



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Matilda Karlsson

Beaktande av OECD:s riktlinjer, Shell-vklart?
*Om möjligheten att beakta riktlinjerna för internprissättning
vid tillämpning av principen om verklig innebörd*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Forskningsläge	11
1.6 Disposition	11
1.7 Terminologi	12
2 SKATTERÄTTSLIG TOLKNING	13
2.1 Legalitetsprincipen och lagtextens ordalydelse	13
2.2 Rättspraxis och förarbeten	14
2.3 Doktrin och OECD:s produkter	17
3 PRINCIPEN OM RÄTTSHANDLINGARS VERKLIGA INNEBÖRD	22
3.1 Inledning	22
3.2 Skiftande uppfattningar i doktrin	23
3.2.1 Civilrätten i skatterätten och dess prejudiciella verkan	23
3.2.2 En särskild skatterättslig princip	24
3.2.3 Ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten i skatterätten	28
3.3 Skiftande terminologi	30
4 KORRIGERINGSREGELN	32
4.1 Inledning	32
4.2 Den svenska korrigeringsregeln	32

4.3	Kort om OECD:s riktlinjer för internprissättning	37
5	OMKARAKTERISERING VID TILLÄMPNING AV KORRIGERINGSREGELN	40
5.1	Inledning	40
5.2	RÅ 79 1:98 – ”Findusmålet”	40
5.3	RÅ 1980 Aa 114 – ”Kentruckmålet”	43
5.4	RÅ 1990 ref. 34 – ”Mobil Oil”	45
5.5	KamR 9210 – 14 – ”NetEnt”	47
5.6	KamR 7416 – 14 – ”AB bioMérieux”	51
5.7	KamR 4775 – 19 – ”Datawatch”	54
6	OECD:S RIKTLINJER FÖR INTERNPRISSÄTTNING	60
6.1	Jämförbarhetsanalys	60
6.1.1	Avtalsvillkoren	62
6.1.2	Funktionsanalys	63
6.1.3	Kännetecken för tillgången eller tjänsten	66
6.1.4	Ekonomiska omständigheter	66
6.1.5	Affärsstrategier	67
6.2	<i>Substance over form</i> -prövningen i relation till principen om verklig innebörd	68
7	ANALYS OCH SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	72
7.1	Vad innebär principen om verklig innebörd?	72
7.2	Användning av riktlinjerna i intern rätt	75
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	81
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	97

Summary

Swedish tax law provides an opportunity for legal practitioners to disregard the classification of a legal act in favor of the parties' actual conduct, where there is a distinction between the two. In this regard, civil law has been described as incidental in relation to tax law. An assessment of the true meaning of the legal act (sw: *rättshandlingens verkliga innebörd*) is a part of the determining the dispositive facts of a legal dispute, and therefore precedes the application of the relevant regulation. One such potential regulation is the adjustment rule (sw: *korrigeringsregeln*) under Chapter 14, Section 19 of the Income Tax Act, which allows the court to adjust a taxpayer's declared results. The provision refers to controlled transactions between associated enterprises, where contractual terms differ from what would have been agreed upon between independent parties. The absence of both detailed legislative history as well as relevant case law requires the use of other sources for guidance on the applicability of the adjustment rule. The international organization the OECD and its detailed documents have consequently gained great importance for the application of Swedish domestic law. In RÅ 1991 ref. 107, the so-called Shell case, the Supreme Administrative Court confirmed that the OECD Transfer Pricing Guidelines could, in relevant parts, serve as guidance when applying the Swedish adjustment rule. However, the outcome seems to have been interpreted extensively and the ruling has subsequently been used to justify the application of the civil law principle regarding the determination of the true meaning of a legal act.

This paper discusses the implications of the Swedish principle and a potential extended use of the Guidelines. The essay finds that there is nothing to prevent courts from using the Guidelines as a source of guidance, such an approach may even prove beneficial. However, the question of the applicability of the OECD Guidelines when determining the true meaning of a legal act has not been tried by the highest court. Hence, it is difficult to ascertain from the Shell case how far the precedent extends.

Sammanfattning

Av principen om rättshandlingars verkliga innebörd följer en möjlighet för rättstillämparen att förbise en rättshandlings rubricering till förmån för det faktiska handlandet, i de fall det föreligger en distinktion däremellan. I detta hänseende har civilrätten beskrivits som prejudiciell i relation till den skatterättsliga disciplinen. En bedömning av transaktionens verkliga innebörd är ett led i fastställande av rättsfakta och sker således innan tillämpning av aktuell rättsregel. En sådan potentiell rättsregel är den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen. Föreskriften innebär att Skatteverket, eller domstolen, kan korrigera den skattskyldiges redovisade resultat. Lagregeln tar sikte på transaktioner mellan parter i intressegemenskap där ett eller flera avtalsvillkor avviker från vad som avtalats mellan oberoende parter. Avsaknad av såväl utförliga lagförarbeten som relevant praxis medför att domstolar sökt finna vägledning beträffande korrigeringsregelns tillämplighet i andra källor. Den internationella organisationen OECD och dess detaljerade material har följaktligen fått betydelse för den svenska rättstillämpningen. I RÅ 1991 ref. 107, det s.k. Shell-målet, bekräftade Högsta förvaltningsdomstolen att OECD:s riktlinjer för internprissättning i relevanta delar kunde tjäna som vägledning vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln. Utfallet tycks emellertid ha tolkats extensivt och avgörandet har stundom nyttjats för att rättfärdiga tillämpning av principen om rättshandlingars verkliga innebörd.

I framställningen diskuteras innebörden av den svenska principen och en sådan potentiellt utvidgad användning av riktlinjerna. Uppsatsen finner att det visserligen inte finns någonting som hindrar domstolar att söka vägledning i riktlinjerna, en sådan ordning kan rentav te sig fördelaktig. Frågan om OECD:s riktlinjers tillämplighet vid prövning av rättshandlingars verkliga innebörd är emellertid inte prövad i högsta instans och det är svårt att utifrån domstolens resonemang i Shell-målet utröna hur långt prejudikatet sträcker sig.

Förord

Så har fyra och ett halvt år snart passerat sedan jag för första gången puttade mig igenom svängdörrarna på Juridicum. Och för dessa år finns så många att tacka! Diplomatiskt vore förstås att utnyttja slagorden ”ingen nämn, ingen glömd”, men det finns ett gäng som jag vill passa på att tacka särskilt.

Det största av tack vill jag rikta till min familj för oändlig support under alla år och för de förutsättningar ni gett mig. Mamma, Terence, Pontus och Amanda – en trognare hejarklack får man leta länge efter! Ett särskilt tack till dig, min älskade mamma. För alla gånger du stått redo med skyddsnetet när det stormat, för att du uppmuntrar, stöttar och lyssnar i alla lägen. Tack även till dig Amanda, för att du alltid finns där – i livet i allmänhet och under skrivandet av denna uppsats i synnerhet.

Ett varmt tack till er, Ellen och Simon. Tack för att er dörr alltid stått öppen och för att ni varit, och förblir, trygghet för mig.

För ovärderlig gemenskap vill jag tacka det som till slut kom att bli mitt andra hem, Juridiska Föreningen. Jag lämnar, om än motvilligt och förmodligen inte helt och hållet, med många varma minnen och fina vänskaper. Ett innerligt tack vill jag rikta till er – Alexander, Ellen, Emmy, Karl Hugo, Lisa, Rebecca och Viktor. Det är omöjligt att med endast ett par rader till mitt förfogande beskriva vad ni kommit att betyda för mig. Jag är gränslöst tacksam för att jag fick dela mitt sista år på programmet med er, även om det också innebär att det nu känns oerhört mycket ledsammare att lämna.

För skrivandet av denna uppsats vill jag rikta ett stort, stort tack till min handledare Mats Tjernberg. Tack för givande samtal, vägledning och svar på mina många funderingar. För värdefulla diskussioner vill jag även tacka Fredrik Huitfeldt på Deloitte, tack för att du tagit dig tid.

Ett stort tack till Alexandra, Ellen, Ellen, Lisa och Viktor för korrekturläsning.

Tack Lund, för allt!

Lund, 23 maj 2022
Matilda Karlsson

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Dnr.	Diarienummer
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	the Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Regeringens proposition
Riktlinjerna	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration
RÅ	Regeringsrättens Årsbok (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolens)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En rapport av Tillväxtanalys¹ från 2020 visar att den totala omsättningen i svenska koncerner med minst ett dotterbolag i utlandet uppgår till 5 977 miljarder svenska kronor.² Av dessa utgör omsättningen i Sverige 38 procent.³ I ytterligare en rapport från Svenskt Näringsliv⁴ vittnar företrädare för internationellt verksamma svenska företag om osäkerheten beträffande hur internprissättningstransaktioner ska hanteras i relation till lämnande av oriktig uppgift.⁵ Påförande av skattetillägg upplevs ha ökat markant i internprissättningsfrågor och det rör sig i regel om mycket kännbara belopp.⁶ Skatteverket uppskattar i sin tur att 80 procent av den totala världshandeln sker mellan bolag i intressegemenskap.⁷ Typiskt för sådana gränsöverskridande koncerninterna transaktioner är att det kan föreligga andra faktorer, än de traditionella marknadskrafter som annars gäller, som styr parternas mellanhavanden. Skattemässiga konsekvenser är inte sällan orsaken till att koncerninterna transaktioner avviker från marknadsmässig prissättning. Exempelvis kan ett moderbolag beläget i ett land med hög skattesats förflytta vinster till ett dotterbolag, lokaliserat i ett land med betydligt lägre skattesats, genom att betala överpriser för en vara eller tjänst. På så sätt förflyttas vinster från moderbolaget till dotterbolaget och koncernens totala beskattning har minskat.⁸ Det är emellertid inte enbart prissättningen i en gränsöverskridande transaktion som kan påverkas av parternas intressegemenskap. Avtalsvillkoren som sådana kan konstrueras för att uppnå skatterättsliga, eller andra affärsmässiga, fördelar. För att förhindra

¹ Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser, se <<https://www.tillvaxtanalys.se>>.

² År 2018.

³ ”Svenska koncerner med dotterbolag i utlandet” s. 37 och 12.

⁴ ”Skattetillägg i mål om internprissättning – gällande rätt och empiri”, författat av professor Roger Persson Österman (Stockholm Universitet) och doktorand Andreas Hansson (Handelshögskolan i Stockholm) på uppdrag av Svensk Näringsliv.

⁵ Skattetillägg i mål om internprissättning (2018).

⁶ Ibid. s. 5.

⁷ Skatteverket, rättslig vägledning 2022, *Vad är internprissättning?*

⁸ Jfr. Dahlberg (2020) s. 165.

erosion och skydda den nationella skattebasen har sedan länge funnits regelverk för att motverka sådan oönskad vinstallokering. I 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), härafter IL, stadgas den s.k. korrigeringsregeln. Regeln ger uttryck för armlängdsprincipen och av bestämmelsen följer att resultatjustering kan bli aktuell i de fall de avtalade villkoren inte är marknadsmässiga.

Det förekommer, såväl på internprissättningsområdet som i andra skatterättsliga kontexter, att avtalets rubricering inte stämmer överens med parternas agerande i praktiken. Som tidigare nämnt är vinstförskjutning genom prissättning inte det enda sättet att åstadkomma, för koncernen, förmånliga beskattningseffekter. Potentiellt kan transaktionens struktur och avtalets beteckning i sig generera skatterättsliga fördelar, varför parterna väljer att rubricera den företagna rättshandlingen på ett sätt som inte stämmer överens med verkligheten. I dessa fall finns enligt principen om rättshandlingars verkliga innebörd en möjlighet för domstolen, tillika Skatteverket, att bortse från den aktuella benämningen till förmån för hur parterna de facto handlat. Det finns alltså en möjlighet att omkaraktisera avtal för att sedan låta transaktionens verkliga innebörd ligga till grund för beskattningen.⁹ Tillämparens möjlighet att genomföra denna omkaraktisering är inte föreskriven i lag utan har emanerat ur rättspraxis. Principen om rättshandlingars verkliga innebörd tillämpas alltså i ett första led och innan bedömningen av avtalsvillkorens marknadsmässighet enligt 14 kap. 19 § IL. De två bedömningarna är dock inte helt lätta att åtskilja.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen¹⁰ kan riktlinjer utformade av *the Organisation for Economic Co-operation and Development* (härefter OECD), i relevanta delar, tjäna vägledande vid tillämpning av korrigeringsregeln. Frågan är huruvida det är möjligt att beakta riktlinjerna även i detta första led och således vid tillämpningen av principen om rättshandlingars verkliga innebörd? OECD:s riktlinjer stadgar utförligt vad

⁹ Jfr. Burmeister (2012) s. 21.

¹⁰ Jfr. RÅ 1991 ref. 107.

som bör beaktas vid fastställande av den verkliga transaktioner och på vilket sätt bedömningen ska genomföras. Beträffande principen om verklig innebörd, finns för tillämparen inte någon motsvarande vägledning i svensk lagtext eller förarbeten. Det medför att frågan om dessa internationella produkters betydelse för direkt intern rättstillämpning behöver undersökas.

1.2 Syfte och frågeställning

Det övergripande syftet med uppsatsen är att utreda möjligheten för svenska domstolar att beakta OECD:s riktlinjer vid tillämpning av principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Ofrånkomligt är således att initialt redogöra för såväl den svenska principen och dess innebörd, samt riktlinjernas innehåll till den del de behandlar omkaraktisering av rättshandlingar. Riktlinjernas potential som tolkningsverktyg aktualiserar dessutom frågor beträffande dessa produkters rättsliga dignitet. Framställningen ämnar av den anledningen övergripande redogöra för skatterättens rättskällor och tolkning av densamma.

För att tillgodose framställningens syfte ska följande frågeställningar besvaras:

- Vad innebär den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd?
- Hur beskrivs motsvarande bedömning enligt OECD:s riktlinjer?
- Kan OECD:s riktlinjer användas som vägledning vid tillämpning av principen om verklig innebörd?

1.3 Metod och material

I huvudsak appliceras en rättsdogmatisk metod för att tillgodose framställningens syfte och besvara dess frågeställningar. Den rättsdogmatiska metodens uppgift är företrädesvis att beskriva gällande rätt (*lex lata*) med ledning av de vedertagna rättskällorna.¹¹ Att lagstiftning, rättspraxis och lagförarbeten utgör rättskällor i den svenska rätten torde stå klart varför dessa

¹¹ Sandgren (2021) s. 51 f.

följaktligen beaktas.¹² Den allmänt rådande uppfattningen är att även doktrin utgör en rättskälla för tillämparen att beakta.¹³ Kleinman frångår begreppet doktrin och uttrycker det istället som ”den rättsdogmatiskt orienterade litteraturen”.¹⁴ Konsensus kan emellertid sägas råda beträffande doktrinens underordnade ställning i rättskällehierarkisk bemärkelse.¹⁵ Dahlman menar att frågan om huruvida doktrin utgör en rättskälla blir felställd när de enda två svarsalternativen framställs som å ena sidan erkännande av samtliga rättsvetenskapliga verk å andra sidan underkännande av envar. Istället bör, enligt Dahlmans uppfattning, identifieras sådana verk som behandlas som rättskälla.¹⁶ Principen om rättshandlingars verkliga innebörd står inte att finna i lag. Såväl praxis som den juridiska doktrinen får av den anledningen särskild betydelse för framställningens syfte.

Utöver dessa allmänt erkända rättskällor, finns anledning att belysa det som sedermera kommer att diskuteras utförligare – betydelsen av andra publiceringar, i synnerhet OECD:s material. Genom att studera OECD:s material ur ett mer rättspolycentriskt synsätt menar Tjernberg att de går att betrakta som en del av gällande rätt.¹⁷ Det ter sig, enligt Tjernbergs uppfattning, meningslöst att stifta svensk rätt mer långtgående än riktlinjerna. Detta eftersom ett sådant beskattningsanspråk sedermera likväl nekas i den påföljande skatteavtalstillämpningen då riktlinjerna kan utgöra material som har stöd i modellavtalet med kommentarer.¹⁸

Inom ramen för den rättsdogmatiska metoden är omstritt huruvida uttalanden beträffande effekter av gällande rätt (argument *de lege ferenda*) är accepterade eller inte.¹⁹ För ändamålet att kunna möta framställningens syfte

¹² Dahlman (2019) s. 68 ff.; Sandgren (2021) s. 47 f. och s. 52; Peczenik (1995) s.214 f.; Heuman (2012) s. 280; Kleinman (2018) s. 21.

¹³ Sandgren (2021) s. 48; Heuman (2012) s. 280; Vogel (2020) s. 203.

¹⁴ Kleinman (2018) s. 21.

¹⁵ Heuman (2012) s. 280; Peczenik (1995) s. 214 f.; Sandgren (2021) s. 47 f. och s. 52; Kleinman (2018) s. 28.

¹⁶ Dahlman (2019) s. 71.

¹⁷ Tjernberg (2017a) s. 282.

¹⁸ Ibid. För vidare läsning hänvisas till Tjernberg (2017a) och Calderón (2007).

¹⁹ Sandgren (2021) s. 52; jfr. även Kleinman (2018) s. 27 f.

till den del det avser möjligheterna att beakta OECD:s riktlinjer, inkluderas i redogörelsen även sådana argument. Framställningen är i det avseendet närmast rättsanalytisk.²⁰

Som ovan nämnt är doktrin av särskild vikt vid besvarande av aktuella frågeställningar. Tjernbergs *Skatterättslig tolkning* används genomgående, främst beträffande tolkning av skatterättslig reglering. Beträffande redogörelsen för principen om rättshandlingars verkliga innebörd är Burmeisters båda avhandlingar²¹, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis* samt *Internprissättning och omkaraktisering: en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattning*, särskilt centrala. Artiklar i *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning* nyttjats främst för att belysa den diskussion som förts beträffande principens innebörd. Även analys av rättspraxis är av relevans för framställningens syfte, i huvudsak för att åskådliggöra enstaka domstolars tillämpning av 14 kap. 19 § IL och resonemang beträffande omkaraktisering. Urvalet sker främst på grundval av att avgörandena behandlar omkaraktisering enligt korrigeringsregeln samt att de återkommer som föremål för diskussion i litteraturen.²² Redogörelse även för kammarrättspraxis motiveras dels då skildringen syftar till att belysa resonemang i specifika fall och inte för att utröna en allmän uppfattning, dels till följd av avsaknaden av prejudikat från högsta instans. Då framställningen till viss del söker utreda möjligheterna att beakta OECD:s riktlinjer vid intern rättstillämpning studeras dessa ofrånkomligen. Litteratur används i detta hänseende främst utfyllande för att precisera och förklara riktlinjernas innebörd. Beträffande mer generella avsnitt är *Internationell beskattning* av Dahlberg utgångspunkten. Även Monsenegos *Introduction to Transfer Pricing* utgör en central publikation i denna del.

²⁰ Jfr. Sandgren (2021) s. 53 f.

²¹ Den första en licentiatavhandling (2012) och den senare en sammanläggningsavhandling (2016).

²² Jfr. Burmeister (2016) s. 172 f.

Då redogörelsen av OECD:s riktlinjer i huvudsak återger innehållet så som de lyder per den 7 januari 2022 är det förstås möjligt att ifrågasätta val av doktrin som publicerats dessförinnan. Som framgår nedan²³ har riktlinjernas materiella innehåll, till den del de berör omkaraktisering, inte omarbetats sedan 2017 års version. Det finns därför anledning att studera även tidigare litteratur i förhållande till de nya riktlinjerna. För principiella diskussioner om produkternas betydelse för intern rätt motiveras därtill användningen av publikationer utgivna även före 2017.

1.4 Avgränsningar

Passande i en framställning vars syfte är att i första hand studera bedömningen av gränsöverskridande transaktioner vore givetvis att även diskutera riktlinjernas betydelse som rättskälla vid skatteavtalsstolkning. OECD:s riktlinjer är i första hand upprättade för att tjäna vägledande vid tillämpning av just skatteavtal. Till följd av uppsatsens syfte att analysera intern rättstillämpning, således innan eventuell skatteavtalstillämpning, lämnas detta perspektiv dock därhän. Då minst ett ytterligare lands lagstiftning aktualiseras i dessa situationer finns följaktligen också skäl att studera uppfattningen om OECD:s produkter som rättskälla i andra länder. Främst mot bakgrund av framställningens begränsade omfattning ska någon sådan diskussion inte utvecklas här.²⁴ Redogörelsen för OECD:s riktlinjer är därjämte begränsad till att avse omkaraktisering. I riktlinjerna beskrivna prissättningsmetoder ska följaktligen inte diskuteras i detalj.

Bortseende av rättshandlingar enligt skatteflyktsregleringen ämnar inte heller utredas inom ramen för framställningen. Avslutningsvis bör understrykas att (påstått) felaktigt rubricerade rättshandlingar ska skiljas från skenrättshandlingar. Det senare är upprättade enbart för skens skull och är således inte avsedda att genomföras i praktiken.²⁵

²³ Jfr. avsnitt 6.1.

²⁴ I dessa delar hänvisas till Bullen (2010). Se även Wittendorff (2009), se särskilt s. 259 ff. och s. 290 ff.

²⁵ Jfr. Simon Almendal (2005) s. 153 ff.

1.5 Forskningsläge

Korrigeringsregelns historia i den svenska rättstraditionen sträcker sig nästintill 100 år tillbaka i tiden, vilket medför att bestämmelsen varit föremål för gedigen analys. Som ett exempel kan nämnas Arvidssons avhandling *Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*. Beträffande möjligheten att omkaraktisera rättshandlingar på internprissättningsområdet ter sig Burmeisters sammanläggningsavhandling från 2016 ensam i sitt slag.²⁶ Likaså är Burmeisters licentiatavhandling *Verklig innebörd – en studie av inkomstskattepraxis* en strukturering av skatterättslig praxis på området som inte står att finna i annan litteratur. Principen om rättshandlingars verkliga innebörd tillika användningen av civilrättsliga begrepp i beskattningssammanhang har likväl varit föremål för diskussion. Bergström²⁷, Hultqvist²⁸ och Gäverth²⁹ har i den debatten varit framträdande. Som ett nytt tillskott i diskussionen ska nämnas Emblads avhandling *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt* som bemöter användningen av civilrättsliga begrepp i den skatterättsliga kontexten från en ny vinkel. I relation till betydelsen av OECD:s material vid internrättslig tillämpning har, utöver Burmeister i sammanläggningsavhandlingen, detta diskuterats av Tjernberg³⁰ och Rick³¹.

1.6 Disposition

Inledningsvis presenteras översiktligt skatterättslig tolkning och dess utgångspunkter. I avsnittet berörs också relationen mellan skattelag och skatteavtal kortfattat. I avsnitt tre introduceras principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Redogörelsen ämnar som utgångspunkt vara en kronologisk beskrivning av de olika uppfattningar som gjorts gällande i

²⁶ Jfr. dock Bullen (2010) som analyserar möjligheterna till omkaraktisering med utgångspunkt i modellavtalet och inte i nationell rätt.

²⁷ Bergström (1978); Bergström (2003a); Bergström (2003b).

²⁸ Hultqvist (1995); Hultqvist (2007a); Hultqvist (2007b).

²⁹ Gäverth (1996); Gäverth (2007).

³⁰ Tjernberg (2018); Tjernberg (2009); Tjernberg (2014); Tjernberg (2017b).

³¹ Rick (2016).

doktrin. Den skiftande terminologi som används uppmärksammas innan principens innehåll avslutningsvis sammanfattas. I det efterföljande kapitlet beskrivs korrigeringsregeln och dess rekvisit. Även OECD:s riktlinjer för internprissättning behandlas kortfattat. RÅ 1991 ref. 107 berörs i sammanhanget i syfte att belysa användningen av riktlinjerna i svensk rätt. Avsnitt fem avser åskådliggöra tillämpning av korrigeringsregeln i praxis och hur rättstillämparen, i enskilda fall, resonerat när omkarakterisering enligt 14 kap. 19 § IL aktualiseras. Rättsfallen diskuteras löpande i syfte att underlätta för läsaren, som annars måste dra sig till minnes specifika omständigheterna i respektive mål i framställningens avslutande avsnitt. Kapitel sex redogör mer utförligt för OECD:s riktlinjer med utgångspunkt i den s.k. jämförbarhetsanalysen. Avslutningsvis skildas i avsnittet relationen mellan prövningen enligt riktlinjerna och den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd. I det efterföljande och sista avsnittet sammanfattas relevanta delar och framställningens frågeställningar besvaras.

1.7 Terminologi

Som utvecklas i avsnitt 3.3 har principen om rättshandlingars verkliga innebörd inte genererat diskussion enbart i relation till dess innehåll, även vilka begrepp som används för att beskriva principen har varit föremål för skilda uppfattningar. Begrepp som förekommer för att beskriva företeelsen är bland annat ”genomsyn”, ”helhetssyn”, ”civilrättslig kvalificering”, ”omkvalificering”, ”omklassificering” och ”omkarakterisering”. Även försök att helt komma ifrån enskilda termer har gjorts och istället uttrycks bedömningen genom en beskrivning av vad principen faktiskt innebär – att lägga den verkliga innebörden till grund för beskattning. Någon utförligare analys beträffande potentiella olikheter i dessa benämningar ska inte genomföras här. I syfte att underlätta för läsaren är den fortsatta framställningen begränsad till att endast använda ”omklassificering” och ”omkaraterisering” för att beskriva principens innebörd. Begreppen ämnar användas synonymt. Till den del framställningen behandlar återgivande av domskäl används domstolens terminologi.

2 Skatterättslig tolkning

2.1 Legalitetsprincipen och lagtextens ordalydelse

Legalitetsprincipen är en framträdande princip inom rättsliga discipliner med särskild offentlighetsrättslig karaktär, såsom skatterätten. Principen syftar främst till att skydda individer mot godtyckliga ingrepp från staten.³² Vid sidan av rättssäkerhetsaspekten motiveras legalitetsprincipen även av förutsebarhetsaspekten.³³ Av 8 kap. 1 § 1 men. Regeringsformen (1974:152), RF, följer att riksdagen meddelar föreskrifter i lag. I 8 kap. 2 § 1st. 2p. RF stadgas vidare att föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna, om föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda, eller avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Legalitetsprincipen är följaktligen grundlagsfäst.³⁴

Som en del av den skatterättsliga legalitetsprincipen följer föreskriftskravet.³⁵ Föreskriftskravet tar sig på skatterättens områden uttryck genom den latinska devisen *nullum tributum sine lege*.³⁶ Skatterättsliga lagregler fordrar således lagstöd.³⁷ Det är inte ovanligt att avsaknaden av tillräcklig exakthet innebär att de lagstadgade föreskrifterna inte ensamt kan läggas till grund vid tillämpning av en skatterättslig bestämmelse. Föreskriften behöver då tolkas.³⁸ Lagtextens överordnade status medför givetvis inget förbud mot att

³² Jfr. i sammanhanget vad Pålsson beskriver som ”legalitetsprincipens andra sida” med vilket han menar att principen också medför ett mått av likabehandling i beskattningen. Detta då legalitetsprincipen inte enbart hindrar skatteuttag i avsaknad av lagstöd, utan därtill innebär ett krav på staten att faktiskt beskatta då lagen föreskriver det. Se Pålsson (2018) s. 93.

³³ Lodin m.fl. (2021b) s. 601 f.

³⁴ I denna kontext bör nämnas att det råder delade meningar beträffande legalitetsprincipens (däri föreskriftskravets) formella, rättsliga status. Se bl.a. Pålsson (2014) s. 568; Hultqvist (2016) s. 730 f.; Tjernberg (2018) s. 25.

³⁵ Tjernberg (2018) s. 23; Hultqvist (2016) s. 731. Utöver föreskriftskravet anses legalitetsprincipen bestå av ytterligare tre delar; retroaktivitetsförbudet, analogiförbudet och bestämdhetskravet, jfr. Hultqvist (2013).

³⁶ ”Ingen skatt utan stöd i lag.”

³⁷ Pålsson (2018) s. 31 f.

³⁸ Hultqvist (1995) s. 113 f.

tolka vaga skatterättsliga föreskrifter genom användandet av andra rättskällor.³⁹ Vare sig bestämmelser beträffande skatterättslig tolkning eller rättskälleläran⁴⁰ står att finna i någon lagfäst reglering. Förenklat kan rättskälleläran sägas innebära att rättskällor utgörs av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.⁴¹ Lagens ordalydelse anses ha högst dignitet, de senare torde istället betraktas som rättskällor vilka tillämparen bör eller kan beakta.⁴² Inom den skatterättsliga disciplinen, präglad av legalitetsprincipen, har ordalydelsen en särskilt stark ställning.⁴³ Vid avsaknad av en klar lagtext kan praxis, förarbeten och andra rättskällor tjäna som vägledning. Som andra rättskällor förstås typiskt sätt doktrin, men kan på skatterättens områden även anses inbegripa av Skatteverket utfärdade produkter beträffande tolkning och tillämpning av bestämmelser.⁴⁴

Vid tolkning av skatterättslig lagstiftning kan bestämmelsens ordalydelse sägas sätta de yttersta ramarna för vilket resultat tolkningsproceduren kan nå. Lagkravet medför att detta tolkningsresultat måste framstå som en naturlig eller normal konsekvens av lagtexten.⁴⁵ Därtill följer av legalitetsprincipen att analogislut som utgångspunkt inte tillåts vid tillämpning av skatterättslig reglering.⁴⁶

2.2 Rättspraxis och förarbeten

I händelse av en vagt utformad bestämmelse kan högsta instans genom sin prejudicerande verksamhet preciserat på vilket sätt bestämmelsen ska förstås.⁴⁷ I det svenska rättssystemet råder ingen formell prejudikatsbundenhet, likväl är prejudicerande domar av stor betydelse i

³⁹ Pålsson (2018) s. 92; jfr. även Tjernberg (2018) s. 27.

⁴⁰ Jfr. Dahlman (2010) s. 21 ff.

⁴¹ Jfr. Höglund (2017) s. 158; Pålsson (1995) s. 115.

⁴² Peczenik (1988) s. 240 f.

⁴³ Tjernberg (2018) s. 23. Tjernberg sammanfattar det som att alldeles oavsett hur man värderar legalitetsprincipen, och dess fyra moments, formella status gäller att principen har stor betydelse vid skatterättslig tolkning, jfr. Tjernberg (2018) s. 27.

⁴⁴ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 595 f.; Pålsson m.fl. (2019) s. 387.

⁴⁵ Pålsson (2018) s. 93; jfr. även Tjernberg (2018) s. 21.

⁴⁶ Pålsson (2018) s. 94 f.

⁴⁷ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 584.

praktiken.⁴⁸ Pålsson menar att användandet av rättspraxis som rättskälla är en nödvändighet för upprätthållandet av rättssäkerheten.⁴⁹ Höglund konstaterar i överrensstämelse med denna uppfattning att en välformulerad lagtext inte ensamt är tillräckligt för att garantera rättssäkerhet, därtill krävs dessutom att dessa bestämmelser brukas på ett rättssäkert sätt.⁵⁰ Heuman uppehåller sig en aning vid begreppet praxis och menar att termen inte enbart ska förstås som prejudikat från högsta instans⁵¹, även hovrätternas och tingsrätternas⁵² avgöranden kan inkluderas till den del de ger uttryck för principiella bedömningar.⁵³ Tjernberg är av en annan uppfattning och menar att varken avgöranden från underrätter eller förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN) bör tillmätas betydelse beträffande frågan om vad som utgör gällande rätt i strikt mening. Även om dessa likväl får betydelse i den praktiska tillämpningen.⁵⁴

Fastän den skatterättsliga disciplinen förses med ett stort antal fall, är det relativt få mål som når Högsta förvaltningsdomstolen.⁵⁵ I praktiken är det därför kammarrätterna som många gånger utgör sista instans i mål om beskattning. Av den anledningen, menar Tjernberg, är Högsta förvaltningsdomstolens roll som prejudikatinstans och vägledare för såväl underrätter som Skatteverket särskilt viktig.⁵⁶ I sammanhanget ska förtydligas att dessa förhandsbesked från SRN är en möjlighet, vid sidan av den traditionella instansprocessen, för skattskyldiga att begära förhandsbesked i en specifik skattefråga. Ett sådant besked är bindande i det fall förhandsbeskedet åberopas vid beskattning. Nämndens beslut kan sedermera

⁴⁸ Heuman (2020) s. 149 & 151; Tjernberg (2018) s. 55; Höglund (2017) s. 153.

⁴⁹ Pålsson (2011) s. 115.

⁵⁰ Höglund (2017) s. 155.

⁵¹ Heuman utgår i sin redogörelse från de allmänna domstolarna, men understryker att framställningen i stor utsträckning är belysande även för andra prejudikatinstanser. Se Heuman (2020) s. 149 f. 150.

⁵² Jag förstår Heumans framställning som att resonemanget även kan appliceras i förhållande till kammarrätter och förvaltningsrätter, jfr. föregående not.

⁵³ Heuman (2020) s. 150.

⁵⁴ Tjernberg (2018) s. 60.

⁵⁵ Prövning i HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN kräver prövningstillstånd, se 35 § förvaltningsprocesslagen (1971:291); Prövningstillstånd krävs inte för mål som prövats i Skatterättsnämnden som första instans, jfr. Tjernberg (2018) s. 61.

⁵⁶ Tjernberg (2018) s. 58.

överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen. För en sådan överklagan krävs inte prövningstillstånd.⁵⁷ Vad som ovan sagts beträffande dels det faktum att få mål når Högsta förvaltningsdomstolen, dels kammarrätten som en slags sista instans i praktiken gäller följaktligen inte för de mål som prövats i nämnden som första instans.⁵⁸

Som avgörande vid användning av rättspraxis som rättskälla framhåller Pålsson graden av generalitet i domstolens domskäl.⁵⁹ Detta fordrar en transparent argumentation av högsta instans när domstolen avgör mål i principiella frågor.⁶⁰ Även Höglund understryker vikten av såväl öppenhet som tydlighet i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl.⁶¹ Att det av domstolens resonemang går att utläsa vilken specifik tolkningsmetod som använts förespråkas av både Höglund och Tjernberg.⁶² I det hänseendet är domstolen emellertid mycket restriktiv.⁶³

Förnuftigt vid händelse av en oklar viljeförklaring är att söka utröna författarens avsikt. Förenklat kan författaren i lagstiftnings-sammahang förstås som Sveriges riksdag.⁶⁴ För att förstå en oklar bestämmelse finns det alltså anledning att se till dess förarbeten.⁶⁵ Skatt kan inte följa ensamt av vad som är i förarbeten uttalat, det följer av legalitetsprincipen.⁶⁶ Beträffande förarbetenas ställning som tolkningsverktyg vid händelse av oklar eller tvetydig lagstiftning är uppfattningarna i högre utsträckning skilda. Av doktrin följer en uppdelning av olika typer av förarbetsuttalanden som i sin tur bör tillmätas mer eller mindre betydelse vid tillämpning av skatterättsliga bestämmelser. Denna indelning innebär att en distinktion görs mellan allmänna motiv och specialmotiv.⁶⁷ Bergström är av uppfattningen att den

⁵⁷ Pålsson m.fl. (2019) s. 363.

⁵⁸ Tjernberg (2018) s. 58.

⁵⁹ Pålsson (2011) s. 120.

⁶⁰ Tjernberg (2018) s. 56.

⁶¹ Höglund (2017) s. 155.

⁶² Ibid.; Tjernberg (2018) s. 17.

⁶³ Melz (1992) s. 615; jfr. Tjernberg (2018) s. 21 f.

⁶⁴ Lodin m.fl. (2021b) s. 587.

⁶⁵ Tjernberg (2018) s. 97.

⁶⁶ Jfr. Hultqvist (2013) s. 17; Bergström (2003) s. 3 och 5.

⁶⁷ Tjernberg (2018) s. 84; Lodin m.fl. (2021b) s. 589; Bergström (1984) s. 312.

förre bör tillmätas stor vikt vid beaktande av förarbeten vid tillämpning av skattelag. Den senare bör emellertid anses ha mindre auktoritet i dessa sammanhang.⁶⁸ Tjernberg delar denna åsikt och noterar att Högsta förvaltningsdomstolen intagit en mer kritisk inställning till enskilda uttalanden i förarbeten som inte har stöd i de allmänna motiven.⁶⁹ Beträffande förarbetenas betydelse vid konflikt med lagtext anvisas till Tjernberg och däri gjorda hänvisningar.⁷⁰

2.3 Doktrin och OECD:s produkter

Det förekommer situationer där även rättsvetenskaplig litteratur kan komma att beaktas av rättstillämparen. Uttalanden i doktrin⁷¹ tillmäts dock inte samma dignitet som prejudikat och förarbeten.⁷² Tjernberg beskriver tillämpningen av prejudikat och betydelsen av forskning som i vissa fall samverkande med varandra. Den dömande makten kan ta hjälp av forskning i fall där det visserligen finns ett vägledande avgörande från högsta instans men vars exakta prejudikat inte med lätthet kan utrönas. Då kan forskningsbidrag i form av analyser om hur gällande rätt ska förstås underlätta domstolens beaktande av prejudikat.⁷³ Det är emellertid ovanligt att domstolen explicit redogör för användningen av doktrin som ensamt avgörande för bedömningen.⁷⁴ Att domstolen sällan redogör för en sådan användning ska dock inte förstås som att rätten inte tar intryck av den skatterättsliga forskningen.⁷⁵ Det finns enligt Dahlberg anledning att snarare utgå ifrån att åtminstone svensk doktrin inom ämnet beaktas under målets beredning.⁷⁶

⁶⁸ Bergström (2003) s. 3.

⁶⁹ Tjernberg (2018) s. 84 och 97.

⁷⁰ Ibid. s. 84 ff.; se även Tjernberg (2016) s. 167 ff.; Bergström (2003a) s. 2 ff.

⁷¹ Vad som inbegrips i begreppet ”doktrin” kan förstås diskuteras. Dahlberg menar att det främst är rättsvetenskapliga forskare som bidrar till vad som betraktas som juridisk doktrin, se Dahlberg (2013) s. 50. Jfr. även Höglund (2017) s. 159.

⁷² Jfr. Tjernberg (2018) s. 110; Lodin m.fl. (2021b) s. 595 f.

⁷³ Tjernberg (2018) s. 56; jfr. även Bernitz (2017) s. 32.

⁷⁴ Tjernberg (2018) s. 110.

⁷⁵ Ibid. s. 63 och 110.

⁷⁶ Dahlberg (2013) s. 60.

I den skatterättsliga disciplinen framhålls inte sällan Skatteverkets produkter som någonting att beakta vid fastställande av gällande rätt.⁷⁷ I huvudsak två typer av publiceringar förekommer; de som beskriver gällande rätt och de som återger Skatteverkets uppfattning i en fråga som saknar ett klart svar i övriga rättskällor.⁷⁸ I sammanhanget bör poängteras att en distinktion ska göras mellan verkställighetsföreskrifter och andra typer av publiceringar. Verkställighetsföreskrifter utfärdade av Skatteverket är på samma sätt som föreskrift i lag rättsligt bindande.⁷⁹

Det råder en gemensam uppfattning beträffande att dessa allmänna råd saknar rättsligt bindande verkan.⁸⁰ Dess formella status till trots står det klart att publiceringarna likväl får stor betydelse i praktiken. I sin avhandling från 1995 behandlar Pålsson de allmänna rådens⁸¹ betydelse för det svenska skatterättssystemet.⁸² Pålsson nyanserar bilden av de allmänna rådens icke-bindande karaktär och använder sig av termen ”kvasinormgivning”. Begreppet ska förstås som utformandet av icke formellt bindande bestämmelser.⁸³ Pålsson beskriver det som en konflikt mellan de allmänna rådens funktion i den praktiska rättstillämpningen och dess teoretiska innebörd.⁸⁴

Wersäll hävdar att domstolarnas ställning i den svenska rättsstaten påverkats av lagstiftningens internationalisering.⁸⁵ Wersäll menar att domstolarnas makt därigenom ökat. Den inhemska rättsliga miljön genomsyras idag av en generellt mer tillåtande attityd gentemot internationella instrument som tolkningsverktyg vid vagt utformad nationell lagstiftning utan

⁷⁷ Lodin m.fl. (2021b) s. 596.

⁷⁸ Pålsson (2018) s. 107.

⁷⁹ Jfr. 8 kap. 7 § 1st 1p. RF.

⁸⁰ Pålsson (1995) s. 115; Pålsson m.fl. (2019) s. 402; Lodin m.fl. (2021b) s. 596;

Hultqvist (1995) s. 177.

⁸¹ Fram till 2001 kallades de allmänna råden för ”riksskatteverkets rekommendationer”, se Tjernberg (2018) s. 111.

⁸² Uppsatsens syfte fordrar inte någon utförligare diskussion i denna del, för vidareläsning hänvisas till Pålsson (1995). Se även Tjernberg (2018).

⁸³ Pålsson (1995) s. 118.

⁸⁴ Ibid. s. 121.

⁸⁵ Wersäll (2017) s. 1 f.

tillfredsställande förarbeten.⁸⁶ En i högre grad internationell arena på det skatterättsliga området medför att principer och regler i större utsträckning utfärdas utanför den nationellt interna rätten.⁸⁷ Sådan internationell påverkan på den svenska skatteregleringen har av Hultqvist kritiserats för att reducera förutsebarheten för skattskyldiga.⁸⁸ Hilling och Hilling belyser problematiken genom att resonera utifrån två, motstående, synsätt på domstolarnas roll i den svenska rättsordningen; lagpositivismen respektive rättspragmatismen. Den svenska skatterättsliga disciplinen präglas av lagpositiva tendenser där trogenhet till lagtextens ordalydelse är central. Domstolarnas uppgift är ur ett sådant perspektiv begränsad till verkställande av lagstiftarens beslut och utförlig tillika precis lagtext förespråkas följaktligen.⁸⁹ Rättspragmatismen tillåter istället den dömande makten att ingripa i större utsträckning och bedöma enskilda fall utifrån de skatterättsliga värden som kommer till uttryck i det skatterättsliga systemet.⁹⁰ Den internationella samarbetsorganisationen OECD har under senare tid arbetat särskilt med att stävja gränsöverskridande vinstallokering och skydda nationella skattebaser.⁹¹ Resultatet av detta arbete har genererat regelförslag med betydande tolkningsutrymme vilket alltså avviker från den lagstiftningstradition som råder i Sverige.⁹²

OECD har utfärdat modellavtal för medlemsländerna⁹³ att utgå från vid ingående av dubbelbeskattningsavtal.⁹⁴ Modellavtalet utgör numera⁹⁵ standard i Europa och det svenska dubbelbeskattningsavtalet bygger till stor del på modellavtalet.⁹⁶ De kommentarer som OECD utfärdar i anslutning till modellavtalet kan således tjäna vägledande vid tolkning och tillämpning i av

⁸⁶ Wersäll (2017) s. 2.

⁸⁷ Calderón har noterat en trend enligt vilken OECD:s medlemsländer i högre grad anpassar den internrättsliga regleringen till riktlinjerna, se Calderón (2007) s. 4.

⁸⁸ *Hur vag får en skattelag va'?* (2015) s. 27 ff.

⁸⁹ Hilling & Hilling (2016).

⁹⁰ *Ibid.* s. 53 f.

⁹¹ Se avsnitt 4.3.

⁹² Hilling och Hilling exemplifierar med OECD:s föreslagna definition av "fast driftställe", se not 2 i Hilling & Hilling s. 50.

⁹³ För lista på medlemsländer se; <<https://www.oecd.org/about/>>.

⁹⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and in Capital* (2017). Det första modellavtalet publicerades 1963. Jfr. Dahlberg (2020) s. 285.

⁹⁵ Den senaste upplagan av modellavtalet är från 2017.

⁹⁶ Pahlsson m.fl. (2019) s. 358.

artiklar i svenska skatteavtal.⁹⁷ Som framgår nedan⁹⁸ utfärdar OECD sedan 1995 även riktlinjer beträffande internprissättning, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (vidare riktlinjerna eller OECD:s riktlinjer). Rättskällevärdet hos OECD:s publiceringar är emellertid inte lika självklart när det inte längre är skatteavtal som är föremål för tolkning, utan intern rätt.⁹⁹ Ur ett strikt konstitutionellt perspektiv skulle det enkla svaret vara att dessa produkter inte äger något rättskällevärde alls eftersom riktlinjerna inte utfärdats av Sveriges riksdag.¹⁰⁰ Burmeister konstaterar i likhet härmed att det inte föreligger någon bundenhet av de, enligt honom, icke bindande anvisningarna.¹⁰¹ Burmeister understryker att riktlinjerna i det närmaste är ett resultat av en rad kompromisser och beskriver OECD:s dokument som en slags minsta gemensam nämnare för medlemsländerna. I fråga om tillämpning av ren intern rätt likställer Burmeister OECD:s riktlinjer med doktrin.¹⁰² Tjernberg är av en annan uppfattning. Han menar att Skatteverket, underrätterna och Högsta förvaltningsdomstolen

”börjat använda OECD-glasögon för att betrakta intern rätt”.¹⁰³

Domstolen genererar på så sätt problem som inte kan avfärdas endast med formella invändningar.¹⁰⁴ Genom att inkludera riktlinjerna praxisvägen¹⁰⁵ tillerkänns de också rättskällevärde. Tjernberg gör en distinktion mellan OECD-produkternas formella status och betydelsen av dessa materiella innehåll. Tjernberg poängterar också skillnaden mellan gällande rätt i bemärkelsen hur Högsta förvaltningsdomstolen förväntas beakta riktlinjerna

⁹⁷ Pahlsson m.fl. (2019) s. 358; Tjernberg (2014) s. 114.

⁹⁸ Se avsnitt 4.3.

⁹⁹ Tjernberg (2018) s. 114.

¹⁰⁰ Ibid. s. 115.

¹⁰¹ Burmeister (2016b) s. 435.

¹⁰² Ibid. s. 437.

¹⁰³ Tjernberg (2018) s. 115.

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Jfr. RÅ 1991 ref. 107.

och den gällande rätt som bildas i praktiken mellan företag, myndigheter och underrätter.¹⁰⁶

I förhållande till riktlinjernas betydelse i den praktiska vardagen ska avslutningsvis nämnas en internationell process enligt vilken en skattskyldig, vid sidan av ett domstolsförfarande, kan få sin sak prövad. Det är förstås kostsamt tillika tidskrävande för företag att driva domstolsprocesser. Art. 25 OECD:s modellavtal stadgar en möjlighet för en skattskyldig, som anser sig blivit beskattad i strid med modellavtalet, att få saken prövad av en behörig myndighet. Förfarandet beskrivs som ömsesidig överenskommelse¹⁰⁷ och kan göras gällande av parter som ingått skatteavtal med motsvarande artikel.¹⁰⁸ De förhållandevis få målen som når högsta instans kan således också tänkas ha sin grund i de parallella procedurer som står till parternas förfogande i gränsöverskridande transaktioner.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Tjernberg (2018) s. 115.

¹⁰⁷ Eng: *Mutual agreement procedure*.

¹⁰⁸ Art. 25 OECD, *Model Tax Convention on Income and in Capital* (2017).

¹⁰⁹ För vidareläsning beträffande ömsesidiga överenskommelser hänvisas till Sallander (2013).

3 Principen om rättshandlingars verkliga innebörd

3.1 Inledning

Civilrättsliga begrepp är vanligt förekommande i skatterättslig lagstiftning.¹¹⁰ Att så är fallet har sin förklaring i det faktum att det är den skattskyldiges ekonomiska verksamhet som blir föremål för beskattning.¹¹¹ Denna ekonomiska verksamhet regleras i sin tur i civilrätten. Tillämpligheten av en skatterättslig bestämmelse är således många gånger avhängigt ett civilrättsligt reglerat förfarande, t.ex. ett avtalsslut.¹¹² När olika civilrättsliga definitioner också ger olika och, för den skattskyldige, mer eller mindre fördelaktiga skattekonsekvenser uppstår flera handlingsalternativ för den skattskyldige att välja mellan.¹¹³ Sådana konstruktioner kan leda till civilrättsliga rubriceringar som inte korrelerar med transaktionens faktiska innebörd, i syfte att åstadkomma skatterättsliga fördelar - vanligtvis lägre skatt.¹¹⁴ En sträng bundenhet till den civilrättsliga beteckningen reducerar rättstillämparens möjligheter att ingripa mot (ut)nyttjande av skatterättslig reglering på ett sätt som lagstiftaren inte avsett.¹¹⁵ Principen om rättshandlingars verkliga innebörd ämnar förhindra möjligheten för en skattskyldig att påverka sin inkomstskatt enbart genom användandet av en särskild civilrättslig rubricering.¹¹⁶ Innebörden tillika effekterna av korrelationen mellan å ena sådan civilrätten å andra sidan skatterätten har varit föremål för olika uppfattningar i doktrin. Nedan följer en redogörelse för de framträdande synsätt som presenterats.

¹¹⁰ Burmeister (2012) s. 19; Bergström (1978) s. 13.

¹¹¹ Burmeister (2012) s. 19.

¹¹² Bergström (1978) s. 13.

¹¹³ Lodin m.fl. (2021b) s. 608; Hultqvist (2007a) s. 698; Hultqvist (1995) s. 364.

¹¹⁴ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 610 f.

¹¹⁵ Lodin m.fl. (2021b) s. 608; Jfr. Hilling och Hilling (2016).

¹¹⁶ Ibid. s.611.

3.2 Skiftande uppfattningar i doktrin

3.2.1 Civilrätten i skatterätten och dess prejudiciella verkan

Inledningsvis ska konstateras att principen om rättshandlingars verkliga innebörd är ett verktyg för att fastställa rättsfakta och således en bedömning som görs innan den efterföljande tillämpningen av aktuell rättsregel.¹¹⁷ Tidigare har hävdats att rättsläget skulle vara det motsatta, det vill säga genomsyn som en tolkning av regelsidan.¹¹⁸ Meningsskiljaktigheter i den bemärkelsen har dock avtagit. Istället är det principens innebörd för fastställande av rättsfakta som diskuterats.

Bergström var bland de första att ge sig i kast med frågan om civilrättsliga termers innebörd i skatterätten.¹¹⁹ I sin avhandling från 1978 konstaterar Bergström inledningsvis att det är omöjligt att tala om en enhetlig civilrättslig innebörd hos civilrättsliga termer.¹²⁰ Det exemplifieras med hänvisning till gåvobegreppet och en artikel av Bengtsson.¹²¹ Bergström menar att innebörden av ett civilrättsligt begrepp skiftar beroende på situation, även om det är möjligt att utröna vissa gemensamma drag. Han beskriver det som att en sådan ordning tillåter begreppsbildningen att vara funktionellt avpassad efter regelns syfte. Med anledning härav menar Bergström att det även inom ramen för den skatterättsliga disciplinen är motiverat att låta den närmare innebörden av ett civilrättsligt begrepp variera.¹²² Författaren framhåller att det i och för sig inte finns någonting som hindrar en egen skatterättslig terminologi

”[...] men man får då ofta den civilrättsliga begreppsbildningen på köpet, eftersom man ändå tvingas att utgå ifrån de civilrättsliga transaktionerna”.¹²³

¹¹⁷ Gäverth & Möller (2007) s. 654; jfr. även Tjernberg (2009) s. 256.

¹¹⁸ Hjerner (1983) s. 285 f.; jfr. även Hultqvist (2007b) s. 230, som menar att genomsyn varken ska förstås som en princip eller en metod.

¹¹⁹ Sandström (1952) s. 247 ff.; Helmers (1956) s. 233 ff.; Bengtsson (1962) s. 691; jfr. också uttalande redan i SOU 1931:40 s. 61 f.

¹²⁰ Bergström (1978) s. 81.

¹²¹ Bergström (1978) s. 78 ff.; Bengtsson (1962) s.689 ff.

¹²² Bergström (1978) s. 81.

¹²³ Ibid. s. 13.

Bergström ställer sig därtill tveksam till begreppet genomsyn.¹²⁴ Hultqvist instämmer i Bergströms uppfattning beträffande avsaknaden av en entydig innebörd hos civilrättsliga begrepp.¹²⁵ Hultqvist beskriver skatterättsliga bestämmelser vars rättsfaktum utgörs av ett begrepp utanför inkomstskattesystemet som ”normer med systemexterna rättsfakta” och betonar i sammanhanget den utbredda användningen av civilrättsliga begrepp i skatterätten.¹²⁶ När skatterättsliga bestämmelser sålunda återger rättsfakta i form av civilrättsliga termer, är Hultqvist av uppfattningen att civilrätten är prejudiciell för skatterätten.¹²⁷ En sådan uppfattning beskrivs av Emblad som att civilrättsliga begrepp och uttryck som förekommer i inkomstskattelagstiftning ska anses innefatta detsamma i skatterätten som när de förekommer i civilrätten. Detta givet att annat inte framgår av den skatterättsliga lagstiftningen i fråga.¹²⁸ Förekommer rättsfakta uttryckt i civilrättsliga termer fordras således, enligt Hultqvists uppfattning, initialt en civilrättslig bedömning av vilken de skatterättsliga effekterna sedan följer.¹²⁹

3.2.2 En särskild skatterättslig princip

Gäverth förespråkar en bedömning som istället utgår från ett särskilt skatterättsligt perspektiv och menar att civilrätten inte nödvändigtvis är prejudiciell i relation till skatterätten.¹³⁰ Gäverth gör en uppdelning mellan begreppet ”verklig innebörd” i juridisk respektive ekonomisk bemärkelse och framhåller att det är den senare av dessa två som Högsta förvaltningsdomstolen grundat flera avgöranden på.¹³¹ Gäverth menar att Högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet RÅ 1993 ref. 86 frångick den traditionella civilrättsliga bedömningen till förmån för en skatterättslig genomsynsprincip enligt vilken transaktionens ekonomiska innebörd

¹²⁴ Bergström (2003) s. 645.

¹²⁵ Hultqvist (1995) s. 364 f.

¹²⁶ Ibid. s. 358 f.

¹²⁷ Ibid. s. 362 f.; jfr. även Burmeister (2012) s. 19; Simon Almedal (2005) s. 142.

¹²⁸ Emblad (2020) s. 1 f.

¹²⁹ Hultqvist (1995) s. 366 f.

¹³⁰ Gäverth (1996) s. 732 f.; jfr. även Burmeister (2012) s. 20.

¹³¹ Gäverth (1996) s. 738 ff.; jfr. även Emblad (2020) s. 146.

prövades.¹³² En sådan särskild skatterättslig bedömning innebär att rättshandlingens ”verkliga ekonomiska innebörd” är vad som ska utgöra grund för beskattning.¹³³ Möller ansluter sig till Gäverths uppfattning och framhåller att det inte förekommer praxis som berättigar idén om bedömningen av en rättshandlings verkliga innebörd som en civilrättslig avvägning. En särskild skatterättslig princip motiveras, enligt Möller, av att det i skattemål aktualiseras andra frågeställningar, än de som uppkommer i civilrättsliga mål. Dessutom gör sig det fiskala intresset gällande.¹³⁴ Möller exemplifierar med avgörandena RÅ 1993 ref. 86 samt RÅ 1998 ref. 58¹³⁵ och framhåller att vissa typer av frågor endast förekommer i genomsynsmål¹³⁶ och inte vid traditionell tillämpning av civillag.¹³⁷

Kritiker menar att föreskriftskravet hindrar tillämpningen av en sådan särskild genomsynsprincip eftersom den skatterättsliga rättsföljden vid en sådan bedömning inte längre följer av lagtexten och dess innebörd, utan ansluts istället till transaktionens ”ekonomiska betydelse”.¹³⁸ Därtill har risk för överträdelse av analogiförbudet framhållits som argument mot ett sådant särskilt skatterättsligt perspektiv.¹³⁹ Hultqvist avfärdar uppfattningen enbart på den grund att en rättshandling som begrepp inte förekommer med någon särskild ”ekonomisk innebörd”.¹⁴⁰ Inte heller Bergström finner grund för en sådan särskild skatterättslig genomsynsprincip.¹⁴¹ Bergström menar till skillnad från Gäverth att domstolen i avgörandet från 1993¹⁴² inte sökt göra någonting annat än en vanlig tolkning av avtalet.¹⁴³ Inte heller RÅ 1998 ref. 58 ger stöd för en skatterättslig genomsynsprincip. Visserligen, framhåller Bergström, finns det mål där domstolen tycks ge uttryck för ett specifikt

¹³² Gäverth (1996) s. 751 f.

¹³³ Gäverth (1996) s. 751 f.; jfr. även Burmeister (2012) s. 20.

¹³⁴ Möller (2011) s. 533.

¹³⁵ II och III.

¹³⁶ Det vill säga då skatterättsliga frågor är föremål för prövning.

¹³⁷ Möller (2003) s. 547.

¹³⁸ Jfr. Burmeister 2012 s. 20; Simon Almendal (2005) s. 148.

¹³⁹ Jfr. Burmeister 2012 s. 20; Hjerner (1983) s. 285 f.

¹⁴⁰ Hultqvist (2007a) s. 700.

¹⁴¹ Bergström (2003a) s. 11.

¹⁴² RÅ 1993 ref. 86.

¹⁴³ Bergström (2003a) s. 10.

skatterättsligt synsätt. En allmängiltig princip står dock inte att finna.¹⁴⁴ Pålsson menar att skälen till att rättspraxis uppfattas på olika sätt dels beror på att mål beträffande principen om verklig innebörd generellt är vaga, oklara och således svåra att tolka.¹⁴⁵ Därtill är resonemangen i hög grad in casu betonade.¹⁴⁶

I licentiatavhandlingen från 2012 ställer sig Burmeister frågan om det i Högsta förvaltningsdomstolens praxis går att utröna en sådan särskild skatterättslig genomsynsprincip eller om civilrätten är prejudiciell i förhållande till skatterättslig reglering.¹⁴⁷ Avhandlingen är en analys av praxis som behandlar frågan om principen av verklig innebörd.¹⁴⁸ Burmeister kategoriserar avgörandena i tre kategorier; rättsfall när civilrättslig klassificering är avgörande, rättsfall när skatterättslig bestämmelse/terminologi är avgörande och rättsfall när normerande skatterättsliga principer är avgörande.¹⁴⁹ Författaren framhåller att en initial civilrättslig analys av händelseförloppet är ett lämpligt tillvägagångssätt, för att sedan avgöra vilken skatterättslig regel som bör tillämpas.¹⁵⁰ I den avslutande delen konstaterar Burmeister att civilrätten är prejudiciell i förhållande till skatterätten beträffande den första av de tre kategorierna¹⁵¹, men inte för de två senare.¹⁵² Någon särskild skatterättslig genomsynsprincip gör sig, enligt författaren, inte gällande i dessa situationer. Istället menar Burmeister att den ”ekonomiska innebörden” kan fungera som ett tolkningsverktyg vid fastställande av sakomständigheter snarare än en självständig grund för omkvalificering.¹⁵³

¹⁴⁴ Bergström (2003b) s. 646.

¹⁴⁵ Pålsson (2016) s. 114.

¹⁴⁶ Ibid.; jfr. även Tjernberg (2009) s. 356.

¹⁴⁷ Burmeister (2012) s. 27.

¹⁴⁸ Ibid. s. 26 ff.

¹⁴⁹ Ibid s. 29.

¹⁵⁰ Ibid s. 42.

¹⁵¹ Ibid s. 288.

¹⁵² Ibid s. 286 f.

¹⁵³ Ibid s. 288.

I såväl publiceringen från 2012 som i den senare sammanläggningsavhandlingen från 2016 konstaterar Burmeister att det finns flera mål som tydliggör att det vid omkvalificering av rättshandlingar föreligger ett uppenbarhetsrekvisit. Åtminstone då detta sker till nackdel för den skattskyldige.¹⁵⁴ Uppenbarhetsrekvisitet är dock begränsat till den första av Burmeisters tre kategorier; när civilrättslig klassificering är avgörande. Som stöd för sin uppfattning hänvisas i huvudsak till RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2010 ref. 51.¹⁵⁵ I ingendera av de två fallen redogör emellertid Högsta förvaltningsdomstolen uttryckligen för att omkvalificering endast är för handen i ”uppenbara fall”. Domstolen tycks istället antyda att Skatteverket inte i tillräcklig grad presenterar utredning som föranleder att transaktionens verkliga innebörd ska förstås på annat sätt än vad den skattskyldige gjort gällande.¹⁵⁶ Burmeister betonar i sammanhanget bevisfrågor som centrala i dessa typer av mål och Tjernberg instämmer. Tjernberg menar att det kan te sig missvisande och tala om ett uppenbarhetsrekvisit och anser snarare att det torde beskrivas i relation därtill. Av en sådan uppfattning följer att omkaraktisering kan förekomma i de fall Skatteverket i tillräcklig utsträckning gjort sannolikt att transaktionens verkliga innebörd är en annan än den angivna.¹⁵⁷

I denna kontext fordras överskådligt¹⁵⁸ redogöras för HFD 2013 ref. 43 och möjligheten att inom ramen för fastställande av rättshandlingens verkliga innebörd beakta flera handlingar gemensamt. I målet hade Högsta förvaltningsdomstolen att bedöma ett överklagat förhandsbesked från SRN om ett särskilt gåvoupplägg. Frågan gällde huruvida en företagare som bildar en stiftelse ska beskattas med anledning av den överföring av kapital som sker vid stiftelsebildningen. Upplägget byggde på separata, civilrättsliga rättshandlingar vilka SRN inte fann vara föremål för omkaraterisering. Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att rättshandlingarna sedda för sig

¹⁵⁴ Burmeister (2012) s. 144 f; Burmeister (2016) s. 70 f.

¹⁵⁵ Se även RÅ 2008 not. 169; Burmeister (2016) s. 70.

¹⁵⁶ Se Högsta förvaltningsdomstolens domskäl, RÅ 2004 ref. 27.

¹⁵⁷ Tjernberg (2017a) s. 277 f.

¹⁵⁸ För utförligare kommentar beträffande målet hänvisas till Samuelsson (2013) och Arvidsson (2014).

inte kunde anses säregna. Att handlingarna emellertid motverkade varandra föranledde att den skattskyldige beskattades, i strid med förhandsbeskedet, som för utdelning istället för avyttring. Högsta förvaltningsdomstolen accepterade således de företagna (civilrättsliga) rättshandlingarna var och en för sig, medan de sett tillsammans var föremål för omkaraktisering. Nämnas bör att oenighet rådde i såväl SRN som bland justitieråden.¹⁵⁹ Samuelsson har kommenterat utgången i målet och menar att majoriteten inte ansett civilrätten prejudiciell i förhållande till skatterätten. Att så är fallet, menar Samuelsson, går att utläsa ur minoritetens bedömning som medförde att handlingarna ansågs civilrättsligt giltiga och således inte kunde omklassificeras.¹⁶⁰

3.2.3 Ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten i skatterätten

För det senaste inlägget i debatten står Emblad med sin avhandling *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt* från 2020. Emblad ifrågasätter uppfattningen att civilrättsliga termer och rättshandlingar ska ges samma innebörd i skatterätten som i civilrätten.¹⁶¹ Han problematiserar även tankesättet beträffande den civilrättsliga prövningen som något, i förhållande till de skatterättsliga effekterna, neutralt.¹⁶² Till stöd för ett sådant kritiskt förhållningssätt framhåller Emblad i huvudsak det faktum att den civilrättsliga rättstillämpningen väsentligt skiljer sig från den skatterättsliga rättstillämpningen.¹⁶³ Emblad menar att den nordiska civilrätten präglas av ett funktionalistiskt synsätt¹⁶⁴ och exemplifierar likt Bergström och Bengtsson med hjälp av det civilrättsliga gåvobegreppet.¹⁶⁵ Ett funktionalistiskt perspektiv innebär att begrepp och rättigheter inte utgör det främsta verktyget

¹⁵⁹ Två av fyra samt två av fem ledamöter var skiljaktiga i nämnden respektive Högsta förvaltningsdomstolen.

¹⁶⁰ Samuelsson (2013) s. 860.

¹⁶¹ Emblad (2021) s. 229.

¹⁶² Jfr. Emblad (2020) s. 74 f.

¹⁶³ Emblad (2021) s. 229.

¹⁶⁴ Poängteras ska att Emblad understryker att det i den civilrättsliga litteraturen inte råder enlighet beträffande om att den nordiska förmögenhetsrätten är funktionalistisk, utan att författarens inslag ska förstås som en potentiell tolkning vilken nödvändigtvis inte är den enda. Se Emblad (2020) s. 423 f.

¹⁶⁵ Emblad (2021) s. 231 ff.

för att lösa rättsliga problem.¹⁶⁶ Rättsliga konflikter löses snarare genom en slags intresseavvägning.¹⁶⁷ Emblad föreslår ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten i den skatterättsliga kontexten som ett alternativt betraktelsesätt.¹⁶⁸ Ett sådant synsätt innebär att civilrättsliga termer inte anses som någonting yttre att förhålla sig till.¹⁶⁹ I en passage redogör Emblad för den så kallade Soritetsparadoxen.¹⁷⁰ Paradoxen är ett försök att synliggöra den problematik som vaga begrepp ger upphov till.¹⁷¹ Ett klassiskt exempel, som påstås används redan under antiken¹⁷², är definitionen av en sandhög. Att en miljon sandkorn utgör en sandhög torde de flesta vara överens om. Avlägsnas ett sandkorn, är det likväl frågan om en sandhög. Även när ett ytterligare korn försvinner förblir det en sandhög. Ett sådant synsätt ger till slut att även ett enda sandkorn utgör en sandhög – en uppfattning som inte ter sig i det närmaste lika självklart som när högen bestod av en miljon korn. I detta gränsområde kan tyckas både godtyckligt och grundlöst att såväl påstå som avvisa existensen av ett faktum. Det som av den ene betraktas som en sandhög uppfattas inte nödvändigtvis på samma sätt av den andre, då begreppets vaghet tillåter sådana motsatta uppfattningar utan att endera nödvändigtvis har fel. En potentiell lösning på en sådan paradox är att anta att det finns en gräns för hur många sandkorn som tillsammans utgör en sandhög. En bedömning som förefaller tämligen godtycklig. Alternativt förkastas uppfattningen om att det finns en tydlig gräns mellan vad som är respektive inte är en sandhög. Emblad använder redogörelsen för att skildra potentiella svårigheter i att fastställa huruvida en definition återger något visst på ett korrekt sätt – vad är egentligen en sandhög? Istället söker Emblad introducera det funktionalistiska synsättet som ett alternativt angreppssätt och lämna frågan beträffande huruvida något är eller inte är.¹⁷³

¹⁶⁶ Emblad (2021) s. 231.

¹⁶⁷ Ibid s. 439.

¹⁶⁸ Ibid s. 231 f.

¹⁶⁹ Emblad (2020) s. 440 f.

¹⁷⁰ Ibid. s. 433.

¹⁷¹ ”Soritetsparadoxen”, Nationalencyklopedin.

¹⁷² Tersman (2003) s. 66.

¹⁷³ Emblad (2020) s. 433.

”Frågan är istället *för vilka ändamål något borde tillskrivas etiketten ’utdelning’ i ett visst sammanhang.*”¹⁷⁴

Emblad framhåller att föreskriftskravet innebär att just begreppsfrågor är centrala vid den skatterättsliga rättstillämpningen.¹⁷⁵ Mot bakgrund av den undanskymda roll som begreppen i sin tur tillerkänns i civilrättsliga bedömningar, menar Emblad att det vore problematiskt att i skatterätten försöka knyta an till dessa civilrättsliga begrepp.¹⁷⁶ Emblad förespråkar ett betraktelsesätt vid skatterättsliga bedömningar, genom vilket civilrätten är någonting som skapas i ett skatterättsligt sammanhang.¹⁷⁷

3.3 Skiftande terminologi

En redogörelse för principen om rättshandlingars verkliga innebörd kräver en kommentar beträffande den varierande terminologi som används i doktrin.¹⁷⁸ Von Bahr beskriver begreppet *genomsyn* som definitionen av när en helhetsbedömning av rättsförhållandet ligger till grund för beskattningen.¹⁷⁹ Pålsson och Bergström ställer sig tveksamma till begreppet ”*genomsyn*”.¹⁸⁰ Kellgren uppmärksammar meningsskiljaktigheterna kring begreppet *genomsyn*, men menar å sin sida att uttryckt ter sig passande.¹⁸¹ Simon Almendal resonerar i sin avhandling kring begrepp som ”*genomsyn*”, ”*helhetssyn*” och ”*civilrättslig kvalificering*”.¹⁸² Terminologins användning har betvivlats för att inte vara helt genomtänkt eller stringent.¹⁸³ Begreppsanvändningen ska dock inte vidare problematiseras här.¹⁸⁴ Avslutningsvis används begreppet *genomsyn* inte längre särskilt frekvent av

¹⁷⁴ Emblad (2020) s. 433, kursivering och citationstecken är Emblads egna.

¹⁷⁵ Ibid. s. 230.

¹⁷⁶ Ibid. s. 231.

¹⁷⁷ Berglund (2021) s. 648.

¹⁷⁸ Se t.ex. Simon Almendal (2005) s. 152; Kellgren (2009) s. 947 f.

¹⁷⁹ Von Bahr (1988) s. 568.

¹⁸⁰ Jfr. Pålsson (2007) s. 683, se särskilt not 14; Bergström (2003b) s. 645.

¹⁸¹ Kellgren (2009) s. 948.

¹⁸² Simon Almendal 2005 s. 145 ff.

¹⁸³ Ibid. s. 152.

¹⁸⁴ För vidareläsning beträffande begreppsanvändning hänvisas till von Bahr (1988) s. 567 ff.; Håkansson (1999) s. 773; Hultqvist (2007a) s. 696; Pålsson (2007) s. 682 f.; Simon Almendal 2005 s. 152; Bergström (2003b) s. 645; Gäverth & Möller (2007) s. 654.

Högsta förvaltningsdomstolen. I stället har domstolen uttryckt att rättshandlingar ska bedömas enligt sin verkliga innebörd.¹⁸⁵

Klart är att principen om rättshandlingars verkliga innebörd möjliggör omkaraktärisering. Att domstolen genom praxis påstås utarbetat en särskild skatterättslig genomsynsprincip tycks numera vara en överspelad diskussion och de röster som förespråkar en sådan skatterättslig genomsynsprincip framstår som klart färre än kritikerna.¹⁸⁶ Inte heller ter sig uppenbarhetsrekvisitet som en allmän utgångspunkt för principens gångbarhet.

¹⁸⁵ RÅ 1998 ref. 19; RÅ 2004 ref. 27; jfr. även Pålsson (2007) s. 683; Hultqvist (2007a) s. 696.

¹⁸⁶ Jfr. Pålsson (2016) s. 114, se särskilt not 19 och däri gjorda vidarehänvisningar; jfr. även Bergström (2004) s. 773.

4 Korrigeringsregeln

4.1 Inledning

Vid gränsöverskridande transaktioner mellan av varandra oberoende företag finns normalt ingen anledning att betvivla en avtalad prissättning.¹⁸⁷ På annat sätt förhåller det sig emellertid när det gäller företag i intressegemenskap. Inte sällan föreligger i sådana situationer andra faktorer, än de klassiska utbud och efterfrågan, som påverkar parternas mellanhavanden.¹⁸⁸ Armlängdsprincipen är en internationellt vedertagen princip som avser förhindra vinstförskjutning mellan företag i intressegemenskap genom omotiverad prissättning.¹⁸⁹ Principen innebär att gränsöverskridande transaktioner mellan sådana företag ska ske som om parterna var av varandra oberoende – ”på armlängds avstånd”.¹⁹⁰ Avtalsvillkor mellan dessa sinsemellan oberoende näringsidkare benämns ofta som marknadsmässiga villkor.¹⁹¹ I de fall parterna inte tillämpar sådana marknadsmässiga avtalsvillkor, finns anledning att utreda huruvida det föreligger en obehörig vinstöverföring som kan bli föremål för korrigering.¹⁹²

4.2 Den svenska korrigeringsregeln

I svensk intern rätt kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln som återfinns i 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen lyder enligt följande

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

¹⁸⁷ Monsenego (2015) s. 3.

¹⁸⁸ Ibid. s. 3 ff.; Dahlberg (2020) s. 165; Pahlsson m.fl. (2019) s. 350.

¹⁸⁹ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 558; Dahlberg (2020) s. 165.

¹⁹⁰ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 558; Arvidsson (1990) s. 148; Pahlsson m.fl. (2019) s. 211 och 350.

¹⁹¹ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 558 f.; Arvidsson (1990) s. 148; Pahlsson m.fl. (2019) s. 350.

¹⁹² Arvidsson (1990) s. 148.

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.

Regeln avser skydda den svenska skattebasen och förhindra erosion av beskattningsbara vinster till andra länder med lägre skattesatser eller förmånligare skattelagstiftning.¹⁹³ Att den svenska regleringen i högre grad bör stämma överens med den internationella internprissättningsregleringen, som bland annat kommer till uttryck i skatteavtalen, har också framförts som skäl för bestämmelsen utformning.¹⁹⁴ Redan vid införandet av kommunalskattelagen (1928:370) var bestämmelsen inkluderad.¹⁹⁵ Lagregeln har sedan dess ändrats flertalet gånger¹⁹⁶ och har i princip sin nuvarande lydelse sedan ikraftträdande av inkomstskattelagen.¹⁹⁷ En betydande ändring genomfördes 1965 då kravet på att inkomsten skulle bli ”avsevärt lägre” togs bort.¹⁹⁸ Syftet med korrigeringsregeln är att möjliggöra justering av ett företags redovisade inkomst när denna blivit för låg till följd av att vinster förflyttats från Sverige till ett utländskt företag i samma koncern, genom försäljning av varor och tjänster till ett pris som inte motsvarar marknadsvärdet.¹⁹⁹

Det är Skatteverket som har bevisbörda för att de avtalade villkoren inte är marknadsmässiga.²⁰⁰ En viss försiktighet vid regelns tillämpning framhölls i förarbetena vara påkallat.²⁰¹ Som ett argument för en sådan förtänksam

¹⁹³ Prop. 1965:126 s. 57; prop. 1999/2000:2 s. 187 f.; jfr. Carneborn, inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2022-06-01 (JUNO); Lodin m.fl. (2021b) s. 558 f.

¹⁹⁴ Jfr. Prop. 1965:126: s. 57.

¹⁹⁵ Jfr. 43 § kommunalskattelagen (1928:370); jfr. även prop. 1927:102.

¹⁹⁶ Jfr. SOU 1962:59; prop. 1965:126; prop. 1982/83:73.

¹⁹⁷ Med undantag för redaktionella korrigeringar jfr. SFS 2003:224 och SFS 2007:1419. För utförligare historisk bakgrund hänvisas till Arvidsson (1990), se särskilt kapitel 4.

¹⁹⁸ Andersson m.fl., inkomstskattelagen (1999:1229), kommentaren till 14 kap. 19 §, (JUNO).

¹⁹⁹ Carneborn, inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2022-06-01 (JUNO).

²⁰⁰ Lodin m.fl. (2021b) s. 561; Se även prop. 1965:126 s. 57 ff.

²⁰¹ Prop. 1965:126 s. 60. Särskild försiktighet framhölls nödvändigt vid bedömning i situationer där försäljning skett med ett utländskt dotterbolag som mellanhand, se s. 57 f.

tillämpning har påpekats riskerna för omfattande dubbelbeskattnings effekter.²⁰² I vilken utsträckning denna försiktighet stått sig är oklart. Varken i RÅ 2006 ref. 37 eller RÅ 2004 ref. 13 redovisas någon sådan särskild varsamhet. Det är möjligt att tänka sig att föreställningen om en sådan särskild försiktighetsprincip slopades år 1983 i samband med lagändringen som innebar att stycket som föreskrev sådan särskild försiktighet upphävdes.²⁰³ Åtminstone verkar det som att Skatteverket uppfattar det så.²⁰⁴

En korrigeringsregel av den i Sverige skattskyldiga näringsidkarens resultat, innebär inte per se en motsvarande revidering av den utländska partens resultat. Risk för två, eller fler, skatteanspråk avseende en och samma inkomst föreligger då. Fastän det finns skatteavtal som avser förhindra sådana kolliderande anspråk, är dessa processer många gånger tidskrävande och innebär likaså en osäkerhet för parterna.²⁰⁵ Följaktligen ligger det i internationellt verksamma koncerners intresse att reglerna medger ett mått av förutsebarhet för att möjliggöra, av lagen, accepterade strategier och mellanhavanden.

Korrigeringsregelns tre punkter utgör kumulativa villkor för att rättsföljden, korrigeringsregel av resultat, ska vara för handen.²⁰⁶ Arvidsson redogör emellertid för bestämmelsens rekvisit så som fyra till antalet. I avhandlingen från 1990 beskriver Arvidsson de fyra rekvisiten som ”rättssubjekt”, ”prisavvikelse”, ”inkomsteffekt” och ”intressegemenskap”.²⁰⁷ Den fortsatta framställningen utgår från Arvidssons uppdelning.

²⁰² I sammanhanget avses internationell dubbelbeskattningsregel, vilket ska skiljas från ekonomisk dubbelbeskattningsregel jfr. Lodin m.fl. (2021a) s. 62; Lodin m.fl. (2021b) s. 518; Pålsson m.fl. (2019) s. 246.

²⁰³ Prop. 1982/83:73 s. 12.

²⁰⁴ Skatteverket, rättslig vägledning 2022, *Den svenska korrigeringsregeln*.

²⁰⁵ Lodin m.fl. (2021b) s. 562.

²⁰⁶ 14 kap. 19 § IL; jfr. Dahlberg (2020) s. 168; Lodin m.fl. (2021b) s. 559.

²⁰⁷ Arvidsson (1990) s. 121. Låt vara att Arvidsson i sin framställning presenterar rekvisiten i en annan ordning.

Korrigeringsregeln tar inte sikte på ett särskilt rättssubjekt. Av ordalydelsen följer likväl att det är resultatet av en näringsverksamhet som ska påverkas (minskas) för att bestämmelsen ska bli tillämplig. All inkomst för juridiska personer redovisas som inkomst av näringsverksamhet²⁰⁸ varför bestämmelsen är relevant för alla intäkter hos ett aktiebolag.²⁰⁹ Beträffande fysiska personer är bestämmelsen således tillämplig till den del inkomsterna är sådana som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.²¹⁰ För både fysiska och juridiska personer krävs svensk skattskyldighet för att korrigeringsregeln enligt 14 kap. 19 § IL ska vara möjlig.²¹¹

Bestämmelsen tar vidare sikte på avtalade *villkor* vilket medför att korrigeringsregelns tillämplighet förutsätter två avtalsparter.²¹² Av detsamma följer att interna transaktioner inom ett företag faller utanför regelns tillämpningsområde.²¹³ Vad gäller den mottagande parten, det vill säga den som till följd av avtalsvillkoren redovisar ett högre resultat, föreskriver lagrummet endast att denne inte ska beskattas i Sverige.²¹⁴ Vilka förutsättningar som i övrigt ska vara för handen följer inte explicit av lagtexten. Arvidsson menar att mottagaren kan vara såväl en fysisk som en juridisk person.²¹⁵ En uppfattning som förefaller accepterad än.²¹⁶ Skatteverket har emellertid, i ett ställningstagande från 2016, uttryckt att även den utländska parten ska vara en näringsidkare för att korrigeringsregeln ska äga tillämplighet.²¹⁷ Oaktat dessa meningsskiljaktigheter beträffande mottagarens beskaffenhet följer vidare av korrigeringsregeln att det

²⁰⁸ Jfr. 13 kap. 1 och 2 §§ IL.

²⁰⁹ Andersson m.fl. inkomstskattelagen (1991:1229), kommentaren till 14 kap. 19 §, (JUNO).

²¹⁰ Ibid.

²¹¹ Jfr. Arvidsson (1990) s. 121 f.

²¹² Jfr. Adlercreutz, Gorton & Lindell-Frantz (2016) s. 57; Arvidsson (1990) s. 121; Carneborn, inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2022-06-01 (JUNO); Dahlberg (2020) s. 168.

²¹³ Arvidsson (1990) s. 121; Andersson m.fl. inkomstskattelagen (1991:1229), kommentaren till 14 kap. 19 §, (JUNO).

²¹⁴ Antingen som en följd av inkomstskatterättsliga bestämmelser eller på grund av skatteavtal, jfr. 14 kap. 19 § 1st 1p. IL.

²¹⁵ Arvidsson (1990) s. 122.

²¹⁶ Carneborn, inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2022-06-01 (JUNO); Dahlberg (2020) s. 168.

²¹⁷ Skatteverkets ställningstagande dnr. 131 686780-15/111. Någon utförligare diskussion i denna del fordras dock inte för framställningens syfte.

reducerade resultatet för den överförande parten ska vara en följd av att villkoren som avtalats inte är armlängdsmässiga.²¹⁸ Skatteverket har alltså att visa att de villkor som gäller mellan parterna avviker från vad som hade avtalats mellan oberoende parter.²¹⁹ Det är följaktligen dessa marknadsmässiga villkor som sedermera fungerar som utgångspunkt vid bedömning av om en avvikelse föreligger.²²⁰ Avvikande villkor är emellertid inte tillräckligt som grund för korrigering enligt 14 kap. 19 § IL. Därtill krävs att Skatteverket visar att följden av denna diskrepans är att den i riket skattskyldiga näringsidkarens resultat minskat. Det råder således ett kausalsamband mellan de avvikande villkoren och inkomstpåverkan.²²¹ Slutligen kräver bestämmelsen att "[...] det finns sannolika skäl att anta att det föreligger en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna [...]".²²² Begreppet ekonomisk intressegemenskap förtydligas i efterföljande paragraf och omfattar både direkt och indirekt ledning och övervakning.²²³ Inte heller de faktum att det föreligger en intressegemenskap medför en möjlighet att korrigera resultatet om det framgår att det finns andra skäl, än denna gemenskap, som motiverar de avvikande villkoren.²²⁴

Sammantaget kan sägas att korrigeringsregeln generellt ställer högra krav på Skatteverkets utredningskapacitet.²²⁵ Det är tydligt att bedömningen av avtalsvillkorens marknadsmässighet är av avgörande betydelse för bestämmelsens tillämplighet. Inte sällan blir det fråga om en hypotetisk prövning som präglas av komplicerade avvägningar och kräver god kunskap beträffande den aktuella marknaden.²²⁶ Av denna anledning har OECD:s riktlinjer kommit att spela en större roll på internprissättnings område.²²⁷

²¹⁸ Arvidsson (1990) s. 148.

²¹⁹ Jfr. Ibid.

²²⁰ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 559 f.; jfr. Arvidsson (1990) s. 148; Pålsson m.fl. (2019) s. 350.

²²¹ Arvidsson (1990) s. 154.

²²² Jfr. 14 kap. 19 § 2p. IL.

²²³ 14 kap. 20 § IL. För utförligare diskussion om bl.a. reell respektive formell intressegemenskap, se Arvidsson (1990) s. 141 ff.

²²⁴ 14 kap. 19 § 3p. IL. Angående bevisbörda i detta hänseende, jfr. Dahlberg (2020) s. 169.

²²⁵ Jfr. prop. 1965:126 s. 60.

²²⁶ Jfr. Lodin m.fl. (2021b) s. 559 f.

²²⁷ Se vidare avsnitt 4.3.

4.3 Kort om OECD:s riktlinjer för internprissättning

Sedan 1995²²⁸ har OECD utfärdat riktlinjer i syfte att såväl åstadkomma en mer internationell stringent tolkning av armlängdsprincipen som underlätta tillämpning av densamma.²²⁹ Riktlinjerna uppdateras kontinuerligt och har över tid genomgått flera större omarbetningar.²³⁰ I efterverkningarna av finanskrisen 2008 noterades särskilt internationella koncerners benägenhet att ägna sig åt vinstförskjutning till länder med fördelaktig beskattning.²³¹ I syfte att förhindra sådan oönskad vinstfördelning genomfördes inom ramen för OECD det s.k. BEPS-projektet, *Base Erosion and Profit Shifting*.²³² Projektet resulterade i tretton rapporter och femton åtgärder (eng: *actions*) vilka avser fungera som verktyg för stater i syfte att förhindra att den egna skattebasen urholkas.²³³ På internprissättningsområdet medförde projektet en gedigen revidering av riktlinjerna som sedan resulterade i 2017 års version.²³⁴

Vid tillämpning av skatteavtal som bygger på OECD:s modellavtal är det rimligt att låta OECD:s riktlinjer tillmätas betydelse.²³⁵ Burmeister hävdar att det i sådana situationer är befogat att anta att partsviljan varit att låta OECD:s riktlinjer vara vägledande.²³⁶ Rättskällevärdet är dock inte i samma utsträckning givet vid tillämpning av intern rätt.²³⁷ I RÅ 1991 ref. 107, det s.k. Shell-målet, beskriver Högsta förvaltningsdomstolen OECD:s

²²⁸ En första rapport av OECD publicerades redan 1979, OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979). Rapporten upphävdes dock 1995 i samband med att de första riktlinjerna publicerades. Riktlinjerna avsåg vara en revision och sammanställning av OECD:s tidigare utgivna rapporter, jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) s. 14 (preface p. 13); Monsenego (2015) s. 31.

²²⁹ Jfr. Monsenego (2015) s. 31; OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) s. 12 (preface p. 6); Dahlberg (2020) s. 165.

²³⁰ Jfr. Monsenego (2015) s. 32; OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) s. 3 f. och 15 (preface p. 19.).

²³¹ Jfr. Andersson (2016) s. 649; Nyström (2014) s. 341.

²³² Monsenego (2015) s. 1.

²³³ Jfr. OECD, *BEPS Project Explanatory Statement* (2016).

²³⁴ Jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) s. 15 f. (preface p. 19); se även OECD, *Aligning Transfer pricing Outcomes with Value Creation* (2015).

²³⁵ Jfr. Tjernberg (2018) s. 114; Burmeister (2016a) s. 186.

²³⁶ Burmeister (2016a) s. 187.

²³⁷ Tjernberg (2018) s. 114.

riktlinjer²³⁸ som en god och välbalanserad belysning av problematiken och konstaterar att rapporten inte står i strid med den svenska bestämmelsen. Domstolen uttrycker därefter att riktlinjerna i relevanta delar kan tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln, även om dessa visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna.²³⁹ Detta uttalande har senare bekräftats i praxis.²⁴⁰ Shell-målet behandlade prissättning av olja och då riktlinjerna tillhandahåller detaljerade redogörelser för olika prissättningsmodeller är det enligt Tjernberg rimligt att Högsta förvaltningsdomstolen beaktar dessa. Det är däremot oklart huruvida domstolen valde att beakta innehållet som ett resultat av att det var i riktlinjerna stadgat eller till följd av dess materiella innehåll.²⁴¹ Mattsson menar att Högsta förvaltningsdomstolen tillmätte riktlinjerna betydelse av den anledning att dess författare haft i uppdrag att finna internationellt accepterade överväganden i syfte att undvika dubbelbeskattning.²⁴² Burmeister menar att Högsta förvaltningsdomstolens uttalande tyder på att riktlinjerna ska likställas med doktrin varför dess betydelse är avhängigt styrkan i de argument som presenteras.²⁴³ Rick framhåller att OECD:s produkter inte riktigt passar in i den traditionella rättskälleläran och resonerar kring om en potentiell förklaring kan vara ovanan att i svensk rättstradition använda sådana typer av soft law-instrument.²⁴⁴

Vid införandet av den uppförandekod²⁴⁵ som avsåg möta efterfrågan efter en EU-gemensam dokumentationsreglering, framhölls i förarbetena att OECD:s riktlinjer

”[...] allmänt sett kan sägas ge en god och välbalanserad belysning av den problematik som såväl skattskyldiga som

²³⁸ Riktlinjerna kom vid tiden för detta avgörande till uttryck i OECD-rapporten ”Internprissättning och multinationella företag” (eng: *Transfer Pricing and multinational Enterprises*) från 1979. Rapporten reviderades sedermera till att bli det som idag benämns riktlinjerna.

²³⁹ Se avsnitt 5.3 i domen.

²⁴⁰ HFD 2016 ref. 45; HFD 2019 not 20; KamR 9210-14 “NetEnt”; KamR 4775-19 “Datawatch”.

²⁴¹ Tjernberg (2018) s. 120.

²⁴² Mattson (1991) s. 761.

²⁴³ Burmeister (2016a) s. 192 f.

²⁴⁴ Rick (2016) s. 543; jfr. beträffande begreppet Tjernberg (2017b) s. 120.

²⁴⁵ ”European Union Transfer Pricing Documentation”, EUTPD.

skattemyndigheter kan förväntas ställa inför på internprissättningsområdet.”²⁴⁶

En skrivelse som, i min mening, måste förstås som nästintill direkt hämtad från Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i Shell-målet. Även i mål som inte rör internprissättning har liknande resonemang beträffande OECD:s material och dess betydelse förts.²⁴⁷ Dessa avgöranden rör följaktligen inte riktlinjerna utan kommentarerna till modellavtalet.

²⁴⁶ Prop. 2005/06:169 s. 89.

²⁴⁷ Jfr. HFD 2016 ref. 23; RÅ 2009 ref. 91.

5 Omkarakterisering vid tillämpning av korrigeringsregeln

5.1 Inledning

Enligt korrigeringsregeln finns en möjlighet för Skatteverket att justera företagets beskattningsbara resultat. Korrigeringsregel i detta sammanhang får, tämligen förenklat, förstås som att prissättningen i den aktuella transaktionen justeras vilket får till följd att beloppet som betalats för någonting antingen höjs eller sänks. Att detta i sin tur sker genom modifikation av avtalsvillkoren förefaller inte heller särskilt ifrågasatt. Hur domstolarna tillämpar korrigeringsregeln ter sig emellertid inte helt konsekvent. Dessutom är det tydligt att OECD:s riktlinjer, framförallt i senare praxis, fått effekter även i den interna rättstillämpningen. Som redogjort för i det föregående sker tillämpning av korrigeringsregeln efter fastställande av den verkliga innebörden (rättsfaktumsidan). Som följer av den fortsatta framställningen är dock gränsdragningen däremellan inte alltid helt tydlig.

5.2 RÅ 79 1:98 – ”Findusmålet”

I målet²⁴⁸ var frågan om ett belopp vilket företaget redovisat som avdragsgill ersättning för bland annat nyttjande av varumärke, kunde nekas med hänvisning till att företaget dessförinnan överlätit dessa rättigheter utan vederlag.²⁴⁹ Det svenska företaget Findus AB (vidare Findus) hade överlätit varumärken till ett schweiziskt holdingbolag, Produits Findus SA, i samma koncern. De schweiziska företaget licensierade sedermera dessa varumärken tillbaka till Findus mot en royaltyersättning. Beloppet för denna ersättning var inte föremål för Skatteverkets omprövning. Istället hävdade verket att

²⁴⁸ Det finns en relativt invecklad bakgrund i målet beträffande överlåtelser mellan bolag, som även bytt namn, i koncernen. Arvidsson gör ett försök att förtydliga det hela i ett schema, se figur 11.2 i Arvidsson (1990) s. 366.

²⁴⁹ RÅ 79 1:98.

avdraget kunde nekas till följd av att ingen ersättning utgått när Findus, i ett tidigare skede, överlät rättigheterna till det schweiziska företaget. Skatteverket menade att den struktur enligt vilken parterna genomfört sina mellanhavanden omöjligen skulle tillämpas av två oberoende företag.²⁵⁰

Domstolen fastslog att korrigeringsregeln inte föranledde någon åtgärd beträffande erläggande av royalty, då sådan ersättning normalt utgår vid nyttjande av annans varumärke. Däremot är ett ingripande möjligt med stöd av korrigeringsregeln i det fall sådana rättigheter som nu var fråga om, överlätits utan att vederlag utgått. En sådan korrigering skulle medföra beskattning hos Findus för inkomst hänförlig till det beskattningsår under vilken den aktuella överlåtelsen skett. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det av målet inte framgick någon klarlagd tidpunkt för vilken rättigheterna överlätits, mer än att det framstod som rimligt att detta skett någon gång mellan den 19 oktober 1966 och den 1 januari 1968. Då Skatteverkets yrkande avsåg eftertaxering av beskattningsår 1970 lämnades överklagan utan bifall.

Burmeister menar att Högsta förvaltningsdomstolen, genom att anta det schweiziska bolaget som ägare till de licensierade varumärkesrättigheterna, utgått från civilrättsligt rådande fakta.²⁵¹ Burmeister konstaterar att någon omkaraktisering av överlåtelsen, i enlighet med Skatteverkets anförda talan, således inte ägt rum. Det verkar som att Burmeister accepterar Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte justera prisfrågan i den påstådda transaktionen då denna sannolikt inträffade under ett annat beskattningsår än det föremål för prövning.²⁵² Vidare lyfter Burmeister som särskilt intressant att Högsta förvaltningsdomstolen tycks ha lagt den civilrättsligt rådande fakta till grund för bedömningen. Burmeister godtar att Högsta förvaltningsdomstolen på grund av begränsning i det beskattningsår föremål för prövning, inte har att bedöma prisfrågan i den transaktion enligt vilken

²⁵⁰ Arvidsson (1990) s. 367.

²⁵¹ Burmeister (2016a) s. 176 f.

²⁵² Ibid. s. 177.

Skatteverket menar att dotterbolaget överlåtitt rättigheterna till moderbolaget. Denna begränsning medför dock inte, enligt Burmeisters resonemang, att Högsta förvaltningsdomstolen är bundna till transaktionens civilrättsliga rubricering. Därför finns tillfälle för domstolen, tidsaspekten till trots, att angripa transaktionen – en möjlighet som Burmeister menar att Högsta förvaltningsdomstolen lämnade därhän. Kanske bör Burmeisters uppfattning förstås som att domstolen ägt denna möjlighet till omkaraktisering inom ramen för fastställande av ett händelseförlopp, det vill säga att domstolen innan subsumering under 14 kap. 19 § IL haft tillfälle att beakta överlåtelsen som en del i fastställande av vad som hänt. Och att det i detta led är möjligt att fästa avseende även vid andra beskattningsår än det föremål för prövning i det aktuella fallet.

Frågan är om det, såsom Burmeister tycks göra, är befogat att förstå utgången i målet och Högsta förvaltningsdomstolens komprimerade resonemang som att domstolen haft en möjlighet att omkaraktisera men valt att inte göra det. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att frågan om huruvida varumärkenas äganderätt överlåtits hänför sig till ett annat beskattningsår än det föremål för prövning och gör följaktligen ingen undersökning av transaktionens verkliga innebörd. Med anledning härav, det vill säga att någon sådan bedömning till synes inte företogs, är det tveksamt om det finns grund för påståendet att avgörandet skulle styrka huruvida det är möjligt att omklassificera en transaktion med hjälp av korrigeringsregeln. Arvidsson, som närmar sig rättsfallet med beaktande av tidsfristerna för omprövning som främsta fokus²⁵³, konstaterar istället att fallet är svårtolkat.²⁵⁴ Arvidsson framhåller avslutningsvis att det åtminstone är möjligt att utläsa en sak av utgången i målet; korrigeringsregeln är tillämplig på överlåtelser av immateriella tillgångar för vilka fullt vederlag ej utgår.²⁵⁵

²⁵³ Arvidsson (1990) s. 365.

²⁵⁴ Ibid. s. 367.

²⁵⁵ Ibid. s. 368.

Jag menar, till skillnad från Burmeister, att utfallet varken talar för eller emot om klassificering enligt 14 kap. 19 § IL av just den anledningen att någon prövning de facto inte genomfördes.

5.3 RÅ 1980 Aa 114 – ”Kentruckmålet”

I målet²⁵⁶ prövades eftertaxering beträffande både inkomst av rörelse²⁵⁷ och kapital. Kentruck AB (vidare Kentruck) hade i tre omgångar levererat ett antal truckar till en kund i USA. För försäljningen fakturerade det svenska bolaget ett dotterbolag beläget i Schweiz med ett belopp om 160 000 kr. Dotterbolaget fakturerade i sin tur den amerikanska kunden med ett fakturabelopp om 274 823 kr.²⁵⁸ Skatteverket menade att försäljningen av truckarna till det utländska dotterbolaget var att betrakta som en skentransaktion. Av utredningen stod klart att det schweiziska bolaget inte hade vare sig lokaler eller anställda²⁵⁹, inte heller hade företaget på något sätt varit delaktig i leveransen till kund. Dotterbolaget bedrev inte heller någon ytterligare verksamhet än de aktuella transaktionerna med kunden i USA.²⁶⁰

Kammarrätten fann, främst mot bakgrund av uttalanden från det svenska företags kamrer²⁶¹, att försäljningen av truckarna till dotterbolaget enkom genomfördes för att det utländska företaget då kunde redovisa en vinst som annars tillerkänts det svenska moderbolaget. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning tog istället sikte på den aktuella prissättningen. Domstolen konstaterade att Kentruck sålt truckarna till det schweiziska dotterbolaget mot en ersättning som understeg ett pris som bolaget annars erhållit vid försäljning till ett oberoende företag. Kentruck beskattades således för mellanskillnaden enligt korrigeringsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen fastslog dock, till

²⁵⁶ Som är ett notismål.

²⁵⁷ Rörelse var innan skattereformen 1991 ett av dåvarande sex inkomstslagen och inbegrips i det som idag benämns inkomstslaget näringsverksamhet, se prop. 1989/90:110 s. 295.

²⁵⁸ RÅ 1980 Aa 114.

²⁵⁹ Med undantag för företagets verkställande direktör, VD.

²⁶⁰ Arvidsson (1990) s. 227.

²⁶¹ Högre tjänsteman med bl.a. ekonomisk förvaltning och bokföring som huvuduppgift, se ”Kamrer”, Nationalencyklopedin.

skillnad från kammarrätten, att det inte förelåg någon svensk beskattningsrätt för de ränteintäkter som det schweiziska dotterbolaget uppburit.

Att kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen når olika slutsatser beträffande ränteintäkterna har sin förklaring i på vilken grund de olika instanserna beslutade att upptaxera det svenska moderbolaget. Kammarrättens bedömning utgick ifrån allmänna regler om beräkning av inkomst. Eftersom dotterbolagets fakturering av de aktuella truckarna endast var ett sätt att allokera vinst, kunde överlåtelsen därmed hänföras till den av moderbolaget bedrivna verksamheten. På motsvarande sätt skulle ränteintäkterna, till den del det avser den aktuella vinstöverföringen, också beskattas hos Kentruck.²⁶² Högsta förvaltningsdomstolens majoritet accepterade emellertid inte en sådan lösning utan fann att upplägget skulle angripas med hjälp av korrigeringsregeln.²⁶³ Då Högsta förvaltningsdomstolen utgått ifrån civilrättsligt giltiga rättshandlingar, enligt vilka ränteintäkterna tillfaller det utländska dotterbolaget, förelåg ingen grund för beskattning av dessa medel hos Kentruck.²⁶⁴

Burmeister menar att Högsta förvaltningsdomstolen gjort en bedömning i två steg där domstolen först fastställt rättshandlingarnas verkliga innebörd, som i förevarande fall var överlåtelse av truckar till dotterbolaget, för att därefter tillämpa korrigeringsregeln – enligt vilken rättsföljden prisjustering följer.²⁶⁵ Då Högsta förvaltningsdomstolen fann att den faktiska transaktionen i det aktuella fallet inte var något annat än en överlåtelse, genomfördes således ingen omkaraktisering. Burmeister hävdar avslutningsvis att utgången i målet kan likställas med OECD:s vägledning enligt vilken en *substance over form*-prövning tillämpas och sedermera kan innebära att civilrättsligt korrekt rubricerade rättshandlingar överges vid internprissättningsanalyser.²⁶⁶

²⁶² Jfr. Högsta förvaltningsdomstolens domskäl; Arvidsson (1990) s. 228.

²⁶³ Jfr. Arvidsson (1990) s. 228.

²⁶⁴ Burmeister (2016a) s. 175 f.

²⁶⁵ Ibid.

²⁶⁶ Ibid. s. 133 och 176.

Jag håller nödvändigtvis inte med om att det är vad en *substance over form*-prövning enligt riktlinjerna innebär. I min mening innebär en sådan prövning snarare ett försök att utröna transaktionens innebörd för att sedan bedöma armlängdsmässigheten av villkoren för denna fastställda transaktion. En sådan prövning behöver inte vara detsamma som att frångå civilrättsligt korrekt rubricerade transaktioner. Se beträffande denna distinktion avsnitt 6.2. I sammanhanget ska understrykas att principen om *substance over form* inte bör förstås som synonym med den svenska doktrinen beträffande rättshandlingars verkliga innebörd.²⁶⁷

5.4 RÅ 1990 ref. 34 – ”Mobil Oil”

Ett svenskt dotterbolag hade erhållit ett lån från sitt amerikanska moderbolag. Lånet emanerade ur tidigare ackumulerade varuskulder som dotterbolaget ådragit sig gentemot moderbolaget. Under 1975 lades hälften av skuldbeloppet om till ett lån motsvarande 16 427 100 USD. Lånet löpte på 12 månader med möjlighet till förlängning och ränta skulle utgå med 1% över kvartalsräntan för Libor²⁶⁸. Redan 1975 avstod dock moderbolaget ränteinbetalningarna från dotterbolaget och ränta betalades först 1979.

Utredningen i målet visade att det svenska företags verksamhet till stor del var finansierad genom lån från det amerikanska moderbolaget. Detta i sin tur hade medfört att bolagets egna kapital var påfallande litet i förhållande till dess skulder. Skatteverket gjorde gällande att låneavtalet mellan de två bolagen så som de förhöll sig i praktiken inte skulle slutas mellan två oberoende parter. Verket menade av den anledningen att det var möjligt att skatterättsligt bortse från låneavtalet och istället betrakta lånet som ett aktieägartillskott med följden att de avdragsgilla ränteutbetalningarna därmed skulle betraktas som (ej avdragsgill) utdelning.

²⁶⁷ Se avsnitt 6.2.

²⁶⁸ London Interbank Offered Rate. Det är den räntesats till vilken banker i London är beredda att låna ut till andra banker med förstklassig kreditvärdighet, se ”Libor”, Nationalencyklopedin.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att räntebetalningarna till moderbolaget uteblev på grund av dotterbolagets bristande räntabilitet, att lånet bokförts som en skuld i företagens räkenskaper samt att räntebeloppen kostnadsförts i samband med faktiskt betalning. Mot bakgrund härav fann Högsta förvaltningsdomstolen ingen anledning betvivla att det avtalade lånet var någonting annat precis det. Domstolen anförde i sammanhanget att det i svensk lagstiftning saknas skatterättslig reglering beträffande situationer om underkapitalisering²⁶⁹ och poängterade att en sådan omständighet, att bolagets egna kapital var påtagligt litet i förhållande till företagens skulder, inte föranleder någon särskild skatterättslig behandling. Lånet skulle således alltså beaktas som ett lån. Domstolen konstaterade därpå att Skatteverket inte gjort gällande att räntan eller övriga lånevillkor inneburit en icke marknadsmässig inkomstökning för moderbolaget. Därför kunde korrigeringsregeln inte tillämpas på de aktuella ränteutbetalningarna. Domstolen framhöll avslutningsvis att korrigeringsregelns tillämplighet erfordrar en jämförelse med villkor som hade tillämpats av oberoende företag. Finansiering sker i sådana oberoende situationer inte genom tillskott av kapital utan genom lån. En jämförelse enligt korrigeringsregeln kan av den anledningen inte leda till att skatterättsligt behandla lånet som ett aktieägartillskott.

Burmeister konstaterar i sin avhandling från 2012 att det mot bakgrund av rättsfallet står klart att omkaraktisering av lån till kapitaltillskott inte är möjligt av den anledning att bolaget, till vilket lån gives, är underkapitaliserat.²⁷⁰ I den senare publicerade sammanläggningsavhandlingen framhåller författaren återigen att tillämpning av korrigeringsregeln inte var en framkomlig väg för att angripa underkapitalisering.²⁷¹ Författaren framhåller till följd härav att OECD:s riktlinjer²⁷² således går längre än utfallet av ”Mobil Oil”. Detta då riktlinjerna

²⁶⁹ Sådan reglering återfinns endast i aktiebolagslagen (2005:551).

²⁷⁰ Burmeister (2012) s. 37.

²⁷¹ Burmeister (2016a) s. 174.

²⁷² OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2010) p. 1.65

tillåter omkarakterisering av ett lån till tillskott i fall av underkapitalisering.²⁷³ Tjernberg menar, i en anmälan av Burmeisters avhandling, att författaren dragit för långtgående slutsatser av rättsfallet. Tjernberg anför i sammanhanget att riktlinjerna, till skillnad från vad som var föremål för prövning i fallet, inte formulerar underkapitalisering som ensam förutsättning för omkarakterisering. Domstolens bedömning i ”Mobil Oil” redogör inte för möjligheterna till omkarakterisering i de fall ytterligare sakförhållanden talat i en sådan riktning.²⁷⁴

Jag instämmer i Tjernbergs uppfattning beträffande på vilket sätt utfallet ska förstås - ensamt underkapitalisering är inte tillräckligt för omkarakterisering av ett lån till tillskott. Jag noterar dock en förändring i Burmeisters beskrivning av målet. I 2012 års publicering tolkar jag, precis som Tjernberg, att Burmeister dragit för vittgående slutsatser.²⁷⁵ I 2016 års avhandling sammanfattar Burmeister dock rättsfallet som att det ”klargör att omkarakterisering av skuld till tillskott inte aktualiseras enbart baserat på omständigheten att låntagande bolag är underkapitaliserat.”²⁷⁶ Skrivelsen uppfattar jag som samstämmig med den uppfattning som Tjernberg redovisat. Det kan tyckas röra sig om en marginell korrigerings, men den föga devisen ”enbart” får i detta sammanhang stor betydelse. Följaktligen vore det önskvärt om Burmeister markerat detta ytterligare i den senare publikationen.

5.5 KamR 9210 – 14 – ”NetEnt”

Skatteverket hade genom eftertaxering respektive ordinarie omprövningsförfarande för sammantaget fyra år beslutat att höja inkomsten för Net Entertainment NE AB (härefter NetEnt) med drygt 250 miljoner kronor. Bakgrunden i målet var i huvudsak följande. Det svenska moderbolaget hade upplåtit immateriella rättigheter till ett maltesiskt

²⁷³ Burmeister (2016a) s. 155 f.

²⁷⁴ Tjernberg (2017a) s. 285.

²⁷⁵ Jfr. ”Av rättsfallet kan bl.a. den slutsatsen dras att lån inte kan karaktäriseras som tillskott av den anledning att låntagande bolag är underkapitaliserat och saknar förmåga att återbetala lånet.”, se Burmeister (2012) s. 37.

²⁷⁶ Burmeister (2016a) s. 174.

dotterbolag i samband med en koncernintern omstrukturering. Enligt företaget innebar den aktuella omstruktureringen, utöver upplåtelsen av rättigheter, att både företagens sälj- och marknadsföringsapparater flyttades från Sverige till Malta samt att det strategiska beslutsfattande beträffande såväl hantering som kontroll över produktutveckling överfördes till det utländska dotterbolaget. Skatteverket menade å sin sida att omstruktureringen inte genomförts kontraktsevenligt och hävdade således att något strategiskt beslutsfattande inte överförts. Verket ansåg att moderbolaget alltså stått för utveckling och i övrigt agerat som principal, att denna teknikutveckling var avgörande för företagens vinstgenerering och att det svenska moderbolaget därmed inte redovisat adekvat vinst i Sverige. Skatteverket menade att företagens intressegemenskap ensam var anledningen till den valda avtalskonstruktionen. Skatteverket framförde som grund för sin talan att ett oberoende moderbolag inte hade accepterat en sådan ordning som den nu aktuella omstruktureringen innebar, det vill säga att bolaget skulle utföra väsentlig verksamhet och ändå avstå vinstgenerering.²⁷⁷ Skatteverket argumenterade utifrån principen om verklig innebörd och gjorde gällande att OECD:s riktlinjer kan vara vägledande i förevarande bedömning. NetEnt menade å sin sida att en sådan tillämpning av OECD:s riktlinjer stod i strid med legalitetsprincipen i de delar de inte har uttryckligt lagstöd i intern rätt.²⁷⁸

Kammarrätten konstaterade initialt²⁷⁹ att det mot bakgrund av Shell-målet är möjligt att beakta OECD:s riktlinjer vid tolkning av den svenska korrigeringsregeln, utifrån premisen att stridigheter i förhållande till intern rätt inte föreligger.²⁸⁰ Kammarrätten menade vidare att tillämpning av korrigeringsregeln i förhållande till en specifik transaktion inte utesluter en bedömning av rättshandlingens verkliga innebörd.²⁸¹ Domstolen hänvisade i sammanhanget till RÅ 2010 ref. 51 och konstaterade att beskattning på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd kräver att en bedömning av

²⁷⁷ Kammarrättens dom s. 19.

²⁷⁸ Ibid. s. 3.

²⁷⁹ Ibid. s. 12.

²⁸⁰ Kammarrätten konstaterar att det är möjligt att beakta riktlinjerna även om de tillkommit efter de omständigheter som nu var föremål för prövning, se kammarrättens dom s. 11 f.

²⁸¹ Kammarrättens dom s. 18.

transaktionen innebär att det föreligger en distinktion mellan innebörden och dess rubricering.²⁸² Vid fastställandet av transaktionens verkliga innebörd hänvisade kammarrätten emellertid inte till OECD:s riktlinjer. Domstolen fann att Skatteverket inte redovisat någon utredning beträffande prissättningen som den hade tett sig mellan två av varandra oberoende parter. Kammarrätten bedömde således att verket inte visat att den aktuella prissättningen för upplåtelsen inte varit armlängdsmässig.²⁸³ Kammarrätten konstaterade, beträffande Skatteverkets utsaga om intressegemenskap som enda grund för omstruktureringsens upplägg, att ett sådant påstående är hypotetiskt. Domstolen framhöll likväl, med en hänvisning till Shell-målet, att sådana hypotetiska avvägningar kan vara för handen vid avsaknad av direkt motsvariga situationer. Därefter redogjorde kammarrätten för vilka omständigheter som enligt praxis ska beaktas och erinrade därtill om den försiktighet som bör tillmätas vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Domstolen nådde slutsatsen att Skatteverket, mot bakgrund härav, inte visat att det fanns avtalsvillkor i den aktuella transaktionen som avvek från vad som är armlängdsmässigt.²⁸⁴

Förvaltningsrätten likställde i sina domskäl istället principen om rättshandlingars verkliga innebörd med det som föreskrivs i riktlinjerna beträffande bedömning av en transaktion utifrån dess ekonomiska innebörd.²⁸⁵ Till följd av underrättens konstaterande i denna del utgick den vidare bedömningen av transaktionens verkliga innebörd, till skillnad från prövningen i kammarrätten, från OECD:s riktlinjer. Förvaltningsrätten fann sedermera att transaktionens ekonomiska innebörd avvek från dess form. Ersättningen som utgått hade således inte varit marknadsmässig då avtalet så som det var utformat inte återspeglade omstruktureringen så som den såg ut i praktiken.²⁸⁶

²⁸² Kammarrättens dom s. 18 f.

²⁸³ Ibid. s. 19.

²⁸⁴ Ibid. s. 19 f.

²⁸⁵ Förvaltningsrättens dom s. 7.

²⁸⁶ Ibid. s. 11.

Tjernberg delar Skatteverkets uppfattning att transaktionen behöver identifieras genom en analys av parternas faktiska agerande. Enligt Tjernberg gör kammarrätten en korrekt avvägning då domstolen vid prövning av den verkliga innebörden till synes endast beaktar Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis i frågan och således inte OECD:s riktlinjer.²⁸⁷ Till verkets påstående om att det krävs substans att utöva funktioner ställer sig Tjernberg mer tveksam och ifrågasätter förenligheten med intern rätt.²⁸⁸

Utfallen i de båda instanserna är intressanta då de berör relationen mellan omkaraktisering enligt riktlinjerna respektive intern rätt. Förvaltningsrätten tillämpar riktlinjerna och finner att den verkliga innebörden är en annan än dess form, medan kammarrätten till synes ignorerar dessa rekommendationer och istället finner att Skatteverket *inte* har stöd för resultatkorrigering. Jag menar att förvaltningsrätten gör en mycket extensiv och inte helt förankrad tolkning när domstolen, genom hänvisning till Shell-målet, tillämpar OECD:s riktlinjer vid bedömning av transaktionens verkliga innebörd. Fastställande av den verkliga innebörden är, som ovan nämnt²⁸⁹, en bedömning som sker i ett tidigare skede och därmed innan prövning enligt korrigeringsregeln. I detta led är oklart om det finns grund för att användandet av riktlinjerna som vägledande. Min uppfattning är att först när den verkliga transaktionen fastställts och prövas mot 14 kap. 19 § IL kan en hänvisning till Shell-målet rättfärdiga ett sådant beaktande. Därmed inte sagt att förvaltningsrätten visserligen kan ha rätt i att det som stadgas i dessa riktlinjer, beträffande en bedömning av en transaktion utifrån dess ekonomiska innebörd, stämmer överens med den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd. En berättigad invändning mot en sådan uppfattning om koherens skulle vara det faktum att de två instanserna i detta fall når olika slutsatser då den första instansen, som det ser ut, fäster avseende vid riktlinjerna medan den andra till synes enbart tillämpar svensk praxis på området. Jag menar dock att det finns anledning att vara försiktig med en sådan deduktion. Detta eftersom

²⁸⁷ Tjernberg (2017b) s. 128.

²⁸⁸ Tjernberg (2017b) s. 127 f.

²⁸⁹ Se avsnitt 3.

kammarrätten i själva verket inte tycks pröva transaktionens verkliga innebörd. Efter redogörelsen för Högsta förvaltningsdomstolens tidigare avgöranden konstaterar domstolen enbart att Skatteverket inte har visat att transaktionen skulle vara något annat än det bolaget hävdar. Det sker således ingen bedömning utifrån dessa uppräknade kriterier. Följaktligen finns det utrymme för att kammarrättens domslut vid en sådan bedömning blivit detsamma som förvaltningsrättens. Jag menar mot bakgrund härav att förvaltningsrättens påstående inte nödvändigtvis är felaktigt, även om användningen av riktlinjerna på det sätt som nu skett är tveksam.

5.6 KamR 7416 – 14 – ”AB bioMérieux”

Det svenska bolaget AB bioMérieux hade, enligt egen utsaga, upplåtit varumärke och ”know-how” till ett franskt moderbolag.²⁹⁰ Skatteverket menade att denna upplåtelse var en del av en större transaktion och att prissättning därmed skulle ske som om en överlåtelse skett.²⁹¹ Som grund för sin uppfattning framhöll verket att det licensavtal som bolaget hävdade var det enda föremål för bedömning, skulle sättas i sitt sammanhang. Vid sidan av denna upplåtelse menade Skatteverket att företaget dessutom avslutat stora delar av rörelsens funktioner i Sverige. Verket menade att verksamhet beträffande forskning och utveckling, tillverkning, marknadsföring, försäljning och distribution avslutats och istället hade beretts tillfälle för det franska moderbolaget att bedriva denna verksamhet.²⁹² Bolaget framhöll å sin sida att någon faktisk verksamhet inte förflyttats från dotterbolaget till moderbolaget.²⁹³ Företaget gjorde gällande att verksamheten i Sverige succesivt avvecklades från och med år 2008 och två år framåt. Det franska moderbolaget hade dock redan innan 2008 en betydande organisation med motsvarande funktioner. Bolaget menade således att det inte föreligger någon transaktion bolagen emellan som i sin tur kan bli föremål för bedömning av

²⁹⁰ Kammarrättens dom s. 2

²⁹¹ Ibid. s. 8; Rättsfallet behandlar även frågan om användningen av olika prissättningsmetoder. Någon utförligare redogörelse för denna del av domen fordras dock inte mot bakgrund av framställningens syfte och lämnas av den anledningen därhän.

²⁹² Ibid. s. 8 f.

²⁹³ Ibid. s. 3.

armlängdsmässighet. AB bioMérieux poängterade att någon överföring av anställda till det franska bolaget inte genomförts men medgav emellertid att två, av det svenska företaget, anställda under en period verkade för moderbolagets räkning. Syftet var att under en tidsbegränsad period kommunicera innehållet i förevarande know-how.²⁹⁴

Skatteverket gjorde gällande att OECD:s riktlinjer kan tjäna som vägledning vid framförallt prissättning av den nu aktuella transaktionen.²⁹⁵ Bolaget invände dock att de riktlinjer som Skatteverket hänvisade till inte utfärdats vid tiden för ingående av de avtal som var föremål för bedömning. Dessutom menade bolaget att riktlinjerna saknade materiell grund för den bedömning beträffande omstrukturering och prissättning av densamma som förvaltningsrätten gjort.²⁹⁶ Skatteverket tillbakavisade emellertid invändningen och gjorde gällande att korrigeringsregeln fanns vid tidpunkten för avtalets ingående, även om riktlinjerna vid denna tidpunkt inte ännu utfärdats. Då riktlinjerna används som stöd vid tillämning av bestämmelsen är det likväl möjligt att beakta dessa.

Kammarrätten konstaterade inledningsvis att ett fastställande av en prisavvikelse kräver att den aktuella transaktionen först analyseras.²⁹⁷ När domstolen sedermera vidtog denna analys redogjordes först för innehållet i OECD:s riktlinjer. Kammarrätten menade med hänvisning härtill att analysen av en kontrollerad transaktion som utgångspunkt torde utgå från transaktionen så som den faktiskt genomförts. Det är dock möjligt att i undantagsfall bortse från den faktiska transaktionen, till förmån för den ekonomiska innebörden, och ersätta transaktionen med en annan.²⁹⁸ Domstolen fann mot bakgrund härav att det aktuella licensavtalet så som det var utformat inte föranleder annat att det är frågan om just ett licensavtal. Enkom det aktuella avtalet var således inte skäl nog för omkaraktisering.²⁹⁹

²⁹⁴ Kammarrättens dom s. 4.

²⁹⁵ Ibid. s. 9 f.

²⁹⁶ Ibid. s. 4.

²⁹⁷ Ibid. s. 13.

²⁹⁸ Ibid. s. 14.

²⁹⁹ Ibid. s. 14 f.

Med ytterligare hänvisning till OECD:s riktlinjer framhöll domstolen därefter att en bedömning av den nu aktuella transaktionen krävde beaktande av parternas samtliga mellanhavanden. Utöver det skriftliga licensavtalet skulle därför även beaktas de faktiska omständigheterna, parternas avsikt och den ekonomiska innebörden av parternas sammantagna agerande.³⁰⁰ Kammarrätten argumenterade vidare att det vore oförenligt med armlängdsprincipen att isolera licensieringen från parternas mellanhavanden i övrigt och menade att de faktiska omständigheterna i det närmaste var att likna vid en omstrukturering. Domstolen fann, i överensstämmelse med Skatteverkets påstående, att en överföring av vitala verksamhetsgrenar överförts till det franska moderbolaget. Kammarrätten poängterade i sammanhanget att oaktat huruvida funktioner de facto överförts från Sverige till Frankrike har dotterbolaget frånhänt sig funktionerna till förmån för moderbolaget. Kammarrätten konstaterade även att den ekonomiska risken för verksamhet kopplat till det aktuella varumärket i huvudsak övergått till moderbolaget. Mot bakgrund av ovanstående fann domstolen att den aktuella licensieringen inte ensamt var föremål för prissättningsbedömning. Omstruktureringen tillika den värdeöverföring från dotter- till moderbolaget som detta generat skulle följaktligen hållas för en gemensam transaktion. Vid bedömning av hur den aktuella transaktionen ska fastställas hänvisade kammarrätten genomgående till OECD:s riktlinjer.³⁰¹

Kammarrätten hänvisar i förevarande fall till Shell-målet vid tillämpning av riktlinjerna. Tjernberg menar dock att domstolen i sin bedömning gått längre än Högsta förvaltningsdomstolen gjorde och tillämpat riktlinjerna som om de vore lagtext snarare än att söka vägledning i dess innehåll.³⁰² Jag noterar att Skatteverket i sin framställning i stor utsträckning hänvisar till OECD:s riktlinjer beträffande den del som berör prissättning. Någon motsvarande hänvisning saknas i princip helt i det inledande avsnitt som avser argumentera för hur den aktuella transaktionen ska förstås. Likväl är kammarrätten

³⁰⁰ Kammarrättens dom s. 15.

³⁰¹ Ibid. s. 15 f.

³⁰² Tjernberg (2017b) s. 127.

benägen att beakta riktlinjerna och till synes tillmäta dem stor betydelse även i denna del. Intressant är avslutningsvis att domstolen initialt konstaterar att licensavtalets utformande inte motiverar en omkarakterisering. Därefter går kammarrätten i sin bedömning vidare, återigen med hänvisning till OECD:s riktlinjer, till att betrakta parternas sammantagna agerande. Domstolen finner då att licensavtalet inte ska bedömas enskilt utan tillsammans med omstruktureringen tillika värdeöverföringen. Domstolens resonemang innebär att det är möjligt att acceptera den civilrättsliga benämningen men likväl komma till en annan slutsats när den ekonomiska innebörden analyseras. En argumentation som liknar det Burmeister menar är en *substance over form*-prövning och således går längre än den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd.³⁰³ Utgången i målet är heller inte olik domstolens lösning i HFD 2013 ref. 43. Där fann Högsta förvaltningsdomstolen att grund för omkarakterisering förelåg trots att rättshandlingarna var för sig erkändes som korrekt rubricerade.

5.7 KamR 4775 – 19 – ”Datawatch”

Det svenska företaget Datawatch AB (härefter ”Datawatch” eller ”bolaget”) förvärvades 2013 av det amerikanska bolaget Datawatch Corporation (härefter DW Corp.).³⁰⁴ Som ersättning erhöll bolaget aktier i det köpande företaget³⁰⁵ motsvarande börsvärdet med tillägg för bolagets kostnader vid tiden. I ett distributionsavtal, daterat maj 2014, träffat mellan bolaget och DW Corp. gavs moderbolaget licens att sälja Datawatchs produkter. Skatteverket menade att bolagets försäljningsverksamhet och därtill hörande immateriella tillgångar, däribland kundrelationer och distributionsnätverk, samt rättigheterna till produktteknologi överförts till DW Corp. utan att ersättning utgått. Skatteverket gjorde sedermera gällande att bolaget, efter den påstådda överföringen, utfört produktutvecklingstjänster på uppdrag av DW Corp. förutan marknadsmässigt arvode för dessa tjänster.³⁰⁶ Mot bakgrund av härav

³⁰³ Se vidare avsnitt 6.2

³⁰⁴ Förvaltningsrättens dom s. 3.

³⁰⁵ Ett s.k. andelsbyte.

³⁰⁶ Förvaltningsrättens dom s. 3.

hade Skatteverket genom tillämpning av korrigeringsregeln justerat bolagets inkomst för beskattningsår 2013 – 2015.

Bolaget menade tvärtom att korrigeringsregeln inte var tillämplig. Åtminstone inte beträffande de förändringar som genomfördes i verksamheten efter förvärvet eftersom dessa, enligt företaget, *inte* utgjorde en sådan överföring av immateriell tillgång som Skatteverket gjorde gällande. Bolaget bestred också att det skulle skett en överlåtelse av de immateriella tillgångarna i samband med företagsförvärvet och menade att tillgångarna såväl innan som efter uppköpet ägdes av bolaget. När DW Corp. sålde eller distribuerade bolagets produkter utgick ersättning i form av royalties (vilka alltså beskattades i Sverige). Det förelåg således ingen obegränsad rätt för DW Corp. att utnyttja produktteknologin. Bolaget menade vidare att kontrollen över kundrelationer inte överförts då såväl produkten som personal med central kunskap alltså innehades av bolaget.³⁰⁷

Kammarrätten konstaterade inledningsvis att korrigeringsregelns tillämplighet inte reduceras till avvikande prissättning - alla villkor av ekonomisk betydelse kan bli föremål för prövning enligt bestämmelsen. Varpå domstolen framhöll att OECD:s riktlinjer kan tjäna som vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln.³⁰⁸ Kammarrätten resonerade vidare kring om det varit möjligt för bolaget att upprätthålla de delar som företaget, enligt distributionsavtalet, ålades. Mot bakgrund härav, jämte uppgifter från bolaget själva beträffande att avtalet inte reflekterat verkligheten, ansåg kammarrätten att avtalsvillkoren skilde sig från parternas faktiska agerande. För fastställande av den faktiska transaktionen instämde domstolen i den av Skatteverket anförda uppfattningen att parternas faktiska agerande torde analyseras. Domstolen fann vid en analys av parternas agerande att den formella bestämmelserätten beträffande bolagets verksamhet generellt tillkom DW Corp. Enligt kammarrätten stod det klart att Datawatch avsåg upphöra med sin försäljningsverksamhet och konstaterade sedermera att

³⁰⁷ Kammarrättens dom s. 5.

³⁰⁸ Ibid. s. 7.

denna funktion övergått till DW Corp. Domstolen menade vidare att DW Corp. hade den slutliga rösten beträffande produktutvecklingsfrågor.³⁰⁹ Domstolen bedömde Skatteverkets utredning som adekvat och nådde slutsatsen att det skett en sådan överföring av immateriella tillgångar som Skatteverket hävdade.³¹⁰

I en artikel publicerad i Svensk Skattetidning³¹¹ kritiseras domskälen av praktiker³¹² som menar att domskälen bygger på en feltolkning av OECD:s riktlinjer.³¹³ Domskälen uppfattas som en tillämpning av ett slags genomsynsresonemang där domstolen ger företräde åt parternas faktiska agerande framför den civilrättsliga handlingen.³¹⁴ Ett resonemang utan hänvisning till, eller förankring i, befintlig rättspraxis.³¹⁵ Potentiella konsekvenser av utgången beskrivs som dramatiska. Artikelns författare menar att förflyttning av strategiska funktioner i en verksamhet är en naturlig del i processen när svenska företag köps upp av utländska koncerner – och vice versa. En farhåga som poängteras är således att företag, om kammarrättens domskäl får genomslag i den fortsatta tillämpningen, anses avyttra immateriella tillgångar omedvetet. Vilket i sin tur leder till potentiellt lämnande av oriktiga uppgifter i inkomstdeklarationen.³¹⁶ I ytterligare en publicering³¹⁷ ställer sig Thomas Andersson³¹⁸ frågan om kammarrättens tolkning innebär att parterna genom att ingå det aktuella distributionsavtalet kan anses ha ingått ett skenavtal eftersom tillgångarna de facto redan övergått – enligt kammarrättens bedömning.³¹⁹ Praktikerna konstaterar att det inte

³⁰⁹ Kammarrättens dom s. 9.

³¹⁰ Ibid. s. 10. Därefter följer kammarrättens bedömning av prissättningens armlängdsmässighet och förutsättningarna för skattetillegg. Då dessa frågor inte till lika stor del är av betydelse för besvarande av framställningens frågeställningar, redogörs här inte för de delar av domskälen.

³¹¹ Ramber & Lewin (2020).

³¹² Jonas Ramber och Olov Lewin, båda verksamma vid Deloitte:s skatteavdelning.

³¹³ Ramber & Lewin (2020) s. 114. Uppfattningen bekräftas av Andersson som även diskuterar bevisperspektivet, se Andersson (2020) s. 685.

³¹⁴ Ramber & Lewin (2020) s. 117.

³¹⁵ Ibid.; Andersson (2020) s. 685.

³¹⁶ Ramber & Lewin (2020) s. 118.

³¹⁷ Andersson (2020) s. 665 – 687.

³¹⁸ Verksam inom KPMG:s företagsbeskattningsgrupp med ansvar för skatteprocessfrågor. Nämnas bör också att Andersson var ombud för Datawatch i förvaltningsrätten.

³¹⁹ Andersson (2020) s. 686.

finns stöd i riktlinjerna för att ett skifte av kontroll över risk berättigar slutsatsen att en överlåtelse av immateriella tillgångar har skett.³²⁰ Utfallet ska istället förstås som att kammarrätten bedömt distributionsavtalets verkliga innebörd istället vara en överlåtelse.³²¹ Praktikerna menar vidare att en sådan tillämpning står i strid med gällande rätt och praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. Kammarrättens domslut kritiserar i den delen för att inte beakta de uppenbarhetsrekvisit som föreligger för omklassificering. Kritik riktas även mot att den jämförelse med avtalsvillkor som förelegat mellan oberoende parter helt faller bort i kammarrättens bedömning.³²² Även Andersson menar att kammarrätten tolkat innebörden av riktlinjerna på ett felaktigt sätt. För sin sak anför han bland annat det faktum att riktlinjernas punkt 1.65 endast tar sikte på situationer där det föreligger direkt kontroll, inte sådan indirekt kontroll som kammarrätten beaktat.³²³

Som redogjort för i tidigare avsnitt³²⁴ är föreställningen om något generellt uppenbarhetsrekvisit tämligen vilseledande. Invändningen beträffande att kammarrättens till synes underlåtit beakta detta ”rekvisit” kan följaktligen ifrågasättas. En tendens som möjligen kan konstateras är avsaknaden av försiktighetsresonemang i kammarrättens domskäl. Domstolen verkar, som jag uppfattar det, inte tagit någon särskild återhållsam ståndpunkt beträffande möjligheten att omkaraktisera.

Jag instämmer i uppfattningen att kammarrätten förefaller ha gjort ett försök att fastställa den verkliga innebörden. Detta utan att nämna varken ”verklig innebörd”, ”omkaraktisering” eller ”genomsyn” vid ett enda tillfälle i domen. Istället tycks domstolen ha följt OECD:s riktlinjer. Att vid beskattning bortse från en civilrättslig rubricering av en handling till förmån för parternas faktiska agerande är visserligen inte problematiskt i sig, utan precis det som principen om verklig innebörd tillåter. Det som däremot går

³²⁰ Ramber & Lewin (2020) s. 125 ff.; s. 129.

³²¹ Ibid. s. 129.

³²² Ibid. s. 129 f.

³²³ Andersson (2020) s. 685.

³²⁴ Jfr. avsnitt 3.2.2 och 3.3.

att ifrågasätta är på vilket sätt detta har gjorts och om de rättsliga verktyg som finns att tillgå är tillräckliga för att genomföra en sådan omkarakterisering. Kammarrätten hänvisar inledningsvis till Shell-målet som grund för att använda riktlinjerna i vägledande syfte vid tillämpning av korrigeringsregeln. Det går att fråga sig huruvida det som kammarrätten gör när de omkarakteriserar det aktuella distributionsavtalet till en överlåtelse över huvud taget är att tillämpa korrigeringsregeln. Är det inte egentligen en fråga om fastställande av den verkliga innebörden? Och finns det i sådana fall över huvud taget stöd för att vid ett sådant fastställande använda sig av riktlinjerna?³²⁵

Frågan om huruvida det faktiskt är villkoren som domstolen hävdar omklassificera enligt 14 kap. 19 IL för tankarna till ett avgörande från 2016, HFD 2016 ref. 45. Nobel Biocare Holding AB ingick 2003 ett antal låneavtal med sitt schweiziska moderbolag Nobel Biocare Holding AG. Dessa fordringar överläts sedermera till ett systerbolag. År 2008 skrevs låneavtalet om med den enda faktiska förändringen att räntan höjdes med 2,5 procentenheter. Skatteverket vägrade med stöd av 14 kap. 19 § IL avdrag för ränta motsvarande skillnaden mellan räntenivåerna enligt 2003 respektive 2008 års avtal. Skatteverket menade att ändringen stred mot armlängdsprincipen då en oberoende part inte accepterat en sådan förändring i räntenivån. Bolaget menade å sin sida att Skatteverket inte visat att räntenivån enligt 2008 års avtal inte i sig var marknadsmässig. De nya avtalsvillkorens marknadsmässighet kan, enligt företaget, inte bedömas genom en jämförelse med avtalsvillkoren i 2003 års avtal. Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att samtliga villkor beaktas vid bedömning av avtalets marknadsmässighet, inte enbart den nya räntenivån. Som av särskild betydelse framhöll domstolen den omständighet att bolaget utan kompensation accepterade en räntehöjning, oaktat att avtalet träffat år 2003 inte innehöll någon skyldighet för bolaget att göra så. Högsta förvaltningsdomstolen menade således att ett sådant agerande avvek från hur

³²⁵ Jfr. avsnitt 5.5.

oberoende parter handlat. Korrigeringsregeln tillämpades således inte på rättenivån i sig, utan på det faktum att bolaget omförhandlade villkoren. Till saken hör att Högsta förvaltningsdomstolen i domskälen, som stöd för sitt resonemang, hänvisar till OECD:s riktlinjer. Ingenting tyder dock på att domstolen faktiskt tillämpat riktlinjerna.

Jag anser att en sådan användning, som kammarrätten till synes verkar vidtagit i Datawatch-målet, är en extensiv tolkning av Shell-domens prejudikatvärde. Shell-målet bekräftar användning av riktlinjerna i relevanta delar vid tillämpning av korrigeringsregeln. Det är däremot vanskligt att uttala sig om var domstolen menar att gränsen går. De faktum att Högsta förvaltningsdomstolen i Shell-målet enbart redogör för riktlinjernas användning vid tillämpning av 14 kap. 19 § IL, medför nödvändigtvis inte att domstolen underkänt beaktande av dessa även vid bedömning enligt principen om verklig innebörd. Då högsta instans inte prövat saken är det svårt att dra dessa slutsatser.³²⁶

Oaktat den, enligt min mening, potentiella avsaknaden av förutsättningar att över huvud taget tillämpa riktlinjerna finns det utrymme att problematisera den materiella tillämpningen av vad som däri stadgas. Faktumet att distributionsavtalet ingicks en tid efter överlåtelsen bemödar sig kammarrätten inte kommentera. Det är enligt praxis möjligt att sammanslå rättshandlingar.³²⁷ I det fall det är en sådan bedömning kammarrätten nu gjort torde det i alla fall redovisas i domskälen. Inte heller verkar det råda enlighet beträffande huruvida indirekt kontroll också omfattas av punkt 1.65³²⁸ i OECD:s riktlinjer och att det även av den anledningen finns utrymme att ifrågasätta utgången i målet.

³²⁶ Jfr. avsnitt 5.5.

³²⁷ Jfr. avsnitt 3.2.2; jfr. även HFD 2013 ref. 43.

³²⁸ I såväl 2017 som 2022 års upplaga.

6 OECD:s riktlinjer för internprissättning

6.1 Jämförbarhetsanalys

Som nämnt i avsnitt 4.3 har OECD sedan en tid utfärdat riktlinjerna i syfte att underlätta tillämpningen av armlängdsprincipen. Den senaste versionen av OECD:s riktlinjer gavs ut i januari 2022.

I riktlinjernas första kapitel introduceras armlängdsprincipen, dess bakgrund och syfte.³²⁹ Kapitlet stadgar vidare hur principen bör tillämpas. Fastställande av huruvida en transaktion mellan två företag i intressegemenskap (kontrollerade transaktioner³³⁰) grundar sig på armlängdsmässiga villkor, kräver att det finns en jämförbar situation att bedöma den aktuella transaktionen mot. Det är således nödvändigt att identifiera en jämförbar situation. Att identifiera denna jämförbara situation fordrar i sin tur en grundlig analys av transaktionen mellan de närstående parterna.³³¹

Dahlberg beskriver synsättet i 2010 års upplaga av riktlinjerna som mer formellt, där parternas sätt att konstruera mellanhavanden som utgångspunkt accepterats vid analysen.³³² En sådan inställning har av Bullen beskrivits som *the as structured-principen*.³³³ Burmeister menar att BEPS-slutrapporter, som sedan kom att resultera i 2017 års upplaga av riktlinjerna, inneburit en förskjutning i analysen. Burmeister framhåller att den omkaraktisering, som tidigare aktualiserades endast i undantagsfall³³⁴, numera är en central del av internprissättningsanalysen.³³⁵ Dahlberg instämmer i en sådan

³²⁹ Jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) kapitel 1 avsnitt A och B

³³⁰ Begreppet är en direktöversättning av det engelska ”*controlled transactions*” vilket är det begrepp som används i OECD:s riktlinjer för att beskriva transaktioner mellan närstående företag, se OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) s. 21. För transaktioner mellan oberoende parter används följaktligen begreppet ”okontrollerade transaktioner.

³³¹ Dahlberg (2020) s. 172.

³³² Ibid. s. 172 f.; OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2010) p. 1.64. Omkaraktisering och bortseende av avtal var emellertid möjligt i undantagsfall.

³³³ Bullen (2011) s. 16 och s. 83 ff.

³³⁴ Jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2010) p. 1.64.

³³⁵ Burmeister (2016a) s. 133.

förskjutning.³³⁶ I 2022 års upplaga har riktlinjerna inte ändrats i denna del.³³⁷ Burmeister och Monsenego menar mot bakgrund härav att riktlinjerna numera tillämpar en *substance over form*-princip.³³⁸ Som framgår nedan är det utifrån 2017 års, och sedermera även 2022 års, riktlinjer tydligt att stor vikt bör läggas vid den *faktiska* transaktionen (eng: *the actual transaction*).

Bedömningen av villkors armlängdsmässighet kräver, som inledningsvis konstaterat, en situation med vilken transaktionen (föremål för bedömning) kan jämföras. Tillämpning av armlängdsprincipen grundar sig av den anledningen på en jämförbarhetsanalys (eng: *comparability analysis*).³³⁹ Analysen kan sägas utgå från två huvudsakliga moment.³⁴⁰ Inledningsvis ska de kommersiella och finansiella förbindelserna mellan (de närstående) företagen identifieras så att transaktionen är korrekt definierad (eng: *accurately delineated*). Den fastställda transaktionen och relevanta omständigheter ska sedan jämföras mot en motsvarande situation för av varandra oberoende företag.³⁴¹ I riktlinjernas punkt 1.33 görs en tydlig distinktion mellan de två momenten;

“This first aspect of the analysis is distinct from the second aspect of considering the pricing of that controlled transaction under the arm’s length principle.”³⁴²

Det är den första av de två stegen som i huvudsak är av relevans för denna framställning och ska följaktligen redovisas för i det efterföljande avsnittet.³⁴³ Kapitel ett, avsnitt D, tillhandahåller vägledning i fråga om denna första prövning - att korrekt fastställa den aktuella transaktionen. Kapitel två och tre tar istället sikte på den efterföljande bedömningen och således jämförelsen

³³⁶ Dahlberg (2020) s. 172 f.

³³⁷ Låt vara att motsvarande stadgande numera återfinns i OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.140.

³³⁸ Burmeister (2016a) s. 133; Monsenego (2015) s. 116; OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.139 och p. 1.140.

³³⁹ Jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.6 och p. 1.33; Dahlberg (2020) s. 173.

³⁴⁰ Dahlberg (2020) s. 173.

³⁴¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.33.

³⁴² Ibid.; Monsenego (2015) s. 21.

³⁴³ En redogörelse för de i riktlinjerna stadgade prissättningsmetoderna lämnas således därhän, för fördjupad analys hänvisas till Dahlberg (2020) s. 178 f.

mellan den korrekt fastställda transaktionen och en motsvarande oberoende transaktion.³⁴⁴ I riktlinjerna redogörs för fem övergripande faktorer som ska fastställas för att möjliggöra att den aktuella transaktionen mellan företagen i intressegemenskap klarläggs.³⁴⁵ Nedan följer en redogörelse för dessa fem omständigheter med utgångspunkt i riktlinjernas första kapitel.

6.1.1 Avtalsvillkoren

Av riktlinjerna följer att parternas skriftliga avtalsvillkor (eng: *the contractual terms of the transaction*), i de fall sådana föreligger, utgör utgångspunkten för bedömning av transaktionen i fråga. En sådan skriftlig uppgörelse kan ge uttryck för parternas intentioner vid tiden för avtalsslut, till exempel hur rättigheter respektive skyldigheter allokerats.³⁴⁶ Att det föreligger skriftliga kontrakt mellan parterna är däremot ingen självklarhet, även om det får anses sedvanligt vid affärsmässiga avtalsslut, och i riktlinjerna anförs explicit att villkoren för transaktionen kan återfinnas i parternas kommunikation och inte enbart i en skriftlig överenskommelse.³⁴⁷

Även i de fall det finns skriftliga avtal är dessa sällan ensamt tillräckliga för att fastställa parternas mellanhavanden i detalj. Ytterligare information är nödvändigt varför en analys av relevanta ekonomiska karaktärsdrag (eng: *economically relevant characteristics*) krävs för att fastställa parternas faktiska beteende (eng: *actual conduct*).³⁴⁸ Bedömningen ska inte begränsas av parternas avtalade villkor, utan även parternas beteende ska ges betydelse.³⁴⁹ Den faktiska transaktionen bör generellt avgränsas i enlighet med transaktionens egenskaper så som de återspeglas i parternas agerande.³⁵⁰

³⁴⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.33.

³⁴⁵ Dahlberg (2020) s. 174; OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.36.

³⁴⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.42.

³⁴⁷ Ibid. p. 1.42 in fine.

³⁴⁸ Ibid. p. 1.43.

³⁴⁹ Ibid. p. 1.44. Se även exemplifiering däri.

³⁵⁰ Ibid. p. 1.45.

6.1.2 Funktionsanalys

Funktionsanalysen avser identifiera ekonomiska aktiviteter av betydelse för transaktionen, vem av parterna som åtagit sig ansvar såväl som i vilken utsträckning, vilka tillgångar som används eller tillskjutits samt hur parterna fördelat risker.³⁵¹ Funktionsanalysen kan följaktligen sägas vila på tre ben; funktioner, risker och tillgångar.

Analysen av parternas respektive funktion liknar i stor utsträckning den funktionsanalys som skildrades redan i 2010 års upplaga.³⁵² Numera är det tydligt att riktlinjerna lägger vikt vid den part som faktiskt utför eller ansvarar för risk.³⁵³ Risker är en naturlig del i affärstransaktioner.³⁵⁴ Funktionsanalysen fokuserar således på parternas respektive roll i transaktionen.³⁵⁵ Det är ett viktigt led i bedömningen av transaktionens marknadsmässighet då riskfördelning påverkar hur resultatet, vinst tillika förlust, fördelas mellan parterna.³⁵⁶ I avtal träffade mellan oberoende parter kompenseras den riskbärandeparten typiskt sett genom en högre andel av den förväntade avkastningen.³⁵⁷ Omvänt gäller för en part som inte exponeras för en sådan osäkerhet, det vill säga denna part bör inte heller motse avkastning i motsvarande omfattning.³⁵⁸

Att riktlinjerna stadgar mycket detaljerade föreskrifter om riskövergång ska inte förstås som att riskanknutna omständigheter är mer angelägna för funktionsanalysen än bedömningen av funktioner och tillgångar.³⁵⁹ Istället framhålls att den utförliga vägledningen speglar de praktiska svårigheterna

³⁵¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.51.

³⁵² Jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2010) avsnitt D.1.2.2.

³⁵³ Jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.51 "[...] The analysis focuses on what the parties actually do and the capabilities they provide.[...]"; p. 1.52 "The actual contributions, capabilities, and other features of the parties can influence the options realistically available to them.[...]".

³⁵⁴ Jfr. Dahlberg (2020) s. 174.

³⁵⁵ Monsenego (2015) s. 21.

³⁵⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.58.

³⁵⁷ Ibid. p. 1.56.

³⁵⁸ Jfr. Monsenego (2015) s. 21. Se även figur 1.2 på s. 22.

³⁵⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.59.

att fastställa risker i en transaktion.³⁶⁰ De olika stegen för att analysera riskfördelningen benämns av Skatteverket som en av riktlinjerna utarbetad risktrappa.³⁶¹ Trappan består, i övergripande ordalag, av följande sex steg.³⁶²

- Identifiera risken.
- Fastställ hur den specifika risken är kontraktsrättsligt fördelad.
- Genomför en funktionsanalys av transaktionens parter.
- Analysera huruvida den kontraktsrättsliga fördelningen stämmer överens med resultatet av funktionsanalysen.
- Fastställ huruvida den part som enligt föregående bedömning bär risken, också har kapacitet att göra så.
- Eventuell prisjustering av transaktionen med beaktande av den faktiska riskfördelningen.

Ett första steg i analysen är således att identifiera risker av betydelse. Enligt riktlinjerna är det i första hand rimligt att tala om risk som en effekt av osäkerhet beträffande transaktionens utfall.³⁶³ Risker kan vara strategiska³⁶⁴, finansiella³⁶⁵ och, på olika sätt och i varierad omfattning, påverkas av såväl interna som externa faktorer. Vidare ska undersökas hur dessa risker fördelats mellan parterna enligt avtal.³⁶⁶

När den kontraktuella fördelningen utretts ska parternas faktiska handlande analyseras i en funktionsanalys.³⁶⁷ En sådan analys är tänkt att ge information beträffande parternas agerande i förhållande till hantering och övertagande av risk.³⁶⁸ Skatteverket beskriver det som att analysen ger en bild av ”vem som gör vad”.³⁶⁹ Fyra faktorer lyfts som särskilt utmärkande för bedömningen.

³⁶⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.59 in fine.

³⁶¹ Skatteverket, rättslig vägledning 2022, *Armlängdsprincipen*.

³⁶² OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.60; jfr. Dahlberg (2020) s. 175.

³⁶³ Jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.71 “[...] as the effect if uncertainty on the objectives of the business.”

³⁶⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.72 a).

³⁶⁵ Ibid. p. 1.72 c).

³⁶⁶ Ibid. p. 1.77 – 1.81.

³⁶⁷ ”Functional analysis in relation to risk”, se avsnitt D.1.2.1.3.

³⁶⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.82.

³⁶⁹ Skatteverket, rättslig vägledning 2022, *Armlängdsprincipen*.

Det gäller vem av parterna som

- utför kontroll över risk,
- vidtar riskreducerande åtgärder,
- står konsekvenserna i händelse av riskens realisering och
- har den finansiella kapaciteten att bära risken.³⁷⁰

När riskerna är identifierade och såväl den avtalsrättsliga fördelningen som parternas faktiska handlande är kartlagda, görs en gemensam analys av de tre stegen. Syftet med en sådan analys är att utreda huruvida den avtalsmässiga riskfördelningen stämmer överens med parternas agerande i verkligheten.³⁷¹

I de fall den avtalade fördelningen återspeglas i realiteten till följd av att denna part också utövar såväl kontroll över risk som har den ekonomiska kapaciteten att bära risk, finns det ingen anledning att vidare analysera riskfördelningen.³⁷² Skulle det däremot visa sig att det föreligger en distinktion mellan den överenskomna riskfördelningen och parternas uppförande, ska det senare normalt tillmätas större betydelse vid bedömningen av parternas intention beträffande riskens övergång.³⁷³ I riktlinjerna exemplifieras en sådan åtskillnad med ett företag som enligt avtal bär risken, men som i praktiken saknar förmåga att fatta väsentliga beslut i förhållande till riskens konsekvenser och således inte har den faktiska kontrollen över risken. Ett sådant konstaterande kräver vidare överväganden.³⁷⁴ Om så inte är fallet, och omständigheterna således är i linje med fördelningen enligt avtalet, krävs ingen ytterligare bedömning.³⁷⁵ Den fullbordade analysen av parternas riskfördelning, såväl den kontraktuella som den faktiska, utgör sedermera grunden för den fortsatta processen att utröna den faktiska transaktionen.³⁷⁶ Inte förrän bedömningen enligt p. 1.36 är i sin helhet genomförd, och transaktionen korrekt identifierad, kan prövningen gå vidare till att avse armlängdsmässig prissättning.

³⁷⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.82; Se vidare p. 1.83 – 1.85 för exemplifiering.

³⁷¹ Ibid. p. 1.86.

³⁷² Ibid. p. 1.86 – 1.87.

³⁷³ Ibid. p. 1.88 in fine.

³⁷⁴ Ibid. p. 1.90 och p. 1.98.

³⁷⁵ Ibid. p. 1.87.

³⁷⁶ Ibid. p. 1.100.

6.1.3 Kännetecken för tillgången eller tjänsten

Egenskaper hos en tillgång eller tjänst påverkar värdet av densamma på den öppna marknaden. Sådana kännetecken kan således vara användbara dels för att fastställa den aktuella transaktionen, dels för att jämföra kontrollerade och icke kontrollerade transaktioner. Riktlinjerna föreskriver en rad egenskaper som kan påverka värdet av en tillgång och gör en åtskillnad mellan materiella respektive immateriella tillgångar. För den förra kategorin kan bland annat tillgångens fysiska egenskaper, kvalitet och tillgänglighet beaktas.³⁷⁷ I fråga om immateriella tillgångar kan avseende istället fästas vid typ av tillgång³⁷⁸, val av transaktionsform³⁷⁹ samt omfattning och tidsperiod.³⁸⁰ I riktlinjerna framhålls att val av prissättningsmetod³⁸¹ påverkar betydelsen av tillgångens eller tjänstens egenskaper och är således ytterligare en dimension som ska övervägas vid bedömningen.³⁸²

6.1.4 Ekonomiska omständigheter

För att åstadkomma en korrekt identifiering av transaktionen som sedermera är möjlig att jämföra med en oberoende transaktion, är det av vikt att den marknad där de närstående respektive oberoende företagen agerar är jämförbara med varandra och således inte präglas av sådana olikheter som kan komma att påverka priset.³⁸³ I riktlinjerna föreskrivs en rad omständigheter av relevans för bestämmande av vilken som är den relevant marknaden.³⁸⁴ Marknadens storlek³⁸⁵, konkurrensintensitet, förekomsten av substitut samt utbud och efterfrågan räknas upp som värda att beakta. En bedömning av specifika förhållanden i varje enskilt fall är således nödvändig för att avgöra huruvida sådana ekonomiska omständigheter påverkar prissättningen.³⁸⁶

³⁷⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.127.

³⁷⁸ T.ex. patent eller varumärke.

³⁷⁹ T.ex. licensiering eller överlåtelse.

³⁸⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.27.

³⁸¹ Se beträffande prissättningsmetoder OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) s. 93 ff.

³⁸² Ibid. p. 1.128.

³⁸³ Ibid. p. 1.134.

³⁸⁴ Ibid. p. 1.130.

³⁸⁵ Jfr. Ibid. p. 1.132 – 1.133.

³⁸⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.130.

6.1.5 Affärsstrategier

En ytterligare omständighet som inte kan ignoreras vid fastställande av den faktiska transaktionen är parternas affärsstrategier. En sådan strategi kan se ut på olika sätt och en undersökning av dessa kan bland annat visa i vilken mån företaget satsar på produktutveckling, varaktigheten av avtalsupplägg och andra omständigheter av betydelse för den dagliga verksamheten.³⁸⁷ Det är inte ovanligt att en part som vill introducera en ny produkt på marknaden antingen säljer denna till ett pris som understiger marknadsvärdet eller ådrar sig högre kostnader för marknadsföring än redan etablerade företag på – båda ageranden som innebär en lägre i vinst i förhållande till andra aktörer på samma marknad.³⁸⁸ Vid bedömning av huruvida ett företag följer en sådan affärsstrategi ska exempelvis beaktas huruvida det finns en rimlig förväntan att en implementering av strategin genererar avkastning som försvarar dess kostnader. I de fall den kommersiella taktiken inte medför de tilltänkta positiva effekterna, men ändå fortgår finns anledning att betvivla upplägget. Det finns således en tidsaspekt att beakta vid bedömning av ett företags tillämpning av affärsstrategier.³⁸⁹

Som en produkt av analysen ovan, det vill säga genom att identifiera transaktionens ekonomiskt relevanta karaktärsdrag, återstår nu en korrekt definierad transaktion.³⁹⁰ Som inledningsvis angivit är nästa steg i bedömningen att jämföra denna definierade transaktion mot en motsvarande oberoende transaktion.³⁹¹ I denna del stadgas att fastställandet av prissättningen i möjligaste mån ska göras enligt de redovisade metoderna. Skattemyndigheter ska endast undantagsvis bortse från, eller ersätta, den fastställda transaktionen.³⁹² När sådana exceptionella omständigheter föreligger framgår av riktlinjernas fortsatta framställning och inbegriper t.ex.

³⁸⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.134.

³⁸⁸ Ibid. p. 1.135.

³⁸⁹ Ibid. p. 1.137 – 1.138.

³⁹⁰ Ibid. p. 1.139.

³⁹¹ Jfr. Ibid. p. 1.33.

³⁹² Ibid. p. 1.141.

när transaktionen, sett till sin helhet³⁹³, saknar kommersiell rationalitet.³⁹⁴ Poängteras i sammanhanget bör dock att bedömningen i detta hänseende avser det andra ledet, det vill säga efter fastställandet av den faktiska transaktionen. Sett ur ett svenskt perspektiv är det således en ytterligare bedömning efter konstaterande av den verkliga innebörden med hjälp av principen om rättshandlingars verkliga innebörd. En sådan ordning står dock inte att finna i det svenska systemet. Denna efterföljande bedömning skulle i sådana fall kunna förstås som motsvarande tillämpning av 14 kap.19 § IL (vilket är ”det andra ledet” i den svenska ordningen). I det skedet är det däremot inte transaktionen i sig som är föremål för prövning utan avtalsvillkoren, varför jämförelsen endast ska förstås som ett sätt att belysa den kronologiska följd. Riktlinjerna i denna efterföljande del är följaktligen inte av direkt betydelse för möjligheterna att beakta OECD:s riktlinjer vid tillämpning av den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd.

6.2 Substance over form-prövningen i relation till principen om verklig innebörd

Som tidigare nämnt³⁹⁵ menar Burmeister att det förfarande som beskrivs i riktlinjerna från 2017, vilka alltså inte ändrats i sak i 2022 års upplaga, är en *substance over form*-prövning.³⁹⁶ Denna förskjutning i analysen³⁹⁷, i förhållande till 2010 års upplaga, medför enligt Burmeister att civilrättsligt korrekt rubricerade rättshandlingar inte tvunget måste utgöra grunden för prövningen av transaktionernas armlängdsmässighet.³⁹⁸ Dahlberg instämmer visserligen i en sådan förskjutning som Burmeister framhåller och menar att 2017 års upplaga av riktlinjerna till skillnad från den tidigare versionen är mer benägna att se till parternas verkliga handlande. Dahlberg är dock mer

³⁹³ Att det är transaktionen *i sin helhet* som ska sakna kommersiell rationalitet framgår tydligt av riktlinjerna. Däri framhålls att det faktum att en motsvarande transaktion inte torde företas mellan två oberoende parter, inte ensamt kan utgöra skäl för bortseende. Det konstateras att företag i intressegemenskap har fler valmöjligheter att strukturera sin verksamhet varför transaktionen likväl kan grunda sig på legitima affärsskäl, se OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.142.

³⁹⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.142.

³⁹⁵ Se avsnitt 6.1.

³⁹⁶ Burmeister (2016a) s. 50 och s. 133.

³⁹⁷ Se avsnitt 6.1.

³⁹⁸ Burmeister (2016a) s. 133.

återhållsam i sin uppfattning av OECD:s nya vägledning. Utgångspunkten är alltså, enligt Dahlberg, avtalsförhållandet men med den förändring att det verkliga handlandet nu också ska inkluderas i analysen och fastställande av den faktiska transaktionen.³⁹⁹ Monsenego beskriver i sin tur principen som att transaktionens faktiska innehåll (eng: *acutal substance*) ger företräde i de fall avtalets rubricering inte överensstämmer med dess innehåll. Det är sedermera denna faktiska transaktion som ska läggas till grund vid rättstillämpningen.⁴⁰⁰ Burmeisters uppfattning av vad *substance over form*-prövningen innebär ter sig, i min mening, något mer extensiv då han är av uppfattningen att *även* i de fall avtalets rubricering är civilrättsligt korrekt, kan transaktionen genom en sådan prövning bestämmas till något annat.⁴⁰¹

Burmeister menar att BEPS-rapporten, i förhållande till 2010 års riktlinjer, utvidgar möjligheten till omkaraktisering av transaktioner. Det i sin tur medför ytterligare differens i förhållande till vad svensk intern rätt tillåter.⁴⁰² Burmeister menar att det genom den *substance over form*-prövning som beskrivs i riktlinjerna är möjligt att bortse från civilrättsligt korrekt rubricerade rättshandlingar och likväl göra en omkaraktisering till förmån för transaktionens ekonomiskt relevanta karaktärsdrag. Civilrätten är, till skillnad från vad som enligt Burmeister gäller internrättsligt, således inte prejudiciell i förhållande till skatterätten.⁴⁰³ Ett sådant förfarande i kombination med avsaknaden av tydlig vägledning riskerar enligt Burmeister leda till olikformig tillämpning och risk för dubbelbeskattning.⁴⁰⁴ Burmeister menar alltså att OECD:s riktlinjer går längre än vad som tillåts enligt den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd.⁴⁰⁵ Även Dahlberg uppmärksammar relationen till den svenska ordningen där den civilrättsliga bedömningen av en transaktion utgör grunden. Dahlberg och frågar sig om det är praktiskt möjligt att genomföra en sådan helhetssyn i varje enskilt fall

³⁹⁹ Dahlberg (2020) s. 172 f.; OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2017) p. 1.120.

⁴⁰⁰ Monsenego (2015) s. 116; jfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022) p. 1.139 - 1.140.

⁴⁰¹ Burmeister (2016a) s. 133.

⁴⁰² Ibid. s. 160.

⁴⁰³ Ibid. s. 161.

⁴⁰⁴ Ibid. s. 136 och 161.

⁴⁰⁵ Ibid. s. 164.

som de nya riktlinjerna kräver.⁴⁰⁶ Min uppfattning är att även Dahlberg antyder att *substance over form*-prövningen går längre än svensk intern rätt. Dahlberg är dock, i förhållande till Burmeister, mer översiktlig i sitt resonemang varför det är svårt att helt utröna Dahlbergs inställning.

Likaså Tjernberg är av uppfattningen att OECD:s riktlinjer är mer långtgående än principen om verklig innebörd.⁴⁰⁷ Tjernberg poängterar dock att en sådan slutsats inte medför att så är fallet i varje enskilt fall. Det är möjligt att det finns situationer då Högsta förvaltningsdomstolen, genom tillämpningen av principen om verklig innebörd, skulle omkaraktärisera en transaktion på samma sätt som riktlinjerna förordar. Det är möjligt att Högsta förvaltningsdomstolen genom att söka vägledning i doktrinen om verklig innebörd når ett resultat identiskt med vad som skulle följa av en tillämpning av OECD:s riktlinjer. Det är nödvändigtvis inte heller så att vägen dit skulle differera i någon större utsträckning.⁴⁰⁸ Kjell Johansson publicerade 2010 en avhandling beträffande *substance over form*-principen⁴⁰⁹, om än ur ett redovisningsrättsligt perspektiv. Johansson framhåller att principens ursprung är oviss.⁴¹⁰ Troligtvis härstammar metoden från den engelska rätten, fastän det finns uppfattningar om att den istället emanerar ur amerikanska rättsprinciper. Principens exakta ursprung till trots står klart att den härrör från ett rättssystem präglad av common law – en mer praxisdriven rättsordning än den svenska.⁴¹¹

Det torde stå klart att den common law-präglade principen om en *substance over form*-prövning är mer extensiv än den svenska principen om verklig innebörd. Beträffande vad principen sedermera innebär verkar uppfattningarna vara mer skilda. Intressant är också hur *substance over form*-prövningen ska förstås i förhållande till OECD:s riktlinjer. Är det som Burmeister hävdar att civilrättsligt korrekt rubricerade handlingar kan bortse

⁴⁰⁶ Dahlberg (2020) s. 173.

⁴⁰⁷ Tjernberg (2017a) s. 286 f.

⁴⁰⁸ Ibid. s. 280.

⁴⁰⁹ ”*Substance over form – en redovisningsrättslig studie*”.

⁴¹⁰ Johansson (2010).

⁴¹¹ Bogdan (2013) s. 92 ff.

från eller är tanken att riktlinjerna ska förstås på ett annat sätt? Jag håller nödvändigtvis inte med om att riktlinjerna ska förstås så som Burmeister förstår *substance over form*-prövningen. Genom att undersöka funktioner, risker och tillgångar definieras transaktionens verkliga innebörd. Korresponderar inte denna med vad som är i avtalet stadgas, kan avtalet bli föremål för omkaraktisering. I ett sådant fall, när parternas avtalsbenämning överges till förmån för deras handlande, är det inte frågan om att civilrättsligt korrekt rubricerade handlingar frångås. Det handlar om att ta reda på vad som utgör rättshandlingens innebörd. Framställningens syfte fordrar inte ytterligare än konstaterandet att det är av vikt att skilja de två principerna åt då en *substance over form*-prövning är vidare än den svenska principen.⁴¹²

⁴¹² För vidareläsning beträffande *substance over form* hänvisas till Johansson (2010).

7 Analys och sammanfattande slutsatser

7.1 Vad innebär principen om verklig innebörd?

Huruvida principen om rättshandlingars verkliga innebörd är en tolkning av rättsfaktumsidan eller har varit föremål för debatt. Jag menar, vilket jag också uppfattar vara den gängse uppfattningen, att det är rimligt att förstå principen som att det ingår i ett led av fastställande av rättsfakta. Av det följer att principen om rättshandlingars verkliga innebörd tillämpas innan en eventuell subsumering under korrigeringsregeln.

Principen om rättshandlingars verkliga innebörd har funnits under lång tid i den svenska rättsordningen. Om principens exakta innebörd har förts diskussion i stort sett lika länge. De olika uppfattningarna till trots ter det sig inte särskilt kontroversiellt att i huvuddrag beskriva principen som att det i mål om skatt är transaktionens verkliga innebörd som ska ligga till grund för beskattning. Principen möjliggör för Skatteverket och/eller rättstillämparen att omkaraktärisera parternas rubricering av en viss uppgörelse när transaktionens innebörd inte stämmer överens med denna benämning.⁴¹³

I doktrin har civilrätten beskrivits som prejudiciell i förhållande till skatterätten, varför rättshandlingar vid tillämpning av skatterättslig reglering ska förstås i enlighet med deras civilrättsliga innebörd. I relation civilrättens betydelse i skatterättsliga sammanhang vill jag uppehålla mig en aning vid de olika uppfattningar som genom åren gjorts gällande i doktrin. Bergström understryker avsaknaden av en enhetlig civilrättslig innebörd hos civilrättsliga termer. Beroende på i vilket (civilrättsligt) sammanhang begreppen görs gällande ges de också skiftande betydelse. En sådan

⁴¹³ Se avsnitt 3.

begreppsbildning, menar Bergström, tillåts vara funktionellt avpassad efter regelns syfte. Bergström hävdar, mot bakgrund därav, att det även inom skatterätten således är rimligt att låta den civilrättsliga begreppsbildningen variera. Jag identifierar i det resonemangen vissa likheter med det synsätt som Emblad presenterat i sin avhandling – ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten i den skatterättsliga kontexten. Emblad betvivlar uppfattningen att civilrättsliga termer ska ges samma innebörd i skatterätten som i civilrätten. Likt Bergström, menar Emblad att civilrättsliga termer inte bör förstås som entydiga. Jag uppfattar Emblads resonemang som ytterligare nyanserad i förhållande till civilrätten. Han utmanar användandet av de civilrättsliga begreppen som sådana och menar att de i den skatterättsliga bedömningen inte bör betraktas som en yttre omständighet att förhålla sig till. Som argument för en sådan ståndpunkt framför Emblad att begreppsfrågor i civilrätten inte är centrala på det sätt som föreskriftskravet innebär att de är styrande i den skatterättsliga disciplinen. Att då låta civilrättsliga termer, sprungna ur en funktionalistisk syn, lägga grunden för skatterättsliga bedömningar där föreskriftskravet medför att begrepp är grundläggande är således ett tveksamt tillvägagångssätt enligt Emblad. Istället förespråkas ett synsätt enligt vilken civilrätten är någonting som skapas i ett skatterättsligt sammanhang. I detta skatterättsliga sammanhang ska prövningen inte heller utgå från huruvida en transaktion bör tillskrivas en viss etikett. Snarare bör bedömningen grunda sig i en slags intresseavvägning som tar sikte på, som Emblad uttrycker sig, för vilka ändamål ett handlande torde tillerkännas en särskild rubricering. Enligt min uppfattning är den huvudsakliga skillnaden i de två uppfattningarna, som båda på sätt och vis grundar sig i omöjligheten att fastställa en ensam civilrättslig innebörd att utgå från i den efterföljande skatterättsliga bedömningen, att Bergström uppfattar den skatterättsliga prövningen som just efterföljande. Bergströms synsätt utgår därmed från att civilrätten visserligen kan tillerkännas växlande innebörd i den skatterättsliga kontexten, men utgör likväl utgångspunkten för den skatterättsliga bedömningen. Emblad menar istället att de civilrättsliga begreppens status i skatterätten inte bör tillmätas en så pass överordnad status.

Jag finner Emblads exemplifiering med hjälp av Soritetsparadoxen tilltalande. Visst låter det rimligt att låta den skatterättsliga bedömningen av huruvida en utdelning skett, bedömas i ljuset av de skatterättsliga effekterna i ett visst sammanhang snarare än att utgå från civilrättsliga överväganden. Ett sådant resonemang påminner om den bedömning som högsta instans gjorde i HFD 2013 ref. 43. I målet underkändes den skattskyldiges arrangemang trots att det byggde på civilrättsligt oklanderliga rubriceringar. Att domstolen likväl fann grund för omkaraktisering då handlingarna betraktades gemensamt måste förstås som att den skatterättsliga effekten åtminstone inte var oviktig för domstolens bedömning. Kanske har tendenser till den uppfattning som Emblad presenterat sedan tidigare förekommit i praxis? En flexibel ordning, enligt vilken de skatterättsliga effekterna i ett visst givet sammanhang tillmäts stor betydelse, torde i högre grad komma till rätta med sådana (oönskade) upplägg vars beskaffenhet inte kan klandras ur ett strikt civilrättsligt perspektiv. Min, till viss del lagpositivistiska, invändning grundar sig dock i föreskriftskravet och betydelsen av lagtextens ordalydelse på det skatterättsliga området. Ett funktionalistiskt synsätt innebär ett avståndstagande från begrepp. En sådan distanserad inställning till begrepp ter sig i min mening relativt svårtillämpat sett till legalitetsprincipen, enligt vilken begreppsbildningen är avgörande, och dess centrala ställning för den skatterättsliga rättstillämpningen. Oundvikligt är också graden av oförutsebarhet som en sådan ordning medför. Då det är de skatterättsliga effekterna i varje givet sammanhang som är föremål för prövning är det onekligen svårt för en skattskyldig att på förhand estimerar hur en domstol, eller Skatteverket, skulle värdera transaktionerna.

På grund av de civilrättsliga begreppens nära samband med beskattningen betvivlar jag att dessa helt kan uteslutas ur den skatterättsliga kontexten. Skatterättsliga begrepp kommer alltså användas som förutsättningar (rättsfakta) för en viss beskattningskonsekvens (rättsföljd). Att frånga civilrättsliga begrepp och dess innebörd i skatterätten lär därför medföra risk för ett ytterligare mått av osäkerhet. Därmed inte sagt att den (civilrättsliga) föreställningen av begreppets innebörd som tillämparen potentiellt bär med

sig sedan innan, helt och håller bör styra den skatterättsliga bedömningen. Problematiserar bör också, som Emblad antytt, att rättstillämparen stundom ger sken av att genomföra en från skatterätten skild civilrättslig bedömning och således skymmer de skatterättsliga övervägandena. Avslutningsvis bör i sammanhanget nämnas att de civilrättsliga termerna i skatterätten givetvis inte alltid vållar besvärliga bedömningar. Snarare är det i de fall där en transaktion i lika stor utsträckning kan definieras som än det ena än det andra, beroende på hur tillämparen väljer att förstå det civilrättsliga i skatterätten, som genererar huvudbry.

Konsensus verkar sammanfattningsvis råda avseende *att* det är den verkliga innebörden som ska ligga till grund för beskattningen. De olika uppfattningarna ligger snarare i uppfattningen beträffande *på vilket sätt* en sådan bedömning ska göras. En tämligen olycklig iakttagelse, då det rimligen är det senare som vållar problem för rättstillämparen. Inte heller underlättar avsaknaden av tydlig praxis på området för domarna att utröna hur principen ska förstås och tillämpas. En naturlig följd härav är att OECD:s material får betydelse vid rättstillämpning även i svenska domstolar.

7.2 Användning av riktlinjerna i intern rätt

Att OECD:s riktlinjer i sig själva inte utgör svensk rätt står klart. Skatt skall följa av lag som i sin tur fattas av riksdagen. Historien om riktlinjernas rättskällevärde tar emellertid inte slut där. Shell-målet bekräftar användandet av OECD:s riktlinjer vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln. Vilken betydelse avgörandet har för användningen av OECD:s riktlinjer vid tillämpning av svensk rätt i allmänhet och principen om rättshandlingars verkliga innebörd i synnerhet, är däremot desto svårare att utröna. De svenska domstolarna tycks likväl tämligen benägna att beakta OECD:s riktlinjerna vid tillämpning av såväl principen om rättshandlingars verkliga innebörd som 14 kap. 19 § IL. Likt ovan antytt är distinktionen mellan fastställande av

rättshandlingens verkliga innebörd och tillämpning av korrigeringsregeln inte alltid helt tydlig.⁴¹⁴

Riktlinjernas redogörelse för hur armlängdsprincipen bör förstås och tillämpas utgår från en jämförbarhetsanalys i två steg. Det första rör fastställandet av den aktuella transaktionen och det senare söker redogöra för hur denna fastställda transaktion sedermera ska jämföras mot en okontrollerad transaktion. Det är i det senare av dessa två led som OECD:s förslag till diverse prissättningsmetoder redovisas. Det är även i förhållande till dessa prissättningsmetoder som Högsta förvaltningsdomstolen i Shell-målet framhöll riktlinjerna som en god och välbalanserad belysning av problematiken. Det första steget i OECD:s riktlinjer som avser fastställa transaktionens faktiska innebörd, liknar det som i svensk rättstradition beskrivs som principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Prövningarna ska dock inte förstås som med varandra synonyma. Jag uppfattar att det som kammarrätten i såväl ”Datawatch” som ”AB bioMérieux” ägnar sig åt snarare är att likna med fastställande av den verkliga innebörden och inte en prövning av enskilda, avvikande avtalsvillkor. Förvaltningsrätten i ”NetEnt”-avgörandet likställer dessutom bedömning av transaktionens ekonomiska innebörd med den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd explicit i domskälen. Till synes torde dessa bedömningar således inordnas i riktlinjernas första steg. Såväl det första som det andra steget i jämförbarhetsanalysen grundar sig visserligen på armlängdsprincipen, i likhet med den svenska korrigeringsregeln. Jag menar dock att hänvisningarna till Shell-målet i fall som i det närmaste rör det första ledet och fastställande av transaktionen, antyder en extensiv tolkning av avgörandet. Högsta förvaltningsdomstolens uttalande om riktlinjernas betydelse vid tillämpning av intern rätt måste förstås mot bakgrund av den fråga som var föremål för prövning i målet. Frågan rörde prissättning av olja och det är således rimligt att förutsätta att det som domstolen konstaterade om OECD-materialets värde

⁴¹⁴ Jfr. KamR 9210 – 14 ”NetEnt”; KamR 4775 – 19 ”Datawatch”.

i huvudsak avsåg prissättningsmetoder och således steg två i jämförbarhetsanalysen.

Den extensiva tolkningen menar jag ligger i uppfattningen att utfallet också går att applicera till den del prövningen rör det första ledet och följaktligen tillämpning av principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Det är möjligt att Högsta förvaltningsdomstolen vid tillämpning av principen beaktat riktlinjerna på det sätt som underrätterna tycks gjort, men saken är inte prövad. Varför svaret på frågan var gränsen går inte består av mer än prognoser och, mer eller mindre, kvalificerade gissningar. Riktlinjerna blir gällande rätt i traditionell bemärkelsen genom att Högsta förvaltningsdomstolen inkluderar dem i sin praxis. Mot bakgrund av legalitetsprincipen tillika föreskriftskravet, som i sin tur sätter ramar för tolkningen, menar jag att det finns skäl att vara återhållsam i tolkningen av vad Högsta förvaltningsdomstolen de facto inkluderat som prejudicerande. Har Högsta förvaltningsdomstolen genom uttalandet också medgett användandet av OECD:s riktlinjer vid tillämpning av principen av rättshandlingars verkliga innebörd? Jag ställer mig tveksam.

Svårigheterna att utifrån rättsfallet dra generella slutsatser om användandet av OECD:s material i intern rätt kan vidare problematiseras med hjälp av den centrala frågeställning som Tjernberg uppmärksammat; *varför* använde Högsta förvaltningsdomstolen riktlinjerna? På grund av dess materiella innehåll eller på grund av att de återfinns i denna internationella överenskommelse? I de fall riktlinjerna användes på basis av att de på ett ändamålsenligt sätt redogjorde för en rättvisande bild av rättsläget, och inte på grund av deras formella status, säger utfallet i målet föga om användandet av OECD:s riktlinjer i andra frågor än den prövade. Är det istället så att innehållet tillämpades mot bakgrund av att det var i riktlinjerna föreskrivna är det möjligen befogat att i högre grad tolka domslutet mer extensivt.

Således finns idag ingen generell hänvisning till riktlinjerna som tolkningsdata. Däremot finns inte heller någonting som hindrar ett sådant

beaktande. Tillämpning av lagtext kräver som bekant tolkning av densamma från tid till annan. Som redogjorts för ska praxis och förarbetsuttalanden i första hand beaktas i dessa fall. Det händer dock att inte heller detta är tillräckligt för att avgöra frågan. Domstolen har då att söka svaren i den rättsvetenskapliga litteraturen och andra rättskällor. Såväl Skatteverkets publiceringar som OECD:s produkter kan således få betydelse för rättstillämpning i skattemål – även om domstolen visserligen är sparsam i sin hänvisning till sådan doktrin domskälen.

Burmeister uppfattar den *substance over form*-prövning som beskrivs i riktlinjerna som mer extensiv än den svenska principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Burmeister menar att revideringen av riktlinjerna 2017 medförde att bedömningen inte längre utgår från avtalsvillkoren, utan istället koncentreras till att studera parternas agerande. Jag delar nödvändigtvis inte den bilden utan vidhåller att prövning likväl tar sin början i de avtalade villkoren, även om jag instämmer i att riktlinjerna ter sig mer extensiva än den svenska principen. Att riktlinjerna är mer tillåtande i fråga om omkaraktisering ska nödvändigtvis inte förstås som att det förhåller sig så i varje enskilt fall. Det finns onekligen situationer där en prövning enligt å ena sidan riktlinjerna, å andra sidan ren intern rätt (om det nu finns någon sådan opåverkad, renodlad intern rätt) mycket väl skulle kunna nå samma slutsats. Inte heller grunden och således prövningen som sådan skulle tvunget skilja sig i några större bemärkelser. Att OECD:s riktlinjer generellt förefaller gå längre än den svenska principen kan i min mening inte ensamt vara grund för att avfärda riktlinjerna som tolkningsdata överlag. Jag är av uppfattningen att riktlinjerna många gånger är en tillgång för domstolarna och likväl bidrar till en likabehandling – dels i nationell bemärkelse, dels i en internationell kontext. Att beakta riktlinjerna redan i den inhemska rättstillämpningen motverkar senare diametrala uppfattningar i gränsöverskridande sammanhang där minst ett ytterligare lands skattemyndighet, och dess bedömning, gör sig gällande.

Tjernberg gör en viktig distinktion mellan den gällande rätt som uppkommer vid tillämning av lagregler i högsta instans och den gällande rätt som ”pågår i den praktiska vardagen”, det vill säga den som utvecklas när företag, myndigheter och underrätter interagerar. Även i denna kontext får riktlinjerna betydelse. Givetvis är det av vikt för företag att hålla sig à jour med den skatterättsliga regleringen och dess utveckling. I syfte att undvika kostsamma och långdragna rättsprocesser följer bolagen riktlinjerna med god marginal. Även påförande av skattetillägg vid lämnande av oriktig uppgift får antas utgöra motiv för bolagen att ordna sin verksamhet utefter vad som är rättsligt tillåtet. Åtminstone en övervägande del av bolagen, som vinstdrivande associationer, söker minimera beskattning för att säkra ett så stort nettoresultat som möjligt. Appliceras ett mer pessimistiskt synsätt är det möjligt att resonera utifrån att företags strävan efter laglydighet inte till fullo grundar sig i en vilja att göra rätt för sig. Mot bakgrund av strävan efter minimal taxering är det möjligt att tänka sig att vissa företagen också söker fastställa rättsreglers yttersta gräns, för att sedermera agera på ett sätt som maximerar den egna vinningen – utan att vara rättsstridigt. Oaktat motivet därtill är det tveklöst så att företag söker utröna gällande rätt vid företagande av diverse transaktioner, inte minst vad gäller transaktioner med närstående företag. Vid avsaknad av praxis eller robusta förarbetsuttalande är bolagen, precis som domstolarna, lämnade att finna lösningen i de övriga källor som står till buds. OECD:s material får således betydelse även i detta hänseende och kan såväl bidra till förutsebarhet som utgöra god vägledning. I förhållande till fördelarna med förutsebarhet ska dock inte förbises effekterna av riktlinjernas förändring. Ändring, eller uppdatering om man så vill, av riktlinjerna kan likväl verka kontraproduktivt och generera osäkerhet snarare än förutsebarhet. Oavsett står klart att OECD:s riktlinjer är av relevans i praktiken och bolagens beaktande av materialet skapar en sedvana dem emellan. För de fall denna sedvana visar sig oförenlig med hur Högsta förvaltningsdomstolen i ett senare skede uppfattar rättsläget kan det komma att få mycket kostsamma konsekvenser.

OECD:s riktlinjer får onekligen betydelse i såväl den praktiska kontexten som vid tillämpning av svensk rätt i domstolar. De fortsatta hänvisningarna till Shell-målet som avgjordes 1991 tyder på en långsam utveckling i praxis. Det är önskvärt med ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som bekräftar användandet av riktlinjerna även beträffande fastställande av den verkliga innebörden och således den prövning som sker innan rättstillämpning av korrigeringsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen ska emellertid inte ensam lastas för avsaknaden av vägledande praxis. Det är såväl tidskrävande som kostsamt för bolag att få ett mål prövat i högsta instans, vilket kan tänkas medföra en obenägenhet för företag att låta processen fortgå genom samtliga instanser. Det finns dessutom andra verktyg till parternas förfogande för att undvika oväntade beskattningseksekvenser i den internationella kontexten.⁴¹⁵

Avslutningsvis vore alltså välkommet med Högsta förvaltningsdomstolens förtydligande i frågan beträffande OECD:s betydelse för den svenska interna rätten och principen om rättshandlingars verkliga innebörd. En fråga som av allt att döma lär förbli relevant.

⁴¹⁵ Jfr. avsnitt 2.3.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1927:102 med förslag till kommunalskattelag m.m.
- Prop. 1965:126 med förslag till lag om ändring i
kommunalskattelagen m.m.
- Prop. 1982/83:73 om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa
utlandsbetalningar m.m.
- Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
- Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.
- Prop. 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m.

Statens offentliga utredningar

- SOU 1931:40 Betänkande med förslag ändrade bestämmelser
angående beskattning av aktiebolag och andra
näringsföretag m.m.
- SOU 1962:59 Internationella skattefrågor

Litteratur

- Adlercreutz, Axel, Gorton, Lars & Lindell-Frantz, Eva,
Avtalsrätt I,
Juristförlaget i Lund, 14 uppl., Lund, 2016 [Cit. Adlercreutz, Gorton &
Lindell-Frantz (2016)].

Arvidsson, Richard,

Dolda vinstöverföringar - en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner,

Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1990 [Cit. Arvidsson (1990)].

Bergström, Sture,

Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang,

LiberFörlag, Diss. Uppsala: Univ., Stockholm, 1978 [Cit. Bergström (1978)].

Bernitz, Ulf, 'Introduktion', i:

Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling Conradson, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich, Nordstedt juridik, 14 uppl., Stockholm, 2020, s. 17 – 34 [Cit. Bernitz (2017)].

Bogdan, Michael,

Concise Introduction to Comparative Law,

Europa Law Publishing, Groningen, 2013 [Cit. Bogdan (2013)].

Bullen, Andreas,

Arm's length transaction structures: recognizing and restructuring controlled transaction in transfer pricing,

International Bureau of Fiscal Documentation Doctoral Series, Diss. Oslo: Univ., Amsterdam, 2010 [Cit. Bullen (2010)].

Burmeister, Jari,

Verklig innebörd - en studie av inkomstskattepraxis,

Nordstedts Juridik, Lic.-avh. Stockholm: Handelshögskola, Stockholm, 2012 [Cit. Burmeister (2012)].

Burmeister, Jari,

Internprissättning och omkarakterisering - en studie av möjligheten att omkaraterisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattning,
Iustus, Diss. Uppsala: Univ., Uppsala, 2016 [Cit. Burmeister (2016a)].

Dahlman, Christian,

Rätt och rättfärdigande – en tematisk introduktion i allmän rättslära,
Studentlitteratur, 2 uppl., Lund, 2010 [Cit. Dahlman (2010)].

Dahlman, Christian, 'Begreppet rättskälla', i:

Juridiska grundbegrepp: en vänbok till David Reidhav, Dahlman, Christian
& Wahlberg, Lena (red.),
Studentlitteratur, Lund, 2019, s. 57 – 74 [Cit. Dahlman (2019)].

Dahlberg, Mattias, 'Om doktrinen som rättskälla i skatterätten' i,

'Doktrinen i praxis', Bylander, Eric (red.) De lege 2013,
Iustus, Uppsala, 2013 [Cit. Dahlberg (2013)].

Dahlberg, Mattias,

Internationell beskattning,
Studentlitteratur, 5 uppl., Lund, 2020 [Cit. Dahlberg (2020)].

Emblad, Patrik,

Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt,
Juridiska institutionens, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Diss.
Göteborg: Univ., Göteborg, 2020 [Cit. Emblad (2020)].

Helmers, Dag,

Kringgående av skattelag – Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt,
Almqvist & Wiksell, Diss. Stockholm: Högskola, Stockholm, 1956 [Cit.
Helmers (1956)].

Heuman, Lars, 'Rättsvetenskaplig metod och hierarkin mellan rättskällor', i:
Utblick och inblick: Vänbok till Claes Sandgren, Madell, Tom, Bergling,
Per, Edström, Örjan & Rosén, Jan (red.),
Iustus, Uppsala, 2012, s. 273 – 292 [Cit. Heuman (2012)].

Heuman, Lars, 'Rättspraxis', i:
Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Bernitz, Ulf, Carlsson,
Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia,
Seipel, Peter, Warnling Conradson, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich,
Nordstedt juridik, 15 uppl., Stockholm, 2020, s. 149 – 182 [Cit. Heuman
(2020)].

Hilling, Axel & Hilling, Maria, 'Regleringsteknik i syfte att motverka
aggressiv skatteplanering', i:
Festskrift till Björn Westberg, Kristoffersson, Eleonor, Olsson, Stefan &
Rendahl, Pernilla (red.),
Iustus, Uppsala, 2016, s. 49 – 58 [Cit. Hilling & Hilling (2016)].

Hjerner, Lars A. E., 'Sken-bulvanskap-kringgående', i:
Festskrift till Hans Thornstedt, Wallén, Per-Edwin m.fl. (red.),
P A Norstedt & Söners Förlag, Stockholm, 1983, s. 269 – 304 [Cit. Hjerner
(1983)].

Hultqvist, Anders,
Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning,
Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995 [Cit. Hultqvist (1995)].

Höglund, Mats, 'Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar', i:
Festskrift till Christina Moëll, Tjernberg, Mats, Rendahl, Pernilla &
Wenander, Henrik (red.),
Juristförlaget i Lund, 2017, s. 153 – 167 [Cit. Höglund (2017)].

Johansson, Kjell,
Substance over form: en redovisningsrättslig studie,
Jure Förlag, Diss. Göteborg: Univ., Stockholm, 2010 [Cit. Johansson.
(2010)].

Kleinman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i:
Juridisk metodlära, Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.),
Studentlitteratur, 2 uppl., Lund, 2018, s. 21 – 46 [Cit. Kleinman (2018)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer,
Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger,
Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1,
Studentlitteratur, 18 uppl., Lund, 2021 [Cit. Lodin m.fl. (2021a)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer,
Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger,
Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2,
Studentlitteratur, 18 uppl., Lund, 2021 [Cit. Lodin m.fl. (2021b)].

Monsenego, Jérôme,
Introduction to Transfer Pricing,
Kluwer, 1 uppl., Alphen aan den Rijn, 2015 [Cit. Monsenego (2015)].

Peczenik, Alexander,
Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation,
Nordstedts juridik, 1 uppl., Stockholm, 1995 [Cit. Peczenik (1995)].

Påhlsson, Robert,
*Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden
på skatteområdet*,
Iustus, Diss. Uppsala: Univ., Uppsala, 1995 [Cit. Påhlsson (1995)].

Påhlsson, Robert,
Konstitutionell skatterätt,
Iustus, 4 uppl., Uppsala, 2018 [Påhlsson (2018)].

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahld, Pernilla & Svensson, Bo,
Grundläggande inkomstskatterätt,
Iustus, 1 uppl., Uppsala, 2019 [Cit. Påhlsson m.fl. (2019)].

Sallander, Ann-Sophie,
Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal,
Jönköping International Business School Dissertation Series, Diss.
Jönköping: Univ., Jönköping, 2013 [Cit Sallander (2013)].

Sandgren, Claes,
*Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och
argumentation*,
Nordstedts juridik, 5 uppl., Stockholm, 2021 [Cit. Sandgren (2021)].

Simon Almendal, Teresa,
Skatteinpassade transaktioner och skattebrott,
Nordstedts Juridik, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 2005 [Cit. Simon
Almendal (2005)].

Tersman, Folke,
Fem filosofiska frågor,
Wahlström & Widstrand, Stockholm, 2003 [Cit. Tersman (2003)].

Tjernberg, Mats,
Skatterättslig tolkning,
Iustus, 1 uppl., Uppsala, 2018 [Cit. Tjernberg (2018)].

Vogel, Hans-Heinrich, 'Den juridiska litteraturen', i:
Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling Conradson, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich, Nordstedt juridik, 15 uppl., Stockholm, 2020, s. 187 – 202 [Cit. Vogel (2020)].

Wittendorff, Jens,
Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, Thomson Reuters, Diss: Aarhus: Univ., Köpenhamn, 2009 [Cit Wittendorff (2009)].

Tidskrifter

Andersson, Krister,
'Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?,
Skattenytt 2016 s. 639 – 654 [Cit. Andersson (2016)].

Andersson, Thomas,
'Något om tillämpningen av 14 kap. 19 § IL och bevisvärderingen i Datawatch-domen',
Skattenytt 2020 s. 665 – 687 [Cit. Andersson (2020)].

Arvidsson, Richard,
'A 12 Övriga juridiska personer',
Skattenytt 2014 s. 378 – 389 [Cit. Arvidsson (2014)].

Bahr, Stig von,
'Verklighet, schablon eller fiktion',
Skattenytt 1988 s. 567 – 586 [Cit. von Bahr (1988)].

Bengtsson, Bertil,
'Om gåvobegreppet i civilrätten',
Svensk Juristtidning 1962 s. 689 – 708 [Cit. Bengtsson (1962)].

Berglund, Martin,

'Anmälan av Patrik Emblad, Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt',
Skattenytt 2021 s. 647 – 660 [Cit. Berglund (2021)].

Bergström, Sture,

'Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?',
Skattenytt nr. 7 1984 s. 309 – 327 [Cit. Bergström (1984)].

Bergström, Sture,

'Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?',
Skattenytt 2003 s. 2 – 13 [Cit. Bergström (2003a)].

Bergström, Sture,

'Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång',
Skattenytt 2003 s. 645 – 646 [Cit. Bergström (2003b)].

Bergström, Sture,

*'Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd – en kommentar till RÅ
2004 ref. 27'*,
Skattenytt 2004 s. 771 – 774 [Cit. Bergström (2004)].

Burmeister, Jari,

'OECD:s Transfer Pricing Guidelines som rättskälla',
Svensk Skattetidning 2016 nr. 6 s. 433 – 450 [Cit. Burmeister (2016b)]

Calderón, Jose,

*'The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is
Globalization Reaching the Tax Law?'*,
Intertax 2007-1 [Cit. Calderón (2007)].

Emblad, Patrik,
*'Civilrätt och funktionalism i skatterätten – Hur en funktionalistisk
förståelse av civilrätten påverkar den praktiska skatterättstillämpningen'*,
Skattenytt 2021 s. 229 – 239 [Cit. Emblad (2021)].

Gäverth, Leif,
'Regeringsrätten och genomsyn',
Svensk Skattetidning 1996 nr. 8 s. 731 – 772 [Cit. Gäverth (1996)].

Gäverth, Leif & Möller, Lars,
'Har Regeringsrätten frångått genomsyn?',
Skattenytt 2007 s. 652 – 662 [Cit. Gäverth & Möller (2007)].

Hultqvist, Anders,
'Rättshandlingars verkliga innebörd',
Skattenytt 2007 s. 696 – 703 [Cit. Hultqvist (2007a)].

Hultqvist, Anders,
'En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflykt',
Svensk Skattetidning 2007 nr. 4 s. 229 – 235 [Cit. Hultqvist (2007b)].

Hultqvist, Anders,
*'Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av
5/6-delsmålet'*,
Skattenytt 2013 s. 10 – 21 [Cit. Hultqvist (2013)].

Hultqvist, Anders,
'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen',
Skattenytt 2016 s. 730 – 748 [Cit. Hultqvist (2016)].

Håkansson, Kaj,
'Var för sig eller som en enhet?',
Skattenytt 1999 s. 772 – 782 [Cit. Håkansson (1999)].

Kellgren, Jan,

'Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen',

Svensk Skattetidning 2009 nr. 9 s. 946 – 959 [Cit. Kellgren (2009)].

Mattson, Nils,

'Shellmålet avgjort',

Skattenytt 1991 s. 757 – 767 [Cit. Mattson (1991)].

Melz, Peter,

'Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter',

Skattenytt 1992 s. 613 – 620 [Cit. Melz (1992)].

Möller, Lars,

'Regeringsrätten och genomsynsmål',

Skattenytt 2003 s. 574 – 575 [Cit. Möller (2003)].

Möller, Lars,

'Genomsyn av rättshandlingar',

Skattenytt 2011 s. 529 – 535 [Cit. Möller (2011)]

Nyström, Margareta,

'Skatteverkets arbete med BEPS',

Svensk Skattetidning 2014 nr. 4 s. 341 – 343 [Cit. Nyström (2014)].

Påhlsson, Robert,

'Skatteverket och de "felaktiga uppläggen"',

Skattenytt 2007 s. 678 – 686 [Cit. Påhlsson (2007)].

Påhlsson, Robert,

'Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys',

Skattenytt 2011 s. 113 – 125 [Cit. Påhlsson (2011)].

Påhlsson, Robert,

'Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut',

Skattenytt 2016 s. 105 – 128 [Cit. Påhlsson (2016)].

Ramber, Jonas & Lewin, Olov,

'Har kammarrätten beslutat om det största skattebortfallet i modern tid?',

Svensk Skattetidning 2020 nr. 2 s. 113 – 131 [Cit. Ramber & Lewin (2020)].

Rick, Johan,

'Användningen av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?',

Svensk Skattetidning 2016 nr. 8 s. 541 – 551 [Cit. Rick (2016)].

Samuelsson, Lars,

'HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning – ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?',

Skattenytt 2013 s. 853 – 860 [Cit. Samuelsson (2013)].

Sandström, K.G.A,

'Om skattelagars tolkning och tillämpning',

Svensk Skattetidning 1952 s. 241 – 276 [Cit. Sandström (1952)].

Tjernberg, Mats,

'Regeringsrättens strikta lagtolkning',

Skattenytt 2003 s. 14 – 22 [Cit. Tjernberg (2003)].

Tjernberg, Mats,

'A 14 Tolkning och tillämpning av skattelag',

Skattenytt 2009 s. 356 – 360 [Cit. Tjernberg (2009)].

Tjernberg, Mats,
'A 14 Tolkning och tillämpning av skattelag',
Skattenytt 2014 s. 394 – 397 [Cit. Tjernberg (2014)].

Tjernberg, Mats,
'Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar',
Skattenytt 2016 s. 167 – 184 [Cit. Tjernberg (2016)].

Tjernberg, Mats,
'Anmälan av Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering – en studie av möjligheten att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, Uppsala 2016',
Skattenytt 2017 s. 276 – 287 [Cit. Tjernberg (2017a)].

Tjernberg, Mats,
'OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt',
Svensk Skattetidning 2017 nr. 2 s. 118 – 129 [Cit. Tjernberg (2017b)].

Wersäll, Fredrik,
'Ökad domarmakt och makten över domstolarna',
Svensk Juristtidning 2017 s. 1 – 8 [Cit. Wersäll (2017)].

OECD:s publiceringar

OECD (1979),
'Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1979',
<<https://doi.org/10.1787/9789264167773-en>> [Cit. OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979)].

OECD (2010),
'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010',
OECD Publishing, Paris, <<https://doi.org/10.1787/20769717>> [Cit. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2010)].

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

OECD (2016),
'BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project',
Project, OECD Publishing, Paris,
<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>> [Cit. OECD, *BEPS Project Explanatory Statement* (2016)].

OECD (2017),
'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017',
OECD Publishing, Paris, <<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>> [Cit. OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2017)].

OECD (2017),
'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017',
OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en> [Cit. OECD, *Model Tax Convention on Income and in Capital* (2017)].

OECD (2022),

'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 2022',

OECD Publishing, Paris, <<https://doi.org/10.1787/0e655865-en>> [Cit.

OECD, *Transfer Pricing Guidelines* (2022)].

'Our global reach', OECD

<<https://www.oecd.org/about/>>, besökt 2022-05-18.

Övriga källor

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén Enérus & Tivéus, Ulf,

'Inkomstskattelagen (1991:1229) En kommentar', kommentaren till 14 kap.

19 §, Nordstedts Juridiks lagkommentar, JUNO, version 22 [Cit. Andersson

m.fl., inkomstskattelagen (1991:1229), kommentaren till 14 kap. 19 §,

(JUNO)].

Carneborn,

Inkomstskattelag (1991:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2021-06-01 (JUNO).

Hultqvist, Anders i Svenskt Näringsliv,

'Hur vag får en skattelag va'?,

2015 [Cit. *Hur vag får en skattelag va'?* (2015)].

Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser,

'Svenska koncerner med dotterbolag i utlandet 2018', Statistik 2020:05,

2020, tillgänglig på

<<https://www.tillvaxtanalys.se/download/18.1235fa2a173481d283c948ea/15>> (besökt 2022-05-19) [Cit. *Svenska koncerner med dotterbolag i utlandet*

2018].

”Kamrer”, Nationalencyklopedin,
<<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/kamrer>>, besökt 2022-04-08.

”Libor”, Nationalencyklopedin,
<<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/libor>>, besökt 2022-05-19.

”Soritetsparadoxen”, Nationalencyklopedin,
<<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/soritetsparadoxer>>, besökt 2022-05-01.

Skatteverket, rättslig vägledning 2022,
'Armlängdsprincipen',
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/347291.html#h-Funktionsanalysen-klargor-vem-som-gor-vad-p-1511106>>, besökt 2022-04-26.

Skatteverket, rättslig vägledning 2022,
'Den svenska korrigeringsregeln',
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/331395.html?q=den+svenska+korrigeringsregeln#h-Inget-krav-pa-sarskild-forsiktighet>>, besökt 2022-05-09.

Skatteverkets ställningstagande,
'Internprissättning – den utländska parten måste vara en näringsidkare för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig',
Dnr: 131 686780 – 15/111 [Cit. Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 686780 – 15/111].

Skatteverket, rättslig vägledning 2022,

'*Vad är internprissättning?*',

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/331393.html>>, besökt 2022-04-21.

Persson Österman, Roger & Hansson, Andreas i Svenskt Näringsliv,

'*Skattetillägg i mål om internprissättning – gällande rätt och empiri*',

2018 [Cit. *Skattetillägg i mål om internprissättning* (2018)].

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 79 1:98

”Findusmålet”

RÅ 1980 Aa 114

”Kentruckmålet”

RÅ 1900 ref. 34

”Mobil Oil”

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1993 ref. 86

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1998 ref. 58

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2006 ref. 37

RÅ 2008 not. 169

RÅ 2009 ref. 91

RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2013 ref. 43

HFD 2016 ref. 23

HFD 2016 ref. 45

HFD 2019 not. 20

Kammarrätter

Kammarrätten i Stockholm, mål 9210 – 14

”NetEnt”

Kammarrätten i Stockholm, mål 7416 – 14

”AB bioMérieux”

Kammarrätten i Stockholm, mål 4774 – 19

”Datawatch”