



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Christoffer Nilsson

Avdrag för marknadsföringsbidrag
*- En studie av avdragsrätten i förhållande till
korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2023

Innehållsförteckning

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Forskningsläge	8
1.4 Metod och material	8
1.5 Avgränsningar	11
1.6 Disposition	11
2 MARKNADSFÖRINGSBIDRAG	13
2.1 Vad är ett marknadsföringsbidrag?	13
2.2 Allmänt om avdragsrätten	14
2.2.1 Grundläggande principer för avdragsrätt	16
2.2.2 Anknytning mellan utgifter och företagets verksamhet	17
2.3 Marknadsföringsbidrag i förhållande till koncernbidrag	19
2.3.1 Allmänt	19
2.3.2 Öppna koncernbidrag	20
2.3.3 Dolda koncernbidrag	22
2.3.4 Koncernbidrag som omkostnad	23
2.4 Rättspraxis	25
2.4.1 RÅ 1986 not. 250	25
2.4.2 RÅ 1994 ref. 85	26
2.4.3 RÅ 1994 not. 697	28
2.4.4 RÅ 1995 not. 384	29
2.4.5 RÅ 1995 not. 385	29
2.4.6 RÅ 1995 not. 386	30
2.4.7 RÅ 1995 not. 387	31
2.4.8 RÅ 1995 not. 388	32
2.4.9 RÅ Aa-81/81	32
2.5 Sammanfattning	33
3 KORRIGERINGSREGELN	36
3.1 Bakgrund och syfte	36

3.2	Korrigeringsregelns innehåll	38
3.2.1	Ekonomisk intressegemenskap	42
3.2.2	Affärsmässiga skäl eller inte?	43
3.2.3	Korrigeringsregelns företräde	45
3.2.4	RÅ 1979 1:40	46
3.2.5	RÅ 1984 1:16	47
3.2.6	RÅ 1984 1:83	47
3.2.7	RÅ 1991 ref. 107	48
3.2.8	RÅ 2006 ref. 37	49
3.2.9	RÅ 2010 ref. 67	50
3.2.10	HFD 2016 ref. 45	51
3.2.11	HFD 2019 not. 20	52
4	EU-RÄTTEN OCH KORRIGERINGSREGELN	54
4.1	Allmänt	54
4.1.1	Den inre marknaden	55
4.1.2	De grundläggande friheterna och diskrimineringsförbudet	56
4.1.3	Proportionalitetsprincipen	58
4.2	Etableringsfriheten	59
4.2.1	Rättfärdigande för inskränkning av etableringsfriheten	60
4.3	EU-domstolens avgöranden	62
4.3.1	C-311/08 <i>SIG</i>	62
4.3.2	C-382/16 Hornbach-Baumarkt	64
4.3.3	C-558/19 Impresa Pizzarotti & C SpA Italia Sucursala Cluj	68
4.3.4	C-231/05 – Oy AA	70
5	JÄMFÖRELSE MED DE RIKTADE RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSREGLERNA	74
5.1	De riktade ränteavdragsbegränsnings-reglerna	74
5.1.1	Skuldförhållandet	76
5.1.2	Ventilen	76
5.1.3	C-484/19 Lexel	77
5.1.4	HFD 2021 not. 36	79
5.1.5	HFD 2022 ref. 49	79
5.1.6	Förenligheten med EU-rätten	80
5.1.7	Sammanfattning och analys	82
6	DISKUSSION OCH SLUTSATS	84
6.1	Bedömningen av sambandet som krävs utifrån 16:1 IL vid en tillämpning av korrigeringsregeln	84
6.2	Korrigeringsregelns förenlighet med etableringsfriheten vid bedömning av marknadsbidrag	86
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	89
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	92

Summary

The Swedish Tax Agency came up with a position in 2019 regarding contributions where e.g. a parental company gives contribution to a subsidiary for e.g. marketing the parental company's products, where they expressed that such contribution cannot be assessed solely with the support of the general deduction rule in ch. 16. Section 1 of the Income Tax Act, but such contributions must also be assessed together with the Swedish arms-length principle, the so-called adjustment rule. The thesis has focused on critically highlighting how it is in practice, mainly because the Swedish adjustment rule requires a contractual relationship. The questions have been partly whether the required connection between the expenses and the acquisition and retention of the income based on the general deduction rule will be assessed more strictly or gentler if the adjustment rule is going to be applicable in the assessment, and partly whether an application of the adjustment rule when assessing contributions is compatible with the freedom of establishment.

The questions have been answered in such a way that when it comes to the application of the adjustment rule together with the general deduction provision, the supreme administrative court has stated the priority of the adjustment rule, but at the same time the rule requires a contractual relationship to be applicable. If there is no contractual relationship, the rule does not apply. Furthermore, if the rule could be applied, there is still room for business reasons, which is also supported by the rulings of the European Court of Justice and previous cases from the Swedish supreme administrative court. The second question whether an application of the correction rule when assessing marketing contributions is compatible with the freedom of establishment has been answered as if the EU Court of Justice has stated that the correction rule may constitute a restriction of the freedom of establishment but that it can be justified. A company should not be allowed to choose freely where it wants to tax its profits, but business reasons can nonetheless be invoked for the correction rule not to be applicable. With

regard to the arms-length principle, the European Court of Justice has expanded the commercial reasons to also include financial ones, which means that the Swedish adjustment rule might not be compatible with EU-law, but at the same time there is room for commercial reasons. In summary, the Swedish adjustment rule should be compatible with EU law, but at the same time there is a risk that it is applicable to a significantly smaller extent.

Furthermore, in a comparison with the EU Court's judgement over the Swedish targeted interest deduction limitation rules, the EU Court of Justice has determined that if both companies are covered by the Swedish group contribution rules, deductions may not be denied. Same principle could also apply to contributions because the deductions for such costs must be substantiated and show that they constitute costs for the acquisition of income unlike the interest costs, if the arrangements are not purely artificial arrangements and that the rule's basic requirements are fulfilled.

Sammanfattning

Skatteverket kom med ett ställningstagande 2019 beträffande marknadsföringsbidrag där de uttryckte att sådana bidrag inte enbart kan bedömas med stöd av den generella avdragsregeln i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen, utan sådana bidrag ska även bedömas tillsammans med korrigeringsregeln. Uppsatsen har inriktat sig på att kritiskt undersöka hur ställningstagandet förhåller sig till gällande rätt främst eftersom korrigeringsregeln förutsätter ett avtalsförhållande. Frågeställningarna har varit dels huruvida det samband som krävs mellan utgifterna och intäkternas förvärvande och bibehållande utifrån den generella avdragsregeln kommer att bedömas strängare eller hårdare om korrigeringsregeln ska aktualiseras vid bedömningen, dels om en tillämpning av korrigeringsregeln vid en bedömning av marknadsföringsbidrag är förenligt med etableringsfriheten.

Sammanfattningsvis har frågorna besvarats på så sätt att när det gäller korrigeringsregelns tillämpning tillsammans med den generella avdragsbestämmelsen så har HFD uttalat korrigeringsregelns företräde men samtidigt förutsätter den ett avtalsförhållande. Finns det inget avtalsförhållande är regeln inte tillämplig. Vidare om korrigeringsregeln skulle kunna tillämpas finns det likväl utrymme för affärsmässiga skäl vilket också stöds av EU-domstolens avgöranden och tidigare praxis från HFD.

Den andra frågan huruvida en tillämpning av korrigeringsregeln vid bedömning av marknadsföringsbidrag är förenligt med etableringsfriheten har besvarats som så att EU-domstolen uttalat att korrigeringsregeln kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten men att den kan rättfärdigas. Ett bolag ska inte få välja fritt var den vill beskatta sina vinster men likväl kan affärsmässiga skäl åberopas för att korrigeringsregeln inte ska vara tillämplig. Vidare har EU-domstolen utökat de affärsmässiga skälen till att även omfatta ekonomiska sådana vilket innebär att den svenska korrigeringsregeln kan vara EU-stridig men samtidigt finns utrymme för affärsmässiga skäl.

Sammantaget bör alltså den svenska korrigeringsregeln vara förenlig med EU-rätten men samtidigt finns risken att den är tillämplig i betydligt mindre omfattning.

Vid jämförelsen med EU-domstolens prövning av de svenska riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna har EU-domstolen slagit fast att om båda bolagen omfattats av de svenska koncernbidragsreglerna så får avdrag inte nekas. Samma princip bör kunna gälla även marknadsbidrag eftersom avdragen för sådana kostnader ska styrkas och visa att de utgör kostnader för intäkternas förvärvande till skillnad från räntekostnader, så länge det inte rör sig om rent konstlade upplägg och att övriga grundförutsättningar för ränteavdrag är uppfyllda.

Förkortningar

EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens Funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
Kamr	Kammarrätten
OECD	The Organization for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrätten
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

När det kommer till den generella avdragsrätten i 16 kap. 1 § IL finns det ett betydande utrymme för att göra avdrag för utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande. Det har i rättspraxis fastslagits att vissa bidrag, även kallat marknadsbidrag, marknadsföringsbidrag eller koncernbidrag som omkostnad, till utländska koncernbolag, kan vara att anse som sådana utgifter.¹

När sådana bidrag utgetts har Högsta förvaltningsdomstolen inte vid något tillfälle tillämpat korrigeringsregeln gällande sådana bidrag, därför har det under årens lopp inkommit frågor till Skatteverket beträffande dessa stöd, b.la. hur de står sig i förhållande till korrigeringsregeln med hänvisning till två rättsfall från 2004 och 2006² där HFD uttalat att korrigeringsregeln har företräde vid internationella förhållanden. Detta medförde att Skatteverket under 2019 kom med ett ställningstagande där de besvarade dessa frågor och gjorde bedömningen att avdragsrätten inte enbart kan bedömas med stöd av 16 kap. 1 § IL, istället, på grund av korrigeringsregelns företräde, ska bedömningen av avdragsrätten för bidrag och stöd till utländska koncernbolag bedömas med tillämpning av korrigeringsregeln och att ett sådant avdrag bara kan medges om det tillsammans med övriga villkor för transaktionerna mellan parterna medför ett armlängdsmässigt resultat i det givande företaget.³ Skatteverket hänvisade även till b.la. OECD:s Transfer Pricing Guidelines och menar att även dessa utgör ett stöd för myndighetens slutsats i ställningstagandet. Värt att notera är att de exempel från OECD:s riktlinjer

¹ I uppsatsen kan terminologierna marknadsföringsbidrag, marknadsbidrag, koncernbidrag som omkostnad eller driftkostnadsbidrag att användas eftersom vissa författare benämner det olika och det har benämnts olika i rättspraxis. Terminologierna avser dock exakt samma sak.

² RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37.

³ Se Skatteverkets ställningstagande från 14 januari 2019, Dnr: 202 531717-18/111

som exemplifieras i ställningstagandet förutsätter att parterna är i ett avtalsförhållande vilket inte behöver vara fallet när det gäller marknadsbidrag.

En intressant aspekt i det hela är alltså att en tillämpning av korrigeringsregeln förutsätter ett avtalsförhållande mellan bolag i en intressegemenskap som leder till ett resultat som för det svenska bolaget inte är armlängdmässigt och där transaktionen inte heller är att anse som affärsmässigt motiverad. En etablering utomlands som exempelvis syftar till att öka avsättningen av det svenska bolagets produkter har ju ett affärsmässigt syfte.⁴ Samtidigt är det fullt rimligt att vinster inte ska kunna förflyttas från Sverige utan beskattning. Men när det gäller ett s.k. marknadsföringsbidrag är ju frågan om inte ett sådant redan ska nekas på den grunden att det inte utgör en utgift för intäkternas förvärvande och bibehållande för det svenska bolaget, om bidraget nu faktiskt inte har det syftet, i stället för en tillämpning av korrigeringsregeln. Uppsatsen avser att undersöka huruvida en tillämpning av korrigeringsregeln är möjlig utifrån dessa förutsättningar, dvs, när den verkliga innebörden faktiskt är att marknadsbidraget utgör en utgift för det svenska bolagets förvärvande eller bibehållande av intäkter.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida det är förenligt med svensk skattelag att tillämpa korrigeringsregeln tillsammans med den generella regeln om avdragsrätt vid en bedömning av marknadsföringsbidrag vilket Skatteverket anser i sitt ställningstagande från 2019.

Samtidigt ska det undersökas hur en sådan tillämpning förhåller sig till EU-rätten och de begränsningar som EU-rätten uppställer såsom förbud mot

⁴ Exempelvis produkttillverkning av beståndsdelar, råvaruutvinning, kompetensbrist i det egna landet m.m.

regler som inskränker etableringsfriheten när de varken är rättfärdigade eller proportionerliga.

De frågeställningar som ska besvaras är följande:

1. Hur kommer det samband som krävs utifrån 16:1 IL bedömas vid en bedömning av avdragsrätten för marknadsföringsbidrag om korrigeringsregeln aktualiseras?
2. Är en tillämpning av korrigeringsregeln vid en bedömning av ett marknadsföringsbidrag förenligt med etableringsfriheten?

1.3 Forskningsläge

Den problemställning som uppsatsen avser att belysa har inte diskuterats särskilt mycket de senaste 25 åren. Visserligen har det hänt en del nytt på internprissättningsområdet men regeln i 14 kap. 19 § IL är i stort sett densamma sen 80-talet. När det kommer till marknadsföringsbidrag har det i princip inte kommit till något nytt sen mitten på 90-talet, varken i litteraturen eller i HFD:s rättspraxis utan det är alltså RAÅ 1994 ref. 85 och notisavgöranden från 1995 som får anses gälla. Det är egentligen endast Skatteverkets ställningstagande från 2019 som gör att problematiken kring reglerna beträffande marknadsföringsbidrag aktualiseras på nytt. För relevant material, se avsnittet 1.4 om metod och material nedan där jag redogjort för all relevant litteratur i stället för att återge det två gånger.

1.4 Metod och material

Eftersom uppsatsen behandlar dels svensk internrätt, dels EU-rättsliga aspekter, kommer två olika metoder att användas. När det gäller svensk rätt kommer den rättsdogmatiska metoden att användas. När det gäller de EU-rättsliga delarna kommer EU-rättslig metod att tillämpas eftersom den skiljer

sig utifrån den svenska rättsdogmatiska metoden i en del avseenden vilket kommer förklaras nedan. Vidare kommer uppsatsen att skrivas utifrån ett kritiskt perspektiv.

Den rättsdogmatiska metoden innebär att det är de traditionella rättskällorna som undersökts, vilket innebär lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. När det gäller doktrinen är det främst tyngden i argumentation och djupet av analyserna som varit av betydelse och alltså det som har beaktats oavsett författare. Av vikt för uppsatsen är legalitetsprincipen vilken återfinns i 1 kap. 1 § regeringsformen av vilken det framgår att den offentliga makten utövas under lagarna samt 2 kap. 10 § regeringsformen av vilken det framgår att ingen skatt får tas ut utan lag. Det innebär att lagtextens ordalydelse har stor betydelse inom skatterätten och utrymme för skönsmässiga tolkningar är ytterst begränsat.

När det kommer till den EU-rättsliga metoden är ett kännetecken för EU-rätten att de oskrivna rättskällorna såsom rättspraxis har betydligt större inflytande i EU-rätten till skillnad från den svenska rättsordningen genom att gällande rätt inom vissa områden till stor del återfinns i rättspraxis. Vidare har sedvänja betydligt mindre inflytande samtidigt som allmänna principer har betydligt större betydelse inom EU-rätten.⁵

Med ovannämnda metoder såsom utgångspunkt har tillvägagångssättet för undersökningen varit att först beskriva avdragsmöjligheten för marknadsföringsbidrag och den generella avdragsrätten med utgångspunkt i svensk intern rätt. Därefter har koncernbidrag översiktligt redogjorts för, just för att läsaren ska förstå skillnaden mellan koncernbidrag och marknadsföringsbidrag. Därefter har korrigeringsregeln undersökts både utifrån svensk rätt och utifrån EU-rätten, för att försöka tolka ut hur korrigeringsregeln behandlats av EU-domstolen. Därefter har en jämförelse gjorts med riktade ränteavdrags-begränsningsreglerna för att undersöka

⁵ Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod, 2011, JUNO, s. 40 f.

huruvida det finns en gemensam nämnare i avgöranden från EU-domstolen där korrigeringsregeln respektive de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna aktualiserats, då främst utifrån ett EU-rättsligt perspektiv, med fokus på etableringsfriheten⁶ för att utröna om det finns något som kan tala för att ett nekat avdrag för marknadsföringsbidrag genom en tillämpning av korrigeringsregeln kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. Valet att göra en jämförelse med de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna beror på att regelverket behandlar avdrag för kostnader som är gränsöverskridande.

Den litteratur som behandlar ämnet är liten men den litteratur som använts är b.la. Richard Arvidssons avhandling *Dolda vinstöverföringar* från 1990, vilket är innan HFD kom med sina avgöranden från 1994 och 1995, men samtidigt hänvisar nyare litteratur tillbaka till denna avhandling, därför blir den fortsatt av relevans i viss utsträckning. Därefter har Professor Bertil Wiman skrivit om både internprissättning och koncernbidrag som omkostnad, om än i mindre utsträckning, i b.la. *Beskattning av företagsgrupper* från 2002. Vidare finns artiklar från Svensk Skattetidning och Skattenytt där b.la. Niclas Virin (artikel från 2020) och Peter Sundgren (artikel från 1995) går in och diskuterar problematiken kring dels korrigeringsregeln, dels marknadsföringsbidrag i viss utsträckning. För den EU-baserade delen finns b.la. professorn och generaladvokaten Juliane Kokotts handbok *EU Tax Law* från 2022 där Kokott kommenterar och diskuterar det EU-rättsliga systemet och EU domstolens rättspraxis därtill men även *Internationell beskattning* skriven av professorn *Mattias Dahlberg* där EU-skatterätten förklaras utifrån ett grundläggande perspektiv där hänvisningar till olika källor gett möjlighet till ytterligare fördjupning.

När äldre litteratur används beror det antingen på avsaknad av nyare litteratur eller att den nyare litteraturen i huvudsak hänvisar tillbaka till den gamla

⁶ Jfr Mål C-484/19 där EU-domstolen uttalade att ett avdragsförbud för erlagd ränta från ett bolag till ett annat bolag inom samma koncern stred mot etableringsfriheten då koncernbidragsreglerna varit tillämpliga om båda bolagen varit svenska.

litteraturen såsom primärkälla. Vidare sker analys både löpande och i sista avsnittet. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har använts genomgripande eftersom avsikten är domstolen ska kallas så även om benämningen tidigare var regeringsrätten.⁷

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen kommer främst fokusera på marknadsföringsbidrag. Vidare kommer undersökningen av korrigeringsregeln endast göras utifrån ett tillämpbarhetsperspektiv, alltså huruvida en resultatkorrigering skett eller inte och varför. Uppsatsen kommer därmed inte gå in på beräkningsmetoder, jämförbarhetsanalyser såsom funktionsanalyser och liknande. Inte heller kommer OECD:s riktlinjer att behandlas i någon större utsträckning på grund av att de inte har någon särskild betydelse för frågeställningarnas besvarande.

Utifrån EU-perspektivet kommer etableringsfriheten att undersökas främst utifrån rättspraxis. Viss introduktion ges men inte på ett närmare plan utan det förutsätts att läsaren känner till åtminstone grunderna i EU-rätten. Endast de mest relevanta rättsfallen som behandlar korrigeringsregeln, koncernbidrag och ränteavdragsbegränsningsreglerna kommer att undersökas just för att utläsa principerna och se hur de kan tillämpas när det kommer till att besvara frågeställningarna. Vidare kommer frågor kring dubbelbeskattning inte att behandlas.

1.6 Disposition

Det andra kapitlet inleds med vad som är ett marknadsföringsbidrag, därefter undersöks avdragsrätten och hur marknadsföringsbidrag förhåller sig till koncernbidrag och avslutas med praxis och en analys. I det tredje avsnittet beskrivs korrigeringsregeln och tillhörande rättspraxis. I det fjärde avsnittet redogörs inledningsvis för EU-rätten för att därefter följa upp med

⁷ Lavin, förvaltningsprocessrätt, s. 22.

avgöranden från EU-domstolen där korrigeringsregeln aktualiseras. I det femte avsnittet undersöks de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna översiktligt för att därefter gå igenom några rättsfall som är relevanta för att kunna göra en jämförelse utifrån ett EU-perspektiv med fokus på etableringsfriheten. I det avslutande avsnittet förs en diskussion och slutsatserna redogörs för.

2 Marknadsföringsbidrag

2.1 Vad är ett marknadsföringsbidrag?

Ett marknadsföringsbidrag är en typ av bidrag som ett svenskt bolag ger till ett utländskt koncernbolag, t.ex. ett dotterbolag eller ett systerbolag, vilket har till syfte att t.ex. etablera sig på en ny marknad eller öka avsetningen av produkter på den svenska marknaden.⁸ Andra benämningar kan vara marknadsbidrag, omkostnadsbidrag eller koncernbidrag som omkostnad.⁹

Av 35 kap. 1 § andra stycket IL framgår att med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Det innebär att en utgift för intäkternas förvärvande eller bibehållande såsom ett marknadsföringsbidrag inte är att anse som ett koncernbidrag trots att den praktiska effekten i stort sett är densamma. Skillnaden är att avdrag måste styrkas medan koncernbidrag får ges så länge de uppställda förutsättningarna är uppfyllda. Givaren får t.o.m. ge ett så stort koncernbidrag att dennes resultat blir noll. Att avdrag inte medges för koncernbidrag till ett utländskt koncernföretag som inte är skattskyldigt i Sverige är sunt eftersom det annars hade kunnat leda till att vinster kunnat flyttas från Sverige till andra länder.¹⁰

En förutsättning för att bidraget ska vara avdragsgillt är att bidraget hänför sig till en driftkostnad för det svenska företaget, t.ex. koncerngemensamma anordningar, funktioner eller tjänster. Avdrag medges endast till den del som det kan betraktas som en driftkostnad. Alltså måste den koncerngemensamma nyttigheten som kostnaderna avser och ha kommit företaget till godo i

⁸ Jfr RÅ 1994 ref. 85. Etableringen på en ny marknad ska teoretiskt sett innebära att inkomsterna kommer att öka för det svenska bolaget.

⁹ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 104. Se även Burmeister, Internprissättning och omkaraktäring, s. 171.

¹⁰ Se 35 kap. 2 § IL. Notera även 35 kap. 2 a § IL.

motsvarande mån.¹¹ Föreligger det ingen motprestation kan det snarare vara att anse som en gåva, kapitaltillskott eller förtäckt vinstutdelning där andra regler aktualiseras. I nästkommande kapitel ska avdragsrätten undersökas för att försöka komma fram till vad som faktiskt får dras av och inte.

2.2 Allmänt om avdragsrätten

Att det föreligger avdragsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. *”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter”*. Av lagtexten framgår alltså att utgifterna ska dras av.

Först ska det inledas med att förklara vad som avses med näringsverksamhet. Definitionen av näringsverksamhet framgår direkt av 13 kap. 1 § IL. Av bestämmelsens första stycke framgår att *”Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.”* De rekvisit som bestämmelsen uppställer såsom yrkesmässighet och självständighet är endast av relevans för fysiska personer när en avgränsning ska göras mellan inkomstlagen tjänst och inkomstslaget näringsverksamhet.¹²

Efter 1990 års skattereform beskattas juridiska personer enbart i inkomstslaget näringsverksamhet. Efter införandet av 13 kap. 2 § IL har man nu även täckt in exempelvis stiftelser, kapitalförvaltning, lotterier eller andra inkomster och utgifter som inte hänför sig till 13 kap. 1 § IL vilket innebär att juridiska personer alltid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det ska dock noteras att bara för att en inkomst eller utgift hänför sig till inkomstslaget

¹¹ R. Dahlman, L. Fredborg och E. Dahlman Löfgren, Internationell beskattning (2022, JUNO), Avsnitt 3, kapitel 16, under rubriken 5.1 Inledning.

¹² Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (28 sep. 2022, JUNO), kommentaren till 13 kap. 1 § IL.

näringsverksamhet innebär det inte nödvändigtvis att de ska tas upp - det blir de allmänna reglerna som avgör huruvida det ska ske eller inte.¹³

Vad räknas då som inkomst? Generellt är det alla förmögenhetstillskott som en person erhåller under året. När det kommer till företagsbeskattning är det dock endast de inkomster som definieras i bestämmelserna om inkomst av näringsverksamhet som finns i kapitel 13–40 IL som gäller.¹⁴ Historiskt har Sverige byggts upp kring ett nettoinkomstbegrepp vilket har inneburit full avdragsrätt med vissa undantag. Numera använder man dock sig alltmer av ett bruttoinkomstbegrepp vilket innebär att beskattning kan ske även om det inte finns ett överskott, det aktualiseras främst genom de olika reglerna om kapitalförluster och avdragsbegränsningar.¹⁵

Utgångspunkten är att det alla utgifter för att förvärva intäkter är avdragsgilla. Det finns även ytterligare avdragsbestämmelser vilka anges i andra stycket i 16 kap. 1 § men även en rad undantag från avdragsrätten vilket återfinns i övriga bestämmelser i 16 kap. IL. Värt att notera att bestämmelsen riktar in sig på utgifter för att *förvärva* eller *bibehålla* inkomster. Avdrag får som utgångspunkt inte göras för att exempelvis förvärva en näringsverksamhet som i sin tur ska generera intäkter.¹⁶ E contrario innebär det att utgifter som inte har till syfte att förvärva eller bibehålla inkomster får inte dras av. Vidare av 9 kap. IL framgår explicit vissa utgifter som inte får dras av. Det innefattar b.la. levnadskostnader, gåvor, vissa räntor, sanktionsavgifter, mutor, underhåll m.m.¹⁷

¹³ Se Prop. 1999/00:2 del 2 s. 158 f. Se även Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (28 sep. 2022, JUNO), kommentaren till 13 kap. 2 § IL.

¹⁴ Rabe & Hellenius, Det svenska skattesystemet, 2011, JUNO, s. 48.

¹⁵ Ibid, s. 49.

¹⁶ Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (22 sep. 2022, Version 22A, JUNO), kommentaren till 16 kap. 1 §. Se även RÅ 1970 Fi 2017 där ett svenskt aktieföretag nekades avdrag för kostnader som hörde samman med ett aktieförvärv av ett utländskt företag, trots att bolaget menade att förvärvet var ett led i strävan att bibehålla inkomster och ytterligare ta marknadsandelar på världsmarknaden. Däremot ansåg RÅ att kostnader för planering av bolagsbildningen var avdragsgillt. Jfr RÅ 1992 ref. 55 II där tryckkostnaden för en broschyr som skulle distribueras i syfte att anskaffa kapital ansågs avdragsgill.

¹⁷ Se vidare i 9 kap. IL.

Det krävs inte att utgiften faktiskt genererar någon inkomst, eller har varit nödvändig för den delen, utan kostnader som uppkommer exempelvis under verksamhetsplanering, oljeborrningsprojekt eller reklam är som utgångspunkt avdragsgilla oavsett om initiativen är lyckade eller ej.¹⁸ Detta ter sig rimligt eftersom det inte går att på förhand gissa sig till framtida produktavsättning eller försäljning av tjänster, eller om exempelvis en marknadsföringskampanj ger önskat resultat.

Det finns inte heller något krav på ett direkt samband mellan en utgift och en specifik intäktspost. Det relevanta är att det finns ett samband mellan företagets verksamhet som sådan och de kostnaderna som man gjort avdrag för.¹⁹

2.2.1 Grundläggande principer för avdragsrätt

Det finns några fundamentala principer för avdragsrätten som endast till viss kan skönjas via lagtext. De framgår inte uttryckligen av bestämmelserna utan de ligger snarare i bakgrunden såsom en grundbult till skattesystemet som sådant. Dessa principer för avdragsrätten är följande:

- Utgifterna ska hänga samman med förvärvandet eller bibehållandet av en inkomst,
- Utgifterna ska vara individualiserade och,
- Utgifterna ska vara konkretiserande

Det måste alltså föreligga ett samband mellan inkomsten och utgiften. Vidare ska utgifterna hänga samman med förvärv eller bibehållande av inkomst, inte förvärv eller förbättring av en förvärvskälla och det får inte finnas något avdragsförbud. Individualiseringskravet innebär att en konkret utgift måste

¹⁸ Se RÅ 1992 ref. 55 I där planeringskostnader i samband med ett icke genomfört aktieförvärv ansågs som driftskostnader och var därmed avdragsgilla. Se också RÅ 1979 ref. 1:37 där avdrag för kostnaderna gällande en misslyckad brunnsbörning medgavs.

¹⁹ Skatteverkets rättsliga vägledning 2022, övriga kostnader, (andra kostnader i näringsverksamhet). Se även Arla-målet, HFD 2018 ref. 55 vilket förklaras i avsnitt 2.2.2.

vara hänförlig till en specifik skatteskyldig, alltså den som har utgiften är den som får göra avdrag.²⁰

2.2.2 Anknytning mellan utgifter och företags verksamhet

I rättsfallen RÅ 1976 ref. 127 I och II fastslog HFD såsom avdragsgilla kostnader är dels åtgärder som påverkar avsättningen av ett bolags produkter, dels att åtgärder, för att vara avdragsgilla, måste innefatta ett direkt samband mellan företags verksamhet och kostnaderna.

HFD:s ståndpunkt från 1976 års rättsfall fastslogs senare även i RÅ 2000 ref. 31 I och II vilket gällde avdragsrätt för sponsring, vilket inte fanns med i skattelagstiftningen vid tiden för avgörandet. Eftersom principerna som utrönas i det första rättsfallet kommer enbart detta att redogöras för. Det gällde ett bolag som tillsammans med sina dotterbolag träffat ett avtal om huvudsponsorskap för Kungliga teaterns internationella verksamhet. Bolaget sponsrade Operan med 9 mkr om året och i motprestation fick de b.la. ett ex antal biljetter till varje föreställning med en internationell artist som sattes upp inom ramen för samarbetet, de fick möjlighet att själva arrangera tillställningar och även möjlighet till marknadsföring. Frågan i målet gällde huruvida bolaget skulle medges avdrag för sponsorbidrag.

Den första frågan HFD tog ställning till var huruvida sponsringen utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. HFD uttryckte att det endast i undantagsfallet att det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan avdrag vägras. I fallet ansåg HFD inte att det fanns anledning att underkänna de yrkade avdragen på den grund att sponsorersättningen inte skulle göra en omkostnad i verksamheten.

²⁰ Rabe & Hellenius, Det svenska skattesystemet s. 59 f.

Den andra frågan var då huruvida sponsorersättningen skulle omfattas av avdragsförbudet för gåva. HFD konstaterade inledningsvis att rekvisiten för gåva såsom förmögensöverföring, frivillighet och gåvoavsikt inte var för handen eftersom det förelåg en motprestation. Vidare gick HFD in på huruvida ersättningen var skälig eller inte. Då uttalade HFD att hänsyn måste tas till alla aspekter och inte bara direkta tjänster, vilket innefattar t.ex. exponering av reklam eller andra indirekta tjänster och anförde vidare ”[...] *Det kan t.ex. finnas så stark anknytning mellan sponsorns och mottagarens verksamheter att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet [...]*”.

I målet kom HFD fram till att sponsorersättningen som kunde hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader inte träffades av avdragsförbudet för gåvor. Däremot ansågs den del av bidraget som allmänt stöder Operans verksamhet utgöra gåva, och var därmed inte heller avdragsgill. Att företaget kan få förbättrad goodwill och således vara kommersiellt motiverade hindrar inte att avdragsförbudet kan vara tillämpligt. Slutsatsen kan alltså sägas vara att avdrag får göras motsvarande värdet för motprestationerna som tillkommer bolaget direkt eller indirekt och det får göras en skälighetsbedömning av värdet. Samma principer tillämpades även i det andra rättsfallet.

Samma ståndpunkt har bekräftats senare genom HFD 2014 ref. 62 som var ett överklagat förhandsbesked. Där yrkade företaget avdrag för utgifter i samband med klimatkompensation som bestod av förvärv av utsläppsrätter som gav bolaget förutsättningar för trädplanteringsprojekt i Uganda. Däremot avsåg inte bolaget att marknadsföra de klimatkompenserade åtgärderna på produkterna. HFD ansåg därmed att det inte tillkom bolaget någon motprestation, och inte heller fanns det någon egentlig anknytning mellan bolagets verksamhet avseende trädplanteringsprojektet och bolagets ekologiska produkter. I rättsfallet vidhöll HFD tidigare ståndpunkter att om en motprestation inte föreligger ska det åtminstone finnas en stark anknytning mellan den egna verksamheten och den verksamheten som stöds, och att även

att utgifterna är kommersiellt motiverade såsom goodwill inte utgör ett hinder för att tillämpa avdragsförbudet för gåvor. Bolaget medgavs inte avdrag för kostnaderna.

Ett annat belysande rättsfall är HFD 2018 ref. 55 där ett bolag fick avdrag för klimatkompensation, genom trädplantering, såsom marknadsföringskostnader eftersom bolaget syftade till att använda klimatkompensation i marknadsföringssyfte vid försäljningen av deras produkter. SKV ansåg att trädplanteringen skulle anses som gåva. HFD ansåg att marknadsföringen av klimatkompensationen hade främjat försäljningen av bolagets ekologiska produkter. Vidare uttalade HFD att det är endast om det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande som avdrag kan vägras med hänvisning till den generella avdragsbestämmelsen i 16 kap. 1 § IL. HFD noterade dock att bara för ett företag kan få förbättrad goodwill och att utgifter kan vara kommersiellt motiverade utgör det inget hinder för att avdragsförbudet för gåva kan vara tillämpligt.²¹

2.3 Marknadsföringsbidrag i förhållande till koncernbidrag

2.3.1 Allmänt

Ett koncernbidrag enligt inkomstskattelagens definition är en inkomstöverföring som kan ges dels från ett moderbolag till ett dotterbolag, dels mellan två dotterbolag under vissa förutsättningar. Det krävs dock inte att det sker en faktisk förmögenhetsöverföring.²² Syftet med bestämmelserna är att skattebelastningen för en koncern ska vara densamma som om

²¹ Värt att notera är att både förvaltningsrätten och kammarrätten avslog yrkande med motiveringen att det var att anse som gåva, dels eftersom motprestation saknades, dels att det saknades sådan stark anknytning som krävs mellan bolagets verksamhet och trädplanteringen som krävs för att avdragsrätt ska föreligga. Jfr HFD 2014 ref. 62 där avdrag ej medgavs b.la. eftersom företaget inte använt klimatkompensationen i reklamsyfte. HFD menade att det inte fanns någon motprestation som kom företaget till del vilket skedde i HFD 2018 ref. 55.

²² Jfr RÅ 1999 ref. 74.

verksamheten bedrivits som ett enda företag. Bestämmelserna som finns i 35 kap. IL har sedan dess införande förändrats genom b.l.a. en utökning av koncernbidrags-berättigade.²³

Trots att marknadsföringsbidraget kan ha påtagligt liknande effekter som koncernbidraget utgör det enligt lagens ordalydelse inget koncernbidrag. Av 35 kap. 1 § andra stycket IL framgår att med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Det är genom denna bestämmelse som avdrag för marknadsföringsbidrag tar sin utgångspunkt. Det finns alltså genom denna bestämmelse en möjlighet för givaren att göra avdrag trots att rekvisiten för koncernbidrag inte är uppfyllda.

Arvidsson skriver om tre typer av koncernbidrag, öppna, dolda och koncernbidrag som utgör en omkostnad, vilka ska redogöras för här nedan.²⁴

2.3.2 Öppna koncernbidrag

Det öppna koncernbidraget innebär det kodifierade koncernbidraget. Det *ska* tas upp hos mottagaren och dras av hos givaren enligt 35 kap. 1 § IL, det ska således påverka båda bolagen symmetriskt. Vidare måste det föreligga ett s.k. kvalificerat koncernförhållande vilket definieras vidare i 35 kap. För att kvalificerat koncernförhållande ska föreligga krävs b.l.a. att moderbolaget äger mer än 90 procent av dotterbolagen vilket definieras i 35 kap. 2 § IL.

För att koncernbidrag ska kunna utgå ska vissa grundförutsättningar vara uppfyllda, vilka framgår av 35 kap. 3–8 §§ IL. Moderbolaget ska som utgångspunkt äga mer än 90 % av rösterna i det eller de dotterbolag som är involverade i arrangemanget för att reglerna ska aktualiseras.²⁵ Syftet med 90

²³ Prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 421 f.

²⁴ Se Arvidsson, SvSkT 1994:6 s. 407.

²⁵ Definitionen framgår av 35 kap. 2 § IL.

% gränsen har, enligt förarbetena, varit att vid understigande ägarandel kan inte moder- och dotterföretag betraktas som en skattskyldig enhet. Vid en överföring är det i sådant fall antingen att tala om utdelning, aktieägartillskott eller en kostnad i givarens verksamhet. Sakkunniga uttalade emellertid att avdragsrätt för koncernbidrag ska medges om det utgör en driftkostnad i bolagets verksamhet oaktat ägarkravet.²⁶ Vidare finns tidsaspekten som framgår av 35 kap. 3 § IL – moderbolaget måste ha ägt dotterbolaget under hela beskattningsåret eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet. Detta eftersom man vill förhindra utjämning av förluster som uppkommit under den tid då det kvalificerade koncernförhållandet inte förelegat.²⁷ Vidare finns ytterligare förutsättningar 35 kap. 3 § IL där det framgår b.l.a. att båda parterna redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen, mottagaren inte ska anses ha hemvist i annan utländsk stat enligt skatteavtal, att näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantaget från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal och om bidraget lämnas från dotterföretag till moderföretag, moderbolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget.²⁸

Förutsättningarna som anges i 35 kap. 3–7 §§ IL måste dock inte alltid vara uppfyllda. I 35 kap. 8 § IL finns en dispensbestämmelse av vilken det framgår att regeringen får medge att ett bidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren även om förutsättningarna inte är uppfyllda. Detta gäller dock bara om:

- Bidraget lämnas från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag som givaren har intressegemenskap med,
- Bidraget lämnas för en verksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt, och
- Bidraget redovisas öppet

²⁶ Prop. 1965:126 s. 24 f. Se även SOU 1964:29 s. 90 där utredningen motiverade 90 %-gränsen med att det var först vid denna gräns som bolagen enligt dåvarande aktiebolagslagen kunde sammanföras genom fusion och således bli en enda skattskyldig.

²⁷ Se Baran, Inkomstskattelagen (1999:1229) 35 kap. 3 §, Lexino 2022-01-01 (JUNO)

²⁸ Jfr RÅ 2000 ref. 17.

Av förarbetena framgår dock att det ska vara bidrag som kan antas ingå som ett led i en verksamhet som är av väsentlig betydelse för landets ekonomi. Således räcker det inte att bidraget kan ha väsentlig betydelse för de inblandade företagens ekonomi. Det kan gälla verksamheter som berör exempelvis kraftförsörjning, kommunikation eller försvar. Huvudsakligen är att det bidraget är påkallat av väsentliga samhällsintressen.²⁹

Det öppna koncernbidraget är inte att anse som en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster till skillnad från 16 kap. 1 § IL.³⁰ Det sistnämnda innebär att ifall bidraget skulle vara en utgift för intäkternas förvärvande får avdrag göras men då aktualiseras den generella avdragsbestämmelsen i 16 kap. 1 §. Bidraget är i sådana fall avdragsgillt även om villkoren beträffande öppna koncernbidrag inte är uppfyllda men samtidigt om 35 kap. 1 § andra stycket aktualiseras så är det inte att anse som ett koncernbidrag.³¹

2.3.3 Dolda koncernbidrag

Med ett dolt koncernbidrag avses en förmögenhetsöverföring från ett bolag till ett annat utan krav på motprestation. Sker en motprestation utgör det ju sedvanlig betalning. Det kan det uppstå en bidragssituation om överföringen sker utan motprestation eller i de fall där avvikande prissättning används, då utgör mellanskillnaden upp till marknadsmässigt pris bidragsdelen.³²

När det gäller dolda koncernbidrag skriver Arvidsson om att det i praktiken är oskrivna regler som gäller. En sådan överföring kan ske t.ex. genom felaktig prissättning vid egendomsöverlåtelsen under förutsättning att det

²⁹ Prop. 1972:13 s. 9.

³⁰ Se 35 kap. 1 § andra stycket IL.

³¹ Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (28 sep. 2022, JUNO), kommentaren till 35 kap. 1 § IL.

³² Wiman, beskattning av företagsgrupper, s. 67.

råder ett kvalificerat koncernförhållande och att inte reglerna om öppna koncernbidrag kringgås så att det medför en otillbörlig skatteförmån.³³

2.3.4 Koncernbidrag som omkostnad

Koncernbidrag som omkostnad anses ibland vara en typ av koncernbidrag³⁴ vilka är avdragsgilla för att de utgör en omkostnad i det givande bolagets verksamhet. Det är den sortens bidrag som ibland även kallas marknadsföringsbidrag. Motivering till att koncernbidrag ska medges trots att förutsättningarna inte är uppfyllda redogörs för nedan. Wiman delar inte upp koncernbidragsformerna på det sätt Arvidsson gjort utan han sorterar in koncernbidrag som omkostnad i kategorin dold inkomstöverföring.³⁵

I förarbetena till reglerna om koncernbidrag uttalades att för avdragsrätt för koncernbidrag som utgör en omkostnad i givarens verksamhet måste det finnas ett *klart samband* mellan de verksamheter de berörda företagen bedriver. De ansåg att det var svårt att ange under vilka förhållanden och vilka belopp avdrag kan medges och några generella beräkningsgrunder kunde inte ges, utan det får bedömas från fall till fall. En avgörande faktor ska emellertid vara om bidraget kan anses motiverat av det ena givarens intresse i det mottagande bolaget. Det kritiserades dock av många remissinstanser att utredningen inte framlade några vägledande normer beträffande när ett koncernbidrag ska anses utgöra en driftkostnad i rörelsen. Det resulterade i att kravet på att koncernbidraget måste utgöra en driftkostnad slopades gällande de öppna koncernbidragen.³⁶

Vidare framhölls att avdragsrätt kan föreligga för koncernbidrag även mellan ett svenskt och ett utländskt bolag där det råder intressegemenskap, om det

³³ Arvidsson, SvSkT 1994:6 s. 407. Se även prop. 1965:126 s. 52 f. och SOU 1964:29 s. 81 f.

³⁴ Notera att lagtexten i 35 kap. 1 § andra stycket uttryckligen föreskriver att en utgift för intäkternas förvärvande inte utgör ett koncernbidrag. Terminologin koncernbidrag som omkostnad kommer dock fortsatt användas här för att underlätta eftersom dels förståelsen för läsaren, dels själva redogörelsen eftersom terminologin är vedertagen inom litteraturen.

³⁵ Se Wiman, beskattning av företagsgrupper, s. 84 f.

³⁶ Prop. 1965:126 s. 27 och s. 50. Se även SOU 1964:29 s. 100 f.

utgör en kostnad som har direkt samband med de affärstransaktioner som förekommer de involverade bolagen sinsemellan. Till stöd för detta anfördes att moderbolaget har ett intresse av att bekosta vissa av dotterbolagets utgifter eftersom det skulle innebära att om kostnader tagits av dotterbolaget hade inte moderbolaget kunnat ta ut samma pris på sina varor. Nu kommer i stället kostnaderna tillbaka i form av högre försäljningsvinst.³⁷ Vidare menade man att avdrag ska åtminstone kunna medges om en motsvarande vinstöverflyttning via prissättning är acceptabel.³⁸

Ett banbrytande rättsfall inom denna kategori är det s.k. Arafart-målet från 1943.³⁹ Aktiebolaget Arafart hade för taxeringsåret 1942 dragit av ett betydande belopp som i bolagets vinst- och förlusträkning angetts utgöra koncernbidrag till två systerbolag. Ett av bolagen hade haft ett underskott i sin rörelse. HFD ansåg att bidragen var avdragsgilla. Till stöd för detta anförde de b.la. att hänsyn skulle tas till bolagens intressegemenskap och det inre sammanhang som fanns mellan bolagens verksamhet.⁴⁰

Det var en kort och koncis motivering från HFD och någon egentlig slutsats av uttrycket ”inre sammanhang” går inte att dra. Emellertid har begreppet diskuterats i litteraturen. Romby anför att det verkar krävas en vertikal integrerad verksamhet där bolagen har betydande affärer sinsemellan, men att även horisontell integration kan vara tillräckligt.⁴¹ Ett utlåtande som enligt mig är diffust. Jag tolkar det på så sätt att vertikal integration är ett minimikrav såsom utgångspunkt för bidragsgivande men att det *kan* vara räcka med horisontell integration i vissa fall.⁴² Wiman anför att en avgörande aspekt var om verksamheterna ingick i samma förvärvskälla och således utgjorde ett inre

³⁷ Prop. 1965:126 s. 27 f.

³⁸ SOU 1964:29 s. 101.

³⁹ RÅ 1943 ref. 50.

⁴⁰ Se även t.ex. RÅ 1991 ref. 107 där HFD uttalat att ett svenskt företag i en internationell koncern kan ha rätt att dra av kostnader för t.ex. koncerngemensamma anordningar, funktion eller tjänster såsom driftkostnad.

⁴¹ Romby, Underskott i aktiebolag, s. 367.

⁴² Med vertikal integration avses bolag som följer samma led såsom produktion, distribution och försäljningsled där ett bolag kontrollerar hela kedjan. Med horisontell integration avses t.ex. flera självständiga företag med samma moderbolag.

sammanhang och därmed bör det enligt Wiman inte spela någon roll om verksamheten är vertikalt eller horisontellt integrerad.⁴³

1986 kom ett avgörande som gällde beträffande marknadsbidrag där det rörde vissa oklarheter huruvida lönekostnader var avdragsgilla eller inte, vilket ska redogöras för nedan såsom utgångspunkt. Vidare 1994 kom två avgöranden från HFD där de slog fast de principer som gäller för marknadsbidrag, alltså under vilka förutsättningar avdrag får göras. Vidare 1995 kom det sex notismål där HFD avgjorde sex överklaganden beträffande marknadsbidrag. I alla dessa notismål refererade HFD tillbaka till 1994 års avgörande beträffande de principer och förutsättningar som gällde.⁴⁴ Nedan ska redovisas för dessa principiella mål tillsammans med en avslutande analys i slutet av avsnittet.

2.4 Rättspraxis

2.4.1 RÅ 1986 not. 250

Målet handlade om en koncern där moderbolaget var beläget i Sverige. Koncernen innefattade flera bolag, både svenska och utländska. Forskning, utveckling och produktion hänförde sig främst till de svenska bolagen medan de utländska bolagen främst utgjorde försäljningsbolag som främst köpte sina varor från det svenska moderbolaget.

Bolaget hade begärt avdrag för dels lönekostnader, dels pensionskostnader hänförliga till chefer som tjänstgjorde hos utländska dotterbolag där de haft anställning samtidigt som anställningen bestått hos moderbolaget. Avdraget motiverade detta med att cheferna utförde vissa tjänster åt moderbolaget, tillvaratog och främjade moderbolagets intressen och att en sådana personer var nödvändig att ha i utländska dotterbolag på grund av detta. De deltog även i konferenser, bedömde politiska risker, integrations- och

⁴³ Wiman, beskattning av företagsgrupper, s. 85.

⁴⁴ Se även KamR 3291-11 och KamR 7069-04 som hänvisade till 1994-års mål.

etableringsmöjligheter m.m. Kammarrätten ansåg att detta var godtagbart och HFD fastställde kammarrättens domslut.

2.4.2 RÅ 1994 ref. 85

Detta mål handlade om ett svenskt bolag (Eka Nobel) som bildat ett bolag, Ekarasio, tillsammans med ett finskt bolag i början på 1980-talet. I slutet av 1983 blev Eka Nobel ensam ägare av Ekarasio.

För beskattningsåret 1983 hade Eka Nobel dragit av utgifter som innefattade två marknadsbidrag samt ett avstående från att fakturera Ekarasio för hyra av en BMA-anläggning vilket gällde en viss summa för leasing och en viss summa för royalty på försäljning av komponenter. Vidare hade Eka Nobel 1980 bildat ett amerikanskt dotterbolag vilket de hade utbetalat ersättning för management- och consulting services.

Frågorna i målet var huruvida de ekonomiska stöden var avdragsgilla, men även huruvida felprisregeln var tillämplig. HFD konstaterade att stöden då måste utgöra omkostnader för att förvärva eller bibehålla intäkter och alltså utgöra driftkostnader i bolagets rörelseverksamhet. HFD uttalade att de kostnader som lagts ner under ett år inte behöver ge upphov till intäkter samma år, dessutom kan rätt till avdrag också föreligga om de består av bidrag till ett annat rättssubjekt.

Den första frågan gällde huruvida stöden till Ekarasio skulle anses vara en avdragsgill omkostnad i Eka Nobels rörelse. HFD ansåg att så var fallet trots att stödet var relativt stort i förhållande till värdet av Eka Nobel och Ekarasios affärer och att bolaget ägdes till hälften av ett finskt bolag. Till stöd för detta anförde HFD att Eka Nobels uppgifter om att satsningen på den finska marknaden ingick i en större internationell satsning på två produkter benämnd BMA och ett Compozilsystem där BMA ingick som en del. Att satsningarna krävt stora resurser ekonomiskt och tidsmässigt var godtagbart och uteslöt inte avdragsrätt.

Därefter gick HFD vidare in på huruvida delägandet skulle påverka avdragsrätten. HFD menade att trots att försäljningsverksamheten i Finland endast avsåg cirka 35 % av Eka Nobels produkter ansågs det inte sannolikt att Eka Nobel haft anledning att stödja den del av företaget som inte hade med deras produkter att göra. Vidare har Ekarasios verksamhet väsentligen haft till uppgift att verka för avsättningen av Eka Nobels produkter. Sammantaget ansåg HFD att dessa utgifter utgjorde avdragsgilla omkostnader för intäkternas förvärvande.

När det kom till Eka Nobels underlåtenhet att fakturera Ekarasio för hyra, leasing och royalty ansåg HFD dock att utgifterna var affärsmässigt motiverade och tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap och korrigeringsregeln var därmed inte tillämplig.

Däremot gällande utbetalningarna till det amerikanska dotterbolaget ECI för management- och consulting services kom HFD till en annan slutsats. Det hade visats att Eka Nobel hade haft för avsikt att tillgodose behovet av BMA-produkten på den amerikanska marknaden med en fabrik i USA vilket innebar att de varor som produceras och säljs på den amerikanska marknaden resulterar i intäkter för det amerikanska rättssubjekt som äger fabriken och inte det svenska. Vidare med hänsyn till Eka Nobels uppgifter om att det tar särskilt lång tid att upparbeta den amerikanska marknaden så kan utbetalningar som gjorts inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge intäkter i det svenska bolagets rörelse och därmed inte heller avräknas mot bolagets rörelseintäkter. Det sista bidraget var därmed enligt HFD inte avdragsgillt.

Rätten var oenig gällande marknadsbidragen till det amerikanska bolaget. Justitieråden Lavin och Dahlman var skiljaktiga och ansåg att bidraget till ECI varit ett led i Eka Nobels internationella satsning beträffande Compozil-systemet och att syftet med bidraget får antas ha varit att jobba sig in på den svårarbetade amerikanska marknaden, vilket även, enligt bolaget, skulle

underlätta inträdet på andra marknader vilket skulle kunna medföra intäkter till det svenska bolaget på sikt.

Compozilsystemet blev en succé och under uppbyggnadstiden fram till hösten 1987 levererades all BMA som behövdes i USA från Eka Nobels fabrik i Sverige. Detta skulle enligt de skiljaktige mätas störst tyngd och de fann ingen anledning att frångå Eka Nobels inställning i målet att utgifterna för management och consulting services var att anse som omkostnader som på sikt kunde antas ge intäkter till Eka Nobel.

2.4.3 RÅ 1994 not. 697

I detta rättsfall hade ett svenskt moderbolag utgivit ett marknadsföringsbidrag till ett norskt dotterbolag. Bolaget sysslade med tillverkning och försäljning av förpackningar. Moderbolaget sålde sina produkter till det norska dotterbolaget som därefter sålde produkterna på den norska marknaden. Det svenska bolaget hade utgivit ett marknadsföringsbidrag till det norska bolaget som det svenska bolaget ville dra av såsom kostnader för intäkternas förvärvande.

Det svenska bolaget menade att man i stället kunde gett det norska bolaget provisioner men att det medfört högre kostnader. Skattemyndigheten menade att produkterna såldes till självkostnadspris och en prisjustering därmed inte var möjlig.

Länsrätten och kammarrätten konstaterade att kraven för att dra ett moderbolag att dra av bidrag till utländska dotterbolag kan vara en avdragsgill kostnad under förutsättning att det finns en intressegemenskap, kostnaden har ett direkt samband med de affärstransaktioner som förekommer mellan bolagen och att kostnaden, om den uppkommit i moderbolaget, utgjort en kostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande.

Bidraget hade bokförts som försäljningskostnader men samtidigt framkom att bidraget beloppsmässigt stämde överens med det norska bolagets förluster

under 1982-1987, således talade omständigheterna starkt för att bidraget var ett förlusttäckningsbidrag. Det svenska bolaget hade inte heller kunnat visa på några särskilda marknadsföringsåtgärder som vidtagits, inte heller omfattningen av försäljningsansträngningarna på den norska marknaden.

Kammarrätten ansåg att oavsett om marknadsföringsbidragen motsvarat förlusterna och med övriga omständigheter som framkommit saknades skäl att vägra avdrag för kostnaderna. Motivering var att det helägda norska bolagets enda uppgift var att sälja moderbolagets produkter och att syftet med bidraget var moderbolagets önskan om att på sikt få till stånd en vinstgivande försäljning på den norska marknaden. HFD gjorde samma bedömning som kammarrätten och fastställde kammarrättens domslut och medgav avdrag för det svenska bolaget.

2.4.4 RÅ 1995 not. 384

Detta mål gällde ett bolag som tillverkade ventilationskanaler och tätningslister. Deras huvudsakliga tillverkning av ventilationskanaler och tätningslister skedde i Sverige. Bolaget hade gjort avdrag för marknadsbidrag om till tre utländska dotterbolag. Regeringsrätten anförde att dotterbolagen visserligen kunde tillverka och sälja vissa okomplicerade produkter på grund av fraktkostnaderna som annars uppkommit. I övrigt hade de till huvudsaklig uppgift att marknadsföra svensktillverkade produkter.

HFD konstaterade att de lämnade bidrag kraftigt understeg de utländska dotterbolagens försäljningskostnader för de svensktillverkade produkterna. Vidare anförde HFD att även om vissa produkter tillverkas lokalt där dotterbolagen är belägna så understeg bidragen de utländska företagens försäljningskostnader för de svenska produkterna kraftigt och skulle därför anses utgöra omkostnader i Lindabs rörelse och HFD gick på bolagets sida.

2.4.5 RÅ 1995 not. 385

I detta mål hade ett bolag för taxeringsåret 1987 gjort ett avdrag för bidrag vilket hänförde sig till igångsättningskostnader hos dess dotterbolag i

Tyskland vars enda uppdrag bestod i att sälja moderbolagets produkter. Dessförinnan hade bolaget gjort avdrag för bidrag de senaste 3 åren. Innan 1983 hade försäljning skett genom agentverksamhet, därefter skedde en förändring för att tillvarata möjligheten att öka omsättningen av moderbolagets produkter (vilket också skedde) genom ett tyskt bolag. Kostnaderna för marknadsbearbetningen togs upp av dotterbolaget då personal därifrån svarat för detta. Vidare framgick att bidraget i princip motsvarade bolagets årets förlust för året 1986.

HFD konstaterade b.l.a. att försäljningen av bolagets produkter i Tyskland hade ökat för varje år och att detta varit målsättningen med bidragen, dvs, öka avsättningen av bolagets produkter samt att dotterbolagets enda verksamhet bestått i att avsätta moderbolagets produkter. Dotterbolaget gick från år 1987 dessutom med vinst. Sammantaget konstaterade HFD att bidraget utgjorde en omkostnad i moderbolagets rörelse och var därmed avdragsgillt. Gällande de olika principiella ståndpunkterna hänvisade HFD tillbaka RÅ 1994 ref. 85 och RÅ 1994 not. 697.

2.4.6 RÅ 1995 not. 386

Målet handlade om huruvida stöd i olika former som ett moderbolag utgett till ett dotterbolag i utlandet utgjorde utgifter för inkomsters förvärvande. Målet gällde ett svenskt bolag som tillverkade rostskyddsprodukter som huvudsakligen såldes till bilindustrier och rostskyddsverkstäder. Exporten av produkterna skedde främst genom helägda dotterbolag i utlandet. Bolagets hade begärt avdrag för marknadsföringsbidrag till ett dotterbolag i Singapore, samt ett bidrag avseende en kreditfaktura till ett dotterbolag i England för b.l.a. lagerhållningskostnader.

När det gällde dotterbolaget i Singapore hade en viss del av summan bidragit till att de inte förbrukat hela sitt aktiekapital, resterande hade överförts från dotterbolaget i Singapore till ett annat koncernbolag i USA vilket avsåg att täcka kostnader för b.l.a. resor till, reklam och löner i samband med marknadsföring eftersom Singapore-bolaget inte ensamt skulle kunna

finansiera detta. Syftet var att öka bolagets avsättning av de svensktillverkade produkterna på nya marknader

Gällande dotterbolaget i England utgjorde en del av summan ersättning för ett förstört lager av produkter p.g.a. ovarsam hantering, en annan del avsåg marknadsföringskostnader samt löner, sociala avgifter och resekostnader för försäljare. Moderbolaget ansåg att dotterbolaget inte skulle bära kostnaderna för ett misslyckande och att det var ofrånkomligt att de skulle ersättas för detta, vilket även varit aktuellt om ett utomstående bolag hade anlåtats. Gällande kostnaderna för det engelska dotterbolaget hade skattemyndigheten vid tiden för prövning i högsta förvaltningsdomstolen inte längre någon erinran mot av kostnaderna ansåg avdragsgilla såsom driftkostnader i moderbolagets rörelse.

HFD kom fram till att ansåg att stödet både till Singapore-bolaget och dotterbolaget i England utgjorde omkostnader för moderbolaget och driftkostnader i dess rörelse och därmed var avdragsgillt såsom utgifter för intäkternas förvärvande. Värt att notera är att avdrag medgavs för bidraget till det engelska bolaget trots att satsningen var misslyckad.

2.4.7 RÅ 1995 not. 387

I detta mål hade ett svenskt bolag till sitt amerikanska dotterbolag ett bidrag. Det amerikanska bolaget bedrev försäljning uteslutande för det svenska bolagets räkning. Bidraget avsåg b.l.a. lönekostnader och diverse driftkostnader. Vidare utgick arvode för administrativa tjänster och rådgivning i samband med en förändrad försäljningsinriktning på grund av ett misslyckat försäljningsprojekt samt ett förlusttäckningsbidrag för det amerikanska dotterbolagets förlust som uppkom i samband med utförsäljning av lager på grund av omstruktureringen.

HFD ansåg att de kostnader bidragen hänförde sig till var av affärsmässiga skäl med hänsyn till den förändrade försäljningsinriktningen. Vidare

konstaterade HFD att det inte framkommit någon anledning varför det svenska bolaget skulle utgett bidrag till det amerikanska dotterbolaget om det inte kunde förväntas leda till att bolaget skulle förvärva eller bibehålla intäkter i sin verksamhet. Sammantaget gick HFD på bolagets linje.

2.4.8 RÅ 1995 not. 388

Detta mål rör marknadsbidrag från ett svenskt bolag till utländska systerbolag. Det handlade om ett dotterbolag som vidareförädlade tunnplåt de köpt av sitt moderbolag. Därefter sålde Dobel vidare produkterna på den nordiska marknaden genom två systerbolag. Systerbolagen utgjorde försäljningsbolag och de sålde även andra produkter från moderbolaget. Försäljningsbolagen (systerbolagen) hade marknadsfört Dobels produkter och skulle därmed också få täckning för sina direkta försäljningskostnader samtidigt som eventuell vinst eller förlust tillkom Dobel. Bidragen som utgavs av Dobel hade till syfte att täcka försäljningskostnader och ansågs därmed som driftkostnader i moderbolagets rörelse. Avdrag medgavs.

2.4.9 RÅ Aa-81/81

Ett svenskt bageribolag hade under åren 1969-1974 bl.a. utgett dels marknadskommission och marknadsbidrag, dels tagit på sig lönekostnader och reklamkostnader hänförliga till verksamhet som bedrivits hos deras två tyska dotterbolag vilka bestod av ett försäljningsbolag och ett produktionsbolag. Organisatoriskt var försäljningsbolaget ett helägt dotterbolag och produktionsbolaget var ägt till 99 % av en av huvudaktieägarna i det svenska bolaget och till 1 % av försäljningsbolaget.

Det svenska bolaget åtog sig en del kostnader. Taxeringsintendenten motsatte sig detta till viss del och ansåg att avdragen skulle begränsas med hänsyn till dels det svenska ägarbolagets ringa ägandeflytande i det tyska produktionsbolaget samt att kostnaderna inte stod i proportion till omfattningen av försäljningsbolagets varuinköp från det svenska bolaget (cirka 10 % av totalt inköp).

HFD kom fram till att försäljningen av de svenska produkterna i det tyska försäljningsbolaget varit av obetydlig omfattning och att försäljning fick anses ha bedrivits i huvudsakligen för produktionsbolagets räkning och att det svenska bolaget endast genom försäljningsbolaget ägde endast en obetydlig andel om 1 %. På grund av detta ansåg HFD att de aktuella utgifter inte kunde ses som driftkostnader i det svenska bolagets rörelse och var därmed inte heller avdragsgilla.

2.5 Sammanfattning

Wiman uttalade att notisfallen från 1995 fastställde den praxis som uppkommit genom RÅ 1994 ref. 85 och konstaterade att för avdrag för bidragsrätt måste det dels utgöra en omkostnad i rörelsen, dels måste det finnas ett inte obetydligt samband mellan verksamheterna i de involverade företagen. Vidare konstaterade han att avdragsrätt bör föreligga så länge kostnaderna varit avdragsgilla om avdragen gjorts hos det givande bolaget. Att det rör sig om förlusttäckningsbidrag har inte heller verkat ha någon större betydelse enligt honom, således kan det användas även för detta ändamål.⁴⁵

En intressant aspekt som Wiman tar upp är tidpunkten för debiteringen av marknadsbidraget. Görs den i samband med bokslutet menar han att det finns anledning att misstänka att det rör sig om en vinstdisposition snarare än en driftkostnad.⁴⁶ Huruvida tidpunkten för debiteringen är av relevans är nog snarare en lite mer teoretisk frågeställning. Företagens verksamhet fortgår året om, huruvida avdraget görs det ena eller det andra året bör spela mindre roll. Bidraget får ju enligt rättspraxis inte vara för stort i förhållande till omsättningen. Vidare blir kan det bli problematiskt för Skatteverket att bevisa att debiteringen skett i syfte att disponera vinsten om det föreligger affärsmässiga skäl som dessutom är godtagbara utifrån rättspraxis.

⁴⁵ Wiman, Skattenytt 1996, s. 348.

⁴⁶ Wiman, beskattning av företagsgrupper, s. 86.

När det gäller RÅ 1994 ref. 85 har det i litteraturen påpekats att rättsfallet är av stort intresse och får ses som vägledning inför framtida bedömningar kring avdragsrätten för bidrag som hänför sig till uppbyggnad av utländska verksamheter. Det påpekades också att stödet till Ekarasio accepterades av domstolen trots att det var ett förlusttäckningsbidrag.⁴⁷ Sundgren tar upp att den distinktion som ska göras mellan driftkostnader och investeringskostnader och att avdrag endast medges för just driftkostnader.⁴⁸ Detta påstående kan ifrågasättas eftersom just det nekade avdraget för bidraget till det amerikanska bolaget innebar ju endast att intäkterna skulle uppkomma där. Hade utgifterna lett till intäkter för ett svenskt bolag så hade bidraget troligen medgetts, exempelvis om det amerikanska bolaget tillverkar en delkomponent till en svensk produkt eller om de sköter marknadsföring av det svenska bolagets produkter.

När det gäller koncernstrukturen har HFD inte uttalat sig beträffande hur ägarstrukturen ska se ut, alltså hur stora ägarandelar som ska föreligga mellan dotter- och moderbolag.⁴⁹ I målet RÅ 1994 ref. 85 uppgick Ekarasios försäljning av Eka Nobels produkter till 35 % men huruvida detta kan gälla även ägarandel är tvetydigt. För att en bolagsgrupp ska utgöra en koncern krävs ju mer än hälften av samtliga röster eller andelar i företaget enligt 1 kap. 11 § ABL således skulle det kunna vara denna gräns som ska uppnås.⁵⁰ Å andra sidan, även om ägarandelen är lägre bör likväl avdrag kunna medges på den grund att det är svår motiverat varför man skulle ge bidrag till ett bolag där ägarandelen är låg eftersom det givande bolaget får stå riskerna, utan någon utsikt till vinning. Å andra sidan kan det finnas anledning att förhindra en vinstöverflyttning till ett annat land eftersom skattebasen urholkas, oavsett vad som sker mellan de inblandade bolagen. Vidare kan det vara svårt för Skatteverket att kontrollera det givande bolagets ägarandel i ett utländskt dotterbolag. Sundgrens uppfattning är att avdrag för driftkostnadsbidrag inte

⁴⁷ R. Dahlman, L. Fredborg, E. Dahlman Löfgren, Internationell beskattning (2022, JUNO), avsnitt 3, kapitel 16, rubriken Domslut.

⁴⁸ Sundgren, Skattenytt 1995, s. 490.

⁴⁹ Detta gäller även hur stor andel av t.ex. två dotterbolag som moderbolaget måste äga för att bidrag ska vara tillåtet systerbolagen sinsemellan.

⁵⁰ Se inkomstskattelagens definition i 2 kap. 5 § vilken hänvisar till ABL.

ställer något krav på ägarandel eller inflytande utan enbart att det ska leda till vinst hos det bidragsgivande bolaget.⁵¹

Enligt mig bör avsikten med de uppkomna kostnaderna vara att de ska kunna förväntas ge intäkter till det givande bolaget, även om det verkliga utfallet blir annat. Således kan inte avdragsrätt medges för ett bidrag till ett dotterbolag om intäkterna förväntas hamna i landet där mottagaren har sitt säte. Att vissa av bidragen kan tyckas ha en karaktär av förlusttäckningsbidrag har inte medfört att HFD ansett att det saknats skäl till att inte medge avdragsrätt. Min tolkning gällande förlusttäckningsbidrag är att det förmodligen bör ha ett samband med exempelvis en uppstartsfas, en tillväxtfas oaktat om det lyckas eller ej annars är det svärmotiverat varför ett sådant bidrag skulle medges, då skulle en sådan extensiv avdragsrätt stå i strid med koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL och urholka dess betydelse.

Gällande RÅ Aa-81/81 jämfört med RÅ 1994 ref. 85 var dotterbolaget i det senare målet inledningsvis inte heller helägt. Det framgår inte exakt hur stor ägarandelen var men gissningsvis betydligt högre än i det förstnämnda målet. I det andra målet uppgick Ekarasios försäljning av Eka Nobels produkter till 35 % men huruvida en försäljningsandel kan tillämpas i förhållande till ägarandel är oklart. För att det ska utgöra en koncern krävs ju mer än hälften av samtliga röster eller andelar i företaget enligt 1 kap. 11 § ABL.⁵² Därför bör ägarandelen vara åtminstone 50% för att vara att anse som ett dotterbolag i skattehänseende.

⁵¹ Sundgren, Skattenytt 1995, s. 490.

⁵² Se inkomstskattelagens definition i 2 kap. 5 § vilken hänvisar till ABL.

3 Korrigeringsregeln

3.1 Bakgrund och syfte

Korrigeringsregeln har sin grund från 1920-talet och fanns med i den dåvarande kommunalskattelagen⁵³ från 1928. Vid tiden för införandet av bestämmelsen var det bakomliggande syftet detsamma som idag; en näringsidkare som är skattskyldig i Sverige, ska inte kunna överflytta den beskattningsbara vinsten till någon som inte är skattskyldig i Sverige genom avvikande prissättning.

Förfarandet sker genom att ett bolag (A) i Sverige säljer varor/tjänster till koncernbolaget (B) som ligger i ett lågskatteland, till underpris vilket innebär att bolaget B får större intäkter som inte beskattas eller lågbeskattas samtidigt som bolaget A i Sverige får ett lägre beskattningsbart resultat på grund av den lägre försäljningen jämfört med om försäljning skett till marknadspris. Ett annat sätt är att bolaget B säljer produkter till överpris till koncernbolaget A i Sverige vilket medför att det beskattningsbara resultat i Sverige blir lägre på grund av högre kostnader för det svenska bolaget samtidigt som koncernbolaget B får större intäkter som inte lågbeskattas alternativt inte beskattas. Man vill alltså förhindra att vinster flyttas mellan stater genom felaktig prissättning såsom över- eller underprissättning.⁵⁴ Eftersom regelverket inte täcker alla situationer finns det vissa möjligheter för multinationella företag att välja var vinsterna ska hamna och det finns betydande empirisk bevisning som visar att företag använder internprissättning som ett sätt att skatteplanera.⁵⁵

Kraven såg vid tiden för bestämmelsens införande inte likadana ut som idag, exempelvis fanns ett uppenbarhetsrekvisit beträffande prissättningen eller

⁵³ Kommunalskattelag (1928:370).

⁵⁴ Prop. 2005/06:169 s. 88.

⁵⁵ SOU 2014:40, s. 118.

andra liknande åtgärder som vidtogs; det skulle vara uppenbart att det medförde ett avsevärt lägre resultat.⁵⁶ Under 1965 framlades en proposition med en förändring av korrigeringsregeln i 43 § kommunalskattelagen, vilken huvudsakligen liknar den korrigeringsregel vi har idag. Bland annat förändrades det tidigare kravet på avsevärt lägre resultat till endast lägre resultat. Vidare kodifierades armlängdsprincipen såsom vi känner den idag. Syftet med korrigeringsregeln såsom vi känner den idag klargjordes även i 1965 års proposition; ”att förhindra skatteflykt genom vinstöverföringar från riket.”⁵⁷ Vidare ska tilläggas att det även fanns en korrigeringsregel, med ursprung från 1920-talet beträffande transaktioner inom landet, vilken skulle begränsa vinstöverflyttning från en kommun till en annan genom avvikande prissättning.⁵⁸

Ytterligare en diskussion om förändring ägde rum genom en proposition som lades fram under 1982. BRÅ förespråkade att kravet på intressegemenskap skulle tas bort när det gällde överföringar till lågskatteländer med motiveringen att i vissa länder råder sträng sekretess och därför bör det inte finnas ett krav på intressegemenskap beträffande lågskatteländer, och således skulle en justering kunna ske, enbart på den grund att en överföring skett.⁵⁹ Remissinstanser ställde sig avvisande till detta krav och ansåg att regeln i stället skulle utformas som en bevisregel. Departementschefen anförde att begreppet intressegemenskap ska behållas, men att det ska räcka med att det allmänna gör sannolikt att en intressegemenskap föreligger och att det föreligger ett samband mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen.⁶⁰

Den materiella förändring som skedde av 43 § kommunalskattelagen var alltså införandet av bevisregeln [*”...det finns sannolika skäl att anta*

⁵⁶ Prop. 1928:213 s. 23 och 83.

⁵⁷ Prop. 1965:126 s. 2 och 15.

⁵⁸ Prop. 1965:126 s. 74 f. Bestämmelsen fanns i 57 § 3 mom. kommunalskattelagen och upphävdes slopades vid 1988 års taxering i samband med att riksdagen beslutat att den kommunala beskattningen av juridiska personer skulle upphöra. Se även Prop. 1984/85:70 s. 1 och 26 f.

⁵⁹ Prop. 1982:83:73 s. 11.

⁶⁰ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats...”]. En annan förändring, om än redaktionell, var att man övergick från [”...Försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare...”] till [”...Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare...”].

Prissättningsbegreppet togs bort och endast villkorsbenämningen stannade kvar, vilket skedde utifrån departementschefens anmodan. Han menade att avsikten endast var att det skulle ske en redaktionell förändring av bestämmelsen och att den alltså skulle bestå i sak.⁶¹

När det gäller regelns tillämplighet menar Wiman att det finns anledningar för ett moderbolag att kunna kontrollera ett dotterbolags resultat opåverkat av manipulationer eftersom det annars blir svårt att konstatera om bolaget är lönsamt. En större koncern bör minska risken för avsiktliga prismanipulationer vilket dock inte utesluter felaktig prissättning för den delen. Vidare menar Wiman att när en inkomstöverföring skett från ett land till ett annat så påverkar det beskattningsunderlaget och därmed ska resultatet justeras, därav bör regeln betraktas som en ren korrigeringsregel.⁶² Med stöd av detta kommer benämningen korrigeringsregeln att användas i denna uppsats.

3.2 Korrigeringsregelns innehåll

Korrigeringsregeln återfinns idag i 14 kap. 19 § IL. Tillsammans med 14 kap. 20 § IL, som utgör en del av korrigeringsregeln, definierar den sistnämnda regeln vad som utgör en ekonomisk intressegemenskap vid tillämpningen av 14 kap. 19 §.

⁶¹ Prop. 1982/83:73 s. 3 och 12.

⁶² Wiman, beskattning av företagsgrupper, s. 90.

Bestämmelsen är hämtad från 43 § 1 mom. kommunalskattelagen och ger uttryck för den s.k. armlängdsprincipen. Den är, som utgångspunkt, tillämplig när ett företags resultat har blivit för lågt på grund av att avtalade villkor avviker från sådana villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare sinsemellan. Vad gäller den avvikande prissättningen ska man alltså utgå från sådana villkor som oberoende näringsidkare hade tillämpat.⁶³

Bestämmelsen motsvarar artikel 9 i OECD:s modellavtal. Riktlinjerna kan sägas utgöra en utgångspunkt av minimum-karaktär som medlemsländerna ska förhålla sig till. På grund av internprissättningen inte går att sätta som en definitiv vetenskap så är inte heller OECD:s riktlinjer åsyftade att skapa en total enhetlighet av systemet.⁶⁴ Mattsson menar att en hypotetisk prövning ska göras för att utröna vad oberoende näringsidkare hade accepterat. Ett pris är många gånger svårt att fastställa eftersom efterfrågan varierar. Man får se till konkurrensen på orten eftersom olika priser kan föreligga på olika marknader, prissättningen inom branschen, vilka varor/tjänster det gäller och makroekonomin i övrigt. Vidare menar han att det krävs inte sällan än mer omfattande branschkunskap än den Skatteverket besitter.⁶⁵

Av OECD:s Transfer Pricing Guidelines framgår att vid bedömning av transaktionen ska en jämförelse göras med hur oberoende parter agerat i jämförbara transaktioner under jämförbara omständigheter.⁶⁶ När korrigeringsregeln tillämpas idag använder domstolarna OECD:s riktlinjer som vägledning. Ett principiellt avgörande som illustrerar detta är de s.k. Shell-målen som avgjordes i RÅ 1991 ref. 107 där HFD anförde att OECD:s riktlinjer är visserligen inte bindande men att de ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som hänförs till internprissättning. Regeringen uttryckte i förarbetena till en effektivare skattekontroll att OECD:s riktlinjer allmänt sett ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som både skattskyldiga och skattemyndigheter kan ställas inför och att det därför

⁶³ Wiman, beskattning av företagsgrupper, s. 93.

⁶⁴ Höglund, dokumentation av internprissättning, s. 102.

⁶⁵ Mattsson, svensk internationell beskattning, s. 101 ff.

⁶⁶ OECD – Transfer pricing guidelines, punkt 1.3, s. 30.

i många fall kan hämtas värdefull vägledning från dessa.⁶⁷ Lewin och Ramber anför att den bestämmelsens internationella karaktär medför att domstolarna kan använda riktlinjerna som vägledning så länge de håller sig inom ramen för svensk intern rätt.⁶⁸

Flertalet bilaterala beskattningsavtal runt om i världen idag utgår från OECD:s modellavtal trots att de inte är formellt bindande, men trots allt har de likväl en indirekt effekt inom ramen för den EU-rättsliga skatterätten med tanke på att EU-domstolen har tagit med modellavtalet vid sina bedömningar i vissa fall, även om domstolen visserligen själv avgör om en tillämpning av avtalet leder till ett rimligt resultat med tanke på att varje expert inom ramen för OECD representerar sin egen medlemsstat som kan ha egna skilda intressen.⁶⁹

Av 14 kap. 19 § framgår 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. Det gäller dock bara om

- 1. Den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,*
- 2. Det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och*
- 3. Det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap”*

⁶⁷ Prop. 2005/06:169 s. 89.

⁶⁸ Se Ramber & Lewin, SvSkT 2020:2, s. 117.

⁶⁹ Se Kokott, EU Tax Law, s. 10 ff. Se exempelvis förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, punkt 3-7.

Rekvisiten anger att den som på grund av avtalsvillkoren får ett *högre* resultat som inte beskattas i Sverige, varken genom ett skatteavtal eller genom IL. Det andra villkoret är att det finns *sannolika skäl* att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan de inblandade parterna. För det tredje ska villkoren *inte* ha tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Av första punkten framgår att b.la. att ”Den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige...].” Det innebär att det måste föreligga ett avtalsförhållande mellan två eller flera rättssubjekt, vilket exempelvis utesluter en tillämpning av korrigeringsregeln mellan ett bolags huvudkontor i en stat och dess filial i ett annat land.⁷⁰ En förutsättning är alltså det finns ett civilrättsligt avtalsförhållande med tillhörande avtalsvillkor för att korrigeringsregeln ska kunna aktualiseras överhuvudtaget.⁷¹

Vidare framgår att resultatet inte ska komma att beskattas i Sverige. Aldén menar att intäktsminskningen är det väsentliga. Om ett bolag minskar sina intäkter exempelvis genom en underprissättning och därefter sänker sina kostnader har detta ingen betydelse eftersom underprissättningen i sig medför att resultatet blir lägre. Däremot om transaktionen medför en intäktsökning eller kostnadsminskning som på grund av sin storlek kompenserar för ett intäktsbortfall eller en kostnadsökning bör regeln inte tillämpas eftersom det i vissa branscher kan krävas att man håller lägre priser på vissa produkter för att bibehålla konkurrenskraften.⁷²

Andersson skriver om att korrigeringsregeln inte uppställer något formkrav beträffande de avtalade villkoren och att således även konkludent handlande kan beaktas vid en justering av beskattningsunderlaget. Emellertid blir

⁷⁰ Dahlberg, internationell beskattning, s. 168.

⁷¹ Ramber & Lewin, SvSkT 2020:2, s. 129.

⁷² Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 131 f.

beviskravet tydligare vid tillämpningen av korrigeringsregeln i en sådan situation.⁷³ När det kommer till andra punkten ska det göras sannolikt att det föreligger en ekonomisk intressegemenskap vilket redogörs för nedan.

3.2.1 Ekonomisk intressegemenskap

Enligt 14 kap. 20 § IL föreligger en ekonomisk intressegemenskap om

1. En näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller,
2. Äger del i detta företags kapital eller om samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Enligt Wiman torde alla koncernstrukturer passa in på grund av lagtextens uppbyggnad, således bör även indirekt ägande genom t.ex. en bulvan utgöra en ekonomisk intressegemenskap. Vidare kan även ett gäldenärs- och borgenärsförhållande konstituera en ekonomisk intressegemenskap där den ena parten investerat i den andre.⁷⁴

Det är den verkliga intressegemenskapen som är av relevans, inte den formella. Det räcker det med att fastställa att det sannolikt föreligger en intressegemenskap enligt 19 §. Enligt förarbetena ska en sannolikhetsbedömning göras i två led. För det första kan den oriktiga prissättningen i sig kunna utgöra en indikator om att det rör sig om en intressegemenskap. För det andra måste det föreligga ett samband mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen eftersom en felaktig prissättning kan uppkomma t.ex. när ett företag vill ta marknadsandelar genom att ”sälja in sig” på en viss marknad eller behöver sänka priserna på grund av konkurrenssituationen på en viss marknad.⁷⁵ Wiman menar att avvikande prissättning rent definitionsmässigt endast kan ske mellan

⁷³ Andersson, Skattenytt 2020, s. 670 f.

⁷⁴ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 92.

⁷⁵ Prop. 1982/83:73 s. 11.

närstående företag och att en alltför avvikande prissättning i jämförelse med marknadsmässiga priser presumerar att det föreligger en intressegemenskap.⁷⁶ Värt att notera är att det föreligger två separata bolag, om än närstående, och inte ett moderbolag och en filial eftersom filialen är en del av bolaget och det går inte att ingå avtal med sig själv.⁷⁷ Vidare krävs att det föreligger en kausalitet mellan prisavvikelsen och den ekonomiska intressegemenskapen.⁷⁸ Enligt förarbeten är det Skatteverket som har bevisbördan när det kommer till att det handlar om en gränsöverskridande situation, att en resultatavvikelse föreligger och att det finns en ekonomisk intressegemenskap. Den skattskyldige har bevisbördan för de affärsmässiga skäl som utesluter en tillämpning av regeln. Det räcker inte med en prisavvikelse utan den måste påverka det svenska resultatet negativt.⁷⁹ Av tredje punkten framgår ett undantag när korrigeringsregeln inte ska tillämpas. Detta kommer att tas upp separat nedan.

3.2.2 Affärsmässiga skäl eller inte?

Av tredje punkten framgår att villkor kan tillkomma av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap, vilket kan ses som affärsmässiga skäl. Av förarbetena till korrigeringsregeln har anförts att särskild försiktighet ska iakttas vid affärer mellan ett svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag så att en justering inte sker i de fall avvikelsen beror på affärsmässiga skäl.⁸⁰

Affärsmässiga skäl innebär att en lägre prissättning kan accepteras för att ta sig in på en ny marknad eller utöka marknadsandelar. Det kan även avse igångsättningskostnader för nystartat dotterbolag i ett annat land. Wiman menar att det kan vara en balansgång när det kommer till tidsaspekterna, under hur lång tid får avvikande prissättning ske? Det får antagligen bedömas från fall till fall eftersom inget säkert svar kan ges.⁸¹ Arvidsson menar att exempelvis underlåta att ta ut ränta vid uppbyggnadsskedet kan ske under

⁷⁶ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 92.

⁷⁷ Ibid, s. 91.

⁷⁸ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 129.

⁷⁹ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

⁸⁰ Prop. 1982/83:73 s. 11 f., Prop. 2005/06:169 s. 102 och RÅ 1991 ref. 107.

⁸¹ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 96 f.

åtminstone 5 år. Sannolikt bör ytterligare några år bör funka, men detta är osäkert. Svaret är avhängigt dotterbolagens utveckling. Kan dotterbolaget bära sina egna kostnader ska givetvis ränta utgå enligt Arvidsson, eftersom moderbolaget hade fått bära kostnaderna om de själva gjort satsningen.⁸²

I förarbetena till 1965 års ändring av kommunalskattelagen uttalade departementschefen b.l.a. att en avvikande prissättning är alltför stor så är det inte längre en fråga om en prissättning i egentlig mening vid affärer mellan företagen, såsom omkostnad och intäkt i förvärvskällan, utan då handlar det om en vinstdisposition. Vidare anfördes att det blir upp till riksskattenämnden att söka ge vägledning för en enhetlig tillämpning. En onormal prissättning ska aldrig godkännas om det sker med syftet att uppnå en obehörig skatteförmån. En onormal prissättning ska inte godtas om den som tillförs vinst var skattskyldig för utdelning från givaren.⁸³

Arvidsson resonerar kring det faktum om man nu påvisat en obehörig vinstdisposition som skett genom en oriktig prissättning, på vilka grunder avdrag ska vägras. Ett alternativ till korrigeringsregeln kunde enligt Arvidsson vara kommunalskattelagens allmänna regler om inkomstberäkning. Han menar att detta alternativ bör vara betydligt smidigare än en tillämpning av korrigeringsregeln b.l.a. för att en eventuell intressegemenskap inte behöver påvisas. Men samtidigt betonar han bristen på vägledning beträffande prissättningen.⁸⁴ Kokott har uttryckt att vid en bedömning av armlängdspriset måste en avvikelse från det optimala priset vara begränsat och proportionerligt ses i förhållande till den osäkerhet som finns i en viss TP-metod.⁸⁵ Även Virin är kritisk som menar att det i princip är omöjligt att fastställa rätt pris på en halvfärdig produkt som inte kan nyttjas av någon annan än köparföretaget inom samma intressegemenskap.

⁸² Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, s. 335 f.

⁸³ Prop. 1965:126 s. 54.

⁸⁴ Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, s. 164 f.

⁸⁵ Kokott, EU Tax Law, s. 198. Jfr även Art. 107 FEUF som förbjuder orättvis behandling vid beskattning gällande personer i jämförbara situationer.

Vidare menar han att vad som utgör ett korrekt pris utifrån ett vetenskapligt perspektiv ersatts av politiskt tyckande och fiskala krav.⁸⁶

Resonemanget som framfördes i förarbetena⁸⁷ kan utläsas direkt ur lagtexten i 14 kap. 19 § punkten 2 och 3 av vilka det framgår att en oriktig prissättning är acceptabel om det visserligen finnas sannolika skäl att anta att det föreligger en ekonomisk intressegemenskap men, om det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Det innebär att exempelvis affärsmässiga skäl räcker för att korrigeringsregeln inte ska vara tillämplig och då kan avdrag göras med stöd av generella avdragsbestämmelsen. Exempel på affärsmässiga skäl är exempelvis när ett dotterbolag ska bygga upp en marknad utomlands eftersom moderbolaget i stället haft motsvarande utgifter om de i stället stått för etableringen.⁸⁸ Andra affärsmässiga skäl kan exempelvis vara att man vill få tillgång till andra marknader, lägre transportkostnader eller skydda sin know-how och därmed inte heller licensiera ut sin produkt till andra företag.⁸⁹

Hur starka skälen bör vara är osäkert, det är dock konstaterat att Skatteverket haft få framgångar när det gäller att visa att den felaktiga prissättningen beror på intressegemenskapen och inte av affärsmässiga skäl.⁹⁰

3.2.3 Korrigeringsregelns företräde

Förut fanns en oklarhet i rättsläget beträffande gränsöverskridande koncerninterna transaktioner som dessutom skedde till underpris vilket kunde aktualisera reglerna om uttagsbeskattning.⁹¹ En överlåtelse av tillgångar eller

⁸⁶ Virin, SKN 2020, s. 807.

⁸⁷ Se Prop. 1982/83:73 s. 11 f., Prop. 2005/06:169 s. 102

⁸⁸ Se Andersson, Dahlberg och Tivéus, Inkomstskattelagen – en kommentar (2023, JUNO), kommentaren till 14 kap. 20 § IL.

⁸⁹ SOU 2014:40, s. 113 f.

⁹⁰ Se t.ex. RÅ 1994 ref. 85, RÅ 1984 1:16 och RÅ 1979 1:40. Se även Carneborn, Inkomstskattelag (1999:1229), kommentar till 14 kap. 19 §, avsnitt 2 Rättsläget, Lexino 2021-06-01 (JUNO),

⁹¹ Reglerna om uttagsbeskattning kan bara aktualiseras om reglerna i 23 kap. IL beträffande underprisöverlåtelser inte är tillämpliga, är de tillämpliga ska inte någon uttagsbeskattning ske. Syftet med 23 kap. var att öka förutsättningen för när uttagsbeskattning kan ske respektive underlåtas vid omstruktureringar.

tjänster utan ersättning eller med en ersättning som understiger marknadsvärdet sker ju oftast när det föreligger någon form av intressegemenskap. Då kan en lägre ersättning vara motiverad om det sker av affärsmässiga skäl såsom att bygga upp affärsrelationer och därmed aktualiseras inte reglerna om uttagsbeskattning.⁹²

HFD råde delvis bot på denna oklarhet genom avgörandet RÅ 2004 ref. 13. I rättsfallet slog domstolen fast att korrigeringsregeln utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat enligt 14 kap. 10 § IL. Detta konstaterande vidhölls även i RÅ 2006 ref. 37 där man hänvisade tillbaka till rättsfallet från 2004.⁹³

I kommande avsnitt ska relevant rättspraxis beträffande korrigeringsregeln att redogöras för. Några av dessa avgörande kom innan HFD:s avgöranden från 2004 och 2006 kom men det kan finnas anledning att tro att de fortsättningsvis kan anses gälla och därför kommer de att undersökas.

3.2.4 RÅ 1979 1:40

Målet gällde ett svenskt bolag som köpt det portugisiska dotterbolagets hela produktioner av filar. Moderbolaget hade även fordringar på dotterbolaget som de underlåtit att ta ut ränta på. HFD konstaterade att underlåtenheten att ta ut ränta inte medförde att resultatet i Sverige skulle blivit lägre och därmed justerbart eftersom om ränta tagits ut hade produktionskostnaderna för den portugisiska bolaget stigit i motsvarande mån och därmed hade också priserna blivit högre.

⁹² Prop. 1998/99:15 s. 166.

3.2.5 RÅ 1984 1:16

I detta rättsfall hade ett svenskt bolag lämnat räntefria lån till två holländska dotterbolag. Syftet var att dotterbolagen skulle erövra en ny marknad med egen produktion. Merparten av lånen hade använts för att finansiera maskiner. Bolagens utveckling blev inte såsom moderbolaget hade tänkt, bolagen var svagt kapitaliserade och moderbolaget såg lånen som riskkapital och de fick sedermera avskrivas eller omvandlas till aktiekapital. Försäljningen från det svenska bolaget till det holländska produktionsbolaget var liten. HFD uttalade att särskild försiktighet ska iakttas vid en tillämpning av korrigeringsregeln. Vidare uttalade HFD att eftersom de avsåg att ta sig in på en ny marknad måste omständigheterna varit sådana att goda affärsmässiga skäl fanns för att inte låta dotterbolagen, i uppbyggnadsskedet betungas med räntekostnader för de investeringar som finansierades med hjälp av lånen och därmed ansågs inte korrigeringsregeln tillämplig.

3.2.6 RÅ 1984 1:83

Ett svenskt bolag i en internationell koncern hade utfört tjänster åt ett utländskt koncernbolag och då endast fått ersättning för kostnaderna hänförliga till de utförda tjänsterna. Frågan var om det svenska bolaget skulle anses ha överfört i Sverige skattepliktig vinst till bolaget i Belgien på grund av uteblivet vinstpåslag vilket även kunde sägas stå i strid med det OECD:s dåvarande rapport.

HFD ansåg att när ett företag inte visar vinst behöver det inte betyda att de erhållit för låg ersättning för sina produkter utan det kan sammanhålla med storleken av löner, konkurrens eller andra branschspecifika anledningar. Det allmänna hade inte beaktat sådana omständigheter i målet. Sammantaget fann HFD att taxeringsintendenten inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att ersättningen understeg marknadsmässigt pris, därmed var inte heller dåvarande korrigeringsregel tillämplig.

3.2.7 RÅ 1991 ref. 107

Detta är det första prissättningsmålet avseende varor och tjänster. Avgörandet handlade om att aktiebolaget Shell hade gjort avdrag, dels för inköp av råolja, dels för transport av råoljan till Göteborg.⁹⁴ Det är ett långt avgörande, men den huvudsakliga frågan i målet var huruvida inköpen gjorts till för högt pris. Här kommer endast redogöras för en kort bakgrund och de principiella ställningstagande som HFD gjorde.

HFD inledde med att konstatera att det föreligger en principiell rätt till avdrag för kostnader som är att hänföra till intäkternas förvärvande såsom driftkostnader. Avdrag för andra kostnader såsom koncernbidrag kräver att särskilda regler medger det. Såsom driftkostnader kan anses t.ex. koncerngemensamma funktioner, anordningar eller tjänster. HFD betonade även att avdrag medges endast till den del kostnaden i fråga kan betraktas som en driftkostnad för det svenska bolaget. Det måste alltså vara klarlagt att den koncerngemensamma nyttighet som kostnaderna avser verkligen kommit det mottagande företaget tillgodo i motsvarande mån.

Gällande tidsperspektivet uttalade HFD att det inte är uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är godtagbart från armlängdsmässigt perspektiv leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett t.o.m. avsevärt senare skede av affärsverksamheten. Det går därför att förbise beskattningens slutlighet inom ramen för korrigeringsregelns tillämpning.

Gällande prisdifferentiering uttalade HFD att rekvisitet inkomstsänkande riktning ska inte ses för sig själv utan hänsyn ska tas till kompenserande

⁹⁴ Sju internationella koncerner hade inom oljebranschen en dominerande ställning. Vidare var verksamheterna inom koncernerna vertikalt integrerade – det inkluderar allt från själva oljeborrningen till försäljning av bensinen via pumpstationer till slutkund.

effekter som haft samband med avvikelserna såsom differentierad prissättning, om denne verkar till företagets fördel. Inkomsten måste ha blivit lägre på grund av villkoren, alltså det måste föreligga ett kausalt samband. En helhetsbedömning ska då göras eftersom ett agerande kan ha affärsmässiga skäl. Skulle kompensande transaktioner ge eller antas ge kompensation för inkomstsänkande effekt av prisavvikelsen kan det vara godtagbart.⁹⁵

3.2.8 RÅ 2006 ref. 37

Ett koncernbolag med säte i Schweiz som tillhandahöll servicetjänster för koncernens europeiska bolag hade debiterat ett systerbolag i Sverige för olika servicetjänster. Syftet med servicebolaget var b.l.a. att centralisera tjänster såsom marknadsföring i stället för att varje koncernbolag skulle ha en egen avdelning med sådan personal med anledning av att minska kostnaderna för bolaget. Avgifterna beräknades utifrån vissa fördelningsnycklar tillsammans med en 10-procentigt vinstpåslag.

SKV yrkade att endast 75 % av kostnaderna skulle få dras av och menade att övriga inte var hänförliga till det svenska bolagets drift eftersom enbart 200 av bolagets 2000 produkter fanns på svenska marknaden, dels att de ansåg att bolaget inte nyttjat samtliga tjänster. SKV ansåg inte heller att ett vinstpåslag om 10 % skulle få göras eftersom sådant ej skulle påföras vid kostnadsfördelningstjänster med hänvisning till OECD:s rapport från 1995.

⁹⁵ Jfr RÅ 84 1:16 där Edet AB gjorde investeringar i dotterbolagen Edet BV och Edet Nederland BV i syfte att ta sig in på en ny marknad med egen produktion. När Edet BV förvärvade aktierna i Edet Nederland BV 1964 erhöll Edet BV ett räntefritt lån från Edet AB, därefter erhöll Edet Nederland BV fram till 1971 flertalet räntefria lån av moderbolaget vilket användes till produktionsutrustning. Etableringen gick inte enligt plan och flera av lånen fick avskrivas eller omvandlas till aktiekapital. HFD utgick från att korrigeringsregeln skulle tillämpas restriktivt med hänsyn till de affärsmässiga skäl som kan motivera en prissänkning. En majoritet av HFD:s ledamöter kom fram till att det utgjorde affärsmässiga skäl och att korrigeringsregeln inte var tillämplig. Regeringsrådet Hultqvist var skiljaktig och ansåg att verksamheterna inte var integrerade i egentlig mening att varuleveranser som skett mellan de svenska och nederländska bolagen var av obetydlig omfattning och att fordringarna varit avsedda för produktion i Holland och att korrigeringsregeln därmed skulle anses tillämplig.

Vid bedömningen utgick HFD från att syftet med koncernens organisation, utöver att tillhandahålla servicetjänster, var att sänka koncernbolagens kostnader för tjänsterna genom dess centralisering. HFD konstaterade att det svenska bolaget enbart nyttjat vissa tjänster i liten omfattning, vissa andra inget alls och andra i mer betydande omfattning, men också att behovet av olika tjänster varierade olika år. Med hänsyn till detta ansågs dels kostnadsfördelningsmetoden, dels vinstpåslaget godtagbart och korrigeringsregeln ansågs därmed inte tillämplig.

3.2.9 RÅ 2010 ref. 67

Bolaget Diligentia som blivit ett dotterbolag till Skandia Liv hade vid övertagandet tre externa lån hänfödda till fastighetsinvesteringar med en räntesats om ca 4,5 procent. I samband med övertagandet ersattes de externa lånen med två interna lån från Skandia Liv. De nya lånen, vilka lämnades utan säkerhet, hade en löptid om tio år utan amorteringskrav och en fast räntesats om 9,5 procent. Dessa lån kostnadsfördes såsom räntor till Skandia Liv och avdrag gjordes för räntekostnaderna.

SKV anförde att räntesatsen översteg marknadsmässig sådan och att överräntan skulle vara att anse som förtäckt vinstutdelning till moderbolaget och medgav därmed inte avdrag för överräntan samtidigt som de påförde skattetillägg. Vid bestämmandet av vad som ska utgöra marknadsmässig räntenivå utgick från OECD:s Transfer Pricing Guidelines, där faktorer såsom lånetyp, låntagarens kreditvärdighet, förekomst av säkerhet samt lånets löptid. Diligentia ansåg vid bestämmandet av marknadsmässig ränta bör detta lån jämföras med ett lån som har säkerhet.

HD anförde att risken för låntagarens obestånd och behovet av säkerhet är av central betydelse vid prissättningen. Vidare gjorde de en distinktion mellan lån mellan moder- och dotterbolag och lån hos en extern långivare. Moderbolaget har kontroll över dotterbolag medan en extern långivare typiskt

sett bara har en viss insyn i låntagarbolaget, dessutom vet inte den externa långgivaren om den moderbolagets intentioner vad gäller att t.ex. stötta dotterbolaget finansiellt och det påverkar kreditrisken och i förlängningen räntan. Är villkoren lika kan godtagbar ränta därmed inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ansetts marknadsmässigt om långgivaren varit extern.

HFD fann att kreditrisken i fallet var lägre än om lånet ingåtts mellan oberoende parter därmed avtog HFD avdrag på den s.k. överräntan och satte taket vid 6,5 procent. I fallet vidhöll HFD ståndpunkten från Shell-målet från 1991 om att det är godtagbart att se till ett längre tidsperspektiv vid prissättningen.

3.2.10 HFD 2016 ref. 45

I målet hade ett svenskt bolag ingått tre avtal med ett schweiziskt moderbolag. Moderbolaget överlät samma dag fordringarna till ett systerbolag till det svenska bolaget. Fem år senare, när de gamla lånen fortfarande löpte, skrevs låneavtalen om, där det utgick en högre räntenivå, om än fortfarande marknadsmässig. Därefter överläts fordringarna till ett schweiziskt systerbolag till det svenska bolaget. Skatteverket menade att bolaget borde ha begärt ersättning för de nya villkoren och ansåg därmed att korrigeringsregeln var tillämplig. De ansåg att även tidigare räntevillkor skulle beaktas eftersom en oberoende part inte accepterat en räntehöjning på samma sätt utan kompensation.

HFD poängterade att vid tillämpningen av korrigeringsregeln så är det resultateffekten som ska bedömas, inte hur enskilda intäcks- eller kostnadsposter påverkats. HFD anförde därefter att samtliga villkor som överenskommit vid de olika låneavtalen skulle beaktas, inte enbart 2008 års räntenivå. Den omständigheten att bolaget godtog en räntehöjning 2008, trots utebliven kompensation och utan att 2003 års avtal innehöll någon sådan skyldighet, är av särskild betydelse och HFD kom därmed fram till slutsatsen

att oberoende parter inte hade agerat på det sättet. Alltså var korrigeringsregeln tillämplig när ett avtal med ett visst villkor ersätts med ett sämre, dock marknadsmässigt, villkor och att en sådan tolkning av korrigeringsregeln är förenligt med OECD:s riktlinjer.

Vid tillämpningen av korrigeringsregeln i målet har alltså OECD:s riktlinjer ansetts kunna ge vägledning och det stöds också utav förarbetena som anpassat korrigeringsregeln för att stämma överens med artikel 9 i OECD:s modellavtal.⁹⁶

3.2.11 HFD 2019 not. 20

I målet hade SKV beslutat att, med stöd av korrigeringsregeln, eftertaxera ett svenskt bolag och dess inkomst av näringsverksamhet med 246,7 mkr och påföra bolaget skattetillägg med motiveringen att bolaget felaktigt prissatt transaktioner mellan bolaget och dess amerikanska dotterbolag, vilket medfört att bolagets redovisade resultat för 2007 blivit för lågt.

Vid bedömningen om huruvida prissättningen varit armlängdsmässig hade bolaget tillämpat nettomarginalmetoden och såg till prissättningen hos jämförbara bolag och kom fram till att det amerikanska bolaget hade betalat armlängdsmässigt pris. SKV ansåg däremot att det amerikanska bolaget betalat ett för lågt pris i förhållande till armlängdsprincipen. Vid bedömningen ansåg bolaget att både 2007 och 2008 års resultat borde ligga till grund för bedömningen, Skatteverket ansåg däremot inte 2008 års resultat skulle beaktas samt att en armlängdsmässig prissättning förutsatte en nettomarginal inom det interkvartila spannet för jämförbara företag.

HFD anförde att ett prissättningsystem som innebär att över- och underdebitering under skilda år bör kunna kvittas är godtagbart och att man

⁹⁶ Prop. 2005/06:169 s. 88 f.

får se till de enskilda fallen såsom vilket samband som har kunnat påvisas mellan åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under dels tidigare år, dels senare år.

SKV anförde till stöd för sin bedömning att jämförelsedatan måste vara densamma hos båda bolagen. HD menade dock att SKV inte visat att de nettomarginaler som uppmätts hos jämförelseobjekten och, som ligger utanför interkvartila spannet inte skulle ge en rättvisande bild av armlängdsmässig prissättning eller, att de av annat skäl skulle lämpa sig mindre väl för en jämförelse med bolagets nettomarginal, även om det amerikanska bolaget använt värdet inom det specifika spannet. HFD biföll bolagets talan.

När det gäller kompensationsinvändningar har Hagi, Lewin och Lindgren uttalat att internprissättning rent administrativt är krävande och svårt. Det medför att det är lätt att felprissättning kan uppkomma samtidigt som det kan gå lång tid innan felet upptäcks och att en korrigering skulle kunna ske även långt senare när felet väl upptäcks och att detta är förenligt med armlängdsprincipen. Därför menar författarna att det är rimligt att både direkta och indirekta kompensationsinvändningar beaktas som en del av resultatavvikelsen i långvariga affärsförbindelser vilket också medför ett frångående av principen om beskattningsårets slutenhet är rimligt.⁹⁷

I den fortsatta framställningen ska nu redogöras för hur korrigeringsregeln behandlats av EU-domstolen. Först kommer dock EU-rätten och dess systematik generellt att redogöras för. Detta för att underlätta för läsaren inför den fortsatta framställningen både när det gäller korrigeringsregeln och vid jämförelsen med de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna.

⁹⁷ Se Hagi, Lewin och Lindgren, SvSkT 2019:9 s. 611.

4 EU-rätten och korrigeringsregeln

4.1 Allmänt

Sedan Sverige gick med i Europeiska unionen 1 januari 1995 har EU-rätten haft inflytande på dels det direkta, dels det indirekta beskattningsområdet. Utvecklingen har sedan 1980-talet gått i två riktningar. Den första gäller riktning gäller direktiv på det direkta beskattningsområdet. Den andra riktningen gäller EU-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna i FEUF.⁹⁸ Vidare när Sverige gick med i EU antog Sverige den s.k. EU-lagen⁹⁹ vilket innebär att Sverige har överlåtit en del av sin beslutanderätt till EU.

Var gränsen går för överlåtandet av beslutanderätten framgår av 10 kap. 6 § RF som stadgar att riksdagen kan överlåta beslutanderätt som inte rör principerna för statsskicket men även att de grundläggande fri- och rättigheterna inte blir sämre än de som framgår av svensk rätt eller Europakonventionen. En konsekvens av vårt EU-inträde innebar samtidigt att vi åtagit oss att lojalt tillämpa och följa unionsrätten och dess principer inom ramen för EU:s kompetensområde.¹⁰⁰ EU:s kompetensområde är begränsat i den mån att det inte får inskränka medlemsstaternas politiska och konstitutionella grundstrukturer, men även väsentliga statliga funktioner såsom lag och ordning och nationell säkerhet.¹⁰¹

När det gäller beskattning besitter EU ingen självständig beskattningsmakt utan det åligger medlemsstaterna att själva besluta om.¹⁰² Kommissionen har

⁹⁸ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 372 f. Se även art. 45, 49, 56 och 63 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

⁹⁹ SFS 1994:1500, Se även 1 kap. 10 § RF.

¹⁰⁰ I mål 106/77 Simmenthal SpA fastslog principen om EU-rättens företräde. Det innebär att nationell lagstiftning som strider mot EU-rätten inte bara blir automatiskt otillämplig, utan även medför hinder mot ny lagstiftning som är oförenlig med EU-rätten.

¹⁰¹ Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder, s. 45 ff. Se även art. 4.3 FEU om lojalitetsplikten och art. 4.2 om unionens respekt för medlemsstaternas nationella identitet.

¹⁰² Se Kokott, EU Tax Law, s. 300.

länge sökt lösningar för att undvika dubbelbeskattning vid gränsöverskridande transaktioner. En sådan lagstiftning kräver att rådet beslutar enhälligt enligt artikel 115 FEUF men samtidigt finns det konflikter inom skatteområdet mellan å ena sidan medlemsstaternas vilja att behålla sin skattesuveränitet och ett behov att harmonisera och samordna på EU-nivå för att den ekonomiska integrationen ska vara effektiv. Medlemsstaterna har velat behålla sin skattesuveränitet med syftet att bibehålla möjligheter att t.ex. konkurrera om investeringar genom förmånligare skattesatser.¹⁰³

På det direkta beskattningsområdet har viss harmonisering skett inom ramen för dubbelbeskattningsområdet, såsom införande av moder-/dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet, sparandedirektivet samt ränte/royaltydirektivet. På det indirekta beskattningsområdet har EU samordnat och harmoniserat b.l.a. momsdirektivet och punktskattedirektivet med stöd av art. 113 FEUF för att säkerställa att den inre marknaden upprätthålls och fungerar.¹⁰⁴

Det var länge oklart hur fördragsfriheterna inverkar på skatteområdet med tanke på medlemsstaternas självbestämmande inom ramen för skatt. Detta ställde EU-domstolen på sin spets genom det s.k. *avoir fiscal*-målet. Det var det första målet som berörde fördragsfriheternas inverkan på det skatterättsliga området.¹⁰⁵ Nedan ska kort redogöras för varför friheterna finns och vad de syftar till.

4.1.1 Den inre marknaden

Den inre marknaden är en fundamental del av EU och har varit sedan starten av EU-projektet. Syftet är att främja ekonomisk, social och territoriell sammanhållning och solidaritet mellan de olika medlemsstaterna vilket ska

¹⁰³ Se Kokott, EU Tax Law, s. 2, Dahlberg, Internationell beskattning, s. 372 och Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder, s. 380 f.

¹⁰⁴ Se Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG.

¹⁰⁵ Ståhl M.fl, EU-skatte rätt, upplaga 3, s. 70., Dahlberg, Internationell beskattning, s. 400.

resultera i b.la. hållbar utveckling, ekonomisk tillväxt och social rättvisa samtidigt som den ska medlemsstaternas kulturella och språkliga mångfald.¹⁰⁶

Ett av verktygen för att verka för upprätthållandet av den inre marknaden är att det ska vara ett område där det råder fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer, dvs, inga inre gränser.¹⁰⁷ En sådan frihandel medför att medlemsstaterna kan dra fördel av sina s.k. komparativa fördelar genom att staterna specialiserar sig på att producera sådant som man gör bättre och/eller billigare för att därefter exportera det till en stat som behöver produkten. Detta medför stordriftsfördelar som främjar den tillväxten genom b.la. bättre priser till slutkund, effektivare användning av resurser och även den allmänna integrationen.¹⁰⁸

De grundläggande friheterna har alltså en avgörande betydelse för att upprätthålla den inre marknaden och detta har även en stor betydelse inom beskattningsområdet vilket kommer att redogöras för i den fortsatta framställningen. Något kort om de grundläggande friheterna kommer härnäst.

4.1.2 De grundläggande friheterna och diskrimineringsförbudet

De grundläggande friheterna innebär fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital.¹⁰⁹ En grundläggande princip för att säkerställa att den fria rörligheten inom ramen för de fyra friheterna fungerar är den s.k. likabehandlingsprincipen, vilket innebär att det råder ett generellt förbud mot diskriminering, såsom mot nationalitet, ras, politisk åsikt m.fl.¹¹⁰

¹⁰⁶ Se art. 3.3 FEU.

¹⁰⁷ Se art. 26 FEUF.

¹⁰⁸ Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder, s. 297.

¹⁰⁹ Se art. 26.2 FEUF.

¹¹⁰ Se art. 2 FEU, art. 18 och 19 FEUF och art. 21 i rättighetsstadgan.

Inom ramen för EU-skatte­rätten finns det två typer av diskriminering, öppen respektive dold diskriminering, vilket också kan kallas direkt respektive indirekt diskriminering. Med öppen diskriminering avses diskriminering på grund av nationalitet. Med dold diskriminering avses diskriminering på annan grund än nationalitet, men som har samma effekt som om medborgarskapet varit det särskiljande kriteriet.¹¹¹ När det gäller internationell skatterätt så är det främst frågan om diskriminering utifrån nationalitet aktualiseras. Enligt artikel 54 FEUF bestäms ett bolags nationalitet utifrån var bolaget har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet under förutsättning att de bolaget bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning vilket även liknar svensk rätt.¹¹²

EU-domstolen har tidigare konstaterat att det allmänna diskrimineringsförbudet mot nationalitet i nuvarande artikel 18 FEUF har införlivats genom de fyra friheterna och alla föreskrifter som är oförenliga med de fyra friheterna är således även oförenliga med det allmänna diskrimineringsförbudet. Domstolen framhåller vidare att artikel 18 enbart ska tillämpas om fördraget inte innehåller särskilda regler beträffande icke-diskriminering.¹¹³ EU-domstolen har sedermera utvecklat denna ståndpunkt och konstaterat att artiklarna om de grundläggande friheterna går före det generella diskrimineringsförbudet.¹¹⁴ För att diskriminering ska kunna föreligga måste situationerna vara objektivt jämförbara. I nationell skatterätt är distinktionen beträffande fysiska och juridiska personer, huruvida de är begränsat eller obegränsat skattskyldiga.¹¹⁵ Dahlberg menar att det går att det finns en tendens hos EU-domstolen att numera, allt oftare jämställa situationerna mellan obegränsat respektive begränsat skattskyldiga med hänvisning till b.la. Schumacker-doktrinen.¹¹⁶

¹¹¹ Dahlberg, internationell beskattning, s. 400 f.

¹¹² Se 6 kap. 3 § IL.

¹¹³ Se mål C-311/97 - Royal Bank of Scotland, punkt 20.

¹¹⁴ Se t.ex. mål C-446/06 Hollmann, punkt 28 och mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, punkt 61.

¹¹⁵ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 395 f.

¹¹⁶ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 399.

Restriktionsförbudet innebär till skillnad från diskriminering inte någon diskriminering mellan medlemsstaterna i sig. Det kan i stället beskrivas som nationell lagstiftning som medför betungande krav för utländska aktörer. Ett exempel är ett mål som gällde ett franskt bolag som hade ett fast driftställe i Luxemburg. De ville rulla vidare ett års underskott men enligt Luxemburgs lagstiftning krävdes att bokföring då skett enligt luxemburgsk rätt. Att det franska bolaget skulle behöva upprätta bokföring även enligt luxemburgsk rätt vid sidan om fransk rätt, var enligt EU-domstolen särskilt betungande för utländska bolag vilket utgjorde en icke-diskriminerande restriktion.¹¹⁷

4.1.3 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen är en konstitutionell princip som genomsyrar hela unionens maktbefogenheter. Principen innebär att en åtgärd unionen vidtar till innehåll och form inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de i fördraget angivna målen.¹¹⁸ En prövning huruvida en åtgärd är proportionerlig innefattar tre steg som ska genomgås,

- En prövning huruvida den aktuella åtgärden ändamålsenlig
- En prövning huruvida den aktuella åtgärden nödvändig
- En avbalansering mellan inblandade intressen

Det ska råda en balans mellan mål och medel och samtidigt finnas en sannolikhet att målet uppnås genom vidtagna åtgärder. Åtgärden ska vara ägnad att tillgodose ändamålet, vara nödvändig, det vill säga, ett övervägande ska ske för att se om det finns mindre ingripande åtgärder. Vidare ska åtgärden och dess konsekvenser stå i rimlig proportion till de negativa effekter som åtgärden kan förorsaka berörda parter.¹¹⁹ I nästkommande kapitel ska etableringsfriheten beröras.

¹¹⁷ C-250/95 *Futura Participations*, punkterna 23-26 och C-19-92 *Kraus*, punkt 32.

¹¹⁸ Se artikel 5.4 i FEU.

¹¹⁹ Se Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder, s. 171 f.

4.2 Etableringsfriheten

Etableringsfriheten¹²⁰ innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium är förbjudet. Bestämmelsen omfattar även inskränkningar för en medborgare i en medlemsstat som är etablerad i annan medlemsstat att upprätta filialer, kontor och dotterbolag.

Bestämmelsen ger också rätt att b.la. bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, både för fysiska och juridiska personer. Till denna rättighet finns en kompletteringsbestämmelse i artikel 54 av vilken det framgår att ett bolag¹²¹ som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, huvudkontor, eller huvudsakliga verksamhet inom unionen ska likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Alla medlemsstater har s.k. fiskal autonomi. Det innebär att en medlemsstat har rätt att bestämma sina skatteregler och skattenivåer för olika bolagsformer under förutsättningen att inhemska och utländska bolag behandlas likadant i jämförbara situationer. Detsamma gäller för ursprungsstaten, även här kan reglerna differera. Medlemsstater kan alltså ha olika regelverk, det innebär inte en inskränkning i etableringsfriheten. En medlemsstat behöver inte utforma sina skatteregler för att de inte ska stå i strid med en annan medlemsstats skatteregler.¹²² EU-domstolen har t.ex. slagit fast att det är möjlighet för en medlemsstat att exempelvis vägra avdrag för kostnader och förluster som uppkommer hos ett moderbolag i en annan medlemsstat men där en filial finns i den förstnämnda medlemsstaten trots att de utgör samma

¹²⁰ Art. 49 FEUF.

¹²¹ Av art. 54 andra stycket framgår ”Med ”bolag” förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte”

¹²² Se Kokott, EU Tax Law s. 163 f. Se även C-522/14, punkt 31, C-414/21, punkt 19 och förenade målen C-433/21 och 434/21, punkt 42.

rättssubjekt vilket bygger på den s.k. territorialitetsprincipen, dvs, inkomster ska beskattas där de uppkommer.¹²³

Etableringsfriheten innebär att värdstaten måste behandla utländska personer (både fysiska och juridiska) och de egna medborgarna likvärdigt. När det gäller juridiska personer innebär det inte att värdstaten måste behandla t.ex. ett utländskt dotterbolag och ett utländskt bolag med fast driftställe likadant men då måste deras egna bolag behandlas på samma sätt. Världstaten kan inte heller förmå ett utländskt bolag att t.ex. ändra bolagsform.¹²⁴ EU-domstolen har uttalat att det strider mot etableringsfriheten att försvåra för ett moderbolag att bilda dotterbolag i andra medlemsstater genom att t.ex. skattemässigt missgynna ett dotterbolag bara för att moderbolaget har sin hemvist och därmed beskattning i en annan medlemsstat.¹²⁵ Se avsnitt 5.1.1.3 för EU-domstolens resonemang kring etableringsfriheten. Nu ska kort beskrivas under vilka förutsättningar en inskränkning av etableringsfriheten får göras.

4.2.1 Rättfärdigande för inskränkning av etableringsfriheten

I demokratiska länder kan sägas att de privata företagen genererar skatteintäkter som i sin tur betalar för vår välfärd. Emellertid måste uttag av skatt rättfärdigas. Får staten inte in några pengar riskerar landet att kollapsa, men samtidigt måste statens skatteuttag vara proportionerligt för att inte inskränka fundamentala fri- och rättigheter såsom t.ex. artikel 17 rättighetsstadgan beträffande rätten till egendom.¹²⁶ EU-domstolen har utvecklat det s.k. rule of reason-testet vilket har till syfte huruvida en regel som inskränker en fördragsfrihet kan rättfärdigas på en särskild grund. Regeln ska då vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt, motiverad med hänsyn till

¹²³ Ståhl m.fl., EU-skatte rätt, s. 161

¹²⁴ Se Kokott, EU Tax Law, s. 161 f.

¹²⁵ Mål C-347/04 Rewe, punkt 69, Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 40 och Mål C-360/06 Bauer, punkt 25.

¹²⁶ Se Kokott, EU Tax Law, s. 254 f. och 298. Jfr även 2 kap. 10 § andra stycket RF.

allmänintresset, ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas och vara proportionerlig.¹²⁷

När det gäller den rättfärdigande av hinder inom ramen för den fria rörligheten brukar problemet hänföra sig till skillnader i beskattning mellan medborgare och icke-medborgare i en viss medlemsstat under förutsättning att situationerna är jämförbara.¹²⁸ Det finns vissa bestämmelser i nationell rätt som kan medföra rättfärdigande av hinder för den fria rörligheten, andra rättfärdigande grunder har utvecklats genom rättspraxis.¹²⁹

När det kommer till att undvika exempelvis skatteflykt har EU-domstolen i flertalet mål uttalat att nationella bestämmelser som har till syfte att motverka skatteflykt kan anses motiverade trots att de strider mot etableringsfriheten. Men i sådant fall ska bestämmelserna endast syfta till att hindra fiktiva upplägg som dels inte har någon ekonomisk förankring, dels upplägg som uteslutande arrangeras för att undvika att betala skatt. Samtidigt gäller att potentiella negativa skattemässiga konsekvenser som kan uppstå för en person som rör sig mellan gränserna, vilket beror på olikheter i medlemsstaters lagstiftning, utgör inte något brott mot etableringsfriheten under förutsättning att utländska och inhemska medborgare behandlas likadant.¹³⁰

Kokott menar att det är staternas legitima rätt att skydda sin skattebas. En stat ska ha suverän beskattningsrätt, främst gällande verksamhet inom landet.¹³¹ Medlemsstaterna kan införa olika regelverk som kan verka inskränkande på de fundamentala rättigheterna för att förebygga skatteflykt. Dessa regler kan göra det svårare att bedriva verksamhet över gränserna såsom att etablera sig i annat land. Syftet med reglerna är att skydda den fiskala suveräniteten hos en medlemsstat genom att behålla en väl avvägd

¹²⁷ Mål C-55/94 Gebhard, punkt 37.

¹²⁸ Se Kokott, EU Tax Law s. 298.

¹²⁹ Ståhl m.fl., EU-Skatterätt, uppl. 3, s. 147.

¹³⁰ Se Mål C-524/04 Thin Cap, punkt 72 och 92, Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 51 och 55 och Mål C-403/03 Schempp, punkt 34, 36 och 45.

¹³¹ Se Kokott, EU Tax Law, s. 299.

beskattningsrätt. EU-domstolen har ju till uppgift att bland annat slå vakt om medlemsstaternas legitima intressen. En välavvägd beskattningsrätt är emellertid inte ensamt en rättfärdigande grund utan snarare ett uttryck för fiskal suveränitet.¹³² Nu ska det redogöras för några avgöranden från EU-domstolen där korrigeringsregeln aktualiserats.

4.3 EU-domstolens avgöranden

4.3.1 C-311/08 SIG

Detta mål handlade om ett belgiskt bolag, SGI, som hade gett ett dotterbolag i vilket de ägde 65 % av kapitalet ett räntefritt lån. Bolaget hade också, enligt den belgiska skattemyndigheten, betalat en styrelseledamot, som också var aktieägare, överkompensation.

Den belgiska skattemyndigheten medgav inte avdrag för styrelseledamotens ersättning såsom kostnader för intäkternas förvärvande med motiveringen att beloppet var oproportionerligt och saknade samband med den ekonomiska nyttan av de tjänster som tillhandahölls. Gällande det räntefria lånet tillämpade den belgiska skattemyndigheten deras motsvarighet till korrigeringsregeln och höjde SGI:s inkomst vid 2001 års taxering avseende avvikande eller vederlagsfria förmåner som SGI beviljat sitt dotterbolag. Höjningen motsvarade en fiktiv ränta om 5 %.

Frågan i målet var huruvida den belgiska korrigeringsregeln var förenlig med etableringsfriheten om en tillämpning av korrigeringsregeln aktualiserades vid en gränsöverskridande situation när regeln inte aktualiserats om både bolagen tillhört samma hemviststat. Regeln var utformad med artikel 9 i OECD:s modellavtal och artikel 4 i skiljemannakonventionen som förebilder.

EU-domstolen konstaterade att en skillnad i beskattningshänseende av bolag med hemvist i landet beroende på var de bolag som erhåller fördelar har sitt

¹³² Se Kokett, EU Tax Law, s. 313 f.

säte kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten eftersom det kan avhålla ett bolag med hemvist i hemlandet från att förvärva, bilda och bibehålla ett dotterbolag i annan medlemsstat eller från att bibehålla betydande andel i ett bolag med hemvist i en annan stat på grund av den skatt som i en gränsöverskridande transaktion påförs vid beviljandet av de förmåner som avses i hemviststatens lagstiftning och den kan dessutom kan lagstiftningen ha restriktiv verkan på bolag med hemvist i annan medlemsstat på grund av att bolag kan avhålla sig från att etablera sig i annan medlemsstat.¹³³ Vidare är det tillräckligt att det kan medföra att etableringsfriheten inskränks utan att den faktiskt gör det.¹³⁴ I målet ansåg EU-domstolen att skillnaden mellan inhemska transaktioner och gränsöverskridande transaktioner är att vid en gränsöverskridande transaktion finns det risk för dubbelbeskattning om resultatet höjs i båda medlemsstaterna. EU-domstolen konstaterade att lagstiftningen därför skred mot etableringsfriheten.¹³⁵

Därefter gick EU-domstolen in på om lagstiftningen kunde rättfärdigas. EU-domstolen ansåg att den kunde rättfärdigas med hänsyn till att förfarandet kan rubba den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och dessutom äventyra systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹³⁶ En sådan lagstiftning kan motiverad när den avser att förhindra fiktiva upplägg för att kringgå skattelagstiftningen i en medlemsstat.¹³⁷

EU-domstolen konstaterade att behovet för en medlemsstat av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och för att förhindra skatteflykt medför att lagstiftningen ifråga är ändamålsenlig och förenlig med fördraget och att den omfattas av tvingande skäl av allmänintresse.¹³⁸ Frågan är då om lagstiftningen är proportionerlig.

¹³³ Punkt 44 och 45.

¹³⁴ Punkt 50.

¹³⁵ Punkt 53 och 55.

¹³⁶ Punkt 63. Jfr även C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG, punkt 31.

¹³⁷ Punkt 65 och 66.

¹³⁸ Punkt 69.

Domstolen konstaterade att bedömningen huruvida en transaktion utgör ett fiktivt upplägg, som uteslutande betingas av skatteskäl, ska grunda sig på objektiva och verifierbara omständigheter. För det första ska den skattskyldige kunna redogöra de affärsmässiga skälen för transaktionen utan onödig administrativ börda.¹³⁹ För det andra, om det visar sig att transaktionen inte överensstämmer med vad oberoende parter skulle ha avtalet får korrigeringen endast avse den del som inte motsvarar den vad som skulle avtalats oberoende parter sinsemellan.¹⁴⁰

Avslutningsvis konstaterade EU-domstolen att lagstiftningen i fråga var godtagbar och stod i proportion till de ändamål som eftersträvas. Det var dock upp till den hänskjutande domstolen att pröva huruvida lagstiftningen inte gick utöver vad var proportionerligt i förhållande till lagstiftningens syfte.¹⁴¹

Av domen framgår att EU-domstolen anser att nationell lagstiftning som hindrar ett bolag från att välja var dess vinster ska beskattas är godtagbart för att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.

Hilling menar att domen torde medföra att korrigeringsregeln är förenlig med fördragets bestämmelser om den fria rörligheten. Däremot ifrågasätter hon huruvida dokumentationskraven är förenliga med proportionalitetstestet.¹⁴² Hilling åsyftar antagligen huruvida dokumentationskravet är att anse som ”onödig administrativ börda” eller inte, eftersom EU-domstolen inte diskuterar vad det innebär.

4.3.2 C-382/16 Hornbach-Baumarkt

Detta målet handlade om Hornbach-Baumarkt AG (”bolag A”) som via sitt helägda tyska dotterbolag och ett nederländskt dotterbolag helägde två

¹³⁹ Punkt 71.

¹⁴⁰ Punkt 72.

¹⁴¹ Punkt 76.

¹⁴² Se Hilling, Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning, SN 2010, s. 226.

nederländska bolag, Hornbach Real Estate Groningen BV ("bolag B" och Hornbach Real Estate Wateringen BV ("bolag C").

Bolag B och C behövde finansiering för dels fortsatt drift, dels för att uppföra en stormarknad för gör-det-själv-arbeten och trädgårdsskötsel. De hade negativt eget kapital och avsåg att finansiera detta genom ett banklån. För att banken skulle bevilja lånet krävde banken att bolag A skulle ställa ut relativt långtgående garantier och säkerhetsförklaringar, vilket innefattade b.l.a. åtagande om att förse dotterbolagen med kapital för att de skulle kunna uppfylla sina förpliktelser gentemot banken. Bolag A gick med på bankens krav, utan att bolag B och C behövde betala ersättning för detta till bolag A.

Den tyska skattemyndigheten motsatte sig detta och höjde med stöd av den tyska korrigeringsregeln¹⁴³ bolag A:s inkomst eftersom de menade att ett liknande förfarande inte hade skett mellan oberoende parter. Bolag A överklagade och menade att regeln leder till diskriminering vid gränsöverskridande situationer eftersom skattemyndigheten inte vid rent interna situationer inte justerade inkomsten i syfte att beakta den förmodade ersättningen för garantier som beviljats dotterbolagen. Bolag A hänvisade till C-311/08 där Belgiens korrigeringsregel till skillnad från den tyska kunde motivera transaktioner med hänsyn till affärsmässiga skäl, vilket den tyska regeln inte medgav. Affärsmässiga skäl anfördes vara syftet med transaktionen i detta mål.

Frågan den hänskjutande domstolen ställde var om artikel 49 jämförd med artikel 54 utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att inkomster som en skattskyldig person med hemvist i landet uppbär från transaktioner med ett närstående bolag i annan medlemsstat och där villkoren avviker från armlängdsprincipen ska beräknas på samma sätt som om transaktionen skett mellan oberoende parter när inkomster som uppbärs från affärer med ett bolag med hemvist i landet inte justeras på samma sätt, och

¹⁴³ Se punkt 3 i målet. Regeln är i princip densamma som den svenska korrigeringsregeln rent materiellt, därför är jämförelsen också relevant.

medlemsstatens lagstiftning inte ger den skattskyldiga personen med hemvist i landet möjlighet att bevisa att avtalsvillkoren beror på affärsmässiga skäl som följer av personens ställning som aktieägare i bolaget med hemvist i den andra medlemsstaten.

EU-domstolen konstaterade att en sådan skillnad i skattemässig behandling av skattskyldiga personer beroende på var bolagen har sitt säte kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.¹⁴⁴ Det är endast tillåtet om det avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om det kan motiveras av tvingande skäl av allmän intresse vilka är erkända av unionsrätten och är proportionerligt.¹⁴⁵ Vidare konstaterade domstolen att en skillnad i behandling kan motiveras när syftet är att förebygga ageranden som äventyrar en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som drivs inom landet.¹⁴⁶

Lagstiftning som syftar till att upprätthålla välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt mål som är förenligt med fördraget och avser tvingande skäl av allmänintresse och anses vara ägnat att säkerställa uppnåendet av sådana mål.¹⁴⁷ Vidare uttalade domstolen att nationell lagstiftning där en bedömning huruvida en transaktion utgör ett fiktivt upplägg som grundar sig på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter, är inom gränser för vad som krävs för att uppnå ändamålen med att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och för att undvika skatteflykt. Detta gäller under förutsättning att den skattskyldige ges möjlighet att redogöra för de affärsmässiga skälen. Dessutom får korrigeringen då bara avse den del som inte motsvaras av vad som skulle avtalats mellan oberoende parter.¹⁴⁸

Domstolen konstaterade även att tillskott till ett dotterbolag med bristande eget kapital kan motiveras av affärsmässiga skäl, även om villkoren är att anse

¹⁴⁴ Punkt 35.

¹⁴⁵ Punkt 36.

¹⁴⁶ Punkt 43.

¹⁴⁷ Punkt 44.

¹⁴⁸ Punkt 49.

som ovanliga. Domstolen nämnde b.la. moderbolagets intresse av utdelningar från dotterbolagen vid affärsmässiga framgångar och att moderbolaget hade ett visst ansvar för dotterbolagen i egenskap av dess ägare.¹⁴⁹

Avslutningsvis konstaterade EU-domstolen att lagstiftningen i målet var ändamålsenlig men att proportionalitetsbedömningen skulle åligga den nationella domstolen där den nationella domstolen skulle beakta de affärsmässiga skäl som den skattskyldige uppger till följd av en persons ställning som ägare i ett bolag utan hemvist i landet vid en tillämpning av korrigeringsregeln.¹⁵⁰

Till skillnad från SGI-målet, där EU-domstolen inte gick in på vad som utgör affärsmässiga skäl, menar de att även ekonomiska intressen som ett bolag kan ha i ett närstående ska beaktas såsom affärsmässigt skäl. Utgången i detta mål innebär att ekonomiska överväganden som har ett samband med den ekonomiska gemenskapen ska beaktas som affärsmässigt skäl. Det är en rimlig utgångspunkt i detta mål eftersom framtida vinster i dotterbolagen hade kunnat resultera i skattefria utdelningar till moderbolaget. Det behöver dock inte vara på det sätt. Vinsten kanske beskattas lägre i det land där den uppkommer och således stannar kvar där.

Resultatet av denna dom medförde en kritik mot den svenska korrigeringsregeln. Det framgår av domen att även ägarintressen ska beaktas vid bedömningen av affärsmässiga skäl. Skatteverket har också genom en rättsfallskommentar¹⁵¹ som kom efter Hornbach-målet framfört att det alltså är möjligt att betrakta ägarintressen som affärsmässiga. Författarna menar dock att detta strider mot korrigeringsregeln ordalydelse och även förarbeten där det uttryckligen framgår att skäl hänförliga till ägarintresset inte tillåts. De menar att den svenska korrigeringsregeln inte uppfyller de krav på proportionalitet som EU-domstolen ställt upp och att resultatet av detta bör

¹⁴⁹ Punkt 56.

¹⁵⁰ Punkt 59.

¹⁵¹ Se Skatteverkets rättsfallskommentar, Dnr 202 363023-18/11

vara att korrigeringsregeln inte kan tillämpas på sådana transaktioner där bolagen har möjlighet att åberopa etableringsfriheten.¹⁵² Berglund håller med ovanstående författare och menar att en tillämpning av korrigeringsregeln kan behöva ändras för att uppfylla EU-rättens krav på grund av att regeln utgår från att prissättning ska ske såsom mellan oberoende parter. I svensk rätt finns dock möjligheten att åberopa affärsmässiga skäl såsom t.ex. upprättande av en dotterbolags verksamhet.

Kokett anser att den breda tillämpningen av affärsmässiga skäl som EU-domstolen gör i detta mål minskar betydelsen av armlängdsprincipen betydligt.¹⁵³

4.3.3 C-558/19 Impresa Pizzarotti & C SpA Italia Sucursala Cluj

Detta mål handlade om ett italienskt moderbolag som ingått två låneavtal med sin filial i Rumänien. Filialen var långivare och moderbolaget låntagare. Låneavtalen innehöll inga klausuler om någon ränta. Skattemyndigheten i Rumänien ansåg att låneavtalen inte var armlängdsmässiga och menade att låneavtalen skulle innefatta marknadsmässig ränta. Skattemyndigheten höjde därför beskattningsunderlaget för filialen vilket överklagades. Bolaget grundade sin överklagan på att de rumänska reglerna stred mot etableringsfriheten eftersom reglerna medgav överföringar av medel mellan en filial med hemvist i en medlemsstat och dess moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat kan aktualisera reglerna om internprissättning, samtidigt som reglerna inte är tillämpliga om filialen och moderbolaget är etablerade i samma medlemsstat.¹⁵⁴

¹⁵² Franck, Lewin, Pettersson, Etableringsfriheten och korrigeringsregeln – oförenligheter efter Hornbach-domen?, SvSkT 2019:3 s. 211.

¹⁵³ Kokett, EU Tax Law, s. 72.

¹⁵⁴ Punkterna 7-11.

Frågan i målet var om dessa regler utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.¹⁵⁵ EU-domstolen konstaterade inledningsvis att om den nationella lagstiftningen påverkar fri rörlighet för kapital är det en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och därför ska lagstiftningen enbart prövas mot artikel 49.¹⁵⁶

Domstolen fortsatte sedan med att konstatera att nationell lagstiftning utgör en inskränkning i etableringsfriheten om den innebär att avvikande eller vederlagsfria förmåner som ett bolag med hemvist i landet ger till ett intressebolag utomlands räknas in i hemvistbolagets resultat endast om det bolag som erhåller förmånerna är etablerat i en annan medlemsstat.¹⁵⁷ Vidare menade domstolen att lagstiftning som medför en skillnad i den skattemässiga behandlingen mellan en filial och dess moderbolag, om de ingått avtal om transaktion med villkor som är ovanliga mellan oberoende parter, beroende på var moderbolaget har sitt säte är att anse som en inskränkning i etableringsfriheten eftersom moderbolaget skulle kunna avhållas från att etablera sig i en annan medlemstat än den där den har sin hemvist.¹⁵⁸

Domstolen gick sedan in på inskränkningsmöjligheterna såsom när situationerna inte är objektivt jämförbara eller om det kan grundas på tvingande skäl av allmänintresse som är erkända av unionsrätten och att det i sådant fall är proportionerligt, men även behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁵⁹

Domstolen ansåg att nationell lagstiftning som syftar till att förhindra att obeskattade vinster som uppkommit i en medlemsstat flyttas utanför dennes skattejurisdiktion genom icke-marknadsmässiga transaktioner, är ägnat att säkerställa att beskattningsrätten mellan medlemsstaterna upprätthålls, om

¹⁵⁵ Punkt 15.

¹⁵⁶ Punkt 19 och 20.

¹⁵⁷ Punkt 24.

¹⁵⁸ Punkt 27.

¹⁵⁹ Punkt 28, 30 och 32.

det är proportionerligt och under förutsättning att den skattskyldige ges en möjlighet att, utan orimliga administrativa krav, förklara de affärsmässiga skälen bakom transaktionen.¹⁶⁰

Avslutningsvis slog EU-domstolen fast att lagstiftning som innebär att en transaktion mellan två närstående bolag i olika medlemsstater kan omkvalificeras till en inkomstgenererande transaktion, vilket aktualiserar internprissättningsregler, inte strider mot etableringsfriheten även om samma regler inte skulle tillämpas om båda bolagen haft samma hemviststat.¹⁶¹

EU-domstolen fastslog att en lagstiftning som omkvalificerar transaktioner såsom den i målet är rättfärdigad. I målet ansågs det att det hade skett en inkomstöverföring från det rumänska till italienska bolaget, dvs från Rumänien till Italien. Ett moderbolag och dess filial kan ju inte ingå ett låneavtal eftersom en filial är en del av moderbolaget, det vill säga, de utgör samma rättssubjekt. Lagstiftningen utgjorde som utgångspunkt en inskränkning i etableringsfriheten men ansågs likväl rättfärdigad för att säkerställa den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten vilket är fullt rimligt. Ett bolag ska ju inte kunna välja i vilket land dess inkomster beskattas.

4.3.4 C-231/05 – Oy AA

I det målet prövades om de finska koncernbidragsreglerna stred mot etableringsfriheten då ett finskt dotterbolag enligt intern finsk rätt inte medgavs avdrag för koncernbidrag till ett brittiskt moderbolag eftersom det brittiska bolaget inte hade sin hemvist i Finland.

Domstolen konstaterade inledningsvis att när sådan lagstiftning som den aktuella i målet endast avser koncerninterna förhållanden inverkar den företrädesvis på etableringsfriheten och ska då prövas mot bakgrund av

¹⁶⁰ Punkt 34 och 36.

¹⁶¹ Punkt 39.

dåvarande artikel 43.¹⁶² Därefter uttalade domstolen att den särbehandling som uppstår genom sådana bestämmelser som är aktuella i målet i fråga när de tillämpas på dottersamfund med hemvist i landet beroende på var deras moderbolag har sitt säte utgör en inskränkning av etableringsfriheten.¹⁶³

Den finländska, tyska, nederländska, svenska samt brittiska regeringen och EU-kommission yttrade att de finska bestämmelserna kunde motiveras av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang liksom fördela beskattningsrätten medlemsstaterna och undvika skatteflykt.¹⁶⁴

EU-domstolen konstaterade det faktum att om ett bolag ska ha rätt att välja i vilket land dess förluster ska beaktas skulle det påtagligt äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁶⁵

EU-domstolen anförde i likhet med de olika regeringarnas yttranden att en sådan inskränkning som den finländska lagstiftningen kan motiveras om behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt. En sådan lagstiftning såsom i målet tjänade enligt EU-domstolen legitima ändamål som är förenliga med fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset, och är ägnade att säkerställa att dessa mål uppfylls.¹⁶⁶

Därefter gjorde domstolen en prövning huruvida bestämmelserna var proportionerliga. Där uttalade domstolen att ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som generats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin

¹⁶² Punkt 23.

¹⁶³ Punkt 43.

¹⁶⁴ Punkt 45.

¹⁶⁵ Punkt 55. Se även C-446/03 Marks & Spencer, punkt 46, C-414/06 Lidl Belgium, punkt 32 och Case 33-76, Rewe Zentralfinanz, punkt 42.

¹⁶⁶ Punkt 60.

skattemässiga behörighet och därmed rubba den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁶⁷

Domstolen konstaterade att om det skulle finnas en möjlighet för bolagskoncerner att fritt välja i vilken medlemsstat deras vinster ska beskattas skulle det leda till nackdel för dotterbolagets medlemsstat vad gäller deras rätt att beskatta den vinst som genererats inom dess territorium.¹⁶⁸

Avslutningsvis konstaterade domstolen att etableringsfriheten inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som den som är i fråga i målet, enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat.¹⁶⁹

Domstolens motivering i detta fall är fullt rimlig utifrån ett svenskt perspektiv. De svenska koncernbidragsreglerna medger ju en förmögenhetsöverföring oavsett skäl för detta. Ett koncernbidrag är ju tillåtet även om det skapar ett underskott hos bidragsgivaren. Det hade förmodligen varit ett dråpslag mot den svenska skattebasen om en svensk bolagskoncern fritt hade haft möjlighet att välja var vinsterna hos koncernens dotterbolag skulle beskattas.

Kokett menar de fundamentala rättigheterna garanterar fri rörlighet för personer och kapital men däremot inte en frihet att välja skattejurisdiktion. Skattebetalare får inte välja var de vill betala sina skatter eller utnyttja dess förluster.¹⁷⁰ Målet i fråga avsåg ett koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag som inte utgjorde en definitiv förlust. Koncernavdrag får endast göras i de fall en slutlig förlust uppkommit och avdragsmöjlighet finns för inhemska bolag enligt det utländska bolagets hemvistsstats regler.¹⁷¹ Denna

¹⁶⁷ Punkt 62.

¹⁶⁸ Punkt 64.

¹⁶⁹ Punkt 67.

¹⁷⁰ Kokett, EU Tax Law, s. 70.

¹⁷¹ Koncernavdrag medges ju för definitiva förluster såsom likvidation av ett underskottsbolag, för utländska dotterbolag. Alltså förluster som inte längre kommer att

ståndpunkt har vidhållits av HFD i b.la. RÅ 2009 ref. 13 där ett svenskt bolag inte medgavs avdrag för koncernbidrag eftersom förlusten inte var slutlig på grund av att verksamheten upphört utan på grund av en nationell regel i Italien. Detsamma bekräftades i RÅ 2009 ref. 15 där ett svenskt koncernföretag nekades avdrag till ett utländskt systerbolag. HFD fastställde att en gränsöverskridande förlustutjämnning inte kan gå längre än en överföring av en definitiv förlust från ett utländskt dotterföretag till det inhemska moderbolaget såsom i Marks & Spencer-målet.

Av Oy AA-målet framgår alltså att de finska koncernbidragsreglerna kan rättfärdigas. Det svenska och det finländska koncernbidragssystemet är i grunden väldigt likt vilket antagligen är anledningen till att den svenska regeringen också biträdde den finska sidan i målet. Utgången i målet talar starkt för att de svenska koncernbidragsreglerna därmed också är förenliga med EU-rätten. En strävan efter att bibehålla de intäkter som upparbetats inom landet, i den s.k. källstaten, är ju grunden för en stats långsiktiga överlevnad och utveckling.

kunna utnyttjas, se Mål C 446/03 Mark & Spencer. Se även reglerna i 35 a kap. IL vilka infördes efter EU-domstolens avgörande i Mark & Spencer-fallet.

5 Jämförelse med de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna

5.1 De riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna

I kölvattnet av de s.k. räntesnurrorna¹⁷² införde man regler om ränteavdragsbegränsningar. Man vill undvika att den svenska skattebasen urholkades genom att bolag flytta ränteintäkterna till ett lågbeskattat land. Det innebär att t.ex. ett bolag (A) i Sverige lånade pengar av ett koncernbolag (B) som finns i ett lågskatteländ. Det innebär att bolag A betalar räntor till koncernbolag B som därmed får ränteintäkter som beskattas lågt eller inte beskattas alls samtidigt som bolag A kunde dra av ränteutgifterna vilket medför ett lägre beskattningsbart resultat i Sverige. Det finns alltså incitament för företag att planera sin skatt med hjälp av koncerninterna lån. På grund av att lånekostnaderna får dras av i ett land med högre skattesats samtidigt som ränteintäkterna beskattas i ett lågskatteländ finns det en stor anledning att välja koncerninterna lån framför att använda eget kapital.¹⁷³

De riktade avdragsbegränsningsreglerna framgår av 24 kap. 16–20 §§ IL. Av 16 § framgår att det anses föreligga en intressegemenskap om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget, eller företagen står under i huvudsak gemensam ledning. För att rekvisitet väsentligt inflytande ska föreligga ska

¹⁷² En räntesnurra innebär att man skatteplanerar i form av att man skapar koncerninterna skulder där långgivaren befinner sig i ett lågskatteländ och låntagaren befinner sig i ett högskatteländ. Eftersom räntor är avdragsgilla enligt 16 kap. 1 § IL medför detta att upparbetade vinster här i Sverige riskerade att flyttas till länder med låg eller ingen beskattning.

¹⁷³ SOU 2014:40, s. 119.

en ägarandel om åtminstone strax under 50 procent beaktas.¹⁷⁴ Skatteverket har lagt sig under den ribban i ett ställningstagande där de uttalade att det normalt går att presumera att en ägarandel om åtminstone 40 procent kan medföra väsentligt inflytande.¹⁷⁵

Vidare av 18 § framgår att ett företag som ingår i en intressegemenskap får dra av ränteutgifterna avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften uppfyller något utav dessa kriterier:

1. Hör hemma i en stat inom EES
2. Hör hemma i en stat utanför ESS med vilken Sverige ingått skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster, om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet
3. Om företaget skulle ha beskattats för inkomsten med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, om företaget bara skulle haft den inkomsten.

Av 18 § andra stycket framgår den s.k. undantagsregeln. Har skuldförhållandet *uteslutande eller så gott som uteslutande* har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en *väsentlig skatteförmån* får avdrag inte medges. Enligt 19 § får inte heller avdrag medges om en skuld till ett företag inom intressegemenskapen som avser ett förvärv av en delägarrätt från ett annat företag i intressegemenskapen om det inte är *väsentligen affärsmässigt motiverat*. Vilka faktorer som ska beaktas vid en bedömning av skuldförhållandet och vad som är affärsmässigt motiverat ska redogöras för härnäst.

¹⁷⁴ Prop. 2012/13:1 s. 239.

¹⁷⁵ Skatteverkets ställningstagande, Dnr: 131 117306-12/111.

5.1.1 Skuldförhållandet

När det gäller skatteförmånen ska begreppet uteslutande eller så gott som uteslutande avse att den största anledningen till att det koncerninterna skuldförhållandet uppkommit (ca 90-100 procent) varit för att uppnå en väsentlig skatteförmån. Enligt den tidigare propositionen 2012/13:1 ansågs att procentsatsen inte var det viktigaste utan man ska se till om graden av skatteplaneringen är så pass hög att det utgör ett rent missbruksfall. Samma kriterier vidhölls i förarbetena till den förändring av bestämmelsen man gjorde inför de nya reglerna som kom 2019.¹⁷⁶

Skuldförhållandet ska bedömas utifrån långivaren och låntagarens skattemässiga situation där det b.l.a. ska ses till om det handlar om koncerninterna lån för interna förvärv, om det koncerninterna lånet har en ränta som avviker på ett märkbart sätt eller om det finns möjlighet att lämna kapitaltillskott i stället för lån.¹⁷⁷

En bedömning får göras i varje enskilt fall där man beaktar kapitalets ursprung, omotiverade slussningar av räntebetalningar via andra företag inom intressegemenskapen där t.ex. ett företag med stora underskott likväl agerar långivare. Andra faktorer att beakta är beskattningsnivån hos räntemottagaren eller om det föreligger koncernbidragsrätt mellan bolagen då det sistnämnda medför att undantagsregeln inte är tillämplig.¹⁷⁸

5.1.2 Ventilen

Bestämmelsen i 24 kap. 19 § innebär att en skuld till ett företag i intressegemenskapen som avser ett förvärv av en delägar rätt från ett annat företag i intressegemenskapen får endast dras av enligt 18 § om förvärvet är *väsentligen affärsmässigt motiverat*. Coen Deij har anfört att en rimlig utgångspunkt är att skuldförhållande alltid är affärsmässigt motiverat om det

¹⁷⁶ Prop. 2017/18:245 s. 184 ff.

¹⁷⁷ Ibid, s. 186 ff.

¹⁷⁸ Prop. 2012/13:1 s. 252 ff.

inte urholkar den svenska skattebasen, trots att den s.k. ventilen inte uppställer något krav på att en skatteförmån ska föreligga.¹⁷⁹ Dahlberg är kritisk mot begreppet och anser att det föreligger svårigheter med att kvantifiera och precisera en viss transaktion. Han menar att risken godtycklighet och skönsmässiga bedömningar är påtaglig.¹⁸⁰

Bestämmelsen har förändrats genom 2019 års lagstiftning. Numera innefattar bestämmelsen rekvisitetet *väsentligen* i stället för *huvudsakligen* affärsmässigt motiverat. Vägledning ska enligt förarbetena hämtas från HFD 2011 ref. 90 I-V, HFD 2012 ref. 6 och HFD 2012 not. 3. Generellt är bestämmelsen avsedd att träffa icke-genuina fall.¹⁸¹

I HFD 2011 ref. 90 uttalade domstolen att en åtskillnad ska göras mellan organisatoriska skäl och affärsmässiga skäl. Såsom organisatoriska skäl anges interna omstruktureringar eftersom det visserligen kan öka konkurrensförmågan men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån medför ingen ökad skuldbelastning för koncernen men däremot kan det medföra en lägre skattekostnad för den och därför utgör detta inte affärsmässiga skäl.

Nedan ska redogöras för ett par rättsfall som knyter an till det EU-rättsliga perspektivet.

5.1.3 C-484/19 Lexel

Ett särskilt viktigt rättsfall är det s.k. Lexel-målet¹⁸² där HFD begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Målet handlade om Lexel AB som ingick i en internationell koncern. I december 2011 hade Lexel förvärvat 15 procent av aktierna i ett belgiskt koncernbolag från ett spanskt koncernbolag.

¹⁷⁹ Se Deij, SN 2019, s. 256.

¹⁸⁰ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 232.

¹⁸¹ Prop. 2017/18:245 s. 366 f.

¹⁸² HFD 2021 not. 10.

Lexel finansierade förvärvet genom att ta upp ett lån från ett franskt koncernbolag. De betalade räntor om ca 130 mkr under 2013 och 2014 och yrkade avdrag för dessa.

Skatteverket nekade avdrag och menade att bolagen var i intressegemenskap, att syftet med transaktionerna med b.la. det spanska koncernbolaget var att flytta ränteavdrag från Spanien till Sverige eftersom de visade underskott. Finansbolaget beskattades heller inte för ränteinkomster i Frankrike eftersom de kunde kvitta dessa mot underskott. Detta överklagades och HFD begärde förhandsbesked.

EU-domstolen anförde att en inskränkning av etableringsfriheten är endast tillåten om den är motiverad av tvingande skäl utifrån allmänintresset. Den ska då säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och vara proportionerlig.¹⁸³ För att motivera en sådan inskränkning måste det specifika ändamålet vara att hindra rent fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och har som syfte att undvika betala skatt som normalt betalas på den vinst som genererats i verksamheten i landet.¹⁸⁴ En sådan bedömning görs utifrån att det skattskyldiga inkommer med uppgifter om de affärsmässiga skäl som föranlett upplägget.¹⁸⁵ Vidare menade de att undantagsregeln i fallet kan medföra att även de transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor kan omfattas. Alltså transaktioner som inte utgör rent konstlade eller fiktiva upplägg.¹⁸⁶

Sammantaget fann EU-domstolen att artikel 49 i EUF-fördraget ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få

¹⁸³ Punkt 46.

¹⁸⁴ Punkt 49.

¹⁸⁵ Punkt 50.

¹⁸⁶ Punkt 56.

en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag.

5.1.4 HFD 2021 not. 36

Detta var ett mål som kom strax efter Lexel-målet. Målet gällde två bolag som hade fusionerats. Ett av bolagen hade under två års tid betalat ränta på en skuld med sammanlagt 121 mkr till ett finskt koncernbolag. SKV vägrade avdrag. De menade att ränteinkomsterna för det finska bolaget kunde kvittas mot skattemässiga underskott och det därför inte skedde någon beskattning (utifrån 10% regeln). Om räntorna medgavs skulle det medföra en väsentlig skatteförmån samtidigt skulle det ha varit det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet uppkommit.

Med hänvisning till Lexel-målet och menade HFD att ett nekat avdrag skulle strida mot art 49 FEUF och överklagandet bifölls således.¹⁸⁷

5.1.5 HFD 2022 ref. 49

Ett annat intressant fall är HFD 2022 ref. 49 som gällde ett överklagat förhandsbesked, där Skatterättsnämndens argumentation är väldigt intressant. Frågan var huruvida avdrag för ränteutgifter som uppkommer till följd av ett koncerninternt förvärv av aktier ska vägras på den grunden att förvärvet inte är väsentligen affärsmässigt motiverat.

Skatterättsnämnden ansåg att förvärvet uppkom till följd av en omorganisation och att det således enligt dels förarbetena, dels tidigare praxis, inte var att anse som affärsmässigt motiverat. Emellertid jämförde Skatterättsnämnden detta fall med Lexel-målet och menade att om de skulle

¹⁸⁷ Se även det s.k. Husqvarna-målet (Mål 2810-18 och 2811-18, avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen 19 oktober 2021) där det rådde liknande omständigheter och HFD gjorde samma bedömning, dvs, att ett nekat avdrag skulle strida mot etableringsfriheten.

vägra avdrag skulle det strida mot etableringsfriheten eftersom en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras om regeln i 24 kap. 19 § IL tillämpas på räntebetalningar till bolag i andra medlemsstater i situationer då de inbladade bolagen skulle ha omfattats av koncernbidragsreglerna om både bolagen varit svenska. Vidare konstaterade Skatterättsnämnden att en skillnad i behandling av jämförbara situationer endast kan motiveras om det finns tvingande skäl av allmänintresse. Syftet med bestämmelsen i 19 § skiljer sig inte ifrån den i 18 § därför ansåg Skatterättsnämnden att en inskränkning enbart vara godtagbar om transaktionerna hade utgjort rent konstlade eller fiktiva upplägg.

HFD bedömde däremot avdragen för det koncerninterna förvärvet som väsentligen affärsmässigt motiverat eftersom de skett inom ramen för en omstrukturering som var föranlett av ett externt förvärv. HFD gick därför aldrig in på EU-rätten överhuvudtaget. HFD höll dock fast vid principen att skillnaden mellan organisatoriska skäl och affärsmässiga skäl ska upprätthållas och att HFD:s avgörande från 2011 fortfarande ska anses vägledande.¹⁸⁸ Det var synd att HFD inte klargjorde huruvida de nya reglerna är förenliga med EU-rätten eftersom det fortfarande finns oklarheter kring detta.

5.1.6 Förenligheten med EU-rätten

Det har kritiserats på sina håll huruvida de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna är förenliga med EU-rätten. Dahlberg omnämner Cadbury Schweppes-doktrinen¹⁸⁹ som ett exempel, av vilken det framgår att missbrukslagstiftning endast är tillåten om den träffar rent konstlade arrangemang. Dahlberg menar att uttrycken uteslutande eller så gott som uteslutande i sig riskerar att inskränka etableringsfriheten. Samma svårigheter uppkommer vid en bedömning av begreppet väsentligen. Han

¹⁸⁸ HFD 2022 ref. 49, punkt. 23.

¹⁸⁹ C-196/04 Cadbury Schweppes.

menar att på grund av den bristande vägledningen från lagstiftaren riskerar det att leda till diverse tolkningssvårigheter.¹⁹⁰

I mål C-196/04 Cadbury Schweppes uttalade EU-domstolen att en inskränkning i etableringsfriheten inte kan godtas förutom när avsikten består i att uppnå en skatteförmån genom ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring för att på så sätt undvika att betala sådan vinstskatt som normalt hade betalats från verksamhet inom landet.¹⁹¹

Bestämmelser som inskränker etableringsfriheten, för att skydda skattebasen och förhindra en förlust av skatteintäkter är inte tillåtna.¹⁹² Vidare angav EU-domstolen att två aspekter ska ses till, ett subjektivt element och objektiva omständigheter. Det subjektiva elementet, vilket innebär att det ska finnas en avsikt att uppnå en fördel skattemässigt.¹⁹³ Bolaget ska ha en verklig etablering med syfte att bedriva en faktisk ekonomisk verksamhet. En bedömning sker genom att en utomstående granskare ska kunna verifiera verksamheten genom att se till objektiva omständigheterna såsom lokaler, utrustning och personal.¹⁹⁴

Finns ingen verklig etablering ska det anses utgöra ett rent konstlat upplägg, såsom exempelvis brevlådeföretag.¹⁹⁵ Bedriver bolaget en faktisk genuin verksamhet så är en skatteplanering som medför lägre skatt inte tillräckligt för att det ska anses som ett rent konstlat upplägg.¹⁹⁶

Sammantaget måste det alltså röra sig om ett rent konstlat upplägg för att etableringsfriheten ska få inskränkas vid jämförbara situationer. Bestämmelser som enbart finns till för att skydda skattebasen är inte tillåtna.

¹⁹⁰ Dahlberg, internationell beskattning, s. 230 f.

¹⁹¹ Punkt 55.

¹⁹² Punkt 44. Jfr även C-294/97 Eurowings, där EU-domstolen avslag en medlemsstats önskan om att skydda sin skattebas och således förhindra en förlust av skatteintäkter såsom rättfärdigandegrund.

¹⁹³ Punkt 64.

¹⁹⁴ Punkt 66 och 67.

¹⁹⁵ Punkt 68.

¹⁹⁶ Punkt 63 och 65.

Vidare är inte heller skatteplanering som medför lägre skatt inte tillräckligt för att anses som rent konstlat upplägg.

Kokott menar att rent konstlade upplägg ska inte tillåtas. Det leder till att skattebetalare godtyckligt tar fördel av olika länders skattesystem utan att ha någon förankring med medlemsstaterna i fråga. En skattebetalare ska inte kunna lämna en skattejurisdiktion för att fritt välja en annan.¹⁹⁷ Vidare har dock EU-domstolen uttalat att bestämmelser som enbart avser att skydda skattebasen är otillåtna och att skatteplanering som medför en lägre sats för ett företag som bedriver faktisk verksamhet inte är tillräcklig för att det ska anses som ett rent konstlat upplägg. Kokott menar dock att den svåra gränsdragningen blir när en bedömning av en hur ett konstlat upplägg ser ut. Hon ifrågasätter även om arrangemang som inte speglar den ekonomiska verkligheten är att anse som otillbörligt. Att exempelvis undvika dubbelbeskattning bör vara legitimt även om upplägget är fiktivt.¹⁹⁸

Kokott uttrycker även att det inte är skattebetalarens ansvar att kompensera för olikheter inom olika länders skattesystem på grund av den bristande harmonisering. Etableringsfriheten ska likväl gälla. Såsom reglerna ser ut just nu är det skattebetalarna som får bära de negativa konsekvenser som kan uppstå på grund av den bristande harmoniseringen.¹⁹⁹

5.1.7 Sammanfattning och analys

Vid en jämförelse huruvida samma principer kan användas gällande avdragsrätten för marknadsbidrag respektive de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna får man se till konkreta skillnader och likheter sinsemellan. Marknadsföringsbidrag som ges från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag bör kunna dras av om båda bolagen omfattats av de svenska koncernbidragsreglerna, om båda bolagen varit svenska. Samtidigt ger detta en möjlighet att flytta obeskattade intäkter ifrån Sverige. När det

¹⁹⁷ Kokott, EU Tax Law, s. 71

¹⁹⁸ Ibid, s. 71.

¹⁹⁹ Ibid, s. 71.

gäller ränteavdragsbegränsningsreglerna där t.ex. ett svenskt bolag lånar från ett utländskt koncernbolag så medför det ju räntebetalningar till det utländska bolaget och samtidigt kräver de svenska reglerna enbart att skuldförhållandet inte har uppkommit uteslutande eller så gott som uteslutande enbart för att få koncernen ska få en väsentlig skatteförmån. Enligt EU-domstolens avgöranden så aktualiserar detta enbart rent konstlade upplägg och därmed är reglerna kring dessa upplägg väldigt generösa utifrån företagets perspektiv. Vidare har EU-domstolen konstaterat att regler som enbart avser att skydda ett medlemslands skattebas är inte tillåtna.

När det kommer till marknadsföringsbidrag och korrigeringsregeln krävs det att det svenska bolaget styrker avdragen, antingen har utgifterna uppkommit för intäkternas förvärvande eller så har de inte gjort det, en bedömning får göras fall till fall. Utifrån ett neutralitetsperspektiv bör det inte ha någon betydelse om ett moderbolag ger ett bidrag till ett utländskt dotterbolag och begär avdrag för detta eller om moderbolaget lånar ut pengar till densamma till en låg ränta exempelvis på grund av en nyetablering eller liknande, alltså på grund av affärsmässiga skäl. Väljer ett svenskt bolag att etablera sig även i annan medlemsstat leder ju detta, åtminstone rent teoretiskt, även till tillväxt för bolaget genom exempelvis starkare varumärke och större kundbas vilket gynnar det svenska bolaget och dess utveckling på sikt vilket medför ett större beskattningsunderlag för det svenska bolaget. Historiskt har ju Sverige trots det lilla land som det är bevisat att det kan skapa stora internationella företag med omsättningar i miljardklassen.²⁰⁰

²⁰⁰ Jfr Tetra Pak, H&M, IKEA m.fl.

6 Diskussion och slutsats

6.1 Bedömningen av sambandet som krävs utifrån 16:1 IL vid en tillämpning av korrigeringsregeln

Genom att ta utgångspunkt i lagtexten framgår det av 16 kap. 1 § IL att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster *ska* dras av som kostnad. Samtidigt framgår av 35 kap. 1 § andra stycket IL att utgifter för intäkternas förvärvande eller bibehållande utgör inget koncernbidrag utifrån ordalydelsen. Dessa stadganden tillsammans med dels förarbeten och rättspraxis, dels hur bestämmelsen är inordnad i 35 kap. så bör 16 kap. 1 § IL tillsammans med 35 kap. 1 § andra stycket IL förstås på det sätt att bestämmelserna inte bara medger avdrag för en transaktion som i praktiken liknar vid ett koncernbidrag, trots att förutsättningarna inte är uppfyllda, utan sådana kostnader som uppstår för intäkternas förvärvande *ska* dras av. En skillnad mellan bestämmelsernas tillämpning finns emellertid eftersom det finns tydliga krav för att avdragsrätt ska föreligga samtidigt som utgivande av koncernbidrag inte förutsätter någon särskild anledning.

När det kommer till avdragsrätten finns tydliga riktlinjer för vad som gäller rent generellt men även för marknadsbidrag som utvecklats genom rättspraxis, såsom att det ska vara utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande. Av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL framgår ju att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster *ska* dras av som kostnad. Är utgifterna sådana och det finns ett klart samband mellan utgifterna och verksamheten, vilket får bedömas från fall till fall med stöd av de riktlinjer som HFD tagit upp i rättspraxis såsom RÅ 1994 ref. 85 och notis-målen från 1995, såsom exempelvis driftkostnader, men även rena förlusttäckningsbidrag i vissa fall. HFD har ju uttryckt att avdrag endast vägras om det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande och

bibehållande. En tillämpning av korrigeringsregeln i ett sådant fall går emot lagstiftningen och strider därmed mot legalitetsprincipen, dels eftersom korrigeringsregeln förutsätter ett avtalsförhållande med avtalsvillkor som ska kunna bevisas, dels eftersom kostnader *ska* dras av om de uppkommit för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Finns det inte något avtalsförhållande är inte korrigeringsregeln tillämplig överhuvudtaget enligt dess ordalydelse.

Det är viktigt att göra skillnad på rena internprissättningsfrågor eller om det handlar om driftkostnads- eller investeringsutgifter för att t.ex. starta upp marknadsföringsbolag eller försäljningsbolag och täcka dess kostnader och investeringar eller starta upp en fabrik i ett annat land för att tillverka delkomponenter till det svenska bolaget, t.ex. på grund av att det finns en närhet till en viss råvara, kundgrupp eller specialistkompetens, i sådant fall kan korrigeringsregeln bli tillämplig åtminstone när det kommer till försäljning av delkomponenter till det svenska bolaget. Dock ska man se till vad det är för transaktioner, om det t.ex. finns avtalsförhållande mellan parterna så kan det ju finnas affärsmässiga skäl till att ett marknadsföringsbidrag lämnas vilket utesluter en tillämpning av korrigeringsregeln enligt lagtexten. Vid en jämförelse med de riktade ränteavdragsreglerna krävs det ju endast att skuldförhållandet inte utgör ett rent konstlat upplägg, det vill säga, att det finns ett litet uns av syfte bakom som inte har med skatteplanering att göra så är det godtagbart utifrån ett EU-perspektiv. Däremot ska det tilläggas att det är viktigt att kostnaderna faktiskt hänför sig till intäkternas förvärvande eller bibehållande annars finns det en risk att obeskattat värde förflyttas flyttas från Sverige och urholkar den svenska skattebasen och då ska avdrag för marknadsföringsbidraget naturligtvis nekas.

Så länge avdraget för marknadsbidraget utgår för att täcka sådana kostnader som har till syfte att framförallt förvärva men även bibehålla ett svenskt bolags intäkter utifrån HFD:s riktlinjer så bör detta medföra att det samband som krävs enligt 16 kap. 1 § IL vid marknadsbidrag varken kommer att bedömas strängare eller mildare om korrigeringsregeln aktualiseras, så länge

det inte finns något avtalsförhållande med definierade avtalsvillkor eller om det finns tillräckliga affärsmässiga skäl bakom bidraget eftersom detta utesluter en tillämpning av korrigeringsregeln. Föreligger ett avtalsförhållande har ju OECD:s riktlinjer visserligen ansetts ge en god och välbalanserad belysning av problemen men i korrigeringsregeln finns fortfarande begreppet affärsmässiga skäl, vilket har företräde framför OECD:s riktlinjer, samtidigt som det framgår av både förarbeten och rättspraxis att korrigeringsregeln både ska och har tillämpats restriktivt.

6.2 Korrigeringsregelns förenlighet med etableringsfriheten vid bedömning av marknadsbidrag

HFD har genom två rättsfall, RÅ 2004 ref. 13 och 2006 ref. 37 klargjort att korrigeringsregeln har företräde vid gränsöverskridande transaktioner. Det innebär att om två regler står i strid mot varandra så ska korrigeringsregeln ge företräde utifrån ett svenskt perspektiv. Hur står sig då korrigeringsregeln utifrån EU-rätten? I det s.k. SGI-målet (C-311/08) anförde EU-domstolen att den belgiska korrigeringsregeln, vilket liknar den svenska eftersom de båda liknar artikel 9 i OECD:s modellavtal, utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten men att den var rättfärdigad, ändamålsenlig och proportionerlig med hänsyn till att skydda den välavvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att en sådan lagstiftning är motiverad för att förhindra fiktiva upplägg som avser kringgående av skattelagstiftning vilket är en fullt rimlig slutsats eftersom företag systematiskt använder internprissättning för att förflytta vinster.

Vid en jämförelse i förhållande till marknadsbidrag har vi Hornbach-Baumarkt-fallet (C-382/16) där EU-domstolen menade att den tyska korrigeringsregeln utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten men att den skattskyldige skulle ha möjlighet att åberopa de affärsmässiga skälen för

transaktionen. EU-domstolen uttalade även att även ekonomiska skäl kan utgöra affärsmässiga skäl vilket är intressant eftersom ekonomiska överväganden som uppkommer inom ramen för intressegemenskapen kan alltså utgöra affärsmässiga skäl. Det innebär att en sådan utvidgning av korrigeringsregeln kan medföra att det blir ännu svårare för domstolarna att tillämpa den svenska korrigeringsregeln. De riktlinjer som de svenska domstolarna dragit upp kring marknadsbidrag är förhållandevis generösa enligt mig. Ska dessutom korrigeringsregelns tillämplighet bli än mer begränsad innebär det att Skatteverkets ställningstagande från 2019 nästintill blir oanvändbart. För det första, föreligger inget avtalsförhållande blir ju regeln inte tillämplig. För det andra, en utvidgning av de affärsmässiga skälen kan ju medföra att regelns tillämpningsområde blir ännu mindre för att vara förenlig med etableringsfriheten. Vid en jämförelse med de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna har ju Lexel-målet visat att dessa regler riskerar att utgöra en inskränkning av etableringsfriheten om båda bolagen varit svenska. När det gäller avdragsrätten för utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande så bör detsamma gälla. Dessa utgifter kan ju sägas vara mer legitima ur ett svenskt skattebas-perspektiv till skillnad från räntekostnader som snarare kan riskera att överföras till ett annat land utifrån ett rent skatteplaneringssyfte, även om ett svenskt bolag visserligen kan låna för att utveckla sin verksamhet och utöka intäkterna till förmån för den svenska skattebasen, men det är inget krav. Nu finns det visserligen relativt goda möjligheter till avdrag för marknadsföringsbidrag enligt svensk intern rätt men likväl kan Skatteverkets ställningstagande tyda på att myndigheten vill försvåra för den skattskyldige.

EU-domstolen har uttalat att regler som enbart har till syfte att skydda skattebasen är en olaglig inskränkning av etableringsfriheten. Samtidigt, utifrån myndigheternas perspektiv, har ju EU-domstolen uttalat i Oy AA-målet (C-231/05) i förhållande till koncernbidrag att ett bolag inte fritt ska kunna välja fritt i vilken medlemsstat deras vinster ska beskattas vilket är såklart sunt och eftersom ett marknadsföringsbidrag i praktiken är likt ett

koncernbidrag på grund av b.la. vinstutjämningsmöjligheterna är jämförelsen intressant.

Avslutningsvis. Det finns en risk att en tillämpning av korrigeringsregeln vid en bedömning av ett marknadsföringsbidrag kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten utifrån EU-domstolens rättspraxis, åtminstone vid en nyetablering i Europa, eftersom det försvårar en nyetablering. Men samtidigt som EU-domstolen uttalat att det finns möjlighet att rättfärdiga sådan lagstiftning, krävs det samtidigt att ett bolag ges en möjlighet att utan extra administrativ börda få redogöra för sina affärsmässiga skäl, och då är det värt att beakta EU-domstolens uttalande i Hornbach-målet, att även ekonomiska skäl som exempelvis har med ägarintresset att göra kan ses som affärsmässigt skäl, exempelvis ett räntefritt lån ges till ett dotterbolag eftersom det på sikt kommer att generera intäkter till moderbolaget. Men så länge medlemsstaterna följer de krav som EU-domstolen satt upp så bör korrigeringsregeln kunna vara tillämplig vid marknadsföringsbidrag, så länge det inte finns affärsmässiga skäl. Den utvidgning av armlängdsprincipen som EU-domstolen gjort i Hornbach-målet kan komma att skapa problem för berörda skattemyndigheter till fördel för de skattskyldiga eftersom det riskerar att minska armlängdsprincipens betydelse då en tillämpning får stå tillbaka för affärsmässiga skäl.

Käll- och litteraturförteckning

Propositioner

Proposition 1928:213 – Med förslag till kommunalskattelag m.m.

Proposition 1965:126 - med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.

Proposition 1972:13 – med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Proposition 1982/83:73 om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m. m

Proposition 1984/85:70 – Om slopad kommunal taxering av juridiska personer

Proposition 1998/99:15 – Omstruktureringar och beskattning

Proposition 1999/00:2 Del 1 och 2 – Inkomstskattelagen

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

Proposition 2012/13:1 – Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor

Proposition 2017/18:245 – Nya skatteregler för företagssektorn

Statens offentliga utredningar

SOU 1964:29 – Koncernbidrag m.m.

SOU 2014:40 – Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet

Litteratur

Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Stefan Aldén och Nerenius & Santéus Förlag AB, Stockholm 1998.

Andersson, M., Dahlberg, M., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen – en kommentar* (28 sep. 2022, JUNO), kommentaren till 13 kap. 1 § IL.

Arvidsson, R., *Dolda vinstöverföringar*, Richard Arvidsson och Juristförlaget, Stockholm 1990.

Baran, *Inkomstskattelagen (1999:1229) 35 kap. 3 §*, Lexino 2022-01-01 (JUNO)

Bernitz, U., Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, Uppl. 7, Norstedts Juridik, Stockholm 2022.

Burmeister, J., *Internprissättning och omkarakterisering*, Författaren och Iustus förlag AB, Uppsala 2016.

Carneborn, *Inkomstskattelag (1999:1229)*, kommentar till 14 kap. 19 §, avsnitt 2 Rättsläget, Lexino 2021-06-01 (JUNO)

Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, Uppl. 5:1, Författaren och Studentlitteratur AB, Lund 2020.

Dahlman, R., Fredborg, L., Dahlman Löfgren, E., *Internationell beskattning (2022, JUNO)*, Avsnitt 3, kapitel 16, under rubriken 5.1, rubriken Inledning.

Dahlman, R., Fredborg, L., Dahlman Löfgren, E., *Internationell beskattning (2022, JUNO)*, avsnitt 3, kapitel 16, rubriken Domslut.

Rabe, G., Hellenius, R., *Det svenska skattesystemet*, 2011, Version 24, JUNO, Norstedts Juridik.

Hettne, J., Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod*, 2011, Version 2, JUNO, Norstedts Juridik.

Hilling, M., *Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning*, Skattenytt 2010, s. 226.

Hultqvist, A., Melz, P., Pålsson, R., *Skattelagstiftning – att lagstifta om skatt*, Författarna och Norstedts Juridik, Stockholm 2014.

Höglund, M., *Dokumentation av internprissättning – med inriktning på land-för-land rapportering*, Mats Höglund och Jure Förlag AB, Stockholm 2021.

Kokott, J., *EU Tax Law*, Verlag C.H.Beck oHG, Germany, München 2022.

Lavin, R., *Förvaltningsprocessrätt*, Upp. 4, Norstedts Juridik, Stockholm 2020.

Mattsson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, Uppl. 12, Författaren och Norstedts juridik, Stockholm 1997.

Romby, A., *Underskott i aktiebolag – En skatterättslig studie av förlust- och resultatutjämnning i ljuset av svensk rätt och EU-rätten*, Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2015.

Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M., Öberg, J., *EU-skatterätt*, Uppl. 3, Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala 2011.

Wiman, B., *Beskattning av företagsgrupper*, Uppl. 1, Författaren och Norstedts Juridik AB, Stockholm 2002.

Wiman, B., *Koncernbeskattning*, Uppl. 3, Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 1995.

Tidsskrifter

Andersson, T., *Skattenytt* 2020, s. 670 f.

Wiman, B., *Skattenytt* 1996, s. 348.

Arvidsson, R., *Svensk Skattetidning* 1994:6 s. 407.

Deij, C., *Skattenytt* 2019, s. 256.

Franck, Lewin, Pettersson, *Etableringsfriheten och korrigeringsregeln – oförenligheter efter Hornbach-domen?*, *Svensk Skattetidning* 2019:3 s. 211.

Hagi, V., Lewin, O., Lindgren, M., *Svensk Skattetidning*, 2019:9 s. 611.

Ramber, J., Lewin, O., *Svensk Skattetidning* 2020:2, s. 113-131.

Sundgren, P., *Skattenytt* 1995, s. 487 - 491.

Virin, N., *Skattenytt* 2020, s. 807.

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande, Dnr: 131 117306-12/111

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1943 ref. 50

RÅ 1970 Fi 2017

RÅ 1976 ref. 127 I och II

RÅ 1979 ref. 1:37

RÅ 1979 1:40

RÅ Aa-81/81

RÅ 1984 1:16

RÅ 1984 1:83

RÅ 1986 not. 50

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1992 ref. 55 I och II

RÅ 1994 ref. 85

RÅ 1994 not. 687

RÅ 1995 not. 384

RÅ 1995 not. 385

RÅ 1995 not. 386

RÅ 1996 not. 387

RÅ 1996 not. 388

RÅ 1999 ref. 74

RÅ 2000 ref. 31 I och II

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2006 ref. 37

RÅ 2009 ref. 13

RÅ 2009 ref. 15

RÅ 2010 ref. 67

HFD 2011 ref. 90 I-IV

HFD 2012 not. 3

HFD 2012 ref. 6

HFD 2014 ref. 62

HFD 2016 ref. 45

HFD 2018 ref. 55

HFD 2019 not. 20

Mål 2810-18 och 2811-18, avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen 19 oktober 2021

HFD 2021 not. 10

HFD 2021 not. 3623

HFD 2022 ref. 49

Kammarrätten

Mål nr 3291-11, Dom meddelad av Kammarrätten i Jönköping den 1 mars 2012

Mål nr 7069-04, Dom meddelad av Kammarrätten i Göteborg den 15 maj 2008

EU-domstolen

Mål C-106/77 Simmenthal SpA mot Ammin Amministrazione delle Finanze dello Stato

Mål C-294/97 Eurowings mot Finanzamt Dortmund-Unna

Mål C-196/04 Cadbury Schweppes mot Commissioners of Inland Revenue

Mål C-484/19 Lexel mot Skatteverket

Förenade målen C-115/16 N Luxemburg 1, C-118/16 X Denmark A/S, C-119/16 C Denmark I, C-299/16 Z Denmark ApS mot Skatteministeriet

Mål C-311/97 - Royal Bank of Scotland mot Grekland

Mål C-443/06 Hollmann mot Fazenda Publica

Mål C-422/01, Skandia och Ramstedt mot Riksskatteverket

Mål C-250/95 Futura Participations SA and Singer mot Administration des contributions

Mål C-19-92 Kraus mot Land Baden-Württemberg

Mål C-522/14 Sparkasse Allgäu mot Finanzamt Kempten

Mål C-414/21 VP Capital NV mot Belgische Staat

Förenade målen C-433/21 och 434/21, Agenzia delle Entrate mot Contship Italia SpA

Mål C-55/94 Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano

Mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue

Mål C-403/03 Schempp mot Finanzamt München V.

Mål C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn

Mål 33-76, Rewe Zentralfinanz mot Landwirtschaftskammer für das Saarland

Mål C-231/05 Oy AA

Mål C-558/19 Impresa Pizzarotti & C SpA Italia Sucursala Cluj mot Agenția Națională de Administrare Fiscală

Mål C-382/16 Hornbach-Baumarkt-AG v Finanzamt Landau

Mål 311/08 SGI mot Belgiska Staten