

**Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 31 § i lagen om beskattningsförfarande samt av vissa lagar som har samband med den**

**PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås det att lagen om beskattningsförfarande, mervärdesskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ändras. De viktigaste ändringsförslagen gäller bestämmelsen om rättelse av internprissättning i lagen om beskattningsförfarande, där det ska föreskrivas mer ingående än tidigare om vissa element i analysen av internprissättning. Målet är att rättelser av internprissättning med stöd av en nationell bestämmelse ska kunna göras enligt hela omfattningen i den avtalsbestämmelse som gäller företag som är i intressegemenskap sinsemellan i OECD:s modellavtal för skatter som gäller internprissättning och i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Då motsvarar den nationella lagstiftningen bestämmelsen i fråga i OECD:s modellavtal för skatter och Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings riktlinjer för internprissättning som ska användas vid tolkning av skatteavtal.

I propositionen föreslås det att ett omnämmande enligt vilket internprissättning bedöms inom ramarna för principen om marknadsmässiga villkor fogas till bestämmelsen om rättelse av internprissättning. Det är fråga om en precisering, eftersom principen om marknadsmässiga villkor redan ingår i den gällande bestämmelsen. Dessutom ska det klargöras i bestämmelsen att den analys som gäller marknadsmässiga villkor i en transaktion alltid ska innehålla en avgörande av transaktionen enligt dess faktiska innehåll. Först därefter ska det vara möjligt att framskrida med internprissättningsanalysens skeden till fastställande av ett pris enligt principen om marknadsmässiga villkor. Som följd av de ändringar som föreslås i bestämmelsen ska det gå att avgöra en transaktion och göra rättelse av internprissättning enligt omfattningen i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Under exceptionella förhållanden, när de villkor som anges i bestämmelsen uppfylls, kan en transaktion som genomförts i intressegemenskap enligt den reglering som föreslås åsidosättas och vid behov ersättas med en annan transaktion i enlighet med principen om marknadsmässiga villkor. Också till dessa delar motsvarar förslaget OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Förslaget grundar sig på en skrivning om internationell beskattning i regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering. Efter ändringen motsvarar innehållet i Finlands lagstiftning de avtal som Finland ingått för att undvika dubbelbeskattning, i vilka det finns en bestämmelse som gäller internprissättning i OECD:s modellavtal för skatter som hänför sig till rättelse av beskattning av transaktioner som genomförs mellan företag i intressegemenskap med anledning av avvikelse från principen om marknadsmässiga villkor. Genom ändringen kommer den inhemska regleringen om internprissättning också att likna innehållet i regleringen i många andra stater.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2022 och avses bli behandlad i samband med den.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2022.

---

## INNEHÅLL

|                                                                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL .....                                                                                                    | 1  |
| MOTIVERING .....                                                                                                                              | 3  |
| 1 Bakgrund och beredning .....                                                                                                                | 3  |
| 2 Nuläge och bedömning av nuläget .....                                                                                                       | 3  |
| 2.1 Inledning .....                                                                                                                           | 3  |
| 2.2 Bestämmelser om internprissättning i lagen om beskattningsförfarande .....                                                                | 4  |
| 2.3 Finlands skatteavtal .....                                                                                                                | 5  |
| 2.4 Avtal om skiljeförfarande .....                                                                                                           | 6  |
| 2.5 OECD:s riktlinjer för internprissättning och uppdatering av dem .....                                                                     | 7  |
| 2.6 BEPS-projektets konsekvenser för internprissättning .....                                                                                 | 7  |
| 2.7 Rättspraxis .....                                                                                                                         | 8  |
| 2.8 Praxis i fråga om förfarandet för ömsesidig överenskommelse .....                                                                         | 12 |
| 3 Målsättning .....                                                                                                                           | 14 |
| 4 Förslagen och deras konsekvenser .....                                                                                                      | 15 |
| 4.1 De viktigaste förslagen .....                                                                                                             | 15 |
| 4.2 De huvudsakliga konsekvenserna .....                                                                                                      | 16 |
| 5 Alternativa handlingsvägar .....                                                                                                            | 18 |
| 5.1 Alternativen och deras konsekvenser .....                                                                                                 | 18 |
| 5.2 Utländsk lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet .....                                                                        | 19 |
| 6 Remissvar .....                                                                                                                             | 26 |
| 7 Specialmotivering .....                                                                                                                     | 31 |
| 7.1 Lagen om beskattningsförfarande .....                                                                                                     | 31 |
| 7.2 Mervärdesskattelagen .....                                                                                                                | 50 |
| 7.3 Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....                                                                                  | 50 |
| 7.4 Lag om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet .....                           | 50 |
| 8 Ikraftträdande .....                                                                                                                        | 50 |
| 9 Förhållande till andra propositioner .....                                                                                                  | 50 |
| 9.1 Samband med andra propositioner .....                                                                                                     | 50 |
| 9.2 Förhållande till budgetpropositionen .....                                                                                                | 51 |
| LAGFÖRSLAG .....                                                                                                                              | 52 |
| 1. Lag om ändring av 31 § i lagen om beskattningsförfarande .....                                                                             | 52 |
| 2. Lag om ändring av 73 d § i mervärdesskattelagen .....                                                                                      | 54 |
| 3. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....                                                               | 55 |
| 4. Lag om ändring av 10 § i lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ..... | 56 |
| BILAGA .....                                                                                                                                  | 57 |
| PARALLELLTEXTER .....                                                                                                                         | 57 |
| 1. Lag om ändring av 31 § i lagen om beskattningsförfarande .....                                                                             | 57 |
| 2. Lag om ändring av 73 d § i mervärdesskattelagen .....                                                                                      | 60 |
| 3. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....                                                               | 61 |
| 4. Lag om ändring av 10 § i lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ..... | 63 |

## MOTIVERING

### 1 Bakgrund och beredning

I bilaga 5 till regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering där åtgärder mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering listas konstateras det i punkt 8 att bestämmelsen om rättelse av internprissättning ska revideras så att den kan tillämpas i samma omfattning som OECD:s riktlinjer för internprissättning. Förslaget grundar sig på den ovannämnda skrivningen i regeringsprogrammet. I förslaget beaktas den rättspraxis som under de senaste åren har gällt internprissättning. Med anledning av den har det framgått att den nationella lagstiftningen om internprissättning behöver klargöras och preciseras.

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Remissbehandling om utkastet till proposition ordnades 23.8–17.9.2021. Utlåtanden begärdes av ministerier som är centrala med tanke på propositionen, av myndigheter, näringslivets intresseorganisationer och andra intressentgrupper, totalt 18 aktörer.

Propositionen har behandlats vid delegationen för kommunal ekonomi och kommunalförvaltning.

Bakgrundsmaterialet till regeringens proposition finns tillgängligt på adressen [valtioneuvosto.fi/sv/projekt med koden VM161:00/2014](https://valtioneuvosto.fi/sv/projekt-med-koden-VM161:00/2014).

### 2 Nuläge och bedömning av nuläget

#### 2.1 Inledning

De ömsesidiga villkoren för transaktioner och prissättningen av dem mellan två självständiga företag, det vill säga sinsemellan oberoende parter, påverkas av marknadskrafterna. Ur beskattningens synvinkel leder detta till att den beskattningsbara inkomsten av en transaktion över huvud taget riktas till den rätta skattskyldige. Däremot kan villkoren för transaktioner (inklusive prisvillkor) mellan parter i intressegemenskap, i typiska fall företag inom samma koncern, bestämmas på annat sätt och avvika från vad sinsemellan oberoende parter skulle avtala om. Därför kan den beskattningsbara inkomsten för parter i intressegemenskap bildas på olika sätt än i fall där den ena parten i en transaktion är ett oberoende företag.

Med internprissättning avses prissättning som används av parter i intressegemenskap. I den processen ingår analys av transaktioner som genomförts i intressegemenskap, villkoren för dem och analys av om de motsvarar villkor för transaktioner mellan oberoende parter som agerar under liknande omständigheter. Internprissättningen har en väsentlig betydelse i inkomstbeskattningen av parter i intressegemenskap, eftersom priser som använts i transaktioner mellan parter i intressegemenskap påverkar beloppet av den beskattade partens inkomst eller förlust.

Utöver att internprissättningen påverkar en parts beskattningsbara inkomst eller förlust har den också en mer omfattande internationell dimension. Ur inkomstbeskattningens perspektiv inverkar internprissättningen på i vilken stat en internationell koncerns intäkter och utgifter flyter in och i vilken stat beskattningsbar inkomst kan beskattas. Reglering om internprissättning finns således typiskt sett, utöver i nationella bestämmelser om internprissättning, också i skatteavtal mellan stater. I avtalen finns bestämmelser om staternas beskattningsrätt avseende transaktioner i intressegemenskap.

Den internationella grundprincipen för internprissättning är principen om marknadsmässiga villkor som ingår i skatteavtalen mellan stater. Enligt principen ska i transaktioner mellan parter i intressegemenskap iakttas de villkor som skulle ha tillämpats mellan företag som är sinsemellan oberoende. Om villkoren inte motsvarar principen om marknadsmässiga villkor kan de korrigeras för uträkning av det rätta beloppet för inkomst som ska beskattas. Principen om separata bolag finns inbyggd i principen om marknadsmässiga villkor. Enligt den bedöms varje koncernbolag separat från koncerngemenskapen som separata aktörer. Principen om marknadsmässiga villkor ingår i artikel 9 i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings, nedan OECD, modell för skatteavtal. Som källa för tolkningen av artikeln och principen om marknadsmässiga villkor används rapporten ”Principer för internprissättning avsedda för multinationella företag och skatteförvaltningar”, nedan *OECD:s riktlinjer för internprissättning*. OECD:s riktlinjer för internprissättning har ställningen som internationell standard på området för internprissättningen.

## 2.2 Bestämmelser om internprissättning i lagen om beskattningsförfarande

Det finns särskilda bestämmelser om internprissättning finns i Finlands lagstiftning. I 31 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), nedan *beskattningsförfarandelagen*, ingår en bestämmelse om rättelse av internprissättning.

Enligt bestämmelsen om rättelse av internprissättning i 31 § i beskattningsförfarandelagen ska i transaktioner mellan parter i intressegemenskap iakttas de villkor som skulle ha tillämpats mellan sinsemellan oberoende företag. Om en skattskyldig inte har förfarit enligt principen om marknadsmässiga villkor som bestämmelsen förutsätter och den skattskyldiges inkomst på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större kan inkomsten rättas. I beskattningsförfarandelagen innehåller 31 § också en definition av när parterna i en transaktion anses vara i intressegemenskap med varandra, nedan *parter i intressegemenskap*. Parterna i en transaktion är enligt bestämmelsen i intressegemenskap, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i transaktionen. En part utövar bestämmande inflytande över den andra parten när 1) den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten, 2) den ena parten direkt eller indirekt har mer än hälften av det röstetal som den andra partens samtliga aktier eller andelar medför, 3) den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller därmed jämförbart organ eller i ett organ med sådana rättigheter, eller 4) den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

Dessutom framställs det i bestämmelsen att den tillämpas även på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.

Beskattningsförfarandelagens 31 § har senast uppdaterats genom en lag som trädde i kraft 2007. Då ändrades bestämmelsens rubrik och tillämpningsområdet utvidgades på grund av EU-rättsliga skäl till att även täcka inhemska fall av intressegemenskap.

Vid tolkningen av 31 § i beskattningsförfarandelagen är OECD:s riktlinjer för internprissättning en central källa. Detta har bekräftats i flera beslut av högsta förvaltningsdomstolen, vilka presenteras nedan i avsnitt 2.7. Inhemska rättspraxis har dock på ett betydelsefullt sätt också satt gränser för i vilken utsträckning OECD:s riktlinjer för internprissättning kan användas vid tolkning av 31 § i beskattningsförfarandelagen. Finlands rättspraxis har lett till en situation där tillämpningsområdet för 31 § i beskattningsförfarandelagen är avsevärt mer begränsat än bestämmelsen om

internprissättning i skatteavtal, och OECD:s riktlinjer för internprissättning inte i hela sin omfattning kan användas som tolkningskälla för bestämmelsen. I tidsdimensionen för OECD:s riktlinjer för internprissättning har man etablerat utgått från en kommentar i riktlinjerna om ett tillvägagångssätt som gäller tidsmässig tillämpning. Enligt det kan texten i den uppdaterade kommentaren till OECD:s modellavtal för skatter användas som källa för tolkning även i bedömning av fall som föregår dateringen, om modellavtalet inte har ändrats efter dateringen. Enligt nationell rättspraxis kan de preciseringar som anges i uppdateringen av OECD:s riktlinjer för internprissättning tas i beaktande som material för tolkning vid bedömning av huruvida 31 § i beskattningsförfarandelagen kan tillämpas i beskattningen av en skattskyldig för skatteår som föregår uppdateringen av publikationen, om preciseringarna inte innehåller fundamentalt nya tolkningsrekommendationer. Nationell rättspraxis beskrivs närmare nedan i avsnitt 2.7 rättspraxis.

I 14 a, 14 b och 14 c § i beskattningsförfarandelagen föreskrivs mer ingående om dokumentation av internprissättning.

## 2.3 Finlands skatteavtal

### *Parter i intressegemenskap och deras transaktioner*

Finland har ingått avtal med många stater och icke statliga jurisdiktioner som självständigt tar ut skatt. Avtalen gäller inkomst- och förmögenhetsskatt och deras ändamål är att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt, nedan *skatteavtal*. Avtalen i fråga har genomförts i Finland genom lag. Skatteavtal kan begränsa beskattningsrätt enligt nationell lagstiftning, men statens beskattningsrätt kan aldrig utvidgas enbart genom ett skatteavtal.

I ett skatteavtal fastställer parterna vilken stat som har beskattningsrätt i fall som överskrider gränser. De skatteavtal som Finland ingått innehåller i regel också en bestämmelse som gäller företag i intressegemenskap som grundar sig på artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. Förutsättningarna för att tillämpa artikel 9 definieras i dess första stycke enligt vilket det ska gälla ett företag i en avtalsslutande stat som direkt eller indirekt deltar i ledningen eller tillsynen av ett företag i en annan avtalsslutande stat, eller som äger en del av dess kapital, eller där samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller tillsynen av ett företag eller äger en del av dess kapital både i ett företag i den avtalsslutande staten eller ett företag i den andra avtalsslutande staten. En förutsättning är dessutom att det under sådana omständigheter avtalas mellan företagen om villkor för kommersiella eller finansiella relationer som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag. När dessa förutsättningar uppfylls kan alla intäkter som utan dessa villkor skulle ha flutit in till det ena av dessa företag, men som på grund av dem inte har flutit in till det, räknas till detta företags intäkter och kan beskattas enligt detta.

Andra stycket i artikel 9 gäller rättelser som ska göras för att internationell dubbelbeskattning som uppkommer på grund av rättelse av beskattningsbar inkomst som gjorts enligt första stycket i en annan stat ska kunna strykas. Bestämmelsen ålägger den avtalsslutande staten att göra en så kallad motsvarande justering, om den avtalsslutande staten anser att den andra statens primära justering är berättigad. Som följd av den motsvarande justeringen motsvarar beskattningen även för ett företag i den staten i fråga om transaktioner i intressegemenskap situationen för sinsemellan oberoende parter. När motsvarande justering görs måste också avtalets övriga bestämmelser beaktas. Dessutom ska de behöriga myndigheterna som saken gäller vid behov rådgöra med varandra om ärendet.

I Finlands skatteavtal ingår en bestämmelse enligt artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. Det innebär att artikel 9 i modellavtalet för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning har en viktig och etablerad ställning som tolkningskälla när skyldigheterna i Finlands skatteavtals tolkas. Finland har förbundit sig att iaktta dessa tolkningar med sina skatteavtalsparter oberoende av om tillämpningsområdet för Finlands interna lagstiftning är lika omfattande. I praktiken innebär det, att när Finlands skatteavtalsparter gör rättelser av internprissättning enligt ett skatteavtal och som tolkningskälla använder OECD:s riktlinjer för internprissättning i hela dess omfattning och bedömer om transaktioner är marknadsmässiga i enlighet med OECD:s riktlinjer är Finland skyldigt att göra motsvarande justering, om skatteavtalspartens rättelse motsvarar den princip om marknadsmässiga villkor som uttrycks i artikel 9.

#### *Förfarandet för ömsesidig överenskommelse och förhandsöverenskommelse om prissättning*

Dessutom bestämmelsen som är enligt artikel 9 och som gäller internprissättning i modellavtalet för skatter innehåller Finlands skatteavtal bland annat också en bestämmelse om förfarandet för ömsesidig överenskommelse vid behandling av meningsskiljaktigheter i fråga om tolkningen av avtalet (Mutual Agreement Procedure, MAP). I OECD:s modellavtal för skatter är det fråga om artikel 25 enligt vilken staterna på ansökan av en skattskyldig kan förhandla sinsemellan om meningsskiljaktigheter i fråga om tolkning och för att dubbelbeskattning ska undanröjas, om man inte utifrån ansökan ensidigt har kunnat besluta om ärendet förrän förhandlingar inleds. Syftet med förhandlingarna är att finna en lösning på meningsskiljaktigheten i fråga om tolkning i enlighet med artikel 25 andra stycket i OECD:s modellavtal för skatter som gäller förhandlingsförfarande. Det ställer dock inte några krav på förhandlingsparterna att nå en slutgiltig lösning i ärendet. Om en lösning nås verkställs den enligt modellavtalet för skatter oberoende av nationella tidsfrister. Finland har dessutom i vissa av sina skatteavtal en så kallad klausul för skiljeförfarande enligt vilken ärendet i sista hand kan avgöras som skiljeförfarande. En lösning som nåtts i förhandlingar mellan stater eller som skiljeförfarande innebär ur den skattskyldiges synvinkel att dubbelbeskattning undanröjs. Ur staternas synvinkel innebär det att den ena staten måste avstå från sin beskattningsrätt.

Enligt en bestämmelse som ingår i de skatteavtal Finland har ingått och som gäller förfarandet för ömsesidig överenskommelse kan också förhandsöverenskommelse om prissättning ingås (Advance Pricing Agreement eller Advance Pricing Arrangement, APA). Förhandsöverenskommelse om prissättning är ett avtal mellan stater som ingått skatteavtal och ingår i den skattskyldiges ansökan där det avtalas behandlingen av inkomstbeskattning som gäller transaktioner mellan vissa skattskyldiga för en bestämd tid mellan staterna i fråga. En förhandsöverenskommelse om prissättning gäller de skattskyldiga parter och stater som omfattas av avtalet med beaktande av de omständigheter och förhållanden som gäller dem. Förhandsöverenskommelse om prissättning binder endast de stater som är parter i ett avtal.

#### **2.4 Avtal om skiljeförfarande**

Finland har anslutit sig till avtalet om skiljeförfarande mellan medlemsstaterna i Europeiska unionen (Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap 90/436/EEC). Konventionen gäller motsvarande justering som görs för undanröjande av dubbelbeskattning efter att en annan stat har gjort en primär justering. Enligt konventionen kan ett ärende som gäller undanröjande av dubbelbeskattning under vissa förutsättning överföras till obligatoriskt skiljeförfarande, om behöriga myndigheter inte genom förhandlingar når ett avgörande inom två år efter att behandlingen av ärendet inletts. Konventionens förfaranden som gäller undanröjande av dubbelbeskattning tillämpas på konventionens

artikel som motsvarar artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. Konventionen har en fast koppling till skatteavtal och tolkningen av dem till exempel i fråga om begrepp som används.

## 2.5 OECD:s riktlinjer för internprissättning och uppdatering av dem

Tolkningen av artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter styrs på samma sätt som andra artiklar i modellavtalet av en kommentar. För den artikelns del är kommentaren dock relativt begränsad, och i kommentaren hänvisas det också till OECD:s riktlinjer för internprissättning vilka konstateras innehålla internationellt avtalade principer och tolkningsanvisningar för tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor. OECD:s riktlinjer för internprissättning (versionen publicerad 2017) består av flera avsnitt som innehåller anvisningar bland annat om principen om marknadsmässiga villkor, internprissättningsmetoder, jämförelseanalys, immateriella tillgångar, koncerntjänster, avtal om kostnadsfördelning och omstrukturering av affärsverksamhet. Anvisningarna innehåller också anvisningar om dokumentation av internprissättning samt behandling av administrativa frågor som gäller undvikande och lösning av meningsskiljaktigheter i fråga om tolkning. OECD:s riktlinjer för internprissättning uppdateras regelbundet för att skattskyldiga och skatteförvaltningarna ska ha ännu bättre tillgång till anvisningar att tillämpa på internprissättning.

## 2.6 BEPS-projektets konsekvenser för internprissättning

Ett projekt som motverkar urholkning av skattebaser och vinstöverföring (Project to Tackle Base Erosion and Profit Shifting), nedan *BEPS-projektet*, inleddes 2013 i OECD:s publikation Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Som resultat av BEPS-projektet skapades en helhet på 15 rapporter om åtgärder genom vilka man försöker motverka urholkning av skattebaser och vinstöverföring. Internprissättning behandlas i en av rapporterna (Actions 8–10 Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation). Finland har genomfört BEPS-åtgärder genom att bland annat göra ändringar i den nationella lagstiftningen och genom att ta med bestämmelser om skatteavtal som utvecklats i projektet som en del av sina skatteavtal. BEPS-rapportens konsekvenser för internprissättning har dock inte varit lika betydande som många andra BEPS-åtgärder som har gett upphov till i internationell beskattning eftersom åtgärderna inte har ändrat grunderna för internprissättning och inte förnyat bestämmelserna om internprissättning. Det uppstod inget behov av att ändra artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter utgående från BEPS-åtgärderna för internprissättning eftersom åtgärderna grundar sig på tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor i artikeln. Syftet med BEPS-åtgärderna för internprissättning var endast att klargöra och befästa tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor. BEPS-åtgärderna togs därför som sådana med som en del av OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Målet med de BEPS-åtgärder som gäller internprissättning är att säkerställa att de uppdaterade anvisningarna för internprissättning ger ett slutresultat som motsvarar parternas andel när värde skapas i transaktioner. I BEPS-åtgärderna betonas betydelsen av att verkliga åtgärder utförs och åtgärdernas ekonomiska betydelse. Då har avtalsarrangemang inte en avgörande ställning. De uppdaterade anvisningarna klargör speciellt hur en transaktion kan identifieras enligt sitt verkliga innehåll. Målen med BEPS-åtgärderna för internprissättning har nåtts genom att de anvisningar om tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor som ingår i OECD:s riktlinjer för internprissättning har preciserats.

BEPS-åtgärderna för internprissättning koncentreras på tre centrala frågor. Transaktioner som gäller immateriella tillgångar har behandlats eftersom allokering av inkomst som fås av värdefulla immateriella tillgångar har lett till urholkning av skattebaser och vinstöverföring. Den andra centrala frågan är avtalsrättslig allokering av risker utan verkliga funktioner som hänför sig till riskhantering för parterna i en transaktion. Till utförandet av funktioner hör också en låg

nivå på ersättning som en finansiär får för sina funktioner. Den tredje centrala fråga som behandlas är andra riskområden för internprissättning. Dit hör bland annat åsidosättande av en transaktion i exceptionella fall, där en transaktion inte ur partens synvinkel varit ekonomiskt rationell.

Innehållet i BEPS-rapporten 2015 som gäller internprissättning och de anvisningar som gjorts senare (bland annat riktlinjer för internprissättning som gäller finansieringsverksamhet) är en del av OECD:s riktlinjer för internprissättning.

## 2.7 Rättspraxis

### *Allmänt*

Under de senaste tio åren har högsta förvaltningsdomstolen fattat flera årsboksbeslut om internprissättning. Innan det fanns det relativt lite rättspraxis som gällde internprissättning. I vissa av de senaste besluten har det särskilt varit frågan om huruvida skattemyndigheten har rätt att med stöd av 31 § i beskattningsförfarandelagen åsidosätta en transaktion och omdefiniera den och/eller ersätta den med en annan transaktion (t.ex. HFD 2014:119 och HFD 2020:35).

### *Omdefinition*

I sitt beslut HFD 2014:119 konstaterade högsta förvaltningsdomstolen att det i målet gällde att avgöra om Koncernskattecentralen hade haft rätt att med stöd av 31 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ignorera lånearrangemanget i fråga och vid beskattningen betrakta lånet som en placering som hade karaktären av eget kapital, vilket innebar att räntorna på lånet inte var avdragsgilla. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att för att det skulle vara möjligt att ignorera och omdefiniera den affärstransaktion som parterna kommit överens om, borde det, med hänsyn till följderna av ett sådant tillvägagångssätt, i beskattningsförfarandelagen ha funnits ett uttryckligt bemyndigande att få omdefiniera arrangemanget. Bestämmelsen i 31 § 1 mom. i nämnda lag ansågs inte innehålla ett sådant bemyndigande, varför omdefinition inte var möjlig med stöd av detta lagrum. Då det inte är möjligt att genom ett skatteavtal skapa en beskattningskompetens som går utöver den som följer av de nationella reglerna, saknade det i detta mål betydelse hur artikel 9 i skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg till denna del skulle tolkas. OECD:s riktlinjer för internprissättning ansågs ha en vägledande betydelse för tolkningen endast till den del som man rörde sig inom tillämpningsområdet för 31 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande, det vill säga när det gällde att avgöra om villkoren för en avtalad och genomförd affärstransaktion motsvarade marknadsvillkor. Däremot ansågs riktlinjerna inte ha en sådan verkan att tillämpningsområdet för bestämmelsen breddades, varför det inte heller med hänvisning till dessa riktlinjer var möjligt att ignorera den mellan parterna avtalade affärstransaktionen.

I den rättsliga prövningen i beslut HFD 2014:119 konstateras det att det gällde att avgöra om det skulle vara möjligt att med stöd av 31 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ignorera och omdefiniera den transaktion som parterna kommit överens om, som det var fråga om i fallet, från ett lån av främmande kapital till en investering med karaktär av eget kapital, ska det beaktas att den nämnda omdefinitionen i jämförelse innebär enbart en rättelse av prissättningen jämfört med ett betydande ingrepp i efterhand i de slag av transaktioner genom vilka parterna inom ramen för avtalsfriheten har ordnat sina inbördes relationer. Att ignorera och omdefiniera den överenskomna transaktionen till en annan transaktion än den verkliga leder, såsom i fallet i fråga, ofta till att utgiften som avdragbar avslås i sin helhet. I stället innebär en granskning av

villkoren i den överenskomna och den verkliga transaktionen enbart prövning av om den skattskyldige har lagt till ett tillräckligt belopp till sin inkomst eller behandlat som avdragbar utgift endast det belopp som kan godtas enligt principen om marknadsmässiga villkor. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det för att ignorera och omdefiniera den överenskomna transaktionen krävs en tydlig bestämmelse i lagen som berättigar till det. Eftersom 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen inte till sin formulering eller enligt de motiveringar till regeringens proposition som gäller den klart kan anses berättiga till att omdefiniera en transaktion till en annan transaktion var det inte med stöd av den nämnda bestämmelsen möjligt att i beskattningen definiera lånet i fråga som investering av eget kapital.

Högsta förvaltningsdomstolens beslut HFD 2020:35 gällde ett fall där Koncernskattecentralen till den skattskyldiges nackdel i samband med rättelsen av beskattningen för skatteåren 2011 och 2012 som rättelse av internprissättning tillagt det belopp som utgjorde skillnaden mellan de av A Abp uppgivna inkomsterna och de inkomster bolaget ansågs ha haft och dessutom påfört bolaget skatteförhöjning. Koncernskattecentralen hade motiverat sina rättelser av internprissättningen med att affärstransaktionerna inte hade omdefinierats eftersom den definiering eller strukturering av affärsverksamheten eller arrangemangen som avtalsparterna gjort avtalsparterna emellan inte hade rättats, utan rättelsen av beskattningarna hade gjorts utgående från vilka affärstransaktioner parterna emellan som i verkligheten hade gjorts.

A Abp har som apportegendom investerat sina koncerninterna fordringar i A Finance NV. Som ersättning har A Abp erhållit aktier i A Finance NV. Fordringarna har således varit A Finance NV:s egendom och A Finance NV har infört fordringarna som tillgångar i sin balansräkning. A Finance NV har således varit borgenär för koncernbolagen som var gäldenär. A Abp:s beskattning borde ha verkställts utifrån denna utgångspunkt. Koncernskattecentralen har, när den bedömt transaktionerna mellan A Abp och A Finance NV efter apportinvesteringen, ansett att A Abp i verkligheten har skött alla betydande funktioner som gäller koncernens interna finansiering, burit de betydande risker som hänföra sig till detta samt använt betydande tillgångar för saken och att A Finance NV i verkligheten inte varit koncernens finansieringsbolag.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att Koncernskattecentralen hade ignorerat de rättshandlingar A Abp och A Finance NV hade gjort, och särskilt det faktum att A Finance NV hade blivit bolagets fordringsägare. Den hade identifierat de affärstransaktioner som skett mellan A Abp och A Finance NV efter apporten och ansett att A Abp i verkligheten hade utträttat alla betydande finansieringsfunktioner inom koncernen och att A Finance NV inte i verkligheten hade verkat som koncernens finansieringsbolag. Koncernskattecentralen hade därmed då den verkställde beskattningen till den skattskyldiges nackdel oidentifierat rättshandlingarna mellan A Abp och A Finance NV med stöd av 31 § i lagen om beskattningsförfarande. Sagda bestämmelse ger inte Koncernskattecentralen rätt att oidentifiera den skattskyldiges rättshandlingar och det hade inte i ärendet påståtts att A Abp och A Finance NV skulle ha genomfört nyorganiseringen av koncernens finansieringsfunktioner i syfte att kringgå beskattning. Därför kunde inte Koncernskattecentralen på de uppgivna grunderna rätta A Abp:s beskattning för skatteåren 2011 och 2012 till den skattskyldiges nackdel och påföra bolaget skatteförhöjning.

I den rättsliga prövningen i beslut HFD 2020:35 nämns det att högsta förvaltningsdomstolen i sin tidigare rättspraxis har konstaterat att metoder för bedömning av marknadsmässiga villkor enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning ska anses som en betydande tolkningskälla, när marknadsmässiga villkor för en genomförd transaktion granskas (HFD 2013:36, HFD 2014:119, HFD 2017:146 och HFD 2018:173). Riktlinjernas betydelse som tolkningskälla begränsas dock av den omständigheten att när rättelser av internprissättning görs enligt 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen kan man i allmänhet inte ingripa i penningflöden från transaktioner mellan parterna i en koncern, utan endast i prissättning eller andra villkor som

skett i en definierad transaktion. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sitt årsboksbeslut HFD 2014:119 att för att det skulle vara möjligt att ignorera och omdefiniera en affärstransaktion borde det i lagen om beskattningsförfarande ha funnits ett uttryckligt bemyndigande att få omdefiniera arrangemanget, och att formuleringen i bestämmelsen och motiveringarna i regeringens proposition om saken inte klart kan anses innehålla ett bemyndigande att omdefiniera en transaktion som en annan transaktion.

Andra årsboksbeslut av högsta förvaltningsdomstolen som gäller internprissättning är HFD 2010:73, HFD 2013:36, HFD 2014:33, HFD 2017:145, HFD 2017:146, HFD 2018:173, HFD 2020:34, HFD 2021:66 och HFD 2021:73. I dessa fall var det enligt högsta förvaltningsdomstolen inte fråga om att ignorera och omdefiniera genomförda transaktioner, trots att den skattskyldige efter beslutet HFD 2014:119 åberopade så kallat förbjudet omdefinierande i flera fall som gäller internprissättning (t.ex. i HFD 2017:145 och HFD 2017:146.)

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sitt beslut HFD 2017:145 att man i koncernen A hade valt en sådan modell för genomförandet av ERP-projektet att ett koncernbolag har tillhandahållit de övriga bolagen i koncernen sådana utvecklingstjänster och andra tjänster som hör till ERP-systemet och att de övriga bolagen i koncernen har betalat serviceavgifter som motprestation för de tjänster som de fått. B Ab och de övriga bolagen i koncernen skulle härvid inte anses ha kommit överens om sådana villkor för genomförandet av ERP-projektet som skulle ha avvikit från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Eftersom de övriga bolagen i A-koncernen hade tagit i bruk ERP-systemet stegvis från och med skatteåret 2006, upphävde högsta förvaltningsdomstolen förvaltningsdomstolens och skatterättsenämndens beslut för skatteåret 2005 samt B Ab:s efterbeskattning. För skatteåren 2006–2009 återvisades ärendet till Skatteförvaltningen för utredning av om de serviceavgifter som B Ab fakturerat av de koncernbolag som tagit i bruk ERP-systemet hade varit marknadsmässiga.

I den rättsliga prövningen i beslutet konstateras det att högsta förvaltningsdomstolen i sitt årsboksbeslut 2014:119 ansåg, att bestämmelsen i 31 § i beskattningsförfarandelagen (1041/2006) som varit i kraft från och med 2007 berättigar till granskning av marknadsmässiga villkor mellan parterna och av den transaktion de valt, och om villkoren inte är marknadsmässiga, att göra motsvarande rättelse i den parts beskattning, vars beskattningsbara inkomst på grund av avvikelser från marknadsmässiga villkor har blivit lägre än om villkoren skulle ha varit marknadsmässiga. Den 31 § i samma lag (1558/1995) som var i kraft under skatteåren 2005–2006 ska i det föreliggande ärendet tillämpas på samma sätt.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sitt beslut HFD 2017:146 att A Abp utöver det belopp som motsvarade de kostnader som uppkommit på grund av produktion av tjänsterna dessutom borde ha debiterat sitt koncernbolag vinstpåslag för att de serviceavgifter bolaget tagit ut skulle ha varit marknadsmässiga. Det marknadsmässiga vinstpåslaget för de serviceavgifter som A Abp tagit ut skulle dock inte fastställas enligt nivån för ett utomstående företags vinst som använts som jämförelse, eftersom de tjänster som självständiga konsultbolag och koncerners moderbolag tillhandahåller skiljer sig från varandra på så sätt, att skillnaderna i betydande utsträckning påverkar vinstpåslaget på fria marknaden, och för att det inte var möjligt att eliminera skillnaderna med skäligt noggranna rättelser. Ett marknadsmässigt vinstpåslag skulle i stället ha fastställts genom att beakta den nytta som de administrativa tjänster A Abp tillhandahåller har kunnat ge koncernbolagen. När den utredning om de tjänster A Abp tillhandahöll togs i beaktande sänktes de vinstpåslag som lagts till bolagets beskattningsbara intäkter till att motsvara ett vinstpåslag på tre procent. I den rättsliga prövningen av beslutet konstaterade högsta förvaltningsdomstolen att när den utredning som erhållits om genomförandet av det system som gällde tjänster beaktas som helhet anser högsta förvaltningsdomstolen att det inte var fråga om delning av kostnader för tjänster som skaffats eller producerats mellan koncernbolagen, utan att bolaget

hade sålt administrativa tjänster för koncernen till sina koncernbolag. Därför skulle bolaget utöver det belopp som motsvarade de kostnader som uppkommit på grund av produktion av tjänsterna ha debiterat sitt koncernbolag vinstpåslag för att de serviceavgifter bolaget tagit ut skulle ha varit marknadsmässiga. Följande sak att avgöra i ärendet var således vad som har varit det marknadsmässiga beloppet för det vinstpåslag som bolaget debiterat för serviceavgifterna.

På grund av de begränsningar rättspraxis ställer är det inte möjligt att avgöra transaktioner enligt det faktiska innehållet i hela den omfattning som OECD:s riktlinjer för internprissättning framställer avgörandet. I rättspraxis har innehållet av åsidosättandet blivit mer omfattande än vad åsidosättandet av transaktioner enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning omfattar. Samma rättspraxis har kringkurit hur det har varit meningen att avgörande av transaktioner som en del av normal analys av internprissättning ska ske enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning och grunda sig på transaktionernas verkliga innehåll, relevanta kommersiella eller finansiella relationer och de ekonomist väsentliga särskilda drag som påverkar dem.

Enligt rättspraxis är åsidosättande av en transaktion inte möjligt enligt den gällande 31 § i beskattningsförfarandelagen. Tillämpningsområdet för 31 § i beskattningsförfarandelagen avviker därmed från bestämmelsen om internprissättning i skatteavtal och från OECD:s riktlinjer för internprissättning enligt vilka åsidosättande av en transaktion är en del av åtgärdsurvalet enligt principen om marknadsmässiga villkor vid bedömning av om en transaktion i intressegemenskap har avvikit från en transaktion som oberoende parter skulle genomföra under motsvarande omständigheter.

#### *Användning av OECD:s riktlinjer för internprissättning som tolkningskälla*

Högsta förvaltningsdomstolen har i sin rättspraxis konstaterat att OECD:s riktlinjer för internprissättning ska anses som en betydelsefull tolkningskälla när marknadsmässiga villkor för genomförda transaktioner granskas (HFD 2013:36, HFD 2014:119, HFD 2017:146, HFD 2018:173, HFD 2020:34 och HFD 2020:35). Högsta förvaltningsdomstolen har betonat att OECD:s riktlinjer för internprissättning har styrande inverkan på tolkning endast på tillämpningsområdet för 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att 31 § 1 mom. i lagen begränsas till bedömning av marknadsmässiga villkor i transaktioner som parter avtalat om och genomfört.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i sitt beslut HFD 2013:36 att trots att OECD:s riktlinjer för internprissättning i sin nuvarande form publicerades 2010, då bland annat kapitel IX om synpunkter på internprissättning i anslutning till omstrukturerings av affärsverksamhet infördes som en del av OECD:s riktlinjer, var det i uppdateringen av riktlinjerna 2010 fråga om att ge resultatet av arbete som pågått under flera år sin slutliga utformning och om att redovisa och klargöra gällande praxis. Kapitel IX har inte som sådant skapat någon ny praxis. Det enbart förtydligade tolkningen av principen om marknadsmässiga villkor bland annat i där så kallade location savings-besparingar ska beaktas när ett pris fastställs enligt marknadsmässiga villkor. OECD:s riktlinjer för internprissättning har således i sin nuvarande form kunnat användas som anvisning för iakttagande av principen om marknadsmässiga villkor också i fall som gäller tiden före 2010. Det var inte fråga om nya anvisningar, utan om bekräftande och precisering av den rådande situationen. Å andra sidan ansåg HFD i sitt beslut 2018:173 att uppmärksamheten i samband med fallet särskilt skulle fästas vid de av OECD:s riktlinjer för internprissättning som hade funnits publicerade vid den tidpunkt då skattedeklarationen skulle lämnas in.

Högsta förvaltningsdomstolens beslut HFD 2021:66 innehöll vid sidan av annat omständigheter som gäller OECD-riktlinjernas tidsdimension. Enligt högsta förvaltningsdomstolen är innehållet i de riktlinjer för internprissättning som OECD publicerat 1995 och 2010 med tanke på det föreliggande ärendet till väsentliga delar det samma. Därför skulle det enligt högsta förvaltningsdomstolen inte bedömas om bolagets beskattning för skatteåret 2009 kunde ha rättats till den skattskyldiges nackdel enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning 2010. I högsta förvaltningsdomstolens beslut ingick en beskrivning över behandlingen av ärendet i högsta förvaltningsdomstolen. Enligt detta hade bolaget också åberopat den uppdatering av kapitel 10 i riktlinjerna som OECD publicerat i februari 2020 och som gäller internprissättning av finansieringstransaktioner. Dessutom hade bolaget konstaterat att det är möjligt att enligt den rättsregel som ingår i årsboksbeslutet HFD 2013:36 beakta de nya anvisningarna i tillämpliga delar. Högsta förvaltningsdomstolen tog dock inte ställning till användning av den nämnda uppdateringen av anvisningar utan avgjorde fallet enligt tillämpliga punkter i kapitel VII i riktlinjerna för internprissättning 1995 (och 2010) som gäller tjänster.

## 2.8 Praxis i fråga om förfarandet för ömsesidig överenskommelse

Det kan uppkomma meningsskiljaktigheter i fråga om tolkning av bestämmelserna om skatteavtal såväl mellan en skattskyldig och skatteförvaltningen som mellan stater som saken gäller. Internationella tvister om internprissättning har ökat märkbart under det senaste årtiondet. Antalet tvister om internprissättning mellan stater följs genom statistik som OECD publicerar årligen. Antalet olösta tvister i slutet av 2019 var enligt uppgifter som 105 stater publicerat globalt sett totalt 3 735. Åtminstone två faktorer ligger i bakgrunden till fenomenet: att företag blir internationella och att skatteförvaltningars resurser riktas till bedömning av internprissättning. Företagens internationalisering har ökat antalet transaktioner inom koncerner och invecklade tolkningsfrågor som gäller prissättning av dem. Samtidigt har skatteförvaltningar på olika håll i världen gjort allt fler rättelser av internprissättning i koncernföretags beskattning. De tvister som beror på rättelser som gjorts i beskattningen strävar man efter att lösa mellan de behöriga myndigheterna i de stater som ingått skatteavtal genom förfarandet för ömsesidig överenskommelse, vilket grundar sig på en bestämmelse i skatteavtalet, som beskrivs ovan i avsnitt 2.3. Syftet med förfarandet är att avlägsna internationell dubbelbeskattning som orsakas av rättelse av internprissättning.

En lösning inom det förfarandet för ömsesidig överenskommelse som gäller internprissättning grundar sig på den princip om marknadsmässiga villkor som ska iakttas i skatteavtalsrätten och OECD:s riktlinjer för internprissättning som ska användas som tolkningskälla i skatteavtalsrätten. Principen om marknadsmässiga villkor i skatteavtalsrätten har också iakttagits i de förfarandet för ömsesidig överenskommelse mellan Finland och andra stater som ingått skatteavtal och som Skatteförvaltningen ansvarar för. Enligt Skatteförvaltningens erfarenheter har ett konsekvent iakttagande av principen om marknadsmässiga villkor effektiviserat förfarandet mellan behöriga myndigheter och säkerställt den skatteintäkt som hör till Finland. Dessutom har man strävat efter att undanröja dubbelbeskattning som har belastat multinationella företag.

Under 2017–2020 har Skatteförvaltningen avgjort totalt 91 ansökningar som gäller internprissättning och fastställande av inkomst för fasta driftställen genom förfarandet för ömsesidig överenskommelse. Utgående från fallen har man kunnat observera tecken på skillnader mellan skatteavtalsrätten och rättspraxis av den finländska nationella bestämmelsen om rättelse av internprissättning. De avgjorda ansökningarna fördelade sig relativt jämt mellan primära justeringar av internprissättning som gjorts av Finland och av andra stater. Finland har gjort 49 primära justeringar och någon annan stat 42. Av de primära justeringar som Finland har gjort har dock över hälften avgjorts innan förhandling mellan staterna, eftersom de primära justeringarna har undanröjts helt genom beslut av en inhemsk rättsinstans. De undanröjda primära justeringarna

har gällt fyra avgöranden som en inhemsk rättsinstans meddelat där den skattskyldige har haft transaktioner i flera stater med företag i intressegemenskap. Dessutom har primära justeringar i fyra ansökningar i Finland sänkts genom avgörande av en finländsk rättsinstans innan förhandlingsstadiet i ett förfarande för ömsesidig överenskommelse. I primära justeringar av internprissättning som en annan stat har gjort har utgångspunkten i stället varit en annan. Primära justeringar som gjorts av en annan stat har inte för någon ansöknings del undanröjts helt genom interna rättsprocesser i den staten. Endast i ett fall har en primär justering av en annan stat sänkts genom en intern rättsprocess innan förhandlingar inletts.

De primära justeringar som gjorts av Skatteförvaltningen i Finland har under den ovannämnda tiden för granskning fiskalt sett varit betydande. I fall som har förts till förfarandet för ömsesidig överenskommelse och där det har varit fråga om primära justeringar som Finland har gjort har det i förhandlingsskedet varit fråga om justeringar som varit större än 700 000 000 euro. I cirka 90 procent av detta belopp har förhandlingarnas slutresultat stått kvar, det vill säga andra stater har till denna del avstått från sin beskattningsrätt genom motsvarande justering. På samma sätt har beloppet i euro för primära justeringar som andra stater gjort i förhandlingsskedet uppgått till lite över 150 000 000 euro. Som slutresultat av förhandlingarna har de motsvarande justeringar som Finland gjort gällt cirka 86 procent av det beloppet.

Finlands behöriga myndighet är bunden vid skattelavtalsrättens princip om marknadsmässiga villkor också i situationer där det krävs att Finland gör motsvarande justering till en annan stats primära justering. I det förfarandet för ömsesidig överenskommelse är det inte möjligt att åberopa rättspraxis som hänför sig till nationell bestämmelse om rättelse av internprissättning, och dess snäva tillämpningsområde. Därför begränsar Finlands rättspraxis, som är mer restriktiv än tolkningslinjen i OECD:s riktlinjer för internprissättning, inte de motsvarande justeringar som Finland ska göra, genom vilka Finland avstår från sin beskattningsrätt i enlighet med bestämmelsen om internprissättning och i dess omfattning. Den behöriga myndigheten måste således godkänna en annan stats primära justering av internprissättning enligt marknadsmässiga villkor och göra en motsvarande justering som undanröjer dubbelbeskattning, trots att det i Finland inte skulle vara möjligt att göra primär justering av internprissättning. Detta leder till att Finland förlorar skatteintäkter.

Sådana fall har också i praktiken kommit upp i förfarandet för ömsesidig överenskommelse. En annan stat har till exempel gjort en primär justering av internprissättning genom att definiera en skuld som ett företag i staten i fråga har till en finländsk part i intressegemenskap genom att enligt den interna lagstiftningen i den staten räkna skulden som eget kapital i beskattningen. Finlands behöriga myndighet har i det förfarandet för ömsesidig överenskommelse den andra statens ståndpunkt och avstått från sin beskattningsrätt. Detta har grundat sig på att omdefiniering av skuld till eget kapital som gjorts i beskattningen har ansetts vara marknadsmässigt i enlighet med artikel 9 i skatteavtalet i fråga när OECD:s riktlinjer för internprissättning har använts som tolkningskälla.

Beträffande de primära justeringar som gjorts i Finland kan det nämnas att den andra staten har godkänt den primära justering som Finland gjort i beskattningen enligt skatteavtals bestämmelse som motsvarar artikel 9 i modellavtalet för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning och gjort en full motsvarande justering för undanröjande av dubbelbeskattning. Så har också skett i fall där den motsvarande justeringen har gällt en del av skatteåren samtidigt som den inhemska rättsinstansen har undanröjt primär justering för andra skatteår som ärendet gäller för att det ansetts strida mot finländsk lagstiftning.

### 3 Målsättning

Syftet med propositionen är att enligt regeringsprogrammet ändra 31 § i beskattningsförfarandelagen så, att bestämmelsen kan tillämpas i hela omfattningen för OECD:s riktlinjer för internprissättning. Syftet med propositionen är att få Finlands interna lagstiftning att till sitt tillämpningsområde i princip motsvara bestämmelsen i Finlands skatteavtal som är enligt artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter.

Det centrala målet med propositionen är att avgörande av transaktioner som görs i intressegemenskap ska ske i den omfattning som OECD:s riktlinjer för internprissättning framställer avgörande av en transaktion enligt dess faktiska innehåll. Målet är således att analys av internprissättning ska grunda sig på relevanta kommersiella eller finansiella relationer och de ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem, vilka är avtalsvillkor, parternas funktioner, tillgångar och risker, särdrag för överförda tillgångar eller tillhandahållna tjänster, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. Målet är att klargöra innehållet i och ställningen för avgörande av transaktioner enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning som en central del av analys av internprissättning. Till den delen är syftet med propositionen också att utvidga Finlands skattemyndighets möjligheter till skattekontroll, för i senaste rättspraxis som gäller 31 § i beskattningsförfarandelagen har också sådana åtgärder av Skatteförvaltningen ansetts som förbjudet åsidosättande och omdefiniering vilkas föremål har varit sådana erkända problematiska strukturer i BEPS-arbetet som har ingått i uppdateringen av OECD:s riktlinjer för internprissättning 2017, men vilkas sakinnehåll i stor utsträckning motsvarade ett avsnitt som behandlar risker och som ingår i kapitel 9 i den uppdatering som publicerats 2010. Därför är ett mål med propositionen att avgörande av transaktioner enligt dess faktiska innehåll enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning i hela den utsträckning som riktlinjerna omfattar är en del av processen för internprissättning och av tillämpningsområdet för den nationella bestämmelsen om rättelse av internprissättning. Syftet är således till denna del att ändra på rättsläget. Att detta mål förverkligas främjar också det att de mål för BEPS-arbetet som Finland har förbundit sig till kan nås fullt ut i Finland också i fråga om tolkningsfrågor som gäller internprissättning.

Utöver propositionens mål att möjliggöra tillämpning fullt ut av den väsentliga delen av internprissättningsprocessen att beskriva transaktioner enligt deras verkliga innehåll strävar man med propositionen också efter att bestämmelsen ska omfatta möjligheten att under exceptionella förhållanden åsidosätta en transaktion och vid behov ersätta en transaktion med en annan på det sätt som beskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Enligt rättspraxis är åsidosättande avgränsat till att ligga utanför tillämpningsområdet för 31 § i beskattningsförfarandelagen. Målet är således också till den delen att ändra rättsläget. Innehållet i och tillämpningsområdet för 31 § i beskattningsförfarandelagen motsvarar efter ändringen bestämmelserna om internprissättning i skatteavtal och OECD:s riktlinjer för internprissättning, enligt vilka åsidosättande av en transaktion är en del av åtgärdsurvalet enligt principen om marknadsmässiga villkor när det bedöms om en transaktion som genomförts i intressegemenskap har avvikit från en transaktion som oberoende parter skulle genomföra under motsvarande omständigheter. Också till den delen är det ett mål i propositionen att utvidga Finlands skattemyndighets möjligheter till skattekontroll, om än på ett mer begränsat sätt än för avgörande av transaktioner, för åsidosättande och ersättande av en transaktion med en annan kan endast göras under exceptionella förhållanden när villkoren för tillämpning av bestämmelsen uppfylls.

Syftet med propositionen är att påverka Finlands skatteintäkter genom en rättvis fördelning av skatteintäkterna. Syftet är att ge Finlands skattemyndighet lika möjligheter jämfört med andra stater att ingripa i avvikelser i prissättning, för om Finland också i fortsättningen använder tillämpningsområdet för 31 § i beskattningsförfarandelagen med en betydligt snävare tolkning än

internationell praxis kan en annan stat ingripa i avvikelser i prissättning, men inte Finland. Finland kan också vara tvunget att göra motsvarande justering om ett ärende behandlas genom förfarandet för ömsesidig överenskommelse och en annan stat har gjort en primär justering enligt principen om marknadsmässiga villkor. Allt detta innebär i sin helhet mindre skatteintäkter till Finland och ojämn fördelning av skatteintäkter mellan länder. Syftet med propositionen är således att balansera den rådande oproportionerliga situationen där tillämpningspraxis av en nationell bestämmelse avviker från tillämpningen av skatteavtal.

## **4 Förslagen och deras konsekvenser**

### **4.1 De viktigaste förslagen**

I denna proposition föreslås det att det i bestämmelsen om internprissättning ska nämnas att fall av internprissättning ska undersökas inom ramen för principen om marknadsmässiga villkor. Trots att principen om marknadsmässiga villkor redan i nuläget ingår i 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen befäster ett omnämnande av principen dess ställning och klargör de ramar inom vilka analys som gäller internprissättning ska göras.

I propositionen föreslås det dessutom att 31 § som gäller rättelse av internprissättning i beskattningsförfarandelagen ändras genom att inkludera reglering som gäller element i processen för internprissättning.

Som följd av ändringarna konstateras det tydligare än tidigare i lagstiftningen på det sätt som nämns i OECD:s riktlinjer för internprissättning att avgörande av en transaktion enligt dess faktiska innehåll ska ingå i första skedet av processen för internprissättning. Det förutsätter att relevanta kommersiella eller finansiella relationer och de ekonomiskt väsentliga särskilda drag som påverkar dem, vilka är avtalsvillkor, parternas funktioner, tillgångar och risker, särdrag för överförda tillgångar eller tillhandahållna tjänster, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. Först efter detta ska det vara möjligt att gå vidare i processens skeden där man enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning undersöker vilket pris oberoende parter skulle ha avtalat om för den beskrivna transaktionen. Den föreslagna regleringen preciserar och delvis utvidgar villkoren för rättelse av internprissättning enligt det gällande 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen.

I förslaget föreslås det också att i 31 § i beskattningsförfarandelagen ska ingå en uttrycklig bestämmelse om åsidosättande av en transaktion mellan parter i intressegemenskap, som ska tillämpas under exceptionella förhållanden, och som kan göras efter att transaktionen har avgjorts enligt dess faktiska innehåll. Det ska vara fråga om en exceptionell åtgärd som ingår i OECD:s riktlinjer för internprissättning och i enlighet med principen om marknadsmässiga villkor där en skattskyldigs transaktion i intressegemenskap kan åsidosättas och vid behov ersättas med en annan. Förutsättningar för tillämpning av bestämmelsen ska föreligga om det enligt helhetsbedömning kan konstateras att en transaktion som beskrivits enligt 2 mom. avviker från vad parter som är oberoende av varandra och som agerar ekonomiskt rationellt skulle avtala om under motsvarande förhållanden. Ett villkor ska dessutom vara att det inte går att fastställa något pris enligt principen om marknadsmässiga villkor för den avgjorda transaktionen i intressegemenskap. Tröskeln för tillämpning av bestämmelsen är således hög.

## 4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

### *Konsekvenser för skattskyldiga*

I propositionen är det å ena sidan fråga om att rättsläget klargörs och delvis ändras så att avgörande av en transaktion enligt dess faktiska innehåll i Finland kan göras enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning och i hela dess omfattning. I propositionen föreslås det dessutom en bestämmelse om åsidosättande enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning och i hela omfattningen för dem. Det innebär alltså att det rådande rättsläget ändras till denna del. På grund av genomförandet av förslagen om bestämmelser som gäller transaktioner i intressegemenskap bedöms behovet att göra rättelser i en skattskyldigs beskattning med stöd av 31 § i beskattningsförfarandelagen bli anspråkslöst, om principen anses vara att skattskyldigas transaktioner i intressegemenskap redan enligt gällande lag ska avgöras enligt deras faktiska innehåll, och merparten av de skattskyldiga har redan innan de föreslagna preciseringarna förfarit inom ramen för lagen.

Eftersom de skattskyldiga ändå ska känna till innehållet i den bestämmelse som föreslås, analysera de eventuella behov av ändringar som den leder till i deras praxis för internprissättning och iaktta den anmälningsskyldighet som följer på det, innebär det i någon mån en ökad administrativ börda för skattskyldiga. Det att lagstiftningen preciseras och ändras på det sätt som föreslås i fråga om avgörande av transaktioner och åsidosättande av en avgjord transaktion kan ändå bedömas underlätta de analysprocesser som gäller internprissättning för de skattskyldiga, när det finns klarare villkor för processerna än tidigare på lagnivå om vissa element i den ovan nämnda processen för internprissättning.

När propositionen utarbetades fanns det inte möjligheter att ingående bedöma bestämmelsernas konsekvenser ur de skattskyldigas synvinkel. Det beror på att de fall där bestämmelserna tillämpas är invecklade och vanligen grundar sig på omständigheter om vilka man borde ha uppgifter om enskilda fall som grund för bedömningen. Förslagen till bestämmelser orsakar större ekonomiska konsekvenser för en skattskyldig om ett företag har transaktioner i intressegemenskap som avviker från principen om marknadsmässiga villkor. Det bedöms stödja en förebyggande inverkan enligt bestämmelserna tillsammans med det faktum att man inte får den skattefördel som en transaktion som prissätts i strid med principen om marknadsmässiga villkor ger. En tillämpning av bestämmelserna leder då till att den skatteeffekt som grundar sig på arrangementet faller bort, det vill säga neutraliseras. Detta ökar också enhetligheten i beskattningen av de skattskyldiga.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att det ska föreligga en transaktion mellan parter i intressegemenskap enligt 31 § i beskattningsförfarandelagen. Dessutom ska bestämmelsen enligt det föreslagna 5 mom. också tillämpas på transaktioner mellan en huvudaffär och en filial. Till de delar det inte är fråga om ett företag i intressegemenskap har det inte heller transaktioner som genomförts i intressegemenskap. Detta gäller sannolikt speciellt små och medelstora företag, och därför bedöms bestämmelsernas konsekvenser bli små för deras del. Bestämmelserna kan därför inte anses skapa hinder för företagsamhet eller försvåra inledandet av ny företagsverksamhet.

Av de konsekvenser som orsakas skattskyldiga är det värt att utöver de konsekvenser som förverkligas i Finland beakta den internationella kopplingen som regleringen har. OECD:s riktlinjer för internprissättning med betydande ställning i tolkningen av bestämmelsen om internprissättning styr som internationell standard tolkningen också i andra stater. Då är det också en fördel för företagen att Finlands nationella lagstiftning till innehållet motsvarar de standarder

som följs internationellt. När det är fråga om gränsöverskridande transaktioner är det sannolikt att reglering som motsvarar den som föreslås tillämpas också i andra jurisdiktioner som transaktionerna hänför sig till. En internationellt enhetlig tolkningspraxis av principen om marknadsmässiga villkor är också förenlig med den skattskyldiges fördel, eftersom det att olika nationella tolkningar existerar i gränsöverskridande fall kräver separata utredningar för varje land. Av dessa skäl kan förslaget inte anses försvaga finländska företags ställning i förhållande till deras internationella konkurrenter. Den nationella bestämmelse om rättelse av internprissättning ska enligt de föreslagna bestämmelserna till innehållet vara liknande innehållet i regleringen i flera av de länder som jämförs, och försvagar således inte heller Finlands konkurrenssituation i förhållande till andra stater.

När Finland tack vare de ändringar som föreslås kan iaktta OECD:s riktlinjer för internprissättning i hela dess omfattning motsvarar Finlands tolkningspraxis samtidigt internationell tolkningspraxis, vilket för sin del förbättrar bland annat beskattningens förutsägbarhet.

#### *Ekonomiska konsekvenser*

Vid beredningen har man strävat efter att ta reda på hur de ändringar som föreslås inverkar på skatteintäkterna. Att framföra dessa konsekvenser på exakt nivå förutsätter information bland annat om de transaktioner i intressegemenskap vilkas verkliga innehåll inte motsvarar deras dokumenterade innehåll och information om belopp i euro för sådana transaktioner. Sådana uppgifter finns inte tillgängliga i Skatteförvaltningens datasystem, för avgörande av en transaktion enligt dess faktiska innehåll kräver bedömning av enskilda fall enligt innehållet i varje transaktion. Därför går det inte att direkt ur Skatteförvaltningens datasystem få information som bedömningar om förslagets ekonomiska konsekvenser kan härledas från.

Skatteförvaltningen har identifierat arrangemang som är problematiska i ljuset av OECD:s riktlinjer för internprissättning, men som den nuvarande 31 § i beskattningsförfarandelagen inte kan tillämpas på. Såsom ovan har konstaterats finns uppgifter om belopp i euro inte tillgängliga eftersom fall med internprissättning alltid kräver fallspecifik bedömning. I enskilda fall kan det dock vara fråga om också ekonomiskt betydande intressen.

Bestämmelserna ger Skatteförvaltningen möjligheten att föregripande handleda eller i efterhand rätta en skattskyldigs beskattning så att den ligger på den nivå den ska vara enligt internationell tolkning av principen om marknadsmässiga villkor. Förslagets effekt är delvis förebyggande, och till den delen är det inte möjligt att exakt presentera ekonomiska konsekvenser. För förebyggande konsekvensers del kan det bedömas att samfundsskatteintäkterna i någon mån kommer att öka tack vare förslaget. Skatteförvaltningen har bedömt att skatteintäkterna tack vare de ändringar som föreslås i sin helhet på årsbasis kan öka med cirka 50 000 000–100 000 000 euro om bestämmelserna sätts i kraft i den form som föreslås. Utifrån det bedömer finansministeriet att den årliga skatteintäkten blir cirka 75 000 000 euro.

Effekterna av de bestämmelser som föreslås kommer också att synas i fördelningen av skatteintäkter mellan stater. I praktiken kan konsekvenser granskas ur det förfarandet för ömsesidig överenskommelses synvinkel. Såsom ovan konstaterat innebär det snävare tillämpningsområdet av 31 § i beskattningsförfarandelagen enligt Finlands nuvarande rättspraxis att en annan skatteavtalspart kan ingripa i avvikelser i prissättning i omfattningen för artikel 9 i modellavtalet för skatter, men Finland kan inte göra det. Den ojämna konstellationen betonas av att Finland också kan vara tvunget att göra motsvarande justering, det vill säga avstå från sin beskattningsrätt, om ett ärende behandlas genom förfarandet för ömsesidig överenskommelse och en annan stat har gjort en primär justering enligt principen om marknadsmässiga villkor. Med beaktande av den

praxis som framförs ovan i avsnitt 2.8 som gäller förfarandet för ömsesidig överenskommelse, som visar att Finlands primära justeringar i regel inte har ändrats som resultat av förhandlingar inom förfarandet för ömsesidig överenskommelse, är det sannolikt att en annan stat godkänner också primära justeringar som görs enligt de bestämmelser som föreslås.

#### *Konsekvenser för Skatteförvaltningen*

Enligt Skatteförvaltningens bedömning ökar de ändringar som föreslås i någon mån behovet av handledning på förhand särskilt när bestämmelserna träder i kraft. Det kan också uppstå ett tryck på Skatteförvaltningen att granska fall som det på grund av begränsningar i nationell rättspraxis inte har varit möjligt att ingripa i tidigare.

#### *Kompensation av konsekvenserna av skatteintäkterna*

Enligt regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering kompenseras kommunerna för de ändringar i skattegrunderna som påverkar den kommunala ekonomin till nettobelopp. Kommunerna kompenseras för ändringar i intäkten från samfundsskatten genom ändring av utdelningen av samfundsskatten. En separat förordning utfärdas om denna ändring.

### **5 Alternativa handlingsvägar**

#### **5.1 Alternativen och deras konsekvenser**

Under beredningen har också alternativa metoder till de bestämmelser som föreslås övervägts, och de alternativa metoderna har bedömts särskilt ur perspektivet för genomförande av de föreslagna målen. Skrivningen i regeringsprogrammet kräver redan i sig lagstiftningsåtgärder. Behoven av en lagändring är uppenbara också med beaktande av rättspraxis enligt vilken 31 § i beskattningsförfarandelagen ska tillämpas mer begränsat än artikel 9 i modellavtalet för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning. Finlands interna lagstiftning motsvarar på grund av de begränsningar som rättspraxis ställer inte till sitt tillämpningsområde den artikel som ingår i Finlands skatteavtal och som motsvarar artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter.

Enligt den ovan framförda konsekvensbedömningen kan man konstatera att Finland utan de ändringar som föreslås även i fortsättningen förlorar betydande skatteintäkter årligen. Det beror på att Finland inte kan tillämpa en skatteavtalsbestämmelse som är enligt med artikel 9 i modellavtalet för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning fullt ut och således måste låta bli att göra primära justeringar. Finland måste dock samtidigt undanröja dubbelbeskattning i fall där en annan stat har gjort en rättelse av internprissättning som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor i enlighet med artikel 9 i modellavtalet för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning. I fall där ingen ändring görs fortsätter också de skattskyldigas osäkerhet i fråga om rättsläget i internationella fall. Därför kan det inte anses vara ett alternativ för genomförande att inga ändringar görs i lagstiftningen.

Ett alternativ till de bestämmelser som föreslås kan vara att lyfta upp OECD:s riktlinjer för internprissättning på lagnivå, till exempel genom att i bestämmelsen ta in en uttrycklig hänvisning till OECD:s riktlinjer för internprissättning. En sådan klar hänvisning i en bestämmelse ingår till exempel i Norges, Irlands och Förenade Kungarikets lagstiftning om internprissättning. Med beaktande av bland annat förslagens syfte att klargöra och precisera lagstiftningens innehåll i fråga om vissa centrala element i analysen av internprissättning är de bestämmelser som föreslås ett mer ändamålsenligt alternativ jämfört med en sådan modell för reglering.

Ett annat alternativ till de föreslagna bestämmelserna kan vara att reglering om avgörande av transaktioner enligt deras faktiska innehåll som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor tas in i någon annan paragraf eller helhet. Vid avgörande av transaktioner är det dock fråga om bedömning som ska göras inom ramen för principen om marknadsmässiga villkor. Att ta in detta i 31 § i beskattningsförfarandelagen motsvarar närmare också approachen i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det motsvarar också internationell praxis.

Till den del det i de bestämmelser som föreslås är fråga om åsidosättande av en transaktion i intressegemenskap kan man också till den delen överväga att ta in ärendet i någon annan paragraf eller i något annat sammanhang. Också vid åsidosättande är det ändå fråga om bedömning som ska göras inom referensramen för principen om marknadsmässiga villkor och förutsättningen för att tillämpa den är inte till exempel en avsikt att undgå skatt. Att ta in åsidosättande som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor i 31 § i beskattningsförfarandelagen motsvarar också approachen i OECD:s riktlinjer för internprissättning att anse åsidosättande som ett ärende som hör till tillämpningsområdet för principen om marknadsmässiga villkor. Det motsvarar också internationell praxis. Om åsidosättande inte konsekvent som en del ansluts till regleringen om internprissättning är det möjligt att andra staters behöriga myndigheter inte nödvändigtvis är redo att göra motsvarande justeringar i sådana fall av tillämpning på rättelse av beskattning, om en rättelse som har gjorts på basis av åsidosättande behandlas i förfarandet för ömsesidig överenskommelse.

## 5.2 Utländsk lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet

Världen över förbinder man sig till OECD:s riktlinjer för internprissättning i tolkningen av principen om marknadsmässiga villkor. Utöver i OECD:s medlemsstater tillämpas principerna i OECD:s riktlinjer för internprissättning i stor utsträckning också i andra stater. Det regleras ofta på lagstiftningsnivå om iakttagande av principen om marknadsmässiga villkor i transaktioner i intressegemenskap. Utarbetandet av en internationell jämförelse hänför sig till utländska lagstiftning om internprissättning har vid sidan av andra redogörelser genomförts genom en enkät till de jämförelseländer som konstaterats vara de viktigaste. Redogörelserna har huvudsakligen utarbetas utifrån svaren på enkäten. I enkäten har det bland annat kartlagts om det enligt nationell lagstiftning är möjligt att beskriva och åsidosätta transaktioner på det sätt som beskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättning av 2017.

### *Sverige*

Sveriges bestämmelse om internprissättning grundar sig på krav på marknadsmässiga villkor (Inkomstskattelagen 14 kap. 19 §). Om enligt bestämmelsen resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Tillämpning av bestämmelsen kräver att vissa villkor i lagen uppfylls. Bestämmelsen får tillämpas endast i fall där inkomst på grund av avvikande prissättning har överförts till beskattning utanför Sverige. Dessutom ska det finnas sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna. Dessutom kräver tillämpning att det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Vid tolkning av bestämmelsen om internprissättning används etablerat OECD:s riktlinjer för internprissättning, men de är inte en bindande rättskälla. Skatteavtal eller OECD:s riktlinjer för internprissättning kan inte utvidga beskattningsrätten utöver vad den är enligt Sveriges nationella lagstiftning. En tolkning som grundar sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning får inte

strida mot ordalydelsen i ett skatteavtal eller mot andra juridiska syften som binder parterna i relationen mellan dem, till exempel Europeiska unionens rätt. I Sverige anses det att uppdateringarna av OECD:s riktlinjer för internprissättning, som inte ändrar principen om marknadsmässiga villkor, endast förtydligar tolkningen av artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. Sådana förtydligande uppdateringar ska enligt anvisningar från skattemyndigheten i Sverige i princip tillämpas också retroaktivt.

Transaktioner avgörs enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning i Sverige med stöd av bestämmelsen om internprissättning och OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det finns således inte någon uttrycklig specialbestämmelse om avgörande av transaktion. Det är möjligt att utifrån parternas faktiska förfarande avgöra en transaktion också i fall där det inte har upprättats något skriftligt avtal mellan parterna och parterna inte själva har beskrivit transaktionen. Det är bra att observera att avgörande av en transaktion enligt dess faktiska innehåll vid sidan av annat också gäller bedömning av kapitalstrukturer och finansieringstransaktioner.

Åsidosättande av en transaktion och ersättande av den med en annan som avses i stycke 1.122 i versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning är i exceptionella fall möjligt i Sverige med stöd av bestämmelsen om internprissättning, om förutsättningarna i OECD:s riktlinjer för internprissättning uppfylls. I den nationella bestämmelsen om internprissättning ställs det inga särskilda krav för åsidosättande och ersättande av en transaktion med en annan transaktion. I Sverige finns det dock ingen rättspraxis som gäller åsidosättande enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning av 2017. I Sverige finns äldre rättspraxis, där i ett fall som gällde underkapitalisering gick det inte att åsidosätta med stöd av korrigeringsregeln om internprissättning (RÅ 1990 ref. 34, Mobil Oil). Till den delen är det dock bra att observera de omständigheter som konstateras ovan vid avgörande av en transaktion. I Sverige kan också den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt tillämpas i fall av internprissättning om förutsättningarna för tillämpning uppfylls. I Sverige anses det att åsidosättande med stöd av bestämmelsen om internprissättning hör till tillämpningsområdet för artikel 9 i modellavtalet för skatter.

I Sverige finns det inte något hinder för att skattemyndigheten använder någon annan metod för internprissättning än vad den skattskyldige har använt. Valet av metod anses ha en fast koppling till avgörande av transaktion.

### *Danmark*

Danmarks bestämmelse om internprissättning grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor (Ligningsloven 2 §). Enligt bestämmelsen ska en skattskyldig i transaktioner i intressegemenskap iaktta sådana villkor som oberoende parter skulle ha iakttagit. Bestämmelsen om internprissättning gäller både internationella och nationella fall av internprissättning.

Danmarks bestämmelse om internprissättning innehåller inte någon hänvisning till OECD:s riktlinjer för internprissättning. I förarbeten till bestämmelsen om internprissättning hänvisas det till OECD:s riktlinjer för internprissättning och konstateras det att bestämmelsen i fråga ska tolkas i enlighet med OECD:s riktlinjer för internprissättning. I förarbeten till lagen konstateras det också att OECD:s riktlinjer för internprissättning uppdateras regelbundet.

I Danmark anses OECD:s riktlinjer för internprissättning fungera som kommentar till artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. Artiklar i skatteavtal som motsvarar artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter tolkas enligt kommentaren, det vill säga enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning. I Danmark anses det att uppdateringarna av OECD:s riktlinjer för internprissättning

kan användas som tolkningskälla också vid bedömning av situationer som föregått dateringen av riktlinjerna. Enbart ändringar i artikeln och ändringar i kommentaren som direkt beror på artikeländringar får inte tillämpas vid bedömning av fall som föregår publiceringen av en version av riktlinjerna.

Uppdateringar som gäller avgörande av transaktioner i intressegemenskap i versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning anses också som uppdateringar som förtydligar tolkning, och det har inte gjorts ändringar i den nationella bestämmelsen om internprissättning på grund av dem. I Danmark är det möjligt att avgöra en transaktion också i sådana fall där parterna inte har upprättat ett skriftligt avtal om en transaktion. Till exempel i fall där det kan observeras när man gör en analys i enlighet med principen om marknadsmässiga villkor att ett danskt företag har tillhandahållit tjänster för en utländsk part i intressegemenskap ska det danska företaget få ersättning för de tjänster det utfört, trots att något skriftligt avtal inte skulle ha upprättats mellan parterna.

Inte heller åsidosättande och ersättande med en annan transaktion som grundar sig på stycke 1.122 i versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning har implementerats separat i nationell lagstiftning. I Danmark är åsidosättande och ersättande med en annan transaktion möjligt enligt den nationella bestämmelsen om internprissättning (Ligningsloven 2 §). Det finns inte några särskilda förutsättningar för åsidosättande i den nationella lagstiftningen, men det finns dock i praktiken en hög bevisröskel för åsidosättande, eftersom man ingriper i en transaktion som den skattskyldige valt. I Danmark anses det att åsidosättande enligt principen om marknadsmässiga villkor hör till tillämpningsområdet för artikel 9 i modellavtalet för skatter. Till exempel åsidosättande som gjorts med stöd av den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt anses inte höra till tillämpningsområdet för artikel 9 i modellavtalet för skatter. Danmark gör motsvarande justering endast där landet anser att justeringen grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor och OECD:s riktlinjer för internprissättning.

I Danmark anses utgångspunkten, när fall med internprissättning undersöks, vara den metod för internprissättning som den skattskyldige valt. Om skattemyndigheten kan bevisa att något annat förfarande skulle lämpa sig bättre för att fastställa ett marknadsmässigt pris kan skattemyndigheten använda det andra förfarandet. Byte av förfarande kräver dock att myndigheten kan påvisa att det förfarande den skattskyldige använder inte leder till ett marknadsmässigt slutresultat.

### *Norge*

I Norges nationella lagstiftning föreskrivs det om principen om marknadsmässiga villkor i 13 kap. 1 § i Lov om skatt av formue og inntektin. Enligt den bestämmelsen kan inkomster rättas om en skattskyldigs inkomster eller tillgångar blir mindre på grund av intressegemenskap. Rättelse av inkomst kräver att tre villkor uppfylls. Parterna ska vara i direkt eller indirekt intressegemenskap. För det andra ska inkomsterna eller tillgångarna ha minskat jämfört med en situation där det inte finns intressegemenskap. För det tredje ska minskningen av inkomster och tillgångar vara en följd av intressegemenskapen. Bestämmelsen tillämpas såväl på fall av gränsoverskridande som på inhemsk intressegemenskap.

En 4 punkt i 13 kap. 1 § som trädde i kraft vid ingången av 2008 fogades till Norges bestämmelse om internprissättning, som gav OECD:s riktlinjer för internprissättning en mer formell ställning som rättskälla. Enligt bestämmelsen ska, när principen om marknadsmässiga villkor tillämpas på skatteavtal mellan företag i intressegemenskap, OECD:s riktlinjer för internprissättning tas i beaktande när det avgörs om den intäkt som ska beskattas för ett företag i intres-

segemenskap blivit mindre på det sätt som anförs i bestämmelsens 1 punkt och när intressegemenskapens inverkan på kapitalet eller intäkterna bedöms på det sätt som anförs i 3 punkt. Förutsättningen för direkt tillämpning av OECD:s riktlinjer för internprissättning är att det är fråga om en gränsöverskridande transaktion, och principen om marknadsmässiga villkor tillämpas på fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna i ett skatteavtal mellan dem. I andra fall som hör till tillämpningsområdet för bestämmelsen om internprissättning ska OECD:s riktlinjer för internprissättning beaktas till de delar det behövs. I bestämmelsen om internprissättning tillämpas 4 punkten endast till den del Norge har röstat för riktlinjerna och med förutsättningen att Norges finansministerium inte har beslutat något annat.

Bestämmelsen om internprissättning som innehåller principen om marknadsmässiga villkor hänvisar alltså till förutsättningarna för rättelse av internprissättning med OECD:s riktlinjer för internprissättning som grund. Genom denna hänvisning är OECD:s riktlinjer för internprissättning direkt tillämpliga, men riktlinjerna har inte fastställts som rättskälla på lagnivå. Eftersom detta ändå kan tolkas så, att OECD ges lagstiftningsbehörighet genom godkännandet av de nya riktlinjerna och vid sidan av den nationella parlamentariska lagstiftningsprocess som krävs i grundlagen har en begränsning av tillämpningsområdet fogats till hänvisningen. Begränsningen kräver att Norge godkänner de riktlinjer för internprissättning som OECD ger i framtiden. Uppdateringen av OECD:s riktlinjer för internprissättning 2017 ska tillämpas direkt i Norge.

Det föreskrivs inte särskilt om avgörande av transaktion i Norges bestämmelse om internprissättning. Eftersom versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning ändå ska tillämpas direkt på fall med skatteavtal på grund av hänvisningen i lagen kan avgörande göras med stöd av bestämmelsen om internprissättning i den omfattning som avses i OECD:s riktlinjer för internprissättning. I Norge anses en anvisning om avgörande som har lagts till i versionen av 2017 vara en precisering av innehållet i principen om marknadsmässiga villkor. I Norge är det möjligt att avgöra en transaktion också i sådana fall där parterna inte har upprättat ett skriftligt avtal om en transaktion i sina inbördes relationer. Till exempel i fall där det kan fastställas att ett norskt företag har tillhandahållit tjänster för en utländsk part i intressegemenskap ska det norska företaget få ersättning för de tjänster det utfört, trots att något skriftligt avtal inte skulle ha upprättats mellan parterna. Det grundar sig på att bestämmelsen om internprissättning har utformats som en rättelse som ska göras enligt principen om marknadsmässiga villkor, vilket förutsätter att inkomsten blir mindre på grund av parternas intressegemenskap. Ett eventuellt formellt avtal mellan parterna är således inte ett krav för en rättelse som görs med stöd av bestämmelsen om internprissättning.

Inte heller åsidosättande och ersättande med en annan transaktion som grundar sig på stycke 1.122 i OECD:s riktlinjer för internprissättning har implementerats separat i nationell lagstiftning. Åsidosättande och ersättande av en transaktion med en annan enligt stycke 1.122 i OECD:s riktlinjer för internprissättning kan dock, när förutsättningarna i stycke 1.122 uppfylls, göras med stöd av en nationell bestämmelse om internprissättning (Lov om skatt av formue og inntektin 13 kap. 1 §). I vissa fall av åsidosättande som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor kan också en allmän bestämmelse om kringgående av skatt tillämpas (Lov om skatt av formue og inntektin 13 kap. 2 §). Bestämmelsen om kringgående av skatt har sina egna krav för tillämpning, och allmänt taget är tröskeln för tillämpningen högre än för bestämmelsen om internprissättning. Den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt kan också tillämpas separat, trots att det kan gälla ett ärende om internprissättning.

I Norge anses åsidosättande av stycke 1.122 i OECD:s riktlinjer för internprissättning höra till tillämpningsområdet för artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. I Norge anses det att det i förarbetet för ömsesidig överenskommelse är möjligt att göra motsvarande justering också i fall där en annan stats primära justering grundar sig på en allmän bestämmelse om kringgående

av skatt i nationell lagstiftning, bara det finns rättslig grund för den primära justeringen i nationell lagstiftning. Artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter begränsar enligt Norges ståndpunkt alltså inte heller motsvarande justering i fall av tillämpning av den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt. Motsvarande justering i förfarandet för ömsesidig överenskomelse beror dock alltid på fakta och förhållanden från fall till fall.

I Norge finns det inga särskilda krav för användning av den lämpligaste metoden. Skattemyndigheten får således i sin bedömning av internprissättning avvika från den metod som den skattskyldige har valt.

#### *Nederländerna*

I Nederländerna ingår principen om marknadsmässiga villkor i den nationella lagen om beskattning av företag (Wet op de vennootschapsbelasting, 8b artikel). Man stöder sig i princip på OECD:s riktlinjer för internprissättning vid tolkningen av denna bestämmelse som principen om marknadsmässiga villkor ingår i. I det dekret (decree) som Nederländernas finansministerium utfärdat om internprissättning konstateras det uttryckligen att OECD:s riktlinjer för internprissättning är internationellt accepterad tolkning av principen om marknadsmässiga villkor och därför erbjuder riktlinjerna en grund för tolkning av principen om marknadsmässiga villkor enligt nationell lagstiftning. Dekretet återspeglar Nederländernas finansministeriums tolkning av innehållet i principen om marknadsmässiga villkor och binder skatteförvaltningen, och myndigheterna kan därför inte avvika från ministeriets anvisning. Skattskyldiga kan dock i sina skattedeclarationer bestrida tillämpningen av den tolkning av principen om marknadsmässiga villkor som framförts. Då testas det i rättsinstanser om dekretet från finansministeriet är i enlighet med lag och skyldigheter i skatteavtal.

I Nederländerna anses uppdateringarna av OECD:s riktlinjer för internprissättning endast vara ytterligare anvisningar om tolkning av principen om marknadsmässiga villkor, för uppdateringarna ändrar inte innehållet i principen. I dekretet om internprissättning konstateras det att ändringar i OECD:s riktlinjer för internprissättning, som endast förtydligar principen om marknadsmässiga villkor men inte ändrar dem, kan tillämpas också på år som föregår tidpunkten för publiceringen. Ändringarna är således direkt tillämpliga med stöd av bestämmelsen i nationell lag som innehåller principen om marknadsmässiga villkor. Med stöd av dekretet om internprissättning ska versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning fullt ut tillämpas i Nederländerna, också på år som föregår tidpunkten för publicering av uppdatering av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det gäller också avgörande av transaktion.

I Nederländerna är det möjligt att göra rättelse av internprissättning i en sådan transaktion som parterna i intressegemenskap inte har avgjort. I sådana fall avgörs först transaktionen mellan parterna i intressegemenskap, och därefter prissätts den avgjorda transaktionen. Avgörandet görs utgående från parternas faktiska förfarande. Det görs med stöd av OECD:s riktlinjer för internprissättning, och den nationella lagstiftningen innehåller inte någon separat bestämmelse om prissättning av transaktioner som parterna inte har avgjort.

Det åsidosättande som avses i stycke 1.122 i OECD:s riktlinjer för internprissättning är inte separat implementerat i Nederländerna på annat sätt än genom bestämmelsen om principen om marknadsmässiga villkor i nationell lag. Därför är åsidosättande i Nederländerna möjligt med stöd av bestämmelsen om principen om marknadsmässiga villkor i nationell lag och i OECD:s riktlinjer för internprissättning. I nationell lag finns det inte några särskilda villkor för i hordana fall åsidosättande är möjligt. I Nederländerna fungerar en allmän doktrin som förhindrar kring-

gående av skatt (*Fraus legis*) som grundar sig på rättspraxis som allmän bestämmelse om kringgående av skatt. Dessutom finns det flera separata bestämmelser om kringgående av skatt i Nederländerna. Bland annat i fråga om intern finansiering i en koncern finns en separat bestämmelse om kringgående av skatt. Denna bestämmelse kan inverka på tillämpningen av bestämmelsen om principen om marknadsmässiga villkor i vissa fall som gäller finansiering. Nederländerna kan göra motsvarande justering i förfarandet för ömsesidig överenskommelse trots att en primär justering skulle grunda sig på den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i nationell lag, om den primära justeringen ändå kan motiveras också med stöd av stycket 1.122 i OECD:s riktlinjer för internprissättning. I Nederländerna anses det dock att i första hand borde man stöda sig på principen om marknadsmässiga villkor, och tillämpa bestämmelsen om internprissättning, i relation till tillämpning av den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt.

Beträffande val av den lämpligaste metoden har det uttryckligen konstaterats i dekretet om internprissättning att skattemyndigheterna ska inleda undersökningen av ärenden som gäller internprissättning enligt de utgångspunkter den skattskyldige valt. Om skattemyndigheten överväger rättelse av internprissättning ska myndigheten lägga fram bevis för att den metod som den skattskyldige använder inte har lett till ett resultat enligt marknadsmässiga villkor. Därför räcker det inte som grund för rättelse av internprissättning att någon annan metod skulle vara bättre eller mer marknadsmässig.

#### *Tyskland*

Tysklands bestämmelse om internprissättning grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor (Außensteuergesetz 1 §). Bestämmelsen om internprissättning möjliggör rättelse av en skattskyldigs inkomst, om den inkomst som den skattskyldige får av en transaktion har blivit mindre för att man vid fastställandet av inkomst i en affärsförbindelse med en utländsk aktör som hör till den skattskyldiges närmaste krets har använt villkor, i synnerhet ett pris, som avviker från dem som sinsemellan oberoende parter skulle ha använt under samma eller liknande förhållanden. Den skattskyldiges inkomst ska fastställas så, att den motsvarar den inkomst som en oberoende part tjänar in. Bestämmelsen möjliggör endast rättelser som görs till den skattskyldiges nackdel. I Tysklands bestämmelse om internprissättning ingår inte några direkta hänvisningar till OECD:s riktlinjer för internprissättning. I Tyskland har en lagreform som gäller bestämmelsen om internprissättning inletts med syftet att precisera den bestämmelsen till vissa delar.

Principen om marknadsmässiga villkor som ingår i Tysklands bestämmelse om riktlinjer för internprissättning motsvarar principen i artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. OECD:s riktlinjer för internprissättning i praktiken är en viktig tolkningskälla i tolkningen av principen om marknadsmässiga villkor trots att de inte har någon formellt förpliktande status. Trots att OECD:s riktlinjer för internprissättning inte är en formellt förpliktande rättskälla ligger Tysklands bestämmelser om internprissättning dock huvudsakligen i linje med OECD:s riktlinjer för internprissättning för att dubbelbeskattning av företag med internationell verksamhet ska undvikas. Tyskland har också utarbetat egna nationella anvisningar om internprissättning.

Någon process för avgörande av transaktioner har inte separat implementerats i bestämmelsen om internprissättning i Tyskland. Avgörande av transaktioner anses dock vara en logisk förutsättning för analys av internprissättning överlag, för avgörande är väsentligt i funktionsanalys, riskbedömning och jämförbarhetsanalys. Tysklands bestämmelse om internprissättning möjliggör avgörande av en transaktion också i fall där parterna inte har upprättat något uttryckligt avtal om transaktionen.

I Tyskland är åsidosättande enligt stycke 1.122 i OECD:s riktlinjer för internprissättning möjligt med stöd av bestämmelsen om internprissättning (Außensteuergesetz 1 §). Ett åsidosättande som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor är dock möjligt endast i exceptionella fall. I Tyskland anses det att åsidosättande enligt principen om marknadsmässiga villkor hör till tillämpningsområdet för artikel 9 i modellavtalet för skatter.

#### *Förenade kungariket*

Förenade Kungarikets bestämmelse om internprissättning ingår i del 4 i Taxation (International and Other Provisions) Act 2010. I avsnitt 147 i bestämmelserna i fråga anges en grundregel om rättelse av internprissättning. Enligt den ska de villkor som används för en transaktion eller en serie av transaktioner mellan parter i intressegemenskap ersättas med marknadsmässiga villkor om de villkor parterna använt avviker från marknadsmässiga villkor och om den ena parten får skattefördelar på grund av dessa villkor. Intressegemenskap kräver att den ena parten i en transaktion har bestämmande inflytande över den andra parten eller att båda parterna är underkastade bestämmande inflytande från samma håll.

I del 4 punkt 164 i Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 hänvisas det uttryckligen till OECD:s riktlinjer för internprissättning. Enligt bestämmelsen i fråga ska bestämmelserna i del 4 tolkas på ett sätt som bäst säkerställer att de är enhetliga i förhållande till artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning. Med OECD:s riktlinjer för internprissättning avses riktlinjer som är publicerade före den 1 maj 1998. Med bestämmelsen avses också OECD:s riktlinjer för internprissättning som publicerats efter den tidpunkten om det särskilt föreskrivs om det. Ändringarna i BEBS-projektet har tagits in som en del av lagstiftningen så att de har kunnat tillämpas redan från och med den 1 april 2016 på räkenskapsperioder som börjar efter ikraftträdandet, det vill säga innan ändringarna har uppdaterats till att bli en del av versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer har enligt nationell lagstiftning tillämpats från och med den 1 augusti 2018 på räkenskapsperioder som börjat efter ikraftträdandet. BEPS-ändringarna och de uppdateringar som gjordes 2017 torde tolkas som förtydligande. Därför kan man till exempel vid avgörande av transaktioner använda OECD:s riktlinjer för internprissättning 2017 redan vid bedömning av transaktioner som genomförts redan före den 1 april 2016.

I Förenade kungariket avgörs transaktioner enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning med stöd av bestämmelsen om internprissättning och OECD:s riktlinjer, och det finns således ingen uttrycklig specialreglering för avgörande av transaktioner. En transaktion kan också avgöras i fall där parterna inte har upprättat något uttryckligt avtal om transaktionen.

Åsidosättande av en transaktion och ersättande av den med en annan som avses i stycke 1.122 i versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning är i exceptionella fall möjligt i Förenade kungariket med stöd av bestämmelsen om internprissättning och OECD:s riktlinjer för internprissättning. Åsidosättande av en transaktion kräver alltid bevis på att oberoende parter inte skulle ha avtalat om en motsvarande transaktion.

#### *Irland*

I Irlands nationella lagstiftning ingår skyldigheten att iaktta principen om marknadsmässiga villkor i avsnitt 27 i Finance Act 2019, genom vilken en ny del 35 A som gäller internprissättning fogades till Taxes Consolidation Act av 1997. Den nya lagstiftningen om internprissättning har trätt i kraft den 1 januari 2020 och ersatte en tidigare version av 35 A, det vill säga avsnitt 42 i Finance Act av 2010, genom vilken bestämmelser om internprissättning första gången togs

in i Irlands nationella lagstiftning. Principen om marknadsmässiga villkor anges i bestämmelsen 853C(3) i Finance Act. Enligt den avser ersättning enligt marknadsmässiga villkor ett sådant belopp som sinsemellan oberoende parter som agerar enligt principen om marknadsmässiga villkor skulle ha avtalat om.

Den senaste reformen i Irlands lagstiftning om internprissättning innehåller en uttrycklig hänvisning till versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer ska tillämpas som källa för tolkning från och med ikraftträdandet av den nya lagstiftningen om internprissättning, det vill säga den 1 januari 2020. Versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer har dock kunnat tillämpas i tolkningen av Irlands bestämmelser om skatteavtal redan från och med den tidpunkt då OECD har godkänt denna version av riktlinjerna.

Irlands lagstiftning om internprissättning förutsätter i bestämmelsen 835C(4) att en transaktion ska avgöras genom identifiering av de kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiska förhållanden som har samband med dem. I bestämmelsen 835C(5) nämns dessutom att en avgjord transaktion ska grunda sig på innehållet i kommersiella eller finansiella relationer om innehållet i dem strider mot formen för transaktionen. I Irland kan en transaktion också beskrivas i fall där parterna inte har upprättat något uttryckligt avtal om transaktionen.

Irlands lagstiftning om internprissättning innehåller en uttrycklig bestämmelse 835C(5) om åsidosättande och ersättande av en transaktion i intressegemenskap med en annan i enlighet med versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Enligt bestämmelsen kan en transaktion åsidosättas om en beskriven transaktion i sin helhet avviker från det som ekonomiskt rationella parter skulle ha avtalat om under motsvarande förhållanden. Dessutom kan enligt bestämmelsen en transaktion ersättas med en sådan annan transaktion som leder till ett ekonomiskt rationellt slutresultat. I bestämmelsen om åsidosättande finns en hänvisning till kapitel 1, D.2 i versionen av 2017 av OECD:s riktlinjer för internprissättning.

I Irland anses det att åsidosättande som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor ingår i tillämpningsområdet för artikel 9 i modellavtalet för skatter. En förutsättning för att göra en motsvarande justering är att den primära justeringen har gjorts enligt principen om marknadsmässiga villkor. Om den primära justeringen inte skulle grunda sig på principen om marknadsmässiga villkor utan till exempel på tillämpning av den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt anses det i Irland att det inte finns grunder för en motsvarande justering enligt artikel 9 i modellavtalet för skatter.

I Irland finns det inte några särskilda villkor för användande av lämpligaste metod för internprissättning. Skattemyndigheterna tillämpar i varje enskilt fall utifrån fakta och förhållanden den mest lämpade metod som valts enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning.

## 6 Remissvar

Utlåtanden om utkastet till proposition har lämnats av Skatteförvaltningen, Finlands Näringsliv rf, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Centralhandelskammaren rf, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Advokatförbund, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Marjaana Helminen, professor Reijo Knuutinen, professor Juha Lindgren, professor (va.) Marianne Malmgrén, professor Pekka Nykänen, universitetslektor Katriina Pankakoski och PricewaterhouseCoopers Ab. Dessutom har Tammerfors universitet och arbets- och näringsministeriet meddelat att de inte ger utlåtanden i ärendet.

I flera utlåtanden ansågs de föreslagna ändringarna behövliga och motiverade eftersom de möjliggör tillämpning av bestämmelsen om rättelse av internprissättning enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning i hela dess omfattning. Å andra sidan ansågs det i flera andra utlåtandet att ändringar och preciseringar behöver göras i förslaget för att det ska kunna genomföras. I några utlåtanden konstaterades det i stället att det inte är motiverat att genomföra förslaget i den form som föreslås.

I flera utlåtanden fästes det uppmärksamhet vid termer som använts. Enligt utlåtandena passar vissa av de begrepp som ingår i lagförslaget inte in i den terminologi som används i Finlands lagstiftning. I utlåtandena fästes det också uppmärksamhet vid att det inte är meningen att OECD:s riktlinjer för internprissättning inkluderas som sådana i nationell lagstiftning. De föreslagna ändringarna motsvarar enligt utlåtandena inte heller formuleringen i jämförelseländernas lagstiftningar. Det ska observeras att det är motiverat att terminologin i bestämmelserna i förslaget och i de motiveringar som gäller dem så mycket som möjligt överensstämmer med terminologin i OECD:s riktlinjer för internprissättning, eftersom målet är att den nationella regleringen ska kunna tillämpas enligt OECD:s riktlinjer i hela dess omfattning. I förslaget har det strävats efter att en bestämmelse och tolkningen av den ska vara så förenlig som möjligt med de skatteavtal som Finland har gjort och den tolkningskälla som man avtalat om att ska användas vid tolkningen av dem, OECD:s riktlinjer för internprissättning, eftersom de avvikelser som hänför sig till tolkningar av skatteavtals bestämmelser som uppkommit i tillämpningen av den nationella lagstiftningen kan leda till tolkningstvister mellan Finland och andra stater samt till dubbelbeskattning. Det kan inte anses önskvärt ur någon parts perspektiv. Det är också värt att beakta att motsvarande terminologi som nu har använts i bestämmelser och motiveringar i lagförslaget ingår i vissa jämförelseländers lagstiftning. I vissa andra jämförelseländer är bestämmelsen om internprissättning i stället likt artikel 9 i modellavtalet för skatter, en bestämmelse av mer generell art. I samband med beredningen av den internationella jämförelsen som ingår i lagförslaget har det dock framgått, att båda typerna av bestämmelser som beskrivs ovan grundar sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning. Riktlinjerna används också som tolkningskälla för typerna av bestämmelser i fråga, inklusive avgörande och åsidosättande av transaktioner. Det ska också observeras att det nu inte föreslås några ändringar i 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen som till innehållet motsvarar artikel 9 i modellavtalet för skatter. De föreslagna ändringarna utvidgar inte heller tillämpningsområdet för bestämmelsen om rättelse av internprissättning utanför tillämpningsområdet för artikel 9 i modellavtalet för skatter. På så sätt fjärrmar inte de föreslagna ändringarna den nationella lagstiftningen från artikel 9 i modellavtalet för skatter så som det framförts i dessa utlåtanden.

I vissa utlåtanden framfördes det också att det att man stöder sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning som är utarbetat på engelska och som ligger utanför riksdagens lagstiftningsbehörighet, på det sätt som framförs i motiveringarna är ifrågasatt i ljuset av grundlagen. Bestämmelsen om rättelse av internprissättning är en nationell bestämmelse som gäller transaktioner mellan parter i intressegemenskap. Det har beröringspunkter med de skatteavtal som ingås mellan Finland och andra stater där det finns en bestämmelse som motsvarar artikel 9 i modellavtalet för skatter om fördelningen av beskattningsrätten avseende transaktioner som genomförs mellan parter i intressegemenskap. OECD:s riktlinjer för internprissättning är en tolkningskälla för artikeln som staterna gemensamt utarbetar och avtalar om. Finland har förbundit sig att iakttäta OECD:s riktlinjer för internprissättning med sina skatteavtalspartner. Ställningen för OECD:s riktlinjer för internprissättning som tolkningskälla för den gällande nationella bestämmelsen om rättelse av internprissättning har konstaterats till exempel i motiveringarna till bestämmelsen om rättelse av internprissättning i regeringens proposition 2006 (RP 107/2006 rd). Dessutom har saken befästs i flera beslut av högsta förvaltningsdomstolen (bland annat HFD 2013:36, HFD 2014:119, HFD 2017:146, HFD 2020:35). I flera av högsta förvaltningsdomstolens beslut har stycken på engelska ur OECD:s riktlinjer för internprissättning citerats och översatts till

finska. OECD:s riktlinjer för internprissättning har således redan förut en etablerad ställning i Finland som tolkningskälla för bestämmelsen om rättelse av internprissättning och det att bestämmelser som föreslås träder i kraft innebär inte någon ändring i rättsläget till denna del. Genom lagförslaget vill man tvärtom enligt grundlagens krav och på det sätt rättspraxis kräver detaljerat och noggrant i lag reglera vissa skeden i processen för internprissättning som ingår i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Dessa skeden har inte enligt nationell rättspraxis varit möjliga enligt OECD:s riktlinjer i hela dess omfattning.

I flera utlåtanden framfördes det att förhållandet mellan avgörande enligt 2 mom. och åsidosättande enligt 3 mom. i lagförslaget är otydligt. I uttalandena ansåg man att avgörande av en transaktion enligt det föreslagna 2 mom. innefattar åsidosättande, eftersom avgörande av en transaktion enligt utkastet till förslag till exempel kan leda till en situation där beskattningen grundar sig på något annat än ett avtal som den skattskyldige ingått. Till den delen ska det observeras att det i avgörande av en transaktion med stöd av det föreslagna 2 mom. är frågan om att den skattskyldiges transaktion enligt sitt faktiska innehåll utreds som underlag för beskattningen, och Skatteförvaltningen således i sin skattebedömning är bunden till innehållet i den transaktion som verkligen genomförts. I utredningen av detta verkliga innehåll ska man enligt bestämmelsen identifiera relevanta kommersiella eller finansiella relationer och de ekonomiskt väsentliga särskilda drag som påverkar dem, vilka är avtalsvillkor, parternas funktioner, tillgångar och risker, särdrag för överförda tillgångar eller tillhandahållna tjänster, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. Utredningen av det verkliga innehållet grundar sig således på bedömning från fall till fall av de faktorer som nämns i bestämmelsen. Avtal mellan parterna tas i beaktande, men det är inte den enda faktorn vid bedömningen av ärendet. Åsidosättande av en transaktion med stöd av 3 mom. innebär att en transaktion som avgjord enligt 2 mom., som ekonomiskt rationella oberoende parter inte skulle genomföra under motsvarande förhållanden, och som det inte enligt marknadsmässiga villkor går att fastställa ett pris på med beaktande av vardera partens perspektiv och realistiska alternativ vid tidpunkten för beslutet, kan åsidosättas. Vid behov kan en åsidosatt transaktion ersättas med en annan transaktion som så mycket som möjligt liknar den transaktion som parterna i intressegemenskap genomfört. Trots att bedömning både med stöd av 2 och 3 mom. ska ske inom de ramar principen om marknadsmässiga villkor ställer är situationerna och området för avgörande och åsidosättande olika. Sammanfattningsvis är det i avgörande enligt 2 mom. frågan om utredning av det verkliga innehållet i en transaktion, medan det i åsidosättande enligt 3 mom. är fråga om att en avgjord transaktion är ekonomiskt irrationellt och det inte finns något pris enligt principen om marknadsmässiga villkor. Då ska den åsidosättas som rättelse av internprissättningen.

I några uttalanden framfördes det också att det förslag som sänts på remiss inte klargjorde förslagens förhållande till 28 § i beskattningsförfarandelagen, som redan i nuläget innehåller en bestämmelse om åsidosättande av rättslig form. En del av remissinstanserna ansåg att den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt räcker till också i fall av internprissättning som gäller åsidosättande av en transaktion. Det ska observeras att tillämpning av de föreslagna bestämmelserna inte kräver bedömning av till exempel frågor som gäller befrielse från skatt som ska erläggas. För tillämpningen av dem finns det för både 2 och 3 mom. egna, helt självständiga krav för tillämpningen som ska bedömas inom den referensram som principen om marknadsmässiga villkor ställer. Därför skiljer sig kraven för tillämpning av de föreslagna bestämmelserna och tillämpningsområdet från bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i beskattningsförfarandelagen. Tillämpning av de föreslagna bestämmelserna kräver således inte heller att bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i beskattningsförfarandelagen tillämpas samtidigt.

I flera utlåtanden tog man upp bekymmer för lagförslagens konsekvenser för förutsägbarheten och rättsskydden i beskattningen samt den skattskyldiges rättsskydd. I bakgrunden för bekymren finns dessa remissinstansers ståndpunkter enligt vilka förslaget till reglering försämrar skattskyldigas ställning i förhållande till det nuvarande rättsläget och utvidgar Skatteförvaltningens bemyndiganden att göra rättelser av internprissättning. Det ska observeras att förslaget, genom vilket OECD:s riktlinjer för internprissättning kan tillämpas i sin fulla omfattning, innebär en ändring i rättsläget. Eftersom rättspraxis som gäller tolkning av den gällande lagen till alla delar inte längre kommer att lämpa sig för tolkning av de nya bestämmelserna är det uppenbart att föreslagen regleringen till denna del får konsekvenser för hur rättspraxis som föregår regleringens ikraftträdande kan användas vid tolkning av bestämmelsernas innehåll. Å andra sidan är syftet med lagförslaget att i jämförelse med den gällande bestämmelsen på en mer noggrann nivå än tidigare beskriva vissa skeden i processen för internprissättning. Avsikten med det är att skapa ett tillämpningsområde som är tydligare än tidigare och förenligt med OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Den skattskyldiges rättsskydd kräver enligt uttalanden vid sidan av annat att förslagen bör innehålla uttrycklig reglering om den skattskyldiges rätt att bli hörd och om skattemyndighetens bevisbörda. Då har den skattskyldige möjlighet att tillbakavisa rättelsen av internprissättning genom att bevisa att internprissättningen har varit förenlig med marknadsmässiga villkor eller att den beskattningsbara inkomsten i Finland inte har blivit mindre eller förlusten större än i situationen mellan oberoende parter. Det ska observeras att vid tillämpning av 31 § i beskattningsförfarandelagen, också efter det att lagförslaget trätt i kraft, ska alltid de allmänna principerna om förfarande enligt beskattningsförfarandelagen iakttas. När bestämmelsen om rättelse av internprissättning tillämpas ska således bestämmelserna i beskattningsförfarandelagen beaktas bland annat i fråga om opartiskhet i beskattningen (26 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen), hörande av den skattskyldige (26 § 3 mom. i beskattningsförfarandelagen), utredande av ett ärende (26 § 4 mom. i beskattningsförfarandelagen) och prövning av ett ärende (26 § 6 mom. i beskattningsförfarandelagen). På samma sätt ska de bestämmelser som gäller deklara-tions-skyldigheten i beskattningsförfarandelagen, såsom i 11 § i den lagen, beaktas. De skattskyldigas rättsskydd blir således tryggad med stöd av de allmänna processuella skyldigheterna som ska iakttas i beskattningsförfarandet.

Det har i remissvaren dessutom framförts bekymmer för hur förslagen påverkar Finlands konkurrensställning och för att den internationella jämförelsen är en för begränsad bedömning av ändringarnas konsekvenser för Finlands konkurrensställning. Det har inte ansetts ändamålsenligt att utöka den internationella jämförelsen som följd av denna respons, eftersom de jämförelseländer som är centrala med tanke på Finlands konkurrensställning redan ingår i jämförelsen. Såsom det har konstaterats ovan har bestämmelserna till innehållet konstaterats motsvara innehållet i flera jämförelseländers reglering. Så är det även i fall där bestämmelsen om internprissättning i ett jämförelseland innehåller enbart en mera allmän formulering som gäller artikel 9 i modellavtalet för skatter. Den reglering som föreslås anses således inte försvaga Finlands konkurrensställning i förhållande till andra stater.

I den fortsatta beredningen har det med anledning av remissresponsen gjorts ändringar, kompletteringar och preciseringar i lagförslagen och motiveringarna.

I flera utlåtanden konstaterades det att de begrepp som används i förslagen till bestämmelserna är otydliga och inte uppfyller det krav på exakt avgränsning som grundlagen ställer på skattelagstiftningen. I vissa utlåtanden har det konstaterats att bestämmelserna lämnar gränserna för Skatteförvaltningens prövningsrätt oklara eller till och med helt och hållet odefinierade. Det har försökts att precisera de exempel som framställer innehållet i 2 mom. som gäller avgörande av en transaktion och i 3 mom. som gäller åsidosättande med anledning av de observationer som

framförts i utlåtandena och på så sätt precisera innehållet i de begrepp som används. De beskrivningar och de preciseringar som gjorts i begreppen i bestämmelserna och i motiveringarna till dem baseras på OECD:s riktlinjer för internprissättning som är en erkänd tolkningskälla också i inhemsk rättspraxis i fråga om bestämmelsen om rättelse av internprissättning. Såsom det konstaterats ovan försöker man genom att stödja sig på riktlinjerna undvika situationer i Finland där tolkningspraxis avseende bestämmelsen om rättelse av internprissättning i 31 § i beskattningsförfarandelagen utformas så att den avviker från artikel 9 i modellavtalet för skatter och andra länders tolkningspraxis. Olika tolkningar kan ur en skattskyldigs perspektiv leda till exempel till dubbelbeskattning. Dessutom kan det konstateras att Skatteförvaltningens prövningsrätt i fråga om bestämmelserna är bunden till principen om marknadsmässiga villkor samt med stöd av motiveringarna och rättspraxis till att iakttäta OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Beträffande 2 mom. som gäller avgörande av en transaktion har man försökt precisera särskilt dess förhållande till åsidosättande av en transaktion enligt 3 mom. genom att precisera innehållet i tillämpningsområdet för båda bestämmelserna.

Ordalydelsen i 3 mom. som gäller åsidosättande av en transaktion har delvis preciserats i förhållande till det utkast till proposition som var på remiss. Vad gäller försämrande av förutsägbarhet och rättsskydd i beskattningen framfördes i några utlåtanden bekymmer för att det inte entydigt framgår av ordalydelsen i det föreslagna 3 mom. att bestämmelsen är avsedd att tillämpas under exceptionella förhållanden. Det har således för det första gjorts ändringar som gäller kraven på att bestämmelsen tillämpas i exceptionella fall genom ett tillägg där saken uttryckligen nämns i bestämmelsens text. Till den delen ska det dock konstateras att det redan i det förslag som var på remiss betonades att åsidosättande är exceptionellt i motiveringarna till bestämmelsen. För det andra har ordalydelsen i bestämmelsen om åsidosättande utgående från remissresponsen preciserats genom att det lagts ett omnämnande till bestämmelsen som redan ingått i motivering av remissversion. Enligt det ska en ersättande transaktion så mycket som möjligt likna den åsidosatta transaktion som parterna genomfört. I vissa utlåtanden fördes det fram bekymmer också för det att uttrycket ”enligt helhetsbedömning” i momentet är för vagt och ger Skatteförvaltningen för stor prövningsrätt. Med helhetsbedömning avsågs i utkastet till proposition bedömning av en transaktion som helhet (”viewed in their totality”) enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning med beaktande av de arrangemang och de omständigheter som påverkar transaktionen. I bedömningen får således inte beaktas till exempel omständigheter som inte vid bedömning enligt principen om marknadsmässiga villkor påverkar transaktionen när den undersöks som helhet. Förslaget har till denna del preciserats i motiveringarna och i bestämmelsen har omnämnandet av helhetsbedömning strukits.

Utgående från remissresponsen har man strävat efter att delvis precisera målen i propositionen. I propositionen har man försökt precisera förslagets förhållande till bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i beskattningsförfarandelagen.

I utlåtandena framfördes observationer om att det avsnitt i utkastet till proposition som gäller den tidsmässiga dimensionen i OECD:s riktlinjer för internprissättning är otydlig, och en del av remissinstanserna tolkade det som en avsikt att ändra på det rådande rättsläget. Syftet med utkastet till proposition har inte varit att föreslå ändringar i den tolkning som högsta förvaltningsdomstolen omfattat i sina beslut, enligt vilka preciseringar som ingår i uppdateringar av OECD:s riktlinjer för internprissättning kan tas i beaktande för skatteår som föregår uppdateringen i beskattningen endast om de inte innehåller fundamentalt nya tolkningsrekommendationer. I utkastet till proposition togs det för jämförelsens skull också upp att tolkningspraxis i många andra stater dock är den, att endast ändringar som gjorts i artikel 9 i modellavtalet för skatter och de dateringar som föranleds av dem i kommentaren till modellavtalet och i OECD:s riktlinjer för internprissättning är fundamentalt nya ändringar att de inte kan användas som tolkningskälla för

bedömning av fall som föregår uppdateringarna. I Finland är dock avsikten att den tolkningslinje som högsta förvaltningsdomstolen befäst, som det alltså också efter lagändringen är meningen att bevara, är att sätta en högre tröskel för användning av uppdateringarna för skatteår som föregår dem. Det har försökts att precisera avsnittet i förslaget som gäller tidsdimensionen, så att avsikten inte är att ändra det rådande rättsläget till den delen.

I en del utlåtanden framfördes några observationer om hur de förslag till bestämmelser som ingår i det utkast som sändes på remiss ska tillämpas på transaktioner mellan ett företag i intressegemenskap och ett fast driftsställe. Det har försökts att precisera förslaget till dessa delar.

## 7 Specialmotivering

### 7.1 Lagen om beskattningsförfarande

#### 31 §. Rättelse av internprissättning.

##### *Allmänt*

I propositionen föreslås ändringar i bestämmelsen om internprissättning. Det nuvarande 1 mom. förblir oförändrat och de nuvarande 2 och 3 mom. blir som sådana nya 4 och 5 mom. Bestämmelsen får nya 2 och 3 mom.

##### *Betydelsen av artikel 9 i skatteavtal och OECD:s riktlinjer för internprissättning i den nationella lagstiftningen*

Paragrafens 1 mom., som ska vara i kraft som sådant, motsvarar till innehållet artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter. I artikel 9 i modellavtalet för skatter är det fråga om transaktioner som genomförts i intressegemenskap. Rättelser kan göras i beskattningen av dem om man avviker från principen om marknadsmässiga villkor. Artikel 9 i modellavtalet för skatter ingår huvudsakligen också i de skatteavtal som Finland ingått och de har satts i kraft genom lag.

I fråga om innehållet i och tolkningen av artikel 9 har kommentaren till modellavtalet och OECD:s riktlinjer för internprissättning en central ställning. I synnerhet OECD:s riktlinjer har en ställning som internationell standard på området för internprissättning. Riktlinjerna är den främsta tolkningskällan för artikel 9 och därmed för principen om marknadsmässiga villkor. OECD:s riktlinjer för internprissättning är i likhet med vad som sägs ovan en tolkningskälla också vid tillämpningen av den nationella bestämmelsen om rättelse av internprissättning. Detta motsvarar den ståndpunkt som man redan förut omfattat i rättspraxis. OECD:s riktlinjer ska i sin helhet med kommande uppdateringar vara den främsta tolkningskällan för paragrafen om rättelse av internprissättning efter att de lagändringar som föreslås har trätt i kraft. Således används till exempel riktlinjer för internprissättning i fråga om finansiella transaktioner som OECD publicerat i februari 2020 som hjälp vid tolkningen i fall som gäller finansieringsverksamhet.

##### *Principen om marknadsmässiga villkor*

I första meningen i det nya 2 mom. som fogas till paragrafen nämns det att det i 1 mom. är fråga om principen om marknadsmässiga villkor, och bestämmelsen om rättelse av internprissättning ska tillämpas inom den principens ramar och omfattning. Det är fråga om en precisering, eftersom principen om marknadsmässiga villkor ska följas enligt den bestämmelse som redan gäller. I praktiken innebär tillägget att all bedömning av ett ärende som ingår i internprissättning

ska grunda sig på principen om marknadsmässiga villkor. Det föreslagna tillägget om att principen om marknadsmässiga villkor ska nämnas i bestämmelsen avspeglar innehållet i kommentaren till OECD:s modellavtal för skatter och OECD:s riktlinjer för internprissättning, för enligt dem är det i artikel 9 frågan om att principen om marknadsmässiga villkor ska iakttas.

Med den princip om marknadsmässiga villkor som nämns i det nya 2 mom. avses de handlingsanvisning som fastställs i artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter och i paragrafens 1 mom. enligt vilket man i kommersiella eller finansiella relationer mellan parter i intressegemenskap ska agera på motsvarande sätt som sinsemellan oberoende parter agerar. Principen om separata bolag finns inbyggd i principen om marknadsmässiga villkor. Enligt den bedöms varje koncernbolag separat från koncernsammanhanget som separata aktörer. Det centrala i principen om marknadsmässiga villkor är således att undersöka om det i transaktioner mellan parter i intressegemenskap har avtalats eller bestämts om villkor som avviker från det som sinsemellan oberoende parter skulle avtala om. Det omnämnande om principen om marknadsmässiga villkor som fogas till paragrafen motsvarar det existerande rättsläget och syftet med det är att betona att den granskning som gäller internprissättning sker i en referensram enligt principen om marknadsmässiga villkor. Syftet med den är att skapa tydliga ramar såväl för de skattskyldiga som för Skatteförvaltningen när de analyserar om internprissättning av transaktioner mellan parter i intressegemenskap är förenliga med bestämmelserna om internprissättning. Noggrannare anvisningar för tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor ingår i OECD:s riktlinjer för internprissättning. OECD:s riktlinjer används i sin helhet som tolkningsanvisningar när bestämmelsen tillämpas i enskilda fall. Då ska det emellertid observeras att syftet med OECD:s riktlinjer för internprissättning är att säkerställa att de villkor som använts i en transaktion som genomförts mellan parter i intressegemenskap och bedömningen av dem (till exempel internprissättningsmetod) leder till ett marknadsmässigt slutresultat. Syftet är alltså att undersöka hur oberoende parter skulle ha förfarit i en liknande situation. Innehållet i riktlinjerna för OECD:s internprissättning måste således användas som tolkningskälla i enlighet med detta syfte.

#### *Avgörande av transaktioner som en del av processen för internprissättning av transaktioner*

I det nya 2 mom. som fogas till paragrafen beskrivs också mer ingående än tidigare avgörande av en transaktion enligt dess faktiska innehåll som en del av processen för internprissättning som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor. Den nya bestämmelsen ska beskriva hur man i första skedet ska identifiera relevanta kommersiella eller finansiella relationer och de ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem. Utifrån detta avgörs transaktionen enligt sitt faktiska innehåll. En transaktion som avgjorts enligt identifierade fakta och ekonomiskt relevanta särdrag kan visa sig vara något annat än vad den rättsliga formen för och benämningen är på en transaktion som parterna genomfört. Den nya bestämmelsen som föreslås grundar sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Efter att en transaktion har avgjorts enligt sitt faktiska innehåll undersöks enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning vilket pris oberoende parter skulle ha avtalat om för den avgjorda transaktionen. När en transaktion mellan parter i intressegemenskap har avgjorts enligt dess faktiska innehåll ska transaktionen jämföras med transaktioner mellan oberoende parter och den lämpligaste internprissättningsmetoden väljs för bedömning av priset enligt marknadsmässiga villkor. Enligt principen om marknadsmässiga villkor görs jämförelsen således med transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter, eftersom en koncerns intressen inte inverkar på dem. OECD:s riktlinjer för internprissättning innehåller beskrivningar av olika internprissättningsmetoder och val av dem. OECD:s riktlinjer för internprissättning möjliggör dessutom användning av något annat slag av metod än den som beskrivs. Trots att det fastställs i OECD:s riktlinjer för internprissättning att granskning av marknadsmässiga villkor ska börja ur perspektivet för

den metod som den skattskyldige valt är det viktigt att för varje enskilt fall alltid välja den metod som lämpar sig bäst för det. Det motsvarar vad som konstateras i del 1 kapitel 2 i OECD:s riktlinjer för internprissättning. På så sätt är Skatteförvaltningen inte bunden till den metod som en skattskyldig använder utan ska tillämpa den metod som bäst lämpar sig för den avgjorda, verkliga transaktionens förhållanden. Det att Skatteförvaltningen av de ovannämnda skälen använder en annan internprissättningsmetod för bedömning av marknadsmässiga villkor i en avgjord transaktion än vad den skattskyldige har använt är inte åsidosättande av transaktionen enligt 3 mom. och strider inte heller i övrigt mot innehållet i och avsikten med 31 § i beskattningsförfarandelagen.

Om ett pris som den skattskyldige och en part i intressegemenskap använder avviker från det som oberoende parter skulle ha avtalat om rättas enligt principen om marknadsmässiga villkor inkomsten eller förlusten med stöd av 1 mom. Så som ovan konstaterats beskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättning de olika skedena i processen för internprissättning mer ingående än vad som framförs här, och ifrågakavande riktlinjer ska användas som tolkningskälla i hela sin omfattning för 31 § i beskattningsförfarandelagen.

#### *Avgörande av transaktioner*

I det föreslagna nya 2 mom. beskrivs första skedet av processen för internprissättning från identifiering av en transaktions förhållanden och särdrag till avgörande av transaktionen enligt dess faktiska innehåll. Vid avgörande av en transaktion formas en helhetsbild av vad en transaktion mellan parter är, baserat på relevanta fakta. För att forma denna helhetsbild undersöks utöver skriftliga avtal också parternas förfarande och andra ekonomiskt väsentliga särdrag och fakta. Vid avgörande av en transaktion enligt dess faktiska innehåll är det fråga om ett centralt steg i prissättningsprocessen, och det rättsläge som gäller skedet behöver klargöras med anledning av rättspraxis. Rättspraxis som gäller 31 § i beskattningsförfarandelagen har begränsat de förut-sättningar enligt vilka transaktioner kan avgöras. Med anledning av förslaget till bestämmelser kan man i processen för internprissättning följa det tillvägagångssätt som struktureras i OECD:s riktlinjer för internprissättning i hela dess omfattning för att hitta ett pris som motsvarar principen om marknadsmässiga villkor, så rättsläget ändras till denna del jämfört med den rättspraxis som föregår lagförslagets ikraftträdande. Den föreslagna bestämmelsen i 2 mom. som gäller avgörande av en transaktion preciserar bestämmelsen om rättelse av internprissättning i 1 mom.

I enlighet med den gällande bestämmelsen avses också med transaktioner som nämns i det nya 2 mom. i stor utsträckning alla företagsekonomiska åtgärder som genomförs inom näringsverksamhet eller annan ekonomisk verksamhet. Det finns inte något entydigt innehåll för transaktion i OECD:s riktlinjer för internprissättning, men den kan täcka många slags arrangemang, såsom framgår av ett exempel i riktlinjernas punkt 1.85. Som transaktion avses utöver typiska kommersiella köp- och säljfunktioner dessutom till exempel alla slag av finansiering, överlåtelse av immateriella tillgångar och andra arrangemang som gjorts mot ersättning eller utan motprestation. Således omfattas till exempel tjänster som en part i intressegemenskap utfört utan ersättning för andra företag i intressegemenskapen av bestämmelsen.

I första steget av analys av internprissättning som gäller parter i intressegemenskap ska den transaktion som genomförts i intressegemenskap avgöras. Det innebär att man först ska identifiera relevanta kommersiella eller finansiella relationer och de ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem. Sådana ekonomiskt väsentliga särdrag beskrivs i bestämmelsen med olika kategorier enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning. De är avtalsvillkor, parternas funkt-

ioner, tillgångar och risker, särdrag hos överförda tillgångar eller tillhandahållna tjänster, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. Betydelsen i de nämnda kategorierna av särdrag kan variera i enskilda fall.

I analysen är det viktigt att identifiera de villkor som grundar sig på avtalet om en transaktion och dess verkliga och ekonomiska innehåll. Skriftliga avtalsvillkor utgör utgångspunkt för granskningen. I fall av intressegemenskap är det dock osannolikt att skriftliga avtal anger all information som behövs för bedömning av de marknadsmässiga villkoren i internprissättning. Därför måste man dessutom skaffa information om andra ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar förhållandet i intressegemenskapen. Det är också möjligt att det inte finns något skriftligt avtal. Också då är uppgifter om andra ekonomiskt väsentliga särdrag och fakta som påverkar intressegemenskapen centrala för bedömning av de marknadsmässiga villkoren i internprissättningen.

Trots att avtalet mellan parterna alltid utgör utgångspunkten för granskningen innehåller den process som gäller avgörande av transaktionen ändå alltid en bedömning också av huruvida avtalet och transaktionen innehåll och parternas faktiska förfarande motsvarar de rådande verkliga ekonomiska förhållandena. En transaktion ska också alltid bedömas på ett mer omfattande sätt än enbart utifrån ett eventuellt upprättat skriftligt avtal. Innehållet i en transaktion som genomförts i intressegemenskap ska utredas och kompletteras med bevis om parternas förfarande som ska skaffas. Transaktionen kan avgöras helt på basis av parternas förfarande och funktioner om avtalet inte motsvarar parternas förfarande eller funktioner. Vid sidan av villkor som det uttryckligen avtalats om ska således också parternas funktioner undersökas med beaktande av båda parternas tillgångar och risker. Då beaktas också sambandet mellan båda parternas funktioner och hela koncernens värdebildning i större utsträckning. Dessutom ska transaktionens förhållanden och praxis i branschen undersökas.

Med granskning som gäller parternas funktioner avses funktionsanalys (functional analysis) i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Med hjälp av den strävar man efter att upptäcka ekonomiskt beaktansvärda åtgärder som parterna utfört samt ansvar, de tillgångar som använts i eller satsats i funktionerna och de risker som tagits i dem. Enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning koncentreras funktionsanalysen på att klarlägga vad parterna faktiskt gör och vilka kapaciteter de har. Funktionerna kan utgöras till exempel av planering, forsknings- och utvecklingsverksamhet, anskaffning, tillverkning, sammansättning, montering, kvalitetskontroll, lagring, distribution, marknadsföring, reklam, försäljning, transport, service, finansiering och administration och ledarskap.

Tillgångar som använts i funktionerna är också ett viktigt föremål för analysen. Tillgångarna kan enligt transaktionen art vara till exempel materiella tillgångar, immateriella tillgångar eller finansieringstillgångar. Som resultat av BEPS-arbetet inkluderades mer ingående beskrivning än tidigare i OECD:s riktlinjer också beträffande användning eller överföring av immateriella tillgångar. Syftet med det är att säkerställa att parternas ersättning av det resultat som producerats med immateriella tillgångar i en transaktion grundar sig på värde som skapats av parterna. Riktlinjerna klargör speciellt ställningen hos den laglige ägaren till en tillgångspost. Ägande av en immateriell tillgångspost ger inte nödvändigtvis rätt till resultat som genereras av utnyttjandet av den, eftersom man vid bedömning av marknadsmässiga villkor som utgångspunkt granskar funktioner som parterna utför. Vid fastställandet av vilken part resultat av immateriella tillgångar tillhör måste man beakta bland annat betydande funktioner som skapar immateriellt värde, vilka har samband med utvecklande, förbättrande, upprätthållande, skydd och utnyttjande av de immateriella tillgångarna. Dessutom måste man beakta utförande av åtgärder som gäller kontroll av ekonomiskt betydande risker.

I OECD:s BEPS-arbete upptäcktes det att allokering av risk till ett annat koncernföretag enbart genom att ändra avtalsvillkor var en av de viktigaste orsakerna till urholkning av skattebaser och vinstöverföring. Som följd av BEPS-arbetet inkluderades i OECD:s riktlinjer av denna orsak detaljerade anvisningar om hur oberoende parter beaktar risk i sina transaktioner. Ett avtal är inte avgörande vid bedömning av riskfördelning.

Trots att risk enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning kan beskrivas på många sätt är det vid internprissättning tillräckligt att undersöka risk som osäkerhet som påverkar målen med en transaktion. Risker som tagits i funktioner är bland annat strategiska, det vill säga risker som anknyter till marknaderna, operativa risker, finansiella risker, risker som anknyter till transaktionen och risker som anknyter till farliga situationer.

Utöver risktagande som grundar sig på avtal måste en part utöva riskkontroll och ha ekonomisk kapacitet att ta risker. Med riskkontroll avses en parts förmåga att fatta beslut om att inleda en transaktion, att avstå från den eller att avböja den. En part ska i verkligheten utföra dessa beslutsfattande åtgärder. Dessutom ska en part ha förmåga att besluta om den ska reagera på en risk, på vilket sätt och i verkligheten utföra också dessa beslutsfattande åtgärder. Vid riskallokering måste också den ekonomiska kapaciteten att ta risker beaktas.

De observationer som görs av det faktiska förfarande hos parter i intressegemenskap till exempel om parternas funktioner och bärande av risker kan komplettera eller till och med avvika från vad som avtalats i ett skriftligt avtal. Om till exempel den part som enligt ett skriftligt avtal ansvarar för riskerna inte är kapabel att bära dessa risker är det klart att ett pris som grundar sig på det skriftliga avtalet som inte motsvarar de verkliga förhållandena inte leder till ett slutresultat på marknadsmässiga villkor. Det beror på att oberoende parter inte skulle ha avtalat om en sådan riskallokering. Då är avtal mellan parterna i intressegemenskap inte i sig ett tillräckligt bevis när den verkliga transaktionen avgörs. Parternas förfarande har i den process som gäller avgörande av en transaktion en central betydelse också i fall där det inte finns något avtal alls mellan parterna. Det ska dock beaktas att inte heller parternas förfarande är den enda faktor som beskriver saken, i synnerhet om den inte överensstämmer med de förhållanden som gäller riskkontroll. Dessutom ska det observeras att ett avtal i vissa fall inte nödvändigtvis innehåller något villkor som är betydelsefullt med tanke på transaktionen. Bedömningen kan i sådana fall inte begränsas endast till avtalsvillkor. Man måste också då undersöka parternas faktiska förfarande för avgörande av transaktionen enligt dess faktiska innehåll.

Vid sidan av parternas avtal, funktioner, tillgångar och risker, också med beaktande av parternas faktiska förfarande måste man identifiera och undersöka också de tillgångar som överförs eller särdragen i utförda tjänster, när en transaktion avgörs enligt dess faktiska innehåll. Enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning kan viktiga särdrag i fråga om materiella tillgångar utgöras till exempel av tillgångarnas fysiska egenskaper, kvalitet och tillförlitlighet, samt hur väl och hur mycket tillgångar som finns till förfogande. Vad gäller tjänster kan till exempel deras innehåll och omfattning vara viktiga. För immateriella tillgångars del kan viktiga faktorer vara till exempel transaktionens form (licens eller försäljning), slag av tillgångar (till exempel patent, varumärke eller know-how), hur länge tillgångsskydd gäller och graden av det samt den nytta man antas ha av användningen av tillgångarna.

Också parternas samt marknadernas ekonomiska förhållanden ska analyseras. Till den delen ska också tillbudsstående alternativa produkter eller tjänster beaktas. Ekonomiska förhållanden som kan vara väsentliga är bland annat geografiskt läge, marknadernas storlek, konkurrensens omfattning på marknaderna samt köparnas och säljarnas ställning, reglering som gäller statens

marknad, produktionskostnader samt tidpunkten för transaktionerna. Också till exempel konjunkturväxlingar i ekonomin samt en produkts livscykel ska vara en del av analysen av ekonomiska förhållanden.

Också parternas affärsverksamhetsstrategier kan bedömas när en transaktion mellan parterna avgörs enligt dess faktiska innehåll. Enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning ska i kategorier som gäller affärsverksamhetsstrategier många drag beaktas hos företaget, såsom innovation och utveckling av nya produkter, differentieringsgrad, vilja att ta risker, bedömning av politiska förändringar, inverkan av arbetslagstiftning som existerar och som planeras samt andra faktorer som har betydelse vid daglig skötsel av affärsfrågor. Också omständigheter som har samband med att tränga in på marknader samt med ökning och försvarande av marknadsandelar kan ingå i affärsverksamhetsstrategin.

Med hjälp av alla ovanstående fakta görs en bedömning av situationen där alla omständigheter som påverkar saken beaktas. Utgående från detta är det möjligt att avgöra en transaktion enligt dess faktiska innehåll (i OECD:s riktlinjer för internprissättning används termen "factual substance"). Det är alltså fråga om den verkliga transaktionen, som enligt utredning och bedömning inom referensramen för principen om marknadsmässiga villkor, enligt undersökningen har genomförts mellan parterna i intressegemenskap. I bestämmelsen används om denna slutsats av analysen benämningen avgörande av transaktion. I rättspraxis och i Skatteförvaltningens anvisningar har benämningen identifiering (tunnistaminen) av affärstransaktion hittills använts om detta skede. Nu är målet dock att termen identifiering (tunnistaminen) används i första skedet om den identifiering (termen "identify" används i OECD:s riktlinjer för internprissättning) som görs av kommersiella eller finansiella relationer och av väsentliga särdrag som påverkar dem. Det föreslås att begreppet avgörande (termen "delineation" används i OECD:s riktlinjer för internprissättning) av en transaktion ska användas om slutsatsen av en bedömning där en transaktion granskas på grund av de ovanstående enligt dess faktiska innehåll.

Skatteförvaltningen har med stöd av 2 mom. möjlighet att enligt en utredning som tar hänsyn till alla de ovanstående omständigheterna avgöra en transaktion helt eller delvis på annat sätt än vad den skattskyldige själv har ansett den vara, eftersom det är fråga om avgörande av transaktionen enligt dess faktiska innehåll. Till dessa delar motsvarar förslaget innehållet i andra länders reglering. Centralt i avgörande är att förfara inom referensramen för principen om marknadsmässiga villkor vilket sätter ramar för Skatteförvaltningens verksamhet vid avgörande av transaktionens faktiska innehåll. Skatteförvaltningen ska ha möjlighet att enligt bestämmelsen utgående från fakta avgöra också en sådan transaktion som genomförts i intressegemenskap om vilken den skattskyldige och parten i intressegemenskap inte har avtalat skriftligt eller som de själva inte alls har avgjort. En sådan situation kan till exempel vara för handen om ett koncernbolag utför alla funktioner som gagnar andra koncernbolag (t.ex. tillhandahåller centraliserat IT-stöd), men inte får ersättning för den verksamheten. Det motsvarar också det nuvarande nationella rättsläget och jämförelseländernas rättsläge. Också i denna situation ska Skatteförvaltningens bedömning ske inom gränserna för principen om marknadsmässiga villkor. Om den transaktion som Skatteförvaltningen avgjort visar sig vara en annan än vad den skattskyldige själv har ansett den vara, eller om Skatteförvaltningen avgör en transaktion som de skattskyldiga inte alls har avtalat om eller avgjort, ska Skatteförvaltningen i båda de ovan beskrivna fallen ta den skattskyldiges transaktion i enlighet med dess verkliga innehåll som grund för sin analys av internprissättningen.

Den skattskyldige beskriver i sin dokumentation av internprissättning bland annat de transaktioner den genomfört under skatteåret. Vid utarbetandet av dokumentationen ska den skattskyldige också själv avgöra transaktionerna enligt deras faktiska innehåll, så när en dokumentation finns till förfogande är den alltid utgångspunkten också för Skatteförvaltningens bedömning av

transaktionens innehåll. Slutsatserna av Skatteförvaltningens analys kan dock vara annorlunda än vad den skattskyldige har framfört i sin dokumentation av internprissättning, om den ståndpunkt som angetts i dokumentationen om en transaktions verkliga innehåll inte motsvarar annan utredning som fåtts i ärendet. Då är det frågan om vanlig bevisfråga.

I avgörande av en transaktion enligt det föreslagna 2 mom. är det fråga om en annan sak än i fråga om åsidosättande enligt det föreslagna 3 mom. Med åsidosättande i 3 mom. avses tillämpning under exceptionella förhållanden, där en transaktion som enligt 2 mom. avgjorts enligt sitt faktiska innehåll är ekonomiskt irrationellt och det inte går att hitta ett pris på transaktionen enligt marknadsmässiga villkor. Då kan en transaktion lämnas obeaktad i beskattningen och vid behov ersättas med en annan transaktion som så mycket som möjligt liknar den transaktion som parterna i intressegemenskap genomfört. Avgörande av den ersättande transaktionen ska göras utgående från de ekonomiska särdrag som nämns i 2 mom.

Slutsatsen av Skatteförvaltningens internprissättningsanalys kan vara att den skattskyldiges transaktion är förenlig med principen om marknadsmässiga villkor och att det inte finns några förutsättningar för rättelse enligt 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen. Trots att bestämmelsen om rättelse av internprissättning kan komma i fråga betyder det inte alltid att en transaktion som Skatteförvaltningen avgjort med stöd av 2 mom. skiljer sig från den transaktion som den skattskyldige genomför. I stället för att Skatteförvaltningen skulle avgöra hela transaktionen på annat sätt än den skattskyldige har avgjort den kan det vara fråga om ett fall där ett enskilt villkor i en transaktion utgående från parternas faktiska förfarande avgörs så att det får ett annat innehåll än hur villkoret har skrivits i ett avtal mellan parterna. I sådana fall ändras transaktionen inte helt till en annan som följd av avgörande. Med hjälp av den kan man i bedömning enligt principen om marknadsmässiga villkor beakta villkoret i fråga enligt det innehåll som i verkligheten har iakttagits mellan parterna. I varje fall ska Skatteförvaltningens slutsatser vid avgörande av en transaktion alltid följa principen om marknadsmässiga villkor och stödja sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Avgörande av en transaktion kan framställas genom följande förenklade exempel. Exempelen är fiktiva enskilda fall, och avsikten med dem är endast att åskådliggöra den process som hänför sig till avgörande av en transaktion enligt det föreslagna 31 § 2 mom. i beskattningsförfarandelagen. I exemplens fall har ekonomiskt väsentliga särdrag som nämns i 2 mom. beskrivits på en mycket allmän nivå till den del de i exempelfallen kan påverka avgörande av transaktionen. Alla ekonomiskt väsentliga särdrag behandlas inte i varje exempel, och deras betydelse behandlas inte heller detaljerat i exemplen. Dessutom beskrivs i exemplen inte hela processen med internprissättning eller den egentliga prissättningen. Avsikten är inte att exemplen skapar typfall enligt vilka fall i beskattningen i praktiken i fortsättningen schablonmässigt skulle klassificeras, bedömas eller rättas. Det centrala i internprissättning är i stället att man tar itu med och gör den skattemässiga bedömningen av varje fall utgående från fallets fakta och förhållanden.

#### Exempel 1.

Koncern X är ett finansieringsbolag som ansvarar för beviljande av intern finansiering inom koncernen. Bolaget har kort- och långfristiga fordringar på koncernens andra bolag. I bolaget arbetar en person till vars uppgifter hör att bevilja lån, betalningsrörelse i samband med lånen och uppföljning av låneportföljen. Låneavtalen är standardiserade och finansieringsbolaget får inte avvika från dem. I koncern X moderbolag arbetar koncernens finansieringschef och en finansieringsavdelning som ansvarar för anskaffning av extern finansiering, fastställer koncernbolagens finansieringsstruktur, följer koncernbolagens likviditet, fastställer koncernens säkringspolitik och uppdaterar villkoren för de standardavtal

som ska användas i koncernens interna finansiering. I koncernens interna fordringar ingår risker som gäller valutakurser, kreditförluster och refinansieringsrisk. Det finns inte några separata avtal om ordnande av finansiering mellan moderbolaget och finansieringsbolaget.

Koncernbolag C bygger en ny produktionslinje i sin fabrik. Vid planeringen av produktionslinjen bedömer fabrikschefen och koncernens verkställande direktör finansieringen av investeringen i samråd med en finansieringschef som arbetar i moderbolaget. Moderbolagets finansieringsavdelning begär offerter av lämpliga kreditinstitut och bolaget beslutar om extern finansiering efter presentation av finansieringsavdelningen. Moderbolaget kapitaliserar finansieringsbolaget med det belopp som behövs så att finansieringsbolaget kan bevilja koncernbolaget den finansiering som behövs för att bygga produktionslinjen. Finansieringsbolaget tar dessutom enligt den säkringspolitik för koncernen som moderbolaget bestämt säkring för sina valutapositioner.

När de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiska väsentliga särdrag som påverkar dem identifieras i fallet, kan det observeras att såväl finansieringsbolaget som moderbolaget utför transaktioner i samband med koncernens interna finansiering. Finansieringsbolaget fattar dock inga beslut som är betydande i fråga om risker som hänför sig till finansieringen, och bär dem således inte heller. Finansieringsbolaget deltar till exempel inte i beredningen av beslut om finansiering av investeringar eller i det egentliga beslutsfattandet, och det har ingen möjlighet att självständigt bevilja eller avslå intern finansiering i synnerhet när standardiserade avtalsvillkor är i bruk. De medel som behövs för lån som finansieringsbolaget beviljar koncernbolagen härstammar från kapitalinvesteringar som moderbolaget gjort i finansieringsbolaget, och det skaffar inte själv medel.

Utgående från vad som beskrivs ovan tillhandahåller finansieringsbolaget lån till andra koncernbolag (finansieringstransaktion). I förhållande till moderbolaget tillhandahåller finansieringsbolaget dock endast stödtjänster (tjänsttransaktion) som gäller ordnande och administration av koncernens finansiering, för moderbolaget fattar de väsentliga besluten som gäller ordnande av finansieringen och bär således också riskerna i samband med det.

Efter att transaktionen har avgjorts enligt dess faktiska innehåll på det sätt som framställs ovan är det möjligt att granska om priset är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor.

#### Exempel 2.

Bolag C:s nya produktionslinje som nämns i exempel 1 är färdig. Bolag C tillverkar i sin fabrik produkter som riktar sig till konsumentmarknader. Bolag C ansvarar för produktutveckling, utarbetar marknadsföringsmaterial, ansvarar huvudsakligen för lagring av produkten, definierar produktens målgrupper, väljer de distributionskanaler som ska eftersträvas och bestämmer priset på varan för varje marknadsområde. För distributionen av produkten ansvarar på varje marknadsområde ett lokalt försäljningsbolag som hör till samma koncern. Försäljningsbolagen ansvarar för kontakten till de lokala kunderna och genomför de lokala marknadsföringsåtgärder som bolag C gett riktlinjer för. Bolag C äger produktionsanläggningarna och de immateriella tillgångar som har samband med

produkten. Dessutom äger bolag C huvuddelen av lagret, för försäljningsbolagen har endast ett litet säkerhetslager. Bolag C har ingått distributionsavtal med koncernens lokala försäljningsbolag.

Bolag C säljer med hjälp av försäljningsbolagen produkter i flera länder, men marknadsområdet fördelas grovt räknat på två områden (E och F). Områdena skiljer sig från varandra i fråga om konkurrensläge och prisnivå, för på område E är bolag C marknadsledare och prisnivån högre i förhållande till område F. Produktionslinjen byggdes för att bolag C inte kunde svara på den ökade efterfrågan. Under kapacitetsbristen hade en lokal konkurrent G i ett land som hör till område E utökat sin marknadsandel, och försäljningen ökade inte på det sätt bolag C förväntat sig när den nya produktionslinjen öppnades. Försäljningen har tvärtom minskat, eftersom betydelsefulla kunder har förlorats till den lokala konkurrenten. Bolag C beslutar öka marknadsföringsinsatserna i land G och erbjuda de förlorade kunderna rabatter.

När de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiskt väsentliga särdragen som påverkar dem identifieras i fallet kan det observeras att bolag C säljer konsumentprodukter till lokala försäljningsbolag och ansvarar för väsentliga beslut och risker i försäljningsbolagens återförsäljning. Det finns skillnader som beror på marknadsförhållanden i de lokala bolagens ekonomiska förhållanden som kan påverka de villkor som ska användas mellan oberoende parter. På motsvarande sätt kan separata marknadsföringsinsatser som ska göras på ett visst marknadsområde inverka på de villkor som ska användas mellan oberoende parter. Dessa faktorer ska därför beaktas när transaktioner mellan bolag C och lokala försäljningsbolag avgörs.

Efter att transaktionen har avgjorts enligt dess faktiska innehåll på det sätt som uttrycks ovan är det möjligt att undersöka om priset är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor.

### Exempel 3.

Bolag Y är en del av koncernen YZ och har varit verksamt länge i sin bransch. Y utvecklar och framställer produkter och säljer dem såväl till externa kunder som till koncernens försäljningsbolag. Y har också egen försäljnings- och anskaffningsfunktion. Koncernen YZ håller på att övergå till en centraliserad verksamhetsmodell där lokala koncernbolag i fortsättningen tillhandahåller tjänster som ingår i olika funktioner till huvudmannabolaget, som i fortsättningen ansvarar för den externa försäljningen. Y äger utöver de tekniska immateriella tillgångarna dessutom det varumärke som hör till dem.

Y ingår avtal med huvudmannabolaget. Enligt dem får Y i fortsättningen en separat, ersättning baserad på kostnadsplus enligt funktionens art för tjänster inom tillverkning, produktutveckling, kvalitetssäkring, anskaffning och försäljning. Avtalen gäller tills vidare, men kan sägas upp efter en uppsägningstid på sex månader. Dessutom ingår Y ett licensavtal som gäller tills vidare, men som kan sägas upp. Enligt avtalet får Y av huvudmannabolaget royalty för teknisk immateriella tillgångar och för varumärket (2 procent räknat av omsättningen) som inom fem år sjunker till sin slutgiltiga nivå, det vill säga 0,1 procent. Huvudmannabolaget bestämmer i fortsättningen produktionsplaner och de mängder Y ska

tillverka, utarbetar produktutvecklingsplaner för Y, övervakar och styr genomförandet, fastställer kvalitetskriterier för komponenter som ska skaffas och förnyar framtoningen i marknadsföringen av produkter. Huvudmannabolaget har kompetent personal och har med anledning av sin långa affärsverksamhet också kapacitet att styra Y:s verksamhet i fortsättningen.

Omstrukturering av affärsverksamhet innehåller ofta många olika transaktioner och ändringar, så det är viktigt att noggrant beskriva hurdana transaktioner en omstrukturering innehåller. Detta är särskilt viktigt eftersom parter i fall av intressegemenskap kan ha möjlighet att i större utsträckning börja med olika arrangemang än vad oberoende parter skulle ha. När de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem identifieras kan man observera att Y har avstått från sin tidigare ställning som huvudman för sin verksamhet. Med beaktande av avtalets omfattning och de väsentliga konsekvenserna för den kommande verksamheten kan arrangementet anses vara avsett att vara slutgiltigt. Det innebär att Y har avstått från något värdefullt ("something of value"). Den transaktion som avgjorts i fallet är överlåtelse av ställning som huvudman. Y har genomfört transaktioner och ingått avtal som, när de undersöks tillsammans, leder till att Y har överlåtit sin verksamhet i fråga om full risk (transfer of activity).

Efter att transaktionen har avgjorts enligt dess faktiska innehåll på det sätt som uttrycks ovan är det möjligt att granska om priset är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor.

#### Exempel 4.

Koncern V utvecklar och tillverkar utrustning för aktörer inom industrin. Koncernens försäljning utgörs av försäljning av ny utrustning och service (inklusive försäljning av reservdelar) huvudsakligen av utrustning som levererats tidigare. Koncernens tillverkningsbolag, inklusive koncern V:s moderbolag V, ansvarar vart och ett med eget ansvar för planering och utveckling, upprätthållande av tekniskt material som hör till ett omfattande bestånd av utrustning, fastställande av tekniska kriterier för komponenter som ska användas i tillverkning och montering som en del av utvecklingsarbetet, val av upphandlingskanaler, uppdateringsarbete som gäller komponenter samt deltar som tekniska experter i försäljningen av ny utrustning för de typer av utrustning de ansvarar för. Lokala försäljnings- och servicebolag ansvarar huvudsakligen för försäljning och service.

Koncern V grundar ett bolag X för sin reservdelsverksamhet. Där arbetar utöver den verkställande direktören som ansvarar för reservdelsverksamheten personal som ansvarar för fakturering. Innan bolag X grundades sålde tillverkningsbolagen komponenter direkt till koncernens lokala försäljnings- och servicebolag. Efter ändringen skaffar bolag X komponenterna genom att utnyttja tidigare upphandlingskanaler, säljer komponenterna till lokala koncernbolag och betalar tillverkningsbolagen ersättning baserad på kostnadsplus för tjänster i samband med serviceverksamheten (till exempel uppdatering av komponenter) och royalty för tillgång till tillverkningsbolagens tekniska material. Koncern V anser bolag X vara huvudman för hela den affärsverksamhet för reservdelar som koncernen bedriver och de skriftliga avtalen mellan X och andra koncernbolag har ingåtts enligt denna utgångspunkt.

När de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de andra ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem identifieras i fallet upptäcker man att bolag X inte har personal med kapacitet att styra funktioner som gäller koncernens reservdelsverksamhet och på så sätt bära riskerna i samband med det som avtal mellan bolag X och bolag V visar. Den transaktion som avgjorts i fallet är tjänster i samband med fakturering som bolag X tillhandahåller. Bolag X genomför inga transaktioner och bär således inte risker för annat än de tjänster som hör till fakturering.

Efter att transaktionen har avgjorts enligt dess faktiska innehåll på det sätt som uttrycks ovan är det möjligt att granska om priset är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor.

Vid internprissättning innebär avgörande av en transaktion som grundar sig på principen om marknadsmässiga villkor alltså den process där man identifierar de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem. Syftet med processen är att utreda hurdan transaktion det i verkligheten är fråga om, ansvarsfördelningen mellan parterna i transaktionen och deras faktiska förfarande när transaktionen genomförs. Först när transaktionen har avgjorts enligt det rätta innehållet är det möjligt att fastställa priset för transaktionen såsom oberoende parter skulle ha gjort det.

Avgörande av en transaktion kan, när de fakta och det ekonomiska innehåll som utretts så utvisar, också leda till att en transaktion som parterna verkligen har genomfört är en annan än vad den rättsliga formen och namnet ursprungligen uttrycker. Beskattningen bör således grunda sig på den verkliga transaktion som avgjorts utgående från relevanta fakta, om en transaktions verkliga och ekonomiska innehåll inte motsvarar avtalet. Bedömningen av huruvida principen om marknadsmässiga villkor har iakttagits när 1 mom. tillämpas i en transaktion grundar sig således på transaktionens verkliga och ekonomiska innehåll enligt 2 mom. Slutsatserna i Skatteförvaltningens analys kan vara annorlunda än vad den skattskyldige har fört fram i sin dokumentation av internprissättning. Vid avgörande av transaktionens faktiska innehåll är det inte fråga om åsidosättande av en transaktion som genomförts av parter i intressegemenskap som det föreskrivs om separat i det nya 3 mom. Avgörande av en transaktion innebär att den skattskyldiges transaktion enligt dess faktiska innehåll tas som grund för tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor och rättelse av internprissättning. I det nya 3 mom. är det i stället fråga om att en sådan transaktion som avgjorts enligt dess faktiska innehåll under exceptionella förhållanden kan åsidosättas, om den är ekonomiskt irrationellt och det inte går att hitta ett pris som är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor.

Avgörande av en transaktion med stöd av 2 mom. och rättelse av internprissättning med stöd av 31 § 1 mom. i beskattningsförfarandelagen grundar sig på bedömning som ska ske inom ramen för principen om marknadsmässiga villkor. Tillämpning av 2 mom. som gäller avgörande av en transaktion innehåller inte, liksom åsidosättande av en transaktion enligt 3 mom. inte heller, någon bedömning av om till exempel omständigheter som gäller befrielse från skatt som ska betalas, så förutsättningarna för tillämpning och tillämpningsområdet är andra än till exempel i 28 § om kringgående av skatt i beskattningsförfarandelagen.

Det föreslagna 2 mom. möjliggör avgörande av en transaktion enligt sättet och omfattningen i OECD:s riktlinjer för internprissättning, vilket också motsvarar innehållet i regleringen i flera andra stater. Det föreslagna 2 mom. överensstämmer också med innehållet i artikel 9 i modellavtalet för skatter.

### *Åsidosättande av transaktioner*

I det nya 3 mom. som ska fogas till paragrafen föreskrivs om åsidosättande av en transaktion som genomförts i intressegemenskap. Åsidosättande är en del av den metodarsenal som ingår i OECD:s riktlinjer för internprissättning när man granskar om transaktioner som genomförts i intressegemenskap är förenliga med principen om marknadsmässiga villkor. Grunden för regleringen om åsidosättande i bestämmelsen om internprissättning är således OECD:s riktlinjer för internprissättning och tillämpningen av dem ska ske inom ramen för principen om marknadsmässiga villkor. Åsidosättande beskrivs i I kapitlet i punkterna 1.119–1.128 i OECD:s riktlinjer för internprissättning (versionen publicerad 2017).

Vid åsidosättande av en transaktion som genomförts i intressegemenskap är det frågan om att man utgående från en avgörande av transaktionen enligt principen om marknadsmässiga villkor och en helhetsbedömning enligt 3 mom. kan konstatera att oberoende parter som agerar ekonomiskt rationellt inte skulle ha genomfört en sådan transaktion eller helhet av transaktioner som parterna i intressegemenskap har genomfört. Enligt detta kan en transaktion som genomförts av parter i intressegemenskap i en granskning för beskattningen åsidosättas och vid behov ersättas med en annan transaktion. I rättspraxis (till exempel besluten HFD 2014:119 och HFD 2020:35) har det konstaterats att åsidosättande och omdefiniering av en transaktion inte är möjligt enligt bestämmelsen om internprissättning. Åsidosättande ska ändå möjliggöras med stöd av det nya 3 mom., så rättsläget ändras till dessa delar i förhållande till den rättspraxis som föregår lagförslaget ikraftträdande. I rättspraxis har omdefiniering och åsidosättande ansetts vara mer omfattande än OECD:s riktlinjer för internprissättning, och tolkningen gäller till denna del inte längre efter att de nya 2 och 3 mom. trätt i kraft. I det föreslagna 3 mom. föreskrivs om åsidosättande och om närmare förutsättningar för det.

I den föreslagna regleringen, där en transaktion som genomförts av en skattskyldig kan åsidosättas, ska det vara fråga om exceptionella situationer. Det kommer man fram till om det inte är möjligt att fastställa ett pris enligt marknadsmässiga villkor för en transaktion som genomförts mellan parter i intressegemenskap som avgjorts enligt 2 mom. och om oberoende parter som agerar ekonomiskt rationellt inte skulle ha förfarit sinsemellan på samma sätt. Det centrala i granskningen är att jämföra den transaktion som genomförts i intressegemenskap med hur parter som agerar ekonomiskt rationellt skulle förfara under motsvarande förhållanden. Hur parter som agerar ekonomiskt rationellt skulle förfara under motsvarande förhållanden och att det inte går att fastställa ett pris enligt principen om marknadsmässiga villkor behandlas nedan med hjälp av anvisningar till OECD:s riktlinjer för internprissättning och exempel.

Tröskeln för åsidosättande ska vara hög. Det ska inte gå att åsidosätta om en likadan transaktion under likadana förhållanden kan observeras mellan oberoende parter. Om en likadan transaktion har genomförts mellan oberoende parter vilkas ekonomiskt relevanta särdrag är de samma som i transaktionen som genomförts mellan parter i intressegemenskap kan åsidosättande inte komma på fråga. Dock ska enbart det, att något arrangemang inte skulle observeras mellan sinsemellan oberoende parter, inte innebära att arrangemanget inte kan vara förenligt med principen om marknadsmässiga villkor och att transaktionen bör åsidosättas. Man ska inte heller stanna för åsidosättande av en transaktion som genomförts i intressegemenskap enbart av den orsaken att det är svårt att fastställa ett pris på marknadsmässiga villkor. Den höga tröskeln för tillämpningen framgår av omnämmandet i bestämmelsen att den tillämpas endast under exceptionella förhållanden. Med exceptionella förhållanden åskådliggörs det i bestämmelsen att det är fråga om ovanliga fall. Det är inte fråga om en tilläggsgrund, utan det exceptionella bedöms utifrån de materiella förutsättningarna för tillämpning enligt bestämmelsen. Först bör Skatteförvaltningen på alla möjliga sätt försöka fastställa ett pris enligt marknadsmässiga villkor på en

transaktion mellan parter i intressegemenskap som beskrivits enligt 2 mom. Också de andra villkoren som ställs i bestämmelsen höjer tröskeln för tillämpning och visar för sin del att tillämpningen är exceptionell. Att en transaktion är ekonomiskt irrationellt, och att något pris enligt principen om marknadsmässiga villkor inte kan fastställas för transaktionen visar redan i sig att bestämmelsen kommer att tillämpas endast under exceptionella förhållanden.

Regleringen om åsidosättande kräver att man först identifierar de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiskt sett väsentliga särskilda drag som påverkar dem, vilka är avtalsvillkor, parternas funktioner, tillgångar och risker, särdrag för överförda tillgångar eller tillhandahållna tjänster, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. På basis av dessa fakta som påverkar ärendet avgörs enligt 2 mom. transaktionen mellan parter i intressegemenskap enligt dess faktiska innehåll. Föremål för undersökningen som gäller åsidosättande är alltså den verkliga transaktion som på basis av de fakta som gäller ärendet, bedömd enligt principen om marknadsmässiga villkor, har genomförts mellan parterna i intressegemenskap. När villkoren för tillämpning av åsidosättande bedöms ska den avgjorda transaktionen och de arrangemang som hänför sig till den undersökas som helhet inom referensramen för principen om marknadsmässiga villkor med beaktande av alla fakta som påverkar transaktionen. Om den avgjorda transaktionen bedömd som helhet avviker från vad sinsemellan oberoende parter som agerar ekonomiskt rationellt skulle avtala om under motsvarande förhållanden kan denna avgjorda transaktion åsidosättas. Fallet ska jämföras med oberoende parter som skulle agera på ett ekonomiskt rationellt sätt under motsvarande förhållanden. Dessutom ska det övervägas om transaktionen som genomförts i intressegemenskap kan försätta hela företaget (koncernen) i en sämre ställning, om skatternas inverkan inte beaktas. Om en transaktion som genomförts i intressegemenskap har en sådan negativ effekt kan den, när helheten undersöks, vara ett bevis på att transaktionen inte är ekonomiskt rationell såsom transaktioner mellan oberoende parter är.

Åsidosättande på det sätt som beskrivs ovan kan komma på fråga endast i exceptionella fall. Först måste det undersökas noggrant om prissättning av den avgjorda transaktionen som genomförts i intressegemenskap enligt marknadsmässiga villkor under förhållanden som beskrivs i 1 och 2 mom. är möjlig. Båda parternas synpunkter och de realistiskt sett tillbudsstående alternativen vid den tidpunkt när transaktionen i intressegemenskap genomförts ska beaktas. Om det inte är möjligt att fastställa ett pris enligt principen om marknadsmässiga villkor som är godtagbart för båda parterna är det först då möjligt för skattemyndigheten att åsidosätta den skattskyldiges transaktion som genomförts i intressegemenskap. Skatteförvaltningen kan med stöd av bestämmelsen åsidosätta en transaktion enbart med en noggrann undersökning som grund. Den kan komma till en annan slutsats än vad den skattskyldige har fört fram i sin dokumentation av internprissättningen.

En åsidosatt transaktion som genomförts i intressegemenskap kan vid behov ersättas med en annan. Det finns inte alltid behov av att ersätta en åsidosatt transaktion med en annan eftersom det beroende på förhållandena kan leda till att enbart åsidosättandet av transaktionen utan att ersätta den med en annan i sig kan leda till ett slutresultat som är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor. Om den åsidosatta transaktionen ersätts med en annan transaktion ska den transaktion som kommer i stället leda till ett ekonomiskt rationellt slutresultat som båda parterna är redo att godkänna. Den transaktion som kommer i stället ska vara så förenlig som möjligt med fakta och verkligt ekonomiskt innehåll i den åsidosatta transaktion som den skattskyldige använt. På prissättningen av den transaktion som kommit i stället ska tillämpas det som föreskrivs i 1 och 2 mom. om prissättning enligt marknadsmässiga villkor av en transaktion som genomförs i intressegemenskap. Man bör därför för den transaktion som kommer i stället gå igenom processen för prissättning av transaktionen där man först identifierar de relevanta kom-

mersiella eller finansiella relationerna och de särdrag som påverkar dem enligt vilket transaktionen avgörs enligt dess faktiska innehåll. Därefter görs en jämförbarhetsanalys på det sätt som uttrycks i OECD:s riktlinjer för internprissättning och ett pris enligt principen om marknadsmässiga villkor fastställs genom att använda den lämpligaste internprissättningsmetoden.

Åsidosättande av en transaktion och vid behov ersättande med en annan transaktion kan i enskilda fall innebära att den skattskyldiges inkomst inte skulle ha blivit mindre eller förlusten större under det skatteår då transaktionen åsidosätts. Det bedöms dock komma i fråga endast i sällsynta fall. Till exempel i fall där en åsidosatt transaktion ersätts med en transaktion på marknadsmässiga villkor och den transaktionen leder till att den skattskyldiges inkomst under året för åsidosättandet blir mindre i beskattningen finns ändå förutsättningarna för tillämpning av 3 mom. till hands.

Fall där åsidosättande av en transaktion kan tillämpas kan beskrivas genom följande exempel. Bakgrunden till dem finns i de fiktiva fall som presenteras i OECD:s riktlinjer för internprissättning, och med dem strävar man efter att åskådliggöra i hurdana fall förutsättningarna för åsidosättande kan vara för handen. Det kan också finnas andra exceptionella fall där förutsättningar för bestämmelserna om åsidosättande kan vara för handen.

#### Exempel 1.

Ett bolag bedriver tillverkning som kräver upprätthållande av ett anseeligt lager samt investeringar i fabrik och utrustning. Det äger en fastighet på ett område med benägenhet för översvämning. Oberoende försäkringsbolag anser det möjligt att de tvingas betala stora ersättningar, så det finns ingen aktiv försäkringsmarknad på området. Ett koncernbolag tillhandahåller försäkring för bolaget och tar årligen ut en försäkringsavgift som motsvarar 80 procent av värdet på lagret, fastigheten och fastighetens lösöre. Den avgjorda transaktionen som har granskats som en helhet är irrationellt, eftersom det inte finns marknad för försäkringar på grund av sannolikheten för betydande ersättningar och å andra sidan verkar det vara ett möjligt och mer lockande alternativ att antingen söka en ny plats för produktionen eller att inte ta någon försäkring än att betala en överstor årlig försäkringsavgift. Eftersom transaktionen är ekonomiskt irrationellt kan ett pris som båda parterna kan godkänna inte hittas och transaktionen ska åsidosättas.

I fallet i exemplet går det inte att hitta ett pris på marknadsmässiga villkor som båda parterna kan godkänna, eftersom den årliga försäkringsavgiften som beskrivs i exemplet leder till en situation där försäkringstagaren inte kan agera ekonomiskt rationellt. Det beror på att parten i fråga skulle betala en årlig försäkringsavgift som är nästan lika stor som värdet på de tillgångar som ska försäkras.

Ett åsidosättande av försäkringstransaktionen innebär i inkomstbeskattningen att det i beskattningen av parterna förfars såsom något försäkringsavtal inte alls skulle ha ingåtts. För försäkringstagaren är försäkringsavgiften då inte en avdragbar utgift, och en försäkringsersättning som eventuellt fås på försäkringen är inte skattepliktig inkomst. Försäkringsgivaren får inte dra av en eventuell försäkringsersättning som utgift, och försäkringsavgiften är inte skattepliktig inkomst för den.

Exempel 2.

Ett företag bedriver forskning kring immateriella tillgångar för att utveckla nya produkter som det kan tillverka och sälja. Det överför till ett koncernbolag obegränsade rättigheter till alla immateriella tillgångar som det utvecklar under de kommande tjugo åren. Koncernföretaget betalar företaget en engångsersättning för överföringen. Transaktionen är enligt en totalbedömning ekonomiskt irrationellt ur båda parternas synvinkel, eftersom ingen av dem tillförlitligt kan bedöma om ersättningen motsvarar de överförda tillgångarna. Detta beror å ena sidan på att det är oklart hurdan utvecklingsverksamhet företaget under kommande år eventuellt kommer att bedriva och å andra sidan på att det är mycket spekulativt att fastställa ett värde på eventuella resultat av utveckling. Då kan den skattskyldiges affärsverksamhet och prissättning inte anses vara förenlig med principen om marknadsmässiga villkor. Innan transaktionen åsidosätts och ersätts med en annan transaktion har parternas relevanta kommersiella eller finansiella relationer och de ekonomiskt relevanta särdrag som påverkar dem identifierats, vilka är avtalsvillkor, parternas funktioner, tillgångar och risker, särdrag hos överförda tillgångar och tillhandahållna tjänster, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. Dessa omständigheter och särdrag begränsar eventuella alternativa transaktioner till sådana som är mer samstämmiga med verkliga fakta i fallet. I exemplet konstateras det att det, beroende på förhållandena, kan vara fråga till exempel om finansiering som koncernbolaget ger företaget, om forskningstjänster som företaget tillhandahåller eller om någon bestämd immateriell rättighet kan identifieras i fallet, en licens som innehåller villkorade avgifter.

Oberoende parter som agerar rationellt skulle inte under dessa förhållanden ha avtalat om en sådan transaktion som beskrivs i exemplet. Åsidosättande i exemplet innebär i inkomstbeskattningen att fallet bedöms så som affären inte alls skulle ha ingått. Det innebär ändå att det inte kan avtalas om ett pris som är godtagbart för båda parterna ens genom att inkludera en prISRättelseklausul i affärens villkor eller genom att ändra formen för ersättningen delvis eller helt till en löpande ersättning enligt de kommande resultaten. Denna bedömning påverkas också av hurdan verksamhet det är fråga om, för det finns till exempel mindre osäkerhet beträffande etablerad verksamhet än verksamhet som bara håller på att starta. Köpesumman är inte skattepliktig inkomst för säljaren och inte en avdragbar utgift för köparen. Inkomster och utgifter som gäller ersättande transaktioner i båda parternas inkomstbeskattning ska behandlas enligt relevanta skattebestämmelser.

Så som det kan observeras av exemplet åsidosätts en transaktion och ersätts eventuellt med en annan transaktion endast under mycket exceptionella förhållanden. Under dessa förhållanden är det uppenbart att ekonomiskt rationella oberoende parter inte skulle agera på det sätt på vilket den skattskyldige har genomfört transaktionen. Det är inte heller möjligt att hitta ett pris som är förenligt med principen om marknadsmässiga villkor i fallet. Bestämmelserna om åsidosättande kan alltså tillämpas endast i mycket exceptionella fall.

Det är viktigt att skilja den avgörande av en transaktion som föreslås i 2 mom. samt grundläggande fall av prissättningsprocessen för transaktioner som genomförts mellan parter i intresse-gemenskap från åsidosättande enligt 3 mom. Avgörande av en transaktion enligt dess verkliga innehåll kan leda till att en transaktion som parter genomför är en annan på basis av bedömning enligt bestämmelse om rättelse av internprissättning än vad parterna i intresse-gemenskap till

exempel har avtalat om eller redovisat i sin bokföring av transaktionen. Detta är inte det åsidosättande av transaktion som avses i 3 mom. utan en följd av utredning av transaktionens fakta och avgörande av transaktionen med stöd av 2 mom. Det att Skatteförvaltningen bedömer om en transaktion är förenlig med principen om marknadsmässiga villkor med någon annan internprissättningsmetod än vad en skatteskyldig har tillämpat är inte heller åsidosättande av transaktion.

Åsidosättande av en transaktion med stöd av 3 mom. innebär att en beskriven transaktion, som ekonomiskt rationella oberoende parter inte skulle genomföra under motsvarande förhållanden och som det inte går att fastställa ett pris på enligt marknadsmässiga villkor med beaktande av vardera partens perspektiv och realistiska alternativ vid tidpunkten för beslutet, kan åsidosättas i beskattningen. Vid behov kan en åsidosatt transaktion ersättas med en annan transaktion som så mycket som möjligt liknar den transaktion som parterna i intressegemenskap genomfört. All bedömning som ska göras med stöd av 3 mom. ska ske inom de gränser principen om marknadsmässiga villkor ställer. Tillämpningen av bestämmelsen innehåller ingen bedömning av om fallet till exempel har koppling till omständigheter som gäller befrielse från skatt som ska betalas, så förutsättningarna för tillämpning av och tillämpningsområdet för bestämmelsen skiljer sig från bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i beskattningsförfarandelagen. Tillämpning av den föreslagna bestämmelsen och åsidosättande av en transaktion kräver således inte heller att bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i beskattningsförfarandelagen tillämpas samtidigt.

Om en transaktion åsidosätts enligt 3 mom., kan man i en annan stat i enlighet med artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter göra en motsvarande justering, om den andra staten godkänner den primära justering som gjorts i Finland.

Innehållet i det föreslagna 3 mom. möjliggör åsidosättande av en transaktion och vid behov ersättande av den med en annan transaktion enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning, vilket också är liknande som innehållet i regleringen i många andra länder. Det föreslagna 3 mom. överensstämmer också med innehållet i artikel 9 i modellavtalet för skatter.

*Tillämpning av bestämmelsen om rättelse av internprissättning på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe*

I propositionen föreslås det att bestämmelsen i 3 mom. att vad som bestäms i 1 mom. även tillämpas på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe överförs till ett nytt 5 mom.

Det kan inte finnas transaktioner mellan ett huvudkontor och en filial, utan endast transaktioner inom företaget. Det föreslagna 2 och 3 mom. ska inte tillämpas på transaktioner mellan ett fast driftställe och huvudkontoret. Om man vid allokering av inkomst till ett fast driftställe avviker från den skattskyldiges ståndpunkt är det inte fråga om åsidosättande enligt 3 mom. Inkomst från ett fast driftsställe kan rättas även i fortsättningen med stöd av 1 och 5 mom. så, att inkomsten enligt principen om marknadsmässiga villkor allokeras på olika delar av ett företag. När inkomst allokeras på olika delar av företaget enligt principen om marknadsmässiga villkor bedöms enligt nuvarande praxis transaktionernas verkliga innehåll på basis av olika funktioner, tillgångar och risker i företagets olika delar.

*Tidsdimensionen i OECD:s riktlinjer för internprissättning*

I tolkningen av skatteavtal har man etablerat utgått från att uppdaterad kommentarstext till OECD:s modellavtal för skatter kan användas som tolkningskälla också vid bedömning av fall

som gäller tidsperioder som föregår uppdateringen. En förutsättning är att modellavtalet för skatter inte har ändrats på grund av uppdateringen (punkt 33–36.1 i inledningen till kommentaren till modellavtalet). I många stater tolkas det så, att endast de ändringar som gjorts i artikel 9 i modellavtalet för skatter och de uppdateringar som föranleds av dem i kommentaren till modellavtalet och i OECD:s riktlinjer för internprissättning är fundamentalt nya på så sätt att uppdaterade anvisningar inte kan användas som tolkningskälla i bedömningen av fall som föregår uppdateringarna.

I Finland har man i rättspraxis omfattat en ståndpunkt där den tidsmässiga tillämpningen av OECD:s riktlinjer för internprissättning bedöms också i fall där artikel 9 i modellavtal för skatter inte har ändrats. Det väsentliga i bedömningen är då det om det i uppdateringen är fråga om en precisering eller om en fundamental ändring. Av den orsaken kräver utredning av tidsdimensionen för OECD:s riktlinjer för internprissättning i Finland alltid också fallspecifik bedömning, och har således inte kopplingar enbart till ändring av artikel 9 i modellavtal för skatter. I bedömningen av om det är fråga om precisering eller om en fundamentalt ny tolkningsrekommendation kan ledning sökas i högsta förvaltningsdomstolens avgörandepraxis. I slutsatserna i beslut HFD 2013:36 konstateras att det nya kapitel 9 som fogats till riktlinjerna för internprissättning 2010, synpunkter på internprissättning vid omstrukturering av affärsverksamhet, inte innehåller fundamentalt nya tolkningsrekommendationer i förhållande till det kapitel 1 som var i kraft redan tidigare. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att syftet med det nya kapitel 9 är att ge tolkningsrekommendationer om hur fundamentala principer som redan tidigare angetts i kapitel 1 bör tillämpas i fall av omstrukturering av företagsverksamhet. Med hänsyn till det fanns det inga hinder för att man i bedömningen av ett ärende som gäller skatteåren 2004 och 2005 kunde beakta de principer som framgår av kapitel 9 som fogats till OECD:s riktlinjer för internprissättning 2010. I beslut HFD 2018:173 ansåg högsta förvaltningsdomstolen att valet av metod för internprissättning utgör en central utgångspunkt för bedömning av om en skattedeklaration ska anses ha blivit felaktig vad gäller internprissättning på det sätt som avses i 56 § 4 mom. i beskattningsförfarandelagen så att det fanns förutsättningar för skatterättelse. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att uppmärksamheten i detta sammanhang speciellt ska fästas vid de riktlinjer för internprissättning från OECD som har funnits publicerade när skattedeklarationen skulle lämnas in.

De preciseringar i OECD:s riktlinjer för internprissättning som framförts som preciseringar kan från fall till fall, när bedömningen tillåter det, också i fortsättningen beaktas i en skattskyldigs beskattning för skatteår som föregår dateringen, om preciseringarna inte innehåller fundamentalt nya tolkningsrekommendationer. Till denna del ändras inte det rådande rättsläget. Finlands praxis skiljer sig således från den tolkningspraxis som antagits i kommentaren till OECD:s modellavtal för skatter.

#### *Förhållande till andra bestämmelser*

Beskattningsförfarandelagens 31 § och granskning av dess relation till andra bestämmelser

Propositionen gäller bestämmelsen om rättelse av internprissättning i 31 § i beskattningsförfarandelagen. Avsikten är att bestämmelsen om rättelse av internprissättning i 31 § i beskattningsförfarandelagen ska tillämpas enligt principen om marknadsmässiga villkor, och att OECD:s riktlinjer för internprissättning i sin helhet är tolkningskälla för bestämmelsen.

Enligt förslaget innebär tillämpning av bestämmelsen bland annat att en skattskyldigs beskattning kan rättas om priset på en transaktion mellan parter i intressegemenskap som avgjorts enligt dess faktiska innehåll avviker från vad oberoende parter under motsvarande förhållanden skulle

ha avtalat om. Beskattningen ska kunna rättas också under exceptionella förhållanden, där en transaktion mellan parter i intressegemenskap som avgjorts enligt dess faktiska innehåll enligt totalbedömning avviker från det som ekonomiskt rationellt agerande oberoende parter skulle ha avtalat om under motsvarande förhållanden, och också de övriga förutsättningarna för åsidosättande uppfylls.

Tillämpning av bestämmelsen om rättelse av internprissättning enligt förslagen kan leda till en situation där rättelse av beskattningen endast beror på en avvikelse i prisnivå för en transaktion. Det är dock också möjligt att en transaktion mellan parter i intressegemenskap enligt dess faktiska innehåll är en annan än vad den skattskyldige har ansett den vara, och rättelse av internprissättning kan då göras, om det pris på transaktionen enligt principen om marknadsmässiga villkor som fastställs enligt transaktionens faktiska innehåll avviker från det pris som parterna använt.

Eftersom inkomstbeskattningen av en transaktion mellan parter i intressegemenskap ska också medföra bedömning och tillämpning av andra bestämmelser i skattelagstiftningen, behöver 31 § i beskattningsförfarandelagen granskas i förhållande till andra bestämmelser.

I det följande behandlas förhållandet mellan 31 § i beskattningsförfarandelagen och 28 § i den lagen samt till 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan *näringsverksamhetslagen*, när olika inkomstskattebestämmelser på allmän nivå tillämpas på transaktioner mellan parter i intressegemenskap. Dessutom granskas förhållandet mellan 31 § i beskattningsförfarandelagen och näringsverksamhetslagen mer allmänt. Till den delen beskrivs till exempel följer av tillämpningen av bestämmelser som gäller skattefrihet för inkomster, eller att utgifter inte är avdragbara, när det gäller näringsverksamhet för tillämpningen av 31 § i beskattningsförfarandelagen. Dessutom beskrivs med hjälp av exempel återverkningar som tillämpning av bestämmelsen om rättelse av internprissättning kan ha på det som på vilket bestämmelser i näringsverksamhetslagen tillämpas, i synnerhet i fall där en transaktion mellan parter i intressegemenskap har avgjorts enligt sitt verkliga innehåll (nya 2 mom.) eller en sådan transaktion har åsidosatts enligt det nya 3 mom.

#### Förhållande till 28 § i beskattningsförfarandelagen

Avsikten med ändringen är inte att ändra förhållandet mellan 31 § och 28 § i beskattningsförfarandelagen. Vardera bestämmelsen tillämpas självständigt enligt sina villkor för tillämpningen. I 31 § i beskattningsförfarandelagen är det fråga om en rättelse enligt principen om marknadsmässiga villkor och artikel 9, där en kritisk omständighet är jämförelsen med hur sinsemellan oberoende parter agerar. I 28 § i beskattningsförfarandelagen är det i stället fråga om kringgående av skatt, där det centrala är bedömningen av om åtgärder uppenbart har vidtagits i avsikt att uppnå befrielse från skatt som ska betalas. I fall som gäller transaktioner mellan parter i intressegemenskap kan man således fortfarande ingripa också enligt bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i beskattningsförfarandelagen, om villkoren för tillämpningen uppfylls. Det centrala är vilken bestämmelses tillämpningsvillkor som är för handen. Tillämpning av de föreslagna bestämmelserna kräver inte att bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i beskattningsförfarandelagen tillämpas samtidigt.

#### Förhållande till 18 a § i näringsverksamhetslagen

Avsikten med ändringen är inte heller att ändra förhållandet mellan 31 § i beskattningsförfarandelagen till 18 a § i näringsverksamhetslagen. Näringsverksamhetslagens 18 a § hindrar inte tillämpning av bestämmelsen om rättelse av internprissättning eller att göra rättelse av internprissättning enligt 31 § i beskattningsförfarandelagen.

## Mer allmänt om förhållandet till näringsverksamhetslagen

Förhållandet i de föreslagna ändringarna till näringsverksamhetslagen kan granskas också i vidare utsträckning, eftersom inkomster och utgifter som uppkommer i transaktioner mellan parter i intressegemenskap är en del av resultatet av näringsverksamhet. En del av inkomsterna kan vara skattefria och å andra sidan kan det hända att en del av utgifterna inte är avdragbara i inkomstbeskattningen. Mellan oberoende parter bestämmer affärsverksamhetens behov det som avtalas om villkor för transaktioner. Behandlingen av transaktioner mellan oberoende parter i beskattningen har således i princip inte någon bestämmande inverkan på prissättningen av dem, trots att eventuella skatteeffekter också kan vara en del av analys eller förhandlingar i bakgrunden som inverkar på de slutgiltiga villkoren för transaktioner mellan oberoende parter. Artikel 9 i modellavtalet för skatter och bestämmelsen om rättelse av internprissättning avgör inte om någon post är skattepliktig inkomst eller avdragbar utgift i inkomstbeskattningen. Den nationella skattelagstiftningen avgör om en inkomst är skattepliktig eller en utgift avdragbar efter att det för en transaktion mellan parter i intressegemenskap först har gjorts en analys av internprissättning, där transaktionen har avgjorts enligt dess faktiska innehåll eller i exceptionella fall en avgjord transaktion har åsidosatts och vid behov ersatts med en annan transaktion. I regel bedöms bestämmelsen om rättelse av internprissättning och bestämmelserna i näringsverksamhetslagen enligt sina egna utgångspunkter. I vissa fall kan emellertid ett avgörande av en transaktion enligt bestämmelsen om rättelse av internprissättning eller i exceptionella fall åsidosättande av en beskriven transaktion inverka på hur en transaktion som genomförts i intressegemenskap ska bedömas i ljuset av näringsverksamhetslagen.

Förhållandet mellan vissa bestämmelser i näringsverksamhetslagen till bestämmelsen om rättelse av internprissättning är klart. Till exempel överlåtelsepriset för aktier i anläggningstillgångar är skattefritt och anskaffningsutgiften en post som inte är avdragbar. På så sätt behöver, när villkoren i bestämmelserna i 6 b § i näringsverksamhetslagen uppfylls, marknadsmässiga villkor i överlåtelsepriset för aktier i anläggningstillgångar inte bedömas, eftersom den beskattningsbara inkomsten inte får bli för liten eller förlusten för stor på det sätt som förutsatts i 31 § i beskattningsförfarandelagen.

I regel är det också fråga om att man utgående från 31 § i beskattningsförfarandelagen granskar om en transaktion är marknadsmässig och om inkomsten är skattepliktig samt om utgiften är avdragbar utgående från bestämmelserna i näringsverksamhetslagen. I en analys av internprissättning enligt bestämmelsen om rättelse av internprissättning klargörs transaktionens verkliga innehåll och prissättning samt hur oberoende parter skulle ha agerat och prissatt transaktionen. När detta har konstaterats tillämpas näringsverksamhetslagen på den avgjorda transaktionen enligt principen om marknadsmässiga villkor.

Det kan vara fråga om ett sådant fall till exempel när funktioner omorganiseras och det i en transaktion har använts betalningsvillkor som oberoende parter inte skulle ha använt. Då har näringsverksamhetens resultat genererats utgående från betalningsvillkor som har konstaterats strida mot principen om marknadsmässiga villkor. Om det villkor som använts till exempel är en löpande ersättning, men det i avgörandet av transaktionen har konstaterats att oberoende parter skulle ha avtalat om engångsersättning, kan betalningsvillkoret enligt 31 § 2 mom. i beskattningsförfarandelagen rättas så att det blir förenligt med marknadsmässiga villkor. Motsvarande engångsersättning ska då användas också som grund för den granskning som ska göras enligt näringsverksamhetslagen och när näringsverksamhetens resultat fastställs. Ett annat exempel är en situation där en part i intressegemenskap har sålt produkter till ett koncernbolag trots att detta saknat betalningsförmåga. Med anledning av det har parten i intressegemenskap skrivit ner försäljningsfordringarna. I ett sådant fall kan det med stöd av 31 § 2 mom. i beskattningsförfarandelagen konstateras att en oberoende part inte längre skulle ha sålt på kredit till en

aktör som saknar betalningsförmåga i likhet med koncernbolaget. Inkomstbeskattningen av transaktionen som avgjorts på detta sätt bedöms då enligt de bestämmelser om näringsverksamhetsbeskattning som gäller den.

Också åsidosättande enligt det föreslagna 31 § 3 mom. i beskattningsförfarandelagen kan medföra återverkningar i näringsverksamhetens resultat. Om en transaktion mellan parter i intressegemenskap åsidosätts enligt det föreslagna 31 § 3 mom. i beskattningsförfarandelagen kan det till exempel leda till en situation där det i beskattningen av ett finländskt företag inte uppkommer någon avdragbar utgift alls för den åsidosatta transaktionen. Ett exempel på ett sådant fall beskrivs ovan i motiveringarna i exempel 1 som gäller åsidosättande.

Huvudregeln bör vara att det enligt 31 § i beskattningsförfarandelagen bedöms huruvida en transaktion genomförts enligt marknadsmässiga villkor och granskningen i övrigt sker utgående från bestämmelserna i näringsverksamhetslagen. Om det i en transaktion ändå har använts villkor som oberoende parter inte skulle ha använt och transaktionen avgörs enligt dess faktiska innehåll olikt från den skattskyldiges uppfattning, eller om en avgjord transaktion åsidosätts helt, kan denna bedömning enligt 31 § i beskattningsförfarandelagen också ändra den skattemässiga bedömningen av en transaktion som genomförts i intressegemenskap med stöd av näringsverksamhetslagen. Det kan i ljuset av exemplen vara fråga till exempel om ändring av tidpunkten för intäktsföring eller bedömning av om en post är avdragbar med stöd av en annan bestämmelse.

## **7.2 Mervärdesskattelagen**

**73 d §.** Hänvisningen i paragrafens 4 punkt till 31 § 2 mom. i beskattningsförfarandelagen ändras till en hänvisning till 31 § 4 mom. i den lagen.

## **7.3 Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

**18, 18 a och 19 a §.** Hänvisningarna i paragraferna till 31 mom. 2 mom. i beskattningsförfarandelagen ändras till hänvisningar till 31 § 4 mom. i den lagen.

## **7.4 Lag om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet**

**10 §.** *Belopp som minskar koncernavdraget.* Hänvisningen i paragrafens 1 mom. till 31 § 2 punkten i beskattningsförfarandelagen ändras till en hänvisning till 31 § 4 mom. i den lagen.

## **8 Ikraftträdande**

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2022. De nya 2 och 3 mom. i 31 § i beskattningsförfarandelagen tillämpas enligt förslaget första gången i den beskattning som ska verkställas för det skatteår som börjar den 1 januari 2022 eller efter det.

## **9 Förhållande till andra propositioner**

### **9.1 Samband med andra propositioner**

Förslaget har samband med regeringens proposition till riksdagen som ska lämnas senare med förslag till lagar om ändring av 12 och 12 f § i lagen om skatteredovisning samt 124 och 124 b § i inkomstskattelagen, som innehåller kompensation till kommunerna genom ändring av utdelningen av samfundsskatten.

## **9.2 Förhållande till budgetpropositionen**

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2022 och avses bli behandlad i samband med den.

*Kläm*

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

## Lag

### om ändring av 31 § i lagen om beskattningsförfarande

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) 31 §, sådan den lyder i lag 1041/2006,  
som följer:

#### 31 §

##### *Rättelse av internprissättning*

Om i en transaktion mellan en skattskyldig och en part i intressegemenskap med denne har överenskommit om villkor eller bestämts villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, och om den beskattningsbara inkomsten av den skattskyldiges näringsverksamhet eller annan verksamhet på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större än den annars skulle ha varit, skall till inkomsten läggas det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren hade motsvarat dem som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter.

Vid bedömning enligt principen om marknadsmässiga villkor, som ingår i 1 mom., om det i en transaktion mellan parter i intressegemenskap har överenskommit om eller bestämts villkor som avviker från oberoende parters villkor identifieras de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem, det vill säga avtalsvillkor, parternas funktioner, tillgångar och risker, särskilda egenskaper hos överförda tillgångar eller tjänster som tillhandahållits, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. På basis av dessa omständigheter avgörs transaktionen enligt dess faktiska innehåll.

Om, under exceptionella förhållanden, när 1 mom. tillämpas, en transaktion mellan parter i intressegemenskap som har avgjorts enligt 2 mom., avviker från vad sinsemellan oberoende parter som agerar ekonomiskt rationellt under motsvarande förhållanden skulle avtala om, kan den åsidosättas och vid behov ersättas med en annan transaktion som är förenlig med principen om marknadsmässiga villkor. En förutsättning för åsidosättande är dessutom att det inte för den avgjorda transaktionen, som ska åsidosättas, kan fastställas något pris enligt principen om marknadsmässiga villkor när vardera partens synvinkel och realistiska alternativ vid tidpunkten för beslutsfattandet beaktas. Den ersättande transaktionen avgörs enligt 2 mom., och den ska så mycket som möjligt likna den transaktion som ska åsidosättas.

Parterna i en transaktion är i intressegemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i transaktionen. En part utövar bestämmande inflytande över den andra parten när

- 1) den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten,
- 2) den ena parten direkt eller indirekt har mer än hälften av det röstetal som den andra partens samtliga aktier eller andelar medför,
- 3) den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller därmed jämförbart organ eller i ett organ med sådana rättigheter, eller

4) den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas även på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.

\_\_\_\_\_

Denna lag träder i kraft den 20 . Denna lags 2 och 3 mom. tillämpas första gången i den beskattning som ska verkställas för skatteår som börjar den 1 januari 2022 eller efter det.

\_\_\_\_\_

2.

## Lag

### om ändring av 73 d § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i mervärdesskattelagen (1501/1993) 73 d § 4 punkten, sådan den lyder i lag 1312/2007,  
som följer:

73 d §  
En sådan intressegemenskap som avses i 73 c § 2 mom. 1 punkten anses föreligga, om

4) köparen är en näringsidkare i en sådan intressegemenskap med säljaren som avses i 31 §  
4 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), eller

Denna lag träder i kraft den 20 .

3.

## Lag

### om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 18 § 4 mom. 5 punkten, 18 a § 6 mom. och 19 a § 2 mom.,  
sådana de lyder, 18 § 4 mom. 5 punkten i lag 1400/2014, 18 a § 6 mom. i lag 1237/2018 och 19 a § 2 mom. i lag 1132/2017, som följer:

#### 18 §

Ett annat än ett offentligt noterat andelslags överskottsåterbäring till en medlem som idkar näringsverksamhet eller gårdsbruk är avdragbar, då

5) en andelslagsmedlems andel av andelskapitalet och röstvärde i andelslaget vid utgången av räkenskapsperioden är högst 10 procent tillsammans med medlemmar i närstående kretsar och i intressegemenskap som avses i 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), och

#### 18 a §

Parterna är på det sätt som avses i denna paragraf i koncerngemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i skuldförhållandet på det sätt som avses i 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Med parter som inte är i koncerngemenskap avses parter i ett skuldförhållande mellan vilka förutsättningen för ett sådant bestämmande inflytande som avses i detta moment inte uppfylls. Med parter som står i ett skuldförhållande avses räntebetalaren och den verkliga förmånstagaren till inkomst som motsvarar ränteutgiften.

#### 19 a §

Bestämmelserna i 1 mom. och 27 c § tillämpas inte, om beställaren och genomföraren av en helhetstjänst är i intressegemenskap med varandra enligt 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande.

Denna lag träder i kraft den 20 .

4.

## Lag

### om ändring av 10 § i lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (1198/2020) 10 § 1 mom. som följer:

#### 10 §

##### *Belopp som minskar koncernavdraget*

Om det mellan ett dotterbolag och en part i intressegemenskap med detta enligt 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) har kommits överens om åtgärder till följd av vilka dotterbolagets tillgångar har överförts till parten i intressegemenskap utan ersättning eller till underpris och dotterbolagets förlust därför har blivit större än den annars skulle ha varit, minskas koncernavdraget med det belopp som motsvarar den ökning av förlusten som beror på denna överföring av tillgångar utan ersättning eller till underpris.

-----  
Denna lag träder i kraft den 20 .  
-----

Helsingfors den 21 oktober 2021

Statsminister

Sanna Marin

Finansminister Annika Saarikko

1.

**Lag**

**om ändring av 31 § i lagen om beskattningsförfarande**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) 31 §, sådan den lyder i lag 1041/2006,  
som följer:

*Gällande lydelse*

31 §

*Rättelse av internprissättning*

Om i en transaktion mellan en skattskyldig och en part i intressegemenskap med denne har överenskommits om villkor eller bestämts villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, och om den beskattningsbara inkomsten av den skattskyldiges näringsverksamhet eller annan verksamhet på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större än den annars skulle ha varit, skall till inkomsten läggas det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren hade motsvarat dem som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter.

*Föreslagen lydelse*

31 §

*Rättelse av internprissättning*

Om i en transaktion mellan en skattskyldig och en part i intressegemenskap med denne har överenskommits om villkor eller bestämts villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, och om den beskattningsbara inkomsten av den skattskyldiges näringsverksamhet eller annan verksamhet på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större än den annars skulle ha varit, skall till inkomsten läggas det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren hade motsvarat dem som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter.

*Vid bedömning enligt principen om marknadsmässiga villkor, som ingår i 1 mom., om det i en transaktion mellan parter i intressegemenskap har överenskommits om eller bestämts villkor som avviker från oberoende parter villkor identifieras de relevanta kommersiella eller finansiella relationerna och de ekonomiskt väsentliga särdrag som påverkar dem, det vill säga avtalsvillkor, parternas funktioner, tillgångar och risker, särskilda egenskaper hos överförda tillgångar eller tjänster som tillhandahållits, parternas och marknadernas ekonomiska förhållanden samt parternas affärsverksamhetsstrategier. På*

*Gällande lydelse*

Parterna i en transaktion är i intressegemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i transaktionen. En part utövar bestämmande inflytande över den andra parten när

- 1) den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten,
- 2) den ena parten direkt eller indirekt har mer än hälften av det röstetal som den andra partens samtliga aktier eller andelar medför,
- 3) den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller därmed jämförbart organ eller i ett organ med sådana rättigheter, eller
- 4) den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas även på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.

*Föreslagen lydelse*

basis av dessa omständigheter avgörs transaktionen enligt dess faktiska innehåll.

Om, under exceptionella förhållanden, när 1 mom. tillämpas, en transaktion mellan parter i intressegemenskap som har avgjorts enligt 2 mom., avviker från vad sinsemellan oberoende parter som agerar ekonomiskt rationellt under motsvarande förhållanden skulle avtala om, kan den åsidosättas och vid behov ersättas med en annan transaktion som är förenlig med principen om marknadsmässiga villkor. En förutsättning för åsidosättande är dessutom att det inte för den avgjorda transaktionen, som ska åsidosättas, kan fastställas något pris enligt principen om marknadsmässiga villkor när vardera partens synvinkel och realistiska alternativ vid tidpunkten för beslutsfattandet beaktas. Den ersättande transaktionen avgörs enligt 2 mom., och den ska så mycket som möjligt likna den transaktion som ska åsidosättas.

Parterna i en transaktion är i intressegemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i transaktionen. En part utövar bestämmande inflytande över den andra parten när

- 1) den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten,
- 2) den ena parten direkt eller indirekt har mer än hälften av det röstetal som den andra partens samtliga aktier eller andelar medför,
- 3) den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller därmed jämförbart organ eller i ett organ med sådana rättigheter, eller
- 4) den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas även på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.

*Denna lag träder i kraft den 20 . Denna lags 2 och 3 mom. tillämpas första gången eller i*

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*  
*den beskattning som ska verkställas för skat-*  
*teår som börjar den 1 januari 2022 eller efter*  
*det.*

---

2.

## Lag

### om ändring av 73 d § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i mervärdesskattelagen (1501/1993) 73 d § 4 punkten, sådan den lyder i lag 1312/2007,  
som följer:

#### *Gällande lydelse*

73 d §  
En sådan intressegemenskap som avses i  
73 c § 2 mom. 1 punkten anses föreligga, om

4) köparen är en näringsidkare i en sådan in-  
tressegemenskap med säljaren som avses i  
31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfä-  
rande (1558/1995), eller

#### *Föreslagen lydelse*

73 d §  
En sådan intressegemenskap som avses i  
73 c § 2 mom. 1 punkten anses föreligga, om

4) köparen är en näringsidkare i en sådan in-  
tressegemenskap med säljaren som avses i  
31 § *4 mom.* i lagen om beskattningsförfä-  
rande (1558/1995), eller

*Denna lag träder i kraft den 20 .*

### 3.

## Lag

### om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 18 § 4 mom. 5 punkten, 18 a § 6 mom. och 19 a § 2 mom.,  
 sådana de lyder, 18 § 4 mom. 5 punkten i lag 1400/2014, 18 a § 6 mom. i lag 1237/2018 och 19 a § 2 mom. i lag 1132/2017, som följer:

#### Gällande lydelse

#### 18 §

-----  
 Ett annat än ett offentligt noterat andelslags överskottsåterbäring till en medlem som idkar näringsverksamhet eller gårdsbruk är avdragbar, då

-----  
 5) en andelslagsmedlems andel av andelskapitalet och röstvärde i andelslaget vid utgången av räkenskapsperioden är högst 10 procent tillsammans med medlemmar i närstående kretsar och i intressegemenskap som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande, och

#### 18 a §

-----  
 Parterna är på det sätt som avses i denna paragraf i koncerngemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i skuldförhållandet på det sätt som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Med parter som inte är i koncerngemenskap avses parter i ett skuldförhållande mellan vilka förutsättningen för ett sådant bestämmande inflytande som avses i detta moment inte uppfylls. Med parter som står i ett skuldförhållande avses räntebetalaren och den verkliga förmånstagaren till inkomst som motsvarar ränteutgiften.

#### Föreslagen lydelse

#### 18 §

-----  
 Ett annat än ett offentligt noterat andelslags överskottsåterbäring till en medlem som idkar näringsverksamhet eller gårdsbruk är avdragbar, då

-----  
 5) en andelslagsmedlems andel av andelskapitalet och röstvärde i andelslaget vid utgången av räkenskapsperioden är högst 10 procent tillsammans med medlemmar i närstående kretsar och i intressegemenskap som avses i 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), och

#### 18 a §

-----  
 Parterna är på det sätt som avses i denna paragraf i koncerngemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i skuldförhållandet på det sätt som avses i 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Med parter som inte är i koncerngemenskap avses parter i ett skuldförhållande mellan vilka förutsättningen för ett sådant bestämmande inflytande som avses i detta moment inte uppfylls. Med parter som står i ett skuldförhållande avses räntebetalaren och den verkliga förmånstagaren till inkomst som motsvarar ränteutgiften.

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

19 a §

Bestämmelserna i 1 mom. och 27 c § tillämpas inte, om beställaren och genomföraren av en helhetstjänst är i intressegemenskap med varandra enligt 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande.

19 a §

Bestämmelserna i 1 mom. och 27 c § tillämpas inte, om beställaren och genomföraren av en helhetstjänst är i intressegemenskap med varandra enligt 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande.

*Denna lag träder i kraft den 20 .*

4.

## Lag

### om ändring av 10 § i lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

I enlighet med riksdagens beslut  
ändras i lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (1198/2020) 10 § 1 mom. som följer:

*Gällande lydelse*

10 §

*Belopp som minskar koncernavdraget*

Om det mellan ett dotterbolag och en part i intressegemenskap med detta enligt 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) har kommits överens om åtgärder till följd av vilka dotterbolagets tillgångar har överförts till parten i intressegemenskap utan ersättning eller till underpris och dotterbolagets förlust därför har blivit större än den annars skulle ha varit, minskas koncernavdraget med det belopp som motsvarar den ökning av förlusten som beror på denna överföring av tillgångar utan ersättning eller till underpris.

*Föreslagen lydelse*

10 §

*Belopp som minskar koncernavdraget*

Om det mellan ett dotterbolag och en part i intressegemenskap med detta enligt 31 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) har kommits överens om åtgärder till följd av vilka dotterbolagets tillgångar har överförts till parten i intressegemenskap utan ersättning eller till underpris och dotterbolagets förlust därför har blivit större än den annars skulle ha varit, minskas koncernavdraget med det belopp som motsvarar den ökning av förlusten som beror på denna överföring av tillgångar utan ersättning eller till underpris.

\_\_\_\_\_

*Denna lag träder i kraft den 20 .*

\_\_\_\_\_