

Skatteflykt genom koncernbidrag och internprissättning

En studie av skatteundvikande förfaranden

Författare: David Lakatos

Kandidatuppsats i handelsrätt

[Kurskod HARH13]

[Termin: HT 2020]



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	9
1. Inledning.....	11
1.1 Bakgrund.....	11
1.2 Syfte och frågeställning.....	12
1.3 Avgränsningar.....	12-13
1.4 Metod och material.....	13-15
1.5 Disposition.....	15-16
2. Resultatutjämnning genom Koncernbidrag.....	17
2.1 Inledning.....	17-19
2.2 Krav till öppna koncernbidrag.....	19-20
2.3 Inkomstdeklaration och öppen redosvisning.....	20-21
3.0 Skattefusk och Skatteflyktslagen.....	21-22
3.1 Skatteflykt genom koncernbidrag.....	22-27
3.2 Analys av skatteflykt genom koncernbidrag.....	27-30
4. Internprissättning.....	30-31
4.1 Historia kring internprissättning.....	31
4.2 korrigeringsregeln.....	31-33
4.3 Försiktighetsprincipen.....	33-34
4.4 Skatteflykt genom internprissättning.....	34-36
4.5 Rättsfall kring internprissättning.....	37-40
4.6.0 Omkaraktisera transaktioner med deras verkliga innebörd.....	41-42

4.6.1 Rättskällevärdet i OECDs Transfer pricing guidelines och möjligheten att omkaraktisera enligt internrätten.....	42-44
4.6.2 Skillnaden mellan OECDs Transfer pricing Guidelines och den svenska Korrigeringsregeln.....	44-46
4.6.3 Burmeisters Synpunkter (de lege ferenda).....	46-47
5.0 Analys av Skatteflykt genom internprissättning.....	47-48
5.0Analys av skatteundvikande förfarande.....	48-51
6.0 Sammanfattning och slutsatser.....	52
Käll- och litteraturförteckning.....	59-62
Rättsfallsförteckning	63

Summary

This essay is about how companies in a community of interest make value transfers between each other in the form of group contributions and transfer pricing. Due to the vagueness of Swedish tax evasion regulations, companies can not directly predict when a transaction is considered tax evasion. Group contributions can be deducted from a companies income but only if the company meets the requirement in Chapter 35 Inkomstskattelagen. However, tax avoidance can still be considered on group contribution if the group contribution also meets the requirements contained in section 2 of Skatteflyktslagen.

Transfer pricing contains a large part of the world trade, therefore greater pressure is placed on the Swedish authorities to control these transactions so that they do not adversely affect the national economy. Transfer pricing can be used to make hidden profit transfers and this essay is partly about which transactions are considered to be hidden profit transfers.

This essay deals mainly with how the correction rule in 14:19 IL and section 2 of skatteflyktslagen become applicable to tax evasion procedures through transfer pricing and group contributions. Therefore, the purpose of the essay is to identify where the boundaries go when procedures can be taxed on the basis of the correction rule and skatteflyktslagen. This is done through analyzing legal cases around the legal area in order to try to present which behaviors and transactions are considered to be tax evasion through group contributions and transfer pricing.

Sammanfattning

Den här uppsatsen handlar om hur bolag i en intressegemenskap gör värdeöverföringar mellan varandra i form av koncernbidrag samt internprissättning. På grund av skatteflyktsbestämmelsers vaghet kan bolag inte direkt förutse om ett förfarande är skatteflykt. Koncernbidrag kan göras avdrag på om det uppfyller de kraven som finns i 35 kap inkomstskattelagen. Dock kan skatteflyktslagen fortfarande bli tillämplig på ett koncernbidrag om koncernbidraget uppfyller alla rekvisit som finns i 2§ skatteflyktslagen.

Internprissättning utgör en stor del av världshandeln därför läggs det större press på våra myndigheter att kontrollera dessa transaktioner så de inte påverkar den svenska skattebasen negativt. Internprissättning kan användas till att göra dolda vinstöverföringar och uppsatsen tar upp vilka slags transaktioner som anses vara en dold vinstöverföring.

Den här uppsatsen behandlar även hur korrigeringsregeln i 14:19 IL och 2§ skatteflyktslagen blir tillämpligt på skatteundvikande förfaranden genom internprissättning och koncernbidrag. Därför är uppsatsens syfte att identifiera var gränserna går vid när förfaranden kan upptaxeras med stöd av korrigeringsregeln och skatteflyktslagen. Detta görs genom att analysera rättsfall kring rättsområdet för att försöka framställa vilka beteenden och transaktioner som anses vara skatteflykt genom koncernbidrag och internprissättning.

Förkortningar

SFS	Svensk författningssamling
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
SRN	Skatterättsnämnden

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Resultatutjämning är ett viktigt verktyg för hur koncerner fungerar. Koncernbidragsreglerna och resultatutjämning gör det möjligt för bolag som driver sin verksamhet genom flera bolag att ha samma skatteeffekt som om de hade drivit sin verksamhet genom bara ett bolag. För att kunna skicka koncernbidrag och göra avdrag för ett bidrag krävs det bolagen uppfyller kraven i 35 kap IL. Även om bolagen uppfyller alla krav kan ett yrkat avdrag för koncernbidrag nekas med stöd av 2§ skatteflyktslagen. Det är för att koncernbidrag kan användas till att minska skatt på ett otillbörligt sätt.¹ Bolag kan även värde överföra via andra kanaler som exempelvis internprissättning²³. Internprissättning eller Transfer Pricing som det kallas på engelska är när bolag i en koncern handlar varor och tjänster mellan varandra för priser som är avvikande från vad som är marknadsmässigt.⁴ Internprissättning kan användas till att göra dolda vinstöverföringar och uppsatsen tar upp vilka slags transaktioner som anses vara dolda vinstöverföringar. Avtalet mellan parterna i en intressegemenskap gör att resultatet minskar för det bolaget som är verksam i Sverige, vilket betyder att den svenska skattebasen minskar. För att motverka detta finns korrigeringsregeln i 14 kap 19§ Inkomstskattelagen. 14:19 IL har till sitt syfte korrigera bolagets resultat om det föreligger oriktig prissättning mellan bolagen i koncernen. Bestämmelsen blir tillämplig när resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av villkor som avtalats avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare. Resultatet i det svenska bolaget ska beräknas till det belopp om avtalet hade varit mellan oberoende parter. Skatteflyktslagen och korrigeringsregeln gör det möjligt att skatteundvikande förfaranden kan få nekade avdrag samt skattetillägg. I denna uppsats kommer jag

¹ Skatteverket. Generella försättningar för koncernbidrag. Skatteverket.se. 2020. för<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331641.html> (hämtad 2020-12-01)

² Skatteverket. Räntesnurror- ny lagstiftning fr.o.m 1 januari 2009. Skatteverket.se. 2009. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/323746.html>. (hämtad 2020-12-20)

⁴ Skatteverket. Vad är internprissättning?. Skatteverket.se. 2020. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331393.html>. (Hämtad 2020-12-20)

gå igenom och undersöka skatteundvikande förfaranden för att jämföra hur de hanteras inom svensk skatterätt. Detta är för att förstå vilka incitament stora multinationella bolag har när det gäller skatteplanering och resultatutjämnning.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med den här uppsatsen är att analysera och jämföra skatteundvikande förfaranden genom koncernbidrag och internprissättning för att se för- och nackdelarna med resultatutjämningsverktygen. Uppsatsen ska framföra vilka slags förfaranden som fångas upp av korrigeringsregeln samt skatteflyktslagen genom att utreda skatteeffekterna av olika affärsupplägg. Uppsatsen ska även undersöka hur effektiva bestämmelserna är i praktiken och om det finns några begränsningar för domstolen att tillämpa dem. På grund av skatteflyktsbestämmelsernas vaghet är det särskilt intressant att undersöka och framföra vilka slags transaktioner och affärsupplägg som anses vara skatteflykt genom internprissättning och koncernbidrag.

1.3 Avgränsningar

De mest centrala avgränsningarna jag har gjort är att jag har valt att bara skriva om skatteundvikande förfarande i form av internprissättning och koncernbidrag. På grund av att jag enbart fokuserar på två resultatutjämningsverktyg fokuserar jag på hur korrigeringsregeln och skatteflyktslagen kan bli tillämpliga på olika affärsupplägg. Skatteundvikande förfaranden som exempelvis att lämna in falska deklARATIONER som innehåller felaktiga uppgifter om kapitalvinster, fastighetsavyttringar eller momsfuskar tas inte upp i uppsatsen. Jag har valt att enbart jämföra hur internprissättning och koncernbidrag kan vara föremål för skatteflykt. Vidare avgränsningar i uppsatsen har jag valt att enbart skriva utifrån svensk internrätt.

I min argumentation har jag inte använt mig av de lege ferenda (hur lagen bör vara) argumentation. Mitt fokus ligger på att analysera och framställa hur rättsläget är idag vilket är varför jag använder de lege lata argumentation. Det huvudsakliga är

att jag vill jämför två olika förfaranden för att se för- och nackdelar med resultatutjämningsverktygen. Det är för att förstå stora multinationella koncerners transaktionsbeteenden.

1.4 Metod och material

Metoden som användes vid förfarandet av denna uppsats är rättsdogmatisk metod. Den rättsdogmatiska metoden användes till att försöka identifiera vilka slags skatteundvikande förfarande som blir tillämpliga av skatteflyktslagen och korrigeringsregeln. Den rättsdogmatiska metoden går ut på att främst tolka samt systematisera den gällande rätten. Den rättsdogmatiska metoden används för att den är optimal för att utreda rättsläget inom ett visst rättsområde. I uppsatsen används främst de allmänna rättskällorna vilket är lagar, förarbeten, doktrin och rättspraxis. Hierarkin av rättskällvärden har gjort att jag har valt rättskällorna med viss försiktighet. Utgångspunkten är att använda de allmänna rättskällorna för att fullborda syftet med uppsatsen. I uppsatsen används De lege lata argumentation som beskriver hur rättsläget är idag. De lege lata argumentation har jag använt för att analysera fram hur rättsläget är idag kring tillämpningen av korrigeringsregeln och skatteflyktslagen.⁵

I uppsatsen använder jag även en fri juridisk argumentation eftersom den är mer skälighetsinriktad. Den fria juridiska argumentationen är mer optimal på grund av skatteflyktsbestämmelsernas vaghet.⁶ Avgöranden från internprissättningsområdet är även begränsad. Avgöranden är även inte så detaljrika på hur förfaranden har bedömts. Området kring internprissättning är väldigt komplext och uppfattas som svår både av privata aktörer samt av olika skattemyndigheter. Skatteflyktslagen är också väldigt vag och bolag kan inte direkt förutse om ett förfarande blir tillämplig av skatteflyktslagen. Därav är en fri juridisk argumentation viktig för att framställa rättsläget.

Centralt material för rättsfallsstudien är rättspraxis från hur HFD har tolkat 2§ skatteflyktslagen samt korrigeringsregeln i 14 kap 19§ IL. Rättspraxis har ett högt

⁵ Nääv, Maria. Zamboni (red.), Mauro. Juridisk metodlära. 2:a upplagam. Lund: Studentlitteratur AB. 2019. S 21-30

⁶ Hellner, Jan. Argumentation de lege feranda, Svensk juristidning. 1975. <https://svjt.se/svjt/1975/401> (hämtad 2021-03-11)

värde inom rättskällehierarkin vilket är varför rättskällan används mycket i uppsatsen. Praxis har hittats främst från databasen JUNO och HFD:s hemsida. De rättsfallen jag har valt att ta fram i uppsatsen är de rättsfallen jag anser är centrala och har haft mest inflytande i utvecklingen av rättsläget. Annat material som jag har använt mycket i den här uppsatsen är information från Skatteverkets hemsida vilket har hjälpt med grundläggande information på koncernbidragsområdet samt internprissättningsområdet. Skatteverkets rättsliga vägledning har också använts inom vissa begräsningar eftersom dem har historiskt tolkat rätten annorlunda jämfört med HFD samt skatterättsnämnden. Därför används den källan enbart till den grundläggande informationsdelen i uppsatsen. En annan central rättskälla som har används är doktrin i form av böcker, tidningsartiklar från svensk skattetidning och svensk juristtidning. Dessa rättskällor har hittats främst från databasen JUNO och Ekonomihögskolans bibliotek i Lund.

Rättsområdet internprissättning i Sverige är dels baserad på internationell skatterätt som till stor del styrs utav OECD:s skrifter om internprissättning. Dessa källor är inte det som utgör svensk lag vilket betyder att domstolar inte är bundna att följa riktlinjerna. Dock på grund av att Sverige är medlem i OECD så följer de riktlinjerna från organisationen med vissa begräsningar från legalitetsprincipen. Korrigeringsregeln bygger på OECD:s modellavtal artikel 9 därav är kan det ses som både en indirekt och direkt rättskälla.⁷

Det exakta rättskällevärdet i OECDs riktlinjer går Jari Burmeister igenom i sitt verk ”Internprissättning och omkaraktisering. En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen” är en sammanfattning samt fristående fortsättning på Burmeisters licentiatavhandling som handlande om ”Verklig innebörd från 2012 samt sina två artiklar från svenska skattetidning (2013, 2015). Verket har en central och viktig funktion i min uppsats eftersom den förklarar varför det finns begräsningar för hur OECDs Transfer Pricing Guidelines får användas som en rättskälla. Burmeister går även igenom hur

⁷Burmeister, Jari. OECD:s transfer pricing guidelines som rättskälla. Svensk skattetidning. 2016-06-07. https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/2675058?dq=korrigeringsregeln#SVSKT_2016_0006_S_0433_NJRUB2_ID_M1110847520 (hämtad 2021-03-03)

korrigeringsregeln tolkas och används i svensk internrätt. Burmeister kopplar även detta till varför bara de uppenbara fallen som blir upptaxerade.⁸

I min analys jämför jag hur korrigeringsregeln och skatteflyktslagen har blivit tillämpliga i praxis. Detta görs för att se vilket resultatutjämningsverktyg är optimalt när det gäller skatteplanering för multinationella koncerner. Eftersom Korrigeringsregeln är en speciallag som går före allmän lag kan inte skatteflyktslagen bli tillämplig (*Lex specialis*) på⁹ internprissättningsområdet. I analysen argumenterar jag främst varför det är lättare att få upptaxering genom ett förfarande i jämförelse med andra förfarande. Därför har jag valt de rättsfallen som har ungefär samma omständigheter för att se skillnaderna när upptaxering sker och inte sker. Detta är intressant för att i lagtexten framgår det inte exakt vad man får och inte får göra, vilket är en av anledningarna till att skatteflyktslagen och korrigeringsregeln betraktas som väldigt vaga. I analysen avläser jag hur HFD har dömt i olika mål, jag går även igenom förarbeten för att förstå syftet med bestämmelserna (Teleologisk lagtolkning), och därav kan jag förstå varför vissa förfaranden går emot syftet med skattelagarna. Juridiska litteraturen som har valts som källor i uppsatsen används för att stödja mina slutsatser kring rättsläget. Burmeisters verk har varit vägledande för hur OECDs bestämmelser har sina begränsningar i internrätten och det har varit en god förklaring till rättsläget i min uppsats.

1.5 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i huvudsakligen 6 kapitel. Den första delen handlar om hur koncernbidrag fungerar och vilka krav det finns för att man ska kunna göra avdrag på ett koncernbidrag. Därefter kommer en del som handlar om skatteflykt och hur skatteflyktslagen blir tillämpligt på öppna koncernbidrag. Därefter knyts dessa två områden ihop och jag redovisar vilka rättsfall som skatteflyktslagen har blivit tillämpligt på affärsupplägg som innefattar koncernbidrag. I den andra delen av uppsatsen kommer ämnet internprissättning upp och jag redovisar vad det innebär, dess historia och hur det regleras inom svensk internrätt. Vidare diskuteras det om

⁸ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkaraktisering, En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016

⁹ Lehrberg, Bert. Praktisk juridisk metod. 6:1 upplagan. Uppsala. Institutet för bank och affärsjuridik AB. 2010. Sid 87-88.

hur internprissättning bli föremål för skattetillägg. Därefter presenteras Burmeisters verk ”Internprissättning och Omkarakterisering” som förklarar hur transaktioner kan omkaracteriseras enligt internrätten. Burmeister beskriver även vilka skillnader det finns för att omkaracterisera transaktioner enligt internrätten jämfört med OECD Transfer Pricing Guidelines. Därefter kommer analysen om skatteflykt genom internprissättning och en jämförelse av skatteundvikande förfaranden presenteras. Jämförelsen visar varför ett resultatutjämningsverktyg är mer fördelaktigt än det andra i vissa aspekter. Efter det fastställer jag vad ett dolt koncernbidrag är för något, vad är karakteristiskt och vilka förfaranden som skatteflyktsbestämmelser fångar upp. Till sist så kommer sammanfattning och slutsatser som knyter ihop allt och ska då förklara incitamenten som finns bakom koncernbidrag och internprissättning.

2. Resultatutjämnings genom Koncernbidrag

2.1 Inledning

Koncerner resultatutjämnar för att få en mer rättvis skatteeffekt i jämförelse med bolag som driver sin verksamhet genom ett bolag. Möjligheten att resultatutjämnas kom först 1965 i form av koncernbidrag.¹⁰ Idag finns det olika typer av affärsstrategier för att resultatutjämnas som exempelvis interna fodringar med höga räntor och köp av varor.

Möjligheten för att fritt resultatutjämnas är genom koncernbidrag som uppfyller kraven i 35 IL. Koncernbidrag är en inkomstöverföring mellan två bolag i en koncern. Givaren gör avdrag för bidraget och mottagaren tar upp det som en skattepliktig inkomst. Syftet med reglerna kring koncernbidrag är att samla resultatet för hela koncernen och sedan beskatta det. Detta är för att bolagens resultat i en koncern kan variera mycket när ett koncernförhållande föreligger. Ett bolag i koncernen kan ha ett högt resultat samtidigt som ett annat bolag kan ha ett underskott. Utan koncernbidragsreglerna skulle denna situation resultera i att koncernen får betala mer skatt.¹¹ Skattelagstiftarna har som målsättning att följa neutralitetsprincipen.¹² Neutralitetsprincipen innebär att en fysisk eller juridisk person inte skall behöva överväga fördelar och nackdelar med ett skattemässigt val. Dock finns det många neutralitetsbrister som exempelvis att välja att starta ett fåmansaktiebolag i stället för att starta enskild firma. Av samma anledning har lagstiftarna målsättningen att införa ett regelverk som gör det möjligt för koncerner att hamna i samma skattemässiga utfall som verksamheter som drivs genom ett bolag.¹³

¹⁰ Prop. 1965:126

¹¹ Skatteverket. Generella försättningar för koncernbidrag. Skatteverket.se. 2020.

för <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331641.html> (hämtad 2020-12-01)

¹² Skatteverket. Rättsprinciper. Skatteverket.se. 2020. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/339523.html> (hämtad 2020-12-20)

¹³ Skatteverket. Generella försättningar för koncernbidrag. Skatteverket.se. 2020.

En annan neutralitetsbrist är den ekonomiska dubbelbeskattningen som bolag vill undvika. Dubbelbeskattningen sker genom att bolagets vinster först beskattas med bolagsskatt, delägarna ska även beskattas på utdelningen sedan ska arbetstagarnas lön justeras utifrån skatt på lön plus de sociala avgifterna.¹⁴ I en koncern blir denna beskattning fyrdubbel och i flera steg eftersom varje bolag beskattas på samma sätt fastän koncernen anses som en enhetlig organisation. Skattebelastningen ska inte vara större om man bedriver verksamheten i ett bolag eller i en koncern om man vill följa neutralitetsprincipen.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att möjligheten bakom koncernbidrag är för att uppnå neutralitet i skattesystemet. Man vill även undvika onödiga dubbelbeskattning för bolag och göra det lätt för bolag att etablera sig på den svenska marknaden. Det ska vara förmånligt nog att låta vinsterna beskattas här och inte införa hårda lagar så att bolagen tvingas till aggressiv skatteplanering som innebär att vinster överförs till lågskatteländer.¹⁵

Inom lagstiftningen finns det olika definitioner av vad en koncern eller intressegemenskap är för något. I inkomstskattelagen finns den lagstadgad i 2 kap 5 § IL (inkomstskattelagen), där anges det att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. En koncern inom aktiebolagslagen är ett moderbolag och dotterföretag tillsammans 1 kap 11§ ABL (Aktiebolagslagen). Definitionen kommer från föreskrifterna från EG:s sjunde bolagsdirektiv i prop. 1995/96:10 del 2 s. 105 ff. Propositionen anger att moderbolaget måste vara ett svenskt aktiebolag men dotterbolaget kan vara svenskt eller utländskt och behöver inte vara ett aktiebolag. Bara det är en juridisk person som exempelvis en ekonomisk förening och handelsbolag. Koncernbegreppet kan därför användas i en rad olika sammanhang och till olika syften. Utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv anses en koncern som en enhet. koncerner är organisationer som ofta är uppdelade och integrerade genom en vertikal ägandekedja eller horisontell beroende på hur produktionen eller distributionen är planerad. Ur en skattesynpunkt är varje bolag i

för<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331641.html> (hämtad 2020-12-01)

¹⁴ Björn Lunden. Dubbelbeskattning. Bjornlunden.se.2020

https://www.bjornlunden.se/skatt/dubbelbeskattning_914. (hämtad 2021-01-03)

¹⁵ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.4/331679.html>

intressegemenskapen ett eget skattesubjekt vilket skiljer sig från det företagsekonomiska perspektivet.

Teknik bakom Koncernredovisning

Redovisning sker i alla bolag i en koncern. Första skedet är att balans och resultaträkningen summeras för alla bolag i koncernen. Tillgångarna och skulder läggs ihop för alla bolag i koncernen. Sedan tar man bort alla interna fordringar, skulder samt transaktionerna eftersom koncernen ses som enda enhet.¹⁶ Koncernbidraget redovisas enbart i bokslutsdispositionen därav bokförs inte koncernbidrag i den löpande bokföringen. Mer specifikt redovisas koncernbidrag som en ökning av andelens värde. Bidraget påverkar det skattemässiga resultatet genom att det ökar. Därav blir skatteeffekten större för det bolaget som har mottagit koncernbidrag och mindre för givaren.¹⁷

2.2 Krav till öppna Koncernbidrag

Huvudregeln är att om koncernbidrag ska skickas med avdragsrätt måste bolagen uppfylla kraven som finns i 35 kap IL. Koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningar för avdrag i 3,4,5 eller 6§ är uppfyllda och värden motsvarande bidraget som förs över från givaren till mottagaren senast den dag som givaren ska lämna deklarationen enligt skatteförfarandelagen. (Lag 2004:438) ikraft den 1 juli 2004.

För att kunna skicka koncernbidrag med avdragsrätt måste moderbolaget även äga mer än 90% av andelarna i ett svenskt aktiebolag. De 90% av andelarna ska ägas i ett annat svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. 35 kap 2a§ IL anger att ett utländskt bolag som är hemmahörande inom EES (europeiska ekonomiska samarbetsområdet) med ett fast driftställe i Sverige kan både ge och ta emot koncernbidrag. Detta är för att ett utländskt bolag som är hemmahörande i ett

¹⁶ Marton, Jan. Sandell, Niklas. Stockenstrand, Anna-karin. Redovisning, Från bokföring till analys. 4:e uppl. Lund. Studentlitteratur AB. 2020. Sid 340-348.

¹⁷Wolters Kluwer, Koncern-koncernbidrag, <https://www.wolterskluwer.se/support-enkelsida-manual/koncern/koncern-koncernbidrag> (hämtad 2021-02-17)

annat EES land behandlas som ett svenskt aktiebolag om den motsvarar för vad ett svenskt aktiebolag är.¹⁸

2.3 Inkomstdeklaration och öppen redovisning

I **RA 2006 not.40** mål nr 4792–05 slog Högsta förvaltningsdomstolen fast att mottagaren av ett koncernbidrag måste ta upp bidraget i sin deklaration för att givaren skall kunna dra av koncernbidraget. Målet handlade om ett förhandsbesked där mottagaren var ett försäkringbolag med enbart livförsäkringar i sin portfölj och ett givande dotterbolag som tog hand om administrationen. Försäkringsbolaget var skatteskyldig för både inkomstskatt och avkastningsskatt på grund av verksamheten den bedrev. Avdraget begränsades för det givande bolaget som var ett dotterbolag till beloppet som det mottagande moderbolaget tog upp till beskattning i deklarationen. Detta är ett exempel på kravet om öppen redovisning.

När skatteförfarandelagen infördes höjdes antalet deklarationstidpunkter från bara en till fyra för juridiska personer. För bolag med olika räkenskapsår behövs ingen simultan redovisning. I realiteten är det sällan att bolag i samma koncern har olika räkenskapsår. Bestämmelsen om samma deklarationstidpunkt kan innebära en inskränkning koncernbidragsrätten. Skatteverket anser att man inte kan få avdrag för koncernbidrag det året som bolaget slutlikvideras. Anledningen till detta är att ingen lagändring har skett i 35 kap 3§ IL. Kravet att dotterföretaget ska vara helägd hela beskattningsåret gäller fortfarande. Skatteverkets tolkning är att om beskattningsåret bryts genom att ett bolag likvideras blir det indirekt att företaget inte har ägts hela beskattningsåret. Dock kan det bolaget som har slutlikvideras kvitta mot en vinst i ett annat bolag om det bolaget som ska slutlikvideras har en förlust.¹⁹ Förlusten måste anses som slutliggiltigt vilket är en regel som har utformat efter Mark&Spencer fallet. (C-446/03 - Marks & Spencer)

¹⁸ Lodin, Sven-Olof. Lindencrona, Gustaf. Melz, Peter. Silfveberg, Christer. Simon-Almendal, Teresa. Österman, Roger Persson. Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt del 2. Sjuttonde upplagan. Lund. Studentlitteratur AB. 2019. Sid 411–415

¹⁹ Skatteverket. Generella försättningar för koncernbidrag. Skatteverket.se. 2020.

förhttps://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331641.html (hämtad 2020-12-01)

Det finns direkt inga restriktioner om koncernbidragets storlek. Bidraget kan resultera i att det givande bolaget får ett negativt resultat. Andra krav som finns är att det inte får föreligga något handelsbolag mellan moderbolaget och dotterbolaget samt att bolagen inte får vara privatbostadsbolag eller investmentsbolag.

3.0 Skattefusk och skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen blir tillämpligt när förfaranden från fysiska eller juridiska personer anses vara emot lagen syfte.²⁰ Aggressiv skatteplanering som det också kan kallas är när man använder metoder för att minimera sina skatteutgifter eller undvika en beskattningseffekt på ett otillbörligt sätt.²¹ Skattelagstiftningen kan på många sätt ses som väldigt komplex. Lagstiftarna har en svår uppgift eftersom det finns många faktorer att ta hänsyn till vid utformningen av bestämmelser. Genom skattelagstiftning främjar man beteenden hos fysiska och juridiska personer. Skatteflyktslagen kan bara tillämpas när man fastställer underlaget för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt inga andra skatter omfattas av lagen. För att skatteflyktslagen ska bli tillämplig måste följande 4 kriterier vara uppfyllda, dessa lagstadgas i 2 § skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen ska bli tillämplig vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling om ett. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, vilket betyder att förfarandet som utförs av den skattskyldige måste resultera i en skatteförmån. Två, den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, detta betyder att den skattskyldiga har medverkat i handlingar eller transaktionerna direkt eller indirekt. Tre, skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, detta rekvisit betyder att den skattskyldige har genomfört en handling främst för att få en skatteförmån. Fyra, ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det

²⁰ Skatteverket. Skatteflyktslagen. Skatteverket.se.2020

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/359992.html> (hämtad 2020-12-29)

²¹ Skatteverket. Skatteflykt. Skatteverket.se. 2020.

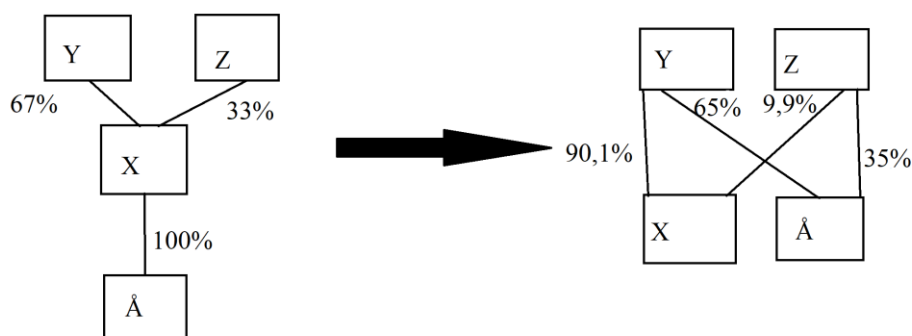
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/339272.html> (hämtad 2020-12-29)

framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Lag (2011:1372). Det fjärde rekvisitet uppfylls när handlingen är emot lagstiftningens syfte.

3.1 Skatteflykt genom öppna koncernbidrag

Det är inte olagligt att skicka koncernbidrag om bolagen uppfyller dem kraven som finns i 35 kap IL. Men skatteflyktslagen kan bli tillämplig om förfaranden strider mot lagens syfte. När bolagets resultat utjämnas med hjälp av koncernbidrag i samband med omstruktureringar finns det 4 kända rättsfall som ger vägledning hur skatteflyktslagen har blivit tillämplig.

HFD 2018 ref. 59 som är ett ganska färskt avgörande handlar om en koncern som skulle göra en omstrukturering. Förfarandet innebar att mellan två bolag skulle koncernbidragsrätten försvinna. Innan omstruktureringen skedde fanns bolag Å som hade ett ”betydande” underskott. Ås samtliga andelar ägdes av Bolag X. Xs andelar ägdes av bolag Y som ägde 67% av andelarna i X, resterande av andelarna i X ägdes av bolag Z. Omstruktureringen skulle innebära att andelar i X skulle istället ägas av Y med 90.1% och resterande av andelarna av Z med 9.9%. Å skulle inte längre ägas utav X utan av Y men bara upp till 65% och av Z med 35%. Detta innebar att koncernbidragsrätten skulle försvinna mellan X och Å. För utnyttja underskottet i bolag Å skulle en resultatutjämnning ske mellan Å och X genom koncernbidrag innan omstruktureringen skulle ske. Koncernbidraget skulle finansieras med hjälp av tillskott från bolag Y eller med utdelning från Å.



Bolag X bad om ett förhandsbesked från skatterättsnämnden (SRN) och frågade om skatteflyktslagen skulle bli tillämplig på affärsupplägget som skulle genomföras. Skatterättsnämndens svar var att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet eftersom handlingens syfte inte ansågs vara huvudsakligen till att få en skatteförmån. Handlingen skiljde sig lite från tidigare liknande fall som fick upptaxering. Skillnaden var att förfarandet inte innebar att bolaget skulle avyttras till en extern utan i bolaget skulle det fortfarande en viss ägarkoppling till andra bolag i koncernen. Underskottet i Å hade också uppkommit under den tid det förelåg koncernbidragsrätt mellan bolagen.

Skatteverket yrkade i högsta förvaltningsdomstolen att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Skatteverket ansåg att förfarandet var meningslöst att genomföra bortsett från skatteförmånen som koncernen skulle få. De ansåg att resultatutjämnning fortfarande kommer ske även efter koncernbidragsrätten skulle upphöra vilket strider mot syftet i 35 kap IL. Bolag X motsatte sig detta och menade att omstruktureringen var affärsmässigt motiverad och var inte enbart för att få en skatteförmån. De vidare hänvisade till att bolaget inte skulle säljas externt och ett ägarförhållande skulle fortfarande finnas.

Frågan i målet var om avdraget för koncernbidrag kan vägras med tillämpning av skatteflyktslagen. Koncernbidrag hade lämnats innan en omstrukturering och omstruktureringen skulle leda till att koncernbidragsrätten skulle upphöra.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det förelåg koncernbidragsrätt mellan X och Å vilket betyder att de kan överföra underskott mellan bolagen utan några större

begräsningar samt att det inte påverkar rätten till avdrag enligt 35 kap IL. Detta följer också i praxis från tidigare fall som RÅ 1989 ref.31 samt RÅ 2000 ref.21 II. Dock uppstår det en fråga om koncernbidraget lämnas innan en omstrukturering sker och omstruktureringen innebär att koncernbidragsrätten försvinner samt att avdraget kan vägras med stöd av skatteflyktslagen. Syftet med koncernbidrag är att bolag som driver sin verksamhet genom flera bolag ska inte ha större skattekonsekvens än en näringsverksamhet som driver sin verksamhet genom ett bolag. Omstruktureringen innebär inte att bolaget skulle säljas som i de ovan nämnda fallen. I avgörandet ansåg HFD att koncernbidraget var för att uppnå en bättre skattemässig position då koncernbidraget finansierades antingen med utdelning från Å eller tillskott från Y. Förfarandet skulle vara meningslöst att genomföra bortsett från skatteförmånen. Detta uppfyller kravet i 3 punkten 2§ skatteflyktslagen.

Skatterättsnämnden ansåg att både första och andra punkten av skatteflyktslagen var tillämplig. Domstolen hänvisade även till punkt 3 i 2§ skatteflyktslagen, domstolen ansåg att handlingens främsta syfte var för att hamna i en bättre skattemässig situation fastän koncernbidraget var en viktig del i omstruktureringen av koncernen, därav var punkt 3 uppfyllt. I fråga om punkt 4, 2§ skatteflyktslagen ansågs förfarandet ej uppfylla punkt 4 eftersom det inte handlade om en extern avyttring samt att underskottet som fanns i bolag Å uppkom under den tid det fanns koncernbidragsrätt mellan X och Å.

Skatteflyktslagen var därför inte tillämplig eftersom det krävs att samtliga punkter i 2§ skatteflyktslagen uppfylls innan bestämmelsen blir tillämplig. Från tidigare praxis handlade alla fall om externa avyttringar efter underskott hade blivit utnyttjat. Detta var den enda skillnaden till varför punkt 4 inte blev uppfyllt och anledningen till att skatteflyktslagen blev tillämplig på dem fallen men inte i HFD 2018 ref. 59. I förarbetena till reglarna kring koncernbidrag diskuteras hur koncerner får göra värdeöverföringar när koncernen är en tydlig ekonomisk enhet. (prop. 1965:126 s. 51 och s. 72).

RÅ 1989 ref.31 är ett rättsfall som handlar om ett dotterbolag som hade lämnat koncernbidrag till moderföretaget under tiden moderbolaget hade lämnat

aktieägartillskott till dotterbolaget. Dotterbolaget hade varit helägt under hela året 1985. Dotterbolagets deklaration 1986 redovisades ett underskott på 34 miljoner kr. Utav dessa 34 miljoner kr var 30 miljoner ett koncernbidrag som hade lämnats till moderbolaget. I deklarationen hade dotterbolaget också fått in en skattefri intäkt i form att aktieägartillskott på exakt 30 miljoner från moderbolaget. Bolagets aktier såldes vidare år 1986.

I detta rättsfall ansåg högsta förvaltningsdomstolen att kraven för att få avdrag var uppfyllt, dock skulle en rad olika frågor behandlas i målet som exempelvis om koncernbidraget får finansieras genom aktieägartillskott eller någon form av utdelning samt om bidraget får göra ett underskott större än vad det redan var.

Om HFD hade grundat sitt avgörande på dem faktorerna och förfarandet skulle anses vara en inskränkning i koncernbidragsrätten så hade domstolen gått utöver lagtextens ordalydelse (Legalitetsprincipen). Avdraget kunde därför inte avslås. Domstolen bedömde dock att skatteflyktslagen var tillämpligt på grund av att transaktionerna mellan aktieägartillskottet och koncernbidraget genomfördes med avsikten att sälja aktierna i dotterbolaget. Detta ansågs meningslöst bortsett för skatteförmånen för dotterbolaget. Det uppfyllde rekvisitetet i 2§ skatteflyktslagen som var ifråga. Förfarandet kan anses vara ett tydligt fall av aggressiv skatteplanering. Avsikten var att betala mindre skatt på moderbolagets vinster och det gjordes genom att moderbolaget som nämndes i fallet lämnade skattefri utdelning. Utdelningen kan inte göras avdrag på men koncernbidraget på 30 miljoner kr kunde göras avdrag på. Efter koncernbidraget blev det ett underskott i dotterbolaget på 34 miljoner kr som moderbolaget ville kvitta mot sina vinster.

RÅ 2009 not. 201 handlade om ett moderbolag som hade ett skattemässigt underskott och lämnade aktieägartillskott till sitt helägda dotterbolag. Dotterbolaget hade ett skattemässigt underskott och lämnade koncernbidrag till moderbolaget. Koncernbidraget gjorde att underskottet i moderbolaget upphörde men underskottet ökade i dotterbolaget. Efter koncernbidraget såldes dotterbolaget externt. Förfarandet ansågs vara i strid mot koncernbidragsreglerna både av skatterättsnämnden samt av högsta förvaltningsdomstolen.

RÅ 2000 ref. 21 II handlar om två bolag som hade kringgått koncernbidragsreglerna som gjorde skatteflyktslagen tillämplig. Det gjordes genom

att bolagen hade upprättat ett kommissionsavtal. Vid omstruktureringen av koncernen så överförde bolag Y sina tillgångar till X för att X sedan ska sälja varor på Ys räkning. Underskotten som då fanns i det ena bolaget kunde fortfarande kvittas eftersom underskottsbolaget fick in sin egen inkomst genom kommissionsavtalet fastän koncernbidragsrätten försvann.

RÅ 2002 ref. 24 handlar om ett avtal mellan olika aktieägare i ett företag. Avtalet innebar att en aktieägare skulle ha mer än 90% av andelarna genom en nyemission medan resten av aktieägarna skulle förvärva andelar genom konvertibla skuldebrev. Då när skuldebreven skulle konverteras så skulle de andra ägarna äga lika stora delar av bolaget som de gjorde innan nyemissionen. Avtalet och nyemissionen var till för att göra det möjligt för bolaget att lämna och ta emot koncernbidrag. Domstolens bedömning var att ägarkravet var uppfyllt efter nyemissionen men bolaget hade fortfarande karaktären av att bolaget var ägt av olika fristående ägare (oäkta koncern), därav hade ingen riktigt ägarförändring skett.

I **RÅ 2007 not 65** ansåg domstolen att skatteflyktslagen var tillämpligt när två bolag ingick ett avtal om ett bolag skulle äga mer än 90% i ett bolag som dem skulle gemensamt bilda. Dock skulle det bolaget bara ha 65% av rösterna. Dessa åtgärder var för att göra det möjligt för att lämna och ta emot koncernbidrag. Domstolen dömde därför att skatteflyktslagen var tillämplig. Rättsfallet visar att även om ägarkravet uppfylldes så motsvarade inte rösterna ägarandelen. Detta liknar då fallet från RÅ 2006 not 89 som handlade om att skatteflyktslagen blev tillämplig när två ägare i ett bolag upprättade ett avtal som medförde att en av dem skulle behålla koncernbidragsrätten dock samverkan skulle vara på samma villkor.

Skatterättsnämndens (SRN) avgörande i 45-20/D (diarienummer) handlar om ett företag som efter en period ägde mer än 90% av andelarna i ett annat bolag. Ägarandelen uppfyllde det kravet som anses vara ett moderbolag enligt koncernbidragsreglerna i 35 kap IL. I avgörandet ansågs inte skatteflyktslagen vara tillämplig eftersom förfarandet om att ta in en extern investerare var för att bolaget var i behov av det och inte för att få en direkt skatteförmån. Avtalet som sträckte sig över flera år medförde att efter 7 år uppkom koncernbidragsrätt. Skatterättsnämnden ansåg att detta bara var en konsekvens av avtalsförhållandet mellan parterna. SRN gjorde även en jämförelse med RÅ 2002 ref 24, Rå 2006 not

89 samt RÅ 2007 not 65, där i alla dessa avgörandet var det formella ägandekravet uppfyllt men förfaranden i samtliga fall var meningslösa bortsett från skatteförmånen de ville åstadkomma. Avgörandet i 45–20/D ansågs förfarandet ha ett affärsmässigt motiv och inte bara för att få en skatteförmån. I rättsfallen RÅ 1989 ref. 31 samt RÅ 2000 ref. 21 II hade koncernbidraget finansierats av aktieägartillskott innan de externa avyttringarna hade skett. Detta är en viktig faktor som också avgör om skatteflyktslagen blir tillämplig vid mottagna och givna koncernbidrag innan omstruktureringar.²²

3.2 Analys skatteflykt genom öppna koncernbidrag

När bolag uppfyller kraven i 35 kap 35a kap IL för att kunna skicka koncernbidrag finns det direkt inga restriktioner på hur stort ett koncernbidrag får vara. Koncernbidraget kan innebära att det givande bolaget får ett underskott. Bara den svenska skattebasen inte minskar och inkomsten beskattas hos ett annat svenskt bolag i koncernen finns det inget olagligt som har skett.²³ Aggressiv skatteplanering innebär att man minskar sin skattskyldighet, även om metoderna kan vara helt lagliga kan det strida mot lagens syfte.²⁴

Förfarandet i RÅ 2002 ref. 24 var emot koncernbidragsreglerna på grund av att syftet med koncernbidrag bestämmelserna är att bevara neutralitetsprincipen och bestämmelserna gör det möjligt för bolag som driver sin verksamhet genom flera bolag att ha samma beskattningseffekt som en verksamhet som drivs genom ett bolag. Förfarandet som innebar att ägarförändringen var bara för att kunna göra avdrag samt att koncernen ansågs vara en oäkta koncern uppfyllde 3 och 4 rekvisitet i 2§ skatteflyktslagen. Det implementerade att koncernavdraget kunde vägras med stöd av skatteflyktslagen. I fallen Rå 2006 not 89 och RÅ 2007 not 65 handlade det om ett förfarande som uppfyllde ägarkravet men avdraget vägrades med stöd av skatteflyktslagen. Det var på grund av förfarandets huvudsakliga syfte ansågs vara

²² Virin, Nicklas. Ett seminarium om koncernbidrag. Svensk skattetidning. 2007 Maj.
https://juno.nj.se/b/documents/2674632?dq=koncernbidrag#SVSKT_2007_0005_S_0331 (hämtad 2021-03-04)

²³ Skatteverket. Generella försättningar för koncernbidrag. Skatteverket.se. 2020.
för<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331641.html> (hämtad 2020-12-01)

²⁴ Skatteverket. Skatteflykt. Skatteverket.se. 2020.
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/339272.html> (hämtad 2020-12-29)

till att få en skatteförmån. Rättsfallen visar också tydligt att reglerna om koncernbidrag (35 kap IL) inte får utnyttjas av oäkta koncerner.

I HFD 2018 ref 59 hade skatteflyktslagen inte blivit tillämpligt på ett förfarande som innebar ett skickat koncernbidrag innan en omstrukturering skulle ske samt att koncernbidragsrätten skulle försvinna mellan bolagen efter omstruktureringen. Detta var motsatsen till vad HFD hade dömt i tidigare fall. Skillnaden var att underskottsbolaget som skickade koncernbidraget i de andra tre fallen blev sålda till externa parter vilket inte gjordes i fallet HFD 2018 ref 59. I HFD 2018 ref 59 såldes bolaget X till en internpart. I förarbetena till koncernbidragsreglerna anges det att avdrag kan godkännas då det finns en viss ägarkoppling i en intressegemenskap. Detta betyder att om bolaget säljs internt blir skatteflyktbestämmelsen inte tillämplig eftersom det finns en viss ägarkoppling kvar. Om bolag säljs till en extern part blir skatteflyktslagen tillämplig.²⁵

Praxis tyder på att domstolen kollar utöver det som anges i lagbestämmelserna och varje fall behandlas olika. Små faktorer kan spela roll som företagsekonomiska skäl. Det kan avgöra om skatteflyktslagen är tillämplig eller inte. Ett företagsekonomiskt skäl eller affärsmissigt motiv är ett bevis på att en handling är inte enbart för att få en skatteförmån.

I RÅ 2000 ref 21 II hade koncernen gjort en omstrukturering vilket innebar att koncernbidragsrätten skulle försvinna. Ett av bolagen hade ett skattemässigt underskott som ville utnyttjas fastän koncernbidragsrätten skulle försvinna. Förfarandet som bolagen genomförde var att underskottsbolaget överförde sina tillgångar till ett annat bolag (X) innan omstruktureringen och efter omstruktureringen upprättades ett kommissionsavtal mellan bolag X och underskottsbolaget. Underskotts bolaget skulle sälja varor för X räkning vilket innebar underskottsbolaget kunde utnyttja sitt underskott med inkomsten som de sålde för X räkning. Domstolen ansåg detta som ett klart fall av ett kringgående av koncernbidragsreglerna vilket gjorde skatteflyktslagen tillämplig. I detta fall kan

²⁵ Prop. 1965:126

man se hur kommissionsavtalet var ett meningslöst förfarande bortsett från skatteförmånen avtalet skulle medföra.

Jämför man detta fall med RÅ 2009 not 201 som handlade om att sälja ett underskottsbolag efter det bolaget hade skickat ett koncernbidrag och sedan såldes externt. Där hade HFD bedömt att ett sådant förfarande både uppfyller 3 och 4 rekvisitet i skatteflyktlagen. Tredje rekvisitet uppfylls eftersom förfarandets syfte var för att få en skatteförmån samt 4 rekvisitet uppfylls när bolaget säljs externt vilket går emot lagens syfte. Koncernbidragsreglerna är till för att göra så att koncerner inte beskattas mer än en näringsverksamhet som driver sin verksamhet genom ett bolag. När ett bolag inte uppfyller dem kraven som finns i 35 kap 35a kal IL så är det inte längre en koncernförhållande som då gör så att 4 rekvisitet uppfylls. När tredje och fjärde rekvisiten uppfylls så uppfylls också första och andra rekvisiten eftersom rekvisiten korrelerar med varandra.

RÅ 2009 not 201 handlade om att de inte längre var ett koncernförhållande efter det att koncernbidraget hade skickats. I RÅ 2002 ref 24 samt RÅ 2007 not 65 var liknande fall där ägarkravet var formellt uppfyllt för att skicka koncernbidrag men röstandelarna var inte motsvarande till att de ska anses som helägt, därför kunde koncernavdraget nekas med stöd av skatteflyktlagen. Detta var främst på grund av det inte riktigt ansågs som en koncern, vilket uppfyller tredje och fjärde rekvisitet. Syftet med förfarandet var för att få en väsentlig skatteförmån samt att de inte var ett koncernförhållande som uppfyller krav en i 35 kap IL.

Avslutningsvis kan man med viss säkerhet konstatera att skatteflyktlagen blir tillämplig på koncernbidrag när bolag utövar rättshandlingar och andra transaktioner för att måla upp en falsk bild av en koncern som uppfyller kraven i 35 kap IL. Detta kan ses i RÅ2002 ref 24 samt RÅ 2007 not 65. Förfaranden som innefattar koncernbidrag innan ett underskottsbolag ska säljas externt eller internt avgör om skatteflykt föreligger. Om bolaget sälj internt anses inte skatteflykt, om bolaget säljs externt anses det vara skatteflykt vilket kan ses i rättsfallen HFD 2018 ref 59, RÅ 1989 ref.31, RÅ 2000 ref.21 II och i skatterättsnämnden avgörande 45-20/D. Det som också avgör om skatteflyktlagen blir tillämplig vid förfaranden som innebär koncernbidrag skickas innan omstruktureringar är om bolaget som säljs externt finansierar koncernbidrag med aktieägartillskott för att öka eller utnyttja ett

underskott i ett bolag som ska säljas. Alla förfaranden som anses uppfylla samtliga rekvisit i 2§ skatteflytlagen har alltid meningslösa transaktioner bortsett från skatteförmånen som transaktionerna medför.

4.0 Internprissättning och dolda vinstöverföringar

Internprissättning (Transfer pricing som det kallas på engelska) är ett förfarande som innebär att handel med varor och tjänster sker mellan två bolag i samma intressegemenskap. Ett sådant förfarande kan innebära att den svenska skattebasen minskar eftersom internprissättning kan användas till att göra dolda vinstöverföringar. För att motverka detta finns det bestämmelser som skyddar skatteinkomsterna mot dolda vinstöverföringar. Dolda vinstöverföringar genom internprissättning är över eller under prissättningar på varor eller tjänster som handlas i koncerner mellan olika länder. Ett tekniskt exempel är att om en faktura från ett utländskt bolag betalas av ett svenskt bolag är högre pris än vad som är marknadsmässigt. Fakturor kan också vara felprissatta enligt armlängdsprincipen om den är för låg. Det svenska bolaget kan lägga ett underpris för sin utländska motpart, det gör att inkomster saknas för den svenska skattebasen. Båda fallen gör att resultatet i det svenska bolaget blir för lågt och därav mindre skattepliktig inkomst.²⁶ För att motverka detta finns korrigeringsregeln i 14 kap 19§ IL (Inkomstskattelagen 1999:1229). Principen om att bolag i en intressegemenskap som gör gränsöverskridande transaktioner ska handla med samma villkor som om de hade varit oberoende bolag uttrycks i 19§ 14 kap IL. Transaktioner mellan bolag i en koncern ska vara marknadsmässiga. Den svenska regeln tillämpas bara på inkomsterna som härstammar från den svenska marknaden. Därav blir källstatsprincipen som bevaras vid reglerna kring korrigeringsregeln.

Källstatsprincipen tillämpas av många länder runtomkring världen. Principen innebär att inkomster skall beskattas i det land där inkomsten uppkommer. Detta gäller även om den skatteskyldige är bosatt i ett annat land. Motiveringen är att

²⁶ Arvidsson, Richard. Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner. Stockholm. Juridiska institutionen. 1990. Sid. 15ff

landet som har skapat möjligheterna för att få inkomsten ska ha rätt till att beskatta den inkomsten.²⁷

4.1 Historia kring internprissättning

Korrigeringsregeln i 14:19 IL utgår från armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen härstammar först från USA men är utvecklad av OECD. OECD:s riktlinjer på internprissättningsområdet är vägledande för alla medlemsländer och skattemyndigheter som tillämpar OECD:s vägledningsdirektiv. I USA var det första initiativet för att motverka negativ internprissättning fyra år efter krigsinkomstlagen (War revenue act) som uppkom i USA året 1917. Lagens syfte var att bolagen i USA skulle skicka in tydligare handlingar som skulle beskriva investerat kapital och samtidigt visa den beskattade inkomsten. När lagen utvidgades 1921 kom bestämmelser kring direkt internprissättning mellan bolag i samma koncern, lagen lydde.

” In any case of two or more related trades or businesses, owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the commissioner may consolidate the accounts of such related trades and businesses in any proper case, for the purpose of making an accurate distribution or apportionment of gains, profit, income, deductions, or capital between or among such related trades or businesses.”

Lagen gjorde det möjligt för amerikanska skattemyndigheter att lättare avgöra de faktiska inkomsterna som bolag hade samt att ingen skatteerosion skulle ske för enskilda delstater.²⁸

4.2 Korrigeringsregeln i 14 kap 19§ IL.

Den svenska korrigeringsregeln som återfinns i 14 kap 19§ IL grundar sig från OECD:s riktlinjer kring transfer pricing artikel 9. Paragrafen anger om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av villkor som har avtalats avviker från

²⁷ Skatteverket. Vad innebär internationell dubbelbeskattning. Skatteverket.se. 2021. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/326353.html> (Hämtad 2021-02-01)

²⁸ Ceteris. Guide to international transfer pricing, Law, Tax planning and compliance strategies. Nederländerna. Kluwer Law International BV. 2010.

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. Detta gäller dock bara om

1. 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,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Man kan säga att korrigeringsregeln innehåller fyra rekvisit. Den första är resultatrekvisitet, det uppfylls när avtalet mellan parterna gör att det skatteskyldiga bolaget får ett lägre resultat. Villkoren i avtalet måste ha en negativ effekt på den svenska skattebasen. Det andra rekvisitet är att bolaget som inte är skatteskyldigt i Sverige får ett högre resultat till följd av avtalsvillkoren. Det tredje rekvisitet är att det ska finnas sannolika skäl till att avtalsparterna ingår i samma intressegemenskap. Det fjärde rekvisitet är att det minskade resultatet får bara vara på grund av en intressegemenskap. Det betyder att det fjärde rekvisitet handlar om att resultatavvikelsen inte ska bero på affärsmässiga skäl som exempelvis nyinvesteringar eller omstruktureringar.²⁹

Ekonomisk intressegemenskap föreligger när en näringsidkare deltar i ledningen, innehar andelar eller övervakar över ledning av en annat företag. Detta kan ske både indirekt och direkt från moderbolaget till dotterbolaget. Ibland behöver resultatet inte korrigeras utifrån korrigeringsregeln eftersom Skatteverket kollar på helheten. Avvikande villkor som kopplas till vissa transaktioner som är för låga kan kompenseras med ett högre pris.³⁰

²⁹ Hagi, Viyan, Lewin, Olov, Lindgren. Verkan av kompentationsinvändningar mot bakgrund av HFD:s dom i Absoluta målet. Svensk skattetidning. 2019-10-09.
https://juno.nj.se/b/documents/3264043?dq=korrigeringsregeln%20rekvisit#SVSKT_2019_0009_S_0601_SE_C_1. (hämtad 2020-03-04)

³⁰ Lodin, Sven-Olof. Lindencrona, Gustaf. Melz, Peter. Silfveberg, Christer. Simon-Almendal, Teresa. Österman, Roger Persson. Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt del 2. Sjuttonde upplagan. Lund. Studentlitteratur AB. 2019. Sid 594-595

Alla villkor omfattas av korrigeringsregeln. Korrigeringsregeln tillämpas inte bara vid prissättning på varor och tjänster utan det berör alla typer av avtal och avtalsvillkor. Korrigeringsregeln kan tillämpas när icke marknadsmässiga avtalsvillkor resulterar i en omotiverad börda åt den ena parten. Exempelvis när ett bolag får betala överpris för en produkt eller när ett bolag åtar sig orimliga risker.

31

4.3 Försiktighetsprincipen

Grundidén bakom korrigeringsregeln är att verksamhetens resultat har blivit lägre till följd av koncernförhållandet. Exakt hur mycket resultatet ska sjunka eller höjas finns inga bestämmelser om. Vid tillämpningen av försiktighetsprincipen ska bolagen lägga rätt pris med hänsyn till dem bestämmelserna som finns. Bolagen ska med en rimlig bedömning värdera tillgångar lågt och kostnader högt. Skatteverket menar dock att det inte är så lätt att följa dessa krav då marknaden är ett komplext område och att sätta rätt marknadsmässigt pris kan vara mycket svårt.³²

Räntesnurror och Interna skuldförhållanden

Räntesnurror är ett skuldförhållande som har uppkommit i en intressegemenskap för att uteslutande få en skatteförmån. Räntesnurror tillhör internprissättningsområdet eftersom avtalsförhållandet uppkommer mellan två parter inom samma intressegemenskap. Skuldförhållandet består ofta av ett moderbolag som lånar ut till ett dotterbolag med en hög ränta. Räntan som avtalas mellan parterna gör att det blir fördelaktigt till att göra gränsöverskridande värdeöverföringar för att sedan göra ränteavdrag på de svenska inkomsterna.³³ Den här uppsatsens fokus ligger inte på skattefusk genom ränteavdrag men det är viktigt att nämna att ränteavdrag från fodringar mellan bolag i en intressegemenskap är ett förfarande som ofta innebär skattefusk. Principen om att dra av artificiella

³¹ Skatteverket. Den svenska korrigeringsregeln. Skatteverket.se. 2021. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.1/331395.html> (hämtad 2021-02-01)

³² Skatteverket. Redovisningsprinciper. Skatteverket.se 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/3241.html> (hämtad 2021-12-10)

³³ Prop 2017/18:245

kostnader från sitt resultat för att minska skatten är inget nytt och man har kunnat handskas med det ganska väl. Dock när multinationella stora koncerner avvänder sig av denna princip kan det innebära stora konsekvenser för samhällsekonomin.

Bestämmelserna kring kap 24 IL anger att ränteavdrag kan nekas om skuldförhållandet har uppkommit i koncernen för få en väsentlig skatteförmån. I praxis gäller det bara på den uppenbara fallen. Vilket kan ses i rättsfallen som RÅ 2001 ref. 79 som handlade om en kommun som överlät andelar i olika rörelsebolag till ett annat dotterbolag mot en revers. Ränta betalades av dotterbolaget till kommunen. Betalningarna gjordes med hjälp utav koncernbidrag från det egna dotterbolaget. Förfarandet ansågs inte vara tillämpligt av skatteflyktslagen av regeringsrätten. I förarbetena till avdragsbegränsningen som lagstodgas i 24 kap 18§ andra stycket anges det att bestämmelsen ska bara gälla de rena missbruksfall. Detta kan också utläsas ur Skatteverket bedömning i HFD 2020 ref.21.

4.4 Skatteflykt genom internprissättning

Korrigeringsregeln 14 kap 19§ IL är en speciallag som går före skatteflyktslagen som är en allmän lag (Lex specialis)³⁴. Korrigeringsregeln används för att skydda den svenska skattebasen från gränsöverskridande värdeöverföringar. Det är bara korrigeringslagen som tillämpas på internprissättning, är det inte korrigeringsregeln som tillämpas är förfarandet per definition inte internprissättning

Upptaxering vid felprissättning är i form av skattetillägg. Skattetillägget blir gällande för bolag som redovisar för låga intäkter på grund av transaktioner mellan bolagen i koncernen.

Skattetillägg kan bara påföras om en skattskyldig har lämnat in oriktiga uppgifter enligt 49 kap 4§ skatteförfarandelagen (SFL). Om en korrigering är aktuell kan en efterbeskattning inte ske om en viss tid har passerats. Tiden som Skatteverket har på sig för att bestämma om skattetillägg ska påföras är *”inom två år från utgången av det kalenderåret då beskattningsåret har gått ut”* även kallad tvåårsfristen. Tvåårsfristen gäller om uppgifterna som har lämnats in är riktiga. Om en oriktig

³⁴ Lehrberg, Bert. Praktisk juridisk metod. 6:1 upplagan. Uppsala. Institutet för bank och affärsjuridik AB. 2010. Sid 87-88.

uppgift har lämnat så är tidsfristen inom 6 år från utgången av det kalenderåret när beskattningsåret har gått ut.

Internprissättning är ett komplext rättsområde både på internationell och nationell nivå. Det finns många faktorer till varför rättsområdet är komplext. En stor faktor är att stora nationella företag även kallade MNE's (Multi national enterprises) har blivit integrerade i större utsträckning. Detta gör det svårare att fastställa vad som är marknadsmässigt korrekt. Skattekonstuler rekommenderar bolag att använda immateriella tillgångar som patent, licenser, royalties eller goodwill som köpes objekt för att göra vinstöverföringar. Immateriella rättigheter är svåra att vardera eftersom tillgångarna är väldigt unika därav är det svårare att fastställa den individuella marknaden. En annan faktor som gör internprissättning svårt är Actions 8-10 från projektet Base Erosion and profit shifting (BEPS) som var klar 2015. Skatteverket anser projektet har en retroaktiv verkan för skattskyldiga. Reglerna från BEPS kan anses vara som en skärpning på armlängdsprincipen som gör det lättare för myndigheter att kontrollera inlämnade uppgifter. Actions 8-10 BEPS har också en del i OECD's offentliga guidelines för transfer pricing från 2017.³⁵

Bolag som gör gränsöverskridande transaktioner har en utökad dokumentationsskyldighet enligt 39 kap 15,16 §§ SFL. Denna utökade dokumentationsskyldighet är i form av land för landrapporter. Land för landrapporter gäller för de bolagen som har en nettoomsättning som överstiger 7 miljarder kronor enligt 33 a kap SFL. Syftet med rapporten är veta vilka länder koncernen är verksam samt att Skatteverket vill veta vilka utländska skattemyndigheter ska ta kontakt med vid behov av informationsutbyte. Slutsatsen är därmed att internprissättningsområdet skiljer sig därför från resterande företagsbeskattningen när det gäller dokumentationskraven och rapportering eftersom den är utökad. Uppgiftsskyldigheten som finns lagstadgad i 31:1 SFL reglerar hur företagen ska redovisa fakta för sakomständigheter. Om den

³⁵ Hansson, Andreas. Persson Österman, Roger. Internprissättning och skattetillägg. Skattenytt. Not 1. 2019. S.691. https://juno-nj.se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/3036149?dq=internpriss%C3%A4tning&q=internpriss%C3%A4tning#SN_2019_S_0690 (hämtad 2021-01-10)

skatteskyldige förser Skatteverket med rätt material som ger dem förutsättningarna till att göra det korrekta beslutet så anses uppgiftsplikten uppfyllt.^{36 37}

Vid avgöranden som handlar om felaktig prissättning har bedömningen varit ganska otydlig. Detta är på grund av att fastställandet av vad som är marknadsmässigt korrekt är en svår uppgift både för de skatteskyldiga och för skattemyndigheter. Bevisbördan blir tyngre för Skatteverket om de vill påvisa att en oriktig prisuppgift föreligger vilket anges också i prop. 2002/03:106 sid 118ff, sid 233.³⁸ Fler osäkra faktorer vid prissättningen gör det svårare att påföra skattetillägg. I praxis är det därför bara de vårdslösa och uppenbara felprissättningar som får skattetillägg.

På interprissättningsområdet finns även befrielsegrunder. En befrielsegrund betyder att skattetillägg kan delvist eller helt nedsättas vid vissa förutsättningar enligt 51 kap 1§ SFL. Dessa lagbestämmelser finns för att interprissättningsområdet är ett komplicerat rättsområde. Svåra skatterättsliga frågor kan leda till befrielse som exempelvis fastställa ett marknadsmässigt pris. I en undersökning av 50 fall från kammarrätten ansågs 26 av dem ha lämnat in en oriktig uppgift, av dem 26 avgöranden som lämnade oriktiga uppgifter fick 21 skattetillägg. Fyra fall fick helt befrielse från skattetillägg och i ett avgörande blev den skatteskyldiga delvist befriat. I alla fall som fick delvis eller helt befrielse från skattetillägg motiverade domstolen att det handlade om en svår skatterättslig fråga. I de övriga fallen tog domstolen aldrig ställning till frågor om oriktiga uppgifter eller skattetillägg och de skatteskyldiga vann bifall för sin talan om sakfrågorna.³⁹ Undersökningen visar tydligt att bara rena missbruksfallen blir upptaxerade. De grova felvarderingarna som närmar sig de högre beloppen är de fallen som ingen befrielse medges. Detta anges också av Roger Persson Österman professor i finansrätt vid Stockholms universitet och Andreas Hansson Doktorand i skatterätt vid Handelshögskolan i Stockholm i artikeln ”internprissättning och skattetillägg”.⁴⁰

³⁶ Skatteverket. Land för land rapportering (DAC 4). Skatteverket.se. 2021. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.7/359881.html> (hämtad 2021-02-10)

³⁷ Lodin, Sven-Olof. Lindencrona, Gustaf. Melz, Peter. Silfveberg, Christer. Simon-Almendal, Teresa. Österman, Roger Persson. Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt del 2. Sjuttonde upplagan. Lund. Studentlitteratur AB. 2019. Sid 599–600

³⁸ (prop. 2002/03:106 sid 118ff, sid 233)

⁴⁰ Hansson, Andreas. Persson Österman, Roger. Internprissättning och skattetillägg. Skattenytt. Not 1. 2019. S.691. <https://juno-nj->

4.5 Rättsfall kring Internprissättning

I målet **RÅ 1979 1:40** hade det svenska moderbolaget CO Öberg utgivit ett lån med 0% ränta till sitt helägda dotterbolag i Portugal. Skattemyndigheterna i Sverige ansåg att lånet inte vara marknadsmässig de ville även taxera bolaget i Sverige med en marknadsmässig ränta. De svarande (Öberg) menade att dotterbolaget i Portugal var ett tillverkningsbolag och sålde produkter till Öberg. Varornas pris var utifrån kostnaderna för produktionen. Av denna anledning slutfakturerade Öberg också slutkonsumenten själv vilket innebar att Öberg var innehavare av den största delen av vinsten för koncernen. HFD ansåg i målet att Öbergs intäkter inte skulle minskas eftersom räntan på lånet skulle höja utgifterna för dotterbolaget i Portugal, vilket indirekt betalas av Öberg. Att inte ta ränta för lånet medförde därför att det inte blev mindre inkomster för Öberg, vilket gjorde att inkomstrekvisitet inte var uppfyllt.

Dotterbolaget i Portugal hade också gått med vinst. Vinsten skulle tas upp till beskattning året 1973. Dotterbolaget startade sin produktion 1970 som var under bolagets uppbyggnadsfas. Att vinst bara hade uppkommit 1973 var inget konstigt eftersom avkastning tar lång tid att åstadkomma. Omständigheterna i rättsfallet kan anses vara konstiga, men ledamoten Arvidsson indikerade på att det fanns en korrelation mellan felprissättning och inkomstminskning för bolaget i Sverige. Korrigering och tillägg kunde ha varit aktuellt för Öberg dock kunde det visas att Öberg gjorde sin vinst genom att investera lånet som gjorde att omsättningen i koncernen ökade. Detta gjorde att prissättningen för lånet var i huvudsak inte bara för att få en skatteförmån. Dock tog det en viss tid innan investeringen gav avkastning. En tanke är att priskorrigerings förmodligen hade blivit aktuellt om investeringen inte gav avkastning. HFD kollade därför på andra villkor samt transaktioner mellan bolagen för att avgöra om korrigering skulle ske.

Detta kan då jämföras med Skatteverkets nutida arbetssätt för att motverka felaktig internprissättning. Skatteverket kollar på en transaktion från olika synvinklar. En viktig aspekt är att om en investering eller en transaktion har resulterat i en vinst så kan det utesluta att förfarandet var bara för att få en skatteförmån. Om en

se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/3036149?dq=internpriss%C3%A4tning&q=internpriss%C3%A4tning#SN_2019_S_0690 (hämtad 2021-01-10)

transaktion är tydligt avvikande från vad som är marknadsmässig kan den kompenseras med andra transaktioner från tidigare år som det bolaget har gjort samt även med planerade transaktioner. Skatteverket kollar också på strukturen av koncernen och hur den interna prissättningen har medfört en skatteförmån eller inte. Funderingar kring Öberg målet är hur fallet hade bedömts om Öberg aldrig hade slutfakturerat kunden. Hade en upptaxering varit gällande då?

RÅ 1980 1:59, LME handlar om ett bolag (TLA) som var registrerad i Frankrike. TLA mottog ett räntefritt lån från sitt svenska moderbolag. Tillgångarna användes till aktieinvesteringar i TLA's dotterbolag som var belagt i Australien. Bolaget i Australien tillverkade telefonväxlar samt telefonstationer. TLA bedrevs som ett holdingbolag och hade hand om det administrativa samt förvaltningen av det australienska bolaget. Skattemyndigheterna ansåg att lånet mellan det svenska moderbolaget och TLA skulle korrigeras med en ränta på 5%. TLA invände med att lånet togs med företagsekonomiska skäl och inte för att göra dolda värdeöverföringar. TLA menade att investeringen hade kunnat ske med aktieägartillskott, men kapitalet hade då bundits i Australien. Myndigheterna i Australien hade samtidigt en negativ aspekt på aktieinvesteringar från utlandet. Det svenska moderbolaget ansåg att TLA reducerade sina utgifter genom det interna räntefria lånet. Minskningen av kostnader var även på grund av licensavgifter som TLA tog betalt med. HFD godtog TLAs invändning och ansåg att det räntefria lånet kunde kompenseras med varor med högre pris. Detta resulterade att även i detta mål hade inkomstrekvisitet inte blivit uppfyllt och en kompensation var begärt. HFD tyckte även att liknande situationer hade uppkommit på den fria marknaden.

Dessa mål har varit vägledande för Skatteverkets arbetssätt.⁴¹ Praxis visar hur Skatteverket tar hänsyn till en mängd olika faktorer när avvikande transaktioner ska prövas. Av praxis brukar bevisbördan läggas på näringsidkaren i stället för den åberopande parten. Det är eftersom näringsidkaren har oftast lättare för att bevisa om en transaktion är affärsmässigt motiverat enligt 14 kap 19§ 2st 3p.

⁴¹ Skatteverket. Skatteverket.se. Skatteverkets arbetssätt vid utredning av internprissättning och vinstallokering. 2018.
<https://www.skatteverket.se/download/18.4887341d16e1e2b8ddf2c3/1573819957680/skatteverkets-arbetssatt-vid-utredning-av-internprissattning-och-vinstallokering-november-2018.pdf> (hämtad 2020-02-16)

I Shell-målet (**RÅ 1991 ref 107**) angav HFD att om en transaktion är avvikande från vad som är marknadsmässigt kan andra transaktioner som över eller underpriser kvitta den transaktionen som är under prövning. Vid tillämpning av korrigeringsregeln kan man alltså kolla på andra beskattningsår för att se om helheten av transaktionerna är marknadsmässiga. Dock måste de kompenserande transaktioner leda till att bolaget belagt i Sverige får ett högre resultat.

HFD 2019 not. 20 Handlar om man kunde efterbeskatta ett bolag på grund av inlämnade oriktiga uppgifter med stöd av korrigeringsregeln. Dotterbolaget som var belagt i USA hade betalat för lite till det svenska moderbolaget. Skatteverket ansåg att moderbolaget hade lämnat in en felaktig uppgift. Moderbolaget angav att fler år skulle tas hänsyn till vid bedömningen om transaktionerna ska anses vara armlängdsmässiga. HFD:s bedömning var utifrån uppgifterna som lämnades till de amerikanska myndigheterna och var utfärdade av KPMG. I fallet var prissättningsmetoden aldrig ifrågasatt av HFD. Tvisten handla mer om vilken redovisningsperiod som skulle beaktas vid bedömningen om transaktionerna var armlängdsmässiga. HFD angav att Skatteverket måste tydligt visa att uppgifterna från KPMG avviker från vad som hade avtalats mellan oberoende parter. Skatteverket har dock kollat på ärendet utifrån ett svenskt perspektiv därav kunde Skatteverket inte bevisa att prissättningen var felaktig.

HFD 2016 ref. 45 handlar om ett svenskt dotterbolag som hade år 2003 tagit tre lån från sitt schweiziska moderbolag. De tre olika lånen hade olika avtalsperioder med ränta och amorteringsplan som följde Stibor. Utöver detta avtalade parterna om en marginalränta på 1,75% i ett av lånen och de två andra lånen hade en marginalränta på 1,5%. Direkt efter lånen togs överlåt moderbolaget fodringen till sitt holländska systerbolag. År 2008 gjordes lånen om och de nya villkoren saknade ny avtalsperiod och betalningsplan. Avtalsperioden och betalningsplanen var därför samma som innan bara att räntan hade ökat med 2,5%. Fodringen hade överlåtits igen år 2008 till ett annat systerbolag som var belagt i Schweiz. Skatteverket vägrade avdraget med stöd av korrigeringsregeln i 14:19 IL. Avdraget som nekades var för skillnaden på räntan mellan avtalet från år 2003 och det nya avtalet år 2008. HFD ansåg att korrigeringsregeln kunde tillämpas på grund av att villkoren som ändrades 2008 var mindre fördelaktigt. Även om räntan kunde anses vara marknadsmässig kunde tolkningen fortfarande vara förenligt med OECDs riktlinjer. En av de avgörande

faktorerna var att dotterbolaget gick med på räntehöjningen utan någon kompensation från sin motpart. Sådan skyldighet eller krav fanns inte med i det första avtalet från 2003. Därför kunde HFD se att en oberoende part inte hade agerat på samma sätt.

RÅ 1984 1:16 är ett rättsfall om ett svenskt moderbolag som hade ett dotterbolag i Holland. Moderbolaget Edet hade investerat i sitt dotterbolag kontinuerligt. Ett räntefritt lån hade utgivits av moderbolaget till det holländska bolaget vilket skulle fungera som en marknadsintroduktion. Kalkylerna av investeringen ansågs vara riskfylld men bolaget ville gå vidare med det eftersom det holländska bolaget ville expandera sin verksamhet. Efter ett tag kunde man konstatera att investeringen inte var lönsam, vilket var anledningen till att man dels avskrev lånet och omvandlade det till aktiekapital. Lånet som hade utgivits ansågs vara icke marknadsmässigt av skattemyndigheten vilket gjorde att de upptaxerade Edet med 8 % på räntan. Som tidigare har diskuterats i uppsatsen anses marknadsintroduktioner vara sådana affärsmässiga skäl som gör att korrigeringsregeln inte blir tillämplig.

En skillnad i de andra fallen är att domstolen inte kollade på andra transaktioner som skulle kompensera det räntefria lånet. Detta var på grund av lånet och investeringen inte var lönsam. Det betyder att om ett lån utges som i detta fall och det inte blir lönsamt behövs hänsyn inte tas till tidigare transaktioner för kolla om det kan kompenseras. OECDs⁴² riktlinjer anger att man ska ta hänsyn till hur en transaktion har varit lönsam. HFD redogjorde kort för sitt beslut och menade att marknadsintroduktioner anses som en sådant affärsmässigt skäl som gör att korrigeringsregeln inte blir tillämplig. Domstolen talade aldrig om några rekvisit var uppfyllda i målet. I målet om Öberg var både inkomstrekvitet och prisrekvisitet uppfyllt med på grund av att förfarandet var affärsmässigt motiverat blev korrigeringsregeln aldrig aktuellt. Detta var motsatsen till vad som hade hänt i LME fallet. I Edets fall handlade det aldrig om kompensation som tog bort inkomstrekvitet. Det var prisavvikelsen för det räntefria lånet samt Edet's minskade inkomst (inkomstrekvitet) som var ifråga.

⁴² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

4.6.0 Omkarakterisera transaktioner med deras verkliga innebörd

Boken ”Internprissättning och omkarakterisering” av Jari Burmeister är huvudsakligen uppdelat i 5 kapitel. Kapitel 1 är inledningen av boken och handlar om vad syftet med undersökningen är, vald metod och ämnet presenteras i djupare grad. Syftet med Burmeisters studie är att jämföra hur man kan omkarakterisera transaktioner som är gränsöverskridande enligt OECDs Transfer Pricing Guidelines samt slutrapporten i BEPS med hur man kan omkarakterisera förfaranden enligt internrätten. Syftet är också dels att undersöka om den finns begränsningar för HFD om hur de kan använda OECD som rättskälla för att omkvalificera rättshandlingar med deras riktiga innebörd.⁴³

I kapitel 2 sammanfattar och beskriver Burmeister vad han menar med sin Licentiatavhandling samt sina två artiklar från svensk skattetidning. Dessa handlade om beskattningen vid avgörandet av förfarandens riktiga innebörd enligt intern rätt. Det han kommer fram till i licentiatavhandling samt de två artiklarna är att vid prövningen av den verkliga innebörden med olika transaktioner så måste sakomständigheterna klarläggas först. Det betyder att omständigheterna i målet måste fastställas i högre detaljgrad. Ytterligare bevis och fakta behövs i nästan alla internprissättningsmål. När sakomständigheterna väl har fastställts är det oftast lämpligast att undersöka vad som har hänt rent civilrättslig samt vad den rättsliga kvalificeringen innebär. Efter den bedömningen är det dags att utse vilken eller vilka skatteregler som ska tillämpas. Burmeister menar också att praxis kan missvisa ibland när det gäller att utse om en skatteregel kan tillämpas före något annat. Burmeister menar att man måste göra en civilrättslig undersökning samt en rättslig kvalificering på förfaranden och tillämpa de aktuella skattereglerna efter dem undersökningarna. Ett exempel som Burmeister tar upp i sin bok är en rättshandling som en underprisöverlåtelse kan efter en civilrättslig analys samt en rättslig kvalificering utses till att vara en marknadspristransaktion istället. Det innebär att andra bestämmelser från IL blir tillämpliga istället.⁴⁴

⁴³ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkarakterisering, En studie av möjligheten att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 52

⁴⁴ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkarakterisering, En studie av möjligheten att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 66

De Burmeister också kom fram till i sin licentiatavhandling och i sina två artiklar i svensk skattetidning som han senare utvecklar i boken är en metod av systematisering och kategorisering när man ska bedöma rättshandlingskedjor och hur man ska göra skatterättsliga bedömningar. Detta görs enligt Burmeister enligt följande kategorier. Kategori 1a: Rättsfall när civilrättslig kvalificering är avgörande vilket är när avtalet mellan parterna är avgörande. Kategori 1b: ”Ekonomiska begrepp som inte finner någon bestämning i rättsliga normer”, är när ekonomiska begrepp som inte definieras i andra rättsregler men har en viktig betydelse när man ska tolka den gemensamma partsviljan.

Kategori 2: ”Rättsfall när skatterättsliga bestämmelse/terminologi är avgörande” vilket är när det är skatterättsliga begrepp som är avgörande i målet och kategori 3: ”Rättsfall när normerande skatterättsliga principen är avgörande” det är om fallet kan tillämpas av skatterättsliga principer och blir avgörande i fallet.⁴⁵

Kapitel 3 handlar om en redogörelse av armlängdsprincipen och hur OECDs Transfer Pricing Guidelines tar hänsyn till olika transaktioner, om de ska prövas eller inte prövas (best practice). Burmeister gå även igenom hur oriktig prissättning har hanterats inom OECD innan 22 maj 2016 och vad som har tillkommit efter 23 maj 2016. I Kapitel 4 jämför Burmeister möjligheten om att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner enligt OECD med möjligheten att omkarakterisera enligt svensk internrätt. I kapitel 5 sammanfattar Burmeister sina slutsatser och ger sina synpunkter på hur lagen bör vara (de lege ferenda).

4.6.1 Rättskällevärdet i OECDs Transfer Pricing Guidelines och möjligheten att omkarakterisera enligt internrätten

Syftet med Burmeisters studie är att jämföra hur man kan omkarakterisera transaktioner som är gränsöverskridande enligt OECDs Transfer Pricing Guidelines samt slutrapporten i BEPS med hur man kan omkarakterisera förfaranden enligt internrätt. Syftet är också dels att undersöka om den finns begräsningar för HFD

⁴⁵ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkarakterisering, En studie av möjligheten att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 61

om hur de kan använda OECD som rättskälla för att omkvalificera rättshandlingar med deras riktiga innebörd.

Syftet om att undersöka om det finns begränsningar för HFD att använda OECDs guidelines som rättskälla för att omkaraktisera transaktioner utifrån deras verkliga innebörd menar Burmeister att OECDs guidelines rättskällevärde kan likställas som doktrin. Doktrin kan bara ses som vägledande vid tolkning av lagar, doktrin är inte tvingande regler som grundlagar och lagar är. Begränsningen för att använda OECD som rättskälla är begränsad av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen som inom skatterätten innebär att det inte finns något brott utan lag (Nullum tribete sine lege). Legalitetsprincipen är utgångspunkten för att tolka och tillämpa skattelagar. När en transaktion ska bedömas enligt svensk internrätt så får domstolen tolka det utifrån den svenska korrigeringsregeln.

Korrigeringsregeln i 14 kap 19§ IL funkar som en prisjusteringsregel, den justerar ett bolags resultat utifrån den aspekten om transaktionerna eller avtalet skulle ha ingåtts mellan två oberoende parter. Eftersom korrigeringsregeln är en speciallag så tillämpas den föra andra bestämmelser (lex specialis). Korrigeringsregeln ska tolkas restriktivt och får inte tolkas analogt eller extensivt enligt legalitetsprincipen eftersom när en transaktion ska undersökas och prövas så är det bara Korrigeringsregeln som får tillämpas. Skulle korrigeringsregeln inte tillämpas i det fallet är förfarandet per definition inte internprissättning. Korrigeringsregelns ordalydelse och dess tolkningsalternativ avgör i vilken utsträckning OECDs Guidelines och BEPS projektet får användas. Burmeister menar därför att OECDs Transfer Pricing guidelines ska likställas som doktrin när det gäller att tolka den svenska korrigeringsregeln och bara under vissa omständigheter kan OECDs guidelines användas i större utsträckning som i det berömda Shell-målet. OECDs Transfer Pricing Guidelines får alltså inte utvidga korrigeringsregelns innebörd på det sättet som tolkningen kan medföra något ”väsentligt nytt”. Det är det som är väsentligt nytt som gör att det blir en extensiv tolkning vilket är förbjudet enligt legalitetsprincipen. Burmeister går också in på att om man använder OECDs Transfer Pricing Guideline som gör att korrigeringsregeln döms på ett annat sätt än sitt syfte så har HFD gått utöver sin befogenhet och Burmeister menar att det är bara lagstiftarna och riksdagen som kan göra nya regler inte domstolen enligt regeringsformen (RF). Detta kopplar Burmeister också till varför bara de

”uppenbara fall” som en prisjustering blir aktuell eftersom domstolen är begränsad i tolkningsalternativen vilket var väldigt intressant och konkret koppling. ⁴⁶

4.6.2 Skillnaden mellan OECDs Transfer Pricing Guidelines och den svenska korrigeringsregeln.

Burmeister uppfyller sitt syfte väldigt väl i sin framställning ”Internprissättning och omkarakterisering”. Den första delen av syftet var att jämföra möjligheten för att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner med hjälp av OECDs guidelines och slutrapporten med möjligheten att omkarakterisera enligt interrätt. Det som Burmeister tar upp om hur gränsöverskridande transaktioner kan omkarakteriseras enligt OECD och slutrapporten från 23 maj 2016 baseras på den nya ”substance over form” vägledningen. Substance over form prövningen grundar sig på utgångspunkten ”the accurate deliniation of the actual transaction” betyder att man ska analysera fram den huvudsakliga med avtalet genom att utse dess ekonomiska innebörd och effekt. Enligt OECDs riktlinjer ska man också se på ”Recognition of the accurately delineated transaction” vilket betyder att man tittar på om det avtalet kan ersättas av ett annat avtal som hade avtalats mellan två oberoende parter. Samtidigt anger OECD att koncerner har större möjlighet att precisera och justera sina avtal än vad oberoende företag kan och detta inte ska bestraffas för denna möjlighet. ⁴⁷

OECDs riktlinjer ge vägledningen om att man inte ska bokstavstolka avtalet men att kolla i vilket kontext och innebörd var avtalet utfärdat i. Därav ser man på det bakomliggande syftet och det ”verkliga syftet” med avtalet med hjälp av de nya riktlinjerna Substance over form. Detta skiljer sig från HFD:s praxis enligt Burmeister, han menar att enligt internrätt och med tillämpning av korrigeringsregeln så tittar man först på avtalet och utser den verkliga innebörden utifrån den gemensamma partsviljan. Därav tillämpar man riktlinjerna i olika ordningar.

⁴⁶ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkarakterisering, En studie av möjligheten att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 246-260

⁴⁷ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkarakterisering, En studie av möjligheten att omkarakterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 220-221

Burmeister kopplar detta till varför bara det mest uppenbara fall som får skattetillägg enligt svensk rätt. Enligt OECDs Transfer Pricing Guidelines vägledning ska transaktioner prövas enligt de ekonomiska bakomliggande motiv direkt och inte avtalet i sig. Burmeister går in på hur avtalen kan bortses enligt substance over form prövningen. Detta är på grund av att en av avtalsparterna kan ibland bara vara ett skalbolag. Skalbolaget kan implementera att bolaget inte drivs av behörig personal i förhållande till transaktionerna som utförs. Det ”tunna” skalbolaget kanske kan därför inte ses som en riktig juridisk person med giltig rättskapacitet för att ingå avtalet, därav kan det avtalet bortses enligt OECDs nya riktlinjer. Burmeister tar upp exempel med substance over form prövningen kan leda till att man kan omkaraktisera transaktioner direkt och bortser från avtalet utifrån hur kunnig eller okunnig investeraren är. Möjligheten om att bortse ett avtal finns inte enligt svensk internrätt. Avtalet är utgångspunkten till prövningen i korrigeringsregeln i 14:19. Exempel som Burmeister tar upp i boken där omkaraktisering sker direkt enligt OECDs transfer pricing guidelines är vid ett inköp av en tillgångs kan istället kvalificeras som utlåning. Skulle båda bolagen framträdas av behörig personal så kan avtalet godkännas och man analyserar avtalet sedvanligt.⁴⁸

Dock finns det även liknelser mellan OECDs transfer pricing guidelines och internrätten, det är när de ”ekonomiska begrepp som inte finner någon bestämning i rättsliga normer” vilket betyder att ekonomiska begrepp som inte definieras i en rättsliga normer kan användas för att bestämma den gemensamma partsviljan som i exempelvis HFD 2014 ref. 10. I fallet var begrepp med ekonomiska innebörder särskilt viktiga men begreppen kunde inte definieras i rättsregler därav användes begreppen enbart vid tolkningen av den gemensamma partsviljan.⁴⁹

Burmeister tar även upp att beviskraven är mycket hårdare enligt svensk internrätt. Sakomständigheterna måste tydligt visa att en felprissättning föreligger. Därav förekommer också svårigheter för Skatteverket för att bevisa att en priskorriger

⁴⁸ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkaraktisering, En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 220ff

⁴⁹ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkaraktisering, En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 160-164

är aktuell. Burmeister kopplar också detta till varför bara de uppenbara fallen som får skattetillägg.⁵⁰

4.6.3 Burmeisters synpunkter (de lege ferenda)

Omkaraktisering enligt korrigeringsregeln bör bli omarbetad enligt Burmeister eftersom domstolarna och Skatteverket är osäkra om i vilken uträkning OECDs Transfer Pricing Guidelines ska användas som en rättskälla. Därför krävs det en precisering av lagstiftarna som ska klargöra detta. Ett annat problem som Burmeister också tar upp är hur generella och vaga OECDs Transfer Pricing guidelines är. Detta skapar osäkerhet inom rättsområdet och problematiserar för medlemsländerna som använder OECDs Guidelines. Det jag tycker kring problemområde som Burmeister inte nämner i sin framställning är att diskutera om det finns motiv för domstolarna och lagstiftarna att begränsa användningen av OECDs Guidelines. Burmeister anser att man ska precisera genom att lägga ”ekonomisk karaktär” i reglerna och arbeta fram rättsregler som tar hänsyn till de ekonomiska begrepp som transaktionerna medför. En ny regel som har tillkommit och är det som Burmeister pratar om exempelvis den nya EBITDA regeln som återfinns i 24 kap 24§ IL. Det kan även diskuteras om vid användningen av substance over form prövningen kanske kan resultera i att mindre fall får skattetillägg. OECDs transfer pricing guidelines primära mål är att främja ekonomisk tillväxt genom global handel. En användning av OECDs riktlinjer i större grad kan implementera i en negativ effekt på den svenska skattebasen eftersom resurserna i medlemsländerna fördelas mer.

Burmeister anser att OECD inte ska utföra nya riktlinjer utan att först få medlemsländerna att ingå i ett bindande skiljedomsförfarande så att inte bolagen och skattemyndigheter får en negativ effekt vid användningen av slutrapportens substance over form prövningen. Substance over form prövningen enligt OECDs har därför svårigheterna med vem som ska beskatta en inkomst genom att utse i vilken grad avtalsparterna behöriga till transaktionen och inkomsterna som transaktionerna medför. Det Burmeister nämner om den ”okunniga, något kunniga

⁵⁰ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkaraktisering, En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 164-171

och helt kunniga investeraren” avgör i vilken grad avtalet godkänns och som då kan avgöra hur man ska beskatta och omkaraktisera transaktioner. Burmeister menar att detta inte är förenligt med armlängdsprincipen och att alla avtal oavsett om hur ”kunniga” investerarna är ska kunna omkaraktiseras med deras riktiga innebörd. Detta skapar enligt han mer rättvisa om hur transaktionerna ska beskattas mellan medlemsländerna.⁵¹

5.0 Analys av skatteflykt genom internprissättning

Dessa rättsfall visar hur försiktighetsprincipen tas hänsyn till samt hur de affärsmässiga skälen och transaktionerna avgör om en korrigering är aktuell eller inte. Domstolens praxis visar att man kollar på hur internprissättning har varit ett verktyg för att utföra affärsmässiga strategier. Främsta syftet för att korrigera internprissättning är inte att upptaxera gränsöverskridande investeringar samt undvika dubbelbeskattning utan det är att bevara den svenska skattebasen. Bolag ska kunna göra fria val i sin verksamhet. Om de vill göra investeringar, omstruktureringar eller andra affärsval ska det ske utan större hinder från lagstiftningen, bara förfaranden inte är av rent skatteundvikande skäl. Sådana affärsval som bolagen gjorde i rättsfallen utgör vad som är typiska affärsval. Skulle domstolen varit hårdare i sin bedömning hade bolag kanske inte varit så villiga att investera och expandera sin verksamhet i Sverige.

Armlängdsprincipen är lätt påverkad eftersom de interna transaktioner ofta beror på affärsmässiga skäl som ofta kan kompenseras. Enligt svensk internrätt kan man kvitta ett underpris med överpris tvärs över flera beskattningsår. Kompensationen ska dock leda till att resultatet i Sverige ökar. Affärsmässiga skäl är ofta anledningen till att domstolen låter bli att upptaxera bolag vilket kan ses i rättsfallen RÅ 1984 1:16 som handlade om det holländska bolaget som mottog fler koncerninterna lån. Eftersom investeringen till slut var lönsam kunde förfarandet anses vara lagligt. Detta kan även ses i RÅ 1980 1:59 TLA-fallet samt RÅ 1979 1:40 Öberg målet.

⁵¹ Burmeister, Jari. Internprissättning och omkaraktisering, En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016. Sid 260-267.

Om ett bolag har lämnat in en oriktig uppgift finns det befrielsegrunder som gör att bolagen slipper bli upptaxerade. En annan viktig bemärkelse är att vid internprissättning är det främst de väldigt tydliga felprissättningar som upptaxeras genom korrigeringsregeln. Vid snävare gränser tycks domstolen se felprissättningen inte så allvarligt och kan på det vis undanröjas.

I avgöranden kring oriktig prissättning har domstolen ofta kritiserats för att inte motiverat sina avgöranden på ett tydligt sätt. Det kan bero på att det finns en begränsning för domstolen för att omkaraktisera transaktioner med deras riktiga innebörd (legalitetsprincipen). Vägledningarna från OECD är även väldigt generella och betraktas ofta som svårtolkade. Detta kan vara en av anledningarna till att rättsområdet inte har utvecklat någon vägledande praxis på rättsområdet. Mer detaljerad praxis kan då vara en saklig rättskälla som kan vägleda om exakt vad man får och inte får göra. Det kan dessutom förklara varför rättsområdet är begränsat i antalet avgöranden.

5.1 Analys av skatteundvikande förfaranden

I min utredning på rättsliga konsekvenser från olika affärsupplägg kan man med viss säkerhet konstatera att rättsläget kring internprissättning är mer oklar än rättsläget vid koncernbidrag. Detta medför att de finns vissa skattemässiga fördelar med att resultatutjämna genom internprissättning före koncernbidrag. På grund av den skattemässiga legalitetsprincipen i den svenska korrigeringsregeln (14:19 IL) är det bara de uppenbara fall som blir upptaxerade när det gäller felaktig internprissättning. Domstolen får inte tolka korrigeringsregeln i 14:19 IL extensivt eller analogt med andra bestämmelser på grund av legalitetsprincipen. Korrigeringsregeln används för att jämföra om ett avtal mellan två parter i en intressegemenskap är förenligt med vad som hade avtalats på den fria marknaden. Enligt ordalydelsen i Korrigeringsregeln ska bestämmelsen användas som en prisjusteringsregel för internationella köp mellan bolag i en intressegemenskap.

Ordalydelsen i Korrigeringsregeln samt dess tolkningsalternativ avgör i vilken utsträckning domstolen får inhämta riktlinjer från OECDs Guidelines. Det som enligt Burmeister är "väsentligt nytt" får inte användas från OECDs Guidelines

eftersom det leder till att Korrigeringsregeln tolkas extensivt som tidigare har nämnt i uppsatsen. Om riktlinjerna som inhämtas från OECD gör att korrigeringsregeln inte tolkas utifrån dess syfte så har domstolen överskridit sin befogenhet och gjort en inskränkning i RF (regeringsformen). Detta är en bidragande faktor till varför det finns en stor osäkerhet kring vilken utsträckning OECDs Guidelines kan användas för att omkarakterisera transaktioner med deras riktiga innebörd.

Korrigeringsregeln enligt Burmeister innebär att avtalet är i fokus vid jämförelsen om ett avtal är marknadsenligt. Det som kan innebära att tolkningen leder till något ”väsentligt nytt” är som tidigare har nämnts om domstolen använder exempelvis ”Substance over form” prövningen. Prövningen innebär att man kollar på det bakomliggande syfte med ett avtal samt transaktionerna som avtalet medför. Man kollar alltså på den ekonomiska effekten direkt och inte avtalet i sig. Substance over form prövningen hänvisar också till beroende på hur ”kunnig” en investerare är så avgör det i vilken grad avtalet kan godkännas. Detta är också en faktor till att bara den uppenbara fall blir upptaxerade eftersom möjligheten om att bortse ett avtal finns inte enligt svensk internrätt. Domstolens praxis visar att avtalet är utgångspunkten i prövningen. Praxis visar att omkarakterisering kan bara ske när man kollar på den gemensamma partsavsikten. Dess verkliga innebörd och omkarakterisering är något man ser på vid jämförelsen av vad som hade avtalats mellan oberoende bolag. Vilket är också en av anledningarna till att bara de uppenbara fall som får skattetillägg som exempelvis i HFD 2014 ref. 10.

Eftersom domstolarna och Skatteverket är osäkra om i vilken uträkning OECDs Transfer Pricing Guidelines ska användas som en rättskälla så speglas detta också i svensk praxis. Undersökningen som presenterades i artikeln ”Internprissättning och skattetillägg” visade att av 50 fall från kammarrätten på internprissättning ansågs bara 21 få skattetillägg. Fyra fick helt befrielse från skattetillägg samt en fick delvis befrielse från skattetillägg.

Varför bara de uppenbara fall som får skattetillägg beror dels på att fastställa det riktiga värdet kan ibland vara svårt och Skatteverket måste tydligt visa att en prisavvikelse föreligger. Därav är bevisbördan mycket större för Skatteverket på internprissättningsmål i jämförelse med koncernbidragsmål. Sakomständigheterna måste tydligt visa att en felprissättning föreligger. I undersökningen som

presenterades i artikeln ”Internprissättning och skattetillägg” visades att enbart sex av 21 avgöranden som fick skattetillägg hade Skatteverket uttryckligen uppfyllt beviskravet. Om den betungande bevisbördan på internprissättningsmål kan också utläsas ur prop. 2002/03: 106 sid118ff, sid 233.

Felaktig internprissättning har även befrielse grunder från att inte få skattetillägg enligt 51:1 SFL vilket inte finns i samma uträkning för öppna koncernbidrag. En befrielsegrund är när det handlar om en svår skatterättslig fråga som exempelvis fastställa ett armlängdsmässigt pris. Rättsområdet kring koncernbidrag är inte lika komplex och det råder större säkerhet från HFDs sida. Detta beror främst på att det finns olika uppfattningar om vad som är marknadsenligt pris och det finns svåra gränsdragningar och bedömningar som beaktas för varje transaktion. Därav är det bara de grova felvarderingar och uppenbara fall som upptäcks vid granskningen av internprisdokumentation.

Att det är lättare att få nekad avdrag för öppna koncernbidrag än att få skattetillägg på felaktig internprissättning är även för att vid felprissättningar finns det möjlighet för kompensation som tidigare har nämnts. Felprissättning kan kompenseras i deklarerationer tvärs över flera beskattningsår som anges i HFD:s bedömning i Shellmålet samt i HFD 2019 not. 20.⁵² Dock måste de kompenserande transaktioner leda till att bolaget i Sverige får ett högre resultat.

Öppna koncernbidrag är det mycket lättare att kontrollera uppgifter eftersom allt redovisas i deklarerationer och rättsområdet är inte lika komplex. Ett exempel är att vid öppna koncernbidrag kan man få nekad avdrag om domstolen anser man har gjort meningslösa transaktioner och falska koncernupplägg som i RÅ 2002 ref.24, RÅ 2004 ref.87, RÅ 2007 not.65, samt RÅ 2000 ref 21 II. Förfaranden i dessa fallen anses uppfylla alla rekvisiten i 2§ skatteflyktslagen. Praxis visar även att förfaranden som innebär att ett koncernbidrag har skickats innan omstrukturering sker så blir skatteflyktslagen tillämplig om bolaget säljs externt, men vid interna överlåtelser blir skatteflyktslagen inte tillämplig.

⁵² Skatteverket. Skatteverket.se. Skatteverkets arbetsätt vid utredning av interprissättning och vinstallokering. 2018. <https://www.skatteverket.se/download/18.4887341d16e1e2b8ddf2c3/1573819957680/skatteverkets-arbetsatt-vid-utredning-av-internprissattning-och-vinstallokering-november-2018.pdf> (hämtad 2020-02-16)

Alla fall där skatteflyktslagen blivit tillämpligt på öppna koncernbidrag innehåller alltid meningslösa transaktioner bortsett från den skatteförmånen som förfarandet medger. Vad som menas med meningslösa transaktioner är när det inte finns incitament bakom förfaranden som exempelvis att få fram vinst i en investering eller att de inte leder till någon utveckling för bolaget.

Detta tyder på att skatteflykt genom koncernbidrag fångas mycket lättare upp i svensk praxis. Domstolen tolkar 2§ skatteflyktslagen extensivt och är mycket hårdare i sin bedömning kring koncernbidragsmål. Det beror på dels att det är mycket mindre osäkerhet kring hur lagbestämmelserna ska tolkas i 35 kap IL och 2§ skatteflyktslagen. Mindre osäkerhet finns också på grund av att det är mycket lättare att kontrollera transaktioner. Koncernbidrag redovisas öppet i varje bokslut och alla transaktioner sker inrikes.

Dolt koncernbidrag är som ett samlingsbegrepp för koncernbidrag som inte har direkt rätt till avdrag. Dolda koncernbidrag sker genom värdeöverföringar i form av artificiella kostnader och intäkter som uppstår genom handel inom koncerner. Öppna koncernbidrag kan man inte skicka till utländska bolag och få avdrag, främst på grund av att man inte vill gå miste om skatteinkomster men genom dolda koncernbidrag kringgår man den principen. Det betyder att vid dolda koncernbidrag behöver man inte uppfylla kraven som finns lagstadgade i 35 kap IL för att göra värdeöverföringar. Detta är kanske anledningen till varför MNEs och andra stora företag föredrar internprissättning för att få ner sitt resultat. De enda fördelarna med öppna koncernbidrag är att transaktionerna inte behöver förkläddas med falska kostnader och fakturor. I vanliga koncernbidrag som uppfyller kraven i 35 kap IL kan överföringen ske direkt och allt redovisas öppet i koncernens deklarationer.

Dolda koncernbidrag kan bara anses föreligga vid rena missbruksfall och grova felvarderingar enligt praxis. Detta anges också av skatterättsnämndens bedömning i rättsfall HFD 2020 ref 21 samt av Roger Persson Österman och Andreas Hansson i artikeln ”internprissättning och skattetillägg.

6.0 Sammanfattning och slutsatser

Undersökningen visar att med skatteflyktsbestämmelsernas vaghet kan bolag inte direkt förutse om ett förfarande kommer resultera i någon form av upptaxering. Men man kan konstatera att det är lättare att få nekad avdrag för öppna koncernbidrag med stöd av skatteflyktslagen än att få skattetillägg med stöd av korrigeringsregeln. Studien visar att internprissättning är ett säkert sätt för bolag att göra dolda vinstöverföringar. Internprissättning är ett bättre sätt för stora multinationella företag att resultatutjämna både på internationell och nationell nivå. Det kan förklara varför internprissättning väljs före koncernbidrag för att resultatutjämna, och incitamenten bakom transaktionerna motiveras av den låga risken för skattetillägg. Bortsett från risken för att påföras skattetillägg är kraven också lägre inom internprissättningsområdet. För koncernbidrag behöver man uppfylla en rad olika krav för att göra värdeöverföringar, ett exempel är det höga ägarkravet på 90,1%.

I många hänseenden kan man se hur domstolen gör en hårdare och mer rättssäker bedömning av skatteflyktslagen medan de gör en mer restriktiv och osäker lagtolkning på korrigeringsregeln. I internprissättningsmål kan HFD betraktas som osäkra på grund av sina utvecklade avgöranden medan i koncernbidragsmål kan man se hur skälen bakom avgöranden är mer detaljerade.

Att bara dem uppenbara fallen blir tillämpliga av korrigeringsregeln i 14:19 IL är inte bra för samhällsekonomin. Detta är kanske anledningen till att stora multinationella koncernen väljer internprissättning före vanliga koncernbidrag för att resultatutjämna. Min slutsats är att utifrån dagens läge på rättsområdet kan man konstatera att internprissättning är ett mycket mer effektivt sätt att resultatutjämna i jämförelse med genom vanliga koncernbidrag. Detta är för att det finns ett utrymme mellan de som anses som ett rent missbruksfall och det som är marknadsenligt. Detta utrymme ger bolagen chans att ta hem obeskattade vinster som härstammar från den svenska marknaden. Korrigeringsregeln i 14:19 IL bör därför utvidgas på ett sätt som tillåter mer riktlinjer från OECDs Transfer Pricing Guidelines att godtas. På det sättet är det inte bara de uppenbara fall som blir upptaxerade och det fiskala syftet uppfylls i högre grad.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige Lag (1995:575) mot skatteflykt

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Inkomstskattelag (1999:1229)

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

Prop. 1965:126

Prop. 2002/03:106

Prop. 2017/18:245

Litteratur

Nääv, Maria. Zamboni (red.), Mauro. Juridisk metodlära. 2:a upplagam. Lund: Studentlitteratur AB.

Arvidsson, Richard. Dolda vinstöverföringar, En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner. Stockholm. Juridiska institutionen. 1990.

Burmeister, Jari. Internprissättning och omkaraktisering, En studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen. Uppsala. Iustus Förlag AB. 2016

Lodin, Sven-Olof. Lindencrona, Gustaf. Melz, Peter. Silfveberg, Christer. Simon-Almendal, Teresa. Österman, Roger Persson. Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt del 2. Sjuttonde upplagan. Lund. Studentlitteratur AB. 2019.

Ceteris. Guide to international transfer pricing, Law, Tax planning and compliance strategies. Nederländerna. Kluwer Law International BV. 2010.

Marton, Jan. Sandell, Niklas. Stockenstrand, Anna-karin. Redovisning, Från bokföring till analys. 4:e uppl. Lund. Studentlitteratur AB. 2020

Lehrberg, Bert. Praktisk juridisk metod. 6:1 upplagan. Uppsala. Institutet för bank och affärsjuridik AB. 2010. Sid 87-88.

Artiklar

Hagi, Viyan, Lewin, Olov, Lindgren. Verkan av kompensationsinvändningar mot bakgrund av HFD:s dom i Absoluta målet. Svensk skattetidning. 2019-10-09. https://juno.nj.se/b/documents/3264043?dq=korrigeringsregeln%20rekvisit#SVSKT_2019_0009_S_0601_SEC_1. (hämtad 2020-03-04)

Andersson, Krister. Räntesnurror, gungor och karuseller nr.239. Svensk skattetidning. 2009-04-06 https://juno-njse.ludwig.lub.lu.se/b/documents/2674720?dq=r%C3%A4ntesnurror&q=r%C3%A4ntesnurror#SVSKT_2009_0003_S_0289 (Hämtad 2020-12-30)

Hansson, Andreas. Persson Österman, Roger. Internprissättning och skattetillägg. Skattenytt. Not 1. 2019. S.691. https://juno-njse.ludwig.lub.lu.se/b/documents/3036149?dq=internpriss%C3%A4ttning&q=internpriss%C3%A4ttning#SN_2019_S_0690 (hämtad 2021-01-10)

Virin, Nicklas. Ett seminarium om koncernbidrag. Svensk skattetidning. 2007 Maj. https://juno.nj.se/b/documents/2674632?dq=koncernbidrag#SVSKT_2007_0005_S_0331 (hämtad 2021-03-04)

Hellner, Jan. Argumentation de lege feranda, Svensk juristtidning. 1975. <https://svjt.se/svjt/1975/401> (hämtad 2021-03-11)

Burmeister, Jari. OECD:s transfer pricing guidelines som rättskälla. Svensk skattetidning. 2016-06-07. https://juno-njse.ludwig.lub.lu.se/b/documents/2675058?dq=korrigeringsregeln#SVSKT_2016_0006_S_0433_NJRUB2_IDM1110847520 (hämtad 2021-03-03)

Internetkällor

Skatteverket. Räntesnurror-ny lagstiftning fr.o.m 1 januari

2009. Skatteverket.se. 2009.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/323746.html>. (hämtad 2020-12-20)

Skatteverket. Den svenska korrigeringsregeln. Skatteverket.se. 2021.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.1/331395.html>
(hämtad 2021-02-01)

Skatteverket. Vad är, internprissättning?. Skatteverket.se. 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331393.html>.
(Hämtad 2020-12-20)

Skatteverket. Land för land rapportering (DAC 4). Skatteverket.se. 2021.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.7/359881.html>
(hämtad 2021-02-10)

Skatteverket. Armlängdsprincipen. Skatteverket.se. 2020

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/347291.html> (hämtad 2021-12-22)

Skatteverket. Vad innebär internationell dubbelbeskattning. Skatteverket.se. 2021.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/326353.html>
(Hämtad 2021-02-01)

Skatteverket. Rättsprinciper. Skatteverket.se. 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/339523.html>
(hämtad 2020-12-20)

Skatteverket. Generella försättningar för koncernbidrag. Skatteverket.se. 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/331641.html>
(hämtad 2020-12-01)

Skatteverket. Skatteflyktslagen. Skatteverket.se. 2020

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/359992.html>
(hämtad 2020-12-29)

Skatteverket. Skatteflykt. Skatteverket.se. 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/339272.html>

(hämtad 2020-12-29)

Skatteverket. Redovisningsprinciper. Skatteverket.se 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/3241.html>

(hämtad 2021-12-10)

Wolters Kluwer, Koncern-koncernbidrag,<https://www.wolterskluwer.se/support-enkelsida-manual/koncern/koncern-koncernbidrag> (hämtad 2021-02-17)

Skatteverket. Skatteverket.se. Skatteverkets arbetsätt vid utredning av internprissättning och vinstallokering. 2018.

<https://www.skatteverket.se/download/18.4887341d16e1e2b8ddf2c3/1573819957680/skatteverkets-arbetsatt-vid-utredning-av-internprissattning-och-vinstallokering-november-2018.pdf>

(hämtad 2020-02-16)

Rättsfallsförteckning

HFD 2020 ref.21

HFD 2019 not. 20

HFD 2018 ref. 59

HFD 2016 ref.45

HFD 2014 ref. 10

RÅ 2009 not. 201

RÅ 2007 not 65

RÅ 2006 not 89

RÅ 2006 not.40 mål nr 4792–05

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2000 ref.21 II

RÅ 1999 ref. 107

RÅ 1989 ref.31

RÅ 1984 1:16

RÅ 1980 1:59

RÅ 1979 1:40

Skatterättsnämndens senaste avgörande (diarienummer 45-20/D)

Europeiska unionen

(C-446/03 - Marks & Spencer)