



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Philip Liljeblad

Verklig innebörd och internprissättning
-En utredning av möjligheten att omklassificera och bortse
från transaktioner enligt korrigeringsregeln

JURM02

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2017

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Problembakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Perspektiv	7
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Metod och material	9
1.6 Forskningsläge	10
1.7 Disposition	11
2 SKATTERÄTTSLIG TOLKNING	12
2.1 Legalitetsprincipen	12
2.2 Tolkning av skattelag	13
2.3 Civilrättens prejudiciella verkan	15
2.4 Relationen mellan skattelag och skatteavtal	16
3 KORRIGERINGSREGELN	18
3.1 Inledning	18
3.2 Armlängdsprincipen i intern rätt	18
3.3 Kort om OECD:s riktlinjer	20
3.4 Allmänna utgångspunkter	21
3.4.1 Jämförbarhetsanalysen	21
3.4.2 Avtalsvillkoren	23
3.4.3 Funktionsanalysen	24
3.4.4 Ekonomiska omständigheter	26
3.4.5 Kort om dokumentationskraven	27

4	OMKLASSIFICERING OCH BORTSEENDE AV RÄTTSHANDLINGAR I INTERN RÄTT	29
4.1	Introduktion	29
4.2	Verklig innebörd i praxis	29
4.2.1	RÅ 1989 ref 62 I (fastighetsleasing)	29
4.2.2	Rå 1990 ref 101 (Utdelningsfonden)	31
4.2.3	RÅ 1998 ref 19 (Omstruktureringen)	31
4.2.4	RÅ 1998 ref 58 I (Metro-flyg)	33
4.2.5	RÅ 2004 ref 27 (Avverkningsrätten)	34
4.2.6	RÅ 2008 not 169 (Trebolit-domen)	36
4.2.7	HFD 2013 ref 43 (Stiftelsen)	38
4.3	Rättsläget idag	40
5	OMKLASSIFICERING OCH BORTSEENDE ENLIGT RIKTLINJERNA	42
5.1	Inledning	42
5.2	Omklassificering av rättshandlingar	43
5.3	Bortseende av rättshandlingar	46
5.4	Rättspraxis angående omklassificering och bortseende enligt korrigeringsregeln	49
5.4.1	RÅ 1990 ref 34 (mobil-oil)	49
5.4.2	RÅ 79 1:98 (findusmålet)	50
5.4.3	RÅ 1980 Aa 114 (Kentruckmålet)	52
5.4.4	KamR målnr: 9210-14 (NetEnt)	54
5.4.5	KamR mål nr 7416-14 (AB bioMérieux)	56
5.4.6	KHO 2014:119 (Finland)	60
5.5	Riktlinjernas betydelse som internrättslig rättskälla	61
6	ANALYS OCH SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	67
6.1	Möjligheten att omkaraktärisera transaktioner enligt korrigeringsregeln	67
6.2	Möjligheten att bortse från transaktioner enligt korrigeringsregeln	72
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	76
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	80

Summary

In Swedish internal tax law, there is a judge made principle that allows the courts and taxation agency to recharacterize agreements concluded by the taxpayers, if the form is not consistent with the actual conduct of the parties. Subsequently, according to the principle of substance over form, a loan can be recharacterized as a purchase if the conduct of the parties and other circumstances are not consistent with a loan agreement. The courts therefore examine what has actual occurred, and tax the taxpayers based on their actual conduct. In this regard, the civil law is incidental to the tax law.

With regard to what is stated in OECD's guidelines about recharacterization and non-recognition of the taxpayers' transfer pricing transactions, the question arises, whether there is a special order in the area of transfer pricing. The thesis concludes that the transactions substance is examined before the application of the arm's length principle. Since OECD's Guidelines are not applicable outside the scope of chapter 14, § 19 IL, the Guidelines have no real significance for the possibility to recharacterize transactions in the transfer pricing area, in Swedish internal tax law. However, in the author's opinion the examination of substance according to the Guidelines corresponds with the examination in Swedish domestic law. Consequently, the examination of substance in the Guidelines is not more far-reaching than the examination conducted in Swedish internal tax law. This since, the examination of substance according to the guidelines is also based on civil law in such regard that civil law is incidental to the possibility to recharacterize the taxpayer's transactions also according to the guidelines.

Regarding the possibility of non-recognition of the taxpayer's transactions according to chapter 14, § 19 IL, such interpretation of the article is not consistent with the wording of the article. Consequently, the Guidelines lack meaning regarding the possibility of non-recognition in Swedish internal tax law.

Sammanfattning

Enligt principen om verklig innebörd kan domstolarna omklassificera de skattskyldigas rättshandlingar om de skattskyldigas faktiska handlande inte överensstämmer med rättshandlingarnas form. Domstolarna kan således anse att ett avtal som är rubricerat som ett lån i själva verket utgör ett köp. Vad domstolen gör är med andra ord att utreda vad som rent faktiskt har ägt rum, för att sedan beskatta de skattskyldiga på grundval av deras faktiska handlande. I detta avseende är civilrätten prejudiciell i förhållande till skatterätten.

Med anledning av vad som stadgas i OECD:s riktlinjer om möjligheten att omklassificera och bortse från de skattskyldigas internprissättningstransaktioner blir det intressant att undersöka om det uppkommit en särskild ordning på internprissättningsområdet. I uppsatsen konstateras det att rättshandlingarnas verkliga innebörd skall utredas innan det är aktuellt med val av rättsregel. Då OECD:s riktlinjer inte aktualiseras förrän korrigeringsregeln är tillämpningsbar, innebär detta att OECD:s riktlinjer saknar egentlig betydelse för möjligheten att omklassificera rättshandlingar på internprissättningsområdet. Enligt författaren överensstämmer dock den substansprövning som äger rum i riktlinjerna med den prövning som görs enligt principen om verklig innebörd. Detta innebär att den substansprövning som äger rum enligt riktlinjerna inte är mer långtgående än den prövning som äger rum i svensk intern rätt, då civilrätten styr möjligheten att omklassificera de skattskyldigas rättshandlingar även i riktlinjerna.

Vad gäller möjligheten att bortse från de skattskyldigas transaktioner enligt korrigeringsregeln är en sådan tolkning av regeln inte förenlig med dess ordalydelse. Vad som stadgas i riktlinjerna angående möjligheten att bortse från de skattskyldigas affärsmässigt irrationella transaktioner saknar således betydelse vid en prövning enligt korrigeringsregeln.

Förord

Fyra och ett halvt år i Lund har nu lidit mot sitt slut och den här texten är inte bara det sista jag skriver på juristprogrammet, utan den sätter också punkt för min tid i Lund. Ett första tack riktar jag till min mor och till Kurt. Tack för all hjälp och alla kloka råd ni givit mig under dessa år.

När det nu är dags att lämna Lund gör jag det med mängder av roliga minnen och upplevelser, såsom Tandem, Valborgsfester, Lundakarnevalen, baller etc. Ett stort tack går till Linn, Reuter, Lander, Ax, Simon, Alfred, Wilhelm, Rasmus och alla er andra som har gjort min studietid i Lund till den fantastiska upplevelse den har varit. Utan er hade Lund aldrig varit det samma.

Jag vill även tacka Er som hittar fram till denna uppsats. Jag hoppas att den kan vara till nytta för Er. Vad gäller skrivandet av denna uppsats vill jag rikta ett stort tack till min handledare, Mats Tjernberg. Tack för dina kloka synpunkter och all hjälp jag fått med skrivandet av uppsatsen under detta halvår.

Vänligen,

Philip Liljeblad

Göteborg, 9 maj 2017.

Förkortningar

HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
KamR	Kammarrätten
OECD	Organization for Economic Co- operation and Development.
Riktlinjerna	OECD:s Transfer Pricing Guideli- nes
Slutrapporten	Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports,

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Sedan mitten på 1990-talet har det inom svensk skatterättslig doktrin förts en diskussion om huruvida Högsta Förvaltningsdomstolen¹ har utvecklat en särskild skatterättslig genomsynsprincip. Principen skulle i sådana fall möjliggöra för domstolarna att ingripa mot skatteflyktstransaktioner genom att tolka civilrättsligt giltiga rättshandlingar och transaktioner utifrån en särskild skatterättslig synvinkel.² Vad som avses är således att domstolarna oavsett om rättshandlingarna är civilrättsligt giltiga, eller ej, utifrån ett ekonomiskt- och affärsmässigt perspektiv, grundar beskattningen på det skattemässiga slutresultatet.³ Det handlar då inte om att bedöma om transaktionerna som vidtagits är vad de förefaller att vara i ljuset av civilrätten. I stället handlar det om att fastställa en särskild skatterättslig verklighet. Civilrättsligt godtagbara rättshandlingar skulle då kunna underkännas vid beskattningen om innebörden är sådan att obehöriga skatteförmåner uppkommer.⁴

Diskussionen inom doktrinen har idag mer eller mindre avtagit och majoriteten synes vara överens om att en generell skatterättslig genomsynsprincip inte existerar på inkomstskatteområdet.⁵ Vad det dock råder konsensus kring är att det existerar en civilrättslig genomsynsprincip⁶, innebärande att domstolarna har möjlighet att i det enskilda fallet omklassificera rättshandlingar som de skattskyldiga har vidtagit. Transaktionernas uppgivna innehåll frångås då och de skattskyldiga beskattas enligt transaktionernas verkliga inne-

¹ Hädanefter HFD.

² Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper- nya tendenser under senare tid?*, s. 9.

³ Gäverth, Möller, *Har regeringsrätten frångått genomsyn?*, s. 654.

⁴ Pahlsson, *Kringgående av inkomstskattelag- en resa utan slut?*, s. 113.

⁵ Se t.ex. Pahlsson, A.a s. 114, Bergström A.a. s. 13, Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, s. 703, Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 64. Gäverth, Möller, menar dock att en genomsynsprincip existerar, se Gäverth, Möller, *Har regeringsrätten frångått genomsyn?*, s. 662

⁶ Hädanefter benämnd principen om verklig innebörd.

börd.⁷ Enligt principen om verklig innebörd är det således möjligt för domstolarna att i det enskilda fallet frångå en avtalsbeteckning till förmån för en annan rubricering och beskatta skattesubjekten därefter.⁸

Det är mot bakgrund av detta som det blir intressant att titta närmare på korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § Inkomstskattelagen (1999:1229)⁹ och därtill knutna OECD:s Transfer Pricing Guidelines¹⁰ som i RÅ 1991 ref 107 har ansetts vägledande, dock ej bindande, vid tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln. Genom att avtala om icke-marknadsmässiga villkor kan företag i intressegemenskap allokera vinster från länder med hög skattesats till lågskatteländer. För att avtalsvillkoren ska godtas krävs då enligt korrigeringsregeln att dessa är marknadsmässiga, enligt den så kallade armlängdsprincipen.¹¹ Vid prövningen om transaktionen mellan intresseföretagen är att anse som armlängdsmässig tas utgångspunkt i avtalsrubriceringen och avtalsvillkoren. I vissa situationer överensstämmer dock inte företagens avtalsbeteckning och avtalsvillkor med verkligheten. Intresseföretagens faktiska agerande kan då skilja sig från vad som är stadgat i avtalen. Intresseföretag kan också ingå avtal som vid en jämförelse med vad oberoende företag skulle avtala om, inte framstår som affärsmässigt rationella.¹² Enligt OECD:s slutrapport i BEPS-projektet är det därför i undantagsfall möjligt att bortse från de affärsmässigt irrationella transaktionerna som intresseföretagen vidtar. Den skattskyldige beskattas då som om rättshandlingarna aldrig hade vidtagits.¹³ Slutrapporten tillåter också att rättshandlingarna omkaraktäriseras om deras form inte överensstämmer med företagens faktiska

⁷ Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, s. 325.

⁸ Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, s. 699.

⁹ Citeras IL.

¹⁰ OECD (2010), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing, Paris. Hädanefter riktlinjerna.

¹¹ Burmeister, *Internprissättning och omkaraktärisering- En studie av möjligheten att omkaraktärisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, s. 18.

¹² OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paris, s. 10, i det följande benämnt slutrapporten. Sedan den 23 maj 2016 utgör slutrapporten en del av riktlinjerna och måste därför anses vara vägledande, se OECD:s hemsida.

¹³ *Ibid.* s. 10.

agerande. Företagens faktiska agerande ligger då till grund för bedömningen av transaktionernas armlängdsmässighet.¹⁴

Med hänsyn till den svenska principen om verklig innebörd, blir det därför intressant att undersöka vilken betydelse riktlinjerna har för möjligheten att omkaraktärisera och bortse från rättshandlingar på internprissättningsområdet.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utreda vilken betydelse OECD:s riktlinjer har för principen om verklig innebörd på internprissättningsområdet. I syftet inkluderas även utredandet av riktlinjernas rättskällevärde i svensk intern rätt. Uppsatsen syftar också till att redogöra för möjligheten till omklassificering och bortseende av transaktioner enligt riktlinjerna i svensk intern rätt. För att uppnå uppsatsens syfte avses följande frågeställningar att besvaras:

- Vad innebär principen om verklig innebörd?
- Hur skiljer sig bedömningarna av rättshandlingarnas verkliga innebörd i svensk intern rätt och i riktlinjerna?
- Vilket rättskällevärde har riktlinjerna i svensk rätt?
- Vilken betydelse om någon har riktlinjerna för principen om verklig innebörd på internprissättningsområdet i svensk intern rätt?
- Vilken betydelse om någon har riktlinjerna för möjligheten att omklassificera och bortse från rättshandlingar på internprissättningsområdet i svensk intern rätt?

1.3 Perspektiv

För att uppnå uppsatsens syften anläggs ett internationellt perspektiv. Detta då även om uppsatsen fokuserar på möjligheten att omkaraktärisera och bortse från transaktioner enligt den svenska korrigeringsregeln, behandlar uppsatsen ett internationellt problem inom området för internationell skatterätt. Hur korrigeringsregeln tillämpas är en fråga som inte enbart berör Sve-

¹⁴ Ibid. s. 13.

rige, utan tillämpningen får även verkningar i de andra stater där intresseföretagen är belägna.

Uppsatsen anlägger också ett legalitetsperspektiv avseende besvarandet av frågan vilka möjligheter det finns att omklassificera och bortse från de skattskyldigas transaktioner enligt korrigeringsregeln.

1.4 Avgränsningar

Vid skrivandet av en uppsats likt denna, finns det utöver de behandlade frågeställningarna ofta andra intressanta frågor som skulle kunna ha behandlats. Någonstans måste dock en avgränsning ske och nedan redogörs för områden som inte behandlas närmare i den kommande framställningen.

Då det råder konsensus inom skatterätten angående att skenrättshandlingar och bulvanförhållanden överhuvudtaget inte ska beaktas vid rättstillämpningen, behandlas inte dessa situationer i uppsatsen.¹⁵ Uppsatsen behandlar inte heller möjligheterna att bortse från de skattskyldigas transaktioner enligt Skatteflyktlagen. Inte heller de prissättningsmetoder som kommer till uttryck i riktlinjerna behandlas närmare i uppsatsen. Detta då uppsatsen fokuserar på möjligheten att omklassificera och bortse från de skattskyldigas rättshandlingar, vilket sker innan det är aktuellt att prissätta intresseföretagens transaktioner. Slutligen behandlar uppsatsen inte möjligheten att vid skatteavtalstolkning omkaraktärisera eller bortse från de skattskyldigas transaktioner enligt art. 9 i de av Sverige ingångna skatteavtalen. Detta då uppsatsens fokus istället riktas på möjligheterna att omkaraktärisera och bortse från transaktioner i svensk intern rätt, vilket sker innan skatteavtals-tillämpningen aktualiseras.

¹⁵ Pahlsson, *Kringgående av inkomstskattelag- en resa utan slut?*, s. 106.

1.5 Metod och material

För att besvara uppsatsens frågeställningar och uppnå uppsatsens syfte appliceras en rättsdogmatisk metod. Rättsdogmatiken syftar till att utifrån konkreta frågeställningar söka lösningen på ett rättsligt problem genom användandet av de allmänt accepterade rättskällorna. Rättens innehåll söks då normalt i lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin.¹⁶ I detta avseende innehar lagtext och rättspraxis formell auktoritet, medan doktrins betydelse är beroende av kraften i de argument som framförs.¹⁷

För att besvara uppsatsens frågeställningar har ledning därför primärt sökts i rättspraxis och doktrin. Vad gäller användandet av lagtext har lagtext använts avseende beskrivandet av legalitetsprincipen samt i samband med redogörelsen för korrigeringsregelns innebörd. Korrigeringsregeln är dock intetsägande och går ej närmare in på hur utredandet av intresseföretagens transaktioner ska äga rum. Därför har ledning i detta avseende sökts i OECD:s riktlinjer som av HFD i RÅ 1991 ref. 107 har ansetts vara vägledande, men dock inte bindande, vid tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln. I rättslig bemärkelse synes riktlinjerna kunna likställas med doktrin, även om dess betydelse i det praktiska rättslivet vida överstiger den betydelse som doktrin normalt sett har.¹⁸

Vad gäller utredandet av möjligheten att omkaraktärisera och bortse från transaktioner enligt korrigeringsregeln har ledning primärt sökts i slutrapporten som numera utgör en del av riktlinjerna. Litteratur har i detta avseende också använts för att förklara och förtydliga vad som stadgas i riktlinjerna. För att belysa hur domstolarna i ett fåtal fall har resonerat kring omkaraktärisering och bortseende av de skattskyldigas transaktioner på internprissättningsområdet, har även rättspraxis utretts. Även ett finskt rättsfall från högsta instans har analyseras, för att belysa hur en utländsk rättstilläm-

¹⁶ Korling, Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 21, 23.

¹⁷ Korling, Zamboni, A.a. s. 28.

¹⁸ Riktlinjernas rättskällevärde problematiseras i avsnitt 3.3 och utreds sedermera ingående i avsnitt 5.5.

pare resonerar vid bedömningen av möjligheten att bortse från transaktioner enligt korrigeringsregeln.

Vad gäller principen om verklig innebörd är detta en princip som utvecklats av rättstillämparen, varför svaret på frågeställningarna kopplade till principen varken går att hitta i lagtext eller förarbeten. Ledning i denna del har därför också sökts i rättspraxis och doktrin. Den rättspraxis som undersöks är utvald mot bakgrund av den diskussion om rättshandlingars verkliga innebörd som under de senaste åren förts i doktrinen. Vad gäller urvalet av artiklar och litteratur har urvalet skett för att tydliggöra den diskussion som förts beträffande principen om verklig innebörd. Både artiklar som förespråkar en mer långtgående tillämpning av principen och artiklar som förespråkar en försiktigare tillämpning av principen har därför redogjorts för. Slutligen kan det anmärkas att den doktrin som använts är skriven av välrenommerade författare på respektive område.

1.6 Forskningsläge

Principen om verklig innebörd och dess omfattning har under en längre tid diskuterats inom doktrinen. Vad gäller denna uppsats, fokuserar den dock på möjligheten att omklassificera och bortse från transaktioner på internpris-sättningsområdet. Även riktlinjernas rättskällevärde i svensk intern rätt undersökes. Mig veterligen är det endast Burmeister som ingående har utrett riktlinjernas betydelse för möjligheten att omklassificera transaktioner enligt 14 kap. 19 § IL.¹⁹ Påpekas ska dock att Bullen i sin avhandling²⁰ från 2011 undersöker i vilken utsträckning som nationella skattemyndigheter måste erkänna intresseföretagens faktiska transaktioner, samt till vilken grad som armlängdsprincipen möjliggör för nationella skattemyndigheter att ersätta den faktiskt vidtagna transaktionen med en annan. Bullen diskuterar dock detta utifrån OECD:s modellavtal och inte utifrån nationell rätt.²¹ Avse-

¹⁹ Se Burmeister, A.a. s. 32-33.

²⁰ Bullen, *Arm's length transaction structures: recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*.

²¹ Bullen, *Arm's length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, -summary- s. 3-4.

ende OECD-materials rättskällevärde i svensk intern rätt har detta bland annat diskuterats av Tjernberg, Rick och Burmeister.²²

Ifrågavarande uppsats bygger med andra ord till viss del vidare på den diskussion som i viss mån redan har förekommit inom doktrinen. Min förhoppning är därför att denna uppsats kommer att bidra till en fortsatt diskussion i ämnet och utgöra ett verktyg för hur man kan resonera vid bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd på internprissättningsområdet.

1.7 Disposition

Uppsatsen börjar med att i kapitel två redogöra för skatterättslig lagtolkning och för civilrättens betydelse inom skatterätten. Avsnittet går också kort igenom relationen mellan skattelag och skatteavtal. I avsnitt tre sker en redogörelse för korrigeringsregeln och för hur transaktionen mellan företagen i intressegemenskap ska utredas. De nya dokumentationskraven på internprissättningsområdet utreds också kort. I kapitel fyra utreds vilka möjligheter som finns för att omkaraktärisera och bortse från transaktioner i intern svensk rätt. En redogörelse för principen om verklig innebörd äger därmed rum, där relevant praxis utreds och diskuteras. Avsnittet avslutas med en kort analys om hur rättsläget ser ut idag avseende principen om verklig innebörd. I uppsatsen femte kapitel utreds vad som stadgas om omkaraktärisering och bortseende i OECD:s riktlinjer. Kapitlet redogör också för rättspraxis avseende omklassificering och bortseende enligt korrigeringsregeln. Avsnittet avslutas med en diskussion om riktlinjernas rättskällevärde i svensk intern rätt. I uppsatsen sista kapitel analyseras möjligheten att omkaraktärisera och bortse från transaktioner och internprissättningsupplägg enligt korrigeringsregeln i svensk intern rätt.

²²Burmeister, A.a, Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för rent intern rätt*, Rick, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt- när och i så fall hur?*

2 Skatterättslig tolkning

2.1 Legalitetsprincipen

I 8 kap. 1 § 1 meningen Regeringsformen (1974:152)²³ stadgas att riksdagen meddelar föreskrifter i lag. I 8 kap. 2 § 1 st. 2p. RF framgår vidare att föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna om föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda, eller avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Således är det endast riksdagen som har beskattningskompetens och ingen skatt får uttas utan stöd i lag (föreskriftskravet). Legalitetsprincipen anses även komma till uttryck i 2 kap. 10§ 2 st. 1 meningen RF där det framgår att skatt eller statlig avgift inte får tas ut om det inte följer av en föreskrift som gällde när den omständighet som grundade skattskyldighet uppkom (retroaktivitetsförbudet). Legalitetsprincipen är därmed grundlagsreglerad. Principen anses bestå av fyra moment, föreskriftskravet, retroaktivitetsförbudet, analogiförbudet och bestämdhetskravet, varav de två sistnämnda anses vara ett utfall av föreskriftskravet och är därför inte uttryckligen grundlagsreglerade.

24

Innebörden av bestämdhetskravet är enligt Hultqvist att bestämmelserna i skatterättslagstiftningen inte bör vara hur obestämda och otydliga som helst. Detta då föreskriftskravet i sådana fall skulle sakna betydelse.²⁵ Syftet med legalitetsprincipen är därmed att skapa förutsebarhet för enskilda om när beskattning kan ske och skydda från godtycke.²⁶ Innebörden av legalitetsprincipen blir därmed att lagtexten står i fokus vid bestämmande av skattskyldighet och lagtexten utgör den primära rättskällan.²⁷

²³ Citeras RF.

²⁴ Hultqvist, *Legalitetsprincipen och lagtolkning- några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, s. 15-16.

²⁵ Hultqvist, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, s. 734.

²⁶ Pahlsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattning*, s. 563.

²⁷ Hultqvist, *Legalitetsprincipen och lagtolkning- några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, s. 17.

Följande rättsfall avser illustrera legalitetsprincipens funktion. I HFD 2012 not 48 behandlades frågan om en kapitalvinst som uppkom vid försäljning av aktier i bolaget X AB skulle tas upp till beskattning i sin helhet eller till fem sjättedelar. I fallet ägde en person bolaget X AB som i sin tur ägde 12 % av aktierna i det marknadsnoterade bolaget Y AB. Andelarna i X AB var inte kvalificerade. Enligt 42 kap. 15a § 1 st. IL ska utdelning och kapitalvinster på bl.a. aktier i svenska aktiebolag tas upp till fem sjättedelar. Eftersom uttrycket kapitalvinst inte återfanns i 42 kap. 15a § 2 st. IL konstaterade Skatterättsnämnden att bestämmelsen enligt sin ordalydelse endast kan tillämpas på utdelningar. Nämnden menade att en sådan tillämpning kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Legalitetsprincipen uppställde dock hinder mot att till nackdel för den skattskyldige utsträcka en bestämmelses tillämpningsområde till att omfatta fall som inte framgår av lagtextens ordalydelse. Avgörandet fastställdes av HFD.²⁸ Legalitetsprincipen uppställer dock ej nödvändigtvis krav på att lagstiftningen måste tolkas snävt om det är till den skattskyldiges fördel.²⁹

2.2 Tolkning av skattelag

Vid bestämmande av skattskyldighet utgör lagtexten den primära rättskällan och med stöd av legalitetsprincipen bör entydig lagtext inte frångås.³⁰ Är lagtexten otydlig bör ledning sökas i HFD:s praxis, förarbeten och andra rättskällor.³¹ När en bestämmelses innebörd ska utrönas tas därför utgångspunkt i bestämmelsens ordalydelse. Vid otydlig eller tvetydig lagtext kan dock bestämmelsen läsas i sitt sammanhang.³² I fall då lagtexten är tvetydig är det således möjligt för domstolen att se till bestämmelsens kontext och vända sig till stycket, paragrafen, andra kapitel, eller lagen i sin helhet för att

²⁸ Huruvida legalitetsprincipen även uppställer krav på att skattelagstiftningen måste tolkas snävt om det är till den skattskyldiges fördel är omtvistat. Se Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*.

²⁹ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, s. 733. Se även HFD 2011 ref. 79 vilket redogörs för nedan.

³⁰ Tjernberg, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, s. 14.

³¹ Lodin, m.fl. *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, s. 719.

³² Hultqvist, *Legalitetsprincipen och lagtolkning- några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, s. 18.

utröna uttryckets mening.³³ Enligt Tjernberg är det i detta avseende inte korrekt att tillämpa rättskällor som uttrycker något som inte inryms i bestämmelsens ordalydelse.³⁴

I rättsfallet HFD 2011 ref. 79 behandlades återföring av skogsavdrag där den skattskyldige hade fått en andel av en skogsfastighet i gåva. Tidigare ägare hade medgivits avdrag och i rättsfallet prövades huruvida även den nya ägaren hade rätt till skogsavdrag. I 26 kap. 2§ 1st. 2 p. IL stadgades att tidigare erhållet skogsavdrag skulle återföras, men det stadgades inget om huruvida tidigare ägares avdrag skulle återföras. Eftersom det i närliggande paragrafer fanns bestämmelser om kontinuitet konstaterade majoriteten efter att ha läst bestämmelsen i sitt sammanhang att skogsavdragen skulle återföras och beskattas. Minoriteten var dock av motsatt åsikt och ansåg att legalitetsprincipen uppställde hinder mot att tillämpa en icke lagfäst kontinuitetsprincip.

Ytterligare en fråga som uppkommer vid tolkning av skattelagstiftning är vilken betydelse förarbeten ska tillerkännas som tolkningsdata. Det får anses råda konsensus kring att legalitetsprincipen uppställer hinder mot att förarbetet i sig kan grunda skattskyldighet.³⁵ I situationer då lagstiftningen är oklar eller tvetydig är förarbetets roll som tolkningsdata dock mer omdiskuterat. Enligt Bergström har förarbetet en mycket stark ställning som tolkningsdata och finns det relevanta uttalanden i förarbetena som inte står i strid med lagtexten följs dessa i regel av HFD. Bergström menar dock att HFD tillmäter uttalanden i förarbeten mindre vikt än tidigare för att i stället tillerkänna bestämmelsens ordalydelse och allmänna syfte större betydelse.³⁶ Enligt Tjernberg har dock föreskriftskravet inneburit att HFD inte

³³ Tjernberg, *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område- lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, s. 174.

³⁴ Tjernberg, A.a. s. 183.

³⁵ Hultqvist, A.a. s. 17. Se även Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper- nya tendenser under senare tid?* s. 3.

³⁶ Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper- nya tendenser under senare tid*, s. 7-8. För en mer djupgående diskussionen kring förarbetets roll som tolkningsinstrument se bl.a. Tjernberg *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Hultqvist *Legalitetsprincipen och lagtolkning- några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*.

är beredd att frångå entydig lagtext och att HFD främst tar hjälp av lagstiftningens syfte om lagtexten är vag eller tvetydig.³⁷

Vad gäller principen om verklig innebörd är det inte lagtexten i sig som är föremål för tolkning. Innan tolkningsoperationen inleds och det är aktuellt med val av rättsregel måste den faktiska situationen som är föremål för prövning utredas. I fall då domstolen försöker klargöra rättshandlingarnas verkliga innebörd är det således faktasidan som domstolen försöker att klarlägga. Principen om verklig innebörd är således aktuell i situationer då verkligheten inte motsvarar rättshandlingarnas form.³⁸

2.3 Civilrättens prejudiciella verkan

Bestämmelser i skattelagstiftningen använder många gånger civilrättsliga uttryck, såsom gåva, lån, köp etc. På detta sätt blir skatterätten i mångt och mycket beroende av civilrätten. I dessa situationer kan skattskyldiga försöka utnyttja civilrättens regelsystem och genomföra transaktioner på ett sätt som lagstiftaren inte åsyftat, i syfte att minska sin skatt. Om förvaltningsdomstolarna då anser sig bundna av den civilrättsliga beteckning som de skattskyldiga åsatt en rättshandling, desto större utrymme existerar för de skattskyldiga att utnyttja lagstiftningen på ett sätt som inte varit avsett³⁹ Enligt Lodin godtar HFD ofta den civilrättsliga beteckning som de skattskyldiga åsätter sina rättshandlingar. HFD är således relativt försiktig och formalistisk, med undantag för de situationer då de skattskyldigas val av civilrättslig form även skulle ha underkänts enligt civilrätten.⁴⁰

Den skattskyldige förfogar dock inte över hur en rättshandling ska karaktäriseras. Att många regler i civilrätten är dispositiva saknar då betydelse. Ett lån är alltid ett lån oavsett vad parterna har betecknat rättshandlingen som.

³⁷ Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, s. 122.

³⁸ Lodin, m.fl. A.a s. 718.

³⁹ Lodin, m.fl. A.a s. 741.

⁴⁰ Lodin, m.fl. A.a s. 741.

Om omständigheterna och andra avtalsvillkor visar att innebörden av avtalet är en annan än den beteckning som parterna åsatt rättshandlingen, kan domstolen därmed omklassificera denna. Parternas beteckning kan dock vara av betydelse vid bestämmandet av rättshandlingens verkliga innebörd.⁴¹

Enligt Bergström kan dock civilrättsliga termers innebörd skifta beroende på sammanhanget i vilket de används. Situationen uppkommer också i skatterätten då skattelagstiftningen knyter an till civilrättsliga begrepp.⁴² Termerna bör då tillämpas enligt sin allmänna civilrättsliga innebörd, eller annorlunda uttryckt enligt sin civilrättsligt verkliga innebörd.⁴³ Termernas innebörd ska dock inte godtyckligt variera beroende på skatterättsliga syften och målsättningar, utan situationen ska bedömas enligt samma principer som i civilrätten.⁴⁴ Hultqvist delar denna uppfattning och menar att termens juridiskt vedertagna betydelse bör användas om inte annat framgår av sammanhanget. När civilrättsliga rättsfakta knyter an till skatterättsliga rättsföljder blir civilrätten därför prejudiciell till skatterätten om ingen särskild skatterättslig definition finns att tillgå.⁴⁵

2.4 Relationen mellan skattelag och skatteavtal

Skatteavtalstillämpning aktualiseras endast i gränsöverskridande situationer och kan beskrivas i tre steg. I det första steget fastställs beskattningsanspråk enligt intern svensk rätt, genom tolkning och tillämpning av svensk skattelag. Om beskattningsrätt föreligger innebär det andra steget att utreda huruvida Sverige har ingått ett skatteavtal som begränsar det svenska beskattningsanspråket. Om skatteavtalet är tillämpligt på situationen består det tredje steget i att tillämpa intern rätt med de begränsningar som följer av skatteavtalet. Då Sverige är en dualistisk stat krävs att skatteavtalet inkorpo-

⁴¹ Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, s. 699.

⁴² Bergström, *Skatter och civilrätt*, s. 81.

⁴³ Bergström, A.a. s. 81, 94.

⁴⁴ Bergström, A.a. s. 87.

⁴⁵ Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, s. 697-698.

reras i den svenska rätten genom en särskild lag.⁴⁶ Skatteavtalen kan då sägas ha både en folkrättslig sida som fördelar beskattningsrätten mellan staterna, men även en internrättslig sida som avser relationen mellan stat och de skattskyldiga som berörs av avtalets tillämpningsområde.⁴⁷ Enligt den gyllene regeln kan skatteavtal dock inte utvidga den beskattningsrätt som följer av den interna rätten, utan enbart begränsa den.⁴⁸ Då korrigeringsregeln endast aktualiseras i gränsöverskridande situationer blir det om svensk beskattningsrätt föreligger aktuellt att vända sig till relevant skatteavtal för att utreda huruvida skatteavtalet begränsar den svenska beskattningsrätten. Att skatteavtal ej kan utvidga beskattningsrätten innebär avseende korrigeringsregeln att det i svensk intern rätt måste föreligga grund för omklassificering och bortseende av rättshandlingarna.

⁴⁶ Hilling, *Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, s. 324.

⁴⁷ Hilling, A.a. s. 329.

⁴⁸ Burmeister, *internprissättning och omkaraktisering- En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, s. 218.

3 Korrigeringsregeln

3.1 Inledning

När företag engagerar sig i gränsöverskridande handel ingår de antingen avtal med oberoende företag⁴⁹, eller med företag i intressegemenskap. I situationer då oberoende företag samarbetar avgörs transaktionspriserna av marknadskrafterna (utbud och efterfrågan). Skattemyndigheterna i berörda länder har då ingen anledning att ifrågasätta det avtalade priset, eftersom det bestäms av marknadskrafterna. I gränsöverskridande situationer då företag i intressegemenskap ingår avtal är det dock möjligt att de normala marknadskrafterna inte existerar. Detta är en konsekvens av den juridiska, eller ekonomiska, förbindelse som föreligger mellan företagen i intressegemenskap.⁵⁰ Resultatet kan då bli att priset på varor, tjänster eller tillgångar avviker från vad som skulle ha överenskommit mellan oberoende företag. Från statens perspektiv är problemet att en avvikelse från marknadsmässiga priser innebär att den beskattningsbara inkomsten i staten minskar, vilket påverkar hur mycket inkomstskatt företagen betalar i respektive land.⁵¹ Genom att avtala om icke-marknadsmässiga avtalsvillkor kan således företag i intressegemenskap flytta vinster till närstående bolag utomlands.⁵²

3.2 Armlängdsprincipen i intern rätt

Det är en internationellt accepterad princip att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska ske på armlängds avstånd. Detta innebär att det för företag i intressegemenskap inte ska vara möjligt att flytta vinster utomlands genom att frångå en marknadsmässig prissättning.⁵³ I svensk rätt kommer principen till uttryck i 14 kap. 19 § IL (korrigeringsregeln). Där stadgas att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avta-

⁴⁹ Företag som de inte har någon juridisk, eller ekonomisk förbindelse med.

⁵⁰ Monsenego, *Introduction to transfer pricing*, s. 3-4.

⁵¹ Monsenego, A.a. s. 4.

⁵² Slutrapporten, s. 9.

⁵³ Lodin, m.fl. A.a. s. 656.

lats som avviker från vad som skulle ha överenskommits mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. För att regeln ska bli tillämplig krävs dock:

1. att den som mottar inkomsten inte ska beskattas för denna i Sverige,
2. att det finns sannolika skäl att anta att det föreligger ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. att det inte framgår av omständigheterna att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Korrigeringsregeln baseras på motsvarande regel i art. 9 i OECD:s modellavtal. Armlängdsprincipen kommer således till uttryck även i de av Sverige ingångna skatteavtalen.⁵⁴

Enligt 14 kap. 20 § IL föreligger ekonomisk intressegemenskap om en näringsidkare, direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett annat företag eller äger del i detta företags kapital, eller om samma personer deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Av korrigeringsregelns ordalydelse framgår att regeln är tillämplig om villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha överenskommits mellan oberoende parter. I detta avseende har Bullen i förhållande till art. 9 i OECD:s modellavtal uttalat att det inte måste röra sig om avtalsvillkor som berör transaktionens prissättning, utan det kan även röra sig om andra avtalsvillkor som påverkar företagets resultat.⁵⁵ Jag delar Bullens uppfattning även i förhållande till den svenska korrigeringsregeln och menar att regeln inte enbart är tillämplig på prisvillkor. Viktigt att påpeka är att Skatteverket

⁵⁴ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed version 2014*, s. 29-30. Se t.ex. art. 9 i bilagan till Lag (2015:666) om skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.

⁵⁵ Bullen, *Arm's length transaction structures: recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing –summary–*, s. 4.

har bevisbördan för att korrigeringsregeln är tillämplig och att prissättningen är oriktig.⁵⁶

Om korrigeringsregeln är tillämplig innebär det att inkomsten hos den svenska näringsidkaren ökas med det belopp som den minskats med genom den icke-marknadsmässiga prissättningen.⁵⁷ I detta avseende uttalade HFD i RÅ 2004 ref. 13 att korrigeringsregeln utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkningen av en näringsverksamhets resultat.

Då korrigeringsregeln förutsätter att det existerar ett marknadspris på alla produkter är regeln ofta svårtillämplig.⁵⁸ I RÅ 1900 ref. 107 (shell-målen) behandlades prissättningen på oljeköp och oljefrakter. HFD konstaterade i målen att en helhetsbedömning ska tillämpas, innebärande att ett uttag av ett pris under marknadsvärdet är ett kan motverkas av att ett högre pris tas ut år två. Beskattningsårets slutenhet frångås då och någon korrigerings av företagets resultat sker inte.⁵⁹

3.3 Kort om OECD:s riktlinjer

För att fördela beskattningsrätten mellan stater och för att förhindra internationell dubbelbeskattning har OECD utvecklat riktlinjer på internprissättningsområdet. Riktlinjerna syftar till att hjälpa skattemyndigheterna i de olika staterna inom internprissättningsområdet och OECD uppmanar medlemsstaterna och skattemyndigheterna att följa riktlinjerna vid tillämpningen av armlängdsprincipen i nationell intern rätt.⁶⁰ I RÅ 1991 ref. 107 uttalade HFD att OECD:s riktlinjer är vägledande, dock inte bindande vid tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln. Riktlinjerna har således av HFD tillerkänts ett visst rättskällevärde. Även i propositionen till lagstiftningen

⁵⁶ Jonsson, [*Inkomstskattelag (1999:1229) kommentaren till 14 kap. 19 §*].

⁵⁷ Lodin, m.fl. A.a. s. 657.

⁵⁸ Lodin, m.fl. A.a. s. 657.

⁵⁹ Se även, RÅ79 1:40 samt RÅ80 1:59.

⁶⁰ Riktlinjerna, s. 18, 20.

om dokumentationsskyldighet för företag i intressegemenskap uttalas att OECD:s riktlinjer är vägledande på internprissättningsområdet.⁶¹

Riktlinjernas rättskällevärde är dock omdiskuterat och Burmeister jämför riktlinjernas rättskällevärde med doktrin, men menar samtidigt att riktlinjerna bör undersökas vid en tillämpning av korrigeringsregeln.⁶² Rick synes dela Burmeister uppfattning i detta avseende, men menar även att material från OECD i vissa fall snarare behandlas som förarbete än doktrin.⁶³ Ledning synes således i vissa situationer kunna sökas i riktlinjerna vid tillämpning av korrigeringsregeln. Till vilken grad ledning kan sökas i riktlinjerna är dock beroende av vad som kommer till uttryck i korrigeringsregelns ordalydelse. Tjernberg menar att i situationer då lagtexten är vag måste det inte strida mot legalitetsprincipen att tolka bestämmelser med hjälp av produkter från OECD, men det kan anses som olämpligt.⁶⁴

Trots att riktlinjernas rättskällevärde är omdiskuterat utgår nedanstående redogörelse till stor del utifrån riktlinjerna. Att så är fallet beror på att riktlinjerna är en av få informationskällor angående hur utredandet av de skattskyldigas faktiskt vidtagna transaktion ska äga rum på internprissättningsområdet. Det innebär dock inte att jag anser att riktlinjerna till fullo är en integrerad del av korrigeringsregeln som utan vidare prövning kan tillämpas rakt av i svensk intern rätt.⁶⁵

3.4 Allmänna utgångspunkter

3.4.1 Jämförbarhetsanalysen

Av korrigeringsregelns ordalydelse framgår att transaktionen mellan företagen i intressegemenskap måste jämföras med en motsvarande transaktion

⁶¹ Prop. 2005/06:169 s. 89.

⁶² Burmeister, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, s. 442-443.

⁶³ Rick, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt- när och i så fall hur?* s. 543.

⁶⁴ Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, s. 123.

⁶⁵ Riktlinjernas rättskällevärde diskuteras närmare i avsnitt 5.5.

som oberoende företag har ingått eller skulle kunna tänkas ingå. Armlängdsprincipen utgår därmed från att varje företag i en koncern ska behandlas som ett fristående företag.⁶⁶ Armlängdsprincipens tillämplighet är således beroende av att fastställa vilka villkor som oberoende företag hade avtalat om i jämförbara transaktioner under jämförbara omständigheter.⁶⁷ För att jämförelsen ska vara relevant krävs då att eventuella skillnader mellan de situationer som jämförs inte har någon effekt på det villkor som undersöks (pris eller vinstmarginalen). I situationer då skillnader föreligger krävs för jämförbarhet att skillnaderna kan elimineras genom vederbörliga justeringar.⁶⁸

Jämförbarhetsanalysen består därför av två steg där det första steget innebär att transaktionen mellan företagen i intressegemenskap utreds. När transaktionen har klarlagts jämförs den närstående transaktionen med en jämförbar oberoende transaktion och internttransaktionen prissätts.⁶⁹ Med anledning av detta krävs kunskap om hur oberoende företag utvärderar och ingår avtal.⁷⁰

Riktlinjerna utgår ifrån att när oberoende företag utvärderar avtalsvillkoren i en potentiell transaktion, jämförs transaktionen med andra potentiella avtalsmöjligheter. Företaget ingår då bara avtalet om det framstår som bättre än det näst bästa alternativet. Slutrapporten framhåller därför att det är osannolikt att ett företag accepterar ett prisförslag från ett oberoende företag om företaget vet att andra potentiella kunder är villiga att betala mer under i övrigt samma villkor. Det är också osannolikt att ett företag skulle acceptera ett prisförslag där ersättningen är densamma, men övriga villkor är mindre fördelaktiga.⁷¹ För att klarlägga transaktionen mellan företag i intressegemenskap är det därför viktigt att identifiera de ekonomiskt relevanta

⁶⁶ Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering- en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, s. 28.

⁶⁷ Slutrapporten, s. 15.

⁶⁸ Riktlinjerna, s. 42.

⁶⁹ Slutrapporten, s. 15. I uppsatsen ligger fokus på steg ett och prissättningsmetoderna diskuteras ej närmare.

⁷⁰ Burmeister, *Internprissättning och omkaraktisering- en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen* s. 110.

⁷¹ Slutrapporten, s. 16. I detta avseende är det värt att notera att riktlinjerna utgår

aspekterna som parterna till transaktionen har beaktat när de ansett att transaktionen var mer fördelaktig än de andra avtalsmöjligheterna.⁷²

För att utreda transaktionen mellan företagen i intressegemenskap ska då fem faktorer beaktas:

- Transaktionens avtalsvillkor,
- intresseföretagens roller i transaktionen, inklusive vem som bär relevanta risker och vilka tillgångar som används,
- tillgångarna och tjänsternas karaktär,
- parternas ekonomiska förhållanden och marknadsförhållanden,
- parternas affärsstrategier.⁷³

3.4.2 Avtalsvillkoren

Utgångspunkten för att utreda transaktionen mellan bolagen i intressegemenskap är transaktionsavtalet. I situationer då transaktionen har blivit formaliserad i ett skriftligt avtal, ger avtalet ofta uttryck för parternas syfte med transaktionen, ansvarsfördelningen, rättigheter, skyldigheter, vem som har åtagit sig att bära risker och priset på tillgången, varan eller tjänsten.⁷⁴ Det räcker dock inte att enbart analysera avtalsvillkoren, utan samtliga relevanta ekonomiska karaktärsdrag måste analyseras för att utreda om avtalet styrks av parternas faktiska agerande.⁷⁵ Att även parternas faktiska agerande ska analyseras beror på att företag i intressegemenskap inte har samma incitament att följa transaktionens avtalsvillkor. I transaktioner mellan oberoende företag innebär parternas skilda intressen att avtalsvillkoren återspeglar båda parternas intressen och att parterna ser till att avtalet upprätthålls. Vidare ignoreras eller modifieras avtalsvillkoren generellt bara om det är i bägge parternas intresse. Detta måste inte vara fallet för närstående företag där företagens samtliga mellanhavanden kanske inte har formaliserats i ett avtal, då relationen mellan företagen i intressegemenskap kan bidra till att några

⁷² Slutrapporten, s. 16.

⁷³ Slutrapporten, s. 16.

⁷⁴ Slutrapporten s. 17.

⁷⁵ Slutrapporten s. 18.

skilda intressen inte föreligger.⁷⁶ Därför ska även de fyra andra faktorerna beaktas.

3.4.3 Funktionsanalysen

Funktionsanalysen syftar till att klarlägga respektive företags bidrag i transaktionen. Vem bär riskerna⁷⁷ i transaktionen, vilket företag bidrar med tillgångar och vilka funktioner⁷⁸ utför respektive företag. Analysen fokuserar således på parternas faktiska bidrag i transaktionen.⁷⁹ Analysen är av stor vikt vid fastställande om transaktionspriset är marknadsmässigt. Detta då ju viktigare roll en part har i en given transaktion, desto större del av vinsten eller förlusten tar denna part del av. Motsatsvis gäller då att en part med en mindre roll i transaktionen inte kan förväntas ta del av några större vinster eller förluster.⁸⁰

I slutrapporten läggs stort fokus på att identifiera hur riskerna i transaktionen är fördelade mellan parterna. På den öppna marknaden innebär ett åtagande om att bära en hög grad av risk att det riskbärande företaget förväntas bli kompenserad för detta. Hur risken är fördelad påverkar således andra avtalsvillkor i transaktionen, såsom pris, förväntad avkastning o.d.⁸¹ Vid fastställandet av den närstående transaktionens verkliga innebörd är således funktionsanalysen och dess analys av riskfördelningen mellan företagen i intressegemenskap av särskild betydelse. När relevanta risker har identifierats och en undersökning av hur riskerna är fördelade enligt avtalet har ägt rum, sker en analys av parternas faktiska agerande. För att ett företag ska anses bära en risk krävs då att företaget utför kontrollfunktioner och har den ekonomiska kapaciteten att bära ett eventuellt riskförverkligande.⁸² I situationer då det riskbärande företaget enligt avtalet inte utövar kontroll över

⁷⁶ Slutrapporten, s. 18.

⁷⁷ Med risker avses t.ex. valutarisker, marknadsrisker, leveransrisker etc.

⁷⁸ Med funktioner, avses t.ex. tillverkning, distribution forskning och utveckling etc.

⁷⁹ Slutrapporten s. 20. I detta avseende kan det vara viktigt att undersöka organisationen i hela koncernen. Hur är funktionerna fördelade mellan koncernbolagen, hur skapas värde och hur bidrar respektive företag till koncernens värdeskapande etc.

⁸⁰ Monsenego, A.a. s. 21.

⁸¹ Slutrapporten, s. 21.

⁸² Slutrapporten, s. 22.

riskan eller har den finansiella kapaciteten att bära ett riskförverkligande allokeras risken till det företag som utövar kontroll och har den finansiella kapaciteten att bära ett eventuellt riskförverkligande.⁸³

Att utföra kontroll över riskerna innebär att företaget ska ha förmågan att fatta beslut om att åta sig risken, frånsäga sig risken och avfärda ett förslag om att bära risken. Vidare, avses med kontroll förmågan att fatta beslut om hur risken ska hanteras, men även hur det faktiska utförandet av beslutsfunktionen sker innefattas i uttrycket kontroll.⁸⁴ För att beslutsfattarna ska anses utföra beslutsfunktioner krävs då att beslutsfattarna har kompetens och erfarenhet inom området för den specifika risken. Det krävs också att beslutsfattarna förstår hur deras beslut påverkar verksamheten. I detta avseende anses inte möten för att enbart bekräfta beslut som fattats på en annan plats, anteckningar från styrelsemöten eller underskrivandet av dokument som relaterar till beslutet utgöra beslutsfattande.⁸⁵

Att ha den finansiella kapaciteten att bära risken innebär att företaget ska ha tillräckliga medel att åta sig risken, frånhända sig risken och kunna bära kostnaderna för ett eventuellt riskförverkligande. Bedömningen ska grunda sig i att företaget som åtar sig risken i förhållande till närstående företag agerar oberoende.⁸⁶

För att ett företag ska anses utföra en viss funktion krävs att företaget har resurser att utföra eller kontrollera funktionen. Med resurser att utföra funktionen avses då primärt att företagets personal ska ha kompetensen och befogenheten att faktiskt utföra funktionerna. För att ett företag faktiskt ska anses utföra en viss funktion kan det också krävas att företaget har nödvändiga tillgångar för att utföra funktionen, såsom lokaler, utrustning etc. Vilka resurser som det kan krävas att ett företag har för att anses utföra en viss

⁸³ Slutrapporten, s. 33.

⁸⁴ Slutrapporten, s. 23.

⁸⁵ Slutrapporten, s. 24.

⁸⁶ Slutrapporten, s. 23.

funktion beror då på vilka resurser som används av jämförbara oberoende företag.⁸⁷

Vidare ska det utredas vilket företag som äger tillgångarna i transaktionen. För att ett företag ska anses vara ägare till en viss tillgång krävs att företaget är den ekonomiska ägaren till tillgången, till skillnad från att vara den legala ägaren. För att ett företag ska anses vara den ekonomiska ägaren krävs då att företaget har utfört vissa funktioner och burit riskerna förknippade med tillgången. Detta är framförallt aktuellt vad gäller bestämmandet av äganderätten till immateriella tillgångar. För att ett företag ska ha rätt till avkastningen av en immateriell tillgång krävs då att företaget har utfört funktioner relaterade till utvecklandet, underhållet, och skyddandet av den immateriella tillgången, samt att företaget har utfört funktioner kopplade till de ekonomiska riskerna förknippade med tillgången.⁸⁸

Funktionsanalysen är av stor vikt vid fastställandet av substansen i de närstående företagens internprissättningsupplägg. Detta då företagens faktiska bidrag till transaktionen utreds i funktionsanalysen.

3.4.4 Ekonomiska omständigheter

Armlängdsmässiga priser kan variera på olika marknader, även om det rör sig om samma varor och tjänster. För att uppnå jämförbarhet krävs därför att marknaderna där det oberoende och närstående företaget är verksamt på inte har skillnader som påverkar priset. Vad som kan vara relevant att beakta är då sådant som storleken på marknaden, var marknaden är belägen, nivån på utbud och efterfrågan etc.⁸⁹

Då även skillnader i varorna och tjänsternas karaktär har en inverkan på priset måste bl.a. varornas kvalitet beaktas. Vad gäller tjänster måste tjänstens omfattning beaktas, i fall då immateriella tillgångar överläts måste for-

⁸⁷ Monsenego, A.a. s. 119-120.

⁸⁸ Monsenego A.a. s. 123.

⁸⁹ Slutrapporten s. 36.

men för överlåtelsen även beaktas (rör det sig om försäljning eller licensiering), vilken typ av tillgång är det som överläts etc.⁹⁰

Även parternas affärsstrategier bör undersökas vid klarläggandet av den faktiska transaktionen. En undersökning av parternas affärsstrategier visar t.ex. hur riskbenäget ett företag är, om företaget satsar på produktutveckling och annat som har betydelse för företagets dagliga verksamhet. Affärsstrategier kan också inkludera planer på intåg på en ny marknad, där företagen för att ta marknadsandelar tillfälligt tar ut ett lägre pris för jämförbara varor än konkurrenterna.⁹¹

När en analys av samtliga steg har gjorts kommer transaktionen ha klarlagts utifrån de skriftliga avtalen och parternas faktiska agerande. I nästkommande kapitel sker därför en analys av möjligheterna till omklassificering och bortseende av, de av parterna ingångna rättshandlingarna enligt svensk intern rätt och enligt riktlinjerna.

3.4.5 Kort om dokumentationskraven

Den 1 mars 2017 röstade riksdagen igenom nya regler om dokumentationskyldighet för företag i intressegemenskap.⁹² De nya reglerna innebär att de svenska reglerna om internprissättningsdokumentation i 39 kap. Skatteförfarandelagen (2011:1244)⁹³, anpassas till vad som stadgas i BEPS-projektets åtgärd 13. Kort innebär de nya reglerna att internprissättningsdokumentationen ska bestå av två delar. En koncerngemensam del och en företagsspecifik del.⁹⁴

I den koncerngemensamma delen ska företagen ge en övergripande bild av koncernens verksamhet, var den bedrivs, vilken internprissättningspolicy

⁹⁰ Slutrapporten s. 35.

⁹¹ Slutrapporten s. 37.

⁹² https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/arende/betankande/dokumentation-vid-internprissattning-och_H401SkU14

⁹³ Citeras SFL.

⁹⁴ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/331434.html>

som tillämpas etc. En funktionsanalys ska även genomföras.⁹⁵ I den företagspecifika delen ska mer ingående information lämnas. En detaljerad funktionsanalys av respektive närstående företag ska genomföras, en beskrivning av transaktionerna mellan intresseföretagen ska ges och företagets organisationsstruktur m.m. ska också beskrivas.⁹⁶

Internprissättningsdokumentationen som företagen upprättar ska finnas tillgänglig och lämnas till Skatteverket på begäran. Dokumentationen ligger sedan till grund för en bedömning av huruvida transaktionerna mellan koncernföretagen är armlängdsmässiga.⁹⁷

⁹⁵ OECD (2015) *Transfer pricing documentation and country-by-country reporting, action 13- 2015 finals report*, s. 25. För mer info om innehållet i den koncerngemensamma delen se s. 25-26.

⁹⁶ Ibid. s. 27-28.

⁹⁷ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/331434.html>

4 Omklassificering och bortseende av rättshandlingar i intern rätt

4.1 Introduktion

I följande avsnitt sker en redogörelse för HFD:s praxis avseende verklig innebörd. Rättsfallen är utvalda för att tydliggöra de överväganden som HFD gör vid bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. I det följande är det av vikt att ha med sig att Skatteverket har bevisbördan för att rättshandlingarnas verkliga innebörd är annan än den uppgivna.⁹⁸

4.2 Verklig innebörd i praxis

4.2.1 RÅ 1989 ref 62 I (fastighetsleasing)

I målet skulle bolaget Koopfinans AB bedriva fastighetsleasing genom att erbjuda fastighetsägare att sälja fastigheter till bolaget. Fastighetsägaren skulle sedan kvarvara som hyresgäst (leasetagare) under en period av 3-10 år, varefter fastigheten skulle säljas tillbaka till ett på förhand bestämt pris. Frågan som HFD hade att ta ställning till var om rättshandlingarna, som enligt sin form utgör köp, hyra och återköp av fastighet, ska tillerkännas denna innebörd, eller om parternas valda transaktionsförfarande ska frångås.

Domstolen ansåg att avtalen som parterna hade ingått skulle anses vara civilrättsligt giltiga om det inte förelåg omständigheter som klart tydde på att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen var en annan. Vid bedömningen av om så är fallet måste det enligt HFD iakttas stor restriktivitet då det annars uppkommer betydande svårigheter för den enskilda och det allmänna att förutse konsekvenserna av allmänt godtagna rättshandlingar.

⁹⁸ Gäverth, Möller, *Har regeringsrätten frångått genomsyn?*, s. 654.

HFD konstaterade att det faktum att företaget var ett finansbolag talade för att syftet med transaktionen inte har varit att överföra äganderätten. Den reella innebörden skulle då istället ha varit att ställa fastigheten som säkerhet för ett lån från bolaget till fastighetsägaren. Bolaget har också i ansökan uppgivit att transaktionen utgör en ny finansieringsform, vilket tydde på att bolaget inte har åsyftat att äga och förvalta fastigheter. Avtalet avvek också till sin innebörd från ett normalt köpeavtal då det i avtalet ingick en utfästelse om att i framtiden återförsälja fastigheten till den ursprunglige ägaren. Den omständighet att såväl köpet som återöverlåtelsen inte skett till marknadsvärdet tydde också på att den reella innebörden var en annan än ett vanligt köp. Detta då den tidigare ägaren genom sin återköpningsrätt garanterades att tillgodogöra sig en eventuell värdestegring på fastigheten.

HFD menade dock att parterna har velat uppnå andra effekter av transaktionen än de som normalt är förenade med en pantsättning. Äganderätten var under avtalstiden också överförd till bolaget. Likartade transaktioner hade också tidigare godtagits utan att deras civilrättsliga innebörd ifrågasattes. De skäl som talade för att innebörden var en annan saknade därför den styrka som krävdes för att åsidosätta vad som framgick av parternas rättshandlingar. Avtalen ansågs därför innefatta en äganderättsövergång.

Minoriteten var dock skiljaktig och ansåg att den reella innebörden var en säkerhetsöverlåtelse då fastighetens ursprunglige ägare under avtalsperioden tillförsäkrades sådana faktiska och rättsliga befogenheter att transaktionen bör behandlas som en säkerhetsöverlåtelse. Parternas avtalsbeteckning bör då enligt minoriteten inte innebära att transaktionen ges ett annat innehåll än vad parterna uppenbarligen ha åsyftat.

Enligt von Bahr, som var ett av justitieråden i minoritet, har majoritetens krav på bevisningens styrka inte upprepats i senare praxis och utgör därför inte gällande rätt. Enligt honom har HFD vid ett flertal tillfällen frångått

parternas uppfattning om rättshandlingarnas verkliga innebörd trots att avvikelsen inte har varit uppenbar.⁹⁹

4.2.2 Rå 1990 ref 101 (Utdelningsfonden)

I fallet hade X den 14 december förvärvat andelar i YZ utdelningsfond för 50 000 kronor jämte provision på 606,20 kronor. Den 15 december lämnade fonden utdelning på 18 647,69 kr. Den 16 december avyttrade X andelarna för 30 352,69 kronor. En kapitalförlust uppkom då på 20 253, 24 kronor. X ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om kapitalförlusten var avdragsgill.

HFD konstaterade att den omständighet att det enda eller huvudsakliga skälet för X:s deltagande i förfarandet har varit att uppnå vissa förmånliga skatteeffekter, inte utgör grund för att vid taxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras faktiska innehåll. Övriga omständigheter gav inte heller stöd för en annan bedömning än att X har köpt och avyttrat andelar i fonden.

Rättsfallet innebär således att det inte är möjligt att bortse från civilrättsligt giltiga rättshandlingar bara för att det primära syftet med ingåendet av rättshandlingen är skatteskal.¹⁰⁰

4.2.3 RÅ 1998 ref 19 (Omstruktureringen)

Målet behandlar en omstrukturering av en koncern där AB Y skulle lämna utdelning av aktier i AB Z till AB X. Därefter dras X aktier i AB Y in utan återbetalning. Frågan som HFD hade att ta ställning till var om förfarandet ska behandlas var för sig vid inkomstbeskattningen eller om transaktionerna

⁹⁹ Von Bahr, *En avhandling om verklig innebörd*, s. 738.

¹⁰⁰ Lodin, m.fl. A.a. s. 746.

ska behandlas som en enhet, innebärande att X anses byta aktierna i Y mot aktierna i Z.

HFD konstaterade att allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett vilken beteckning de givits. Detta gäller inte enbart när det är fråga om enstaka rättshandlingar utan kan också innebära att en helhetssyn anläggs för att utföra en gemensam bedömning av flera rättshandlingar. Då rättshandlingarna sedda var för sig framstod som säregna anlade HFD en helhetssyn innebärande att X ansågs ha avyttrat aktierna i Y mot vederlag i form av aktierna i Z. Enligt HFD framstod transaktionerna som rimliga endast om de beaktades gemensamt.

Principen om verklig innebörd kan således innebära att flera rättshandlingar ses som en enda. Det är enligt avgörandet dock inte tillräckligt att omkaraktärisera rättshandlingarna enbart med anledning av att den skattskyldige velat minimera sin skatt.¹⁰¹ Möller menar att när HFD uttalar att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd, oavsett deras beteckning, avses ett särskilt skatterättsligt synsätt för att komma tillrätta med att civilrättsliga rättsfigurer utnyttjas på ett icke önskvärt vis.¹⁰² Detta då det allmännas intresse av att få in skatt är en dimension som inte existerar vid tillämpningen av vanlig civillag. Bedömningen skulle därför enligt Möller vara en annan då skattelagstiftningen tillämpas.¹⁰³

Bergström å sin sida, menar att analysen inte är mer långtgående än vanlig avtalstolkning. Målet kan därför inte ge uttryck för en princip om skatterättslig genomsyn, då det inte finns något som tyder på att HFD bygger utgången i målet på argument om genomsyn.¹⁰⁴ Denna uppfattning delas av Hultqvist som menar att möjligheten att tillämpa en helhetssyn är begränsat till sådana fall som inom civilrätten benämns kopplade avtal. Det rör sig då

¹⁰¹ Pålsson, *Kringgående av inkomstskattelag- en resa utan slut*, s. 111-112.

¹⁰² Möller, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, s. 574.

¹⁰³ Möller, A.a. s. 574.

¹⁰⁴ Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper- nya tendenser under senare tid?*

om situationer där rättshandlingarna inte kan förstås annat än i sitt sammanhang.¹⁰⁵

4.2.4 RÅ 1998 ref 58 I (Metro-flyg)

I målet var AB Sandvik Falket kommanditdelägare i Mega Carrier Kommanditbolag (Mega). Vid 1989 och 1990 års taxeringar tillgodogjorde sig Sandvik avdrag motsvarande 33 procent av Megas beräknade rörelseunderskott (övriga kommanditdelägare tillgodogjorde sig resterande underskott). Underskottet har uppkommit till följd av värdeminskingsavdrag på ett flygplan, där Mega förvärvat ett flygplan för att sedan leasa ut flygplanet till det holländska bolaget Martinair. Frågan i målet var om värdeminskingsavdragen skulle godtas.

HFD konstaterade att vid avtalstolkning försöks partsavsikten och avtalets egentliga innebörd att klargöras. Det är uppenbart att syftet med leasingavtalet har varit att Mega ska kunna tillgodogöra sig värdeminskingsavdrag grundade i att Mega anses som ägare till flygplanet. Domstolen konstaterade efter en analys av avtalsvillkoren att Martinair under avtalstiden utförde väsentliga ägarfunktionerna kopplade till flygplanet, att parterna har förutsatt att Mega inte kommer att återta planet vid avtalstidens utgång, samt att Mega med stor säkerhet har kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början. Mega accepterades därför inte som ägare till flygplanet.

Bergström menar att avgörandet inte ger uttryck för en skatterättslig genomsynsprincip, då domslutet grundas på en civilrättslig tolkning av avtalsvillkoren.¹⁰⁶ Möller menar dock att det skulle röra sig om skatterättslig genomsyn då frågan om värdeminskingsavdrag enbart uppkommer i skattemål och inte vid vanlig tillämpning av civillag.¹⁰⁷ Domstolen ansåg dock i målet att avtalet inte var ett leasingavtal utan i stället ett avtal om avbetalningsköp,

¹⁰⁵ Hultqvist, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*, s. 111.

¹⁰⁶ Bergström, A.a. s. 11.

¹⁰⁷ Möller, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, s. 574.

vilket utgör en civilrättslig bedömning av avtalet. Huruvida denna bedömningen är korrekt eller inte menar Arvidsson är en annan rättsfråga och inte en del av hur man prövar den verkliga innebörden av kopplade rättshandlingar.¹⁰⁸

Enligt Hultqvist krävs för att avdrag ska kunna vägras att leasegivaren på civilrättsliga grunder inte kan anses ha köpt egendomen eller att han har sålt egendomen till leasetagaren eller till någon annan. Om parterna har givit rättshandlingen en annan rubricering än köp eller försäljning föreligger civilrättsliga grunder för omklassificering. Avskrivningsrätten följer därför enligt Hultqvist civilrätten och domstolen genomför därför en civilrättslig analys av vem som har förvärvat egendom.¹⁰⁹ Även Burmeister menar att HFD har beaktat den ekonomiska effekten av avtalen som ett led i bedömningen av avtalens civilrättsliga kvalificering och inte som ett självständigt och avgörande kriterium vid prövningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Burmeister menar således att det rör sig om en civilrättslig analys och inte en särskild skatterättslig genomsynsprincip.¹¹⁰

4.2.5 RÅ 2004 ref 27 (Avverkningsrätten)

Målet behandlar upplåtelse av avverkningsrätt på fastighet. Omständigheterna var följande; Den 26 oktober 1994 upplät H.J avverkningsrätten på fastigheten X till AB A mot en ersättning om 700 000 kr. Betalningen skulle erläggas med 150 000 kr den 30 november 1994 och med 550 000 kr den 30 januari 1996. AB A sålde enligt avtal med AB C den 27 oktober 1994 motsvarande avverkningsrätt mot en ersättning om en miljon kronor. H.J. upplät sedan avverkningsrätten på fastigheten till AB B mot en ersättning om 90 000 kr, varefter AB B upplät motsvarande avverkningsrätt till AB C för 106 000 kr. I målet var det ostridigt att AB A och AB B kontrollerades av H.J:s make. Skatteverket beslutade att uttagsbeskatta H.J för 300 000 kr, samt att med tillämpning av genomsyn beskatta henne för 700 000 kr.

¹⁰⁸ Arvidsson, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, s. 212.

¹⁰⁹ Hultqvist, *Leasingdomarna- en analys och kommentar*, s. 398-399.

¹¹⁰ Burmeister, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, s.104.

HFD ansåg att beskattningen ska ske mot bakgrund av rättshandlingarnas verkliga innebörd, oavsett vilken beteckning avtalen åsatts. Denna bedömning kan avse inte bara enstaka rättshandlingar utan också en sammantagen bedömning av innebörden av flera rättshandlingar. Skenrättshandlingar ska då överhuvudtaget inte beaktas vid beskattningen. Domstolen konstaterade vidare att den skattskyldiges motiv bakom genomförandet av rättshandlingarna saknar betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Det har inte heller gjorts gällande eller framgått att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan H.J och AB C. Då utredningen i målet inte gav stöd för att rättshandlingarnas verkliga innebörd var att H.J upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C kunde beskattning på denna grund inte ske.

Avgörandet visar att det inte föreligger någon skatterättslig genomsynsprincip. Om den skattskyldige genom civilrättsligt korrekta transaktioner kringgått skattelagstiftningen i syfte att erhålla lägre skatt kan således inte en särskild skatterättslig princip tillämpas, låt vara att skatteflyktslagen eventuellt kan tillämpas på förfarandet.¹¹¹

Enligt Gäverth och Möller ger rättsfallet stöd för en skatterättslig genomsynsprincip. Av domstolens konstaterande att det av utredningen inte framgår att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan H.J och AB C, drar de slutsatsen att om de förelegat någon form av reglering mellan dessa skulle bedömningen kunnat bli en annan. I allmänhet bör detta innebära att även om det föreligger ett civilrättsligt avtal med viss innebörd kan en helhetsbedömning av samtliga avtal och omständigheter innebära att händelseförloppet anses ha en annan verklig innebörd.¹¹²

Bergström menar att skatterättsligt felaktigt rubricerade rättshandlingar kan angripas om den verkliga innebörden är en annan än den uppgivna. I övriga fall får skatteflyktslagen användas. Eftersom H.J i fallet hade som verklig

¹¹¹ Lodin, m.fl. s. 748.

¹¹² Gäverth, Möller, *Har regeringsrätten frångått genomsyn?*, s. 661.

avsikt att upplåta avverkningsrätterna till mannens bolag som sedan skulle överlåta dessa vidare var den verkliga innebörden inte en annan än den uppgivna. Någon omkaraktärisering var därför ej möjlig.¹¹³

Kardvik instämmer med Bergström och menar att det inte är förenligt med genomgången praxis att bortse från civilrättsligt giltiga avtal, om de inte har annan innebörd än den uppgivna. Det saknar då betydelse att vissa transaktioner i transaktionskedjan saknar annan betydelse än att uppnå beskattningsfördelar. Att så är fallet beror på att transaktionerna saknar en annan verklig innebörd än den uppgivna och att transaktionerna inte är beroende av varandra även om det sammantagna syftet är att uppnå en förmånligare beskattning.¹¹⁴

Hultqvist menar att rättsfallet innebär att det inte existerar en skatterättslig genomsynsprincip. När skatterättsliga rättsregler knyter an till civilrättsliga rättsfakta, blir civilrätten prejudiciell. Innan en skatterättslig bedömning genomförs krävs då att sakomständigheterna utreds med hjälp av relevant civilrätt. Det är då inte frågan om en särskild skatterättslig bedömning.¹¹⁵ Av samma uppfattning är också Rosander och Tjernberg som menar att rättsfallet klargör att det rör sig om en civilrättslig bedömning.¹¹⁶

4.2.6 RÅ 2008 not 169 (Trebolit-domen)

Omständigheterna i fallet var följande; J.L, hans bror B.L och hans mor S.L ägde samtliga aktier i bolaget Trebolit. Den 15 juli 1998 bildade dem det belgiska bolaget Lojab. Fem dagar senare utfärdades en option enligt vilken Lojab fick köpa samtliga aktier i Trebolit för 3 720 000 kr. Den 6 augusti 1998 ingicks ett köpeavtal mellan Lojab och Trelleborg Holding AB där köpesumman för samma antal aktier uppgick till 65 100 000 kr. Skatteverket tillämpade en skatterättslig helhetssyn och ansåg att personernas försälj-

¹¹³ Bergström, *Rättsfall*, s. 773.

¹¹⁴ Kardvik, *Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser*, s. 436.

¹¹⁵ Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, s. 702-703.

¹¹⁶ Rosander, *Generalklausulen mot skatteflykt*, s. 61, Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, s. 325.

ningsintäkt uppgick till 65 100 000 kr. Frågan som HFD hade att ta ställning till var då om de av J.L till Lojab överlåtna aktierna ska anses ha avyttrats för den med Lojab avtalade ersättningen eller för det vederlag som Lojab därefter avtalade med Trelleborg.

HFD uttalade precis som tidigare att beskattningen ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd, oavsett vilken beteckning avtalen åsatts. Denna bedömning kan avse inte bara en rättshandling utan även en samlad bedömning av innebörden av flera rättshandlingar. Skenrättshandlingar beaktas överhuvudtaget inte vid beskattningen. HFD ansåg inte att omständigheterna eller utredningen i målet gav stöd för bedömningen att rättshandlingarnas verkliga innebörd är att J.L sålt sina aktier direkt till Trelleborg. Att det väsentliga syftet med överlåtelsen av aktier till Lojab skulle ha varit att minska skatt, ska inte tillmätas betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. J.L beskattades således inte för Lojabs försäljning av aktierna i Trebolit till Trelleborg.

Enligt Samuelsson innebär avgörandet att den verkliga innebörden bestäms enligt civilrättslig avtalstolkning. Detta då det inte gick att bortse från avtalen trots att överlåtelsen av aktierna skedde i nära anslutning till varandra och att Lojabs roll var relativt osjälvständig. Utrymmet för en särskild skatterättslig genomsyn framstår därför som mycket begränsat om inte obefintligt.¹¹⁷

Möller menar å sin sida att anledningen till att genomsyn inte tillämpades i fallet var precis som i 2004 års fall att det inte av utredningen i målet framgick att några förpliktelser hade uppkommit mellan den skattskyldige och Trelleborg. Hade vederlaget i stället erlagts direkt till den skattskyldige hade bedömningen enligt Möller blivit en annan.¹¹⁸

¹¹⁷ Samuelsson, *Verkliga innebörden vid aktieförsäljning via utländskt bolag- kommentar till Trebolit-domen*, s. 478.

¹¹⁸ Möller, *Genomsyn av rättshandlingar*, s. 532.

Hultqvist menar dock att i och med RÅ 1998 ref 19, RÅ 2004 ref 27 och detta avgörande har en bekräftad praxis utvecklats innebärande att argument om skatterättslig genomsyn inte accepteras av HFD.¹¹⁹

4.2.7 HFD 2013 ref 43 (Stiftelsen)

I ansökan om förhandsbesked framgick att A ägde samtliga aktier i Holdingbolaget X. A avsåg att bilda en stiftelse med visst ändamål och tillskjuta den medel om 40 miljoner kr. Stiftelsen var inte undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. IL. Gåvan till stiftelsen skulle ske enligt följande; A förvärvar ett svenskt lagerbolag (NyAB), han överlåter minst fem procent av aktierna i X AB till NyAB för 1 kr. Värdet på aktierna är ungefär 40 miljoner kr. NyAB:s aktier i X löses sedan in till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Slutligen överlåter A aktierna i NyAB till stiftelsen som gåva varefter NyAB likvideras. Frågan som A ville få klarhet i var om han kunde komma att beskattas för mottagen utdelning med hänvisning till principen om genomsyn. Skatterättsnämnden ansåg att så inte var fallet.

HFD konstaterade att det är ostridigt att A utan skattekonsekvenser kan skänka sina andelar i Holdingbolaget, eller en viss del av innehavet till stiftelsen. Den gåvostruktur han beskrivit innefattar dock inte en sådan överlåtelse, utan istället innebär gåvostrukturen att en viss del av bolagets tillgångar överlåts till stiftelsen. Som ägare av samtliga andelar i berörda bolag bestämmer A ensam över transaktionskedjan och de rättssubjekt och rättshandlingar som skapats för ändamålet. Det valda tillvägagångssättet bygger dock på rättshandlingarna som sedda var för sig inte kan anses vara säregna. Det är dock förutbestämt att rättshandlingarna omgående motverkas av andra rättshandlingar, innebärande att när förfarandet genomförts är ägarförhållandena i Holdingbolaget oförändrade. Vad som då kvarstår är den av A åsyftade överföringen av tillgångar i Holdingbolaget till stiftelsen. A utdelningsbeskattades därför med anledning av överföringen till stiftelsen.

¹¹⁹ Hultqvist, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*, s. 111.

Två justitieråd var skiljaktiga och menade att stiftelsen tillförts medel genom ett antal civilrättsligt giltiga rättshandlingar. Det finns då inte stöd för slutsatsen att den verkliga innebörden av rättshandlingarna är en annan än den av rättshandlingarna uttryckta. Intressant att påpeka är att Gäverth och Sjökvist som ledamöter i skatterättsnämnden var skiljaktiga och kom likt HFD fram till att A skulle utdelningsbeskattas. Gäverth menade att en helhetssyn bör innefatta en prövning av hur överföringen av utdelningsinkomsten ska behandlas skattemässigt oavsett transaktionernas obligationsrättsliga innebörd. Här försöker Gäverth således argumentera utifrån en princip om skatterättslig genomsyn då han synes mena att en särskild skatterättslig verklighet bör fastställas oberoende av den civilrättsliga. Gäverth och Sjökvist menade således att rättshandlingarna endast framstod som rimliga om de betraktades gemensamt och den verkliga innebörden är därför att X överför beloppet i fråga direkt till stiftelsen för A:s räkning.

Samuelsson menar att det genom tidigare rättspraxis är klarlagt att den verkliga innebörden som utgångspunkt ska bedömas utifrån civilrättslig avtals-tolkning, där partsviljan och rättshandlingarnas obligationsrättsliga innebörd utreds. Vid denna bedömning har skatteskal ingen betydelse. Denna bedömning kan också ta sikte på den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar vilka på förhand utgör en planerad kedja eller ingås samtidigt. Denna bedömning sker då enligt den civilrättsliga doktrinen om kopplade avtal enligt vilken rättshandlingar som är sinsemellan beroende av varandra ses som en enhet. Gemensamt för de fall då en helhetssyn har tillämpats är dock att rättshandlingarna sedda var för sig framstått som säregna och rimliga endast om de ses gemensamt.¹²⁰ Samuelsson anser att det faktum att HFD tillämpar en helhetssyn trots att rättshandlingarna inte anses som säregna innebär att majoriteten inte enbart utför en civilrättslig avtals-tolkning. Det faktiska slutresultatet har istället fått motivera en beskattning som avviker

¹²⁰ Samuelsson, *HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning- ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?*, s. 854.

från rättshandlingarnas form, trots att avtalen var för sig inte ansågs säregna.¹²¹

4.3 Rättsläget idag

Som ovan konstaterat existerar det i Sverige en princip om rättshandlingars verkliga innebörd. Principen möjliggör för domstolarna att i vissa situationer omklassificera de skattskyldigas rättshandlingar när verkligheten inte överensstämmer med dess form. I detta avseende handlar det om att utreda faktasidan, dvs. vad som rent faktiskt har ägt rum. Bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd sker därför innan det är aktuellt att välja rättsregel. Rättsfallen ovan tydliggör att det är frågan om en civilrättslig bedömning. Någon särskild skatterättslig genomsynsprincip som Gäverth och Möller har argumenterat för synes inte existera. I de fall HFD har omkaraktäriserat rättshandlingar har de inte gjort det mot bakgrund av ekonomiska- och affärsmässiga överväganden. Det skattemässiga slutresultatet har således inte motiverat en beskattning som strider mot rättshandlingarnas civilrättsliga verkliga innebörd.¹²² HFD uttalar också i 1990, 2004 och 2008- års rättsfall att även om den skattskyldiges syfte med transaktionen har varit att minimera skatt, ska inte detta beaktas vid bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Uttalandena stödjer uppfattningen om att det rör sig om en civilrättslig bedömning när fastställandet av rättshandlingarnas verkliga innebörd äger rum.

Enligt rättsfallen kan således omkaraktärisering i svensk intern rätt ske i situationer då rättshandlingarnas form inte överensstämmer med den skattskyldiges faktiska agerande. Vid denna bedömning kan även en helhetssyn anläggas, som innebär att en serie civilrättsligt giltiga rättshandlingar betraktas tillsammans. I detta avseende delar jag Samuelssons och Hultqvist uppfattning om att bedömningen sker enligt den civilrättsliga doktrinen om kopplade avtal enligt vilken rättshandlingar som sinsemellan är beroende av

¹²¹ Samuelsson, A.a. s. 859.

¹²² Se dock ovanstående kommentar till HFD 2013 ref. 43.

varandra ses som en enhet. I rättsfallen innan 2013-års fall anlades således en helhetssyn endast i situationer då rättshandlingarna var för sig framstod som säregna och endast rimliga om de beaktades gemensamt. Tidigare existerade därför en relativt klar bild om när domstolarna kunde tänkas anlägga en helhetssyn. I och med 2013-års fall och HFD:s tillämpning av en helhetssyn på icke-säregna rättshandlingar får dock osäkerheten om i vilka situationer en helhetssyn kan tillämpas anses ha ökat. Detta då det faktiska slutresultatet synes ha motiverat en beskattning som avviker från civilrättsligt giltiga rättshandlingar. Möjligen beror utfallet på hur märkligt ifrågavarande upplägg var. Det får dock anses för tidigt att dra några slutsatser utifrån ett isolerat rättsfall. Ytterligare vägledning från HFD krävs således för att argumentera för en förändring av rättsläget. I svensk intern rätt styr således principen om verklig innebörd möjligheten till att omklassificera rättshandlingar på skatteområdet.

5 Omklassificering och bortseende enligt riktlinjerna

5.1 Inledning

Som ovan redogjorts för tillämpas principen om verklig innebörd innan det är frågan om att tillämpa en rättsregel. Att så är fallet beror på att innan en bestämmelse kan tillämpas måste den faktiska situationen utredas. Detta är viktigt, eftersom det kan framstå som att det rör sig om en gränsöverskridande situation där korrigeringsregeln är tillämplig. Vid utredandet av den verkliga innebörden skulle det dock kunna visa sig att det istället rör sig om en överlåtelse mellan två svenska företag, varför korrigeringsregeln inte längre kan tillämpas. Det blir också relevant mot bakgrund av att riktlinjerna inte aktualiseras (om de överhuvudtaget aktualiseras) förrän situationen är utredd och det är klart att korrigeringsregeln är tillämplig. Det rör sig därför om en bedömning i två steg, där steg ett innebär att fastställa vad som rent faktiskt har ägt rum och steg två innebär att välja korrekt rättsregel och tillämpa på situationen.

Enligt min mening är det således enbart i ett fåtal situationer då riktlinjerna kommer att aktualiseras. Ett exempel skulle vara vid en tvist mellan Skatteverket och skattskyldig om huruvida det rör sig om ett låneavtal eller om ett aktieägartillskott i en gränsöverskridande situation mellan företag i intressegemenskap. Om den verkliga innebörden skulle visa att det rör sig om ett lån kan frågan uppkomma huruvida räntan som uttas är marknadsmässig. I en sådan situation skulle korrigeringsregeln vara tillämplig och riktlinjerna blir då eventuellt aktuella.

I det följande sker därför en redogörelse för förutsättningarna att omklassificera och bortse från de skattskyldigas internprissättningsupplägg och transaktioner enligt riktlinjerna.

5.2 Omklassificering av rättshandlingar

Som redogjorts för i avsnitt tre tas utgångspunkt vid utredandet av den närstående transaktionen i transaktionens avtalsvillkor. För att klarlägga transaktionen mellan företagen i intressegemenskap räcker det dock inte med att enbart undersöka avtalsvillkoren. De ekonomiskt betydelsefulla omständigheterna kopplade till transaktionen måste också undersökas. Detta då en analys av transaktionens ekonomiska egenskaper utgör bevis för parternas faktiska agerande.¹²³ Genom att riktlinjerna förespråkar att inte bara avtalsvillkoren ska undersökas, tillses det faktum att substansen (verkligheten) har företräde framför transaktionernas form. Detta innebär att det är parternas faktiska agerande som ligger till grund för att identifiera de närstående företagens bidrag till internttransaktionen och avtalet har således en underordnad betydelse.¹²⁴

På internprissättningsområdet existerar således ett substanskrav som dels innebär att i situationer då internprissättningsuppläggets legala form inte överensstämmer med substansen, beskattas de närstående företagen enligt vad som rent faktiskt har ägt rum, oberoende av vad avtalsvillkoren stadgar.¹²⁵ Substanskravet innebär även att det ska fastställas vilka funktioner, risker och tillgångar som ett koncernföretag kan förväntas bidra med för att upprätthålla det valda internprissättningsupplägget. För att det valda internprissättningsupplägget ska erkännas av berörda skattemyndigheter krävs då att upplägget grundas i tillräcklig substans.¹²⁶

För att fastställa substansen i en transaktion ska samtliga fakta och omständigheter utredas. Både den ekonomiska och kommersiella kontexten av transaktionen ska utredas i ljuset av dess effekt från både praktiskt och affärsmässigt perspektiv. Samtidigt ska även parternas faktiska agerande, inklusive utförda funktioner, använda tillgångar och riskfördelningen under-

¹²³ Slutrapporten s. 17-18.

¹²⁴ Monsenego, A.a. s. 116.

¹²⁵ Monsenego, A.a. s. 116.

¹²⁶ Monsenego, A.a. s. 116-117.

sökas.¹²⁷ Detta innebär enligt Monsenego att bestämmandet av huruvida en internttransaktion är underbyggd av tillräcklig substans är en komplex fråga.¹²⁸

Följande exempel från OECD avser att illustrerar betydelsen av skillnader mellan parternas faktiska agerande och avtalsvillkoren, med resultatet att agerandet ligger till grund för den faktiska transaktionen. Företag S är ett helägt dotterbolag till Företag P. Parterna har ingått ett skriftligt avtal i vilket P licensierar immateriella tillgångar till S. S accepterar att betala en royalty till P. En funktionsanalys och andra relevanta omständigheter visar att P förhandlar med utomstående kunder för S räkning. P utför också teknisk service och support åt S, vilket möjliggör att S kan fullgöra leveransen till sina kunder. P tillhandahåller också personal vilket gör att S kan leverera enligt sina kontrakt. Många kunder inkluderar därför P i kontraktet, men betalningen erläggs till S. Analysen visar att S inte är kapabel till att utföra tjänsterna till kunderna utan hjälp från P. I kontraktet har P givit en licens till S, men P kontrollerar affärsrisken och produktionen i S. Varken riskerna eller funktionerna som utförs enligt licensavtalet har därför överförs till S. P agerar därför inte som licensgivare utan som principal. En undersökning av parternas faktiska agerande visar således att de utförda funktionerna, använda tillgångarna och riskfördelningen inte överensstämmer med det skriftliga licensavtalet.¹²⁹ I denna situation frångås då avtalet och transaktionen klargörs enligt parternas faktiska agerande. I detta avseende bör det innebära att intäkterna allokeras till P. Det skulle också kunna innebära att marknadsmässigt prissätta de tjänster som P tillhandahåller S.¹³⁰

Slutrapporten fokuserar särskilt på risker och på den avkastning som ett riskbärande företag erhåller. Om den avtalade riskfördelningen inte överensstämmer med vem som de facto utövar kontroll och/eller har den ekonomiska kapaciteten att bära ett eventuellt riskförverkligande allokeras risken

¹²⁷ Riktlinjerna, s. 293.

¹²⁸ Monsenego, A.a. s. 118.

¹²⁹ Slutrapporten, s. 19.

¹³⁰ Burmeister, *Interprissättning och omkaraktisering*, s. 136.

till det företag som utövar kontroll och har ekonomisk kapacitet att bära ett eventuellt riskförverkligande.¹³¹ Ytterligare ett exempel ska illustrera detta.

Företag A har förvärvat äganderätten till en tillgång och ingår därefter ett avtal om användandet av tillgången med utomstående kund. Med hänsyn till tillgången har risken att det inte finns någon efterfrågan på tillgången identifierats som en ekonomiskt betydelsefull risk. Det föreligger således en risk för att A inte kan täcka kostnaderna förknippade med tillgången. Vidare konstateras det att A har ingått ett serviceavtal med ett företag i intressegemenskap (Företag C). Avtalet berör inte frågan om A bär den identifierade risken. En funktionsanalys visar att ett annat företag i intressegemenskapen (Företag B) har bestämt att investeringen i tillgången är lämplig mot bakgrund av förväntade affärsmöjligheter. Dessa affärsmöjligheter är identifierade och utvärderade av B som även utvärderar tillgångens livscykel. B tillhandahåller sedan tillverkningsspecifikationer och arrangerar att tillgången konstrueras efter specifikationerna. B arrangerar också för A att förvärva tillgången. C bestämmer hur tillgången ska användas och sköter även marknadsföringen i förhållande till utomstående kunder. C förhandlar även fram kontrakten med utomstående och ser till så att tillgången levereras och installeras korrekt. I denna situation utövar A inte kontroll över investeringsrisken i tillgången då A inte fattar investeringsbeslutet, eller fattar beslutet om hur investeringen ska tryggas. Även om A är den legala ägaren till tillgången utövar A inte kontroll över riskerna förknippade med tillgången. Dock har både A, B och C alla den finansiella kapaciteten att bära respektive risker.¹³² Eftersom A inte utövar kontroll över riskerna förknippade med tillgången, är A enbart berättigad till en riskfri avkastning. Risken allokeras således till det företag som utövar kontroll och har den finansiella kapaciteten att bära risken. I detta fall allokeras risken därmed till företag B.¹³³

Vid utredandet av transaktionen mellan företagen i intressegemenskap sker således en substansprövning där avtalen och enskilda avtalsvillkor kan från-

¹³¹ Slutrapporten, s. 33.

¹³² Slutrapporten s. 30-31.

¹³³ Slutrapporten, s. 34-35.

gås om transaktionernas verkliga innebörd är en annan. Enligt Burmeister innebär riskallokeringen i exemplet ovan att civilrättsligt riktiga rättshandlingar frångås och transaktionen omkaraktäriseras från att A äger tillgången till att A lämnat ett lån och ska erhålla en riskfri avkastning.¹³⁴ Burmeister menar således att möjligheterna till att omklassificera rättshandlingar enligt riktlinjerna är större än enligt principen om verklig innebörd.¹³⁵ Enligt min mening är dock A fortfarande ägare av tillgången, men då riskfördelningen ej framgår av avtalet övertar B riskerna genom sedvanlig avtalsutfyllnad. B får därför ta del av en eventuell större vinst eller förlust då B bär risken för tillgången och investeringen. A kompenseras då genom att få en riskfri avkastning eftersom A enbart har bidragit med finansieringen av tillgången. Den civilrättsligt giltiga rättshandlingen frångås då inte, utan vad som sker är vanlig avtalstolkning där omständigheterna i övrigt och parternas faktiska agerande fyller ut avtalet. Detta då avtalet i sig inte benämner vem som bär risken förknippade med tillgången. Genom sedvanlig avtalstolkning konstateras då att B bär riskerna förknippade med investeringen. De civilrättsligt giltiga rättshandlingarna frångås därmed inte.

5.3 Bortseende av rättshandlingar

Den närstående transaktionen har vid det här laget uttrönts från skriftliga avtal och från parternas faktiska agerande. I situationer då parternas faktiska agerande inte har överensstämmt med det skriftliga avtalet har transaktionen klarlagts enligt parternas faktiska handlande. Risker har identifierats och i nödvändiga fall allokerats till det företag som utövar kontroll och har den finansiella kapaciteten att bära risken. Utredningen har således identifierat substansen i parternas kommersiella och finansiella relation.¹³⁶

För att transaktionen mellan intresseföretagen ska bortses ifrån eller ersättas med en annan transaktion måste avtalsvillkoren kopplade till transaktionen i

¹³⁴ Burmeister, A.a. s. 140.

¹³⁵ Burmeister, A.a. s. 239.

¹³⁶ Slutrapporten, s. 38-39.

sin helhet avvika från vad som skulle ha överenskommits mellan oberoende företag som agerar affärsmässigt rationellt. Det affärsmässigt irrationella avtalet måste också förhindra bestämmandet av ett armlängdsmässigt pris som är acceptabelt för bägge parter. Bedömningen av vad som är acceptabelt sker då utifrån båda intresseföretagens perspektiv. Vilka andra tillgängliga avtalsalternativ som fanns vid ingåendet av transaktionen ska också beaktas. Hänsyn ska även tas till huruvida transaktionen innebär att koncernen som helhet rapporterar ett sämre resultat efter transaktionen, då detta kan indikera att transaktionen inte är affärsmässigt rationell.¹³⁷

Då ett icke-erkännande av den av parterna faktiskt ingångna transaktionen kan ge upphov till dubbelbeskattning, är det av stor vikt att substansen i transaktionen utreds och prissättningsmetoderna tillämpas på den korrekt utredda transaktionen. Transaktionen ska inte bortses ifrån enbart på den grund att det är svårt att fastställa ett armlängdsmässigt pris. I situationer då en liknande transaktion kan observeras mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter aktualiseras därför inte ett bortseende av den närstående transaktionen. Inte heller det faktum att en liknande transaktion inte kan observeras mellan oberoende företag innebär att den närstående transaktionen kan bortses ifrån. Detta eftersom företag i intressegemenskap i många fall har större avtalsmöjligheter än oberoende företag. Intresseföretag kan därför ingå avtal som inte sluts eller väldigt sällan sluts mellan oberoende parter. Avtalen mellan intresseföretagen ingås då på affärsmässiga grunder och mot bakgrund av affärsmässiga överväganden.¹³⁸

Bedömningen tar sikte på huruvida den faktiska transaktionen är affärsmässigt rationell, i avseendet att transaktionen skulle ha ingåtts mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. Det räcker då inte att fråga sig om transaktionen kan observeras mellan oberoende företag. Detta då ett icke-erkännande eller ett ersättande av legitima affärstransaktioner skulle vara godtyckligt. Det kan också ge upphov till dubbelbeskattning om skattemyn-

¹³⁷ Slutrapporten s. 39.

¹³⁸ Slutrapporten s. 39.

digheten i det ena landet inte delar uppfattningen om hur transaktionen ska anses strukturerad. Det faktum att transaktionen inte går att observera mellan oberoende parter är då inte skäl nog för att anse transaktionen som icke-armlängdsmässig. Ett icke-erkännande av en affärsmässigt rationell transaktion innebär således en felaktig tillämpning av armlängdsprincipen.¹³⁹

Den affärsstruktur som för internprissättningsändamål ersätter intresseföretagens faktiska transaktion ska också utformas så nära omständigheterna i den faktiska transaktionen som möjligt. Affärsstrukturen måste också uppnå ett affärsmässigt rationellt resultat som skulle ha möjliggjort det för parterna att enas om ett acceptabelt pris vid tidpunkten för avtalsslutet.¹⁴⁰

Följande två exempel illustrerar situationer då ett icke-erkännande kan komma ifråga. Ett företag (S1) tillverkar varor och har därför ett stort lager. Företaget har också investerat stora summor i maskiner. Företaget äger en fastighet belägen i ett område som drabbas av översvämningar. Mot bakgrund av detta vägrar utomstående försäkringsbolag att försäkra fastigheterna i området. Det existerar således ingen försäkringsmarknad för fastigheterna i området. Ett företag i intressegemenskapen (S2), ingår ett försäkringsavtal med S1 som stadgar att en premie motsvarande 80 % av värdet på inventariet, fastigheten och lagret ska betalas årligen av S1. I denna situation har S1 ingått en affärsmässigt irrationell transaktion då det inte existerar någon försäkringsmarknad för fastigheter i området. Att antingen flytta produktionen eller att inte ingå ett försäkringsavtal överhuvudtaget skulle då vara mer realistiska alternativ. Då transaktionen är affärsmässigt irrationell finns det inget pris som utifrån S1 och S2:s perspektiv är acceptabelt. Transaktionen erkänns då inte och något försäkringsavtal anses inte ha ingåtts.¹⁴¹

I det andra exemplet bedriver S1 forskning för att utveckla immateriella tillgångar som företaget använder vid produktionen av nya produkter att sälja. S1 ingår ett avtal med det närstående företaget S2. Av avtalet framgår

¹³⁹ Slutrapporten s. 39.

¹⁴⁰ Slutrapporten s. 39.

¹⁴¹ Slutrapporten s. 40.

att S2 har en obegränsad rätt till samtliga framtida immateriella rättigheter under en period av tjugo år, mot erläggandet av en engångsbetalning. Enligt riktlinjerna är upplägget affärsmässigt irrationellt då inget av företagen kan bestämma huruvida betalningen utgör en rimlig värdering av de immateriella tillgångarna. Detta då det dels är osäkert vilka utvecklingsaktiviteter som S1 kommer att utföra under perioden, men även för att en värdering av de framtida immateriella tillgångarna är rent spekulativ. Enligt riktlinjerna ska därför transaktionen modifieras i enlighet med transaktionens ekonomiska omständigheter, såsom utförda funktioner, använda tillgångar och riskfördelning. De ekonomiska omständigheterna begränsar då vilka omklassificeringar av den faktiska transaktionen som kan vidtas. Beroende på vad de ekonomiska omständigheterna visar kan således affärsupplägget exempelvis justeras till att S2 finansierar forskning och utveckling av immateriella tillgångar. Om specifika tillgångar kan identifieras kan det istället röra sig om licensbetalningar för utvecklandet av de immateriella tillgångarna.¹⁴²

Det är således endast i undantagssituationer som ett icke-erkännande eller ersättande av den av parterna faktiskt utförda transaktionen kan äga rum. Frågan blir då huruvida intresseföretagen har agerat affärsmässigt rationellt i jämförelse med oberoende företag. Det affärsmässigt irrationella upplägget måste också förhindra skattemyndigheten från att fastställa ett armlängdsmässigt pris. I övriga fall kan de skattskyldigas rättshandlingar inte bortses ifrån enligt riktlinjerna.

5.4 Rättspraxis angående omklassificering och bortseende enligt korrigeringsregeln

5.4.1 RÅ 1990 ref 34 (mobil-oil)

I fallet hade ett svenskt dotterbolag erhållit lån från sitt utländska moderbolag. Dotterbolagets egna kapital var ovanligt litet i förhållande till dess skul-

¹⁴² Slutrapporten s. 40

der. Frågan var om räntebetalningen till moderbolaget enligt korrigeringsregeln skulle bedömas som en icke avdragsgill utdelning. HFD konstaterade att det saknas grund för att anse att det ifrågavarande beloppet skulle vara något annat än en skuld till moderbolaget. Den omständighet att bolagets egna kapital var litet i förhållande till dess skulder föranleder ingen annan bedömning då Sverige saknar underkapitaliseringsregler. Domstolen ansåg vidare att en finansiering mellan näringsidkare som är oberoende av varandra inte sker genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor. En jämförelse med vad som skulle ha gällt om bolagets verksamhet i stället finansierats av ett utomstående företag innebar inte att det genom korrigeringsregeln gick att behandla det avtalade lånet som ett aktieägartillskott. Då räntorna var marknadsmässiga och Sverige saknar underkapitaliseringsregler gick förfarandet därför inte att angripa.

Burmeister menar att rättsfallet klargör att en omkaraktisering av skuld till tillskott inte aktualiseras enbart för att bolaget är underkapitaliserat. Detta då korrigeringsregeln inte kunde användas för att behandla lånet som ett aktieägartillskott.¹⁴³ Detta är visserligen sant då Sverige saknar underkapitaliseringsregler. Den verkliga innebörden av transaktionen var dock att det rörde sig om ett lån och inte om ett tillskott. Redan i steg ett har domstolen således konstaterat att det rör sig om ett låneavtal. Då Sverige saknar underkapitaliseringsregler är det därför inte möjligt att enligt svensk rätt i steg två omkaraktärisera räntan till utdelning. Rättsfallet tydliggör således att det rör sig om en tvåstegsbedömning, där principen om verklig innebörd tillämpas i steg ett. När korrigeringsregeln väl är tillämpningsbar är den faktiska situationen redan utredd. Att omkaraktärisera lånet till ett aktieägartillskott är då inte möjligt.

5.4.2 RÅ 79 1:98 (findusmålet)

I målet har det svenska bolaget Findus sålt varumärken till ett närstående bolag i Schweiz. Sedan överlåtelsen ägde rum har det schweiziska bolaget

¹⁴³ Burmeister, A.a. s. 174.

licenserat varumärkena till Findus och Findus har därför betalat royalty till det schweiziska bolaget. Skatteverket hävdade att överlåtelsen av varumärken gjordes utan erläggandet av vederlag. Royaltybetalningarna ifrågasattes således inte.

HFD konstaterade att det är helt normalt att royalty utgår vid nyttjande av annans varumärke. Däremot kan korrigeringsregeln tillämpas när en tillgång överläts utan att full ersättning utgår. Den inkomst som då skulle kunna beskattas hos Findus är hänförlig till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen av varumärket. Tidpunkten för den ursprungliga överlåtelsen var inte helt klarlagd i målet, men skulle ha infallit någon gång mellan 19 oktober 1966 och den 1 januari 1968. Då Skatteverket begärde eftertaxering för år 1970 lämnades besväret utan bifall.

Burmeister anser att rättsfallet är intressant då HFD utgår från civilrättsligt rådande fakta (att det schweiziska bolaget var ägare av varumärkena som licensierades ut till Findus). Detta då Skatteverket hävdade att Findus var ägare till varumärkena och att äganderätten inte hade övergått till det schweiziska bolaget.¹⁴⁴ Burmeister använder rättsfallet för att tydliggöra att en omklassificering enligt svensk intern rätt inte har ägt rum.¹⁴⁵

Enligt min mening gör Burmeister en alltför långtgående tolkning av rättsfallet. HFD prövar överhuvudtaget inte den verkliga innebörden av rättshandlingarna. Detta då Skatteverkets talan om eftertaxering rör år 1970. Eftersom äganderätten till varumärkena inte överläts detta år prövar inte HFD den verkliga innebörden av rättshandlingarna. Att som Burmeister hävda att HFD utgår från civilrättsligt rådande fakta blir därför märkligt, då detta överhuvudtaget inte prövas i målet. Det blir således vanskligt att dra slutsatsen att en omklassificering inte är möjlig. Vad HFD hade kommit fram till om prövningen rörde rätt beskattningsår går därför inte att sia om.

¹⁴⁴ Se vad taxeringsintendenten anför i KamR.

¹⁴⁵ Burmeister, A.a. s. 177.

Rättsfallet får därför anses sakna betydelse för frågan om det är möjligt att omklassificera rättshandlingar vid tillämpningen av korrigeringsregeln.

5.4.3 RÅ 1980 Aa 114 (Kentruckmålet)

I avgörandet hade Kentruck AB levererat truckar till en kund i USA. Bolaget hade då fakturerat ett dotterbolag i Schweiz 160 000 kr och dotterbolaget hade sedan fakturerat USA-kunden 274 823 kr. Skatteverket menade att skillnadsbeloppet på 114 823 kr borde tas upp som inkomst av Kentruck. Delar av USA-kundens likvid till det schweiziska dotterbolaget hade även inestått på en bank i Schweiz och ränta hade utgått med 4 134 kr. Skatteverket menade att även räntorna var hänförliga till moderbolagets verksamhet och borde beskattas i Sverige. Skatteverket ansåg således att försäljningen av truckar till dotterbolaget i Schweiz var att anse som en skentransaktion.

Av utredningen i målet framgick att det schweiziska bolaget utgjorde ett s.k. brevlådeföretag då bolaget varken hade några lokaler eller anställda, förutom dess VD. Dotterbolaget var inte heller delaktig i försäljningen av truckarna, utan dessa levererades direkt till USA av Kentruck AB. Moderbolaget skickade dock en faktura till dotterbolaget i Schweiz på 160 000 kr och dotterbolaget fakturerade sedan kunden i USA för hela beloppet.

HFD ansåg att Kentruck sålt truckarna till dotterbolaget mot ett pris som understiger marknadsvärdet. Kentrucks inkomst har därför blivit 114 823 kr lägre än vad inkomsten annars skulle ha varit. Då dotterbolaget ej erlägger skatt i Sverige beskattades Kentruck för beloppet enligt korrigeringsregeln. Vad gällde ränteintäkterna beskattades Kentruck inte för dessa.

Enligt Burmeister har HFD bedömt rättshandlingarnas verkliga innebörd för att sedan genomföra en prisjustering enligt korrigeringsregeln. Att HFD konstaterar att det saknas grund för att beskatta räntorna beror då på att HFD utgått från de civilrättsligt giltiga rättshandlingarna. Eftersom ersättningen

från truckförsäljningen hamnat hos dotterbolaget som erhållit ränta på medlen kan ränteintäkten inte beskattas i Sverige.¹⁴⁶ Skulle en omklassificering ha skett skulle det svenska företaget ansetts ha sålt truckarna direkt till USA och ränteintäkterna hade då varit hänförliga till Sverige. Någon omklassificering av civilrättsligt giltiga rättshandlingar är då inte möjligt. Något som dock enligt Burmeister kan aktualiseras enligt principen om substance over form som kommer till uttryck i riktlinjerna.¹⁴⁷

Rättsfallet får anses tydliggöra att det rör sig om en prövning i två steg. Först utreds rättshandlingarnas verkliga innebörd (som i fallet var en försäljning av truckar till dotterbolaget). När transaktionen är klarlagd tillämpas korrigeringsregeln på den faktiska transaktionen och resultatet korrigeras. Eftersom den verkliga innebörden enligt HFD var en underprisöverlåtelse från Kentruck till dotterbolaget omklassificerades således inte transaktionen till något annat. Att räntan inte beskattas i Sverige beror då på att ränteintäkterna är ett resultat av den faktiskt företagna transaktionen, dvs. en underprisöverlåtelse till Schweiz.

Den substansprövning som sker i riktlinjerna innebär dock inte, såsom Burmeister hävdar att civilrättsligt giltiga rättshandlingar frångås.¹⁴⁸ Vad substansprövningen tar sikte på är istället att utreda vad den civilrättsliga innebörden av transaktionerna är, för att sedan utifrån denna pröva om prissättningen är armlängdsmässig. Genom att undersöka, vilka funktioner respektive företag utför, vilka tillgångar som används och vem som bär riskerna i transaktionen klagörs således transaktionens verkliga innebörd. Överensstämmer inte avtalsvillkoren med den verkliga innebörden frångås avtalsvillkoren till förmån för parternas faktiska handlande. Om dessa omständigheter då påvisar att den verkliga innebörden är annan än den uppgivna innebär det inte att civilrättsligt giltiga rättshandlingar frångås. I stället innebär

¹⁴⁶ Burmeister, A.a. s. 176.

¹⁴⁷ Burmeister, A.a. s. 176.

¹⁴⁸ Burmeister, A.a. s. 133. Se vad Burmeister anför på s. 133 under Substance over form-prövning baserad på ekonomisk innebörd.

substansprövningen ett klagörande av vad som rent faktiskt utgör rättshandlingens civilrättsliga innebörd.

5.4.4 KamR målnr: 9210-14 (NetEnt)

Fallet behandlar eftertaxering av NetEnt AB enligt korrigeringsregeln. Avgörandet är intressant då Skatteverket argumenterar utifrån att omstrukturen av NetEnts verksamhet till Malta inte har genomförts på det sätt som beslutats och avtalats. Skatteverket argumenterar därför utifrån principen om verklig innebörd och utifrån OECD:s riktlinjer och slutrapporten. NetEnt menar å sin sida att det strider mot legalitetsprincipen att tillämpa riktlinjerna och slutrapporten i de delar de inte har uttryckligt stöd i svensk lag. Enligt företaget är det således inte relevant att riktlinjerna tillåter en omklassificering av transaktioner såvida det inte också är möjligt att underkänna transaktionerna enligt svensk intern rätt. Vidare anser NetEnt att det rör sig om en verklig etablering på Malta då det maltesiska bolaget har kapacitet att bära riskerna, och personalen har rätt kompetens.

KamR börjar med att konstatera att riktlinjerna kan tjäna som vägledning vid tolkning av den svenska korrigeringsregeln, även om riktlinjerna i tiden tillkommit efter de prövade omständigheterna. Enligt KamR gäller enligt praxis att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts. Det är då inte uteslutet att i ett internprissättningsmål bedöma rättshandlingarnas verkliga innebörd. Vidare, konstaterar KamR att för att beskattning ska kunna ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd krävs det att rättshandlingarnas innebörd har varit någon annan än den uppgivna. Mot bakgrund av att Skatteverket inte har kunnat styrka att den verkliga innebörden har varit annan än den uppgivna och att Skatteverket inte har presenterat någon utredning om vad oberoende parter skulle ha överenskommit om, upphävdes beslutet om eftertaxering.

Förvaltningsrätten ansåg dock att grund för eftertaxering förelåg. Detta då den ekonomiska innebörden av transaktionerna avvek från dess form. Förvaltningsrätten menade att vad som stadgas i riktlinjerna om omkaraktärisering inte avviker från vad som gäller enligt principen om verklig innebörd i svensk intern rätt. Att aktuella bestämmelser i riktlinjerna saknades vid tidpunkten för omstruktureringen saknade också betydelse vid beslutet att befria från skattetillägg.

Rättsfallet är intressant då det behandlar relationen mellan omkaraktärisering i svensk intern rätt och omkaraktärisering enligt riktlinjerna. KamR synes dock inte pröva huruvida parternas agerande överensstämmer med transaktionernas form. Visserligen redogör KamR för HFD:s praxis om rättshandlingarnas verkliga innebörd, men KamR prövar rent faktiskt inte den verkliga innebörden av transaktionerna. KamR konstaterar istället att Skatteverket inte har bevisat att den verkliga innebörden skulle vara en annan än vad NetEnt gör gällande. Enligt min mening är dock Skatteverkets analys av substansen i transaktionen åtminstone så utförlig att KamR borde ha prövat transaktionens verkliga innebörd. Den funktionsanalys etc. som Skatteverket har utfört bör då kunna användas vid utredningen av transaktionens verkliga innebörd. Detta gör dock inte KamR. I detta avseende är Tjernberg av uppfattningen att när KamR prövar rättshandlingarnas verkliga innebörd, sker detta enbart med en hänvisning till HFD:s praxis om rättshandlingars verkliga innebörd. Domstolen kommenterar således inte riktlinjerna, vilket enligt Tjernberg är ett korrekt tillvägagångssätt.¹⁴⁹

Förvaltningsrättens domskäl är mer ingående. Intressant är att Förvaltningsrätten anser att utrymmet för att omklassificera rättshandlingar enligt principen om verklig innebörd och enligt riktlinjerna är detsamma. Enligt Förvaltningsrätten strider det därför inte mot legalitetsprincipen att tillämpa stadgandena om omkaraktärisering i riktlinjerna. Enligt Förvaltningsrätten kan därför ledning i relevanta delar, hämtas från riktlinjerna. Jag delar förvisso förvaltningsrättens uppfattning avseende att utrymmet för att omklassificera

¹⁴⁹ Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, s. 128.

rättshandlingar är lika stort enligt principen om verklig innebörd som enligt riktlinjerna. Dock blir det fel att i domskälen hänvisa till riktlinjerna vid en omkaraktärisering av NetEnts transaktioner. Detta då bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd i svensk rätt äger rum innan en tillämpning av korrigeringsregeln är aktuell. Vid det här stadiet saknar då riktlinjerna egentlig betydelse, då transaktionerna ännu inte är föremål för prövning enligt korrigeringsregeln.

Förvaltningsrätten fann således att Skatteverket hade gjort det mycket sannolikt att den ekonomiska innebörden av transaktionerna avvek från dess form. Avtalen mellan NetEnt och Malta-bolaget avspeglade således inte hur verksamheten faktiskt bedrivits efter omstruktureringen. Ersättningen som utgick hade således inte varit marknadsmässig mellan oberoende parter sett till den faktiskt bedrivna verksamheten. Förutsättningar förelåg därför för Skatteverket att omkaraktärisera transaktionerna i överensstämmelse med dess innebörd och beräkna resultatet utifrån den verksamhet som faktiskt bedrivits.

5.4.5 KamR mål nr 7416-14 (AB bioMérieux)

Målet behandlar eftertaxering av AB bioMérieux med anledning av att Skatteverket har ifrågasatt den verkliga innebörden av ett licensavtal som ingåtts mellan bolaget och dess franska moderbolag (bioMérieux SA). Skatteverket menade att det istället rörde sig om ett överlåtelseavtal där bolaget har fört över delar av sin verksamhet till den franska koncernmodern. Skatteverket ansåg i detta avseende att licensavtalet skulle sättas i sitt sammanhang, att licensavtalet var del av en större transaktion och att det var denna större transaktion som skulle prissättas. Vidare, bemötte Skatteverket bolagets argument om att en senare version än den vid transaktionstidpunkten gällande versionen av riktlinjerna tillämpades, med att 14:19 IL existerade vid

tidpunkten och att riktlinjerna enbart användes som stöd för vägledning enligt RÅ 1991 ref. 107.

Enligt KamR måste den transaktion som avtalsparterna vidtagit analyseras och karaktäriseras innan det kan konstateras att en prisavvikelse ägt rum. KamR ansåg med hänvisning till riktlinjerna att analysen av transaktionen skulle baseras på den transaktion som faktiskt har genomförts av intresseföretagen, men att det i undantagsfall t.ex. när transaktionens ekonomiska innebörd avviker från dess form går att bortse från den faktiska transaktionen och ersätta den med en annan transaktion. I detta avseende menade KamR att det med hänsyn till licensavtalets utformning och till de rättsutlåtanden som avgetts i målet inte fanns tillräckliga skäl för att anse att avtalet civilrättsligt är något annat än ett licensavtal. Licensavtalet som sådant utgjorde således inte skäl att frångå parternas karaktärisering av avtalet.

KamR konstaterade dock återigen med hänvisning till riktlinjerna att parternas samtliga mellanhavanden måste beaktas vid utredandet av transaktionen. KamR menade fortsättningsvis att även om parternas rubricering av transaktionen överensstämde med dess innehåll, kunde det föreligga skäl att bortse från parternas benämning av transaktionen. Parternas övriga mellanhavanden måste då till sin helhet skilja sig från vad som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter som agerar affärsmässigt rationellt.

KamR beaktar därför utöver licensavtalet även de faktiska omständigheterna, parternas avsikt och den ekonomiska innebörden av parternas agerande. I detta avseende anser KamR att det inte är förenligt med armlängdsprincipen att isolera licenseringen från parternas övriga mellanhavanden. KamR anser således med hänvisning till riktlinjerna att det rör sig om en ”ongoing concern”¹⁵⁰ dvs. att den successiva avvecklingen av bolagets verksamhet och bioMérieux SA:s start av samma verksamhet har inneburit en värdeöverföring då tillgångar, funktioner och risker kopplade till avtalet har övergått. Enligt KamR är då den sammantagna innebörden av transaktionen inte

¹⁵⁰ Riktlinjerna, s. 267, med ongoing concern avses överlåtelsen av en ekonomiskt integrerad verksamhetsdel. Se även nedan.

ett licensavtal utan en omstrukturering. Den transaktion som ska ligga till grund för bedömningen av transaktionens armlängdsmässighet är således enligt KamR dels överföringen av forskning och utveckling, tillverkning, marknadsföring, försäljning och distribution och dels licensering av know-how och varumärken till koncernmodern. Med anledning av ovanstående och att prissättningen ej ansågs armlängdsmässig fastslog KamR förvaltningsrättens dom och eftertaxerade bolaget med 590 miljoner kronor.

Enligt Tjernberg för Skatteverket i målet en omfattande och detaljerad argumentation med hänvisning till flera punkter i riktlinjerna och även KamR knyter an till vad som stadgas i riktlinjerna om att i undantagsfall bortse från de skattskyldigas rubricering av avtalet. Tjernberg menar således att då domstolen godtar den civilrättsliga klassificeringen av avtalet som ett licensavtal, för att sedan uttryckligen hänvisa till bedömningen som äger rum i riktlinjerna och beakta parternas samtliga mellanhavanden, rör sig KamR ganska långt från HFD:s uttalande i RÅ 1991 ref. 107. Enligt Tjernberg tillämpar HFD således riktlinjerna som om de vore lagtext eller förarbeten. I detta avseende menar Tjernberg att domstolen går längre än HFD:s praxis om verklig innebörd. Detta då domstolen inte ifrågasätter den civilrättsliga innebörden av avtalet, men beaktar den ekonomiska innebörden och kommer fram till att det rör sig om en överlåtelse och inte en upplåtelse av immateriella rättigheter.¹⁵¹

Enligt min mening går det dock att fråga sig om KamR verkligen går längre än principen om verklig innebörd. Detta beror framförallt på domstolens uttalande om att transaktionen består dels av en överföring och dels av en licensering. Detta går enligt min uppfattning att tolka som att det rör sig om två transaktioner. En överlåtelse av funktioner, tillgångar och risker inom ramen för en omstrukturering och en licensiering. Vad KamR skulle ha gjort är då inte att frångå den civilrättsligt giltiga rubriceringen av licensavtalet. KamR har då enbart konstaterat att utifrån utredandet av parternas faktiska agerande, så har ytterligare en transaktion vidtagits. Vad som ytterligare

¹⁵¹ Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, s. 127.

stödjer detta är konstaterandet att den ersättning som kan förväntas utgå enligt licensavtalet uppgår till 298 miljoner kronor, vilket bolaget ej har ifrågasatt. Skatteverket anser dock att den armlängdsmässiga ersättningen, dvs. värdet på de överförda tillgångarna, oavsett om transaktionen bedöms som en överlåtelse eller upplåtelse uppgår till 590 miljoner kronor. 292 miljoner kronor skulle då vara hänförliga till överlåtelsen av verksamheten och 298 miljoner kronor till upplåtelsen av know-how och varumärken. Vidare, uttalar KamR att oavsett om ett nytt licensavtal tecknas eller om det nuvarande avtalet sägs upp, eller säljs efter utlöpanget av licensperioden, framstår det som osannolikt att värdet på bolagets tillgångar, utöver äganderätten till varumärket skulle uppgå till ett betydande värde. KamR konstaterar därmed att de immateriella rättigheterna som är föremål för licensavtalet inte har överlåtits. Detta skulle också tala för att det snarare rör sig om två transaktioner snarare än en transaktion som omklassificeras till något annat inom ramen för OECD:s riktlinjer.

Även om det skulle röra sig om en transaktion, så talar enligt min mening KamR:s uttalanden ovan för att licensavtalets civilrättsliga giltighet respekteras vid prövningen av transaktionen. Detta då de immateriella rättigheterna som är föremål för licensavtalet ej har överlåtits, samt att KamR inte anser hela transaktionen som en överlåtelse. Licensavtalet respekteras således som sådant, men KamR anser efter en utredning av det svenska företags agerande att licensavtalet inte är parternas enda mellanhavande. Enligt min mening torde det var förenligt med principen om verklig innebörd att efter en utredning av parternas faktiska agerande anse att licensieringen av immateriella rättigheter inte utgör det enda avtalsvillkoret som överenskommit mellan parterna och beskatta parterna även utifrån dessa andra villkor. I fallet skulle det då röra sig om ett omstruktureringsavtal, av vilket licensavtalet är en del av. Någon omklassificering eller ett bortseende av en civilrättsligt giltig rättshandling äger således inte rum. Civilrätten prejudiciella verkan respekteras då och parterna beskattas enligt gällande civilrätt. I målet innebär detta att KamR anser att parternas agerande tyder på att ett avtal avseende en omstrukturering har ingåtts, i vilket licensavtalet utgör en del. Detta

innebär att parterna beskattas enligt sitt faktiska handlande inte att en civilrättsligt giltig rättshandling frångås.

Även om det enligt principen om verklig innebörd är möjligt att komma fram till samma slutsats som KamR, då de civilrättsliga rättshandlingarna accepteras, menar jag att KamR har fel när de anser att licensavtalet utgör en del av en s.k. ongoing concern. Enligt riktlinjerna definieras en ongoing concern som en överlåtelse av tillgångar i kombination med överlåtelsen av förmågan att utföra vissa funktioner och överlåtelsen av vissa risker. Sådana funktioner, tillgångar och risker kan då t.ex. bestå av immateriella eller materiella tillgångar, skyldigheter kopplade till tillgångarna och utförandet av funktioner såsom forskning och utveckling, eller tillverkning. Detta innefattar därmed förmågan att utföra aktiviteterna som överlåtaren utförde innan överlåtelsen samt resurserna, förmågan och rättigheterna som överlåtaren innehade.¹⁵² Då KamR i sina domskäl konstaterar att äganderätten till de immateriella tillgångarna inte har överlåtits och att inte heller några andra typer av tillgångar har övergått till bioMérieux SA kan det inte röra sig om en ongoing concern. KamR:s hänvisning till riktlinjerna blir därför fel då parternas transaktion enligt riktlinjerna inte kan anses utgöra en ongoing concern. Enligt riktlinjerna hade det såldes rört sig om ett licensavtal och enligt min mening hade resultatet blivit detsamma enligt en korrekt prövning av transaktionens verkliga innebörd.

5.4.6 KHO 2014:119 (Finland)

Fallet behandlade frågan om det enligt den finska motsvarigheten till korrigeringsregeln¹⁵³ var möjligt att omklassificera och bortse från den skattskyldigas transaktioner. I finsk rätt existerar inte en princip om rättshandlingarnas verkliga innebörd, utan det är endast möjligt att omklassificera och bortse från transaktioner enligt den finländska skatteflyktsklausulen.¹⁵⁴ Omständigheterna i fallet var följande: A Oy erhöll ett lån på 15 miljoner euro

¹⁵² Riktlinjerna, s. 267.

¹⁵³ Art 31. Laki Verotusmenettelystä (VML) Tax assessment procedure act.

¹⁵⁴ Raunio, *Landmark case on the ability of tax authorities to disregard and recharacterize transaction*, s. 28.

från sitt moderbolag (B) i Luxemburg. A ville få avdrag för ränta på lånet med 1 337 500 euro. Anledningen till att lånet utfärdades var för att utomstående banker krävde att A hade ytterligare kapital. Lånet karaktäriserades i redovisningen som ett hybridlån och behandlades som eget kapital. Frågan var således om den finländska skattemyndigheten kunde bortse från låneupplägget och karaktärisera lånet som ett tillskott, varvid räntan inte är avdragsgill. Högsta förvaltningsdomstolen i Finland ansåg att för att en omkaraktärisering skulle vara möjlig krävs en särskild bestämmelse i den finska skattelagstiftningen. Det var därför inte möjligt att omkaraktärisera lånet till ett tillskott enligt den finska korrigeringsregeln. Vidare ansågs riktlinjerna enbart ge vägledning inom tillämpningsområdet för den finska bestämmelsen. Detta innebar att riktlinjerna enbart var vägledande vid utvärderingen av transaktionens armlängdsmässighet. Riktlinjerna kunde därmed inte utvidga den finska bestämmelsens tillämpningsområde.¹⁵⁵

5.5 Riktlinjernas betydelse som internrättslig rättskälla

I RÅ 1991 ref. 107 uttalade HFD som tidigare nämnt att OECD:s riktlinjer är vägledande, dock inte bindande vid tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln. Riktlinjerna har således av HFD tillerkänts ett visst rättskällvärde. Även i propositionen till lagstiftningen om dokumentationsskyldighet för företag i intressegemenskap uttalas att OECD:s riktlinjer är vägledande på internprissättningsområdet.¹⁵⁶ Burmeister jämför dock riktlinjernas betydelse som tolkningsdata med doktrin och menar att betydelsen är beroende av kraften i de argument som framförs. HFD:s uttalande innebär dock att riktlinjerna bör undersökas i situationer då korrigeringsregeln är tillämpningsbar.¹⁵⁷ Rick synes dela Burmeisters uppfattning och menar att material från OECD inte passar in i den traditionella rättskällevärdeläran och närmast till hands är då att likställa materialet med doktrin i svensk intern skatterätt. Samtidigt menar Rick att materialet i vissa fall snarare behandlas som förar-

¹⁵⁵ Raunio, A.a. s. 28.

¹⁵⁶ Prop. 2005/06:169 s. 89.

¹⁵⁷ Burmeister, *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, s. 442-443.

bete än doktrin. Det råder därmed oklarhet kring materialets rättskällevärde och att så är fallet beror på att användandet av ”s.k. soft law instruments”¹⁵⁸ är en främmande företeelse inom den svenska rätten.¹⁵⁹ Huruvida riktlinjerna kan anses utgöra doktrin eller om de ska anses ha en starkare ställning, blir således beroende på hur HFD använder sig av riktlinjerna. Tillämpar de riktlinjerna i sig, eller söker de endast stöd i de argument som framförs vid tolkningen av korrigeringsregeln? Om det senare är fallet har Burmeister enligt min mening rätt och riktlinjerna kan då jämföras med doktrin. Vid en undersökning av praxis från HFD framstår det som om domstolen enbart söker stöd i riktlinjerna för en viss tolkning, domstolen tillämpar således inte riktlinjerna i sig.¹⁶⁰ Denna uppfattning stöds också av Tjernberg som menar att HFD i och med uttalandet i RÅ 1991 ref. 107 indirekt gett riktlinjerna effekt i svensk rätt.¹⁶¹

I HFD 2016 ref. 23 uttalar dock HFD att kommentaren till OECD:s modellavtal framförallt har betydelse vid tolkningen av skatteavtal som bygger på modellavtalet, men kommentaren kan också vara vägledande vid tillämpningen av den svenska lagstiftningen. Det krävs då att den nationella lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet. Att de relevanta kommentarerna då tillkommit efter att den interna lagstiftningen trätt i kraft saknar betydelse om förändring var känd vid utarbetandet av lagstiftningen och förändringen i kommentarerna snarare är att beakta som förtydliganden. Enligt Rick torde HFD:s klagörande angående modellavtalets tillämpning i fallet även vara tillämpligt på annat material från OECD. Rick menar dock att situationen i fallet var sådan att ordalydelsen i den interna lagstiftningen till stor del överensstämde med ordalydelsen i modellavtalet samt att det fanns tydliga uttalanden i förarbetena om att modellavtalet legat till grund för bestämmelsen.¹⁶² Avseende riktlinjerna föreligger dock inga tydliga utta-

¹⁵⁸ Rick, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt- när och i så fall hur?* s. 543.

¹⁵⁹ Rick, A.a. s. 543.

¹⁶⁰ Se t.ex. RÅ 1991 ref 107, HFD 2016 ref. 45, där HFD endast söker stöd för sin tolkning i riktlinjerna, men HFD tillämpar inte riktlinjerna i sig.

¹⁶¹ Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, s. 128.

¹⁶² Rick, A.a. s. 550.

landen i förarbetet till korrigeringsregeln, även om regeln är snarlik bestämmelsen i OECD:s modellavtal. Det uttalas endast i förarbetet till kraven om dokumentationsskyldighet att riktlinjerna är vägledande. Vidare, överensstämmer visserligen ordalydelsen av bestämmelsen i modellavtalet ganska bra med korrigeringsregelns ordalydelse, men riktlinjernas omfattning har sedan ikraftträdandet av korrigeringsregeln utvidgats på ett sådant sätt att användande av riktlinjerna rakt av i intern rätt framstår som tveksamt. Att riktlinjerna trots detta har betydelse får dock anses stå klart.

Legalitetsprincipen innebär dock att ingen skatt får uttas utan stöd i lag. Riktlinjernas rättskällevärde vad gäller omkaraktärisering och bortseende blir därför beroende av vad som kommer till uttryck i korrigeringsregelns ordalydelse. Klar lagtext ska i detta avseende följas och riktlinjerna aktualiseras då i situationer då lagtexten är otydlig eller tvetydig.¹⁶³ Detta innebär att för att riktlinjerna ska kunna ge vägledning i en given situation måste vad som stadgas i riktlinjerna rymmas inom korrigeringsregelns ordalydelse. Tolkningen måste då rymmas inom något av de rimliga tolkningsalternativ som regelns ordalydelse medger.¹⁶⁴ I detta avseende har som ovan nämnts Högsta Förvaltningsdomstolen i Finland ansett att riktlinjerna enbart ger vägledning inom tillämpningsområdet för den finska korrigeringsregeln. I finsk rätt är Riktlinjerna således enbart vägledande vid utvärderingen av transaktionens armlängdsmässighet. Tjernberg menar i detta avseende att om bestämmelsen i den interna rätten är vag, kan innebörden av ett dokument från OECD inrymmas inom en regels ordalydelse. Att i en sådan situation då tolka bestämmelsen med hänsyn till innehållet i material från OECD, måste inte strida mot legalitetsprincipen, men det kan vara olämpligt.¹⁶⁵

Den svenska korrigeringsregeln är dock utformad efter motsvarande regel som kommer till uttryck i OECD:s modellavtal och som existerar i många

¹⁶³ Se avsnitt 2.2.

¹⁶⁴ Burmeister A.a. s. 194. I nästkommande avsnitt diskuteras möjligheterna till omkaraktärisering och bortseende enligt korrigeringsregeln.

¹⁶⁵ Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för rent intern rätt*, s. 123.

av de av Sverige ingångna skatteavtalen. Det blir därför svårt att föreställa sig att lagstiftarens avsikt (även om ej uttryckt) inte skulle ha varit att riktlinjerna även ska tillämpas internrättsligt. Detta då en tillämpning av korrigeringsregeln utan riktlinjerna skulle kunna försätta Sverige i en skatterättsligt sämre sits än om riktlinjerna tillämpades.¹⁶⁶ Att så är fallet skulle då bero på att andra stater som Sverige har ingått skatteavtal med, exempelvis har större möjlighet att omklassificera och bortse från de skattskyldigas rättshandlingar än vad Sverige har. I motsvarande situationer då andra stater skulle kunna omkaraktärisera eller bortse från transaktioner skulle Sverige inte kunna göra detsamma. I detta avseende går det dock att hävda att om avsikten skulle ha varit att riktlinjerna ska tillämpas internrättsligt varför stadgas då inte detta som en passus i korrigeringsregeln eller i förarbetet till korrigeringsregeln.¹⁶⁷ För att riktlinjerna ska kunna tillämpas fullt ut i svensk intern rätt torde det således krävas ett stadgande om detta i korrigeringsregeln alldeles oavsett lagstiftarens avsikt.

Vidare bör det skiljas på riktlinjernas rättsliga betydelse och deras betydelse i det praktiska rättslivet. Trots att riktlinjerna närmast kan likställas med doktrin i rättslig mening så framstår betydelsen för Skatteverket och företagen vida överstiga detta. Vid läsandet av t.ex. förvaltningsrättens dom i NetEnt och förvaltningsrättens, kammarrättens dom i AB bioMérieux (se ovan) framstår det som om domstolarna inte enbart söker stöd för sina argument i riktlinjerna. Domstolarna tillämpar istället riktlinjernas stadganden avseende omkaraktärisering och bortseende på situationerna och kommer därigenom fram till slutsatserna att bolagen ska eftertaxeras. Skatteverket utgår också i sitt omprövningsbeslut (som medföljer som bilaga till NetEnt domen) utifrån riktlinjerna vid genomförande av funktionsanalysen och vid utredandet av den faktiska transaktionen. Skatteverket tillämpar även riktlinjerna i AB bioMérieux och söker inte endast stöd i riktlinjerna.

¹⁶⁶ Förutsatt att riktlinjerna tillåter en mer långtgående möjlighet att omklassificera och bortse från rättshandlingar än vad som görs i intern svensk rätt.

¹⁶⁷ Låt vara att ett stadgande i förarbetet inte innebär att korrigeringsregelns ordalydelse kan frångås.

Att riktlinjernas betydelse i det praktiska rättslivet skiljer sig från dess rättsliga betydelse bör till stor del bero på att riktlinjerna är den enda vägledning som finns angående hur substansprövningen och övriga bedömningar ska utföras på internprissättningsområdet. Det föreligger inte heller någon vägledning om hur prövningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd ska utföras, mer än vad som stadgas i de rättsfall som berör ämnet. För företagen innebär detta att det säkraste sättet att undvika en långdragen skatteprocess är att utforma sina internprissättningsupplägg och genomföra sina transaktioner i enlighet med riktlinjerna. Enligt Calderon utformar också företag sina internprissättningsstrategier enligt riktlinjerna då det är det bästa sättet att undvika internationell dubbelbeskattning.¹⁶⁸ Att så är fallet beror då på att även Skatteverket tillämpar riktlinjerna vid utredningen av de skattskyldigas internprissättningsupplägg och vid en prövning om huruvida de skattskyldigas transaktioner är armlängdsmässiga. Denna uppfattning delas av Tjernberg som menar att även om riktlinjernas rättskällevärde formellt är svagt i den interna rätten, ska det mycket till för att företag och skatterådgivare ska agera i strid med riktlinjerna. En bidragande orsak till detta är att det i internprissättningssituationer inte bara är det svenska Skatteverket som företagen måste ta hänsyn till, utan även skattemyndigheten i en annan stat. Att behöva processa i två stater och då under en längre tidsperiod utsättas för internationell dubbelbeskattning kan verka hämmande för företagens vilja att utmana myndigheter och domstolar om det faktiska rättskällevärdet av riktlinjerna.¹⁶⁹

För Skatteverket innebär stadgandena i riktlinjerna om omkaraktärisering och bortseende av transaktioner däremot att de nu har något konkret att peka på och grunda sin talan på. Detta kan eventuellt underlätta Skatteverkets processföring eftersom det tidigare har saknats tydlig vägledning om när en omkaraktärisering och ett bortseende av de skattskyldigas transaktioner kan komma ifråga. Vid substansprövningen kan Skatteverket således försöka stödja sig på vad som stadgas i riktlinjerna istället för att hänvisa till princi-

¹⁶⁸ Calderon, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?* s. 5-6.

¹⁶⁹ Tjernberg, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, s. 125-126.

pen om verklig innebörd, där det saknas tydlig ledning för hur bedömningen ska äga rum.¹⁷⁰ Skatteverket hade också framgång med detta i domen AB bioMérieux där KamR tillämpade riktlinjerna rakt av för att eftertaxera en omstrukturering av en koncern som inte klart kom till uttryck i ett avtal.¹⁷¹ Slutsatsen som kan dras blir därför att riktlinjerna har stor betydelse i det praktiska rättslivet, men att riktlinjernas rättsliga värde egentligen är att likställa med doktrin.

¹⁷⁰ I nästkommande avsnitt diskuteras dock möjligheten att åberopa riktlinjerna för att omklassificera de skattskyldigas transaktioner enligt principen om verklig innebörd.

¹⁷¹ Se avsnitt, 5.4.1.5.

6 Analys och sammanfattande slutsatser

6.1 Möjligheten att omkaraktärisera transaktioner enligt korrigeringsregeln

I svensk intern skatterätt är det principen om verklig innebörd som står till buds för att omkaraktärisera de skattskyldigas transaktioner. Enligt principen om verklig innebörd är det möjligt att omklassificera de skattskyldigas rättshandlingar i situationer då de skattskyldigas faktiska agerande inte överensstämmer med rättshandlingarnas form. Hur de skattskyldiga väljer att rubricera sina rättshandlingar saknar då betydelse och den av de skattskyldiga valda rubricering kan frångås. Det står även klart att de skattskyldigas syfte med transaktionen inte ska tillmätas betydelse vid bedömningen av transaktionernas verkliga innebörd. Att syftet med rättshandlingarna skulle vara att undgå skatt, ska således inte beaktas. Dock kan en helhetssyn anläggas i situationer då en serie civilrättsligt giltiga rättshandlingar, sedda var för sig framstår som säregna och endast rimliga om de betraktas gemensamt. Transaktionernas civilrättsliga verkliga innebörd frångås dock inte. Det är således civilrätten som ligger till grund för beskattningen och en särskild skatterättslig verklighet konstrueras inte mot bakgrund av särskilda ekonomiska- och eller affärsmässiga överväganden. I och med slutrapporten uppkommer dock frågan om en särskild ordning har uppkommit på internprissättningsområdet. Detta diskuteras i det följande.

Som tydliggjorts i tidigare avsnitt äger bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd rum innan det är aktuellt med val av rättsregel. Detta eftersom innan de faktiska omständigheterna och den faktiska transaktionen är utredd, går det ej att avgöra vilken bestämmelse som är tillämplig. Vid en första anblick skulle således korrigeringsregeln kunna anses tillämplig, men vid en undersökning av transaktionens verkliga innebörd visar det sig exempelvis att den som mottar inkomsten beskattas i Sverige. Situationen är

då inte gränsöverskridande och korrigeringsregeln kan därmed inte tillämpas. Detta är av stor vikt då riktlinjerna inte aktualiseras förrän det är konstaterat att korrigeringsregeln är tillämpningsbar. Innan korrigeringsregeln är tillämplig är det således inte möjligt att hänvisa till vad som stadgas i riktlinjerna om substans och omklassificera de skattskyldigas transaktioner med hänvisning till riktlinjerna. I svensk intern rätt klarläggs således de skattskyldigas transaktioner innan riktlinjerna överhuvudtaget är tillämpningsbara. Någon ny omklassificering när riktlinjerna väl är tillämpningsbara är inte möjlig.¹⁷² Detta innebär att principen om verklig innebörd styr möjligheten att omklassificera rättshandlingar även på internprissättningsområdet. Principen om verklig innebörd styr således möjligheten att omklassificera rättshandlingar även på internprissättningsområdet och uppställer den yttersta gränsen för denna möjlighet, oavsett om riktlinjerna går längre än principen om verklig innebörd eller ej.

Möjligheten för Skatteverket att vinna framgång med argument om omklassificering av de skattskyldigas rättshandlingar enligt riktlinjerna i ett internprissättningsmål, beror således på huruvida utrymmet för att omklassificera rättshandlingar enligt principen om verklig innebörd är lika stort som enligt riktlinjerna. En hänvisning till möjligheten att omklassificera rättshandlingar enligt riktlinjerna saknar då i detta stadium egentlig betydelse.

Som ovan angivits anser Burmeister att riktlinjerna går längre än principen om verklig innebörd. Enligt min mening tyder dock varken de exempel som anges i riktlinjerna, eller domstolarnas bedömningar på att civilrättsligt giltiga rättshandlingar frångås vid en tillämpning av riktlinjerna.¹⁷³ I AB bioMérieux där KamR uttryckligen tillämpar riktlinjerna respekteras fortfarande licensavtalet vid beskattningen. Detta då KamR konstaterar att äganderätten till de immateriella rättigheterna inte har övergått. Vidare anser förvaltningsrätten i NetEnt att den substansprövning som stadgas i riktlinjerna inte skiljer sig från den bedömning som äger rum enligt principen om

¹⁷² Nedan diskuteras dock möjligheten att bortse från de skattskyldigas transaktioner.

¹⁷³ Se avsnitt 5.2 samt avsnitt 5.4.

verklig innebörd. Jag ansluter mig således till förvaltningsrättens uppfattning och menar att civilrättsligt giltiga rättshandlingar inte frångås vid en omklassificering enligt riktlinjerna. Enligt förvaltningsrätten uppställer därför legalitetsprincipen inget hinder mot att tillämpa vad som stadgas i riktlinjerna. Det föreligger dock problem med hur förvaltningsrätten kommer fram till denna slutsats. Problemet är hur förvaltningsrätten hänvisar till principen om verklig innebörd för att motivera en tolkning av korrigeringsregeln som strider mot legalitetsprincipen. I NetEnt-fallet argumenterar den enskilde utifrån att ett underkännande av transaktionerna enligt riktlinjerna inte har stöd i den svenska korrigeringsregeln och därmed strider mot legalitetsprincipen. Enligt min mening är detta också fallet. Förvaltningsrätten hänvisar dock till principen om verklig innebörd och menar att de två bedömningarna inte skiljer sig åt. Därför kan vad som stadgas i riktlinjerna om omklassificering av rättshandlingar ge vägledning vid prövningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd.

För att Förvaltningsrätten ska komma fram till denna slutsats måste de antas anse att bedömningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd sker i samband med en tillämpning av korrigeringsregeln, dvs. i samma steg som när riktlinjerna aktualiseras. På grund av detta kan ledning då hämtas ur riktlinjerna vid omklassificering av den skattskyldiges transaktioner. Förvaltningsrätten börjar således bakvägen och konstaterar först att korrigeringsregeln är tillämplig. Därefter prövar domstolen transaktionernas verkliga innebörd och omkaraktäriserar den skattskyldiges rättshandlingar enligt riktlinjerna. Principen om verklig innebörd är dock inte ett utfall av korrigeringsregeln, att hänvisa till principen om verklig innebörd för att möjliggöra en omklassificering av de skattskyldigas transaktioner enligt korrigeringsregeln blir därför fel.

Vidare, innebär den skatterättsliga legalitetsprincipen att ingen skatt får uttas utan stöd i lag. Då riktlinjerna inte utgör svensk lag, krävs lagstöd för att omkaraktärisera de skattskyldigas rättshandlingar enligt riktlinjerna. Detta innebär att korrigeringsregelns ordalydelse måste möjliggöra en omklassifi-

cering av de skattskyldigas rättshandlingar. Förvaltningsrätten bortser tyvärr från detta i sina domskäl och undviker därmed en legalitetsdiskussion, när de istället hänvisar till principen om verklig innebörd för att möjliggöra en omklassificering av den enskildes internprissättningsupplägg som strider mot korrigeringsregelns ordalydelse.

Förvaltningsrätten borde således likt KamR ha börjat med att utreda transaktionerna enligt principen om verklig innebörd, utan att överhuvudtaget vända sig till korrigeringsregeln och söka ledning i riktlinjerna. När transaktionernas verkliga innebörd har klarlagts och de faktiska transaktionerna har utretts, borde domstolen sedan, i ett andra steg ha tillämpat korrigeringsregeln för att bedöma huruvida avtalsvillkoren är armlängdsmässiga. Det finns dock inget hinder mot att Skatteverket eller de skattskyldiga åberopar en genomförd funktionsanalys för att bevisa vad som utgör transaktionernas verkliga innebörd. Hur riskerna är fördelade, vilka funktioner som utförs, och vilka tillgångar som används av intresseföretagen kan således även i en bedömning av vad som utgör transaktionernas verkliga innebörd enligt svensk intern rätt utgöra indicium på vad som rent faktiskt har ägt rum. Även om riktlinjerna i sig då inte tillämpas kan vad som stadgas i riktlinjerna om fördelning av risker, utförandet av funktioner och användandet av tillgångar ges effekt vid en internrättslig prövning av transaktionernas verkliga innebörd. Detta innebär dock inte att vad som stadgas i riktlinjerna är vägledande för prövningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd enligt svensk intern rätt. Detta kan tyckas onödigt teoretiskt, men en annan ordning skulle innebära ett åsidosättande av legalitetsprincipen. Detta då korrigeringsregelns tillämpningsområde indirekt hade utvidgats och bestämmelsens ordalydelse hade frångåtts. Att så är fallet beror på att korrigeringsregeln som är placerad under rubriken felaktig prissättning m.m. tar sikte på en felaktig prissättning och icke-marknadsmässiga avtalsvillkor. Enligt en språklig och kontextuell tolkning av bestämmelsen föreligger då inte utrymme att omkaraktärisera de skattskyldigas rättshandlingar.

Att utfallet vid en tillämpning av principen om verklig innebörd då möjligen skulle kunna överensstämja med utfallet enligt riktlinjerna, är då oberoende av vad som faktiskt stadgas i riktlinjerna. En sådan prövning synes också förenlig med legalitetsprincipen. Detta då det föreligger lagstöd när de skattskyldiga beskattas enligt principen om verklig innebörd. Domstolen ägnar sig vid tillämpningen av principen inte åt lagtolkning. Vad domstolen gör är att utreda och bedöma vad som rent faktiskt har ägt rum. När verkligheten (faktasidan) väl är utredd tillämpar domstolen relevant lagtext på situationen. I detta andra steg föreligger således lagstöd som ligger till grund för beskattningen. Det är dock av vikt att domstolarna i domskälen klart tydliggör hur prövningen enligt principen om verklig innebörd går till, då kravet på förutsebarhet annars kan åsidosättas. I detta avseende måste det således vara möjligt för de skattskyldiga att förutse eventuella beskattningskonsekvenser av sina internprissättningsupplägg.

Enligt min mening saknar riktlinjerna således egentlig betydelse för möjligheten att omklassificera rättshandlingar på internprissättningsområdet. Att så är fallet beror då på att klargörandet av transaktionerna i svensk intern rätt sker innan korrigeringsregeln är tillämplig. Då riktlinjerna inte aktualiseras förrän en tillämpning av korrigeringsregel är aktuell, innebär detta att vad som stadgas i riktlinjerna om omklassificering av den faktiska transaktionen för svenskt vidkommande inte aktualiseras. Dock bör prövningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd bli delvis annorlunda, på internprissättningsområdet jämfört med prövningen på andra områden. Detta då både Skatteverket och de skattskyldiga kan åberopa en genomförd funktionsanalys för att styrka vad som utgör transaktionernas verkliga innebörd. I detta avseende har också många skattskyldiga en lagstadgad skyldighet att upprätta en internprissättningsdokumentation som kan ligga till grund för Skatteverkets bedömning. Trots förvaltningsrättens något bristfälliga motivering i NetEnt ansluter jag mig dock till deras uppfattning om att den prövning som äger rum enligt riktlinjerna inte är mer långtgående än den bedömning som sker enligt principen om verklig innebörd. I motsats till Burmeister

anser jag således att civilrättsligt giltiga rättshandlingar även respekteras vid en omklassificering enligt riktlinjerna.

6.2 Möjligheten att bortse från transaktioner enligt korrigeringsregeln

Enligt riktlinjerna tillåts berörda skattemyndigheter att i undantagsfall bortse från de skattskyldigas internprissättningsupplägg. Ett bortseende eller ersättande av de skattskyldigas transaktioner får dock bara ske om upplägget framstår som affärsmässigt irrationellt i jämförelse med vad som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter som agerar affärsmässigt rationellt. Vid denna bedömning läggs då inte civilrättsligt giltiga rättshandlingar till grund för beskattningen. Prövningen möjliggör istället för Skatteverket att frångå civilrättsligt giltiga rättshandlingar, om de framstår som affärsmässigt irrationella. Prövningen går således längre än den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Prövningen aktualiseras dock först när den faktiska transaktionen är utredd. Bedömningen sker då i steg två, dvs. inom ramen för en prövning enligt korrigeringsregeln.

Följande exempel kan enligt min mening beskriva en situation då ett bortseende eventuellt kan bli aktuellt; Det svenska företaget A och det utländska företaget B har ingått ett avtal som de rubricerar som låneavtal. Företag A yrkar avdrag för ränta som de hävdar har erlagts enligt låneavtalet. Skatteverket å sin sida menar att det inte rör sig om ett låneavtal utan om ett tillskott, och för det fall det skulle röra sig om ett låneavtal menar Skatteverket att räntenivån inte är marknadsmässig och att avtalet inte är affärsmässigt rationellt. Vad domstolen då har att ta ställning till är först och främst om det rör sig om ett lån eller om ett tillskott. Domstolen måste då först göra en bedömning av rättshandlingens verkliga innebörd. Om domstolen konstaterar att den verkliga innebörden av rättshandlingarna är lån, går prövningen vidare. Huruvida räntenivån är armlängdsmässig ska då bedömas enligt korrigeringsregeln. I denna situation uppkommer således frågan om det är möj-

ligt för domstolen att enligt korrigeringsregeln bortse från den skattskyldiges upplägg med hänvisning till att upplägget är affärsmässigt irrationellt.

Enligt legalitetsprincipen får ingen skatt uttas utan stöd i lag. Detta innebär att korrigeringsregelns ordalydelse måste möjliggöra ett bortseende av de skattskyldigas upplägg. Om lagtexten är oklar eller tvetydig måste tolkningen även rymmas inom ramen av rimliga tolkningsalternativ. Ordalydelsen kan därmed inte utvidgas hur långt som helst. Kravet på förutsebarhet innebär således att de skattskyldiga måste kunna förutse beskattningskonsekvenserna av sitt handlande. Att bortse från civilrättsligt giltiga rättshandlingar på den grund att de är affärsmässigt irrationella, skulle med största sannolikhet inte uppfylla kravet på förutsebarhet. Detta då det blir oerhört svårt att förutse vilka typer av upplägg som kan träffas av ett bortseende. Det räcker då inte längre med att utforma sina transaktioner enligt gällande civilrätt. Transaktionerna skulle trots detta, på oklara grunder kunna ersättas eller bortses ifrån. Vidare, kan inte uttrycket affärsmässigt rationellt sägas ha den precision som bör krävas enligt bestämdhetskravet. Frågan blir då vad som kommer till uttryck i korrigeringsregelns ordalydelse.

I korrigeringsregeln stadgas att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats, som avviker från vad som skulle ha överenskommits mellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Frågan blir då om det inom denna ordalydelse finns utrymme för en tolkning, innebärande att de skattskyldigas transaktioner kan bortses ifrån. Klart är att det inte direkt av ordalydelsen framgår att det är tillåtet att bortse från de skattskyldigas transaktioner. Regeln tillåter dock att villkor för internpris-sättningsändamål justeras om de inte är marknadsmässiga och att intresseföretagen beskattas därefter.

Om intresseföretagen har avtalat om en treprocentig räntesats, men den marknadsmässiga räntan ligger på två procent innebär detta att det svenska företags resultat ska beräknas som om en ränta om två procent har erlagts.

Om transaktionen mellan intresseföretagen är affärsmässigt irrationell i jämförelse med vad oberoende företag skulle ha överenskommit, skulle detta teoretiskt sett kunna innebära att hela upplägget inte är marknadsmässigt. Detta då oberoende företag inte hade utformat ett liknande internprissättningsupplägg. Frågan blir då om hela upplägget, eller hela avtalet för internprissättningsändamål kan bortses ifrån eller ersättas med ett annat marknadsmässigt upplägg.

Enligt min mening är det högst tveksamt om bestämmelsens ordalydelse kan anses medge en tolkning som innebär att transaktionen kan bortses ifrån eller ersättas. Utförs en kontextuell tolkning av bestämmelsen går det att konstatera att bestämmelsen är placerad under rubriken oriktig prissättning m.m., detta talar för att regeln tar sikte på att justera icke-marknadsmässiga prissättningar och icke-marknadsmässiga avtalsvillkor och inte på att justera hela avtal eller internprissättningsupplägg. En tolkning av ordalydelsen som medför att de skattskyldigas internprissättningstransaktioner kan bortses ifrån är således inte förenlig med legalitetsprincipen då en sådan tolkning inte har stöd i lagtexten. Enligt min mening medger således inte korrigeringsregelns ordalydelse att rättshandlingar som är affärsmässigt irrationella bortses ifrån. Detta överensstämmer med vad Högsta Förvaltningsdomstolen i Finland konstaterade vid prövningen om det var möjligt att omkaraktärisera ett lån till ett tillskott enligt den finska motsvarigheten till korrigeringsregeln. Domstolen ansåg i fallet att riktlinjerna enbart var vägledande inom tillämpningsområdet för den finska bestämmelsen.

Tjernberg menar som ovan angivits att KamR i AB bioMérieux går längre än principen om verklig innebörd, då domstolen beaktar den ekonomiska innebörden och kommer fram till en slutsats som inte överensstämmer med den civilrättsliga klassificeringen av avtalet. Domstolen skulle då göra detta inom ramen för prövningen enligt korrigeringsregeln.¹⁷⁴ Jag delar i detta avseende Tjernbergs uppfattning om att när KamR prövar transaktionen äger prövningen rum inom ramen för korrigeringsregeln. Som jag tidigare

¹⁷⁴ Se avsnitt 5.4.5, s. 56.

redogjort för, är jag dock inte överens med Tjernberg angående att domstolen frångår den civilrättsliga rubriceringen av avtalet. Enligt min mening respekteras således licensavtalet och avtalet frångås inte enligt korrigeringsregeln. Vad KamR gör är således inte att bortse från transaktionen, vilket skulle vara otillåtet enligt legalitetsprincipen. KamR utreder istället transaktionens verkliga innebörd med en tillämpning av riktlinjerna, vilket i och för sig är felaktigt, eftersom transaktionens verkliga innebörd ska utredas utan hänvisning till riktlinjerna.¹⁷⁵

Då den svenska korrigeringsregeln inte kan anses tillåta ett bortseende av de skattskyldigas transaktioner, saknar det betydelse huruvida så är fallet enligt ett av de av Sverige ingångna skatteavtalen. Detta då skatteavtal aldrig kan utvidga den svenska beskattningsrätten, utan enbart begränsa den.

Vad gäller riktlinjernas stadgande om bortseende och ersättande av de skattskyldigas transaktioner på internprissättningsområdet får riktlinjerna således anses sakna betydelse för möjligheten att bortse från transaktioner enligt svensk rätt. Vad den svenska korrigeringsregeln medger är således en justering av ett intresseföretags resultat, om resultatet har blivit lägre till följd av att det har avtalats om icke-marknadsmässiga villkor. Det innebär inte en möjlighet att bortse från de skattskyldigas transaktioner.

¹⁷⁵ Låt vara att resultatet av en prövning enligt riktlinjerna eventuellt kan bli detsamma som enligt principen om verklig innebörd.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Bullen, Andreas, *Arm's length transaction structures: recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, : International Bureau of Fiscal Documentation, Diss. Oslo : Univ., 2010, Amsterdam, 2011.

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber förlag, Stockholm(1978).

Burmeister, Jari, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, 1. Uppl., Norstedts Juridik, Lic.-avh. Stockholm: Handelshögskolan, 2012, Stockholm, 2012 E-bok.

Burmeister, Jari, *Internprissättning och omkaraktisering: en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, 1. Uppl., Iustus, Diss. Uppsala: Uppsala universitet, 2016,Uppsala, 2016 E-bok.

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. Uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Lodin, Sven Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer samt Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, femtonde upplagan, Studentlitteratur, Lund (2015).

Monsenego, Jérôme, *Introduction to transfer pricing*, [New ed.], Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2015.

OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing.
http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en

OECD (2010), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org.ludwig.lub.lu.se/10.1787/tpg-2010-en>

Rosander, Ulrika *Generalklausulen mot skatteflykt*, Jönköping (2007)

Artiklar

Arvidsson, Richard, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. Några synpunkter på en doktorsavhandling*, svensk skattetidning nr 4, 1999 s. 195-233.

Von Bahr, Stig, *En avhandling om verklig innebörd*, Skattenytt 2012 s. 735.

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper- nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2.

Bergström, Sture, *Rättsfall*, Skattenytt 2004 s. 771.

Burmeister, Jari *OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla*, svensk skattetidning 2016:6-7, s. 433-450.

Calderón, Jose, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?*, Intertax 2007-1.

Hilling, Maria, *Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, svensk skattetidning 2014:4 s. 322.

Hultqvist, Anders, *Leasingdomarna- en analys och kommentar*, Skattenytt 1999 s. 395.

Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007 s. 696.

Hultqvist, Anders, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*, svensk Skattetidning 2009:1 s. 106.

Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016 s. 730.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning- några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013 s. 10-21

Kardvik, Urban, *Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser*, Skattenytt 2007 s. 431.

Tjernberg, Mats *Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2005 s. 325.

Tjernberg, Mats, *regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt 2003 s. 14

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område-lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, Skattenytt 2016 s. 167.

Tjernberg, Mats, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, svensk skattetidning 2017:2 s. 118-129.

Samuelsson, Lars, *Verkliga innebörden vid aktieförsäljning via utländskt bolag- kommentar till Trebolit-domen*, Skattenytt 2009 s. 473.

Samuelsson, Lars, *HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning- ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?* Skattenytt 2013 s. 853.

Gäverth, Leif och Möller, Lars, *Har regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007 s. 652.

Möller, Lars, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, Skattenytt 2003 s. 574.

Möller, Lars, *Genomsyn av rättshandlingar*, Skattenytt 2011 s. 529.

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i be-skattning*, Skattenytt 2014 s. 554.

Påhlsson, Robert, *Kringgående av inkomstskattelag- en resa utan slut*, Skat-tenytt 2016 s. 105- 128.

Raunio, Merja, *Landmark case on the ability of tax authorities to disregard and recharacterize transaction*, International Transfer Pricing Journal, January/February 2015, s. 28.

Rick, Johan, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt- när och i så fall hur?* svensk skattetidning, 2016:8 s. 541-551.

Elektroniska källor

Bullen, Andreas, *Arm's length transaction structures: recognising and re-structuring controlled transactions in transfer pricing –summary-*
http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/document_s/taxation/gen_info/conferences/andreas_bullen_summary.pdf, besökt 2017-05-09.

<http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>, besökt 2017-01-20.

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/arende/betankande/dokumentation-vid-internprissattning-och_H401SkU14, besökt 2017-03-18

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.1/331434.html>, besökt 2017-03-18

Jonsson, Lars [*Inkomstskattelag (1999:1229) lagkommentaren till 14 kap. 19 §*], i Karnov, Lexino 2014-01-01, besökt 2017-03-19.

Offentligt tryck

Proposition 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m.

Rättsfallsförteckning

RÅ 79 1:40

RÅ 79:1:98

RÅ 80 1:59

RÅ 1980 Aa 114

RÅ 1989 ref. 62 I

RÅ 1990 ref. 34

RÅ 1990 ref. 101

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1998 ref. 58 I

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2008 not 169

HFD 2011 ref. 79

HFD 2012 not 48

HFD 2013 ref. 43

HFD 2016 ref. 23

HFD 2016 ref. 45

KamR mål nr: 9210-14

KamR mål nr: 7416-14

KHO 2014:119