



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Ludwig Wikman

## Dubbla avdrag och OECD

En undersökning av 24 b kap. 14 – 18 §§ IL och OECD:s tolkningsvärde i intern rätt

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: HT2020

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod, material och forskningsläge	9
1.5 Disposition	11
<b>2 HYBRIDA MISSMATCHNINGAR OCH DUBBLA AVDRAG</b>	<b>12</b>
2.1 Introduktion till källorna	12
2.2 De svenska reglerna	15
2.2.1 Dubbla avdrag för svenska bolag	15
2.2.2 Dubbla avdrag för utländska bolag	19
2.2.3 Dubbla avdrag i olika företag	20
2.2.4 Dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist	21
<b>3 OECD:S ROLL I SVENSK LAGTOLKNING</b>	<b>24</b>
3.1 Traditionella källor vid rättstillämpning	24
3.2 Förutsättningar OECD:s inflytande	26
3.3 Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt	27
3.4 Korrigeringsregeln, HFD och tolkning genom OECD	28
3.4.1 Skatteverkets rättsliga vägledning och underrätter	30
3.4.2 Jari Burmeister och OECD:s riktlinjer för internprissättning	32
3.5 Allokering av tillgångar	34
3.5.1 RÅ 1998 not 229 och HFD 2018 ref 79 om allokering av andelar i dotterbolag till ett fast driftställe i Sverige	36
3.6 Artistiskattelagen och 2016 års fall från HFD	37

<b>4</b>	<b>ANALYS</b>	<b>40</b>
4.1	Hybrida mismatchningar med dubbla avdrag	40
4.1.1	Avdrag i olika företag	40
4.1.2	Sverige är hemviststat	41
4.1.3	Fast driftställe i Sverige	44
4.1.4	Missmatchning med dubbel hemvist	45
4.2	OECD:s rättskällevärde	46
4.2.1	OECD:s roll vid intern skattelagstolkning	46
4.2.2	Särskilt om reglerna om dubbla avdrag genom hybrida mismatchningar	52
<b>5</b>	<b>SLUTSATS</b>	<b>56</b>
	<b>BILAGA A</b>	<b>57</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>62</b>

# Summary

During 2013 OECD, in collaboration with G20, presented 15 actions against base erosion and profit shifting (“BEPS”) through international structures. Recommendation 6 and 7 in action 2 refers to hybrid mismatches and double deductions. In the light of BEPS, the European Union presented Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market which, amongst other, covered hybrid mismatches and double deductions. The Swedish rules were placed in 14 – 18 §§ in chapter 24 b of the Swedish income tax legislation. The rules are technically complicated and regulates how, where and when deductions are to be denied in order to avoid double deduction situations through hybrid mismatches. The rules are largely based on the BEPS report. The primary responsibility to regulate situations with double deductions through hybrid mismatches is with the payer’s jurisdiction. If the payer’s jurisdiction does not intervene the responsibility falls on the jurisdiction where the payment was made.

Swedish tax legislation is defined by strong norm-boundness. Decisions regarding tax need a basis in legislation and the wording in legislation also is the primary source. If the legislation is not precise enough the rules can be interpreted through preparatory work, earlier rulings and doctrine. The principle of legality demands further quality in regard of tax legislation and, for example, vague tax legislation should not exist.

The increasing influence from the OECD is particularly noticeable in the interpretation of international tax law with the OECD model tax treaty and the comments to the treaty in center. But regarding Swedish internal tax law the OECD also has developed an increasing influence. Through mainly one judgement from the Highest Administrative court the possibility to interpret internal tax law using documents from the OECD opened. The width of this possibility, however, seems quite diffuse. One can also question to what extent this can be regarded in line with the basic demands put on tax legislation. To what extent the documents from OECD on hybrid mismatches

and double deductions will influence the interpretation of the Swedish rules therefor remains uncertain.

# Sammanfattning

Under 2013 presenterade OECD i samarbete med G20 15 åtgärds punkter mot skattebaserodering och vinstförflyttning genom internationella bolagsstrukturer. Arbetet hos OECD fick namnet BEPS. Rekommendation 6 och rekommendation 7 i åtgärd 2 rör hybrida mismatchningar och dubbla avdrag. I ljuset av BEPS presenterades rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion med krav på medlemsländerna om införande av regler mot, bland annat, hybrida mismatchningar och dubbla avdrag. De svenska reglerna placerades i 24 b kap. 14 – 18 §§ IL. Reglerna är komplicerade och reglerar hur, var och när avdrag ska nekans för att undvika skatteflykt genom hybrida mismatchningar. Reglerna är i stor utsträckning baserade på BEPS och fungerar, förenklat, som så att staten där moderbolaget har sin hemvist har det primära ansvaret att åtgärda en situation med dubbla avdrag. Om hemviststaten inte åtgärdar situationen faller, sekundärt, ansvaret på staten där till exempel det fasta driftstället finns.

Svensk skatterätt präglas av stark normbundenhet. Skatt ska ha stöd i lag och det är också lagtexten som är den primära rättskällan. Vid oklarheter kan ledning sökas i förarbeten, rättspraxis och doktrin. Legalitetsprincipen ställer upp ytterligare krav vad gäller skattelagstiftning och bestånds delen bestämdhetskravet innebär, om inte ett förbud mot, att vag lagtext är klandervärd.

OECD:s ökande inflytande på området märks i synnerhet vid tolkning av internationell skatterätt där modellavtalet och kommentarer till modellavtalet har en alldeles särskild ställning, men också vid tolkning av intern svensk skatterätt. Genom framför allt Shell-domen har HFD öppnat för möjligheten att tolka intern skatterätt med hjälp av dokument framtagna inom OECD. Det framstår dock som oklart i vilken utsträckning detta är möjligt och huruvida det kan anses förenligt med de grundläggande krav som finns på skattelagstiftning. Vad OECD:s dokument kommer få för betydelse vid

tillämpning och tolkning av reglerna om hybrida mismatchningar och dubbla avdrag återstår därför att se.

# Förord

Tiden på juristprogrammet har nu nått vägs ände. Samtidigt som det känns som att första dagen på Juridicum var alldeles nyligen, känns det som att jag aldrig har gjort något annat. Tack alla som förgyllt dessa otroliga år. Med visst vemod känner jag ett behov av att tacka i synnerhet ett par personer.

Tack till min handledare, Mats Tjernberg, för betydelsefulla insikter, nyttiga synpunkter och intressanta diskussioner. Tack Alex Skepastianos för din korrekturläsning och våra evighetslånga schackmatcher. Tack vare din korrekturläsning av mina texter under årens gång har jag gjort stora språkliga framsteg. Tack mamma för ditt försök till korrekturläsning och för ditt emotionella stöd. Tack Alexandra, för allt.

Lund, mars 2021

*Ludwig Wikman*



# Förkortningar

Artistskattelagen	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation of Economic Co-operation and Development
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
RÅ	Regeringsrättens årsbok

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Internationell beskattning har aldrig stått högre på agendan än idag. Den snabba globaliseringen av handel och bolagsstrukturer har lett till att lagstiftning runt om i världen inte har hunnit uppdateras för att ligga rätt i tiden. En globaliserad marknad innebär också att lagstiftningen måste samspela med andra länders lagstiftning i mycket högre utsträckning. Internationella företagsstrukturer kan utnyttja lagstiftning som inte lyckats följa utvecklingen för att generera stora skattefördelar genom skattebaserodering och vinstförflyttningar. 2017 års CbC-rapport i USA visade att amerikanska multinationella koncerner (MNEs) rapporterade totalt 4,2 biljoner USD i vinst utomlands, varav 3 biljoner USD, 71,4 %, i skatteparadis. Mer vinst rapporterades av de amerikanska bolagen på Caymanöarna med 63 000 invånare än i Kina med 1 380 000 000 invånare. Mycket genom vinstförflyttning.<sup>1</sup>

Inom ramen för den internationella organisationen OECD har ett utbrett internationellt samarbete resulterat i 15 åtgärds punkter, som presenterades den 5 oktober 2015, med syfte att säkerställa att bolag betalar skatt i den jurisdiktion där vinster genereras. Projektet hos OECD fick namnet BEPS. Åtgärd 2 i BEPS utgörs av rekommendationer för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar och rekommendation 6 och 7 i åtgärd 2 syftar till att åtgärda hybrida mismatchningar som leder till dubbla avdrag.

En förutsättning för att en hybrid mismatchning ska uppstå är att det föreligger olikheter i nationell lagstiftning. En sådan mismatchning kan uppstå både vad avser ett bolag och finansiella instrument. Ett finansiellt instrument kan behandlas som en skuld i en stat och som eget kapital i en annan stat. Ett bolag kan på samma sätt innebära en hybrid mismatchning

---

<sup>1</sup> Clausing (2020)

genom att behandlas som delägarbeskattat i en stat och som en egen person i en annan stat. Genom skatteplanering kan hybrida mismatchningar användas för att sänka den totala beskattningen för bolagsstrukturen.<sup>2</sup>

I EU röstade medlemsstaterna unisont genom direktiv 2016/1164 mot skatteflyktsmetoder för att tillmötesgå BEPS. Enligt direktivet skulle de flesta reglerna finnas på plats i medlemsstaterna till 2020 och artikel 9 i direktivet rör dubbla avdrag genom hybrida mismatchningar. De svenska reglerna mot dubbla avdrag genom hybrida mismatchningar har placerats i 24 b kap. 14 – 18 §§ IL. Reglerna är nya och mycket komplicerade och det föreligger därför ett behov av att utreda vad reglerna egentligen betyder och hur utvecklingen av reglerna har sett ut.

Tolkning av svensk, intern, skatterätt präglas av stark normbundenhet. Den viktigaste källan vid tolkning är lagtext och som ytterligare vägledning inom lagtextens ram används förarbeten och praxis. Genom några avgöranden har HFD öppnat för möjligheten att använda sig av dokument och avvägningar framtagna inom ramen för OECD vid tillämpningen av intern rätt. Det framstår dock som oklart i vilken utsträckning internationellt framtagna dokument har, och bör ha, relevans vid tolkning av intern rätt. Mängden dokument från OECD på det skatterättsliga området torde, i synnerhet med tanke på BEPS, öka i framtiden vilket gör frågan än mer relevant.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda vilka omständigheter som ska föreligga för att de svenska reglerna om dubbla avdrag genom hybrida mismatchningar ska vara tillämpliga samt att utreda när och hur justering ska ske enligt reglerna. Syftet är vidare att utreda sambandet mellan OECD och svensk lag samt OECD:s betydelse vid tolkning av intern rätt. Vid betydelsen av OECD:s dokument vid tolkning av intern rätt är syftet att både utreda

---

<sup>2</sup> Se till exempel prop. 2017/18:245 s. 63.

situationen generellt inom skatterätten och vad det får för betydelse för reglerna om dubbla avdrag.

För att uppfylla syftet ska följande frågor utredas:

- Under vilka förutsättningar, och hur, ska justering göras enligt reglerna i 24 b kap. 14 – 18 §§ IL?
- Vad har OECD:s material för tolkningsvärde vid tolkning av svensk intern skatterätt och vad kommer det få för betydelse vid tolkningen av 24 b kap. 14 – 18 §§ IL?

### 1.3 Avgränsningar

För reglerna om hybrida mismatchningar och dubbla avdrag avgränsas uppsatsen genom att analysen kommer kretsa kring de modeller som redovisas i bilaga A.

Vad gäller diskussionen om OECD:s inflytande vid tolkning av svensk intern skatterätt utgår den från de relevanta domar som finns från HFD, RÅ 1991 ref. 107, RÅ 1998 not 229, RÅ 2009 ref. 91, HFD 2016 ref. 23, HFD 2016 ref. 57 och HFD 2018 ref 79.

### 1.4 Metod, material och forskningsläge

Den rättsdogmatiska metoden kan användas i syfte att lösa ett problem genom att applicera en rättsregel. Appliceringen av en rättsregel för att lösa problemet sker genom användandet av de allmänt accepterade rättskällorna lagstiftning, förarbeten och praxis samt juridisk vetenskaplig litteratur på området. Den rättsdogmatiska metoden utgår således oftast från en konkret problemställning.<sup>3</sup> Kleineman menar att den rättsdogmatiska analysen innebär en analys av rättskällorna för att fastställa vad som är gällande rätt i ett visst sammanhang.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Kleineman (2018) s. 21 f.

<sup>4</sup> Ibid s. 26.

Den rättsdogmatiska metoden kan också användas för att granska den juridiska argumentationen. Fokus i detta perspektiv är då rättskällevärdet och eventuell kritik mot den. Genom att studera rättskällorna, givet den självklara särprägel lagtext och prejudikat har, söka klargöra källornas betydelse. Förarbeten tillmätts särpräglad auktoritet i förhållande till doktrin och kan argumenteras ha en något självständig grund medan doktrin värderas i tyngden av argumentationen. Kleineman illustrerar hur problematik kan uppstå och viss kritik kan riktas när balansen källorna mellan inte värderas helt så tydligt genom NJA 2009 s. 672 där HD konstaterade att vägledning för vad som är skälig uppsägningstid bör sökas genom Draft Common Frame of Reference, ett arbete med modellregler för europeisk privaträtt framtaget av två akademiska arbetsgrupper, istället för att låta sig vägledas av ett relativt nytt avgörande från HD. Exemplet illustrerar rättskällevärdets dynamiska sida.<sup>5</sup>

Svensk skatterätt präglas av stark normbundenhet och Tjernberg diskuterar förekomsten av en särskild skatterättslig metod då rättsdogmatiken enbart kan erkänna ett ”rätt” sätt. På grund av olikheter i hur personer, till exempel justitieråd, uppfattar saker som hänt eller hur en rättsregel ska tolkas kan meningsskiljaktigheter uppstå avseende vad som är gällande rätt eller vad som är rätt metod vid utrönandet av gällande rätt. Tjernberg förenklar det genom att konstatera att det visserligen kan vara så att det endast finns en gällande rätt, så som HFD skulle döma i saken, men att det ibland föreligger olika uppfattningar om vad som är gällande rätt. Exempel på denna skatterättsliga metod kan vara textuell tolkning och förarbetsanvändning.<sup>6</sup>

Uppsatsen är uppdelad i två skilda delar. Den första delen handlar om reglerna i 24 b kap. 14 – 18 §§ IL och den andra delen om OECD och organisationens inflytande vid tolkning av intern svensk skatterätt.

Vad gäller reglerna om dubbla avdrag genom hybrida mismatchningar i 24 b kap. 14 – 18 §§ IL utgår uppsatsen från den rättsdogmatiska metoden med

---

<sup>5</sup> Ibid s. 32 f.

<sup>6</sup> Tjernberg (2018) s. 19 f.

beaktande av särskild skatterättslig metod för att utröna gällande rätt genom användandet av de allmänt accepterade rättskällorna och med en analys de lege lata. Materialet är relativt begränsat och består av svenska förarbeten, ett direktiv från EU och dokument från OECD.

Delen om intern lagtolkning och OECD:s rättskällevärde utgår också från rättsdogmatisk metod med rättskälleläran i fokus för att söka klargöra betydelsen av källorna. Relevant information på området utgörs av de klassiska rättskällorna lagtext, förarbeten, praxis och doktrin samt dokument från OECD. Doktrin på området består främst av texter skrivna av Anders Hultqvist, Bertil Wiman, Mats Tjernberg, Johan Rick och en avhandling av Jari Burmeister.

## 1.5 Disposition

I *kapitel två* presenteras reglerna i 24 b kap. 14 – 18 §§ IL gällande hybrida mismatchningar och dubbla avdrag. Inledningsvis presenteras utvecklingen av reglerna och en introduktion av källorna för att sedan beskriva reglerna i formerna av avdrag i olika företag, när Sverige är hemviststat, när ett fast driftställe i Sverige föreligger och mismatchning med dubbel hemvist. I *kapitel tre* beskrivs OECD:s rättskällevärde vid tolkning av intern rätt. Inledningsvis introduceras läsaren till de traditionella rättskällorna samt förutsättningarna för OECD:s inflytande. OECD:s inflytande i intern rätt beskrivs med utgångspunkt i förutsättningarna vid tolkning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL, allokering av tillgångar och artistkattelagen. Analysen i *kapitel fyra* har reglerna om hybrida mismatchningar och dubbla avdrag som fokus. Reglerna diskuteras med utgångspunkt i bolagsstrukturerna presenterade i bilaga A. Sedan diskuteras OECD och organisationens inflytande vid tolkning av intern rätt samt vad det torde få för betydelse när det kommer till reglerna om hybrida mismatchningar och dubbla avdrag. I *kapitel fem* presenteras en kort slutsats.

# 2 Hybrida mismatchningar och dubbla avdrag

## 2.1 Introduktion till källorna

Artikel 1 i konventionen för OECD<sup>7</sup> stadgar att målet med organisationen är att främja hållbar ekonomisk tillväxt. I strävan efter målet ska organisationen, enligt artikel 2, utveckla regler för ekonomisk utveckling och undvika utveckling som riskerar att underminera staterna. Artikel 5 stadgar att beslutsfattandet kan utgöras av för medlemsstaterna bindande regler alternativt rekommendationer. Huvudsyftet med OECD på skatterättens område har historiskt varit att förmå stater att ingå skatteavtal för att undvika dubbelbeskattning. Ett första utkast på modellavtal mellan stater för undvikande av dubbelbeskattning publicerades 1963.<sup>8</sup>

I september 2013 presenterades genom ett samarbete mellan OECD och G20 15 åtgärds punkter<sup>9</sup> mot skattebaseroering och vinstflyttning genom multinationella bolagsstrukturer, BEPS. Rekommendationerna för att åtgärda icke önskade effekter av hybrida mismatchningar utgörs av åtgärd två och den färdiga rapporten på detta område presenterades 2015.<sup>10</sup> Rekommendation sex och sju i rapporten behandlar dubbla avdrag.<sup>11</sup> En ytterligare rapport presenterades 2017 och rör dubbla avdrag genom fasta driftställen.<sup>12</sup> Den sistnämnda rapporten syftar till att underlätta implementeringen och förståelsen för åtgärderna.<sup>13</sup> Rekommendation fyra i rapporten behandlar dubbla avdrag och utgör förtydliganden kring

---

<sup>7</sup> Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development.

<sup>8</sup> Se bl.a. Model Tax Convention on Income and on Capital (2017) s. 16 & Tjernberg (2017).

<sup>9</sup> Se <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, för full lista.

<sup>10</sup> OECD (2015).

<sup>11</sup> Ibid, s. 67 & 77.

<sup>12</sup> OECD (2017).

<sup>13</sup> Ibid, s. 3 f.

rekommendation sex i rapporten från 2015 i de delar gällande dubbla avdrag som uppstår genom betalningar genom fasta driftställen.<sup>14</sup>

Sverige är medlem i EU sedan 1 januari 1995. EU:s primärrätt består av de två fördragen unionsfördraget (FEU) och funktionsfördraget (FEUF) som utgör den högsta nivån i EU:s normhierarki. FEUF innehåller reglering av EU:s befogenheter inom olika områden och kompetensfördelningen mellan EU och medlemsländerna.<sup>15</sup> Primärrätten utgör ramverket för EU:s arbete och den lagstiftning som produceras inom EU utgör sekundärrätt. Sekundärrätten består främst av förordningar, direktiv och beslut.<sup>16</sup> Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och föreskriver resultat som staterna ska införliva inom statens interna rätt inom en viss tid. Tanken med att direktiv ska införlivas inom den nationella lagstiftningen är att varje stat ska kunna anpassa sig på det sätt som bäst passar staten bäst själv, förutsatt att målet med direktivet uppfylls.<sup>17</sup>

Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) har enligt artikel 19.1 FEU som grundläggande uppgift att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen. I huvudsak sker denna övervakning genom granskning av lagenligheten av antagna rättsakter, artikel 263.1 FEUF, och kan ogiltigförklara rättsakter om EU-domstolen anser att en rättsakt utfärdad av något organ i unionen står i strid mot fördragen enligt artikel 264 FEUF.

Med befogenhet genom artikel 115 FEUF har EU antagit rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion och senare rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredje länder, varvid befintliga lydelse till viss del ändrades i det ursprungliga direktivet.<sup>18</sup> EU identifierade behovet av att finna gemensamma men flexibla

---

<sup>14</sup> Ibid, s. 21.

<sup>15</sup> Bernitz & Kjellgren (2014) s. 49 f.

<sup>16</sup> Ibid s. 54.

<sup>17</sup> Ibid s. 56.

<sup>18</sup> RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 och senare ändrad genom RÅDETS DIREKTIV (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017.



lösningar på EU-nivå och fann därför att beslut genom direktiv var att föredra.<sup>19</sup> Direktivet är avsett att vara förenligt med, och inte mindre effektivt än, åtgärd två i BEPS.<sup>20</sup> Artikel 2 i direktivet mot skatteflyktsmetoder stadgar att direktivet utgör en lägsta skyddsnivå och hindrar således inte tillämpningen av nationella regler som avser säkerställa högre nivå av skydd för inhemsk skatt. Direktivet reglerar både situationer med fasta driftställen och mellan olika bolag.<sup>21</sup> Medlemsländerna skulle anta regler som överensstämmer med direktivet och reglerna skulle träda i kraft senast 1 januari 2020.<sup>22</sup>

Artikel 9.1 i direktivet stadgar att en hybrid mismatchning som leder till dubbla avdrag ska åtgärdas i investerarens jurisdiktion och om så inte görs ska avdraget nekas i betalarens jurisdiktion. Dubbla avdrag ska dock kunna kvittas mot dubbelt inkluderad inkomst uppkommen samma beskattningsår eller nästkommande beskattningsår. Artikel 9b i direktivet reglerar situationen med dubbel hemvist som resulterar i att avdrag för samma betalning kan göras i olika jurisdiktioner. Den skattskyldiges medlemsstat ska vägra avdraget i den mån som den andra jurisdiktionen tillåter att det dubbla avdraget kvittas från inkomster som inte omfattas av dubbel inkludering. Om båda jurisdiktionerna är medlemsstater ska den medlemsstat där den skattskyldige enligt skatteavtalet mellan de båda berörda medlemsstaterna inte anses ha sin hemvist vägra avdraget. Direktivet hänvisar medlemsstaterna till OECD:s BEPS-rapport om åtgärd 2 vid implementeringen, som källa för illustration och tolkning, i den utsträckning OECD-rapporten överensstämmer med bestämmelserna i direktivet och unionsrätten i övrigt.<sup>23</sup>

Regeringen presenterade den 26 september 2019 proposition 2019/20:13 som förslag på bestämmelser för genomförandet av direktiven och behandlar därmed dubbla avdrag. Förslagen som presenterades i propositionen trädde i kraft 1 januari 2020 och bestämmelserna gällande dubbla avdrag placerades i

---

<sup>19</sup> Direktiv 2016/1164, skäl 2

<sup>20</sup> Direktiv 2017/952, skäl 7

<sup>21</sup> Ibid, skäl 12

<sup>22</sup> Direktiv 2016/1164, artikel 11 punkt 5a.

<sup>23</sup> Direktiv 2017/952, skäl 28.

24 b kap. 14 – 18 §§ IL.<sup>24</sup> Reglerna består av mismatchningar med dubbla avdrag dels genom fasta driftställen, dels genom hybridbolag.<sup>25</sup>

## 2.2 De svenska reglerna

De grundläggande förutsättningarna som måste föreligga för att reglerna i 24 b kap. IL ska vara tillämpliga är att bolagen är i en intressegemenskap eller att betalningarna görs genom strukturerade arrangemang enligt 24 b kap. 2 – 3 §§ IL. Bestämmelserna trädde i kraft 1 januari 2020 och ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

De svenska reglerna om dubbla avdrag har placerats i 24 b kap. 14 – 18 §§ IL. Avdrag för samma utgifter i olika företag behandlas i 14 §, avdrag för samma utgifter genom fast driftställe i 15 – 16 §§, återföring av avdrag i 17 § och företag med dubbel hemvist i 18 §. Bestämmelserna kommer redogöras för i ordningen dubbla avdrag för svenska bolag, dubbla avdrag för utländska bolag, dubbla avdrag i olika bolag och sist dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist.

### 2.2.1 Dubbla avdrag för svenska bolag

Bestämmelsen i 24 b kap. 15 § IL stadgar att ett företag inte får göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat om avdrag för samma utgifter får göras i den stat där det fasta driftstället finns, till den del avdrag i den andra staten görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften. Andra stycket anger att bestämmelsen inte gäller till den del avdraget motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna.

Bestämmelsen i 24 b kap. 17 § IL gäller återföring av avdrag och stadgar att ett företag som har gjort avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat och som inte motsvarats av inkomster som tas upp

---

<sup>24</sup> Prop. 2019/20:13 s. 1.

<sup>25</sup> Ibid, s. 78.

till beskattning i båda staterna enligt 15 § andra stycket ska återföra sådana gjorda avdrag, till den del det i den andra staten görs avdrag för tidigare års underskott som hänförs till det fasta driftstället mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften. Avdragen ska återföras till beskattning det beskattningsår då avdraget i den andra staten görs.

### **2.2.1.1 Sverige ska neka avdrag**

De två bestämmelserna i 24 b kap. 15 och 17 §§ IL reglerar den form av hybrid mismatchning som kan uppstå om ett svenskt bolag bedriver verksamhet utomlands genom ett fast driftställe. För att en sådan hybrid mismatchning ska anses föreligga krävs att bolaget har en utgift hänförlig till det fasta driftstället som innebär avdrag både i Sverige och i den stat där det fasta driftställen finns. De dubbla avdragen, vilka kan hänföras från samma utgift, ska användas mot olika inkomster; icke-dubbelt inkluderad inkomst. Någon hybrid mismatchning uppstår således inte om det dubbla avdraget görs mot inkomst som är dubbelt inkluderad. Det krävs inte att det är samma bolag som gör avdraget i båda länderna. Sikte tas på om en utgift från ett fast driftställe leder till avdrag i två länder.<sup>26</sup>

Vid bedömningen av om dubbelt avdrag föreligger och om inkomsten är dubbelt inkluderad hänvisar lagstiftaren via förarbetena direkt till vad som redovisas i BEPS. Huruvida en betalning ger upphov till ett dubbelt avdrag är en legal fråga och avgörs genom utredning av hur betalningen behandlas skatterättsligt. Om båda staterna medger rätt till avdrag hänförligt till samma betalning, eller tillgång, föreligger ett dubbelt avdrag.<sup>27</sup> Hur länderna kategoriserar betalningen spelar ingen roll vid bedömningen om dubbelt avdrag ska anses föreligga. Om ena staten medger avdrag för diverse förmåner till anställda och det andra landet medger avdrag för samma betalningar men räknar in det under vanlig lön innebär det att ett dubbelt avdrag föreligger.<sup>28</sup> Om en betalning resulterar i dubbla avdrag ska skillnaderna i värdering av avdraget mellan staterna inte avgöra om en

---

<sup>26</sup> Prop. 2019/20:13 s. 78 f.

<sup>27</sup> OECD (2015) s. 70.

<sup>28</sup> Ibid s. 322.

missmatchning föreligger. Det ska inte heller ha betydelse när avdraget kan göras, vilket innebär att om hela kostnaden för en tillgång ska dras av helt första året och skrivs av under fem år i den andra staten är avdragen duplicerade trots att det sker under olika perioder. Om en betalning kommer vara avdragsgill i den andra staten ska den behandlas som dubbel när den tas upp enligt intern rätt. En inkomst anses dubbelt inkluderad om samma post är upptagen som inkomst i båda de stater där det dubbla avdraget görs. Bedömningen vid vad som ska anses utgöra dubbelt inkluderad inkomst motsvarar den som görs vid dubbelt avdrag.<sup>29</sup>

För att bestämmelsen ska vara tillämplig ska avdraget användas mot icke-dubbelt inkluderade inkomster. Inkomst är icke-dubbelt inkluderad om inkomsten endast tas upp i en av staterna. Genom hybrida missmatchningar finns det många olika sätt för bolag att göra dubbla avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst. Vanligast har varit att använda sig av resultatutjämningsystem i landet där driftstället finns för att dra av kostnader i den andra staten mot inkomster i ett annat bolag. Även i denna del motsvarar den svenska regeln rekommendationen i BEPS.<sup>30</sup> Enligt 6 kap. 4 § IL är det bolag som är obegränsat skatteskyldigt i Sverige skatteskyldigt för samtliga inkomster. Inkomster från utomlands fasta driftställen är därför dubbelt inkluderad enligt svensk rätt. Begreppet icke-dubbelt inkluderad inkomst definieras därför som ”inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften”.<sup>31</sup>

I propositionen redovisas också att staterna har en viss valfrihet avseende att avgöra när en hybrid missmatchning ska anses uppstå. Antingen kan missmatchningen uppstå redan när möjligheten till dubbelt avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst uppstår, eller så föreligger det en missmatchning först när bolaget väljer att göra avdraget.<sup>32</sup> Eftersom Sverige som huvudregel beskattar svenska bolags utomlands fasta driftställen med

---

<sup>29</sup> OECD (2015) s. 71, se motsvarande i prop. 2019/20:13 s. 80.

<sup>30</sup> Ibid s. 72; prop. 2019/20:13 s. 80 f.

<sup>31</sup> OECD (2015) s. 84.

<sup>32</sup> Prop. 2019/20:13 s. 81.

avräkning för erlagd skatt i den andra staten enligt creditmetoden<sup>33</sup> anses det betungande för Sverige om en hybrid mismatchning ska anses föreligga redan då det föreligger en möjlighet att göra dubbla avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst, vilket är en av anledningarna till att den svenska regeln tar sikte på situationen där avdrag görs med faktisk inblandning av icke-dubbelt inkluderad inkomst.<sup>34</sup>

### 2.2.1.2 Återföring av avdrag

Hur justeringen går till om ett svenskt bolag gör dubbla avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst regleras i 24 b kap. 17 § IL. Bestämmelsen innebär ett krav på återföring av avdrag. Återföringen görs genom att ett belopp som motsvarar det dubbla avdraget tas upp som en intäkt vid tidpunkten för när den hybrida mismatchningen uppstår. Avdrag gjorda i Sverige ska senare återföras om bolaget använder tidigare års utgifter hänförliga till det fasta driftstället mot inkomster i ett annat bolag.<sup>35</sup> Bestämmelsens tillämpningsområde kan illustreras med ett exempel; AB X, som är registrerat i Sverige, och bedriver verksamhet i annat land genom ett fast driftställe. AB X har också ett helägt dotterbolag i det andra landet. I landet finns möjlighet till koncernbidrag och resultatutjämning kan därför ske mellan dotterbolaget och det fasta driftstället. Underskott får föras vidare och användas mot överskott senare år. Om bolaget redovisar ett underskott hänförligt till det fasta driftstället och koncernbidrag inte lämnas från dotterbolaget kan underskottet användas mot överskott i Sverige. Om det fasta driftstället kommande år redovisar ett nollresultat kan koncernbidrag lämnas från dotterbolaget som sedan kvittas mot det tidigare underskottet. Således har dubbelt avdrag gjorts mot icke-dubbelt inkluderad inkomst.<sup>36</sup>

I BEPS konstateras att den primära rekommendationen är att hemviststaten ("investor jurisdiction") ska avgränsa möjligheten att göra dubbla avdrag

---

<sup>33</sup> *Se bl.a.* artikel 25 punkt 6 i Avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

<sup>34</sup> Prop. 2019/20:13 s. 84.

<sup>35</sup> *Ibid.*, s. 86.

<sup>36</sup> *Ibid.*, s. 85 f.

samt att för det fall hemviststaten inte nekar avdrag ska staten där betalningen sker ("payer jurisdiction"), det vill säga där det fasta driftstället finns, neka avdrag. Rekommendationen är också att det överblivna avdraget ska kunna rullas vidare till nästa period i enlighet med staters ordinära system för hantering av nettoförluster.<sup>37</sup> Även EU:s direktiv mot skatteundandraganden tillåter att avdrag som nekas ska kunna sparas och kvittas mot dubbelt inkluderad inkomst under senare period, så kallat "carry forward".<sup>38</sup> I propositionen föreslås inget motsvarighet viket motiveras med att reglerna är komplicerade som de är och att ha en carry forward-regel riskerar att göra reglerna ännu mer komplicerade.<sup>39</sup>

## 2.2.2 Dubbla avdrag för utländska bolag

Bestämmelsen som rör utländska bolag med fast driftställe i Sverige finns i 24 b kap. 16 § IL och stadgar att ett företag inte får göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige om avdrag för samma utgifter får göras i en annan stat, till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften och avdrag inte nekas i den andra staten. Andra stycket redogör för att avdrag inte ska nekas till den del avdrag motsvaras av dubbelt inkluderad inkomst.

24 b kap. 16 § IL utgör en sekundärregel till 15 och 17 §§ samma kapitel. Bestämmelsen redogör för de situationer som rör utländska bolag som bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe. Skyldighet att agera mot en sådan hybrid mismatchning uppstår först om landet där bolaget har sin hemvist inte åtgärdar mismatchningen. Sekundärregeln förväntas inte bli aktuell i någon högre utsträckning, i huvudsak då de flesta länderna kommer att införliva motsvarande regler och de hybrida mismatchningarna därför kommer lösas genom primärreglerna.<sup>40</sup> Motsvarande definition används i BEPS-rapporten som redogör för att hybrida mismatchningar genom dubbla

---

<sup>37</sup> OECD (2017) s. 44.

<sup>38</sup> Se artikel 9.1 i Direktiv 2017/952.

<sup>39</sup> Prop. 2019/20:13 s. 87.

<sup>40</sup> Ibid s. 89.

avdrag primärt ska åtgärdas i staten där bolaget har sin hemvist och sekundärt i staten där mismatchningen uppstår.<sup>41</sup>

Avdragsförbudet i 16 § utgår, likt den primära regeln, från huruvida bolaget faktiskt gör ett avdrag och inte enbart att det har möjlighet att göra ett dubbelt avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst. Begreppen dubbla avdrag, dubbelt inkluderad inkomst och icke-dubbelt inkluderad inkomst har samma innebörd i denna bestämmelse som i den primära regeln.<sup>42</sup>

### **2.2.3 Dubbla avdrag i olika företag**

Regleringen gällande dubbla avdrag i olika företag utgörs av 24 b kap. 14 § IL som stadgar att ett företag inte får göra avdrag för utgifter som antingen företaget eller ett annat företag i Sverige haft om ett företag som hör hemma i en annan stat får göra avdrag för samma utgifter, till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften och avdrag inte nekas i den andra staten. Bestämmelsen gäller inte om dubbla avdrag motsvaras av inkomst som tas upp i båda länderna.

När det gäller dubbla avdrag i olika bolag har lagstiftaren inte ansett att motsvarande primärregeln avseende fasta driftställen, det vill säga att landet där moderföretaget hör hemma ska justera gjorda avdrag i första hand, är nödvändig att införa i svensk rätt. För att en hybrid mismatchning ska kunna uppstå i denna del krävs att Sverige klassificerar dotterbolaget utomlands annorlunda än det landet gör, att bolaget anses delägarbeskattat i Sverige trots det andra landet behandlar bolaget som ett eget skattesubjekt. Avgörande i den svenska bedömningen av utländska bolag är, enligt 2 kap. 5 a § och 5 kap. 2 a § IL, klassificeringen i landet där bolaget hör hemma. Någon hybrid mismatchning när moderbolaget hör hemma i Sverige anses därför inte möjlig.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Se till exempel OECD (2017) s. 44.

<sup>42</sup> Prop 2019/20:13 s. 90 f.

<sup>43</sup> Ibid, s. 94 f.

Sekundärregeln anses nödvändig då det kan finnas situationer där ett utländskt bolag tillåts klassificera ett svenskt dotterbolag som en filial. Sedan tidigare fanns en bestämmelse i 24 kap. 14 § IL gällande enbart ränteutgifter. Den nya bestämmelsen i 24 b kap. 14 § IL utvidgar omfattningen och täcker alla former av utgifter. Likt bestämmelserna om dubbla avdrag genom fasta driftställen går det att definiera när en hybrid mismatchning uppstår antingen som när möjlighet till dubbla avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst föreligger eller när ett bolag faktiskt gör ett sådant avdrag. Aktuell bestämmelse föranleder ingen annan tolkning och i enlighet med motsvarande reglerna om fasta driftställen ska en hybrid mismatchning uppstå först när bolaget väljer att göra ett sådant avdrag. Begreppen dubbelt avdrag, dubbelt inkluderad inkomst och icke-dubbelt inkluderad inkomst har också motsvarande innebörd.<sup>44</sup>

## **2.2.4 Dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist**

Regleringen av dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist utgörs av 24 b kap. 18 § som stadgar att en obegränsat skattskyldig juridisk person som enligt lagstiftningen i en annan stat även är obegränsat skattskyldig i den staten får inte dra av utgifter som även dras av i den andra staten, till den del utgifterna inte motsvaras av inkomst som tas upp i båda staterna. Enligt andra stycket gäller inte bestämmelsen om den andra staten inte tillåter att avdragen görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften alternativt om den andra staten är medlem i EU och den juridiska personen har sin hemvist i Sverige enligt skatteavtal mellan Sverige och den andra medlemsstaten.

För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs inledningsvis att ett företag på grund av olikheter i staters lagstiftning har sin hemvist i två stater och således är obegränsat skattskyldigt i mer än en stat. Ett bolag som registrerats i Sverige anses vara obegränsat skattskyldigt enligt 6 kap. 3 §

---

<sup>44</sup> Prop 2019/20:13 s. 95 f.



IL. Om bolaget har sin ledning i en stat som baserar bedömningen på denna omständighet uppstår en situation med dubbel hemvist för bolaget.<sup>45</sup>

En hybrid mismatchning genom dubbla avdrag kan uppstå vid dubbel hemvist om bolaget har utgifter som får dras av i båda staterna. Någon hybrid mismatchning ska dock inte anses föreligga till den del dubbelt avdrag görs mot dubbelt inkluderad inkomst eller om det dubbla avdrag inte får användas i den andra staten mot inkomst som inte är dubbelt inkluderad.<sup>46</sup>

Bedömningen av vad som utgör dubbelt avdrag och dubbelt inkluderad inkomst ska inte skilja sig från motsvarande bedömning i de andra reglerna om dubbla avdrag.<sup>47</sup> Både rekommendationen från BEPS och direktivet anger att bestämmelsen inte ska vara tillämplig i det fall avdrag görs mot dubbelt inkluderad inkomst.<sup>48</sup> Bestämmelsen ska inte heller vara tillämplig om den andra staten inte tillåter att avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften, då det till exempel finns länder som stoppar företag med dubbel hemvist att ta del av resultatutjämningsystem och liknande. En hybrid mismatchning uppkommer således först om den andra staten tillåter att bolaget gör avdrag mot inkomst som inte är dubbelt inkluderad.<sup>49</sup>

Bestämmelsen stadgar att ett bolag hemmahörande i både Sverige och annat land inte får dra av utgifter i Sverige som även dras av i den andra staten. Då det inte finns en hemviststat och en betalarstat likt som för mismatchningar med fasta driftställen kan regleringen om mismatchning med dubbel hemvist inte innehålla en primär- och en sekundärregel. Både BEPS-rekommendationen och direktivet anger därför att avdrag ska nekas i båda staterna<sup>50</sup>. Artikel 9b i direktivet anger dock att om det rör sig om två medlemsländer i EU så ska det land som bolaget inte har hemvist i enligt

---

<sup>45</sup> Ibid, s. 99.

<sup>46</sup> Ibid.

<sup>47</sup> Ibid, s. 100.

<sup>48</sup> Se rekommendation 7.1 b och artikel 9b i direktiv 2017/952.

<sup>49</sup> Prop. 2019/20:13 s. 100 f.

<sup>50</sup> Se OECD (2015) s. 81 och artikel 9b i direktiv 2017/952.

skatteavtalet mellan länderna neka avdraget vilket andra stycket av den svenska bestämmelsen behandlar. Om den andra staten inte är medlem i EU, ska Sverige neka avdrag oavsett om det andra landet nekar avdraget eller inte.<sup>51</sup>

Rapporten från OECD klargör att justeringen som görs inte ska gå utöver vad som är nödvändigt för att neutralisera mismatchningen. En proportionalitetsbedömning ska därför göras och resultatet ska inte innebära att det föreligger dubbelbeskattning.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Prop. 2019/20:13 s. 101.

<sup>52</sup> OECD (2015) s. 80.

# 3 OECD:s roll i svensk lagtolkning

## 3.1 Traditionella källor vid rättstillämpning

En grundprincip i skatterätt är legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen delas enligt Hultqvist upp i de fyra beståndsdelarna<sup>53</sup>;

1. Föreskriftskravet
2. Analogiförbudet
3. Retroaktivitetsförbudet
4. Bestämmdhetskravet

Den mest betydande beståndsdel av legalitetsprincipen är föreskriftskravet. Föreskriftskravet innebär att skatt ska ha stöd i lag för att på så sätt vara förutsebar och likformig. Om svar inte går att finna genom lagtext förskjuts tolkningsproblematiken nedåt i hierarkin och hjälp kan sökas i förarbeten och praxis.<sup>54</sup> Eftersom skatt ska ha stöd i lag krävs beslut fattade av riksdagen och inga andra organ har därför möjlighet att stifta regler som innebär beskattning. Domstolarna ska tillämpa och tolka gällande rätt. Tolkningen ska därför rymmas inom lagens ordalydelse.<sup>55</sup> Tolkning som sker genom domar från HFD tillmäts prejudikatvärde<sup>56</sup> och följs därmed konsekvent av underinstanserna. Tjernberg menar att HFD inte bara har en möjlighet utan även en skyldighet att skapa prejudikat och tydliggöra hur tolkning av skatterätt bör ske.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> Se till exempel Hultqvist (2013).

<sup>54</sup> Tjernberg (2018), s. 27.

<sup>55</sup> Hultqvist (2013).

<sup>56</sup> Visserligen föreligger ingen formell prejudikatbildning, men doktrin och praxis talar för en stark informell bundenhet.

<sup>57</sup> Tjernberg (2018) s. 56 f.

Burmeister har också kommenterat föreskriftskravet och lagtolkningen och menar att föreskriftskravet sätter upp en ram vid tolkning av oklara regler. Föreskriftskravet innebär att en precisering av en regel måste rymmas inom de rimliga tolkningarna som går att göra av en särskild regel. Att tolka en regel utanför ramen av rimliga tolkningar bryter således mot föreskriftskravet.<sup>58</sup> Föreskriftskravet är reglerat i lag genom 8 kap. 3 § RF som stadgar att riksdagen inte kan bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter när det kommer till skatt.

Analogiförbudet utgör en förlängning av föreskriftskravet och innebär att om skatt ska följa av föreskrift i lag, räcker det inte att en bestämmelse är analogt applicerbar i det enskilda fallet.<sup>59</sup>

Legalitetsprincipens tredje beståndsdel retroaktivitetsförbudet är också reglerad i lag genom 2 kap. 10 § RF som stadgar att skatt inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet som utlöste skattskyldigheten inträffade.

Den sista beståndsdel av legalitetsprincipen är bestämdhetskravet som också kan kopplas samman med föreskriftskravet då alltför obestämd lagtext riskerar att urvattna föreskriftskravet. Hultqvist beskriver bestämdhetskravet som främst ett krav på lagstiftaren i processen att stifta skattelag. Kravet på bestämdhet i lagstiftningen ska kunna innebära att oklar skattelagtext modifieras eller till och med dras tillbaka. Vidare menar Hultqvist att förslag till lagtext som med mening lämnar den närmare gränsdragningsproblematiken öppen att preciseras av rättstillämpningen inte är färdiga förslag till lag. Hultqvist anser att det inte ska vara tillåtet att stifta lagar på skatterättens område som medvetet ämnas tillämpas godtyckligt.<sup>60</sup>

En del av bestämdhetskravet aktualiseras således vid vag lagtext. Lagtext är att klassificera som vag då språket i sig är lätt att begripa men att rättsfaktumen i bestämmelsen inte är tillräckligt språkligt preciserade. Ett exempel Hultqvist

---

<sup>58</sup> Burmeister (2016).

<sup>59</sup> Hultqvist (2015).

<sup>60</sup> Ibid.

använder sig av är rättsfaktumet ”inventarier av mindre värde” i 11 kap. 11 § IL. För att uppnå en högre grad av bestämdhet krävs gott utredningsunderlag och medvetenhet om vad som ska vara utfallet av lagtexten.<sup>61</sup>

För vag skattelag innebär en förskjutning av kompetens från lagstiftaren till domstolarna vilket kan ses som problematiskt inte minst ur ett ekonomiskt perspektiv och ur förutsebarhetsperspektiv.<sup>62</sup>

Lindencrona sammanfattade vag skattelag, och konsekvenserna av den, genom;

[...] önskvärdheten av att lagstiftaren gör klart för sig själv och därmed de skattskyldiga och skattemyndigheter vad han egentligen avser. Det kan låta enklare än vad det är. Lagstiftaren har kanske liksom allmänheten en vag känsla av att något är otillfredsställande. En sådan känsla kan emellertid inte på ett tillfredsställande sätt överföras till lagtext i den förhoppningen att problemen ska lösas av rättspraxis. Praxis kommer endast att öka förvirringen. Praxis kan på skatterättens område endast arbeta klagörande, när det kan ske inom ramar som uppdragits av lagstiftningen. Lagstiftaren måste genom ett tillräckligt omfattande utredningsarbete skaffa sig en tillräckligt god uppfattning om såväl verkligheten som de lagtekniska problemen.<sup>63</sup>

## 3.2 Förutsättningar OECD:s inflytande

Vad gäller rekommendationer från OECD i sig är de inte bindande enligt artikel 5 av OECD:s stadga. Medlemsstaterna förväntas dock följa rekommendationerna.<sup>64</sup> Tjernberg menar att det är oklart vad OECD:s material har för inflytande i tolkning och tillämpning av rent intern svensk rätt.<sup>65</sup> Hultqvist och Wiman skiljer också på när texter kan anses få genomslagskraft genom att utgöra tolkning av allmänna föreskrifter och på så sätt utgöra deskriptiva utsagor och att upphöja dem till bindande normer som ska tillämpas.<sup>66</sup> Tjernberg å sin sida skiljer på betydelsen av riktlinjernas

---

<sup>61</sup> Ibid s. 19 f.

<sup>62</sup> Ibid s. 29.

<sup>63</sup> Lindencrona (1992/93).

<sup>64</sup> Hultqvist och Wiman (2015).

<sup>65</sup> Tjernberg (2018) s. 114.

<sup>66</sup> Hultqvist och Wiman (2015).

formella status och innebörden av vad de faktiskt förmedlar. Tjernberg anser vidare att det skiljer sig vad gäller gällande rätt och prognoser för hur HFD kan förväntas tillmäta någon betydelse, och den rätt som uppstår i det praktiska arbetslivet hos myndigheter och företag.<sup>67</sup> Tjernberg menar också att det inte är den auktoritet OECD har som innebär att deras material får betydelse för svensk intern tillämpning utan HFD:s prejudikatbildande roll. Därför vilar ett ansvar på HFD att tydliggöra och utveckla när och hur källor från OECD bör vägas in vid tolkning av skattelag.<sup>68</sup>

### **3.3 Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt**

I förhållande till internationell rätt i allmänhet, och skatteavtal i särskild betydelse i detta sammanhang, kan stater använda sig av två skilda system. En stat kan tillämpa ett monistiskt synsätt – vilket innebär att staten behandlar folkrättsliga avtal och intern rätt som två delar av samma system, eller så kan en stat tillämpa ett dualistiskt synsätt – vilket innebär att de två delarna utgör varsitt system och för att folkrättsliga avtal ska bli bindande måste de införlivas i intern rätt. Sverige tillämpar ett dualistiskt synsätt på internationella åtaganden och skatteavtal med andra stater införlivas i svensk rätt genom införlivandelagar. Skatteavtal ingås mellan stater med det huvudsakliga syftet att undvika internationell dubbelbeskattning och hindra internationell skatteflykt.<sup>69</sup> Sverige följer i hög grad OECD:s modellavtal när nya avtal sluts med stater.<sup>70</sup> Till OECD:s modellavtal finns en stor mängd, av OECD, utarbetade kommentarer. HFD har konstaterat att kommentarerna till modellavtalet bör tillämnas särskild betydelse och om ett skatteavtal eller del av avtalet utformats med modellavtalet som grund finns det grund för att anta att avtalsparternas vilja är att nå det resultat OECD och modellavtalet uttrycker och därför tillämnas även kommentarerna till avtalet betydelse.

---

<sup>67</sup> Tjernberg (2018) s. 115.

<sup>68</sup> Ibid s. 122 f.

<sup>69</sup> Dahlberg (2020) s. 281.

<sup>70</sup> Ibid s. 275.

Arbetet med kommentarerna till modellavtalet sker i OECD:s skattekommitté och medverkar gör svenska tjänstemän från Finansdepartementet och Skatteverket.<sup>71</sup> Dahlberg skriver att kommentarerna visserligen är ett viktigt hjälpmedel vid tolkning av avtalen men att kommentarerna inte ensamt ska vara av avgörande betydelse då modellavtalet brister i konstitutionell legitimitet. För att en kommentar ska kunna få avgörande betydelse vid tolkning ska kommentaren, enligt Dahlberg, funnits så pass länge att den fått betydelsen av en ”gängse mening” enligt artikel 31 i Wienkonventionen.<sup>72</sup> Tjernberg skriver att användningen av material från OECD vid tolkningen av skatteavtal är helt oomtvistat internationellt.<sup>73</sup> En sista utgångspunkt i förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt är den gyllene regeln som innebär att skatteavtal enbart kan begränsa Sveriges skatteanspråk och således aldrig utöka anspråket. Omvänt får det också funktionen att om Sverige har ett skatteanspråk enligt intern rätt men som begränsas av skatteavtal med annan stat, triumferar avtalet och Sverige får således bortse från sitt anspråk.<sup>74</sup>

### **3.4 Korrigeringsregeln, HFD och tolkning genom OECD**

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL reglerar oriktig prissättning. Av 14 kap. 19 § IL framgår att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Av andra meningens av samma bestämmelse framgår att detta gäller bara om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal, det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och det inte av omständigheterna

---

<sup>71</sup> HFD 2012 ref. 18.

<sup>72</sup> Dahlberg (2020) s. 285.

<sup>73</sup> Tjernberg (2017) s. 118.

<sup>74</sup> Dahlberg (2020) s. 288.

framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Av 14 kap. 20 § framgår att en ekonomisk intressegemenskap anses föreligga om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital. Syftet med bestämmelsen är att kunna justera en för låg inkomst för ett bolag i Sverige då vinster överförs till närstående bolag utomlands genom oriktig prissättning.<sup>75</sup>

I artikel 9 punkt 1 i modellavtalet från OECD finns en regel motsvarande 14 kap. 19 § IL och en majoritet av de skatteavtal Sverige har ingått med andra stater bygger på artikel 9 i modellavtalet. De avtalsslutande staterna kan korrigera ett företags resultat om företagen har avtalat om villkor som avviker från vad oberoende företag hade avtalat om under jämförbara förhållanden. Dessutom anges att den andra staten ska göra en motsvarande justering av inkomsten för att undvika dubbelbeskattning. I kommentaren till artikel 9 i modellavtalet hänvisas till OECD:s riktlinjer för internprissättning<sup>76</sup> för närmare vägledning om hur armlängdsprincipen och artikel 9 ska tillämpas. OECD:s riktlinjer för internprissättning utgör en fördjupad kommentar till artikel 9 i modellavtalet och syftar till att användas vid tolkningen av skatteavtal mellan stater.<sup>77</sup>

I det så kallade Shell-målet gällande internprissättning var frågan om det fanns anledning att korrigera inkomst från svenska Shell AB på grund av för höga avdrag vid inköp och transport av olja. HFD prövade frågan utifrån 43 § mom kommunalskattelagen, som motsvarade den regel som idag finns i 14 kap. 19 § IL. HFD menade att en av huvudfrågorna var hur armlängdsprincipen skulle bestämmas och ansåg att varken lagtext eller förarbeten gav något tydligt svar. Det förelåg inte heller någon praxis vid

---

<sup>75</sup> JUNO lagkommentar till 14 kap. 19 § IL skriven av Lars Jonsson, senast nedladdad 2021-03-17.

<sup>76</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

<sup>77</sup> Förord till OECD:s riktlinjer för internprissättning.



tillfället som gav något tillfredställande svar. HFD redogjorde för att det i OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal finns en motsvarande bestämmelse och att OECD också publicerat en rapport som, bland annat, redogör för metoder för att avgöra armlängdspriser. HFD konstaterade att riktlinjerna i rapporten visserligen inte var bindande men att den gav en god och välbalanserad bild av problematiken. Innehållet i rapporten konstaterades inte stå i strid med den interna rätten och kunde därför användas som ledning vid tillämpning av armlängdsprincipen i 43 § mom kommunalskattelagen.<sup>78</sup> Tjernberg anser att det är oklart om HFD tar stöd i OECD:s riktlinjer på grund av källan i sig eller innehållet, men att det troligen var för att HFD ansåg att riktlinjerna gav en deskriptiv korrekt bild.<sup>79</sup>

### **3.4.1 Skatteverkets rättsliga vägledning och underrätter**

Skatteverket publicerar allmänna råd som utgör generella rekommendationer vid tillämpning av lagar. De allmänna råden utgör rättslig vägledning och utgör därför inte bindande rätt utan beskriver hur Skatteverket anser att man bör eller kan handla.<sup>80</sup> De allmänna råden riktar sig främst till anställda på myndigheten men ämnar också redogöra för den enskilde hur Skatteverket kan väntas ta ställning till en fråga i ett enskilt fall.<sup>81</sup> Pålsson menar att Skatteverkets uttalanden i tolkningsfrågor visserligen inte är bindande i sig men att underrätterna i hög utsträckning beslutar i enlighet med Skatteverkets tolkning, vilket Pålsson inte finner anmärkningsvärt men att prövningen av Skatteverkets synsätt givetvis är viktig i och med uttalandenas icke bindande karaktär. Pålsson menar vidare att även HFD är benägna att i sina avgöranden besluta i linje med Skatteverkets tolkning. Som ett viktigt skäl till detta anger Pålsson att Skatteverkets allmänna råd och tolkningar kan anses

---

<sup>78</sup> RÅ 1991 ref. 107.

<sup>79</sup> Tjernberg (2018) s. 120.

<sup>80</sup> Skatteverkets allmänna råd.

<sup>81</sup> Tjernberg (2018) s. 112.

utgöra en administrativ praxis, som skatteskyldiga i sin tur kan antas förlita sig på.<sup>82</sup>

Skatteverkets rättsliga vägledning vad gäller internprissättning och korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL hänvisar till oklarheter i bestämmelsen och brist på praxis från HFD. Skatteverket tillämpar därför i stor utsträckning OECD:s riktlinjer för internprissättning. Som skäl till att i stor utsträckning förlita sig på OECD:s riktlinjer vid tolkning av 14 kap. 19 § IL anger Skatteverket att armlängdsprincipen är en internationellt erkänd princip och som har införlivats i många länders interna rätt. Eftersom internprissättning aktualiseras vid gränsöverskridande situationer kan flera olika staters lagstiftning vara aktuell vilket föranleder en samstämmig syn på reglerna för att undvika dubbelbeskattning.<sup>83</sup> Även när det gäller hybrida mismatchningar genom dubbla avdrag hänvisar Skatteverkets rättsliga vägledning till att ledning kan sökas i relevanta rekommendationer från OECD.<sup>84</sup>

I sin dom meddelad 28 februari 2020 menar kammarrätten i Göteborg att, med stöd i RÅ 1991 ref. 107 och HFD 2016 ref. 45, OECD:s riktlinjer och rapporter kan utgöra vägledning i bedömningen av intern rätt. Frågan i målet var hur en betalning under beskattningsåret 2013 skulle beskattas. Vid bedömningen av om resultatet i det svenska bolaget blivit för lågt till följd av försäljningen av ett bolag på grund av att villkor avtalats som inte kan anses armlängdsmässiga fann Kammarrätten ingen anledning att inte beakta riktlinjerna från OECD:s rapport från 2017. Förvaltningsrätten, som också baserade sin bedömning på rapporten som ännu inte hade publicerats från OECD när betalningen skedde, motiverade valet med att rapporten i denna del framstod som endast ett förtydligande av vad som gällde, och inte ett tillägg. Kammarrätten gick på Skatteverkets linje och med stöd av OECD:s riktlinjer ansågs att resultatet i det svenska bolaget blivit för lågt.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> Pahlsson (2006).

<sup>83</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning internprissättning.

<sup>84</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning hybrida mismatchningar.

<sup>85</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom i mål nr 1236-18, meddelad 2020-02-28.

Kammarrätten i Stockholm har också sökt ledning i OECD:s riktlinjer i sin dom, meddelad 27 januari 2016, i frågan huruvida avskrivning av goodwill ska beaktas vid internprissättning. Kammarrätten, vid tolkning av korrigeringsregeln, menade att ledning kunde sökas i OECD:s riktlinjer för internprissättning i synnerhet då de länder som var aktuella i fallet har skatteavtal med Sverige baserade på OECD:s modellavtal. Förvaltningsrätten menade, i sin dom, att bestämmelsen och förarbetena inte preciserar tillämpningen i tillräckligt hög utsträckning och att det framgår av Shell-målet att ledning kan sökas i OECD:s riktlinjer. Med stöd av OECD:s riktlinjer beslutade Kammarrätten, i linje med vad Skatteverket anfört, att avskrivning av goodwill skulle beaktas vid internprissättning och bolaget beskattades enligt 14 kap. 19 § IL.<sup>86</sup>

Kammarrätten i Stockholm konstaterade att BEPS-rapporten innehåller ytterligare vägledning utöver de tidigare riktlinjerna från OECD för att säkerställa att resultat beskattas där värdeskapande sker. Kammarrätten menar att rapporten består av dels tillägg till de tidigare riktlinjerna, dels omarbetade avsnitt. Samtliga ändringar och tillägg utgör förtydligande av hur armlängdsprincipen ska tillämpas menar Kammarrätten.<sup>87</sup>

### **3.4.2 Jari Burmeister och OECD:s riktlinjer för internprissättning**

Burmeister kommenterade OECD:s Transfer Pricing Guidelines i sin avhandling från 2015. Burmeister kommenterade rättskällevärdet på riktlinjerna dels vid tolkning av skatteavtal, dels vid tolkning av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Vid tolkningen av skatteavtal, som baseras på OECD:s modellavtal, menar Burmeister att eftersom kommentaren till artikel 9 i modellavtalet hänvisar till riktlinjerna är riktlinjerna relevant rättsligt material vid tillämpning och tolkning av artikeln så länge ingen aktuell stat reserverat sig för eller anmärkt på riktlinjerna. Burmeister menar

---

<sup>86</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom i mål nr 187–192-14, meddelad 2016-01-27.

<sup>87</sup> Kammarrätten i Stockholm, dom i mål nr 6152-15, meddelad 2017-08-28.

till försiktighet vid användandet av riktlinjerna i aktuell version vid tolkningen av skatteavtal som ingåtts före riktlinjerna kom till. Burmeister använder sig av uttrycken statisk och dynamisk tolkning och menar att en tolkning baserad på senare kommentarer än de som var aktuella vid ingåendet av avtalet bara kan göras om artikeln i avtalet rymmer den nya tolkningen beaktat legalitetsprincipen.<sup>88</sup>

Vid tolkning av korrigeringsregeln menar Burmeister att HFD:s uttalande i Shell-målet angående att riktlinjerna kan tjäna som vägledning vid tolkning av korrigeringsregeln talar för att riktlinjerna närmast går att jämföra med tolkningsrekommendationer i doktrin och att dess betydelse för tolkningen avgörs av argumentationens styrka. Det bör därför ske en undersökning i det enskilda fallet huruvida riktlinjerna är relevanta för den situation som prövas. Burmeister menar således att för att OECD:s riktlinjer ska kunna vara av värde vid tolkning av korrigeringsregeln måste den tolkning riktlinjerna innebär rymmas inom ramen för ordalydelsen i bestämmelsen och riktlinjerna får således inte utvidga beskattningen.<sup>89</sup>

Burmeister anser därför att vid tolkning av korrigeringsregeln ska tolkningen göras enligt den traditionella rättskällevärdet och RF:s föreskriftskrav. OECD:s riktlinjer kan användas vid tolkningen då korrigeringsregeln i svensk rätt i stort sett motsvarar, och således är inspirerad av, artikel 9 i OECD:s modellavtal.<sup>90</sup>

Burmeister sammanfattar sin syn på rättskällevärdet för modellavtalet, kommentarer till modellavtalet och OECD:s riktlinjer för internprissättning vid tolkning av intern rätt på så sätt att den interna lagstiftningen måste bygga på samma principer som modellavtalet och relevant artikel i modellavtalet ska ha haft stor betydelse för den interna rätten vilket ska framgå. Vidare ska tolkningen som sker genom materialet från OECD inte utvidga beskattningen som kan ske enligt den interna bestämmelsen; tolkningen måste rymmas inom

---

<sup>88</sup> Burmeister (2015) s. 188 f.

<sup>89</sup> Ibid s. 192 ff.

<sup>90</sup> Ibid s. 195.

lagregelns omfång.<sup>91</sup> Han menar också att MNEs i stor utsträckning anpassar sig efter OECD:s riktlinjer för internprissättning och menar därför att riktlinjerna får stort genomslag i praktiken.<sup>92</sup>

Vid revideringen av korrigeringsregeln under 1965 var syftet att bättre anpassa regeln till skatteavtalen och att på så sätt ge rätt till den beskattning som föranledes genom skatteavtal. Interna regeln skulle inte var snävare än vad som följer av skatteavtal. Som ett argument för att OECD:s riktlinjer för internprissättning inte ska ha högre inflytande än annan doktrin menar dock Burmeister att det i efterkommande ändringar av korrigeringsregeln inte finns något hänvisning till de senare utgivna riktlinjerna från OECD.<sup>93</sup>

### 3.5 Allokering av tillgångar

6 kap. IL reglerar skattskyldighet för juridiska personer. Svenska bolag är obegränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 3 § IL. Juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga är skattskyldiga för alla inkomster i Sverige och utlandet enligt 6 kap. 4 § IL. Utländska bolag är begränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 7 § IL. I huvudsak är en begränsat skattskyldig juridisk person skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige enligt 6 kap. 11 § första punkten IL. Enligt 2 kap. 29 § IL definieras fast driftställe för näringsverksamhet som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Särskilt, anger andra stycket samma bestämmelse, innefattar uttrycket fast driftställe plats för bland annat företagsledning, filial, kontor, fabrik eller verkstad.

Vid beräkningen av hur stor del av ett bolag som ska allokeras till det fasta driftstället finns det inga bestämmelser i IL som reglerar vilka tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader som ska hänföras till det fasta driftstället. Som behandlats ovan kan den beskattning som följer av intern rätt begränsas genom skatteavtal. Frågan om allokering till fast driftställe aktualiserades i

---

<sup>91</sup> Burmeister (2015) s. 199.

<sup>92</sup> Ibid s. 194.

<sup>93</sup> Ibid s. 197 f.

ett mål i Kammarrätten i Göteborg som gällde en svensk filial till ett bolag i Tyskland. I bedömningen av vad som skulle allokeras till filialen i Sverige enligt 6 kap. 11 § IL anförde Kammarrätten att ledning kunde hämtas från OECD:s rapport ”Report on the attribution of profits to permanent establishments (2008). Med ledning av rapporten beslutade Kammarrätten att gå på Skatteverkets linje och allokera en större del av intäkterna till det fasta driftstället i Sverige. Att ledning kunde sökas hos OECD vid tolkning av intern rätt motiverades inte närmare, och ingen hänvisning till Shell-målet eller liknande gavs.<sup>94</sup>

”Report on the attribution of profits to permanent establishments”, också kallad “authorized OECD approach” eller AOA, är en rapport från OECD angående tolkningen av artikel 7 i OECD:s modellavtal och hur uträkningen av allokering till fasta driftställen ska ske enligt modellavtalet. OECD hade identifierat att stater tolkade bestämmelsen i avtalet på två olika sätt vilket inte ansågs fungera då de olika tolkningarna i vissa lägen kunde resultera i beslut som ledde till dubbelbeskattning eller lägre beskattning än väntat om staterna använde sig av varsin metod. Rapporten slog fast att en av metoderna skulle användas.<sup>95</sup>

I ett mål i HFD från 2009 var frågan huruvida en ägares bostad i Sverige kunde anses utgöra ett fast driftställe, vid tillämpning av inkomstskattelagen och relevant skatteavtal, för ett bolag i Norge. För att avgöra huruvida bostaden kunde anses utgöra ett fast driftställe enligt intern rätt tog domstolen hjälp av kommentarerna till relevant artikel i modellavtalet för att komma fram till att det räckte med att bostaden stod till bolagets förfogande och att den användes i bolagets verksamhet. Att HFD sökte ledning i kommentaren till modellavtalet motiverades med det faktum att den svenska regeln har utformats med OECD:s modellavtal som förebild.<sup>96</sup> Tjernberg anser det fortfarande oklart huruvida HFD tillmäter riktlinjerna ett auktoritativt

---

<sup>94</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom i mål nr 2192-2196-18, meddelad 2019-01-23.

<sup>95</sup> OECD REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS 17 July 2008, s. 12. Benämns senare som “2008 års vinstallokeringsrapport” av HFD.

<sup>96</sup> RÅ 2009 ref. 91.

rättskällevärde i traditionell mening eller om HFD anser att riktlinjerna ger en deskriptiv korrekt bild och därför sammanfaller med den bedömning som skulle skett även utan riktlinjerna.<sup>97</sup>

### **3.5.1 RÅ 1998 not 229 och HFD 2018 ref 79 om allokering av andelar i dotterbolag till ett fast driftställe i Sverige**

Som tidigare redogjorts för finns inga särskilda regler vad gäller allokeringen av tillgångar till ett fast driftställe. När det gäller allokering av andelar i ett dotterbolag till ett fast driftställe i Sverige finns det särskilt två fall av intresse, RÅ 1998 not 229 och HFD 2018 ref 79.

I 1998 års fall tog HFD sikte på verksamhetssambandet. För att andelarna i ett dotterbolag till ett utländskt bolag skulle allokeras till ett av moderbolaget fasta driftställe i Sverige ansågs andelarna behöva innehas i och för den verksamhet som det fasta driftstället bedrev. HFD menade att dotterbolaget måste ha en funktion i verksamheten som bedrivs genom det fasta driftstället.<sup>98</sup>

I juli 2012 publicerade Skatteverket ett nytt ställningstagande för allokering av dotterbolagsandelar till ett fast driftställe.<sup>99</sup> Det nya ställningstagandet baserades på OECD:s rapport från 2008: Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008 års allokeringsrapport). 2008 års allokeringsrapport syftar till en internationellt mer enhetlig uppfattning av hur allokering till fasta driftställen ska beräknas och ledde till ändringar av kommentaren till artikel 7 i modellavtalet. Skatteverket menar i ställningstagandet att andelar i dotterbolag ska allokeras till den del av företaget där personerna som bestämmer över förvärv, avyttring och finansiering av dotterbolagsandelar. Om de personer som har detta

---

<sup>97</sup> Tjernberg (2018) s. 121.

<sup>98</sup> RÅ 1998 not 229.

<sup>99</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning om allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe.

övergripande ansvar över andelarna inte utgår från det fasta driftstället menar Skatteverket således att andelarna, och den inkomst och utgift andelarna medför, inte ska allokeras till det fasta driftstället.<sup>100</sup>

2018 års fall gällde ett holländskt bolag som bedrivit verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe och genom ett dotterbolag. Andelarna i dotterbolaget och de lån som hade finansierat köpet av dotterbolaget allokerades till det fasta driftstället i enlighet med ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Under 2014 beslutade Skatteverket genom omprövning att inte godkänna allokeringen av andelarna i dotterbolaget baserat på en tolkning motsvarande 2008 års allokeringssrapport och Skatteverkets eget ställningstagande. Bolaget ansågs ha lämnat oriktiga uppgifter då man inte lämnat uppgifter om vilka funktioner som funnits hos det fasta driftstället gällande taxeringarna mellan 2009 och 2013. Skatteverket menade således att bolaget lämnat oriktiga uppgifter då bolaget inte har rapporterat vilka beslutsfunktioner som fanns i det fasta driftstället sedan 2008 års vinstallokeringsrapport publicerades.<sup>101</sup>

HFD konstaterade att i alla fall innan 2008 års allokeringssrapport var det tolkningen från RÅ 1998 not 229 som var gällande vid allokering av dotterbolagsandelar till ett fast driftställe. HFD kom fram till att det inte går att grunda en upplysningsskyldighet på 2008 års vinstallokeringsrapport och att en eventuell skyldighet tidigast kan anses ha uppkommit genom 2012 års ställningstagande.<sup>102</sup>

## **3.6 Artistskattelagen och 2016 års fall från HFD**

Artistskattelagen syftar till att reglera beskattningen för utomlands bosatta artister och idrottare. Lagen gäller enligt 4 § för utomlands bosatta fysiska och juridiska personer och utgör en definitiv källskatt på 15 procent enligt 9

---

<sup>100</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning om Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe och HFD 2018 ref. 79.

<sup>101</sup> HFD 2018 ref 79.

<sup>102</sup> Ibid.



§. Den ersättning som enligt lagen är skattepliktig regleras i 7 § och är den kontanta ersättning eller annan ersättning som artist, idrottare och artistföretag erhåller för artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige och för arrangören är den skattepliktiga inkomsten bland annat biljettintäkter och reklamintäkter.

Sådan artistisk verksamhet som är tänkt att omfattas är framträdanden på till exempel en scen framför en publik. Vad gäller begreppet idrottslig verksamhet avses framträdanden inför publik, direkt eller genom TV-inspelning. För båda begreppen dras paralleller till OECD:s modellavtal<sup>103</sup> och det hänvisas genomgående till modellavtalet i propositionen till lagen.<sup>104</sup> Artikel 15 i modellavtalet reglerar situationen och stadgar att inkomst från artister och idrottare kan vara föremål för källstatsbeskattning.

Två fall från HFD från 2016 gäller tillämpningsområdet för artistskattelagen.

I det första fallet från 2016 hade ett svenskt aktiebolag sponsrat två utländska motorförare genom betalningar till deras respektive utländska bolag i utbyte mot exponering av aktiebolagets varumärke på förarnas utrustning. Skatteverket beslutade att ta ut särskild inkomstskatt enligt artistskattelagen samt att ta ut skattetillägg, förseningsavgift och dröjsmålsavgift utöver den del av betalningen som ansågs utgöra ersättning för reklamexponering. I brist på ledning genom lag och förarbeten om vad som ska anses utgöra sådan ersättning för idrottslig verksamhet i Sverige som är skattepliktig enligt artistskattelagen konstaterade HFD att OECD:s modellavtal och kommentarer till avtalet visserligen i huvudsak var tillämpliga vid tolkning av skatteavtal som bygger på standardavtalet men att modellavtalet och kommentarerna också kan tillämpas vid tolkning av intern rätt om den interna rätten bygger på samma principer som modellavtalet. HFD pekade på likheter mellan 3 § artistskattelagen och artikel 17 i modellavtalet gällande inkomst som en person förvärvar genom sin personliga verksamhet i egenskap av idrottsman. HFD ansåg också att det framgår också av förarbetena till

---

<sup>103</sup> Prop. 1990/91:159 s. 25.

<sup>104</sup> Se t.ex. Ibid s. 31 om undantag från skatteplikt enligt lagen.

artistskattelagen att modellavtalet haft stor betydelse vid utarbetandet av lagstiftningen. Kommentaren till artikel 17 i modellavtalet publicerades först efter stiftandet av artistskattelagen men några nämnvärda förändringar gjordes inte och HFD ansåg därför att kommentaren endast syftar till att klargöra hur artikeln ska tolkas och förändrar därför inte dess innebörd. Kommentaren användes sedan för att tolka den interna rätten.<sup>105</sup> Rick menar att rättsfallet visar att OECD-material kan användas vid tolkning av intern rätt om det föreligger överensstämmande principer bakom regleringarna. Sett till omständigheterna i fallet anser Rick vidare att det förefaller vara ett relativt klart fall vad avser tillåtligheten av OECD-material vid tolkning av intern rätt då ordalydelsena stämmer bra överens, det fanns tydliga förarbetsuttalanden om att modellavtalet haft stor betydelse vid utarbetningen av lagstiftningen och det fanns starka systematiska skäl som talade för en enhetlig tolkning av den interna rätten och motsvarande bestämmelser i modellavtalet.<sup>106</sup>

I det andra fallet från 2016 var frågan huruvida ett svenskt bolag som arrangör skulle beskattas i enlighet med artistskattelagen för betalningar till ett irländskt bolag, till den del ersättningen inte utgjort lön och traktamente till artisterna. Vid frågan om ersättningen skulle beskattas i Sverige hänvisade HFD till skatteavtalet mellan Sverige och Irland och särskilt artikel 18.2 i avtalet som motsvarar artikel 17.2 i OECD:s modellavtal. Först efter det att skatteavtalet mellan Sverige och Irland undertecknades reviderades kommentaren till artikel 17.2 i modellavtalet till att innefatta den aktuella situationen. HFD ansåg att ändringen av kommentaren snarare fick anses utvidga bestämmelsens tillämplighet än att endast verka som ett klargörande av tillämpligheten, särskilt då ett flertal länder reserverade sig vid tillägget i kommentaren. Det avtal som låg till grund för bedömningen innehöll inte den tillagda kommentaren och enligt avtalet kunde därför beskattning inte motiveras i Sverige, trots att beskattningsrätt enligt artistskattelagen förelåg för Sverige.<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup> HFD 2016 ref. 23.

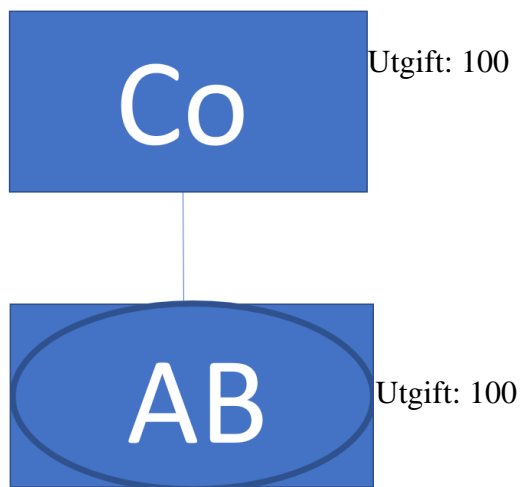
<sup>106</sup> Rick (2016).

<sup>107</sup> HFD 2016 ref. 57.

# 4 Analys

## 4.1 Hybrida mismatchningar med dubbla avdrag

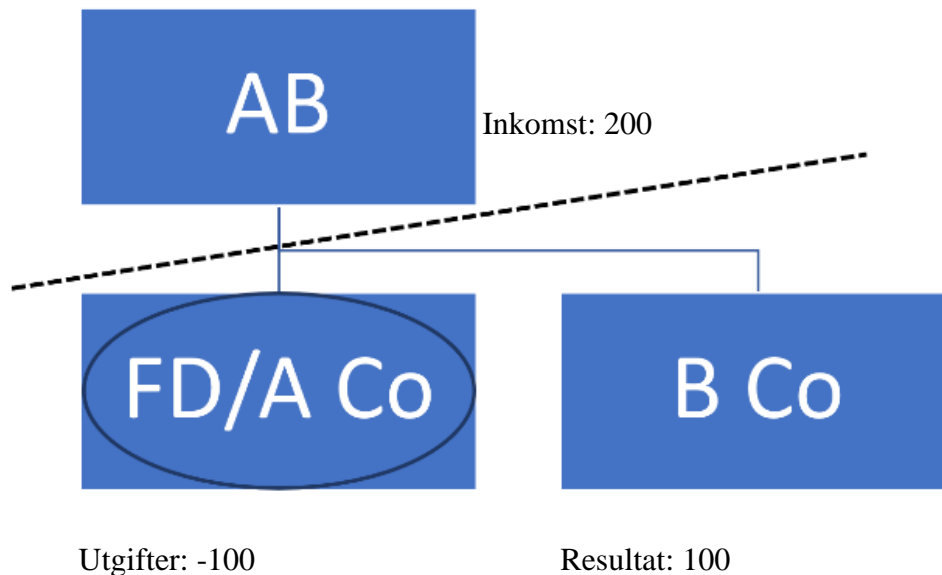
### 4.1.1 Avdrag i olika företag



Situationen visar ett utländskt bolag som äger ett aktiebolag i Sverige. Den utländska rättsordningen betraktar det svenska aktiebolaget som en filial. Att den andra staten betraktar aktiebolaget som en filial innebär att moderbolaget ska ta upp utgifter hänförliga till aktiebolaget. Aktiebolaget utgör därför en hybrid enhet. På motsvarande sätt kan en enhet behandlas som skattemässigt transparent. Att ett företag är transparent innebär att den stat där företaget är etablerat eller registrerat skatterättsligt klassificerar företaget som transparent, dvs. att det ska delägarbeskattas samtidigt som den stat där delägaren hör hemma skatterättsligt klassificerar företaget som ett skattesubjekt i etableringsstaten. Denna olikhet i klassificering leder till att en omvänd hybrid uppstår. Den skattemässiga behandlingen av hybridföretaget leder till att hybridföretagets inkomst varken beskattas i etableringsstaten eller i den stat där ägaren hör hemma.

24 b kap. 14 § motsvarar direktivets och OECD:s sekundärregel och aktualiseras således först om hemviststaten inte åtgärdar den hybrida mismatchningen. Resultatet ska då justeras genom att bolaget nekas avdrag.

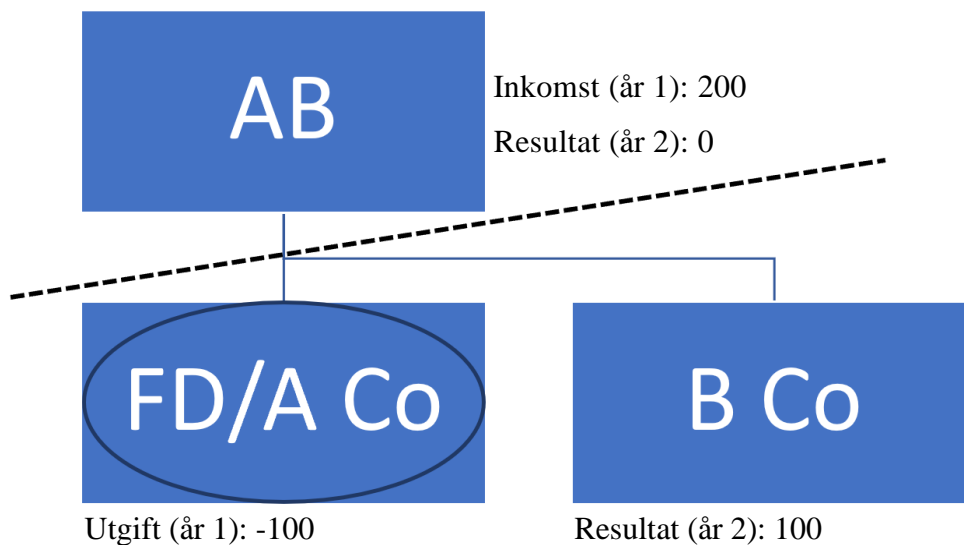
#### 4.1.2 Sverige är hemviststat



I exemplet ovan är moderbolaget ett svenskt aktiebolag med verksamhet utomlands dels genom ett fast driftställe, dels genom ett dotterbolag. Det fasta driftstället räknas, på grund av olikheter i interna regler, i den andra staten som ett eget bolag och utgör därför en hybrid enhet. Det spelar i denna situation ingen roll huruvida den andra staten har stiftat lagar i enlighet med rekommendation 6 i BEPS rapport 2 eftersom det primära ansvaret att åtgärda hybrida mismatchningar och dubbla avdrag vilar på hemviststaten, det vill säga Sverige i denna situation.

Som framgår av exemplet redovisar det svenska aktiebolaget en inkomst på 200 och eftersom det fasta driftstället ska räknas in i den svenska skatteberäkningen enligt 6 kap. 4 § IL blir resultatet i Sverige 100 (200 – 100). Samtidigt är det möjligt enligt den utländska interna skatterätten att genomföra skattekonsolidering mellan dotterbolaget och det fasta driftstället så ett koncernbidrag betalas från B Co till det fasta driftstället på 100. Det underskott som är hänförligt till det fasta driftstället används således i både B Co och i det svenska aktiebolaget. Dubbla avdrag för svenska bolag regleras

i 24 b kap. 15 § IL som stadgar att ett svenskt företag inte får göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat om avdrag för samma utgifter får göras i den stat där det fasta driftstället finns, till den del avdrag i den andra staten görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften. Bestämmelsen ska dock inte gälla om avdrag i den andra staten görs mot inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna. Utgiften är hänförlig till ett fast driftställe utomlands och utgiften utgör ett dubbelt avdrag eftersom avdrag görs i båda staterna mot samma utgift. Avdraget i den andra staten görs också mot inkomst från ett annat företag än det företag som haft utgiften och utgör således inte inkomst som är dubbelt inkluderad. 24 b kap. 15 § IL är således applicerbar på denna situation och avdraget ska därför nekas i Sverige. Det skattemässiga resultatet i Sverige blir således, med de nya reglerna om hybrida missmatchningar och dubbla avdrag, 200 ( $200 - 100 + 100$ ).



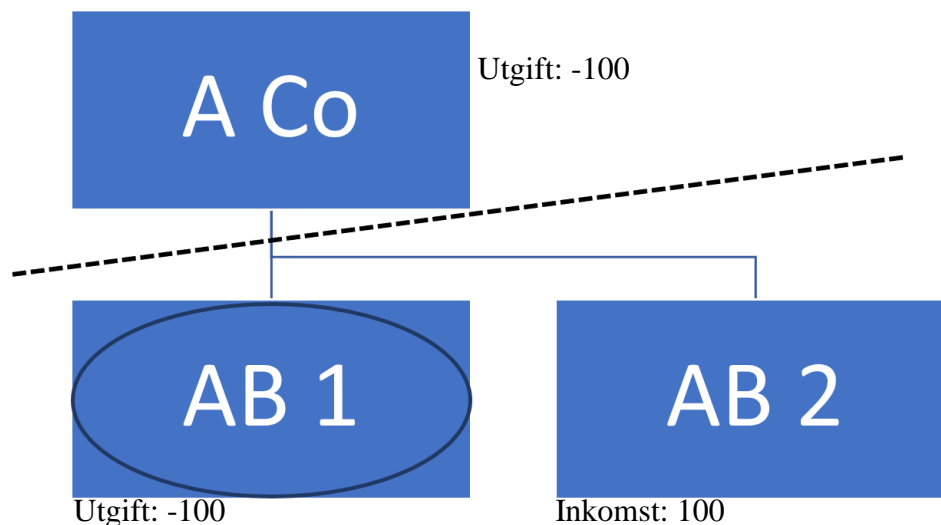
Om situationen istället är som sådan att inkomsten från dotterbolaget först redovisas år 2 kommer avdraget för utgiften hänförligt till det fasta driftstället inte att nekas i Sverige eftersom utgiften inte utgör ett dubbelt avdrag vid den tidpunkten. Resultatet i Sverige år 1 blir således 100 ( $200 - 100$ ). Om sedermera dotterbolaget redovisar vinst år 2, och detta positiva resultat kan genom skattekonsolideringssystem i den andra statens interna rätt kvittas mot utgiften hänförlig till det fasta driftstället uppstår då en hybrid missmatchning

motsvarande den redovisad i föregående exempel. Justeringen ska fortfarande ske i Sverige i enlighet med den primära responsen i BEPS.

I 24 b kap. 17 § redogörs för att ett företag som har gjort avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat och som inte motsvarats av inkomster som tas upp till beskattning i båda staterna ska återföra sådana gjorda avdrag, till den del det i den andra staten görs avdrag för tidigare års underskott som hänförs till det fasta driftstället mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften. Avdragen ska återföras till beskattning det beskattningsår då avdraget i den andra staten görs. Justeringen ska således göras när avdraget görs i andra staten som innebär att ett dubbelt avdrag mot icke dubbelt inkluderad inkomst. Justeringen ska medföra att ett belopp motsvarande det dubbla avdraget ska tas upp som intäkt. Det skattemässiga resultatet för år 1 kommer således inte förändras utan resultatet för år 2 kommer justeras motsvarande det dubbla avdraget till 100 (0 + **100**).

Om en situation föreligger motsvarande exemplet ovan och år 1 är 2019 och år 2 är 2020 är frågan om ett avdrag kan nekas på grund av bestämmelserna om hybrida mismatchningar och dubbla avdrag. Bestämmelserna trädde i kraft 1 januari 2020 och ska tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019. Eftersom reglerna tar sikte på när situationen med det dubbla avdraget faktiskt uppstår torde inte förutsättningarna skilja sig mot vad ovan redogjort.

### 4.1.3 Fast driftställe i Sverige



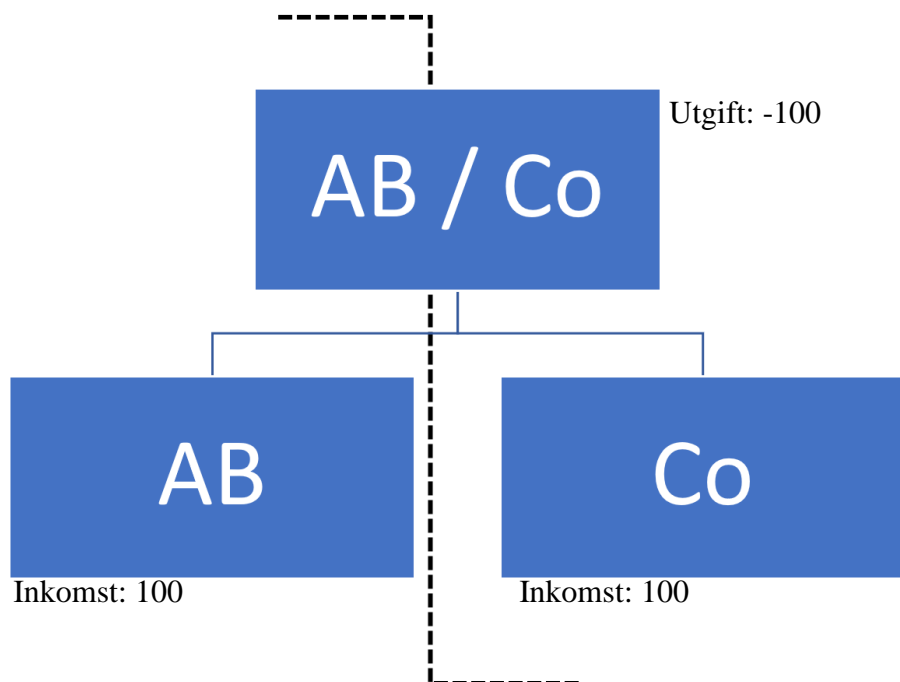
Som framgår av denna situation har moderbolaget istället sin hemvist i annan stat med verksamhet i Sverige. Moderbolaget med hemvist utomlands betraktar AB 1 som skattemässigt transparent och utgiften hänförlig till AB 1 tas därför upp även i A Co. Genom de svenska reglerna kan aktiebolagen lämna och ta emot koncernbidrag och på så sätt resultatutjämma så att båda bolagen redovisar ett nollresultat genom att AB 2 lämnar koncernbidrag till AB 1 om 100.

24 b kap. 16 § IL stadgar att bolag inte får göra avdrag för utgifter hänförliga till ett fast driftställe i Sverige om avdrag för samma utgift får göras i annan stat till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften och avdrag inte nekas i den andra staten. Avdrag ska inte nekas till den del avdraget motsvaras av inkomst som är dubbelt inkluderad.

Eftersom förväntningen är att de flesta länderna ska införa motsvarande regler förväntas denna regel inte behöva tillämpas i någon större utsträckning. Eftersom det primära ansvaret att åtgärda en hybrid mismatchning som resulterar i dubbla avdrag ligger på hemviststaten krävs att staten där bolaget har sin hemvist inte införlivat regler mot hybrida mismatchningar. Avdrag ska inte heller nekas till den del avdraget motsvaras av dubbelt inkluderad

inkomst. Detta innebär att det koncernbidrag som lämnas mellan aktiebolagen inte ska tas upp i moderbolaget för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Är bestämmelsen tillämplig i dessa delar kommer avdraget i Sverige att nekas. Resultatet bör därför bli 100 i hybridbolaget.

#### 4.1.4 Missmatchning med dubbel hemvist



I detta exempel har moderföretaget genom missmatchning av staters interna skatterätt dubbel hemvist. I Sverige anses ett bolag ha sin hemvist genom registreringen, och i det andra landet kan bolaget också anses ha sin hemvist genom, till exempel, styrelsen har sitt säte där. Om bolaget med dubbel hemvist sedermera har två dotterbolag, ett i vardera landet, kan resultatutjämnning ske genom koncernbidrag och inkomsten i båda dotterbolagen kvittas mot utgiften i moderbolaget. Missmatchning med dubbel hemvist regleras i 24 b kap. 18 § IL.

24 b kap. 18 § IL stadgar att en obegränsat skattskyldig juridisk person som enligt lagstiftningen i en annan stat även är obegränsat skattskyldig i den staten inte får dra av utgifter som även dras av i den andra staten, till den del utgifterna inte motsvaras av inkomst som tas upp i båda staterna. Av situationen framgår att det rör sig om ett bolag med hemvist i två stater.



Bolaget har också en utgift som dras mot intäkter i båda staterna samtidigt som intäkterna inte är dubbelt inkluderande. Bestämmelsen är därför tillämplig, om det inte är så att den andra staten inte ger möjlighet till resultatutjämnning mellan olika bolag, och avdrag kommer att nekas i båda staterna.

Om den andra staten är medlem i EU får avdrag medges i den staten bolaget har sin hemvist i enligt skatteavtal mellan staterna, och avdrag ska således nekas i den andra staten enbart. OECD uttrycker behovet av proportionalitet och undvikande av dubbelbeskattning. Problemet är löst på EU-nivå genom bedömning i skatteavtal vilket land som ska neka avdrag, sannolikt för att reglerna inte ska strida mot etableringsfriheten och eventuellt hade denna lösning kunnat implementeras i alla fall då Sverige har ett skatteavtal med den andra staten som frågan berör. Detta har dock inte skett och har således inte ansetts nödvändigt, däremot hade dubbelbeskattning undanröjts på ett bättre sätt om motsvarande bedömning kunde göras även mot tredje land.

## **4.2 OECD:s rättskällevärde**

### **4.2.1 OECD:s roll vid intern skattelagstolkning**

Grunden till tolkning av intern rätt med hjälp av dokument framtagna i OECD är HFD:s uttalande i Shell-målet. I avsaknad av tillräcklig precisering genom lagtext, förarbeten och praxis ansåg HFD att OECD:s riktlinjer för internprissättning som är icke bindande kommentarer till den artikeln i modellavtalet gav en god och välbalanserad bild av problematiken. Riktlinjerna ansågs inte stå i strid med den interna rätten och kunde därför användas vid tolkningen av 14 kap. 19 § IL.

I RÅ 2009 ref. 91 resonerade HFD liknande gällande reglerna om fasta driftställen. OECD:s kommentarer till relevant artikel i modellavtalet ansågs kunna användas som ledning vid tolkningen då den interna rätten har utformats med artikeln i modellavtalet som förebild.

I det första fallet från HFD under 2016 gällande artistskattelagen konstaterade HFD återigen att tillräcklig ledning inte kunde sökas genom de konventionella rättskällorna och att modellavtalet och medföljande kommentarer riktar sig till tolkningen av skatteavtal men att kommentarerna och modellavtalet också kan användas vid tolkningen av intern rätt då den interna rätten bygger på samma principer.

I HFD 2018 ref. 79 om allokering av andelar i dotterbolag till ett fast driftställe i Sverige menade HFD att rättsläget för den interna rätten fastslagen genom RÅ 1998 not 229 inte kunde anses ha förändrats på grund av 2008 års allokeringsrapport från OECD och att upplysningskyldigheten därför inte hade förändrats, åtminstone inte innan Skatteverkets ställningstagande från 2012.

Baserat på HFD:s uttalande i Shell-målet har dokument från OECD kommit att få en betydande roll vid tolkningen av rent intern svensk skatterätt. Motiveringen i domarna från Kammarrätterna är HFD:s uttalande i Shell-målet och HFD 2016 ref. 45. Sambandet domarna mellan är att Kammarrätten inte anser sig finna tillräcklig precisering vid tolkning genom de traditionella rättskällorna och att dokumenten från OECD inte kunde anses gå emot eller utgöra tillägg till intern rätt utan enbart förtydliganden av hur armlängdsprincipen ska tillämpas. Skatteverket har ett liknande synsätt och deras rättsliga vägledning gör klart att verket i stor utsträckning tillförlitar sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning vid tolkningen av 14 kap. 19 § IL. Skatteverket motiverar det på så sätt att lagtext, förarbeten och praxis inte ger en tillräckligt tydlig bild och att armlängdsprincipen är en internationellt accepterad princip som är införlivad i många länders interna rätt. Den internationella karaktären anses föranleda ett behov av samstämmig syn.

Burmeister kommenterade rättskällevärdet avseende OECD:s riktlinjer för internprissättning och menade, sammanfattningsvis, att för att tolkning av en intern lagregel med hjälp av modellavtalet, kommentarer till avtalet eller andra riktlinjer ska vara aktuellt krävs att den interna rätten bygger på principer motsvarande reglerna i OECD:s modellavtal vilket tydligt ska

framgå. Tolkningen som görs med hjälp av riktlinjerna ska också rymmas inom ramen för de rimliga tolkningar som går att göra och tolkningen ska även rymmas inom regelns ordalydelse. Både Tjernberg samt Hultqvist och Wiman skriver om liknande distinktioner, och skiljer således mellan vad som kan anses utgöra deskriptiva utsagor och att upphöja något till bindande normer som ska tillämpas. Tjernberg anser också att det finns två sätt att värdera en källas rättsliga ställning och att det skiljer sig vad gäller gällande rätt och prognoser för hur HFD kan förväntas tillmäta någon betydelse, och den rätt som uppstår i det praktiska arbetslivet hos myndigheter och företag.

#### **4.2.1.1 Betydelsen av att lagstiftningen vilar på ett EU-direktiv**

Inledningsvis kan konstateras att det faktum att den svenska lagstiftningen vilar på ett EU-direktiv inte torde få betydelse vid tolkning av den interna rätten med hjälp av dokument från OECD. I synnerhet torde det inte få betydelse vad gäller eventuella framtida ställningstaganden gällande reglerna från OECD. Direktiv från EU ska implementeras i medlemsländerna och ATAD hänvisar medlemsländerna till BEPS för vägledning vid implementeringen. Hur reglerna tolkas internt torde således inte påverkas av att det finns ett direktiv i bakgrunden.

#### **4.2.1.2 Burmeisters syn och vad som hänt efter avhandlingen**

Burmeister menar att HFD:s uttalande i Shell-domen talar för att riktlinjerna närmast går att jämföra med tolkningsrekommendationer i doktrin och att dess betydelse för tolkningen avgörs av argumentationens styrka. Han anser därför att det bör ske en undersökning i det enskilda fallet huruvida riktlinjerna är relevanta för den situation som prövas. Denna syn på OECD:s inflytande genom Shell-målet motsvarar vad Hultqvist och Wiman menar är deskriptiva utsagor och således tolkning av allmänna föreskrifter samt Tjernbergs mening att det inte är OECD:s auktoritet som innebär att dess dokument får betydelse för svensk intern rätt utan HFD:s prejudikatvärde.

Efter Burmeisters avhandling från 2015 meddelades först dom i de två fallen från 2016 gällande tillämpningen av artistskattelagen hos HFD. HFD 2016 ref. 23 och HFD 2016 ref. 57 får anses tala för Burmeisters syn på OECD:s inflytande vid tolkning av intern rätt. I det inledande fallet ansåg HFD att de nya kommentarerna till artikel 17 i modellavtalet visserligen publicerades först efter stiftandet av artistskattelagen men att inga nämnvärda förändringar gjordes. HFD ansåg således att den reviderade kommentaren endast söker klargöra hur rättsläget var och syftar således inte ändra rättsläget – kommentaren, anser HFD, ger en tydlig deskriptiv bild av rättsläget. Det andra fallet från 2016 talar också för Burmeisters förklaring då en kommentar som tillkommit efter avtalet ingicks mellan staterna snarare fick anses utöka tillämpningen av en artikel och kunde således inte tillämpas vid tolkningen av ett avtal ingått innan den reviderade kommentaren publicerades. Den största anledningen till att kommentaren utgjorde ett tillägg istället för ett förtydligande ansåg HFD vara det faktum att många länder hade reserverat sig till aktuell kommentar.

Även HFD 2018 ref. 79 får anses tala för att Burmeisters syn på OECD:s inflytande över svensk rätt stämmer tämligen bra överens med HFD:s bild. HFD skriver uttryckligen att det är att dra det lite väl långt att basera en förändring av upplysningsplikten fastslagen genom prejudikat från 1998 enbart på en rapport från OECD (2008 års vinstallokeringsrapport), men öppnar samtidigt för möjligheten att upplysningsplikten i vart fall förändrats genom Skatteverkets ställningstagande från 2012.

De avgöranden som finns från HFD angående OECD:s rättskällevärde vid tolkning av intern rätt talar således för att modellavtalet, kommentarer till detta och OECD:s riktlinjer för internprissättning kan vara till hjälp vid tolkning av oklar intern rätt om den interna lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet och om den interna rätten haft modellavtalet som inspiration. För att uttrycka det i Hultqvist och Wimans terminologi, talar HFD:s uttalanden för att material från OECD kan vara till hjälp vid tolkning av intern rätt genom att utgöra tolkning av allmänna föreskrifter och på så sätt utgör deskriptiva utsagor.

I det praktiska arbetslivet torde situationen inte upplevas vara lika självklar. Av Burmeister framgår att bolag i stor utsträckning anpassar sina internprissättningar efter OECD:s riktlinjer. Riktlinjerna får på så sätt stort genomslag i praktiken. Skatteverket beskriver också att i brist på ledning i den traditionella hierarkin av rättskällor använder myndigheten OECD:s riktlinjer för internprissättning i mycket stor utsträckning vid tolkning av korrigeringsregeln. Att föra en process mot Skatteverket kostar mycket pengar och tar lång tid. Få företag är sannolikt benägna av att ta den striden vilket ytterligare befäster Skatteverkets linje och det kan anses att riktlinjerna snarare får funktionen av att utgöra gällande rätt än en deskriptiv korrekt bild av det interna rättsläget. Av de redovisade avgörandena från underrätterna angående tolkning av korrigeringsregeln framgår att underrätterna någorlunda konsekvent förlitar sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning med hänvisning till Shell-domen och att lagtexten samt förarbeten inte räcker för en tillräckligt precis tolkning.

Tjernberg skiljer på mellan å ena sidan vad som är gällande rätt som prognoser för hur HFD kommer tillmäta någonting betydelse och å andra sidan den rätt som uppstår i det praktiska arbetslivet på myndigheter och bolag. Genom den distinktionen går det att påstå att det skiljer sig åt. HFD:s relativt, sett till när HFD uttalat sig, restriktiva syn på användningen av material från OECD jämfört med dess mycket starka ställning i det praktiska arbetslivet. Som Tjernberg skriver finns det ett behov av klarhet från HFD, eller lagstiftaren, vad det egentligen är som gäller vid tolkning av intern rätt då det kan anses vara oklart huruvida HFD förlitat sig på OECD:s dokument på grund av källans status eller på grund av innehållet, samtidigt som källorna i det praktiska arbetslivet kan anses utgöra vad som närmast är att beskriva som gällande rätt.

#### **4.2.1.3 Konformitetsskäl**

Som ett skäl till användningen av OECD:s material vid tolkning av intern rätt anger Skatteverket att det rör sig om internationellt erkända regler som också införlivats i många länders interna rätt och på grund av den internationella

karaktären på betalningarna och värdeöverföringarna som aktualiserar reglerna krävs internationell konformitet för att undvika dubbelbeskattning. Att konformitet sett till karaktären på bestämmelserna skulle vara ett skäl till att tolka den interna rätten på ett särskilt vis borde inte vara ett särskilt starkt argument. Den interna rätten avgör enbart hur stort Sveriges skatteanspråk ska vara i en given situation och uppstår dubbelbeskattning då en annan stat gör anspråk på beskattningen av samma betalning som Sverige gör anspråk på löses situationen med dubbelbeskattning med hjälp av skatteavtalet mellan Sverige och den andra staten. I den situationen är det så gott som fastslaget att kommentarerna till modellavtalet och riktlinjerna för internprissättning, om det rör internprissättning givetvis, är i allra högsta grad vägledande så länge avtalet mellan staterna baseras på OECD:s modellavtal och ingen stat reserverat sig till någon del.

Däremot är det en mycket smidig väg att gå för svenska myndigheter att anpassa de interna reglerna efter OECD:s riktlinjer och modellavtalet eftersom man då maximerar beskattningen i Sverige. Om de interna reglerna är anpassade efter Sveriges internationella åtaganden och skatteavtalen begränsar i vilken utsträckning beskattning kan ske i Sverige vill man givetvis inte från myndigheternas sida begränsa beskattningen genom att den interna rätten inte medger beskattning i samma utsträckning som skatteavtalen gör. Genom att se till att den interna rätten överensstämmer med de erkänt internationellt gällande avvägningarna i skatteavtalstolkning säkerställer man att beskattning kan ske i så hög grad som möjligt i landet.

#### **4.2.1.4 OECD:s starka ställning och legalitetsprincipen**

Som framgår av föreskriftskravet krävs stöd i lag för att beskattning ska vara möjligt. Detta innebär att det enbart är riksdagen som kan fatta beslut rörande beskattning. När tolkning av en regel sker, då ordalydelsen i bestämmelsen inte anses tillfredsställande, ska tolkningen ligga inom ramen för rimliga tolkningar. Tolkningen som sker från HFD tillmäts prejudikatvärde och ska sedermera följas konsekvent av underinstanserna.

OECD:s dokument har fått ett växande inflytande vid tolkning av intern skatterätt, vilket ställt i relation till föreskriftskravet kan anses problematiskt. Argumentet för att tolka intern rätt med hjälp av dokument framtagna av OECD i syfte att bringa klarhet i skatteavtalsrätt har, som redovisats i kapitel tre, varit att lagtext och förarbeten inte är tillräckligt precisa för att nå fram till ett tillfredställande svar. Visserligen utgår beskattningen i alla fall från lagtexten och HFD har uttalat att 2008 års vinstallokeringsrapport från OECD inte kan förändra rättsläget per automatik. Vag skattelag kan anses brista mot de grundläggande krav legalitetsprincipen ställer på skattelagstiftning vilket innebär att det måste kunna anses problematiskt att, genomgående i de rättsområden redovisade i denna uppsats, lagtext och förarbeten inte tillräckligt preciserar skattelagstiftningen med gränsöverskridande karaktär för att precisering sedan ska ske genom tolkning av internationellt framtagna dokument. Framställt på detta sätt framstår också OECD:s dokument mer avgörande än annan doktrin då lagreglerna i praktiken baseras på OECD:s dokument. För att föreskriftskravet ska få någon verklig effekt måste krav ställas på den lagstiftning som stiftas och att den inte är för vag. Som Hultqvist är inne på måste det gå att ställa krav på den lagstiftning som stiftas vad gäller tillräcklig tydlighet, i synnerhet på beskattningsrättens område.

OECD:s ursprungliga syfte är att förmå stater att ingå skatteavtal med varandra för att undvika dubbelbeskattning. I och med BEPS kan OECD anses utökat sitt område vilket i sig möjligen inte är problematiskt. Vad som däremot kan ses som problematiskt är det faktum att OECD får så stort inflytande vid intern lagstiftning då organisationen per definition inte är en del av den svenska lagstiftningsprocessen eller har som uppgift att tolka svensk skatterätt.

#### **4.2.2 Särskilt om reglerna om dubbla avdrag genom hybrida mismatchningar**

De dokument från OECD som legat till grund för tolkning av korrigeringsregeln är modellavtalet, kommentarer till modellavtalet och, framför allt, OECD:s riktlinjer för internprissättning som hänvisas till i

kommentarerna till modellavtalet. Även vid allokering av tillgångar är det modellavtalet med kommentarer samt 2008 års vinstallokeringsrapport, som syftar till en mer enhetlig tillämpning av artikel 7 i modellavtalet, som är grund för tolkningen. Vid tolkning av artistskattelagen är det modellavtalet och kommentarer till detta som varit aktuellt. Gemensamt för de tre olika rättsområdena är således att de dokument från OECD som har varit tillämpliga vid tolkning av oklara interna bestämmelser har haft samband med modellavtalet, antingen genom direkta kommentarer eller genom hänvisning till eller med syfte att påverka uppfattningen av en särskild del av modellavtalet. Trots viss kritiskt resonemang tidigare förefaller det ändå någorlunda naturligt att om Sverige har ett skatteanspråk via ett internationellt avtal, som också är inkorporerat i svensk rätt, anpassa den interna rätten efter avtalet. Det faktum att avtalen finns och blir lag kan till viss del rättfärdiga en internationell förskjutning av tolkning av lag.

I detta avseende skiljer sig arbetet med hybrida mismatchningar. Rekommendationen utgör en del av BEPS och har inget med tolkningen av skatteavtal att göra. OECD:s rekommendationer kräver införlivande i intern rätt. Det framgår av reglerna och svenska förarbeten att de svenska reglerna helt och hållet är inspirerade av, och framtagna genom, BEPS. Detta konstateras även uttryckligen i direktivet mot skatteflyktsmetoder.

Inledningsvis nämndes tidigare att arbetet med att få fram reglerna om hybrida mismatchningar genom dubbla avdrag skiljer sig mot de rättsområden som är redovisade i kapitel tre. Sett till den praxis som finns torde, trots skillnaden i OECD:s material, BEPS kunna vara relevant material vid lagtolkningen. Praxis tillåter tolkning av intern rätt med hjälp av källor från OECD om materialet ger en god och välbalanserad bild av problematiken och inte kan anses stå i strid med den interna rätten. Liknande uttrycker Burmeister det när han skriver att den interna lagstiftningen måste bygga på samma principer, samt de internationellt framtagna materialet ska ha haft stor betydelse för den interna lagstiftningen vilken också ska framgå. Tolkningen genom materialet ska inte heller vidga bestämmelsens omfång utan tolkning måste rymmas inom lagtextens ordalydelse. Baserat på ovanstående torde det



material som i skrivande stund finns från OECD, BEPS-rapporterna från 2015 och 2017, få betydelse vid tolkningen av 24 b kap. 14 – 18 §§ IL. Motsvarande HFD:s uttalande i Shell-målet ger rapporterna en god och välbalanserad bild av problematiken och är ett mycket omfattande arbete. Det framgår visserligen inte ordagrant i de svenska förarbetena att BEPS kan ligga till grund för en än djupare förståelse av reglerna men det framgår tydligt att BEPS är den enda källan till inspiration och utredning, och i direktivet hänvisas staterna direkt till BEPS för tolkning, förståelse och inspiration. De svenska reglerna stämmer i huvudsak också överens med vad BEPS kommer fram till och i dessa delar lär BEPS därför bli en källa som hjälp vid tolkning av reglerna. Samtidigt torde det inte gå att rikta samma kritik mot lagstiftningsprocessen som förs runt de andra rättsområdena, och kanske främst korrigeringsregeln, i förhållande till legalitetsprincipen.

Det kritiska resonemang som förs under punkt 4.2.4 handlar främst om att vag lagstiftning inte bör tolereras enligt bestämdhetskravet, och föreskriftskravet, i legalitetsprincipen. De svenska förarbetena till, och lagtexten i, 24 b kap. 14 – 18 §§ IL är i högre utsträckning preciserade och ämnar klargöra hur reglerna ska tillämpas. Detta torde innebära att OECD:s dokument inte kommer få samma starka ställning som OECD:s riktlinjer för internprissättning har fått vid tolkning av korrigeringsregeln och snarare motsvara Burmeisters mening att materialet närmast är att likna vid doktrin och den rättsliga tyngden mäts i styrkan av argumentationen. Samtidigt är reglerna inte reglerade på internationell nivå och behovet av konformitet skulle kunna innebära att eventuella framtida ställningstaganden från OECD kommer få inflytande. Samtidigt som det visserligen finns ett visst behov av konformitet vid skattelagstiftning med internationell anknytning och där situationerna också regleras genom avtal mellan stater finns inte samma behov vid tillämpning av reglerna om hybrida missmatchningar och dubbla avdrag. Om preciseringen hade varit sämre och lagtext samt förarbeten hade upplevts för vaga hade detta behövt anses strida mot legalitetsprincipen och bestämdhetskravet.

Samtidigt som diskussionen om vad som utgör gällande rätt och som en prognos över hur HFD skulle avgöra en fråga finns också den gällande rätt som uppstår hos myndigheter och bolag i den dagliga förvaltningen. Att föra en process mot Skatteverket kan vara både dyrt och ta mycket lång tid. I arbetet hos myndigheter och bolag lär därför OECD:s dokument få stort inflytande över hur reglerna tolkas, inte minst med tanke på att Skatteverket hänvisar dit för vidare information. Detta belyser behovet av klargörande från HFD i frågan.

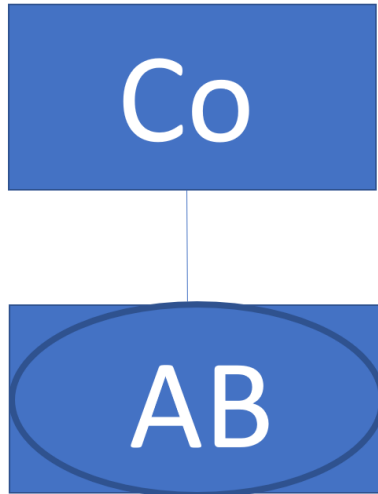
## 5 Slutsats

De svenska reglerna är i mångt och mycket baserade på vad OECD kommer fram till i BEPS-rapporten. Reglerna innebär att dubbla avdrag som uppstår genom mismatchning av staters interna lagstiftning används mot icke dubbelt inkluderad inkomst ska nekas. Vid mismatchning med fast driftställe är det hemviststaten som i första hand ska åtgärda mismatchningen och är den regel som kommer vara mest aktuell då de flesta länder har eller kommer införliva regler motsvarande de svenska. Mismatchning ska åtgärdas genom att ett belopp motsvarande det dubbla avdraget återförs när mismatchningen uppstår. Vid mismatchning med dubbel hemvist är den EU-rättsliga lösningen väl utformad där hemviststaten enligt skatteavtalet mellan staterna ska åtgärda mismatchningen. Om situationen uppstår med tredje land kommer avdraget, till den del det görs mot icke dubbelt inkluderad inkomst, nekas i båda staterna.

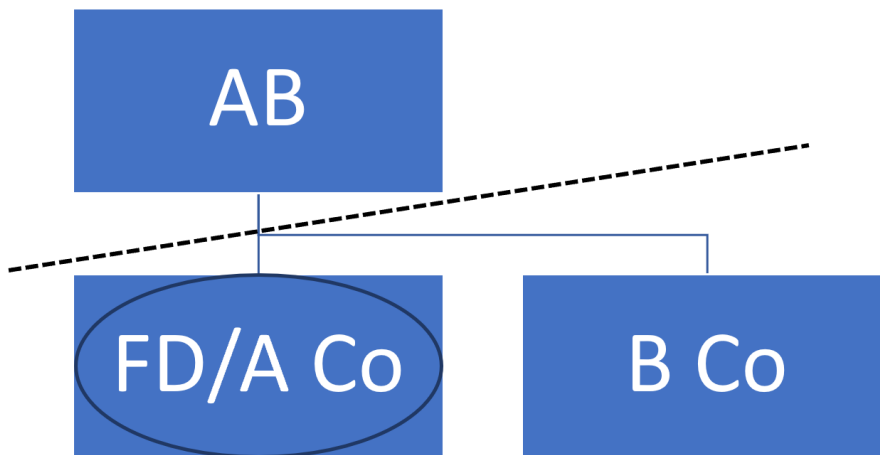
Legalitetsprincipen sätter upp ramarna för skattelagstiftning och en av beståndsdelarna är bestämdhetskravet. Bestämdhetskravet innebär ett krav på tillräckligt preciserad lagstiftning. När det gäller korrigeringsregeln, allokering av tillgångar och artistskattelagen är den internationella kopplingen skatteavtal mellan staterna och det finns en poäng men konformitet, och viss vaghet kan möjligtvis fylla en funktion. Reglerna om dubbla avdrag och hybrida mismatchningar har inte samma starka anknytning internationellt och en bristande precisering genom interna källor torde inte vara förenligt med de grundläggande krav som ställs upp på skattelagstiftning genom legalitetsprincipen.

# Bilaga A

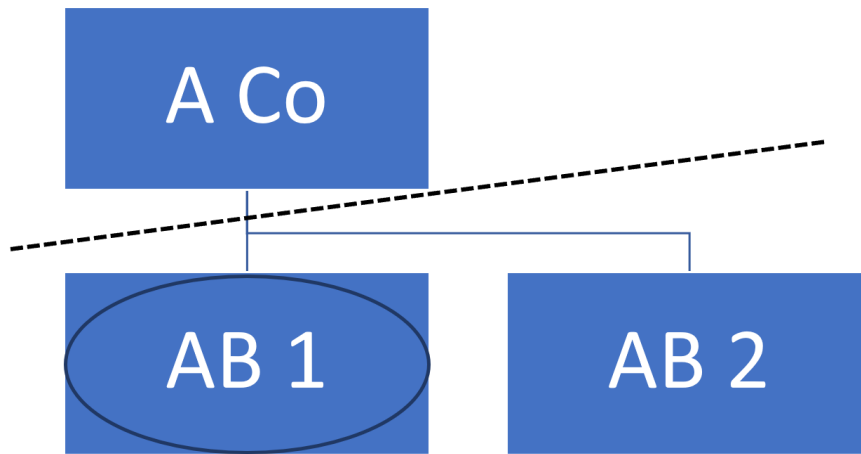
Modul 1



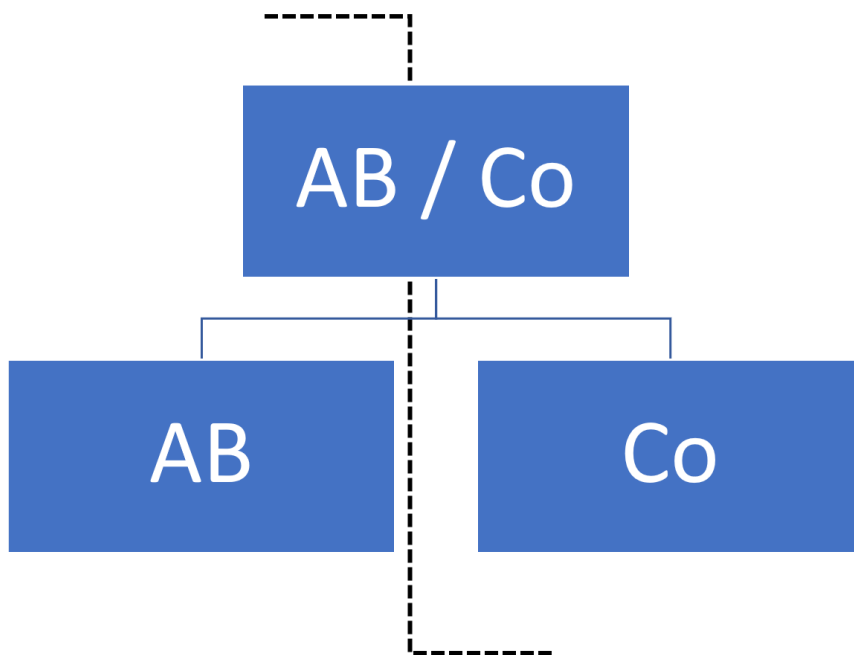
Modul 2



Modul 3



Modul 4



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

- Prop. 1990/91:159 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister
- Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn
- Prop. 2019/20:13 Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar

## Litteratur

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, femte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2014.

[Cit. Bernitz & Kjellgren (2014)]

Dahlberg, Mattias: *Internationell beskattning*, femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020

[Cit. Dahlberg (2020)]

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, avsnitt i boken Nääv, Maria & Zambiono, Mauro, *Juridisk metodlära*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

[Cit. Kleineman (2018)]

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018.

[Cit. Tjernberg (2018)]

## Elektroniska källor

A. Clausing, Kimberly (2020); *5 Lessons on Profit Shifting From U.S. Country-by-Country Data*, 2020.

[Cit. Clausing (2020)]

Burmeister, Jari; *Internprissättning och omkaraktisering: En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen*, doktorsavhandling, Iustus, Uppsala, 2016.

[Cit. Burmeister (2016)]

Hultqvist, Anders, *Hur vag får en skattelag va´?*, Svenskt näringsliv, 2015.

[Cit. Hultqvist (2015)]

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning*, Skattenytt 2013, s. 4-4.

[Cit. Hultqvist (2013)]

Hultqvist, Anders & Wiman, Bertil, *BEPS – Implementering i svensk skatterätt*, Svensk skattetidning 2015, s. 5-5.  
[Cit. Hultqvist och Wiman (2015)]

Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Juridisk tidskrift, nr 2 1992/93, s. 331 – 341.  
[Cit. Lindencrona (1992/93)]

OECD, *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2017.  
[Cit. OECD (2017)]

OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.  
[Cit. OECD (2015)]

Påhlsson, Robert: *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regeldebatten*, Skattenytt 2006 s. 412 f.  
[Cit. Påhlsson (2006)]

Rick, Johan, *Användningen av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, SvSkT 2016:8 s. 541.  
[Cit. Rick (2016)]

Tjernberg, Mats, *OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt*, SvSkT 2017:2, s.  
[Cit. Tjernberg (2017)]

### **Skatteverket**

Allmänt om Skatteverkets allmänna råd:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/28.html?year=2020&subject=Inkomstskatt%3B4.669f7efe1468ee8b548162e%3EN%C3%A4ringsverksamhet%3B4.703cf5a5146ada42162aafa>, senast nedladdad 2021-01-12.

[Cit. Skatteverkets allmänna råd]

Skatteverkets rättsliga vägledning om Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/1975.html>, senast nedladdad 2021-01-12

[Cit. Skatteverkets rättsliga vägledning om Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe]

Skatteverkets rättsliga vägledning om hybrida mismatchningar och dubbla avdrag:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.14/378375.html?q=hybrida+missmatchningar#h-Dubbla-avdrag-i-olika-foretag>, senast nedladdad 2021-01-12.

[Cit. Skatteverkets rättsliga vägledning hybrida mismatchningar]

Skatteverkets rättsliga vägledning internprissättning:  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331393.htm>, senast nedladdad 2021-01-12  
[Cit. Skatteverket rättslig vägledning internprissättning]

**Lagkommentarer**

JUNO lagkommentar till 14 kap. 19 § IL skriven av Lars Jonsson, senast nedladdad 2021-03-17.



# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1991 ref. 107.

RÅ 1998 not 229

RÅ 2009 ref. 91.

HFD 2016 ref. 23.

HFD 2016 ref. 57.

HFD 2018 ref 79

## Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm, dom i mål nr 187–192-14, meddelad 2016-01-27.

Kammarrätten i Stockholm, dom i mål nr 6152-15, meddelad 2017-08-28.

Kammarrätten i Göteborg, dom i mål nr 2192-2196-18, meddelad 2019-01-23.

Kammarrätten i Göteborg, dom i mål nr 1236-18, meddelad 2020-02-28.