



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska institutionen
Höstterminen 2015

Examensarbete i finansrätt
30 högskolepoäng

Omkaraktärisering av gränsöverskridande koncerninterna transaktioner

Särskilt om förhållandet mellan omkaraktärisering enligt
OECD:s riktlinjer för internprissättning och intern rätt

Författare: Mats Carlasjö

Handledare: Professor Mattias Dahlberg



Innehållsförteckning

1	INLEDNING	7
1.1	BAKGRUND.....	7
1.2	SYFTE	9
1.3	AVGRÄNSNING.....	10
1.4	METOD OCH MATERIAL	11
1.5	DISPOSITION.....	12
2	ARMLÄNGDSPRINCIPEN OCH DESS TILLÄMPNING	13
2.1	BAKGRUND TILL DEN INTERNPRISRÄTTSLIGA PROBLEMATIKEN	13
2.2	ARMLÄNGDSPRINCIPEN.....	14
2.3	FELPRISREGELN	16
2.4	OECD:S MODELLAVTAL OCH RIKTLINJER FÖR INTERNPRISSÄTTNING	18
3	OMKARAKTÄRISERING AV TRANSAKTIONER ENLIGT OECD:S RIKTLINJER	20
3.1	INTRODUKTION TILL OMKARAKTÄRISERINGSPROBLEMATIKEN	20
3.2	THE AS-STRUCTURED PRINCIPLE.....	21
3.3	KRAVET PÅ EKONOMISK SUBSTANS.....	24
3.4	KRAVET PÅ KOMMERSIELL RATIONALITET.....	26
4	OMKARAKTÄRISERING MED STÖD AV DEN INTERNA FELPRISREGELN	28
4.1	ALLMÄNT OM RELATIONEN MELLAN SKATTEAVTAL OCH INTERN RÄTT	28
4.2	SÄRSKILT OM RELATIONEN MELLAN OECD:S RIKTLINJER OCH FELPRISREGELN.....	30
4.3	NÅGOT OM LEGALITETSPRINCIPENS BETYDELSE INOM SKATTERÄTTEN	31
4.4	MEDGER FELPRISREGELN UTRYMME FÖR OMKARAKTÄRISERING?	32
5	FINNS DET ANNAN INTERN RÄTT SOM MEDGER OMKARAKTÄRISERING?	36
5.1	INLEDNING.....	36
5.2	PRINCIPEN OM RÄTTSHANDLINGARS VERKLIGA INNEBÖRD	36
5.2.1	<i>Allmänt om relationen mellan civilrätt och skatterätt</i>	36
5.2.2	<i>Rättshandlingars civilrättsliga innebörd</i>	38
5.2.3	<i>Skatterättslig genomsyn</i>	39
5.2.4	<i>Vad utgör en rättshandlings verkliga innebörd?</i>	43
5.2.5	<i>Verklig innebörd i internprisrättsliga sammanhang</i>	44
5.3	SKATTEFLYKTSLAGENS GENERALKLAUSUL	46

6 FÖRHÅLLET MELLAN RIKTLINJERNA OCH INTERN RÄTT AVSEENDE	
UTRYMMET FÖR OMKARAKTÄRISERING	49
6.1 INTRODUCTION	49
6.2 GER INTERN RÄTT SAMMA UTRYMME FÖR OMKARAKTÄRISERING SOM OECD:S RIKTLINJER? 49	
6.2.1 <i>Ekonomisk innebörd</i>	49
6.2.2 <i>Kommersiell rationalitet</i>	52
6.2.3 <i>Sammanfattning</i>	54
6.3 HUR KAN KONGRUENS MELLAN INTERN RÄTT OCH RIKTLINJER UPPNÅS?.....	55
6.3.1 <i>Behovet av kongruens</i>	55
6.3.2 <i>Bör riktlinjerna eller modellavtalet revideras?</i>	57
6.3.3 <i>Åtgärder bör vidtas i intern rätt</i>	60
7 SLUTSATS	63
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	65

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Dnr	Diarienummer
EU	Europeiska Unionen
G-20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Not.	Notisfall (Högsta förvaltningsdomstolen)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Ref.	Referatfall (Högsta förvaltningsdomstolen)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En stor del av den internationella världshandeln sker inom ramen för gränsöverskridande koncerner.¹ När företag som ingår i samma koncern utbyter varor och tjänster påverkas prissättningen inte bara av marknadsmässiga faktorer såsom utbud och efterfrågan.² Den ekonomiska intressegemenskap som koncernföretag befinner sig i kan nämligen innebära att andra faktorer kan påverka prissättningen av koncerninterna transaktioner.

En sådan faktor kan vara att koncernföretagen gemensamt strävar efter att minimera den skatt som koncernen som helhet ska betala.³ Ett sätt att åstadkomma detta är att flytta beskattningsbar inkomst till lågskatteländer genom felaktig prissättning. Anta exempelvis att ett företag med hemvist i ett lågskatteland köper en vara från ett företag inom samma koncern till ett pris som understiger det marknadsmässiga. Det förstnämnda företaget betalar således mindre för en vara än dess marknadsmässiga värde och beskattningsbar inkomst överförs därmed till ett lågskatteland. Resultatet blir ett mindre skatteuttag för koncernen som helhet.

Armlängdsprincipen är ett grundläggande verktyg i strävan efter att motverka sådan skatteplanering.⁴ Principen innebär att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska ske på samma villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter.⁵

I svensk lagstiftning kommer armlängdsprincipen till uttryck i den så kallade felprisregeln i 14 kap. 19 - 20 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Felprisregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden och har därför företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets

¹ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1, s. 501.

² Liaugminaitė, Recognition of the Actual Transactions Undertaken, *International Transfer Pricing Journal* 2010 s. 108 f.

³ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 176.

⁴ Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning p 1.14.

⁵ Artikel 9.1 i OECD:s modellavtal och OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.6.

resultat.⁶ Av felprisregeln följer att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats mellan företag i ekonomisk intresse-gemenskap som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare så ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits, 14 kap. 19 § IL.

Felprisregeln är mycket allmänt hållen. Det framgår exempelvis inte av felprisregelns ordalydelse hur jämförelsen mellan den koncerninterna transaktionen och en oberoende transaktion ska företas. Bestämmelsens ordalydelse ger inte heller någon vägledning i hur ett korrekt armlängdspris ska fastställas.⁷ Organisationen OECD har dock utgett särskilda riktlinjer för internprissättning som syftar till att ge vägledning åt skattemyndigheter och multinationella koncerner i internprissättningsfrågor.⁸ Enligt praxis och förarbeten ger dessa riktlinjer uttryck för internationellt vedertagna principer och anses kunna ge vägledning både för Skatteverket och skattskyldiga vid tillämpning av felprisregeln.⁹

En central utgångspunkt i OECD:s riktlinjer för internprissättning är att den internprISRättsliga analysen ska utgå ifrån den koncerninterna transaktionen så som den har strukturerats av de närstående företagen.¹⁰ När en skattemyndighet ska fastställa ett armlängdspris ska myndigheten således i normalfallet utgå från den koncerninterna transaktionen så som den har avtalats och genomförts av parterna.

Av riktlinjerna framgår dock att skattemyndigheten i sällsynta fall har rätt att underkänna en transaktion så som den strukturerats av den skattskyldige.¹¹ Riktlinjerna anger två fall där det kan vara både lämpligt och befogat för en skattemyndighet att bortse från den antagna transaktionsstrukturen och ersätta den med en annan. En sådan undantagssituation är när den ekonomiska

⁶ RÅ 2004 ref. 13.

⁷ Inte heller förarbetena ger någon större vägledning i hur armlängdspriset ska fastställas, jfr prop. 1965:126 s. 57 ff och SOU 1964:29 s. 111.

⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010). Kommer i den fortsatta framställningen att benämnas OECD:s riktlinjer för internprissättning.

⁹ RÅ 1991 ref. 107 och prop. 1996/97:39 s. 45 f.

¹⁰ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.64 och p. 9.163.

¹¹ A.a. p. 1.65 – 1.69.

innebörden av en transaktion skiljer sig från dess form.¹² Den andra situationen är när de närstående företagen har vidtagit åtgärder som sammantaget avviker från de åtgärder oberoende parter skulle ha vidtagit och dessa åtgärder i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett korrekt armlängdspris.¹³ Riktlinjerna framhåller dock att en sådan omkaraktärisering där den faktiska transaktionsstrukturen frångås och ersätts med en annan endast bör företas i exceptionella fall.¹⁴

I svensk intern rätt saknas någon motsvarande uttrycklig reglering av möjligheten till omkaraktärisering på internprissättningsområdet. En principiellt intressant fråga blir därför om den svenska internpriserättsliga regleringen medger att koncerninterna transaktioner omkaraktäriseras i samma utsträckning som OECD:s riktlinjer för internprissättning. Frågan har inte behandlats i praxis och har endast behandlats sparsamt i den svenska rättsvetenskapliga litteraturen.¹⁵ I ljuset av den offensiva hållning många utländska skattemyndigheter tagit mot företag som flyttar funktioner till utländska dotterbolag eller på annat sätt avtalsmässigt omstrukturerar sin verksamhet är det dock inte osannolikt att frågan kommer att få en ökad praktisk betydelse.¹⁶

1.2 Syfte

Syftet med denna framställning är att analysera om svensk intern rätt medger att gränsöverskridande koncerninterna transaktioner omkaraktäriseras och om omkaraktärisering i så fall medges i samma utsträckning som OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det övergripande syftet kan delas upp i ett antal delfrågor:

¹² A. a. p. 1.65 och p. 9.170.

¹³ A. a. p. 1.65 och p. 9.170-9.179.

¹⁴ A. a. p. 1.64 och p. 9.168.

¹⁵ Se exempelvis Källqvist och Köhlmark, *Internationella skattehandboken*, s. 241, Pelin, *Internationell skatterätt – i ett svenskt perspektiv*, s. 70 och Lindström och Gustafsson, *SvSkT 2012* s. 341.

¹⁶ Jfr Koomen, *Transfer Pricing in a BEPS Era: Rethinking the Arm's Length Principle – Part II*, *International Transfer Pricing Journal 2015* s. 230 f.

- I vilka fall kan omkaraktärisering ske enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning?
- Medger den interna felprisregeln att gränsöverskridande koncerninterna transaktioner omkaraktäriseras?
- Finns det annan intern rätt som möjliggör omkaraktärisering av koncerninterna transaktioner i samma utsträckning som OECD:s riktlinjer.
- Föreligger det någon skillnad mellan riktlinjerna och intern rätt avseende utrymmet för omkaraktärisering och är en eventuell diskrepans problematisk?

1.3 Avgränsning

Den internprisrättsliga regleringen i allmänhet och frågan om omkaraktärisering i synnerhet ger upphov till en rad intressanta juridiska och företagsekonomiska problem. För att framställningen ska kunna nå ett tillfredsställande analytiskt djup krävs därför ett antal avgränsningar.

Inledningsvis kan klargöras att de företagsekonomiska problem som det internprisrättsliga regelverket ger upphov till endast kommer att behandlas i den utsträckning de ger en ökad förståelse för den skatterättsliga problematiken.

Vid handel till underpris mellan koncernbolag kan även reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL aktualiseras. Eftersom felprisregeln är en specialregel för internationella förhållanden som har företräde framför reglerna om uttagsbeskattning kommer övriga regler som rör underprisöverlåtelser och omstruktureringar endast att behandlas sparsamt.¹⁷

En koncernintern transaktion kan ta sig många olika former och kan involvera olika typer av tillgångar. Beroende på vilken typ av tillgång som ingår i transaktionen uppkommer olika typer av juridiska problem. Exempelvis ger överföring av immateriella tillgångar upphov till intressanta frågor om ägarskap och funktionsfördelning som inte förekommer i samma utsträckning vid

¹⁷ Jfr RÅ 2004 ref. 13.

överföring av fysiska tillgångar.¹⁸ Eftersom framställningens primära fokus är att analysera den rent principiella frågan om utrymmet för omkaraktärisering med stöd av felprisregeln så kommer dock olika tillgångstyper endast att beröras i den mån en sådan redogörelse ökar förståelsen för omkaraktäriseringsproblematiken.

1.4 Metod och material

Eftersom syftet med framställningen är att undersöka möjligheten att omkaraktärisera transaktioner med stöd av OECD:s riktlinjer respektive intern rätt kommer primärt en rättsdogmatisk metod att tillämpas. Utifrån lagtext, praxis, förarbeten och doktrin kommer utrymmet för att omkaraktärisera gränsöverskridande koncerninterna transaktioner att analyseras.¹⁹ Eftersom skatteplanering genom felaktig prissättning är ett globalt skatterättsligt problem återfinns regler som berör problematiken i både intern rätt och i internationella rättskällor.

Med denna rika flora rättskällor medföljer också särskilda metodologiska problem. Ett sådant problem är hur dessa rättskällor förhåller sig till varandra. Särskilt relationen mellan intern rätt, skatteavtal och OECD:s riktlinjer för internprissättning kan vara problematisk. Det kan exempelvis ifrågasättas i vilken utsträckning riktlinjerna påverkar tillämpningen av intern rätt.²⁰ Denna och andra metodologiska frågor kommer att behandlas på ett ingående sätt i den löpande framställningen.²¹

Inom ramen för den rättsdogmatiska metoden kommer också rättsekonomiska argument att tillmätas vikt.²² Ett centralt tema därvid är undvikandet av internationell dubbelbeskattning. Eftersom stater tillämpar olika regler i sin interna rätt för att fastställa skattskyldighet finns en risk för att dessa

¹⁸ Se exempelvis Hall, Larsén, Jacobsen och Monsenego, SvSkT 2015 s. 351 ff.

¹⁹ Jfr Jareborg, SvJT 2004 s. 4 ff.

²⁰ Jfr RÅ 1991 ref. 107 och prop. 1996/97:39 s. 45 f.

²¹ Se särskilt kapitel 4.

²² Jfr Peczenik, SvJT 2005 s. 249.

regler kolliderar och att två eller fler stater samtidigt gör anspråk på att beskatta en viss inkomst. Risken att beskattas för en inkomst i två olika stater är inte bara något som får konsekvenser för den skattskyldige själv. Dubbelbeskattning kan också få effekter på världsekonomin. I förlängningen kan internationell dubbelbeskattning nämligen leda till en minskad internationell ekonomisk aktivitet då risken att drabbas av dubbelbeskattning kan hämma företags vilja att etablera sig utomlands eller genomföra gränsöverskridande transaktioner.²³ Strävan efter att undvika eller undanröja internationell dubbelbeskattning är därför något som kommer beaktas inom ramen för denna framställning.

1.5 Disposition

Framställningen kommer inledningsvis att redogöra för armlängdsprincipen och dess tillämpning i skatteavtal och intern rätt. I kapitel 2 kommer därför den svenska felprisregeln och OECD:s riktlinjer för internprissättning att behandlas tillsammans med den grundläggande problematik som föranlett behovet av en sådan reglering. Kapitel 3 kommer att ägnas åt att studera de två undantagen från ”the as-structured principle” i OECD:s riktlinjer i syfte att klargöra i vilka fall omkaraktärisering kan komma ifråga enligt riktlinjerna. I kapitel 4 kommer den interna felprisregeln att studeras. Särskilt utrymme kommer därvid beredas åt att analysera om felprisregeln medger omkaraktärisering. Kapitel 5 kommer att ägnas åt att diskutera om det finns någon annan intern rätt än felprisregeln som möjliggör omkaraktärisering. Här kommer principen om verklig innebörd och skatteflyktslagens generalklausul att vara i fokus. I det efterföljande kapitel 6 kommer en jämförande analys mellan utrymmet för omkaraktärisering enligt OECD:s riktlinjer och intern rätt att företas. I kapitel 7 sker en sammanfattning av de slutsatser som kunnat dras från den löpande analysen.

²³ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 30.

2 Armlängdsprincipen och dess tillämpning

2.1 Bakgrund till den internprISRättsliga problematiken

När sinsemellan oberoende parter ingår avtal om köp och försäljning av varor och tjänster påverkas prissättningen av fundamentala marknadskrafter som utbud och efterfrågan.²⁴ Transaktioner mellan företag i ekonomisk intressegemenskap är dock inte utsatta för samma marknadskrafter som transaktioner mellan oberoende parter.²⁵ Det medför att företag som befinner sig i en ekonomisk intressegemenskap har möjlighet att låta prissättningen av varor och tjänster påverkas av andra faktorer än utbud och efterfrågan. En sådan faktor kan vara att företagen strävar efter att minimera den skatt som ska betalas av koncernen som helhet.²⁶ Ett sätt att åstadkomma en lättnad av den totala skattebelastningen på en koncern är nämligen att anpassa prissättningen av koncerninterna varor och tjänster.²⁷

Anta exempelvis att ett svenskt moderbolag köper in en vara från ett dotterbolag i ett lågskatteland. Priset som det svenska bolaget ska betala sätts till ett belopp som överstiger det som är varans marknadsmässiga värde. Transaktionen medför således att ett värde överförs från det svenska moderbolaget till det lågbeskattade dotterbolaget vilket också innebär att beskattningsbar inkomst överförs från moderbolaget till dotterbolaget.

Resultatet av den felaktiga prissättningen och överföringen av vinst från Sverige till ett lågskatteland blir att den inkomst som Sverige kan beskatta minskar och som en följd minskar också det totala skatteuttaget från koncernen. Genom felaktig prissättning på koncerninterna varor och tjänster kan gränsöverskridande koncerner således åstadkomma en minskad skattebelastning på koncernen som helhet, vilket på sikt kan resultera i att den svenska skattebasen urholkas.

²⁴ Pindyck och Rubinfeld, *Microeconomics*, s. 21 f.

²⁵ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 32 f.

²⁶ Monsenego, *Introduction to Transfer Pricing*, s. 17 f.

²⁷ Jfr Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 176 f.

2.2 Armlängdsprincipen

En central fråga inom den internationella skatterätten är hur inkomster inom en gränsöverskridande koncern ska fördelas på ett sätt som motverkar skatteplanering genom felaktig prissättning samtidigt som internationell dubbelbeskattning undviks. På ett teoretisk plan kan huvudsakligen två olika fördelningsmetoder komma på fråga.

En metod, som brukar benämnas som ”global formula apportionment”, utgår från att en gränsöverskridande koncern skattemässigt ska behandlas som en gemensam enhet. Metoden innebär att koncernens globala inkomst sammanräknas för att sedan fördelas mellan koncernföretagen utifrån vissa angivna kriterier.²⁸

En annan metod, ”the separate entity approach”, går ut på varje koncernföretag behandlas som en självständig enhet, som enbart ska beskattas för den inkomst som är direkt hänförlig till denna enhet.²⁹ För att synsättet på koncernföretag som självständiga enheter ska kunna upprätthållas måste varje företag behandlas som om det vore på armlängds avstånd från de övriga företagen i koncernen, den så kallade armlängdsprincipen.³⁰

Behandlingen av koncernföretag som om de vore på armlängds avstånd medför ett krav på att transaktioner mellan koncernföretag ska ske på samma villkor som mellan oberoende parter.³¹ Armlängdsprincipen innebär således att bedömningen av om prissättningen av en transaktion mellan koncernföretag är godtagbar ska ske utifrån en jämförelse mellan den kontrollerade transaktionen och vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.³²

”The separate entity approach” är den metod som fått störst genomslag i den internationella skatterätten och armlängdsprincipen kommer till uttryck i både artikel 9 i OECD:s modellavtal och OECD:s riktlinjer för internpris-

²⁸ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.16.

²⁹ A.a. p. 1.6.

³⁰ Brauner, Formula Based Transfer Pricing, Intertax 2014 s. 615 ff.

³¹ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.6.

³² A.a. p. 1.33.

sättning.³³ Armlängdsprincipen anses därför utgöra en internationellt vedertagen princip på det internprISRättsliga området.³⁴

Kärnan i tillämpningen av armlängdsprincipen är en jämförelse mellan den kontrollerade transaktionen och vad oberoende företag hade avtalat om. För att en sådan jämförelse ska kunna ske måste en jämförbar oberoende transaktion identifieras.³⁵ Enligt OECD:s riktlinjer bör följande fem olika faktorer beaktas särskilt vid sökandet efter en jämförbar oberoende transaktion: karaktären på varorna eller tjänsterna ifråga, fördelningen av funktionen, avtalsvillkoren, parternas ekonomiska omständigheter och parternas affärsstrategier.³⁶

Det faktumet att det inte går att finna en jämförbar transaktion mellan oberoende företag innebär emellertid inte att den kontrollerade transaktionen per definition är icke-armlängdsmässig.³⁷ Om en jämförbar transaktion inte kan identifieras får istället en likartad transaktion läggas till grund för jämförelseanalysen och eventuella olikheter får kompenseras genom justeringar så att en jämförelse är möjlig.³⁸

Efter att en jämförbar transaktion identifierats kan det armlängdsmässiga priset fastställas. Eftersom det inte alltid går att identifiera transaktioner som i alla avseenden är identiska har olika typer av prissättningsmetoder utvecklats. Exakt hur dessa olika metoder fungerar faller utanför ramen för denna framställning, här kan dock kort konstateras att det finns transaktionsbaserade metoder och vinstbaserade prissättningsmetoder.³⁹

Särskilda problem med att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende näringsidkare uppkommer när den vara eller tjänst som transaktionen rör är unik. Så är ofta fallet vid överlåtelse av immateriella rättigheter.⁴⁰ När det inte går att identifiera en jämförbar transaktion blir det svårt att fastställa ett korrekt armlängdspris eftersom armlängdsprincipen bygger just på en jämförelse mellan

³³ Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal, p. 1. OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.6.

³⁴ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.1.

³⁵ A.a. p. 1.33.

³⁶ A.a. p. 1.36.

³⁷ A.a. p. 9.172.

³⁸ A.a. p. 1.33.

³⁹ Se vidare a.a. p. 2.13 – 2.149.

⁴⁰ Jfr prop. 2009/10:17 s. 20.

avtalsvillkoren i den kontrollerade transaktionen och de som hade avtalats mellan oberoende näringsidkare.

2.3 Felprisregeln

I svensk intern rätt kommer armlängdsprincipen till uttryck i den så kallade felprisregeln i 14 kap. 19 och 20 §§ IL.⁴¹ Felprisregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden och har därför företräde framför andra mer generella bestämmelser som rör beskattning av inkomst från näringsverksamhet.⁴²

Av 14 kap. 19 § IL framgår att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock enbart om den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige. För att felprisregeln ska vara tillämplig krävs vidare att det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och att det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap, 14 kap. 19 § st. 1 p. 2 och 3 IL.

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

⁴¹Andra benämningar förekommer i litteraturen, exempelvis korrigeringsregeln och internprissättningsregeln, jfr Kleist, SvSkT 2013 s. 47 ff samt Bergkvist och Wiman, SvSkT 2012 s. 315. I denna framställning används genomgående benämningen ”felprisregeln”.

⁴² RÅ 2004 ref. 13.

För att felprisregeln ska vara tillämplig förutsätts att ett avtal har ingåtts.⁴³ Eftersom ett avtalsförhållande endast kan etableras mellan minst två skilda rättssubjekt faller transaktioner mellan två enheter inom samma bolag, exempelvis mellan ett aktiebolags huvudkontor och filial utanför felprisregelns tillämpningsområde.⁴⁴

För att felprisregeln ska vara tillämplig krävs vidare att resultatet av den i Sverige bedrivna näringsverksamheten blir lägre till följd av den felaktiga prissättningen. Vid bedömningen ska parternas samtliga mellanhavanden beaktas, vilket innebär att över- och underpriser som har uppkommit under ett beskattningsår kan kvittas mot varandra.⁴⁵ Ett för lågt pris vid en varuförsäljning kan således kompenseras av ett lågt inköpspris från samma motpart. HFD har uttalat att en sådan kompensation inte nödvändigtvis behöver ske inom samma beskattningsår som den ursprungliga felprissättningen.⁴⁶

Det föreligger vidare ett krav på samband mellan den felaktiga prissättningen och den ekonomiska intressegemenskapen.⁴⁷ Det innebär att icke-armlängdsmässiga transaktioner som är affärsmässigt motiverade och inte beror på den ekonomiska intressegemenskapen faller utanför felprisregelns tillämpningsområde.⁴⁸

Det är Skatteverket som bär bevisbördan för att avtalsvillkoren avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare.⁴⁹ Om den skattskyldige hävdar att den felaktiga prissättningen beror på något annat än den ekonomiska intressegemenskapen, exempelvis att prissättningen är motiverad av affärsmässiga skäl, är det dock den skattskyldige som bär bevisbördan för att så är fallet.⁵⁰

⁴³ Arvidsson, Dolda vinstöverföringar - en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, s. 159.

⁴⁴ Jfr prop. 1955:87 s. 64.

⁴⁵ RÅ 79 1:40 och RÅ 1991 ref. 107.

⁴⁶ RÅ 1991 ref. 107.

⁴⁷ Prop. 1965:126 s. 57 och prop. 1982/83:73 s. 11 f.

⁴⁸ RÅ 80 1:59 och RÅ 84 1:16. Jfr Gäverth, SN 2004 s. 109.

⁴⁹ Prop. 2005/06:169 s. 102.

⁵⁰ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

2.4 OECD:s modellavtal och riktlinjer för internprissättning

Skillnader mellan staters skattesystem riskerar att leda till internationell dubbelbeskattning, något som kan hämma den globala ekonomiska tillväxten.⁵¹ OECD, en mellanstatlig organisation vars syfte är att främja frihandel och stimulera ekonomisk tillväxt, har därför utarbetat rapporter och riktlinjer för att bidra till en ökad harmonisering mellan medlemsstaternas skattesystem. En viktig produkt av OECD:s arbete inom den internationella skatterätten är det så kallade modellavtalet med tillhörande kommentar. Syftet med modellavtalet är att främja en standardisering och harmonisering av skatteavtal mellan medlemsländerna och därmed skapa gemensamma regler för undanröjandet av internationell dubbelbeskattning.⁵²

OECD rekommenderar sina medlemsstater att anpassa sina skatteavtal till modellavtalet och uppmanar de nationella skattemyndigheterna att följa de tillhörande kommentarerna vid tillämpningen av skatteavtal som är baserade på modellavtalet.⁵³ Även om modellavtalet formellt sett inte är bindande för medlemsstaterna eller deras skattemyndigheter så har avtalet och dess kommentarer kommit att tillmätas stor betydelse vid tolkning av bestämmelser i skatteavtal som baserats på modellavtalet.⁵⁴

Artikel 9 i OECD:s modellavtal innehåller en bestämmelse som i stort överensstämmer med den interna felprisregeln. Artikel 9.1 i modellavtalet stipulerar nämligen att en avtalsslutande stat har rätt att korrigera den beskattningsbara inkomsten för ett företag när villkor har avtalats mellan två företag i ekonomisk intressegemenskap som avviker från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

En sådan korrigerings kan ge upphov till dubbelbeskattning eftersom inkomsten kan komma att beskattas i både den stat till vilken inkomsten överförs

⁵¹ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, s. 48.

⁵² Introduktionen till OECD:s modellavtal p. 2.

⁵³ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 3 och 29.

⁵⁴ RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1996 ref. 84 och RÅ 2009 ref. 91. Se även Court of Federal Claims, National Westminster Bank PLC v. US, 44 fed. Cl. 120, 1999 och EU-domstolens avgörande i mål C-336/06 Gilly p. 31.

genom den felaktiga prissättningen och i den stat som justerar upp resultatet hos företaget. I artikeln 9.2 föreskrivs därför att den förstnämnda staten, till vilken inkomsten överförs, skall göra motsvarande justering i syfte att lindra dubbelbeskattningen.

Precis som den interna felprisregeln är modellavtalets artikel 9 allmänt hållen och någon närmre vägledning i hur ett korrekt armlängdspris ska fastställas ges inte. Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal hänvisar därför vidare till de riktlinjer för internprissättning som utarbetats av OECD.⁵⁵ I dessa riktlinjer, som bygger vidare på OECD:s rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* från 1979, ges en ingående vägledning i hur armlängdsprincipen bör tillämpas i praktiken.

Syftet med OECD:s riktlinjer för internprissättning är att hjälpa såväl nationella skattemyndigheter som multinationella koncerner att finna gemensamma lösningar på internprissättningsproblem och att därigenom minska antalet tvister mellan företag och skattemyndigheter.⁵⁶ Riktlinjerna är relativt omfattande och beskriver ingående olika modeller för att fastställa ett korrekt armlängdspris. Vissa delar av riktlinjerna är inriktade på särskilda problemområden exempelvis jämförelseanalyser, dokumentationskrav och prissättning vid omstruktureringar.⁵⁷ Riktlinjernas närmre innehåll, med särskilt avseende på möjligheten att omkaraktärisera transaktioner, och riktlinjernas förhållande till intern rätt kommer att behandlas mer ingående nedan.

⁵⁵ Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal p. 1.

⁵⁶ Förordet till OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 13 – 15.

⁵⁷ OECD:s riktlinjer för internprissättning kap. 3, 5 och 9.

3 Omkaraktärisering av transaktioner enligt OECD:s riktlinjer

3.1 Introduktion till omkaraktäriseringsproblematiken

En grundsats inom såväl svensk intern skatterätt som inom den internationella skatterätten är att beskattning ska ske på grundval den verksamhet och de transaktioner som den skattskyldige faktiskt företagit.⁵⁸ Det är således den skattskyldiges faktiska agerande som ska ligga till grund för beskattningen och inte det agerande som den skattskyldige skulle ha kunnat vidta eller det agerande som skattemyndigheten anser att den skattskyldige borde ha vidtagit.

Den internprisrättsliga regleringen bygger på samma grund. Som visats tidigare i framställningen är grunden för tillämpningen av armlängdsprincipen en jämförelse mellan de villkor som avtalats mellan de närstående parterna och sådana villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Varje internprisrättslig analys måste således ta sin utgångspunkt i de villkor som har avtalats mellan de närstående parterna.⁵⁹

För att kunna fastställa ett armlängdspris är det emellertid inte tillräckligt att analysera de för transaktionen antagna avtalsvillkoren. För att jämförelseanalysen ska bli korrekt måste även parternas faktiska agerande analyseras. Det kan nämligen finnas fall där en transaktions faktiska innebörd skiljer sig från de villkor som avtalats mellan parterna. I dessa fall är det naturligtvis en mer rimlig ordning att låta transaktionens faktiska innebörd vara styrande för jämförelseanalysen än att enbart förlita sig på den rubricering parterna har gett transaktionen ifråga.⁶⁰

⁵⁸ Rabe och Hellenius, Det svenska skattesystemet, s. 504 f och Bullen, Arm's Length Transaction Structures, s. 83 f.

⁵⁹ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 9.165. Jfr Liaugminaite, Recognition of the Transactions Actually Undertaken, International Transfer Pricing Journal 2010 s. 107 f.

⁶⁰ Baker och Cottani, Fourth Issues Note: Sting in the Tail, International Transfer Pricing Journal 2009 s. 82 f.

Det kan också finnas ytterligare fall där en skattemyndighet kan behöva bortse från den kontrollerade transaktionen så som den har strukturerats av den skattskyldige. Ett sådant fall kan vara när avtalsvillkoren för den kontrollerade transaktionen, sedda i sin helhet, avviker från vad oberoende företag som agerar på ett kommersiellt och rationellt sätt skulle ha överenskommit och att detta i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett lämpligt armlängdspris.⁶¹

Det finns således tillfällen där det är nödvändigt för en skattemyndighet att underkänna en transaktion så som den rubricerats och strukturerats av parterna och ersätta denna transaktion med en annan. Syftet med detta kapitel är att analysera i vilka fall OECD:s riktlinjer tillåter att skattemyndigheter företar sådana omkaraktäriseringar.

3.2 The as-structured principle

En central utgångspunkt i OECD:s riktlinjer för internprissättning är att den internprisrättsliga analysen ska utgå ifrån det sätt som de närstående parterna har strukturerat och genomfört den kontrollerade transaktionen. Denna princip brukar benämnas som ”the as-structured principle” och innebär att en skattemyndighet ska godta transaktionen så som den faktiskt genomförts och strukturerats av parterna vid fastställandet av ett armlängdspris.⁶²

Vad innebär det då i praktiken att en skattemyndighets analys av en kontrollerad transaktion primärt ska utgå från det sätt som transaktionen har strukturerats av parterna? Inledningsvis kan konstateras att grunden för en sådan princip måste vara att skattemyndigheten erkänner de rättigheter och skyldigheter som de aktuella avtalsvillkoren ger upphov till.⁶³ Utgångspunkten för en internprisrättslig jämförelseanalys måste således vara att skattemyndigheten

⁶¹ Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

⁶² A.a. p. 1.65.

⁶³ Jfr Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 83 f.

accepterar att den fördelning av funktioner och tillgångar som avtalsvillkoren ger uttryck för.⁶⁴ Om exempelvis den kontrollerade transaktionen är en överföring av en viss tillgång så innebär ”the as-structured principle att en skattemyndighet ska acceptera att tillgången faktiskt har överförts. På motsvarande sätt ska en skattemyndighet acceptera att den part som enligt avtalsvillkoren ska bära en viss risk också är den part som faktiskt bär risken.⁶⁵

The as-structured principle innebär inte bara att en skattemyndighet ska utgå ifrån att de tillgångar, risker och funktioner som har överförts enligt avtalsvillkoren faktiskt har överförts. Principen innebär vidare att myndigheten i normalfallet ska acceptera *det sätt* på vilket den kontrollerade transaktionen har genomförts, oavsett om skattemyndigheten anser att transaktionen kunde genomföras på ett annat sätt.⁶⁶ Skattemyndigheten ska således också acceptera de rättsfigurer och strukturer som de närstående företagen har valt att nyttja för att genomföra transaktionen.

Riktlinjerna framhåller också betydelsen av att undersöka parternas faktiska agerande för att kunna fastställa transaktionens avtalsvillkor.⁶⁷ För att kunna förstå de villkor som avtalats mellan de närstående måste således även parternas agerande analyseras. En sådan analys av parternas agerande gör att det inte är möjligt för de närstående parterna att ingå rena skenavtal eller helt avvika från avtalsvillkoren och sedan låta avtalsvillkoren enligt deras ordalydelse ligga till grund för internprissättningen inom koncernen.⁶⁸ Detta är viktigt att uppmärksamma. De motstående intressena mellan oberoende parter tjänar nämligen i normala fall som en garanti för att avtalsvillkoren kommer att åtföljas. Mellan närstående företag finns det dock en ekonomisk intressegemenskap som kan innebära att företagets faktiska agerande skiljer sig från avtalsvillkoren i en större utsträckning än vad som förekommer mellan oberoende företag.⁶⁹

⁶⁴ Baker och Cottani, Fourth Issues Note: Sting in the Tail, *International Transfer Pricing Journal* 2009 s. 82 f.

⁶⁵ Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning, p. 1.69.

⁶⁶ Wittendorf, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, s. 419 f.

⁶⁷ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.53 och 9.13.

⁶⁸ Monsenego, The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines, *International Transfer Pricing Journal* 2014 s. 10 f.

⁶⁹ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.53 och 9.13.

Det finns goda principiella skäl för att skattemyndigheter i regel ska acceptera transaktioner så som de strukturerats och genomförts av de skattskyldiga. Ett tungt vägande skäl är förutsebarhet.⁷⁰ De överväganden som en skattemyndighet står inför när det gäller att fastställa huruvida en liknande transaktion skulle ha ingåtts mellan oberoende parter och hur dessa oberoende parter i så fall skulle ha strukturerat transaktionen är inte helt okomplicerade.

Skulle skattemyndigheter ges helt fritt utrymme för att underkänna koncerninterna transaktioner skulle det skapa en betydande osäkerhet för hur dessa transaktioner skulle komma att bedömas skattemässigt. Genom att klargöra att skattemyndigheter endast i undantagsfall kan bortse från det sätt som koncerninterna transaktioner strukturerats och genomförts skapas en trygghet för avtalsparterna.⁷¹

Ytterligare ett argument för att skattemyndigheter endast i undantagsfall ska kunna underkänna en transaktion är att en omkaraktärisering kan ge upphov till internationell dubbelbeskattning.⁷² Visserligen innehåller artikel 9.2 i OECD:s modellavtal ett krav på att skattemyndigheten i den stat där det närstående företaget gör en korresponderande nedjustering av resultatet hos det närstående företaget.

Av kommentaren till artikel 9.2 framgår dock att en avtalsslutande stat endast är skyldig vidta en sådan nedjustering om staten anser att den ursprungliga resultatjusteringen är berättigad både i princip och i fråga om beloppet.⁷³ För det fall skattemyndigheterna inte lyckas uppnå en samsyn om hur en viss transaktion ska omkaraktäriseras eller ej och i så fall på vilket sätt, så finns det således en risk för att koncernen drabbas av internationell *ekonomisk* dubbelbeskattning.

⁷⁰ Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 231 f.

⁷¹ A. a. s. 276 f. Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 9.163.

⁷² OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.64.

⁷³ Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal p. 6.

3.3 Kravet på ekonomisk substans

Även om det finns starka principiella skäl som talar för att en skattemyndighet bör acceptera transaktioner så som de faktiskt genomförts så finns det fall där det är berättigat att en transaktion underkänns internpriserättsligt. I OECD:s riktlinjer för internprissättning anges två situationer då en skattemyndighet bör kunna frånga ”the as-structured principle”.⁷⁴

Den första situationen som anges i riktlinjerna är de fall där den kontrollerade transaktionens ekonomiska substans avviker från dess form.⁷⁵ Som exempel på en sådan situation anges fall där ett tillskott av likvida medel till ett bolag i form av ett lån, utifrån de ekonomiska omständigheterna hos låntagaren, istället måste anses utgöra ett kapitaltillskott.⁷⁶ Ytterligare ett exempel är när en tillverkare säljer varor till en beroende distributör och låter distributören bära hela valutarisken.⁷⁷

För att fastställa den ekonomiska substansen av en specifik transaktion framhåller riktlinjerna att de närstående parternas faktiska agerande ska undersökas med särskilt fokus på fördelningen av funktioner, risker och tillgångar.⁷⁸ Riktlinjerna betonar därvid att bedömningen mellan substans och form ska ske utifrån ett ekonomiskt perspektiv.⁷⁹ Det rör sig således inte om en bedömning om juridisk innebörd utan vad som ska analyseras är transaktionens ekonomiska effekt.⁸⁰ Riktlinjernas fokus på ekonomisk innebörd torde också innebära att den skattskyldiges eventuella avsikt att undvika skatt inte har någon betydelse i bedömningen av om en transaktions form överensstämmer med dess substans.⁸¹

⁷⁴ OECD:s riktlinjer för internprissättning, p. 1.65- 1.69.

⁷⁵ A.a. p. 1.65.

⁷⁶ A.a. p. 1.65. Sett ur ett svenskt perspektiv torde för en sådan omkaraktärisering krävas att avtalet civilrättsligt kan karaktäriseras som ett kapitaltillskott, jfr Allvin, SvSkT 2014 s. 302 f.

⁷⁷ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

⁷⁸ A.a. p. 1.65. Jfr Zimmer, Form and Substance in Tax Law, Cahiers de droit fiscal international, 2002 vol. LXXXVIIa, s. 28 ff.

⁷⁹ OECD:s riktlinjer för internprissättning, p. 9.170.

⁸⁰ Prebble och Prebble, Comparing the General Anti-avoidance Rule of Income Tax Law with Civil Law Doctrine of Abuse of Law, Bulletin for International Taxation 2008 s. 155.

⁸¹ Monsenego, The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines, International Transfer Pricing Journal 2014 s. 10.

Avgörande för att omkaraktärisering ska vara tillåten är alltså att den ekonomiska innebörden av en transaktion skiljer sig från den form som transaktionen getts genom de villkor som avtalats mellan parterna. I litteraturen har det emellertid föreslagits att jämförelsen mellan form och substans inte ska göras mellan de för transaktionen aktuella avtalsvillkoren och den kontrollerade transaktionens ekonomiska innebörd.⁸² Istället ska jämförelsen enligt denna uppfattning ske mellan de aktuella avtalsvillkoren och den struktur som sinsemellan oberoende parter skulle ha antagit under jämförbara förhållanden.⁸³ Om de närstående företagen strukturerar transaktionen på ett sätt som inte skulle förekomma mellan oberoende företag skulle den kontrollerade transaktionen därmed sakna ekonomisk substans.

Enligt min mening går det att finna visst stöd för en sådan uppfattning i OECD:s riktlinjer. I punkt 1.66 framhålls exempelvis att en omkaraktärisering är möjlig i de fall där “the totality of (...) [the controlled transaction’s] terms would be the result of a condition that would not have been made if the parties had been engaged in arm's length transactions”.

Jag menar dock att det i ett första steg måste vara den kontrollerade transaktionens ekonomiska innebörd som jämförs med avtalsvillkoren.⁸⁴ Särskilt när det kommer till omkaraktärisering av gränsöverskridande omstruktureringar är riktlinjerna tydliga med detta.⁸⁵ En annan ordning, där sinsemellan oberoende parter presumtiva agerande vägs in i bedömningen av ekonomisk substans, skulle innebära att kravet på ekonomisk substans skulle överlappa det undantag från the as-structured principle som rör kommersiell rationalitet.

Det bör dock tilläggas att en jämförelse med hur oberoende parter hade agerat kommer in i den jämförelseanalys som ska mynna ut i fastställandet av ett armlängdspris. Om de närstående näringsidkarna hade agerat på samma sätt som sinsemellan oberoende näringsidkare hade gjort hade ju inte en tillämpning av

⁸² Bullen, *Arm’s Length Transaction Structures*, s. 452 f.

⁸³ A.a. s. 453.

⁸⁴ Jfr Monsenego, *The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines*, *International Transfer Pricing Journal* 2014 s. 10 f.

⁸⁵ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 9.170.

det internpriserättsliga regelverket aktualiseras överhuvudtaget.⁸⁶ I så motto går det enligt min mening att argumentera att det i kravet på ekonomisk substans även ligger ett krav på kommersiellt rationellt agerande.

3.4 Kravet på kommersiell rationalitet

Den andra situationen i vilken en transaktion kan omkaraktäriseras enligt OECD:s riktlinjer är de fall när form och substans visserligen överensstämmer men där transaktionen, sedd i sin helhet, avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och ekonomiskt rationellt sätt, skulle ha kommit överens om.⁸⁷ För att omkaraktärisering ska vara tillåten krävs vidare att den antagna transaktionsstrukturen i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett korrekt armlängdspris.⁸⁸

Som exempel på situationer när detta undantag från the as-structured principle kan tillämpas anger riktlinjerna fall där koncernbolag betalar engångsbelopp till ett annat koncernbolag för att därigenom få tillgång till resultatet av framtida forskning.⁸⁹ Omkaraktärisering kan i sådana fall ske om omständigheterna talar för att oberoende företag som agerar kommersiellt och rationellt istället hade ingått ett löpande avtal om forskning och utveckling.

Kravet på att den kontrollerade transaktionen ska avvika från vad oberoende företag skulle ha kommit överens om innebär att om det går att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende parter, så ska transaktionen alltid anses utgöra ett affärsmässigt agerande och omkaraktärisering kan därför inte ske.⁹⁰ Det faktum att det inte går att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende företag innebär emellertid inte att en transaktion per automatik ska sakna kommersiell rationalitet.⁹¹

⁸⁶ Jfr Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, 452 f.

⁸⁷ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

⁸⁸ A.a. p. 1.65.

⁸⁹ A.a. p. 1.65.

⁹⁰ A.a. p. 9.172.

⁹¹ A.a. p. 9.172.

OECD erkänner nämligen att koncerner ska få dra full affärsmässig fördel av just det faktumet att de är koncerner.⁹² Koncerner har exempelvis möjlighet att skapa affärsstrukturer som inte återfinns hos fristående företag genom att fördela verksamheter och risker mellan koncernbolag. Det kan inte heller förväntas att närstående företag agerar på samma sätt som oberoende företag när det kommer till förhandlingar eller uppsägningar av avtal.⁹³

Kravet på kommersiellt rationellt agerande bör därför ses i ljuset av att oberoende företag normalt inte genomför transaktioner om de ser ett annat alternativ som är klart mer attraktivt.⁹⁴ Det är således först när den kontrollerade transaktionen ter sig svår att motivera ur ett affärsmässigt perspektiv med hänsyn till de alternativ som fanns tillgängliga för koncernen som omkaraktärisering kan aktualiseras. Finns det klart mer attraktiva alternativ tillgängliga för de närstående företagen att uppnå samma syfte kan det vara motiverat att bortse från den kontrollerade transaktionen och ersätta den med en annan.⁹⁵

Det är viktigt att den kontrollerade transaktionen beaktas med hänsyn tagen till samtliga omständigheter, ekonomiska såväl som kommersiella, som omgärdar transaktion. Det kan nämligen finnas fall där en transaktion sedd för sig kan verka svår att motivera ur ett affärsmässigt perspektiv men som framstår som kommersiellt legitim när den ingår som en del av en större omstrukturering.⁹⁶ Det måste dock framhållas att det inte är tillräckligt att en transaktion är kommersiellt motiverad på koncernnivå, utan det krävs alltså att avtalsvillkoren är armlängdsmässiga i varje enskild transaktion och för varje inblandat koncernföretag.⁹⁷

⁹² A.a. p. 9.173.

⁹³ A.a. p. 9.174.

⁹⁴ Jfr a.a. p. 9.59 - 9.64.

⁹⁵ A.a. p. 9.176.

⁹⁶ A.a. p. 9.177. Jfr Wiseén, SvSkT 2012 s. 384.

⁹⁷ Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.6.

4 Omkaraktärisering med stöd av den interna felprisregeln

4.1 Allmänt om relationen mellan skatteavtal och intern rätt

Av Sveriges dualistiska syn på folkrättsliga förpliktelser följer att skatteavtal och intern rätt ska betraktas som skilda regelsystem.⁹⁸ Bestämmelser i ett skatteavtal måste därför införlivas i intern svensk rätt för att de ska kunna tillämpas av myndigheter och domstolar.⁹⁹ Detta införlivande sker normalt genom att skatteavtalet inkorporeras genom en särskild lag. Vid rättstillämpningen i svenska domstolar är det därför själva införlivandelagen som tillämpas och inte det folkrättsliga skatteavtalet.¹⁰⁰

Synen på skatteavtal och intern rätt som två skilda regelsystem kan i vissa fall leda till oförenliga resultat. Anta exempelvis att ett skatteavtal stipulerar att Sverige inte har rätt att beskatta en viss inkomst som enligt svensk intern rätt ska beskattas. Frågan uppstår då om vilket av regelsystem som ska ges företräde. På ett principiellt plan kan relationen mellan skatteavtal och intern rätt ge upphov till tre olika typer av situationer.

För det första kan det uppkomma situationer där beskattningsrätten enligt intern rätt och avtal sammanfaller. I en sådan situation uppstår ingen regelkonkurrens och regelsystemen kan tillämpas parallellt.¹⁰¹

För det andra kan situationen uppkomma där skattskyldigheten enligt skatteavtalet är inskränkt jämfört med den skattskyldighet som framgår av rent intern rätt. Under lång tid var det förhärskande synsättet att den begränsning av beskattningsrätten som följer av ett skatteavtal ska få genomslag vid rättstillämpningen.¹⁰² Detta synsätt utmanades dock av RÅ 2008 ref. 24 där HFD

⁹⁸ NJA 1973 s. 423 och RÅ 1974 ref. 61.

⁹⁹ Hultqvist, SvSkT 2010 s. 521.

¹⁰⁰ RÅ 83 1:87.

¹⁰¹ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 231.

¹⁰² Sundgren, Skatteavtal och grundlag, SvSkT 1993 s. 520 och Boström och Tyllström, Interpretation of Double Taxation Conventions, Cahiers de droit fiscal international, 1993 vol. LXXVIIIa, s. 559 ff.

menade att CFC-reglerna i 39a kap. IL kunde tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal.

Genom RÅ 2010 ref. 112 har domstolen dock återställt ordningen genom att klargöra att skatteavtalen som huvudregel ska ges företräde vid normkollisioner. I målet framhöll domstolen nämligen att bestämmelser i ett skatteavtal som begränsar Sveriges beskattningsrätt ska ges företräde framför intern rätt utom i de fall då lagstiftaren har gett klart uttryck för att en intern bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal.

Den tredje situation som kan uppkomma är att ett skatteavtal utvidgar Sveriges skatteanspråk. Det är primärt denna situation som uppkommer vid omkaraktärisering av transaktioner med stöd av OECD:s riktlinjer. Artikel 9 i OECD:s modellavtal, och kommentarens hänvisning till riktlinjerna, möjliggör omkaraktärisering.¹⁰³ Huruvida intern svensk rätt tillåter omkaraktärisering i samma utsträckning som riktlinjerna kommer att studeras ingående senare i framställningen.

Redan här kan dock konstateras att för det fall att analysen finner att intern rätt inte medger omkaraktärisering av transaktioner så aktualiseras den princip som av Lindencrona benämns som den ”gyllene regeln”.¹⁰⁴ Principen innebär att bestämmelser i ett skatteavtal endast kan lindra beskattning, inte utvidga intern beskattningsmakt.¹⁰⁵ Rent praktiskt innebär principen att man först måste fastställa om beskattning kan ske enligt interna skatteregler. Föreligger ingen skattskyldighet enligt intern rätt så behöver avtalet inte beaktas. Om skattskyldighet däremot föreligger enligt intern rätt måste skatteavtalet undersökas.¹⁰⁶ Regeln återfinns i de införlivandelagar varigenom skatteavtal inkorporeras med svensk rätt, i form av en uttrycklig bestämmelse som stadgar att skatteavtalets regler endast ska tillämpas i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet som föreligger enligt intern rätt.

¹⁰³ Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal p.1.

¹⁰⁴ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11.

¹⁰⁵ Jfr Bokström och Tyllström, IFA, Interpretation of Double Taxation Conventions, Cahiers de droit fiscal international, 1993 vol. LXXVIIIa, s. 559.

¹⁰⁶ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 24 f.

4.2 Särskilt om relationen mellan OECD:s riktlinjer och felprisregeln

För att en korrigering av det skattemässiga resultatet för en näringsverksamhet i Sverige ska kunna ske med stöd av felprisregeln krävs att den svenske näringsidkaren har avtalat villkor med en utländsk närstående näringsidkare som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, 14 kap. 19 § IL. Avgörande för att felprisregeln ska kunna tillämpas är således en jämförelse mellan de villkor som avtalats och de villkor som oberoende näringsidkare skulle ha kommit överens om. Felprisregelns ordalydelse ger emellertid inte någon större ledning i hur denna jämförelseanalys ska företas. Inte heller i förarbetena går det att finna någon större ledning för hur en sådan jämförelse ska ske.¹⁰⁷

En liknande regel finns i artikel 9 i OECD:s modellavtal. Inte heller här ger dock bestämmelsens ordalydelse någon större ledning i hur jämförelsen mellan villkoren i den kontrollerade transaktionen och de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter ska gå till. I kommentaren till OECD:s modellavtal beskrivs inte heller hur en sådan jämförelse ska gå till utan kommentaren hänvisar i den frågan vidare till OECD:s riktlinjer för internprissättning.¹⁰⁸

Av förordet till OECD:s riktlinjer framgår att syftet med riktlinjerna är att främja en tillämpning av armlängdsprincipen mellan OECD-länderna genom att hjälpa de nationella skattemyndigheterna och multinationella företag att hitta lösningar på internprissättningsproblem.¹⁰⁹ Även om det står klart att riktlinjerna syftar till att ge konkret vägledning för nationella skattemyndigheter vid tillämpning av internprisrättsliga regler är det emellertid inte tänkt att riktlinjerna ska ersätta intern rätt.¹¹⁰

För svenskt vidkommande fyller OECD:s riktlinjer huvudsakligen två funktioner. För det första ger riktlinjerna en överblick av den internprisrättsliga

¹⁰⁷ Jfr prop. 1965:126 s. 60 och SOU 1964:29 s. 111.

¹⁰⁸ Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal p.1.

¹⁰⁹ Förordet till OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 15.

¹¹⁰ Jfr diskussionen om bevisfrågor i förordet till OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 18.

problematik som kan uppkomma vid gränsöverskridande transaktioner mellan näringsidkare i intressegemenskap.¹¹¹ För det andra anses riktlinjerna kunna ge vägledning vid tolkning och tillämpning av felprisregeln.¹¹² I RÅ 1991 ref. 107 uttalade HFD att även om de riktlinjer som lagts fram i OECD:s rapport avseende internprissättning år 1979¹¹³ visserligen inte var bindande för de svenska skattemyndigheterna så gav rapporten en god och välbalanserad belysning av den internprISRättsliga problematiken. Domstolen menade därför att uttalandena i rapporten skulle kunna vara till ledning för tillämpningen av felprisregeln.

4.3 Något om legalitetsprincipens betydelse inom skatterätten

Det är viktigt att påpeka att även om HFD uttalat att OECD:s riktlinjer för internprissättning kan ge vägledning vid tolkning och tillämpning av felprisregeln, så är tillämpningen alltså bunden till den ram som bestämmelsens ordalydelse utgör.¹¹⁴

Legalitetsprincipen har en stark ställning inom den svenska skatterätten.¹¹⁵ Av 2 kap. 10 § st. 2 RF framgår att skatt eller statlig avgift ej får uttagas i vidare mån än vad som följer av en föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Av 8 kap. 2 § st. 1 p. 2 RF framgår vidare att föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden ska meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland annat föreskrifter om skatt till staten, 8 kap. 3 § st. 1 p. 2 RF. Den sammantagna innebörden av dessa stadganden får anses vara att skatt endast

¹¹¹ Pedersen, *Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning*, s. 174.

¹¹² RÅ 1991 ref. 107. Se även prop. 2005/06:169 s. 86 f och Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst 2014 del 1, s. 514 f.

¹¹³ OECD, *Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979).

¹¹⁴ Jfr Hultqvist, *SvSkT* 2005 s. 303

¹¹⁵ Hultqvist, *SN* 2013 s. 20 f.

får uttas med stöd av lag.¹¹⁶ Beskattning som sker genom en tillämpning av felprisregeln måste därför ske inom ramen för bestämmelsens ordalydelse.¹¹⁷

Att skatt endast kan tas ut med stöd av lag har inte enbart betydelse för frågan om vem som har kompetens att meddela föreskrifter om skatt. Legalitetsprincipen påverkar också tolkningen av skatterättsliga regler.¹¹⁸ En konsekvens av legalitetsprincipen är nämligen att skattelagstiftning inte får tillämpas analogt till den skattskyldiges nackdel.¹¹⁹

Skattskyldighet måste således klart framgå genom en rimlig tolkning av lagtextens ordalydelse.¹²⁰ Av detta följer att stor försiktighet måste iakttas när stöd söks för beskattning i andra rättskällor, såsom förarbeten och praxis.¹²¹ Detta får naturligtvis konsekvenser för i vilken utsträckning OECD:s riktlinjer kan användas som tolkningsstöd vid tillämpning av felprisregeln. En rimlig slutsats med hänsyn till legalitetsprincipens föreskriftskrav är att riktlinjerna endast kan tillämpas i den mån en sådan tillämpning är förenlig med felprisregelns ordalydelse. En annan ordning skulle nämligen enligt min mening strida mot legalitetsprincipens krav på förutsebarhet och en lagbunden beskattning.

4.4 Medger felprisregeln utrymme för omkaraktärisering?

I den ovan förda diskussionen har kunnat fastslås att beskattning endast kan ske med stöd av lag och att bestämmelser i ett skatteavtal endast kan lindra beskattning, inte utöka ett internt beskattningsanspråk. Jag menar att detta innebär att OECD:s riktlinjer inte kan tillämpas i den utsträckning en sådan tillämpning skulle innebära ett underkännande av transaktioner som annars skulle accepteras skatterättsligt. För att en koncernintern transaktion ska kunna

¹¹⁶ RÅ 1999 ref. 62 och RÅ 1999 not. 245. Se vidare Hultqvist, SvSkT 2005 s. 303.

¹¹⁷ Jfr RÅ 1999 ref. 62 och RÅ 1999 not. 245.

¹¹⁸ Hultqvist, SN 2013 s. 13 ff.

¹¹⁹ RÅ 1999 ref. 49 och RÅ 2000 ref. 59. Se även Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, s. 65 ff.

¹²⁰ Jfr Hultqvist, SvSkT 2005 s. 303.

¹²¹ A.a. s. 303.

omkaraktäriseras i enlighet med OECD:s riktlinjer måste det således också finnas stöd för en sådan omkaraktärisering i intern rätt.¹²²

Av 14 kap. 19 § IL framgår att om resultatet av en näringsverksamhet är 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. Avgörande för om en omkaraktärisering ska anses möjlig inom ramen för ordalydelsen för bestämmelsen ifråga blir tolkningen av uttrycket ”villkor” i felprisregeln.

På ett principiellt plan kan två olika tolkningar av uttrycket ”villkor” vara tänkbara. Å ena sidan kan uttrycket tolkas brett på så sätt att det anses omfatta alla de omständigheter som påverkar transaktionen. Enligt ett sådant synsätt skulle felprisregeln ge stöd för omkaraktärisering eftersom det sätt som den skattskyldige valt att strukturera transaktionen på anses inrymmas i de ”villkor som avtalats”.¹²³

Å andra sidan så kan uttrycket tolkas snävt och endast anses omfatta de faktiska avtalsvillkoren.¹²⁴ Enligt ett sådant synsätt skulle omkaraktärisering inte vara möjlig eftersom bestämmelsen endast riktar sig mot en justering av de villkoren som återfinns i avtalet mellan parterna. Förarbetena till felprisregeln får enligt min mening anses ge ett visst stöd för en snäv tolkning. Förarbetena behandlar nämligen prisjusteringar på ett ingående sätt men inte någonstans nämns justeringar av det sätt som den skattskyldige valt att strukturera en viss transaktion.¹²⁵

Även praxis får anses ge stöd för en snäv tolkning av begreppet ”villkor” i felprisregeln. I RÅ 1990 ref. 34 argumenterade Skatteverket för att ett låneavtal som ingåtts mellan ett amerikanskt moderbolag och ett svenskt dotterbolag aldrig skulle ha ingåtts mellan oberoende parter och att det därför var möjligt att med

¹²² Jfr Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 352 och Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, s. 152 ff.

¹²³ Jfr Nilausen, *Løsning av internationale skattetvister*, s. 52 och Bullen, *Skatterett 2008* s. 135 ff.

¹²⁴ Jfr Wittendorf, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, s. 153 f.

¹²⁵ Jfr prop. 1965:126 s. 60 ff och SOU 1964:29 s. 111.

stöd av felprisregeln skatterättsligt bortse från låneavtalet och i stället bedöma det avtalet som ett aktieägartillskott.

HFD inledde med att konstatera att den avtalade räntan inte varit anmärkningsvärt hög eller att lånevillkoren i övrigt inneburit att det utländska moderbolaget tillförts en inkomst utöver vad som normalt kunnat påräknas. Domstolen fortsatte därefter med att framhålla att bedömningen av om felprisregeln är tillämplig är beroende av jämförelse mellan de aktuella lånevillkoren och vilka villkor som normalt skulle ha avtalats mellan oberoende företag. Eftersom finansiering mellan oberoende näringsidkare, enligt domstolens mening, normalt sett inte sker genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor fann domstolen att det inte var möjligt att med stöd av felprisregeln skatterättsligt behandla det avtalade lånet som ett aktieägartillskott.

Rättsfallet ger enligt min mening stöd för att uttrycket ”villkor” ska tolkas snävt och att bestämmelsen endast ger stöd för justeringar av prissättningen. Domstolens motivering får visserligen anses något knapphändig och domstolen uttalar inte sig inte i generella termer angående frågan om det är möjligt att omkaraktärisera transaktioner med stöd av felprisregeln. I doktrin har dock målet ansetts ge stöd för slutsatsen att det inte går att angripa det sätt som finansieringen inom en koncern har strukturerats med stöd av felprisregeln.¹²⁶

Något som också talar emot en extensiv tolkning av begreppet ”villkor” är legalitetsprincipens betydelse inom skatterätten. Av legalitetsprincipen får nämligen anses följa ett krav på förutsebarhet.¹²⁷ Det ska vara möjligt för den skattskyldige att överblicka de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande. I det ligger ett krav på att lagtexten ska tillämpas inom ramen för vad som framgår av en rimlig tolkning av en bestämmelses ordalydelse.¹²⁸ En tolkning av begreppet ”villkor” som är så extensiv att det anses omfatta inte bara själva

¹²⁶ Hilling, JT 2012/13 s. 315 samt Källqvist och Köhlmark, Internationella skattehandboken, s. 241. Jfr dock Pelin, Internationell skatterätt – i ett svenskt perspektiv, s. 70 och Lindström och Gustafsson, SvSkT 2012 s. 341.

¹²⁷ Jfr Hultqvist, SN 2007 s. 698 f.

¹²⁸ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 345.

avtalsvillkoren utan även en bedömning av kommersiell rationalitet och ekonomisk innebörd uppfyller enligt min mening inte kravet på förutsebarhet.

Liknande slutsatser har dragits i ett antal andra rättsordningar.¹²⁹ Ett exempel är Finland. Den finska felprisregeln i 31 § Laki verotusmenettelystä har en ordalydelse som ligger mycket nära den svenska. I ett nyligen avgjort mål fann den finska högsta förvaltningsdomstolen, Korkein hallinto-oikeus, att en omkaraktärisering av ett hybridlån till ett kapitaltillskott inte var möjlig med stöd av den interna felprisregeln.¹³⁰ Domstolen beaktade därvid särskilt den interna bestämmelsens betoning på jämförelsen mellan *de villkor som avtalats* och oberoende transaktioner och fann att omkaraktäriseringar därför inte var förenliga med bestämmelsens ordalydelse.

Sammanfattningsvis, med särskild hänsyn tagen till legalitetsprincipens betydelse i skatterätten och avsaknaden av stöd för en extensiv tolkning av uttrycket ”villkor” i felprisregeln, är min slutsats att det inte är möjligt att omkaraktärisera transaktioner på det sätt som föreskrivs i OECD:s riktlinjer med stöd av felprisregeln.¹³¹

¹²⁹ I litteraturen ställer sig vissa författare frågande till om omkaraktäriseringar överhuvudtaget är förenliga med utformningen av artikel 9 i OECD:s modellavtal, se exempelvis Wittendorf, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, s. 152 ff.

¹³⁰ KHO 2014:119.

¹³¹ Jfr Hilling, JT 2012/13 s. 315.

5 Finns det annan intern rätt som medger omkaraktärisering?

5.1 Inledning

Framställningen har hittills visat att den interna felprisregeln inte medger något utrymme för att omkaraktärisera transaktioner på det sätt som framgår av OECD:s riktlinjer för internprissättning. En fråga av både principiell och praktisk betydelse blir därför om det finns någon annan intern rätt som möjliggör omkaraktärisering i enlighet med riktlinjerna. Syftet med detta kapitel är följaktligen att analysera om det är möjligt att omkaraktärisera koncerninterna transaktioner med stöd av någon annan intern regel än felprisregeln.

5.2 Principen om rättshandlingars verkliga innebörd

5.2.1 Allmänt om relationen mellan civilrätt och skatterätt

Det skatterättsliga systemet är en del av rättsystemet som helhet. Det är därför naturligt att de skatterättsliga normerna interagerar med normer inom andra rättsområden. Två rättsområden som är starkt sammankopplade är skatterätten och civilrätten.¹³² Skatterättsliga bestämmelser bygger nämligen i många fall på civilrättsliga rättsfigurer och begrepp som exempelvis aktiebolag, köp och gåva. Denna koppling är särskilt tydlig på företagsbeskattningsområde.¹³³

Det finns ingen uttrycklig bestämmelse som reglerar förhållandet mellan skatterätt och civilrätt. En vedertagen uppfattning är dock att civilrättsliga begrepp som återfinns på rättsfaktumsidan i en skatterättslig bestämmelse ska

¹³² Grosskopf och Grönfors, SN 1990 s. 353 ff. och Grosskopf, Finns det någon särskild skatterättslig civilrätt? s. 211 ff.

¹³³ Rabe och Hellenius, Det svenska skattesystemet, s. 498 f.

tolkas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd.¹³⁴ Civilrätten kan således påstås vara prejudiciell till skatterätten.¹³⁵ Den rättshandling som ska bedömas måste således klassificeras civilrättsligt innan de skattemässiga konsekvenserna kan fastställas. Det gäller således att i ett första steg att fastställa den civilrättsliga innebörden av en rättshandling. Först efter att en rättshandling har klassificerats civilrättsligt kan den subsumeras in på rättsfaktumsidan i en skatterättslig regel.

Alla skatterättsliga bestämmelser är dock inte konstruerade på ett sådant sätt att de knyter an till civilrättsliga begrepp. Inom den skatterättsliga regleringen återfinns ett stort antal begrepp och rättsfigurer som inte definieras inom civilrätten. Ett exempel är begreppet koncernbidrag, som är en rent skatterättslig konstruktion. När en skattebestämmelse innehåller begrepp som på ett uttömmande sätt definieras och regleras inom skatterätten så är det naturligtvis inte möjligt att med stöd av civilrättsliga metoder klassificera en rättshandling.¹³⁶ Motsvarande torde gälla civilrättsliga begrepp som uttryckligen ges en vidare eller snävare innebörd när de tillämpas i skatterätten.¹³⁷

Den starka kopplingen mellan skatterätt och civilrätt medför en möjlighet för den skattskyldige att i viss mån styra över de skattemässiga effekterna av en rättshandling. När en skatterättslig rättsföljd kopplas till ett civilrättsligt rättsfaktum kan den skattskyldige, i de fall det är möjligt, konstruera rättshandlingen med beaktande av de skattemässiga följder den kan få.¹³⁸ Förekommer olika civilrättsliga möjligheter att nå ett visst affärsmässigt syfte kan den skattskyldige också hamna i en valsituation huruvida han, med hänsynstagande till alla konsekvenser av betydelse för de till buds stående möjligheterna, vill nå syftet genom det ena eller det andra förfaringsättet.

Denna valmöjlighet kan locka den skattskyldige att försöka utforma transaktioner på ett sätt att de får gynnsamma skattemässiga effekter. Det kan till exempel handla om att beteckna en rättshandling på ett sätt som saknar

¹³⁴ RÅ 1989 ref. 62 I och II samt RÅ 2004 ref. 27. Jfr Bergström, Skatter och civilrätt - En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, s. 72.

¹³⁵ Burmeister, Verklig innebörd, s. 145.

¹³⁶ Jfr RÅ 2000 ref. 21 II.

¹³⁷ Burmeister, Verklig innebörd, s. 151 ff.

¹³⁸ Jfr Hultqvist, SN 1999 s. 395 f.

förankring i rättshandlingens civilrättsliga innebörd.¹³⁹ Det kan också handla om upplägg med korrekt benämnda civilrättsliga rättsfigurer men där uppläggens sammantagna ekonomiska innebörd medför fördelaktiga skatteeffekter.¹⁴⁰

5.2.2 Rättshandlingars civilrättsliga innebörd

Möjligheten för en skattskyldig att själv styra över de skattemässiga effekterna genom begagnande av civilrättsliga rättsfigurer är dock inte helt oinskränkt. En etablerad princip inom svensk skatterätt är nämligen att en rättshandling ska bedömas efter dess verkliga innebörd.¹⁴¹ Det innebär att en domstol kan frångå den beteckning som de skattskyldiga har gett rättshandlingen och istället beskatta utifrån den verkliga innebörden. Det är således en rättshandlings innebörd och inte dess beteckning som ska vara styrande för beskattningen.¹⁴² Det faktiska innehållet i principen om att rättshandlingar ska bedömas efter sin verkliga innebörd är dock omdebatterad.¹⁴³

Ett synsätt som har starkt stöd i både praxis och doktrin är att det med en rättshandlings *verkliga innebörd* ska förstås dess civilrättsliga innebörd.¹⁴⁴ Det som ska läggas till grund för beskattningen är således inte den beteckning eller den form som parterna gett rättshandlingen, avgörande är istället den faktiska innebörden fastställd enligt civilrättsliga metoder.¹⁴⁵

Anta exempelvis att två parter ingår ett avtal om leasing av vissa redskap som är avsedda för industriellt bruk. Anta vidare att redskapen är av sådan natur att det inte är ett realistiskt alternativ att leasetagaren skulle kunna lämna tillbaka redskapen vid leasingperiodens slut. Det måste således ha varit parternas avsikt

¹³⁹ Jfr RÅ 1987 ref. 5, RÅ 1987 ref. 166 och RÅ 1998 ref. 58 I.

¹⁴⁰ Jfr RÅ 2004 ref. 27 och HFD 2013 ref. 43.

¹⁴¹ Se exempelvis RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 not. 169 och HFD 2013 ref. 43.

¹⁴² Jfr SOU 1931:40 s. 61 f.

¹⁴³ Se exempelvis Gäverth och Möller, SN 2007 s. 654 f, Bergström, SN 2004 s. 773 f och Hultqvist, SvSkT 2005 s. 305 ff.

¹⁴⁴ RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 not. 169 och HFD 2013 ref. 43. Se även Burmeister, Verklig innebörd, s. 145, Hultqvist, SvSkT 2005 s. 305, Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s. 62 ff och Tjernberg, SN 2005 s. 325 f.

¹⁴⁵ Bergström, Skatter och civilrätt, s. 94.

redan vid avtalets ingående att leasetagaren skulle bli ägare till redskapen. Civilrättsligt rör det sig därför snarare om ett kreditköp än ett leasingavtal. Med stöd av principen om att beskattning ska ske utifrån rättshandlingars verkliga innebörd kan avtalets beteckning frångås och skattemässigt kan avtalet följaktligen behandlas som ett kreditköp.¹⁴⁶

Det kan också finnas fall där en rättshandling helt saknar något verkligt innehåll och bakomliggande partsavsikt. Det kan exempelvis röra sig om ett köp där båda avtalsparterna är införstådda med att köpet aldrig kommer att genomföras. Sådana rena skenrättshandlingar saknar civilrättslig giltighet mellan parterna och kan följaktligen inte heller tillmätas någon betydelse i skatterättsliga sammanhang.¹⁴⁷

5.2.3 Skatterättslig genomsyn

I den rättsvetenskapliga litteraturen har vissa författare anfört att det inte är tillräckligt att analysera en rättshandlings civilrättsliga innebörd för att fastställa dess verkliga innebörd.¹⁴⁸ Enligt detta synsätt kan den verkliga innebörden av en rättshandling endast fastställas efter en analys av den sammantagna ekonomiska innebörden av rättshandlingen och andra sammanhängande rättshandlingar.¹⁴⁹ Synsättet innebär således att det inte är tillräckligt att undersöka om rättshandlingens beteckning stämmer med dess civilrättsliga innebörd. Det måste också undersökas om det sammantagna ekonomiska utfallet av en eller en rad civilrättsligt giltiga rättshandlingar stämmer överens med den form som parterna gett rättshandlingen ifråga.¹⁵⁰

Detta synsätt, som brukar benämnas skatterättslig genomsyn eller ekonomisk verklig innebörd, gör det således möjligt för rättstillämparen att

¹⁴⁶ Jfr RÅ 1987 ref. 166.

¹⁴⁷ RÅ 2004 ref. 27. Jfr Simon-Almendal, JT 2012/13 s. 604 f.

¹⁴⁸ Se exempelvis Gäverth och Möller, SN 2007 s. 652 ff.

¹⁴⁹ A.a. s. 654 f.

¹⁵⁰ Möller, SN 2011 s. 574.

angripa en användning av i och för sig civilrättsligt giltiga rättshandlingar som ger upphov till en av lagstiftaren oförutsedd skattemässig effekt.

Enligt min mening går det att ifrågasätta om det finns någon rättslig grund för att bortse från civilrättsligt giltiga rättshandlingar genom en sådan skatterättslig genomsyn. Det finns dock rättsfall som i doktrin har tolkats som stöd för att HFD i vissa fall tillämpar en skatterättslig genomsyn för att komma åt luckor i det skatterättsliga systemet.

I RÅ 1998 ref. 19 behandlade HFD en utdelning av aktier och en efterföljande indragning av aktier som ett enhetligt aktiebyte. Domstolen menade nämligen att rättshandlingarna var för sig framstod som så säregna ur bolagsrättslig synpunkt att de endast kunde framstå som rimliga om de bedömdes som en enhet. Vissa författare har tolkat avgörandet som en tillämpning av en skatterättslig genomsyn. De menar att domstolen bortsåg från två civilrättsligt giltiga rättshandlingar, en utdelning av aktier och en indragning av aktier, och lät den reella ekonomiska innebörden vara styrande för den skatterättsliga bedömningen.¹⁵¹

Enligt min mening kan dock utgången i målet även förstås i ljuset av den civilrättsliga doktrinen om kopplade avtal.¹⁵² I civilrätten kan nämligen avtal som är beroende av varandra eller avtal som inte kan förstås annat än i ljuset av näraliggande avtal ses som en enhet.¹⁵³ Det kan således mycket väl argumenteras för att utgången i målet var ett resultat av en civilrättslig tolkning i enlighet med doktrinen om kopplade avtal.¹⁵⁴

I RÅ 2004 ref. 27 uppläts ett antal skogsavverkningsrätter för ett pris som understeg det marknadsmässiga. Avverkningsrätterna uppläts av en kvinna till två bolag som ägdes av hennes make. Dessa bolag upplät avverkningsrätterna vidare till ett utomstående bolag för en ersättning som motsvarande avverkningsrätternas marknadsvärde. Frågan i målet var om upplåtelseerna skulle bedömas var och en för sig, eller om rättshandlingarna skulle bedömas som en

¹⁵¹ Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, s. 25 f och Möller, SN 2003 s. 574.

¹⁵² Jfr Hultqvist, SvSkT 2009 s. 111.

¹⁵³ Prop. 1988/89:76 s. 66, prop. 1975/76:81 s. 129 f. Jfr NJA 2007 s. 1018.

¹⁵⁴ Jfr Hultqvist, SvSkT 2005 s. 306.

helhet, det vill säga att kvinnan upplåtit avverkningsrätterna direkt till det utomstående bolaget.

HFD inledde med att konstatera att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Domstolen fann dock att utredningen inte gav något stöd för att de aktuella transaktionernas verkliga innebörd var att kvinnan skulle ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till det utomstående bolaget. Domstolen framhöll därvid särskilt att det inte framgick av utredningen att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan kvinnan och den utomstående köparen.

I doktrin har RÅ 2004 ref. 27 tolkats som att det inte går att utsträcka principen om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd längre än att beskattning ska ske enligt deras civilrättsliga innebörd.¹⁵⁵ Vissa författare menar dock att HFD:s tillägg om att det inte uppkommit några rättigheter och förpliktelser mellan parterna är en indikation på att bedömningen hade blivit annorlunda för det fall att det förekommit någon form av avtalsmässig reglering mellan den ursprungliga säljaren och den externa köparen.¹⁵⁶ Detta ter sig enligt min mening vara ett tämligen svagt stöd för påståendet om att HFD erkänner en skatterättslig genomsynsметод.

HFD har dock tydligt uttalat att bedömningen av rättshandlingars verkliga innebörd inte är begränsad till att endast avse en enskild rättshandling, utan också kan avse den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar som är nära sammankopplade.¹⁵⁷ Ett illustrativt exempel är HFD 2013 ref. 43. Målet gällde en fysisk person, A, som genom en serie rättshandlingar avsåg att skattefritt föra över medel från ett utländskt holdingbolag till en nybildad svensk stiftelse. Överföringen skulle ske på följande sätt. A skulle överlåta fem procent av aktierna i det utländska holdingbolaget till ett av A helägt svenskt lagerbolag. Ersättningen för aktierna skulle uppgå till en krona. Holdingbolaget skulle därefter lösa in de överlåtna aktierna till ett belopp motsvarande marknadsvärdet

¹⁵⁵ Bergström, SN 2004 s. 773, Hultqvist, SvSkT 2005 s. 305, Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s. 62 ff och Tjernberg, SN 2005 s. 325 f.

¹⁵⁶ Gäverth och Möller, SN 2007 s. 652

¹⁵⁷ RÅ 2004 ref. 4 och HFD 2013 ref. 43.

på 40 miljoner kronor. Slutligen skulle A överlåta samtliga aktier i *lagerbolaget* till den nystartade stiftelsen i form av en gåva. Lagerbolaget skulle därefter likvideras.

Frågan i målet var om A skulle inkomstbeskattas för den överföring av medel som transaktionskedjan innebar. HFD fann att det faktum att det var A som ensam hade styrt över hela transaktionskedjan och att det var förutbestämt att rättshandlingarna omgående skulle motverkas av andra rättshandlingar innebar att det sammantagna resultatet av förfarandet måste bedömas i ett sammanhang. A beskattades därför som om han hade mottagit utdelning från holdingbolaget. Trots att de rättshandlingar som ingick i förfarandet var civilrättsligt giltiga så bedömdes alltså den sammantagna innebörden av rättshandlingarna.

Det går således att beakta slutresultatet av en serie av civilrättsligt giltiga rättshandlingar, något som också HFD:s avgörande i RÅ 1998 ref. 19 visar. En sådan "*helhetssyn*" torde emellertid endast vara möjlig att applicera om rättshandlingarna sedda var för sig framstår som så egenartade att de måste betraktas tillsammans eller att rättshandlingarna ifråga är sammankopplade på ett sådant sätt att de tar ut varandra.¹⁵⁸

Enligt min mening ger dock rättsfallen inte något klart stöd för att HFD tillämpar en särskild skatterättslig genomsynsmetod. I RÅ 1998 ref. 19 kan anläggandet av en helhetssyn förklaras med stöd av den civilrättsliga doktrinen om kopplade avtal. I HFD 2013 ref. 43 berodde inte utgången på att rättshandlingarna bedömdes utifrån deras sammantagna ekonomiska innebörd utan domstolens argumentation om att rättshandlingarna skulle bedömas i ett sammanhang var snarare att sätt att subsumera rättshandlingarna under det särskilda skattemässiga utdelningsbegreppet.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Jfr RÅ 1999 not. 18 och RÅ 2010 ref. 51. Se vidare Burmeister, Verklig innebörd, s. 71 och Samuelsson, SN 2013 s. 680.

¹⁵⁹ RÅ 2004 ref. 1 och RÅ 2007 ref. 161. Jfr Burmeister, SvSkT 2015 s. 474.

5.2.4 Vad utgör en rättshandlings verkliga innebörd?

Av HFD:s praxis framgår att principen om verklig innebörd innebär att rättshandlingar kan omklassificeras så att beskattning sker utifrån rättshandlingens civilrättsliga innebörd.¹⁶⁰ Dessutom kan en serie av civilrättsligt giltiga rättshandlingar ses som en enhet bedömas efter det slutresultat de ger upphov till. Detta gäller dock endast om rättshandlingarna sedda var för sig framstår som så egenartade att de måste betraktas tillsammans eller att rättshandlingarna ifråga är sammankopplade på ett sådant sätt att de tar ut varandra.¹⁶¹

Något klart stöd för att i övrigt underkänna en civilrättsligt giltig rättshandling med hänvisning till rättshandlingens sammantagna ekonomiska innebörd finns dock inte enligt mening. Det går visserligen att tolka några få avgöranden från HFD som att civilrättsligt giltiga rättshandlingar underkänts genom en skatterättslig genomsyn.¹⁶² I den rättsvetenskapliga litteraturen råder det emellertid stor oenighet om rättsfallen faktiskt kan anses ge stöd för någon sådan genomsyn.¹⁶³

Det finns också starka skäl till att vara kritisk mot tillämpningen av en sådan skatterättslig genomsyn som går utöver rättshandlingens civilrättsliga innebörd. Det kan naturligtvis vara lockande att tillämpa skatterättslig genomsyn för att kunna angripa konstlade upplägg med civilrättsliga figurer som syftar till att utnyttja luckor i den skatterättsliga regleringen. Intresset av att motverka konstlade skatteupplägg måste dock vägas mot legalitetsprincipen. Som redogjorts för ovan så får skatt endast få uttas med stöd av lag. Att tillämpa en skatterättslig genomsynsmetod utan något klart stöd i varken lagtext eller praxis står enligt min mening i strid med principen om att skatt endast får uttas endast

¹⁶⁰ RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2008 not. 169.

¹⁶¹ RÅ 1998 ref. 19 och HFD 2013 ref. 43.

¹⁶² Förutom de ovan anförda rättsfallen se även RÅ 1999 not. 18, RÅ 1989 ref. 31 och RÅ 2014 ref. 54.

¹⁶³ Gäverth och Möller, SN 2007 s. 654 f, Bergström, SN 2004 s. 773 ff och Hultqvist, SvSkT 2005 s. 305 ff.

med stöd i lag. En sådan tillämpning skulle vidare kunna få betydande konsekvenser för förutsebarheten.¹⁶⁴

Enligt min mening måste principen om rättshandlingars verkliga innebörd därför förstås som att det är en rättshandlings civilrättsliga innebörd som ska läggas till grund för beskattning. En serie av rättshandlingar som är sammankopplade på ett sådant sätt att de inte kan bedömas var för sig kan förvisso i vissa fall ses som en enhet. Något klart stöd för att tillämpa en generell genomsynsmetod där civilrättsligt giltiga rättshandlingar kan underkännas med hänvisning till deras ekonomiska innebörd finns emellertid inte enligt min mening. Värt att poängtera är att när en skattebestämmelse innehåller ett rent skatterättsligt begrepp eller en modifiering av ett civilrättsligt begrepp så ska en rättshandling bedömas efter de kriterier som särskilt anges i bestämmelsen. Huruvida ett kapitaltillskott utgör ett koncernbidrag eller ej ska således fastställas med stöd av reglerna i 35 kap. IL och inte med stöd av civilrättsliga principer.

5.2.5 Verklig innebörd i internpriserättsliga sammanhang

Det kan diskuteras huruvida principen om rättshandlingars verkliga innebörd är tillämplig också i internprissättnings-sammanhang. Till att börja med kan konstateras att en tillämpning av principen inte torde stå i strid med the as-structured principle. Detta eftersom den omklassificering som sker med stöd av principen om verklig innebörd inte sker inom ramen för tillämpningen av felprisregeln utan genom en tillämpning av en intern skatterättslig princip.¹⁶⁵ Principens utformning så som den kommer till uttryck i OECD:s riktlinjer får också anses ge stöd för en sådan slutsats.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Jfr Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s. 64.

¹⁶⁵ Jfr Bullen, Arm's Length Transaction Structures, s. 156 f, Liaugminaitė, Recognition of the Actual Transactions Undertaken, International Transfer Pricing Journal 2010 s. 111 och Wittendorff, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, s. 422.

¹⁶⁶ Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning, p. 1.64 och särskilt uttrycket "transactions *actually* undertaken". Se även p. 9.162.

Felprisregeln innehåller inte någon uttrycklig koppling till något civilrättslig begrepp eller rättsfigur. Däremot innehåller bestämmelsen uttrycket ”villkor”. Begreppet villkor omfattar alla typer av transaktioner som förekommer mellan företag i ekonomisk intressegemenskap.¹⁶⁷ Begreppet omfattar därmed också en rad civilrättsliga rättsfigurer.

För att kvalificera vilken typ av villkor den kontrollerade transaktion består av måste därför i många fall en civilrättslig kvalificering göras. Till skillnad från en omkaraktärisering enligt OECD:s riktlinjer innebär en civilrättslig kvalificering enligt principen om verklig innebörd inte att man bortser från de villkor som parterna avtalat och ersätter transaktionen med en annan. Tvärtom innebär en sådan civilrättslig kvalificering att den transaktionsstruktur den skattskyldige valt respekteras, dock med en annan beteckning.

En civilrättslig kvalificering med stöd av principen om verklig innebörd utgör därför enligt min mening endast en utfyllnad av begreppet ”villkor”.¹⁶⁸ Den möjlighet som finns att omklassificera felaktigt benämnda rättshandlingar och beskatta dessa enligt deras civilrättsliga innebörd torde därför finns även när det gäller rättshandlingar som ska bedömas enligt felprisregeln.¹⁶⁹ Om exempelvis en koncernintern transaktion betecknas som ett leasingavtal kan transaktionen behandlas som ett köpeavtal om det genom en analys framgår att det ur ett civilrättsligt perspektiv rör sig om just ett köp.

¹⁶⁷ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 113.

¹⁶⁸ Jfr Bullen, Arm's Length Transaction Structures, s. 169 f.

¹⁶⁹ Samma slutsats har dragits av den norska Høyesterett avseende den norska felprisregeln, Rt 2008/1307 p. 26.

5.3 Skatteflyktslagens generalklausul

En regel som är starkt kopplad till principen om verklig innebörd är den generalklausul som återfinns i 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt. Behovet av en allmän regel som skulle kunna tillämpas mot förfaranden som syftar till att kringgå skattelagstiftning diskuterades redan av 1953-års skatteflyktskommitté.¹⁷⁰ Tanken på en sådan regel avfärdades visserligen av kommittén men år 1980 infördes en särskild lag innehållandes en skatteflyktsklausul.¹⁷¹

I sin nuvarande lydelse stipulerar denna regel, som brukar benämnas som generalklausulen mot skatteflykt, att en rättshandling kan bortses från om rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldige, 2 § skatteflyktslagen. För att en rättshandling ska kunna bortses från krävs vidare att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen, att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, 2 § skatteflyktslagen.

Om ett förfarande uppfyller rekvisiten i generalklausulen ska en förvaltningsdomstol på framställning av Skatteverket fatta beslut om att lämna det prövade förfarandet utan avseende vid fastställandet den skattskyldiges beskattningsbara underlag, 3 och 4 §§ skatteflyktslagen. I de fall där förfarandet utgör en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet ska istället det närmast till hands liggande förfarandet läggas till grund för beskattningen, 3 § skatteflyktslagen.

Skatteflyktslagens generalklausul har dock visat sig ha ett relativt smalt tillämpningsområde. Särskilt kravet på att förfarandet ska strida mot skattelagstiftningens syfte har orsakat betydande tillämpningssvårigheter.¹⁷²

¹⁷⁰ SOU 1963:52 s. 9.

¹⁷¹ Jfr prop. 1980/81:17 s. 2 ff.

¹⁷² Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s. 111. Jfr SOU 1996:44 s. 128 och prop. 1996/97:170 s. 38 ff.

Huruvida ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte ska avgöras med ledning av utformningen av de regler som kringgått genom förfarandet och med ledning av de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på.¹⁷³ Även förarbetena till de aktuella bestämmelserna torde kunna ge viss ledning i bedömningen.¹⁷⁴

Det måste finnas klart fog för antagandet om att det aktuella förfarandet strider mot lagstiftningens syfte.¹⁷⁵ Eventuella oklarheter kring syftet med en viss reglering ska således inte drabba den skattskyldige. En domstol som ska tillämpa generalklausulen måste således försöka fastställa vad som varit lagstiftarens syfte med en viss reglering. Det är inte alltid en enkel uppgift och förutsebarheten i en sådan bedömning kan naturligtvis ifrågasättas.¹⁷⁶

En annan problematisk fråga som rör rekvisitet att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte är vad som gäller när lagstiftaren är medveten om en viss typ av skatteupplägg men inte vidtagit någon särskild åtgärd för att motverka dessa upplägg. Frågan blir därvid om ett skatteupplägg verkligen kan strida mot lagstiftarens syfte med en viss reglering om lagstiftaren har uppmärksamats på de brister som upplägget avser utnyttja.

Rättsläget är relativt oklart i denna fråga. I RÅ 2000 ref. 21 tillämpades generalklausulen trots att den aktuella typen av upplägg hade uppmärksamats i den rättsvetenskapliga litteraturen. I RÅ 1997 not. 249 fann HFD att generalklausulen inte kunde tillämpas med hänsyn till att uppläggen ifråga hade behandlats i ett remissvar under lagstiftningsarbetet. I RÅ 2009 ref. 13 II fann domstolen dock att generalklausulen kunde tillämpas trots att lagstiftaren varit medveten om förfarandet i ett antal år och uppmärksammat förfarandet i en offentlig utredning.

Sammantaget kan det konstateras att skatteflyktslagens generalklausul har utformats i syfte att kunna komma åt konstlade skatteupplägg av många olika

¹⁷³ Prop. 1996/97:170 s. 17 f.

¹⁷⁴ A. prop. s. 40.

¹⁷⁵ SOU 1996:44 s. 131.

¹⁷⁶ Jfr Hultqvist, SvSkT 2005 s. 321.

typer. Bestämmelsen har emellertid visats vara svår att tillämpa i vissa fall vilket påverkat motåtgärdens effektivitet i en inte obetydlig utsträckning.¹⁷⁷

De tillämpningssvårigheter som är förknippade med skatteflyktslagens generalklausul skulle för övrigt också kunna vara en förklaring till att debatten om skatterättslig genomsyn varit så levande. I brist på en effektiv lagstadgad generalklausul mot skatteflykt så har Skatteverket och domstolarna tvingats söka tolkningsmetoder som kan komma åt en användning av civilrättsliga figurer på ett sätt som strider mot lagstiftarens intentioner.

Principen om verklig innebörd och skatteflyktslagens generalklausul är två olika typer av motåtgärder som kan tillämpas parallellt. Det är därför vanligt att Skatteverket försöker angripa ett skatteupplägg med stöd av båda typerna samtidigt.¹⁷⁸ Det finns dock betydande skillnader mellan de båda motåtgärderna. Till skillnad från skatteflyktslagen kräver inte principen om verklig innebörd att ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte. Inte heller behöver det visas att den skattskyldige uppnått en väsentlig skatteförmån genom förfarandet.

En annan betydande skillnad är att principen om verklig innebörd är en allmän tolkningsmetod.¹⁷⁹ En tillämpning av principen om verklig innebörd rör sig således om en tolkningsmetod inriktad på skattebestämmelsers rättsfaktumsida. Rättsföljden av en tillämpning av skatteflyktslagen är att en viss transaktion underkänns. När principen om verklig innebörd tillämpas så underkänns inte transaktionen utan en tolkning sker av vad transaktionen faktiskt innebär.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det visserligen är möjligt att omkaraktärisera transaktioner med stöd av skatteflyktslagen. Kravet på att Skatteverket måste visa att syftet med förfarandet ska ha varit att uppnå en väsentlig skatteförmån och att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte innebär dock att ribban för att kunna tillämpa generalklausulen ligger betydligt högre än kraven för att kunna tillämpa principen om verklig innebörd.

¹⁷⁷ Jfr SOU 1996:44 s. 148 f.

¹⁷⁸ Se exempelvis RÅ 1989 ref. 31 och HFD 2013 ref. 43.

¹⁷⁹ Hultqvist, SN 2007 s. 697 f.

6 Förhållandet mellan riktlinjerna och intern rätt avseende utrymmet för omkaraktärisering

6.1 Introduktion

En principiellt viktig fråga är hur utrymmet för omklassificering av rättshandlingar med stöd av principen om verklig innebörd och skatteflyktslagens generalklausul förhåller sig till omkaraktärisering av koncerninterna transaktioner i enlighet med OECD:s riktlinjer. Sammanfaller det utrymme för omkaraktärisering som ges av riktlinjerna med den interna principen om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd? Finns det fall där omkaraktärisering är möjlig enligt riktlinjerna men inte enligt principen om rättshandlingars verkliga innebörd?

Syftet med detta kapitel är att belysa de likheter och skillnader som finns mellan riktlinjerna och intern rätt. Fokus för kapitlet kommer således att vara en jämförelse mellan undantagen från the as-structured principle i OECD:s riktlinjer och intern rätt. Kapitlet kommer också att innehålla en diskussion om överensstämmelse mellan riktlinjerna och intern rätt är något som bör eftersträvas och vilka åtgärder som kan vidtas för att uppnå en ökad överensstämmelse.

6.2 Ger intern rätt samma utrymme för omkaraktärisering som OECD:s riktlinjer?

6.2.1 Ekonomisk innebörd

OECD:s riktlinjer medger omkaraktärisering när den ekonomiska substansen i en viss transaktion skiljer sig från transaktionens form.¹⁸⁰ Detta synsätt ligger nära det som i den svenska rättsvetenskapliga litteraturen benämns skatterättslig

¹⁸⁰ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

genomsyn.¹⁸¹ Som visats i det föregående kapitlet saknas det emellertid stöd i svensk rätt för tillämpningen av en genomsynsmetod enligt vilken rättshandlingar ska bedömas utifrån deras ekonomiska innebörd. Enligt intern rätt kan omkaraktärisering endast ske genom en civilrättslig tolkning med stöd av principen om verklig innebörd alternativt med stöd av skatteflyktslagens generalklausul.

Någon direkt motsvarighet till möjligheten att underkänna transaktioner enbart med hänvisning till transaktionens ekonomiska innebörd saknas således i intern rätt. Detta är naturligtvis en principiellt intressant och praktiskt viktig skillnad mellan riktlinjerna och intern rätt. För att kunna förstå skillnaden på djupet måste dock relationen mellan civilrättslig och ekonomisk innebörd analyseras.

Enligt min mening är det ett rimligt synsätt att betrakta den ekonomiska innebörden som en följd av den civilrättsliga.¹⁸² Det finns exempelvis inte några rent ekonomiska köp. Ett köp är snarare en civilrättslig figur som får ekonomiska följder.¹⁸³ Att påstå att den ekonomiska innebörden av en transaktion är att likna vid ett köp är därför att påstå den aktuella transaktionen bär de ekonomiska följder som är förknippade med ett civilrättsligt köp. Det finns således ett starkt samband mellan en transaktions ekonomiska och civilrättsliga innebörd. Det är därför inte förvånande att den ekonomiska innebörden i många fall sammanfaller med den juridiska innebörden.¹⁸⁴

Som diskussionen kring skatterättslig genomsyn visat så finns det dock fall där den civilrättsliga och den ekonomiska innebörden skiljer sig åt. Det finns således fall där en civilrättsligt giltig rättshandling har ekonomiska följder som i normalfallet förknippas med en annan typ av rättshandling. Anta exempelvis att de närstående vidtagit en rättshandling som parterna betecknat som ett lån. Parterna har avtalat om en specificerad löptid och ränta ska utgå. Anta vidare att det mottagande bolaget är underkapitaliserat och att någon återbetalning därför

¹⁸¹ Se exempelvis Gäverth och Möller, SN 2007 s. 652 ff.

¹⁸² Jfr Hultqvist, SN 2007 s. 700.

¹⁸³ Jfr Hultqvist, SvSkT 2005 s. 305 f.

¹⁸⁴ Hultqvist, SN 2007 s. 700 f. Se även IAS 32 p. 18.

inte kan påräknas. I en sådan situation får ett i och för sig civilrättsligt giltigt lån samma ekonomiska konsekvenser som är förknippade med ett aktieägartillskott.¹⁸⁵ Här föreligger således en diskrepans mellan civilrättslig och ekonomisk innebörd.

Omkaraktärisering av en rättshandling som den ovanstående är möjlig enligt OECD:s riktlinjer. Ett civilrättsligt giltigt lån kan således behandlas som ett aktieägartillskott om en sådan behandling speglar rättshandlingens ekonomiska innebörd.¹⁸⁶ En motsvarande omkaraktärisering är dock inte möjlig med stöd av den interna principen om verklig innebörd, eftersom principen inte medger att en enskild civilrättsligt giltig transaktion bortses ifrån enbart på den grunden att dess ekonomiska innebörd inte stämmer överens med dess form.¹⁸⁷ Skatteverket är således hänvisat till skatteflyktslagens generalklausul i sådana fall.

Skillnader mellan civilrättslig och ekonomisk innebörd kan också uppstå när *en serie* av i och för sig civilrättsligt giltiga rättshandlingar ger upphov till en sammantagen ekonomisk följd som normalt är förknippad med en annan typ av rättshandling. Här kan det vid en första anblick verka som att det råder en större överensstämmelse mellan riktlinjerna och intern rätt. Av HFD:s praxis framgår nämligen att det är möjligt att anlägga en *helhetssyn* på rättshandlingar som är nära sammankopplade.¹⁸⁸ Visserligen framhåller HFD inte alltid uttryckligen att det är den ekonomiska innebörden som ska bedömas i dessa fall, men argumentationen företer betydande likheter med det som i OECD:s riktlinjer benämns som ekonomisk innebörd.¹⁸⁹ Det finns dock betydande skillnader mellan anläggandet av en sådan helhetssyn och en av en rättshandlings ekonomiska innebörd.

I de fall HFD har anlagt en helhetssyn på en serie av transaktioner så har det rör sig om fall där transaktionerna inte kan förstås sedda var för sig eller om

¹⁸⁵ Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65. Jfr vidare NJA 1988 s. 620.

¹⁸⁶ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

¹⁸⁷ RÅ 1990 ref. 34.

¹⁸⁸ RÅ 1998 ref. 19 och HFD 2013 ref. 43.

¹⁸⁹ Se exempelvis HFD 2013 ref. 43. Jfr RÅ 1994 ref. 56.

fall där transaktionerna är ägnade att motverka varandra för att uppnå ett visst resultat. Det framstår därför som om det krävs att något av dessa fall är för handen för att det ska vara möjligt att applicera en helhetssyn på en serie av rättshandlingar.¹⁹⁰ Någon sådan begränsning finns inte i OECD:s riktlinjer. Möjligheten att omkaraktärisera transaktioner med stöd av riktlinjerna är således betydligt större än möjligheten att bedöma en serie av rättshandlingar som en enhet med stöd av principen om verklig innebörd.

6.2.2 Kommersiell rationalitet

Det finns också skillnader mellan OECD:s riktlinjer och intern rätt vad gäller möjligheten att omkaraktärisera en transaktion på grund av bristande affärsmässighet. Enligt riktlinjerna kan en transaktion omkaraktäriseras om avtalsvillkoren avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och ekonomiskt rationellt sätt, skulle ha överenskommit och detta omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett korrekt armlängdspris.¹⁹¹

Den interna principen om verklig innebörd innehåller inte någon fristående bedömning av affärsmässighet.¹⁹² Avgörande är istället om den civilrättsliga innebörden av en rättshandling stämmer överens med den beteckning parterna har gett rättshandlingen.¹⁹³ Det finns dock spår av resonemang om en rättshandlings affärsmässighet i praxis som rör verklig innebörd.

I RÅ 1998 ref. 19 fastslog HFD att en utdelning av aktier och en efterföljande indragning av aktier skulle betraktas ett enhetligt aktiebyte. Domstolen framhöll därvid att rättshandlingarna var för sig framstod som så säregna ur bolagsrättslig synpunkt att de endast framstod som rimliga om de bedömdes som en enhet.

¹⁹⁰ Jfr Burmeister, SvSkT 2011 s. 73 f.

¹⁹¹ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

¹⁹² RÅ 1989 ref. 62 I och II, RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 2001 ref. 7

¹⁹³ RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2008 not. 169.

Domstolen fäste således vikt vid att det saknades något relevant bolagsrättsligt motiv för att vidta rättshandlingarna ifråga. I detta får anses ligga ett slags krav från domstolens sida på rättshandlingarnas affärsmässighet. Det måste dock uppmärksammas att avsaknaden av affärsmässighet inte ledde till att den kontrollerade transaktionen kunde ersättas med en mer affärsmässig transaktionsstruktur. Istället möjliggjorde bristen på kommersiell rationalitet att en serie av rättshandlingar kunde bedömas utifrån deras sammantagna innebörd.

Utgången i RÅ 1998 ref. 19 bör kontrasteras mot HFD:s uttalanden i RÅ 2004 ref. 27. I det senare målet uttalade HFD nämligen explicit att det faktum att de i målet aktuella rättshandlingarna inte framstod som affärsmässigt motiverade inte innebar att rättshandlingarnas verkliga innebörd var en annan än den civilrättsliga. HFD menar alltså att det inte går att omkaraktärisera rättshandlingar där den uppgivna och den civilrättsliga innebörden sammanfaller trots att rättshandlingarna genomförts för att uppnå skattefördelar. Det är således inte tillräckligt att en transaktion saknar affärsmässigt motiv för att omkaraktärisering ska kunna ske med stöd av principen om verklig innebörd.¹⁹⁴ Bristen på affärsmässigt motiv måste vara så påtagbar att en helhetssyn måste anläggas för att överhuvudtaget förstå vad som avtalats mellan parterna.¹⁹⁵

Skatteflyktslagens generalklausul innehåller till skillnad från principen om verklig innebörd ett uttryckligt rekvisit som berör affärsmässighet. Av 2 § skatteflyktslagen framgår att en rättshandling kan bortses ifrån om rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldige och skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Att uppnå en väsentlig skatteförmån ska således vid en objektiv bedömning anses ha vägt tyngre än övriga motiv tillsammans för att skatteflyktslagens generalklausul ska kunna tillämpas.¹⁹⁶ Om det funnits affärsmässiga, organisatoriska eller andra motiv bakom rättshandlingen som, var för sig eller tillsammans, väger tyngre än

¹⁹⁴ RÅ 1989 ref. 62 och RÅ 1994 ref. 56. Jfr Tjernberg, SN 2005 s. 325 f.

¹⁹⁵ Jfr Burmeister, SvSkT 2011 s. 74.

¹⁹⁶ Prop. 1996/97:170 s. 44.

avsikten att erhålla en skatteförmån så är generalklausulen följaktligen inte tillämplig.¹⁹⁷

Som diskuterats i det föregående kapitlet så krävs dock att Skatteverket kan visa att transaktionen har medfört en väsentlig skattefördel och att en beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte, 2 § skatteflyktslagen. Något motsvarande krav finns inte i OECD:s riktlinjer. Det finns således möjlighet att omkaraktärisera transaktioner på grund av bristande affärsmässighet med stöd av skatteflyktslagens generalklausul. Kraven för att kunna omkaraktärisera en transaktion med stöd av skatteflyktslagen är dock betydligt högre än vid en tillämpning av OECD:s riktlinjer.

6.2.3 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det föreligger betydande skillnader mellan OECD:s riktlinjer för internprissättning och intern rätt avseende möjligheten att omkaraktärisera koncerninterna transaktioner. Intern rätt medger visserligen omkaraktärisering i vissa fall. Som analysen visat så omfattar dock principen om verklig innebörd långt ifrån alla de fall som omfattas av riktlinjernas undantag för ekonomisk substans och kommersiell rationalitet.

Med stöd av skatteflyktslagen kan visserligen Skatteverket bortse från vissa transaktioner. Det krävs dock att det kan visas att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte och att motiven bakom det aktuella förfarandet har varit att uppnå en väsentlig skatteförmån, 2 § skatteflyktslagen. Några liknande krav återfinns inte i riktlinjerna. Sammantaget kan det därför konstateras att intern rätt inte medger omkaraktärisering i samma utsträckning som undantagen för ekonomisk innebörd och kommersiell rationalitet i OECD:s riktlinjer.

¹⁹⁷ SOU 1996:44 s. 91.

6.3 Hur kan kongruens mellan intern rätt och riktlinjer uppnås?

6.3.1 Behovet av kongruens

I det föregående avsnittet har det fastslagits att det föreligger betydande skillnader mellan OECD:s riktlinjer och intern rätt avseende utrymmet för att omkaraktärisera koncerninterna gränsöverskridande transaktioner. En principiellt viktig fråga blir om denna diskrepans är problematisk och om några åtgärder bör vidtas för att uppnå en ökad överensstämmelse mellan de båda regelverken.

Möjligheten att omkaraktärisera en transaktion är ett verktyg för en skattemyndighet att angripa koncerninterna transaktioner som i och för sig är civilrättsligt giltiga men som saknar ekonomisk substans eller kommersiell rationalitet.¹⁹⁸ Svensk intern rätt medger inte omkaraktärisering i samma utsträckning som medges av OECD:s riktlinjer. Skatteverket saknar således ett internationellt erkänt verktyg för att komma åt skatteplanering genom koncerninterna transaktioner, något som i förlängningen kan innebära att den svenska skattebasen urholkas.¹⁹⁹ Detta talar för att överensstämmelse mellan intern rätt och riktlinjerna bör eftersträvas avseende möjligheten till omkaraktärisering.

Ett annat tungt vägande argument är behovet av internationell samsyn vad gäller omkaraktäriseringsproblematiken. Olika syn på i vilka fall en gränsöverskridande transaktion kan omkaraktäriseras kan nämligen ge upphov till ett ökat antal tvister på internprissättningsområdet och kan leda till internationell *ekonomisk* dubbelbeskattning.²⁰⁰

Anta exempelvis att ett företag med hemvist i Sverige ingår ett avtal med ett närstående företag med hemvist i en annan stat. Avtalet går ut på att det svenska företaget ska skjuta till kapital till det utländska företaget. Ränta ska utgå och det tillskjutna kapitalet ska återbetalas vid en specificerad tidpunkt. Det utländska bolagets ekonomiska situation är ansträngd och det är oklart om någon

¹⁹⁸ Jfr OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

¹⁹⁹ Jfr Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 6 f.

²⁰⁰ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, p. 1.123.

återbetalning överhuvudtaget kan påräknas. Anta vidare att Skatteverket finner att avtalet civilrättsligt är att betrakta som ett lån och att det inte finns stöd i varken principen om verklig innebörd eller skatteflyktslagen att betrakta avtalet som ett avtal om aktieägartillskott. I den andra staten har dock skattemyndigheten större möjlighet att beakta de ekonomiska omständigheterna som omgärdar avtalet och finner istället att avtalet ifråga är ett avtal om aktieägartillskott.

I en sådan situation skulle skattemyndigheten i den utländska staten kunna justera upp det utländska företags resultat med hänvisning till att avtalet utgör ett aktieägartillskott och att någon ränta därför inte ska utgå. Det svenska Skatteverket skulle å sin sida kunna argumentera för att prissättningen av räntan är felaktig med beaktande av det utländska bolagets ekonomiska situation. Resultatet blir att både det svenska och det utländska företags resultat justeras uppåt baserat på prissättningen av en och samma transaktion.

I artikel 9 i OECD:s modellavtal finns visserligen en mekanism som syftar till att motverka dubbelbeskattning som kan uppkomma när en stat justerar ett företags resultat uppåt. Av artikel 9.2 framgår att om ett företag beskattats för en inkomst i en avtalsslutande även har inräknats i inkomsten hos ett närstående företag i en annan avtalsslutande stat och beskattats där så ska den förstnämnda staten göra en korresponderande jämkning av den skatt som påförts företaget med hemvist i den staten. Skyldigheten att vidta en sådan jämkning omfattar även resultatjusteringar som är en följd av att skattemyndigheten i den ena staten omkaraktäriserat en transaktion.²⁰¹

Av kommentaren till artikel 9.2 framgår dock att en avtalsslutande stat endast är skyldig vidta en sådan korresponderande jämkning om staten anser att resultatjusteringen är berättigad både i princip och i fråga om beloppet.²⁰² Om skattemyndigheten i en stat inte har samma syn på hur en transaktion bör karaktäriseras som skattemyndigheten i en annan stat föreligger således ingen skyldighet för den förstnämnda staten att vidta en sådan korresponderande

²⁰¹ Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 427.

²⁰² Kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal p. 6.

jämkning som nämns i artikel 9.2.²⁰³ Det finns därför ingen garanti för att den internationella ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppstå till följd av en omkaraktärisering kommer att undanröjas. Sammanfattningsvis kan därför konstateras att det finns tungt vägande skäl för att kongruens mellan intern rätt och OECD:s riktlinjer är något som bör eftersträvas.

6.3.2 Bör riktlinjerna eller modellavtalet revideras?

En första åtgärd som kan vidtas för att öka förutsättningarna för att uppnå en ökad internationell samsyn på i vilka fall en transaktion kan omkaraktäriseras är en omarbetning av OECD:s riktlinjer. I sin nuvarande utformning är riktlinjerna relativt kortfattade och de exempel som ges på när omkaraktärisering kan ske ger inte någon större vägledning vid tillämpningen av undantagen från the as-structured principle. Detta är naturligtvis problematiskt eftersom det kan leda till olika tolkningar bland medlemsstaterna.²⁰⁴ Det måste därför ifrågasättas om det inte går att ange tydligare kriterier för hur undantagen för ekonomisk substans och kommersiell rationalitet ska förstås inom ramen för riktlinjerna.

Syftet med OECD:s riktlinjer är att de ska utgöra ett konsultativt stöd som kan möjliggöra för både skattemyndigheter och företag att finna ömsesidigt tillfredsställande lösningar på internprisrättsliga problem.²⁰⁵ Riktlinjerna är dock inte ett fristående regelverk ur vilket klara svar på internprisrättsliga frågor kan utrönas. Istället är riktlinjerna av en resonerande karaktär och syftar snarare till att belysa olika argument som kan ges tyngd i specifika sammanhang. Några tydliga rekvisit eller regler går därför sällan att finna i riktlinjerna. Det kan följaktligen anses ligga i riktlinjernas natur att de inte ger några exakta svar på när omkaraktärisering kan ske.²⁰⁶

²⁰³ Jfr OECD, Thin Capitalization Report 1987, p. 65 och Michielse och de Hosson, Intertax 1989 s. 481.

²⁰⁴ Jfr Monsenego, The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines, International Transfer Pricing Journal 2014 s. 10 f.

²⁰⁵ Förordet till OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 15.

²⁰⁶ Jfr särskilt OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.33, 3.55 och 8.3 där det framhålls att internprissättning inte är någon exakt vetenskap.

För att riktlinjerna ska kunna fylla sin funktion som stöd åt företag och skattemyndigheter måste dock en viss konkretion tillhandahållas. Om det uppstår ett för stort glapp mellan teori och praktik så finns det en stor risk att de nationella skattemyndigheterna fyller detta glapp på olika sätt. Resultatet blir internationell dubbelbeskattning, något som går emot själva syftet med OECD:s arbete.²⁰⁷ Att riktlinjerna erbjuder mer konkreta kriterier för i vilka fall omkaraktärisering kan ske framstår därför som önskvärt.

Behovet av internationell samsyn avseende på den internprissättliga problematiken har också uppmärksamats i det så kallade BEPS-projektet. Projektet, som drivs av OECD i samarbete med G20, syftar till att förhindra en urholkning av medlemsstaternas skattebaser genom upplägg där vinster flyttas till länder med låg beskattning.²⁰⁸

År 2013 antogs en åtgärdsplan inom ramen för BEPS-projektet.²⁰⁹ Åtgärdsplanen innehåller 15 olika fokusområden, inom vilka särskilda åtgärder måste vidtas för att säkerställa att projektets syfte uppnås. Fokusområdena rör bland annat internprissättning, avdragsrätt för räntekostnader och frågor som berör beskattning av fasta driftställen. I oktober 2015 publicerades de slutgiltiga rapporterna avseende vart och ett av projektets fokusområden. Rapporterna innehåller rekommendationer och förslag till ändringar i både OECD:s modellavtal och i nationell rätt.

Slutrapporten för fokusområdena 8, 9 och 10 berör internprissättning av immateriella tillgångar, fördelning av risker och kapital samt vissa typer av högrisktransaktioner.²¹⁰ I rapporten framhålls att faktisk substans och kontroll bör tillmätas större vikt än avtalsvillkoren i den internprISRättsliga jämförelseanalysen.²¹¹ En central slutsats i rapporten är att en transaktion primärt ska bedömas utifrån faktiskt värdeskapande. Det som ska läggas vikt vid när en transaktions innebörd ska fastställas är därför vilken av parterna som faktiskt

²⁰⁷ Jfr OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, s. 48.

²⁰⁸ A.a. s. 5 f.

²⁰⁹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

²¹⁰ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation - Actions 8-10 Final Reports (2015).

²¹¹ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, p. 1.45.

burit de affärsmässiga riskerna, var de värdeskapande funktionerna faktiskt utförts och vilka tillgångar som faktiskt nyttjats.²¹²

Det är således tydligt att rapporten lägger en ökad vikt vid substans när det gäller att fastställa de avtalsvillkor som ska utgöra grund för den internprisrättsliga jämförelseanalysen. Det kan enligt min mening ifrågasättas om inte kravet på ekonomisk substans därmed görs till huvudregel snarare än undantag. Enligt de gällande riktlinjerna framhålls brist på ekonomisk substans som ett av två undantag till the as-structured principle.²¹³ Rapporten talar istället om en bedömning av ekonomisk substans som en del i att fastställa vad som avtalats mellan parterna.²¹⁴ Bedömningen av ekonomisk substans ska således enligt rapporten ske innan omkaraktärisering och frånsteg från the as-structured principle överhuvudtaget aktualiseras. Skillnaden kan verka semantisk men kan få betydande praktiska konsekvenser.

I rapporten framhålls också vikten av kommersiell rationalitet. Precis som i de nuvarande riktlinjerna framhålls att rättshandlingar som avviker från vad oberoende företag skulle ha avtalat om och som omöjliggör fastställande av ett korrekt armlängdspris kan bortses ifrån.²¹⁵ Rapporten är dock tydlig med att den faktiska transaktionen även fortsättningsvis endast kan bortses ifrån i rena undantagsfall.²¹⁶

Det återstår att se vilka förändringar de slutgiltiga rapporterna ger upphov till i OECD:s riktlinjer och i modellavtalet. Tydligt är dock att OECD genom BEPS-projektet har flyttat fram positionerna i ställningskriget mot skatteplanering genom ett ökat fokus på substans i internprisrättsliga sammanhang. Det vore därför inte förvånande om det inom en snar framtid kommer att införas förtydliganden i OECD:s riktlinjer för hur en transaktions faktiska innebörd ska fastställas.²¹⁷

²¹² A.a. p. 1.43.

²¹³ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.65.

²¹⁴ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, p. 1.120.

²¹⁵ A.a. p. 1.122-1.123.

²¹⁶ A.a. p. 1.121.

²¹⁷ Jfr Monsenego, The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines, International Transfer Pricing Journal 2014 s. 22.

6.3.3 Åtgärder bör vidtas i intern rätt

Att OECD utarbetar tydligare riktlinjer som specificerar när och hur omkaraktärisering bör kunna ske är emellertid inte tillräckligt för att uppnå kongruens mellan riktlinjerna och intern rätt. Som har konstaterats i tidigare kapitel så krävs stöd i intern rätt för att omkaraktärisering av koncerninterna transaktioner ska vara tillåten.²¹⁸ Det krävs följaktligen att åtgärder även vidtas på det nationella planet för att Skatteverket ska ha möjlighet att omkaraktärisera koncerninterna transaktioner i samma utsträckning som OECD:s riktlinjer.

En sådan åtgärd skulle kunna vara att HFD utvidgar sin praxis rörande verklig innebörd. Principen om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars har som visats primärt ansetts innebära att rättshandlingar ska bedömas utifrån deras civilrättsliga innebörd.²¹⁹ HFD:s praxis är dock relativt spretig och det finns också möjlighet att i vissa fall anlägga en helhetssyn där den sammantagna innebörden av en serie rättshandlingar läggs till grund för beskattningen.²²⁰ Ett prejudikat från HFD som fastslår att en sådan helhetssyn är möjlig i samtliga fall där en rättshandlings ekonomiska innebörd skiljer sig från dess civilrättsliga innebörd skulle medföra en ökad tillnärmning till OECD:s riktlinjer.

En sådan utvidgning av principen av verklig innebörd dras dock med vissa principiella problem. Dels uppstår frågan om utvidgningen ska begränsas till att endast gälla i internprisrättsliga sammanhang eller om ekonomisk innebörd ska läggas till grund för all beskattning. Dels kan det diskuteras om en sådan lösning är förenlig med legalitetsprincipen.²²¹

Ett mindre ingripande alternativ hade varit att HFD hade utvidgat tolkningen av begreppet ”villkor” i 14 kap. 19 § IL. Genom att klargöra att ”villkor” i felprisregelns mening inte enbart omfattar de villkor som avtalats mellan de närstående parterna utan även den transaktionsstruktur som parterna har antagit skulle en tillnärmning mot OECD:s riktlinjer uppnås.

²¹⁸ Jfr Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 352 f.

²¹⁹ Jfr RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 not. 169 och HFD 2013 ref. 43

²²⁰ RÅ 1998 ref. 19 och HFD 2013 ref. 43.

²²¹ Jfr avsnitt 5.3.2.

Även denna lösning dras emellertid med vissa problem. En utvidgad tolkning av begreppet ”villkor” innebär visserligen att omkaraktärisering möjliggörs, men sätter inte några ramar för när omkaraktärisering ska vara tillåten. Om HFD skulle utvidga tolkningen av ”villkor” i felprisregeln skulle denna utvidgning således behöva kompletteras med begränsningar i möjligheten att angripa den struktur som parterna valt. Även här kan lösningens förenlighet med legalitetsprincipen diskuteras. Att i begreppet ”villkor” i 14 kap. 19 § IL tolka in en möjlighet att bortse från just villkoren och omkaraktärisera transaktionens struktur ter sig svårt att förena med legalitetsprincipens föreskriftskrav så som det kommer till uttryck i 2 kap. 10 § st. 2 RF läst tillsammans med 8 kap. 2 § st. 1 p. 2 RF.

En annan lösning skulle kunna vara att ändra felprisregeln så att bestämmelsens ordalydelse närmar sig artikel 9 i OECD:s modellavtal. I artikel 9.1 i modellavtalet framhålls att en jämförelse ska ske mellan avtalsvillkoren i de närstående företagens *kommersiella och finansiella relationer* och vad oberoende företag hade avtalat. Denna betoning på avtalsparternas relationer har ansetts möjliggöra omkaraktärisering.²²² Att förtydliga kopplingen mellan avtalsvillkoren och parternas relationer är således en lösning som skulle kunna minska skillnaden mellan intern rätt och OECD:s riktlinjer.

Lösningen är dock inte helt tillfredställande då det i internationell doktrin ifrågasatts om artikel 9 i modellavtalet verkligen tillåter omkaraktärisering.²²³ Med hänsyn till legalitetsprincipens starka ställning i svensk rätt vore det mindre lämpligt att införa en bestämmelse vars ordalydelse inte ger klart stöd för omkaraktärisering av transaktioner.

En mer lämplig lösning vore att införa en uttrycklig bestämmelse som fastslår att Skatteverket i vissa fall har rätt att frångå transaktionens struktur när ett jämförelsepris ska fastställas. En sådan lösning har flera fördelar. Att lagstiftaren fastslår i lag att Skatteverket kan omkaraktärisera koncerninterna transaktioner är för det första en lämpligare lösning ur ett legalitetsperspektiv. En

²²² Bullen, *Arm's Length Transaction Structures*, s. 114 f.

²²³ Jfr Wittendorf, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, s. 152 ff.

uttrycklig bestämmelse som anger i vilka fall omkaraktärisering kan ske och på vilka grunder är mer förenligt med det grundlagsstadgade föreskriftskravet än långsökt tolkningar av den gällande felprisregeln. En bestämmelse som tydligt anger i vilka fall som omkaraktärisering kan komma på fråga är också önskvärt ur förutsebarhetshänseende.

Något som också talar för införandet av en särskild bestämmelse är att lagstiftaren därmed säkerställer kongruens mellan riktlinjerna och intern rätt. Om lagstiftaren inte aktivt tillser att kongruens uppnås är det inte säkert att domstolarna tolkar felprisregeln på ett sätt som är förenligt med OECD:s riktlinjer.

Mot en sådan lösning kan visserligen anföras att lagtexten skulle bli alltför komplicerad och teknisk. Att lagtextens utformning och struktur är så enkel och överblickbar som möjligt är naturligtvis eftersträvansvärt.²²⁴ I takt med en ökad globalisering krävs dock ett flexibelt och effektivt internprissättningsregelverk. Som framställningen visat är det svårt att förlita sig på en mycket allmänt hållen regel för att skydda skattebasen mot en mängd olika typer av skatteupplägg utan att legaliteten blir lidande. En tydligare och mer detaljerad internpriserättslig reglering i svensk intern rätt är därför enligt min mening en nödvändighet.

²²⁴ Bergström, Skatter och civilrätt - En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang s. 78.

7 Slutsats

En principiell utgångspunkt i såväl svensk skatterätt som inom den internationella skatterätten är att beskattning ske på grundval av de transaktioner som den skattskyldige faktiskt genomfört.²²⁵ På internprissättningsområdet kommer principen till uttryck i OECD:s riktlinjer för internprissättning som stadgar att den internprISRättsliga analysen ska utgå ifrån det sätt som de närstående parterna har strukturerat och genomfört den kontrollerade transaktionen.²²⁶

Riktlinjerna medger dock undantag från denna princip i två fall. En transaktion kan omkaraktäriseras i de fall där den kontrollerade transaktionens ekonomiska substans avviker från dess form.²²⁷ Omkaraktärisering kan också ske i de fall där transaktionen avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och ekonomiskt rationellt sätt, skulle ha kommit överens om och detta i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett korrekt armlängdspris.²²⁸

För att en sådan omkaraktärisering ska vara möjlig krävs det dock stöd för det i svensk intern rätt.²²⁹ Enligt min mening utgör felprisregeln i 14 kap. 19 och 20 §§ IL inte något sådant stöd. Det finns dock andra interna regler som fyller en liknande funktion.

Både skatteflyktslagens generalklausul och principen om att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd innebär att rättshandlingar kan bortses ifrån i vissa fall. Varken principen om verklig innebörd eller skatteflyktslagen har dock ett tillämpningsområde som helt överlappar undantagen i riktlinjerna. Det utrymme för omkaraktärisering som återfinns i OECD:s riktlinjer har således inte någon direkt motsvarighet i svensk intern rätt.

²²⁵ Rabe och Hellenius, Det svenska skattesystemet, s. 504 f och Bullen, Arm's Length Transaction Structures s. 83 f.

²²⁶ OECD:s riktlinjer för internprissättning p. 1.64.

²²⁷ A.a. p. 1.65.

²²⁸ A.a. p. 1.65.

²²⁹ Bullen, Arm's Length Transaction Structures, s. 352 f.

Det förhållandet är problematiskt, inte bara på grund av att Skatteverket därmed förlorar ett verktyg för att komma åt konstlade internprisrättsliga skatteupplägg utan även för att det ökar risken för internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Det finns olika sätt att angripa denna problematik. HFD kan exempelvis utvidga tolkningen av begreppet ”villkor” i felprisregeln till att omfatta även de strukturer som ligger bakom den kontrollerade transaktionen. Ur ett legalitetsperspektiv ter sig dock en sådan lösning mindre lockande. Motsvarande argument gör sig också gällande en utvidgning av principen om rättshandlingars verkliga innebörd till att omfatta även en skatterättslig genomsyn.

En annan och, enligt min mening, mer lämplig lösning är att införa en uttrycklig bestämmelse som i överensstämmelse med OECD:s riktlinjer möjliggör omkaraktärisering i vissa utpekade fall. Som framställningen har visat så är det svårt att förlita sig på en mycket allmänt hållen regeln för att motverka en mängd olika typer av konstlade skatteupplägg utan att legalitetsprincipen åsidosätts. En särskild bestämmelse skulle innebära att Skatteverket ges ett internationellt erkänt verktyg i strävan efter att motverka utnyttjande av civilrättsliga figurer för att uppnå skattemässigt fördelaktiga utfall samtidigt som det grundlagsstadgade föreskriftskravet respekteras. Införandet av en särskild omkaraktäriseringsbestämmelse skulle visserligen vara ett steg mot en mer teknisk och komplicerad internprissättningsreglering i svensk rätt. Med beaktande av legalitetsprincipens ställning inom svensk skatterätt är det dock enligt min mening ett nödvändigt steg mot en mer rättssäker tillämpning av det internprisrättsliga regelverket.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1955:87 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket m.m.*
- Prop. 1965:126 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.*
- Prop. 1975/76:81 *med förslag om ändring i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, m.m.*
- Prop. 1980/81:17 *med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.*
- Prop. 1982/83:73 *om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.*
- Prop. 1988/89:76 *om ny köplag*
- Prop. 1996/97:39 *Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada*
- Prop. 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag*
- Prop. 2005/06:169 *Effektivare skattekontroll m.m.*
- Prop. 2009/10:17 *Prissättningsbesked vid internationella transaktioner*

Statens offentliga utredningar

- SOU 1931:40. *Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.*
- SOU 1963:52. *Om åtgärder mot skatteflykt*
- SOU 1964:29. *Koncernbidrag m.m.*
- SOU 1996:44. *Översyn av skatteflyktslagen*

Övriga källor

Skatteverket

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2014 års taxering (SKV 399)

Material från OECD

OECD Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)

OECD Thin Capitalization Report (1987)

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010)

OECD Commentary on the Model Conventions of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2012 and 2014)

OECD Report - Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013)

OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2014)

OECD Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports (2015)

Litteratur

Aldén, S, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten - Med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Lund 1998

Allvin, E, Avtal kontra partsavsikt i internprissättnings-sammanhang, Svensk Skattetidning 2014 nr 4 s. 299 - 306

Arvidsson, R, Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Stockholm 1990

Baker, A, och Cottani, G, Fourth Issues Note: Sting in the Tail, International Transfer Pricing Journal 2009 nr 2 s. 81 - 93

Bergkvist, S-Å, och Wiman, B, Internprissättning och den skatterättsliga kartan, Svensk Skattetidning 2012 nr 4 s. 307 – 323

Bergström, S, Skatter och civilrätt - En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978

Bergström, S, Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref. 27, Skattenytt 2004 nr 12 s. 771 – 774

Boström, K, och Tyllström, R, Interpretation of Double Taxation conventions, I: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993 Volym LXXVIIIa s. 559 - 572

Brauner, Y, Formula Based Transfer Pricing, Intertax 2014 nr. 10 s 615 – 631

Bullen, A, Et skråblikk på Høyesteretts dom i Statoil Angola (Rt 2007 s 1025), Skatterett 2008 nr 2 s. 110 – 142

Bullen, A, Arm's Length Transaction Structures – Recognizing and Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing, Amsterdam 2011

Burmeister, J, Rättsfall om verklig innebörd av flera rättshandlingar, Svensk Skattetidning 2011 nr 1 s. 69 - 74

Burmeister, J, Verklig innebörd: En studie av inkomstskattepraxis, Lund 2012

Burmeister, J, HFD om verklig innebörd – andra halvåret 2012 till och med 2014, Svensk Skattetidning 2015 nr 5 s. 458 - 487

Dahlberg, M, Internationell beskattning – en lärobok, Lund 2012

Grosskopf, G, och Grönfors, K, Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget, Skattenytt 1990 nr 6 s. 353 – 367

Grosskopf, G, Finns det en särskild skatterättslig civilrätt? I: Festskrift till Kurt Grönfors, Stockholm 1991

Gäverth, L, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. En skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med underrespektive överkapitaliserade bolag, Uppsala 1998

Gäverth, L, Saken i internprissättningsmål, Skattenytt 2004 nr 3 s. 99 - 115

Gäverth, L, och Möller, L, Har Regeringsrätten frångått genomsyn?, Skattenytt 2007 nr 11 s. 652 - 662

Hall, M, Larsén, M, Jacobsen, M, och Monsenego, J, BEPS och internprissättning – särskilt fokus på risk, kapital och immateriella tillgångar, Svensk Skattetidning 2015 nr 4 s. 351 - 366

Hilling, A, Begreppet ränteutgift i svensk inkomstskatterätt – en kritisk analys, Juridisk Tidsskrift 2012/13 nr 2 s. 309 – 331

Hultqvist, A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995

Hultqvist, A, Leasingdomarna – en analys och kommentar, Skattenytt 1999 nr 7 - 8 s. 395 - 404

Hultqvist, A, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk Skattetidning 2005 nr 5 s. 302 - 321

Hultqvist, A, Rättshandlingars verkliga innebörd, Skattenytt 2007 nr 11 s. 696 - 703

Hultqvist, A, Verklig innebörd i nytt rättsfall, Svensk Skattetidning 2009 nr 1 s. 106 - 111

Hultqvist, A, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, Svensk Skattetidning 2010 nr 5 s. 520 - 534

Hultqvist, A, Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013 nr 1 s. 10 – 21

Jareborg, N, Rättsdogmatik som vetenskap, Svensk Juristtidning 2004 s. 1 – 10

Kleist, D, Begreppet beneficial owner och dess relevans i svensk skatterätt, Svensk Skattetidning 2013 nr 1 s. 34 - 59

Koomen, M, Transfer Pricing in a BEPS Era: Rethinking the Arm's Length Principle – Part II, International Transfer Pricing Journal 2015 nr 4 s. 230 – 244

Källqvist, J, och Köhlmark, A, Internationella skattehandboken, Stockholm 2007

Liaugminaitė, G, Recognition of the Actual Transactions Undertaken, International Transfer Pricing Journal 2010 nr 2 s. 107 - 137

Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Stockholm 1994

Lindström, A och Gustafsson, E, Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren, Svensk Skattetidning 2012 nr 4 s. 330 – 352

Michielse, G, och de Hosson, F, Treaty Aspects of the Thin Capitalisation' Issue – A Review of the OECD Report, Intertax 1989 nr 11 s. 476 - 484

Monsenego, J, Introduction to Transfer Pricing, Lund 2013

Monsenego, J, The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines: What is the Substance of the Substance Requirement?, International Transfer Pricing Journal 2014 nr 1 s. 9 – 23

Möller, L, Regeringsrätten och genomsynsmål, Skattenytt 2003 nr 7-8 s. 574 – 575

Möller, L, Genomsyn av rättshandlingar, Skattenytt 2011 nr 7-8 s. 529 - 535

- Nilausen, K, Løsning av internationale skattetvister, Köpenhamn 2005
- Peczenik, A, Juridikens allmänna läror, Svensk Juristtidning 2005 s. 249 - 272
- Pedersen, J, Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning, Köpenhamn 1998
- Pelin, L, Internationell skatterätt – i ett svenskt perspektiv, Lund 2011
- Pindyck, R, och Rubinfeld, D, Microeconomics, Boston 2013
- Prebble, Z-M, och Prebble, J, Comparing the General Anti-avoidance Rule of Income Tax Law with Civil Law Doctrine of Abuse of Law, Bulletin for International Taxation 2008 nr 4 s. 151 - 170
- Rabe, G, och Hellenius, R, Det svenska skattesystemet, Stockholm 2011
- Rosander, U, Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007
- Samuelsson, L, HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning – ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?, Skattenytt 2013 nr 12 s. 853 - 860
- Simon-Almendahl, T, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005
- Simon-Almendal, T, Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet?, Juridisk Tidsskrift 2012/13 nr 3 s. 598 - 619
- Sundgren, P, Skatteavtal och grundlag, Svensk Skattetidning 1993 nr 8 s. 518-522
- Tjernberg, M, Tolkning och tillämpning av skattelag, Skattenytt 2005 nr 6 s. 325-326
- Wiseén, P-M, Skattemässig hantering av koncernintern omstrukturering enligt OECDs riktlinjer kapitel 9, Svensk Skattetidning 2012 nr 4 s. 377 - 390

Wittendorff, J, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, Alphen aan den Rijn 2010

Zimmer, F, Form and Substance in Tax Law, I: IFA, Cahiers de droit fiscal international, 2002 Volym LXXXVII a s. 19 – 67

Rättsfallsförteckning

Sverige

Högsta förvaltningsdomstolen

- | | |
|--------------------------|--------------------|
| RÅ 1974 ref. 61 | RÅ 1999 ref. 62 |
| RÅ 79 1:40 | RÅ 1999 not. 245 |
| RÅ 80 1:59 | RÅ 2000 ref. 21 II |
| RÅ 83 1:87 | RÅ 2000 ref. 59 |
| RÅ 84 1:16 | RÅ 2001 ref. 7 |
| RÅ 1987 ref. 5 | RÅ 2004 ref. 1 |
| RÅ 1987 ref. 162 | RÅ 2004 ref. 4 |
| RÅ 1987 ref. 166 | RÅ 2004 ref. 13 |
| RÅ 1989 ref. 31 | RÅ 2004 ref. 27 |
| RÅ 1989 ref. 62 I och II | RÅ 2007 ref. 161 |
| RÅ 1991 ref. 107 | RÅ 2008 ref. 24 |
| RÅ 1994 ref. 56 | RÅ 2008 not. 169 |
| RÅ 1995 ref. 33 | RÅ 2009 ref. 91 |
| RÅ 1996 ref. 84 | RÅ 2010 ref. 51 |
| RÅ 1998 ref. 19 | RÅ 2010 ref. 112 |
| RÅ 1998 ref. 58 I | HFD 2013 ref. 43 |
| RÅ 1999 not. 18 | HFD 2014 ref. 54 |
| RÅ 1999 ref. 49 | |

Högsta domstolen

- NJA 1973 s. 423
NJA 1988 s. 620
NJA 2007 s. 1018

Finland

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2014:119

Norge

Høyesterett

Rt 2008/1307

USA

Court of Federal Claims

National Westminster Bank PLC v. US, 44 fed. Cl. 120, 1999

EU-domstolen

Mål C-336/96 - Makarna Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. REG 1998, s. I-02793.