

Juridiska Institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
Programmet för juris kandidat-examen 180p
Tillämpade studier 20p
Höstterminen 2000

**Korrigeringsregeln
och
uttagsbeskattningsreglerna
— en komparativ effektivitetsanalys**

Författare: Niclas Kazmierczak
Handledare: Elleonor Fagerfjäll

Innehållsförteckning

Förkortningar	4
1 Inledning	5
2 Syfte	6
3 Metod och avgränsningar	7
4 Presentation av korrigeringsregeln	8
4.1 Historik	8
4.2 Närmare om rekvisiten	9
4.2.1 Allmänt	9
4.2.2 Den överlåtande partens skatterättsliga status	9
4.2.3 Inkomstslag	10
4.2.4 Avtalskravet	11
4.2.5 Den mottagande partens skatterättsliga status	12
4.2.6 Affärsmässigheten	14
4.2.7 Bevisbördan och kravet på bevisningens styrka	15
4.2.8 Ekonomisk intressegemenskap	15
5 Presentation av uttagsbeskattningsreglerna	17
5.1 Historik	17
5.2 Närmare om rekvisiten	18
5.2.1 Allmänt	18
5.2.2 Skattskyldigheten	19
5.2.3 Inkomstslag	19
5.2.4 Uttagsbeskattning vid överföring till annan näringsverksamhet	20
5.2.5 Uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelse	21
5.2.6 Uttagsbeskattning där svensk beskattningsrätt äventyras	22
5.2.7 Undantag från uttagsbeskattning	25
6 Något om regelkonkurrensen	26
7 Komparativ analys	28
7.1 Bedömningen av transaktionens korrekta värde	28
7.1.1 Korrigeringsregeln	28
7.1.2 Uttagsbeskattningsreglerna	32
7.1.3 Slutsatser	33
7.2 Förhållandet till dubbelbeskattningsavtalsrätten	34
7.2.1 Allmänt	34
7.2.2 Något om förhållandet mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt	34
7.2.3 Korrigeringsregeln	36
7.2.4 Uttagsbeskattningsreglerna	39
7.2.5 Kompenserande rättelse	41
7.2.5.1 Korrigeringsregeln	41
7.2.5.2 Uttagsbeskattningsreglerna	43
7.2.6 Slutsatser	44
7.3 Affärsmässighetsbedömningen	45
7.3.1 Korrigeringsregeln	45
7.3.2 Uttagsbeskattningsreglerna	47
7.3.3 Slutsatser	48
7.4 Helhetsbedömning	49

7.4.1	Korrigeringsregeln	49
7.4.2	Uttagsbeskattningsreglerna	52
7.4.3	Slutsatser	54
7.5	Reglernas konstruktion med avseende på rekvisitens omfattning	54
7.5.1	Integrerad utredning	54
7.5.1.1	Allmänt	54
7.5.1.2	Avtalskravet	55
7.5.1.3	Transaktionstyper och avtalsvillkorstyper	56
7.5.1.4	Överprissättning och underprissättning	58
7.5.1.5	Mottagarens skatterättsliga status	60
7.5.1.6	Intressegemenskapsrekvisitet	61
7.5.1.7	Bevisbördan och kravet på bevisningens styrka	62
7.5.2	Slutsatser	64
8	Slutsatser	66
9	Källor och litteratur	67
9.1	Offentligt tryck	67
9.1.1	Propositioner	67
9.1.2	Offentliga utredningar	67
9.1.3	Kommittédirektiv	67
9.1.4	Pågående utredningar	68
9.2	Rättsfall	68
9.2.1	Regeringsrätten	68
9.2.2	Kammarrätterna	68
9.2.3	Skatterättsnämnden	68
9.3	Litteratur	69
9.3.1	Böcker	69
9.3.2	Tidskriftsartiklar	71

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Company
Dir	Kommittédirektiv
EG	Europeiska gemenskaperna
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkN	Skattenytt
SvSkT	Svensk skattetidning
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

Vi lever i en föränderlig värld. Det senaste seklet förde med sig en utveckling som har lett till att nationalstaten kraftigt har minskat i betydelse. Det betyder i sin tur att det ekonomiska systemet i allt mindre utsträckning är bundet av territoriella gränser. Det finansiella kapitalets rörlighet har ökat dramatiskt.

Bland de faktorer som har bidragit till att ekonomin blivit allt mer gränslös finns den ökande internationaliseringen. Med internationalisering menas att de sinsemellan oberoende staterna agerar på ett sådant sätt att utbytet och samexistensen dem emellan fördjupas. Det främsta ärendet på den internationella agendan har varit att främja frihandeln genom undanröjande av handelshinder. Det mest närliggande exemplet på det är den marknadsintegration som åstadkommit inom ramen för de Europeiska gemenskaperna. Republiken Kinas kommande inträde i World Trade Organisation blir ytterligare ett viktigt steg för ett ökat handelsutbyte.

Internationaliseringen har fått effekt även på skatteområdet. Skatt är en direkt kostnad i produktionen. Haltande skattesatser mellan länderna kan därför utgöra ett effektivt handelshinder. Det har lett till harmoniseringsförsök och icke-diskrimineringspolitik. En fördyring av produktionen kan även uppstå på grund av att flera stater har överlappande skatteanspråk. Ett viktigt område för samarbete mellan staterna är därför slutandet av avtal för undvikande av dubbelbeskattning. De skatteregler som avspeglar det sistnämnda förhållandet kommer i viss utsträckning att behandlas i den här uppsatsen.

De senaste 25 åren har även globaliseringen accelererat. Med globalisering avses att andra aktörer än staterna själva, t ex de multinationella företagen, agerar på ett sådant sätt att staternas betydelse minskar. Den teknologiska utvecklingen har lett till att produktionen kan förläggas till den tid och den plats där den är mest effektiv. Övergången från industrisamhälle till tjänstesamhälle har inneburit att kunskapsinnehållet i produktionen har ökat, med lösare geografisk bundenhet som resultat. Den här utvecklingen har möjliggjort kapitalets omedelbara överföring globalt.

På skatteområdet har den ökande globaliseringen fått en rad konsekvenser. Kapitalets rörlighet har lett till skattekonkurrens, ett så kallat race to the bottom. I syfte att attrahera investeringar erbjuder en del länder, så kallade skatteparadis, förmånliga skatteregler med låg beskattning eller ingen beskattning alls som följd. Andra sidan av skattekonkurrensförhållandet är att möta globaliseringen med protektionistiska åtgärder. I syfte att förhindra att kapitalet lämnar den egna skattejurisdiktionen inför staterna regler som skyddar det egna beskattningsunderlaget. Den här uppsatsen fokuserar på några av de regler som avspeglar behovet av att bibehålla det egna skatteanspråket.

2 Syfte

Den allmänna kontext som givits speglar kapitalets faktiska rörlighet över nationsgränserna och den skattekonkurrens den bl a resulterat i. Ramen för uppsatsen utgörs av det behov av att införa regler till skydd för det egna beskattningsunderlaget som utvecklingen givit upphov till.

Det kan finnas olika anledningar till att föra ut värden ur Sverige. Ett skäl kan vara att man vill samla alla vinster i ett lågskatteland. Ett annat skäl kan vara att man vill kvitta vinst i ett bolag mot förlust i ett annat bolag, s k resultatutjämning. Det kan också finnas mer legitima skäl till att föra ut värden ur Sverige. Det kan exempelvis vara affärsmässigt betingat, eller vara ett led i en internationell omstrukturering eller etablering.

Det finns en rad regler som syftar till att förhindra att obeskattade värden lämnar Sverige i de fall det anses otillbörligt. Som exempel kan nämnas bestämmelserna om koncernbidragsrätt, som i regel endast omfattar svenska subjekt.

Syftet med den här uppsatsen är att undersöka de två viktigaste grunderna i svensk skatterätt som skall förhindra att värden lämnar svensk skattejurisdiktion, nämligen korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna. Korrigeringsregeln finns i 14 kap 19, 20 §§ Inkomstskattelag (1999:1229)(IL), och uttagsbeskattningsreglerna finns i 22 kap IL.

De båda regelsystemen har det gemensamma ändamålet att bibehålla det svenska skatteanspråket i situationer där möjligheten till svensk beskattning annars hade hotats eller omintetgjorts. Likväl är respektive regels konstruktion fullständigt olika. Ambitionen är att utreda reglernas tillämpningsområden, samt att närmare undersöka fördelar och nackdelar, tillgångar och brister. Mot bakgrund av den skiftande utformningen blir det sedan intressant att analysera vilken regel som är mest effektiv, d v s vilken bestämmelse som bäst tillgodoser ändamålet. Med effektivitet avser jag även andra faktorer som påverkar utfallet av regelns tillämpning, t ex den praktiska användbarheten, och sannolikheten för ett materiellt och processuellt korrekt resultat.

3 Metod och avgränsningar

Undersökningen består i första hand av en analys av lagtexten och de motiv som ligger till grund för densamma. Vid de otaliga oklarheter som finns beaktas i första hand rättspraxis men även de lösningsförslag som finns i litteraturen.

Framställningen börjar i avsnitt 4 med en kort presentation av korrigeringsregeln. Den åtföljs i avsnitt 5 av detsamma angående uttagsbeskattningsreglerna. Det är naturligtvis nödvändigt med en inblick i reglernas historia och utformning för att förstå diskussionen. I avsnitten behandlas svårigheter i rekvisiten, förutsättningarna för en tillämpning samt omfattningen av respektive regel.

I avsnitt 6 ges en kort introduktion till problematiken kring huruvida korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna konkurrerar med varandra. Uppsatsens ambition är inte att lösa den frågan. Problemområdet är ändå intressant i kombination med uppsatsens effektivitetsanalys, eftersom det i en lagvalsituation kan bli aktuellt att välja den mest ändamålsenliga regeln.

Huvuddelen av uppsatsen utgörs av avsnitt 7. Det här avsnittet utgör stommen i diskussionen runt vilken regel som är effektivast. Här analyseras fördelar och nackdelar, tillgångar och brister, samt andra faktorer som påverkar rättstillämpningen. Avsnittet har utformats som en komparativ analys eftersom det framhäver skillnaderna bättre.

I avsnitt 8 sammanfattas resultatet av undersökningen.

Beträffande avgränsningar kan följande sägas. En naturlig avgränsning ligger självklart i att det är specifika regler som studeras. Andra stadganden än 14 kap 19, 20 §§ IL och 22 kap IL diskuteras endast när det finns en relevant koppling till de sistnämnda reglerna. Bland de områden som utesluts kan nämnas inkomstslagen tjänst och kapital, samt taxeringsfrågor i allmänhet.

Ytterligare en avgörande begränsning ligger i att frågan rör skyddet för det svenska beskattningsunderlaget. Det innebär att endast internationella förhållanden kommer att studeras. Utagsbeskattning är i allra högsta grad relevant vid rent inhemska transaktioner, men det lämnas därhän.

4 Presentation av korrigeringsregeln

4.1 Historik

Korrigeringsregeln, som idag återfinns i 14 kap 19 och 20 §§ IL, har sitt ursprung i ett förslag från 1917¹ som behandlar prissättning i situationer där den gynnade parten inte är skattskyldig i Sverige. I förslaget motiverades regeln med att "[d]et har vid ett sådant förhållande syntts ändamålsenligt att lägga skattskyldigheten på det i Sverige drivna företaget".² Förslaget antogs vid 1918 års riksdag, men man ansåg emellertid att det inte skulle vara begränsat endast till internationella transaktioner.³ Regeln upphävdes dock redan 1919⁴ innan den börjat tillämpas, p g a dess effekter för de kooperativa föreningarna.⁵ Efter bearbetning och vidare utredning återkom förslaget dock i propositionen till den nya kommunalskattelagen,⁶ och det infördes sedermera oförändrat som 43 § i den nya lagen, Kommunalskattelag (1928:370)(KL).⁷

Den förändring som gjordes 1965 baserades på den utredning som lades fram av dubbelbeskattningssakkunniga några år tidigare. Enligt utredningen var den svenska regeln mer restriktiv än de motsvarande bestämmelser som regelmässigt förekommer i dubbelbeskattningsavtal.⁸ Eftersom dubbelbeskattningsavtal inte kan utvidga det svenska beskattningsanspråket utan endast inskränka det (se mer om det nedan i avsnitt 7.2.2) kunde avtalens vidsträckthet i det här avseendet inte utnyttjas till fullo. Det främsta problemet låg enligt utredningen i kravet på att den missgynnade partens inkomst skall ha blivit *avsevärt* lägre p g a prissättningen, och därmed att "även ganska betydande avvikelser från det verkliga resultatet av rörelsen torde kunna passera".⁹ Regeln utformades i överensstämmelse med utredningens förslag, men departementschefen betonade i samstämmighet med remissinstanserna att regeln bör "tillämpas med viss försiktighet".¹⁰

1982 ändrades beviskraven vid bedömningen av om en ekonomisk intressegemenskap föreligger. Man ansåg det "klart otillfredsställande att en inkomstjustering inte skall kunna äga rum bara därför att uppgifter om ägarförhållanden m.m. inte går att få fram på grund av sekretessbestämmelser i utlandet", och menade att det skulle räcka med att göra *sannolikt* att en sådan gemenskap föreligger.¹¹

¹ Förslaget hade utarbetats av landskamreraren Otto V Landén på uppdrag av 1916 års riksdag

² Prop 1918:283 s 26

³ Prop 1918:283 s 27

⁴ Genom riksdagens förordning 1919 nr 559

⁵ Se vidare prop 1920:191 s 510ff

⁶ Prop 1927:102 s 232ff

⁷ Prop 1928:213 s 23 och 268

⁸ SOU 1962:59 s 211

⁹ SOU 1962:59 s 212

¹⁰ Prop 1965:126 s 60

¹¹ Prop 1982/83:73 s 11

4.2 Närmare om rekvisiten

4.2.1 Allmänt

Korrigeringsregeln har således funnits sedan 1920-talet och dess primära funktion är att slå vakt om det svenska beskattningsunderlaget. Det är värt att notera att regeln inte syftar till att ogiltigförklara förfaranden där obehörig prissättning skett, utan endast till att en korrekt inkomstberäkning skall ske.¹² I det fall en transaktion träffas av korrigeringsregeln skall prestationerna inte på något sätt återgå. Det bakomliggande civilrättsliga avtalet berörs alltså inte, utan det är den skattemässiga behandlingen av affären som träffas av regeln.¹³

4.2.2 Den överlåtande partens skatterättsliga status

Korrigeringsregeln i dess nu gällande utformning finns i 14 kap 19 och 20 §§ IL. Som en första förutsättning gäller att den part vars inkomst kan komma att justeras är skattskyldig i Sverige. Kravet på att den missgynnade parten skall vara skattskyldig till inkomstskatt anges dock inte i 14 kap 19 § IL utan är en underförstådd nödvändighet. I annat fall finns inget anspråk att tillämpa regeln på.

Skattskyldigheten regleras i 3-7 kap IL. Korrigeringsregeln kan således tillämpas vid beskattningen av alla som är obegränsat skattskyldiga i Sverige, t ex en juridisk person som är registrerad här, 6 kap 3 § IL, och en fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som är bosatt här, 3 kap 3 § 1 p IL.

Även begränsat skattskyldiga omfattas emellertid av 14 kap 19 § IL. Antag exempelvis att ett utländskt bolag har en filial i Sverige och att filialen till underpris säljer en av sina tillgångar till ett utländskt närstående bolag. Eftersom begränsad skattskyldighet föreligger för filialens inkomster kan transaktionen angripas, 6 kap 11 § IL.

Av kravet på skattskyldighet följer också att t ex en kommun inte omfattas av regeln, 7 kap 2 § 2 p IL.

Aldén påpekar att även dubbelbeskattningsavtalsrätten måste beaktas. Om ett svenskt bolag har en filial i ett land med vilket Sverige har ett exemptavtal och filialen till underpris säljer en tillgång till ett närstående utländskt bolag kan 14 kap 19 § IL inte tillämpas på filialens försäljning. En intressant fråga i det sammanhanget är naturligtvis att effekten blir avhängig till vilken enhet man kategoriserar egendomen: är t ex

¹² Aldén s 110f samt Wiman 1995 s 80

¹³ Wiman påpekar att det är en väsentlig princip att parternas avsikt med förfarandet inte ifrågasätts. Korrigeringsregeln utgör i så motto inte en moralisk värdering av parternas förehavanden, Wiman 1987 s 354

redovisningen inte tillräckligt klar kanske tillgången skall anses tillhöra huvudverksamheten i Sverige och då är 14 kap 19 § IL tillämplig.

4.2.3 Inkomstslag

Frågan om vilka inkomstslag som omfattas av bestämmelsen har diskuterats.¹⁴ Korri-geringsregelns tidigare avfattning i 43 § 1 mom KL innehöll rekvisitet ”Har näringsidkares inkomst blivit lägre” och fanns införd under avsnittet ”För beräkning av inkomst gemensamma bestämmelser”. Förr gällde svårigheterna bestämningen av ordet näringsidkare och huruvida det innefattade både inkomst av rörelse och inkomst av jordbruk.¹⁵ Nu sedan dessa inkomstslag sammanförts till inkomst av näringsverksamhet omfattas båda typerna.

Enskilda näringsidkare kan emellertid även redovisa inkomst av kapital, exempelvis vid försäljning av fastigheter och kapitalplaceringsaktier, 13 kap 6 och 7 §§ IL. 43 § 1 mom KL specificerade inte vilka inkomster som skulle ha blivit lägre varför inkomst av kapital kunde tänkas omfattas. I RÅ 1983 1:13 angavs dock att regeln endast kan tillämpas på ”sådana inkomstöverföringar som påverkar inkomsten av rörelsen”.¹⁶ Enligt Arvidsson betyder detta *e contrario* att endast inkomst av rörelse (numera inkomst av näringsverksamhet) omfattas.¹⁷

Problemet är enligt min mening numera löst en gång för alla. I samband med utarbetandet av den nya IL fördes stadgandet in under ”Avd V Inkomstslaget näringsverksamhet”. En språklig förändring gjordes också och rekvisitet är numera ”Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre”. Inkomst av kapital omfattas alltså inte.¹⁸

I det här sammanhanget kan nämnas att det inte finns några krav på motpartens verksamhet. Värdeöverföringens mottagare i utlandet behöver således inte bedriva näring, utan kan vara en passiv privatperson.¹⁹ Den bakomliggande orsaken till utformningen kan inte spåras till förarbetena, men uppfattas som positiv i litteraturen med tanke på att svårigheter kan påträffas vid utredning om ägarförhållanden utomlands.²⁰ Enligt Arvidsson rådde viss tveksamhet om det trots allt inte var uteslutet att mottagaren var en privatperson. Det berodde på att den tidigare definitionen i 43 § anv p 1 KL av begreppet ekonomisk intressegemenskap endast pekade ut näringsidkare och kunde anses

¹⁴ Se bl a Arvidsson 1990 s 134ff och Aldén s 114f

¹⁵ Wiman 1995 s 81

¹⁶ RÅ 1983 1:13 s 57

¹⁷ Arvidsson 1990 s 249

¹⁸ Värt att notera är dock att särskilda regler om försäljning av kapitaltillgångar till underpris numera finns i 53 kap IL. Både Arvidsson och Wiman får anses ha efterlyst detta, Arvidsson 1990 s 134 och Wiman 1987 s 79. Wiman påpekar att summorna i kapitalinkomstssammanhang kan bli långt högre än i prissättningssituationer, Wiman 1987 s 79

¹⁹ Aldén s 115

²⁰ Arvidsson 1990 s 122 med vidare hänvisningar

vara uttömmande.²¹ Han fann dock indikationer i förarbetena på att en sådan snäv räckvidd ej var avsedd.²²

Jag vill påstå att oklarheten nu är undanröjd då bestämmelsen i samband med utarbetandet av den nya IL gjorts exemplifierande genom att ordet ”skall” tagits bort.

4.2.4 Avtalskravet

Ett mycket viktigt krav för att en korrigerings med stöd av 14 kap 19 § IL skall kunna göras är att den snedvridna inkomstfördelningen beror på ett avtalsförhållande. Konstruktionen får effekt i flera viktiga avseenden.

För det första gäller att minst två parter måste vara inblandade eftersom man inte kan avtala med sig själv. För att kunna vara part i ett avtal måste man ha rättskapacitet, och sådan tillkommer förutom fysiska personer även juridiska personer.²³ Avgörande är alltså att den missgynnade och den gynnade parten utgör två separata rättssubjekt. Resultatet av det blir transaktioner mellan ett bolag och dess filial inte omfattas av 14 kap 19 § IL eftersom filialen inte är en egen juridisk person utan en del av huvudverksamheten. Om ett bolag för över obeskattade värden till en filial i ett land med vilket Sverige har ett exemptavtal kan en justering med stöd av korrigeringsregeln alltså inte ske trots att värdena efter överförelsen undantas från beskattning i Sverige.

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet utomlands kan göra det i osjälvständig eller självständig form. Om den utländska näringsverksamheten saknar samband med eventuell verksamhet i Sverige är den självständig,²⁴ och resultatet beräknas då separat och utan möjlighet till resultatutjämnning, 14 kap 12 § IL. I princip föreligger skattemässigt två separata näringsverksamheter. Värt att notera är då att 14 kap 19 § IL ändå inte är tillämplig dem emellan eftersom ingendera är ett eget rättssubjekt.

I relationen mellan moderbolag och dess dotterbolag är frågan oproblematisk.

Aldén påpekar att det finns fall där en värdeöverföring mellan två rättssubjekt trots allt inte bygger på avtal. Som exempel nämner han att ett svenskt bolag startar ett utländskt dotterbolag och tillför egendom genom apport till överkurs. Kravet på avtalsförhållande är då inte uppfyllt eftersom det rör sig om ”ett ensidigt åtagande som inte är avhängigt av någon accept från vare sig dotterbolagets eller något annat subjekts sida”.²⁵ Någon extensiv tolkning av lagrummet för att fånga in situationen torde inte vara aktuell.²⁶

²¹ Arvidsson 1990 s 123

²² Arvidsson 1990 s 146

²³ Adlercreutz s 121 och s 114

²⁴ Mattsson 1997 s 58

²⁵ Aldén s 113f

²⁶ Aldén s 114 not 146

För det andra gäller att konstruktionen att ett avtalsförhållande krävs har betydelse för bedömningen av vilken typ av transaktioner som omfattas. "Avtalsvillkor" är en bred bestämning som gör att de flesta transaktionstyper faller inom stadgandets tillämpningsområde. Som exempel kan nämnas inte bara varutransaktioner utan även andra typer av förfaranden som är viktiga att täcka in för regelns effektivitet, nämligen lånevillkor, hyresförhållanden och koncerninterna serviceavtal. "[I] princip alla typer av avtal bör kunna godtas" enligt Aldén, både onerösa och benefika.²⁷ Vidare kan nämnas att varken under- eller överprissättningar diskrimineras.

4.2.5 Den mottagande partens skatterättsliga status

Ett mycket viktigt rekvisit i korrigeringsregeln rör den gynnade partens skatterättsliga status. Den gynnade parten skall inte beskattas i Sverige för det högre resultatet "enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av skatteavtal", 14 kap 19 § 1 p IL.²⁸ Med "denna lag" avses naturligtvis IL.

För att avgöra om mottagaren "inte skall beskattas" i Sverige för det högre resultatet måste man först tillämpa reglerna om skattskyldighet i 3-7 kap IL. Föreligger skattskyldighet måste man gå vidare till eventuellt dubbelbeskattningsavtal för att undersöka om inkomsten skall beskattas i Sverige eller inte. 14 kap 19 § IL kan således tillämpas i två situationer: när *skattskyldighet inte föreligger* och när *skattskyldighet föreligger men inkomsten är undantagen beskattning* här i riket.

Enbart den omständigheten att skattskyldighet inte föreligger innebär emellertid inte alltid att 14 kap 19 § IL är tillämplig. Kommuner är exempelvis inte skattskyldiga, 7 kap 2 § 2 p IL, men en transaktion där en kommun är den gynnade parten omfattas ändå inte. Det skall nämligen vara fråga om en internationell transaktion,²⁹ trots att det inte anges i paragrafen.

Kravet på att mottagaren inte skall beskattas i Sverige får en rad konsekvenser. Transaktioner mellan ett bolag och dess utländska filial i ett land med vilket Sverige har

²⁷ Aldén s 113

²⁸ Virin förespråkar en ändring av korrigeringsregeln så att den omfattar även rent inhemska transaktioner. Korrigeringsregeln slår fast att normal prissättning utgör utgångspunkten i inkomstberäkningen. "Vad man alltså saknar är en förklaring huruvida detta är ett undantag från någon huvudregel" anser Virin som menar att principen rimligen borde generaliseras till att gälla hela regelsystemet, Virin s 239f. Uttalandet, som är från 1984, har naturligtvis fog för sig. Sedan skattereformen finns uttagsbeskattningsregler som passar den situationen

²⁹ Arvidsson 1990 s 123f, Pelin 1993 s 66 och Wiman 1995 s 81 och Wiman 1987 s 79. Märk dock att Wiman anser att det "i praktiken" endast blir fråga om internationella transaktioner. Till skillnad från Arvidsson utesluter han inte svenska icke skattskyldiga subjekt, Wiman 1987 s 79 not 17. Oenighet råder således i doktrin. Tveksamt är om frågan är av intresse med tanke exempelvis på kravet på att en ekonomisk intressegemenskap skall föreligga. Jag vill dock inte utesluta att ekonomisk intressegemenskap kan föreligga mellan t ex en kommun och kommunala bolag eller en icke skattskyldig stiftelse och ett bolag. Eventuellt träder andra beskattningsgrunder in, t ex uttagsbeskattning. Jfr dock RÅ 1947 not Fi 554 där ett bolag hade betalat för högt arrende till Statens järnvägar. Uttagsbeskattning kan inte ske vid överprissättning.

ett exemptavtal hade teoretiskt sett inte fallit utanför men är ändå uteslutna p g a avtalskravet (se vidare om detta 4.2.4). Det motsatta förhållandet, d v s att filialen är belägen i Sverige och huvudverksamheten i utlandet, hade dock inte ens omfattats vid bortseende från avtalskravet. Det utländska bolaget är nämligen skattskyldigt i Sverige, om än dock bara för filialens inkomster.³⁰

Vidare kan nämnas att värdeöverföringar till delägarbeskattade utländska juridiska personer inte omfattas. Den utländska juridiska personens inkomster beskattas nämligen direkt hos delägaren, 6 kap 15, 16 §§ IL; skattskyldighet för det högre resultatet föreligger således i Sverige.

Tidigare rådde delade meningar om huruvida royaltybetalningar från Sverige till utlandet innefattas av korrigeringsregelns tillämpningsområde eller inte. Det föreligger nämligen skattskyldighet i Sverige för sådana betalningar eftersom de per definition anses utgöra fast driftsställe, 6 kap 11 § 2 st IL. I ett sådant fall är korrigeringsregeln naturligtvis inte tillämplig.³¹ Situationen kommer i en annan dager om Sverige sedan i ett dubbelbeskattningsavtal avstår från rätten som källstat att beskatta royaltybetalningen. Enligt vissa skall inkomsten då inte beskattas i Sverige varför korrigeringsregeln är tillämplig.³² Arvidsson anser trots det att regeln inte är tillämplig.³³ Förenklat och i korthet innebär hans resonemang att eftersom dubbelbeskattningsavtalet inskränker Sveriges rätt att beskatta royaltybetalningen förhindrar det att korrigeringsregeln blir tillämplig eftersom dubbelbeskattningsavtal inte kan utvidga landets interna skatterätt. Om avtalet medför att 14 kap 19 § IL träder i tillämpning har svensk beskattningsrätt utökats genom dubbelbeskattningsavtalet, men ett sådant avtal kan ju bara inskränka svensk rätt. Saken har alltså bäring på problemet med relationen mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt (se vidare om detta 7.2.2).

Numera torde dock gälla att korrigeringsregeln de facto är tillämplig i sådana situationer. Vid omarbetningen till IL infördes lokutionen ”enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal” i 14 kap 19 § 1 st 1 p IL, vilket anses klargöra läget. Enligt Arvidsson innebär det en materiell förändring i förhållande till KL,³⁴ men regeringen ansåg redan innan att royaltybetalningar omfattades.³⁵ Regeringen motiverar inte sin ståndpunkt, men man kan möjligen rent lagtekniskt förklara den med att avtalet inte alls utvidgar intern rätt. Förvisso leder avtalet till strängare intern beskattning, men intern rätt föreskriver redan att den effekten skall inträda. Avtalet utvidgar alltså inte intern rätt eftersom den redan stipulerar den strängare beskattningen. Riksskatteverket tycks inte ta ställning i ärendet: ”Det kan diskuteras huruvida det påverkar korrigeringsregelns tillämplighet”.³⁶

³⁰ IHL s 197

³¹ I strid med regeln uttrycker departementschefen 1928 dock att “[b]etala dessa bolag till moderföretagen i utlandet så stor ersättning, att en ej tillbörlig del av vinsten redovisas hos dotterbolaget, giver 43 § [numera 14 kap 19 § IL] möjlighet att icke förty taga tillbörlig vinst till beskattning”, prop 1928:213 s 262f

³² Arvidsson 1990 s 126 med vidare hänvisningar

³³ Arvidsson 1990 s 127ff och Arvidsson 1997 s 522

³⁴ Arvidsson 1997 s 522

³⁵ Prop 1999/2000:2 del 2 s 188 och Andersson mfl s 79

³⁶ IHL s 198

Noteras kan att den särskilda regeln i 6 kap 11 § 2 st IL beträffande royaltybetalningar till utländska subjekt har varit föremål för diskussion. Kupongskattelagsutredningen föreslår i sitt betänkande att regeln skall slopas och ersättas av en definitiv källskatt.³⁷ Bland skälen för förslaget märks att Sverige i de flesta dubbelbeskattningsavtal och i enlighet med Art 12 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital redan avstått att som källstat beskatta royaltybetalningar.³⁸ Någon märkbar förändring skulle det med andra ord inte vara fråga om. En definitiv källskatt skulle även fortsättningsvis ge Sverige beskattningsrätten i enlighet med de avtal då det förekommer, och samordningen mellan intern rätt och skatteavtal skulle förenklas.³⁹ Problemet med korrigeringsregeln löser man dock inte. Kravet är att den utländska parten inte skall beskattas i Sverige. Om källskatt utgår enligt intern rätt och skatteavtal är den förutsättningen inte uppfylld.

Vid royaltybetalning från en utländsk källa till ett svenskt subjekt uppkommer inte problemet. Justering av det svenska subjektets resultat kan därför ske vid så kallad underlicensiering,⁴⁰ dvs att ett utländskt bolag betalar ett pris under marknadsvärdet för att få utnyttja en immateriell rättighet.

4.2.6 Affärsmässigheten

Avtalsvillkoren skall enligt 14 kap 19 § IL avvika från vad som skulle avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Med det menas att villkoren skall avvika från vad som kan anses vara marknadsmässiga villkor.⁴¹ Hur marknadsmässigheten bestäms anges dock inte i paragrafen vilket kan anses vara ett problem (se vidare om detta 7.1.1). När man undersöker hur det avtalade priset förhåller sig till det marknadsmässiga priset måste man även ta hänsyn till om det förstnämnda är lägre på grund av rabatter eller högre på grund av pristillägg.⁴²

Vidare gäller enligt 14 kap 19 § 1 st 3 p IL att en korrigering inte skall ske om avvikelsen beror på annat än den ekonomiska intressegemenskapen mellan parterna. Även då parterna är närstående kan det finnas mer legitima skäl till en prissättning som avviker från den marknadsmässiga. Det här synsättet delas av det allmänna som accepterar en prissättning skild från den som gäller på marknaden, under förutsättning att förfarandet kan anses vara affärsmässigt. Som exempel på fall där underprissättning är affärsmässigt betingad anges bl a att ett företag sätter ett pris som inte ger tillräcklig vinst eller full kostnadstäckning då man introducerar en vara på en ny marknad.⁴³ I andra fall kan konkurrensen på en marknad vara sådan att man måste ta ut ett lägre pris. Departementschefen menar att "[h]ärvid bör enligt min mening skattemyndigheterna acceptera att

³⁷ SOU 1999:79 s 210

³⁸ SOU 1999:79 s 208

³⁹ SOU 1999:79 s 210

⁴⁰ Arvidsson 1990 s 375

⁴¹ Aldén s 111

⁴² Arvidsson 1990 s 150 not 118

⁴³ Prop 1982/83:73 s 11

priserna kan variera från marknad till marknad utan att detta nödvändigtvis beror på intressegemenskap”.⁴⁴

4.2.7 Bevisbördan och kravet på bevisningens styrka

Syftet med den lagändring som gjordes 1982 var att lätta på beviskraven. Sedan dess är det tillräckligt att det finns sannolika skäl att anta att en ekonomisk intressegemenskap föreligger för att korrigeringsregeln skall träda i tillämpning. Bevisbördan i det här avseendet åvilar skattemyndigheterna.

I ordinarie taxeringsmål gäller beträffande kravet på bevisningens styrka att det inträffade skall ha gjorts sannolikt.⁴⁵ Det finns därmed anledning att ifrågasätta om det verkligen föreligger en bevislättnad här. Se vidare diskussionen nedan i 7.5.1.7.

4.2.8 Ekonomisk intressegemenskap

Vad som avses med ekonomisk intressegemenskap anges i 14 kap 20 § IL. I paragrafen finns två typer av samband som konstituerar en intressegemenskap, nämligen ägarinflytande och kontrollinflytande.

Med ägarinflytande avses för det första att en näringsidkare direkt eller indirekt äger del i det andra företags kapital. Alla koncernstrukturer torde passa in.⁴⁶ Ett givet exempel på det är relationen moderbolag—dotterdotterbolag, eftersom det rör sig om indirekt ägande via det mellanliggande bolaget. För det andra avses med ägarinflytande att samma personer, dvs en eller flera fysiska eller juridiska personer, direkt eller indirekt äger del i de båda inblandade företagen. Därmed omfattas sk oäkta koncerner, exempelvis där en fysisk person äger två aktiebolag som annars inte har något samband med varandra. Även här omfattas indirekt ägande. Om den fysiska personens separata bolag har varsitt dotterbolag som handlar med varandra föreligger alltså intressegemenskap dem emellan. Ägande genom bulvan är också indirekt, varför det omfattas.⁴⁷

Med kontrollinflytande avses för det första att en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag. Uttrycket ledning antas avse en företagsledande funktion, medan uttrycket övervakning antas avse bl a rösträtt på bolagsstämma.⁴⁸ Man kan förvisso delta i företagets ledning eller övervakning utan att ha egentlig möjlighet att påverka, men det antas vara ett reellt inflytande som avses.⁴⁹ Trots det kan även informellt beroende tänkas, t ex en underleverantör som är så beroende av

⁴⁴ Prop 1982/83:73 s 11 och s 12

⁴⁵ Lodin m fl s 587

⁴⁶ Wiman 1995 s 82

⁴⁷ Wiman 1995 s 82

⁴⁸ Aldén s 124

⁴⁹ Aldén s 124

en dominerande kund att den senare kan utöva inflytande på verksamheten.⁵⁰ Det förutsätter enligt min mening att man kategoriserar det som indirekt ledning, d v s inflytande genom annan, i det här fallet det andra företags ordinära ledningsgrupp.

För det andra avses med kontrollinflytande att samma personer, en eller flera juridiska eller fysiska personer, direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de företag som är inblandade i transaktionen. Så är fallet t ex om styrelsen i två annars fristående företag är i det närmaste identisk.⁵¹

Som tidigare diskuterats är 14 kap 20 § IL inte uttömmande, utan de situationer som definitionsmässigt faller utanför exemplifieringen bör kunna omfattas av 14 kap 19 § IL under förutsättning att en ekonomisk intressegemenskap kan påvisas. Bedömnings-svårigheter kan dock föreligga härvid. Problemen diskuteras nedan i avsnitt 7.5.1.6.

⁵⁰ Arvidsson 1990 s 125

⁵¹ Aldén s 124

5 Presentation av uttagsbeskattningsreglerna

5.1 Historik

Den uttagsbeskattningsregel som idag motsvaras av 22 kap 2 § IL har sitt ursprung i 1910 års inkomstskatteförordning, men avsåg då i huvudsak endast vad näringsidkaren tillgodogjorde sig för egen räkning ur näringsverksamheten.⁵² Samma sak gäller det stadgande som infördes i kommunalskattelagen vid dess tillkomst,⁵³ och som bortsett från vissa redaktionella ändringar förblev oförändrat till skattereformen i början av nittiotalet.⁵⁴

I samband med skattereformen lagfästes den utvidgade tillämpning av uttagsbeskattningsregeln som förekommit i rättspraxis trots regelns ordalydelse.⁵⁵ Regeln skulle nu komma att omfatta alla typer av uttag, och enligt departementschefen skulle uttagsbeskattning ske ”om den skattskyldige skänkt eller till underpris avyttrat en tillgång till någon närstående eller fört över en tillgång till en annan förvärvskälla”.⁵⁶ Lagrådet var mycket nöjt med att rättspraxis kodifierats,⁵⁷ men ansåg att förslaget var alltför definitivt eftersom undantag från uttagsbeskattning borde kunna ske i vissa omstruktureringsfall i enlighet med tidigare rättspraxis.⁵⁸ Departementschefen instämde häri och förslaget blev därefter.⁵⁹

Sedermera lagfästes även de principer som möjliggjort undantag från uttagsbeskattning,⁶⁰ genom Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.⁶¹ I samband därmed fick den här uttagsbeskattningsregeln genom vissa smärre ändringar sin nuvarande utformning. Idag motsvaras den närmast av 22 kap 3 § IL.

De regler som nu återfinns i 22 kap 5 § 1, 2, 4 och 5 pp IL infördes med anledning av att ”[r]egeringen anser att det är naturligt att reglerna om uttagsbeskattning utformas så att de täcker samtliga situationer *då beskattningsrätten upphör*” (min kurs.).⁶² Reglerna syftar alltså till att skydda det svenska beskattningsanspråket. Det var bl a den svenska anpassningen till det gemenskapsrättsliga skattekonsolideringsdirektivet⁶³ som föranledde åtgärden.

⁵² Prop 1910:89 s 27

⁵³ Prop 1927:102 s 15 och prop 1928:213 s 15. Ett motsvarande stadgande fanns för inkomst av jordbruksfastighet då det var ett eget inkomstslag, prop 1927:102 s 11 och prop 1928:213 s 11

⁵⁴ Aldén s 60 och Persson Österman s 340

⁵⁵ Se exempelvis RÅ 1989 ref 19 och RÅ 1989 ref 119

⁵⁶ Prop 1989/90:110 s 660

⁵⁷ Prop 1989/90:110 bilaga 3 s 111

⁵⁸ Prop 1989/90:110 bilaga 3 s 111

⁵⁹ Prop 1989/90:110 s 557

⁶⁰ Prop 1998/99:15 s 124

⁶¹ Reglerna återfinns idag i 23 kap IL

⁶² Prop 1994/95:91 s 41

⁶³ Direktiv 90/434/EEG

Direktivet syftar till att underlätta internationella omstruktureringar men förutsätter att de tillgångar och skulder som överlåts är knutna till ett fast driftsställe i Sverige efter överlåtelsen.⁶⁴ Vid ett sådant förhållande ansågs det nödvändigt att klargöra att uttagsbeskattning inträder för det fall det fasta driftsstället skulle upphöra;⁶⁵ i annat fall skulle reglerna kunna kringgå. Man diskuterar även faran i möjligheten till byte av skatterättsligt hemvist (se vidare om det nedan i avsnitt 5.2.6).

22 kap 5 § 3 p IL tillkom vid ett senare tillfälle på initiativ av Lagrådet. Det var den regel som numera placerats i 22 kap 5 § 3 p IL som var inspirationskällan. Konsekvensen av att tillgångar förs från en del av en näringsverksamhet till en annan bör inte bara regleras i de fall beskattning bortfaller p g a av ett dubbelbeskattningsavtal, utan även där beskattning utesluts då tillgången förs över till en del av verksamheten som inte är skattskyldig.⁶⁶

5.2 Närmare om rekvisiten

5.2.1 Allmänt

Den tidigaste typen av uttagsbeskattning emanerar ur neutralitets- och skatteförmågeprinciperna.⁶⁷ Den avser träffa näringsidkarens egen konsumtion av tillgångar ur verksamheten eftersom det skulle brista i neutraliteten att låta det vara skattemässigt gynnsammare att konsumera egenproducerade varor. För de som har inkomst av tjänst kan konsumtion i princip endast ske genom förvärv med beskattade medel och motsvarande skatteeffekt skall därför träffa näringsidkare. I propositionen till 1910 års inkomstskatteförordning ansågs en sådan regel vara ett ”efter hvad erfarenheten visat, välbehöfligt tillägg”.⁶⁸ Genom uttaget har även en privat levnadskostnad inbesparats, och med uttagsbeskattningen som grund beskattas näringsidkaren för sin skatteförmåga.⁶⁹

Genom de kompletteringar som gjorts på senare år har uttagsbeskattningens karaktär avsevärt förändrats. Reglerna omfattar numera inte endast egen konsumtion utan alla former av uttag och vissa situationer där den svenska beskattningsrätten hotas. Resultatet av den utvidgning som skett är enligt min mening att vi har fått ett konglomerat av regler med mycket divergent utformning och delvis kasuistisk hållning. I viss mån skulle jag vilja påstå att uttagsbeskattning en därmed får karaktären av slasktratt eftersom institutet används i allehanda situationer där man vill beskatta övervärden. ”Uttagsbeskattning introducerades helt enkelt för att realisation inte räckte till som beskattningsutlösande händelse” skriver Persson Österman.⁷⁰ Den gemensamma nämnaren tycks vara att

⁶⁴ Prop 1994/95:91 s 39

⁶⁵ Prop 1994/95:91 s 40

⁶⁶ Prop 1998/99:15 s 405

⁶⁷ Pelin 1993 s 63

⁶⁸ Prop 1910:89 s 27

⁶⁹ Wiman 1995 s 29

⁷⁰ Persson Österman s 159

näringsidkaren ”inte utan beskattningskonsekvenser [skall kunna] fritt disponera över näringsstillgång vars anskaffning medfört avdragsrätt”.⁷¹ Bevekelsegrunderna kan numera knappast sägas vara neutralitets- och skatteförmågeprinciperna allena. Enligt min mening är det snarare skatteflyktsöverväganden som gör sig gällande.

I linje med utvecklingen anser Persson Österman att ordet ”avskattning” är mer adekvat för att beskriva ämnet eftersom de situationer som träffas av uttagsbeskattning inte alltid innebär ett regelrätt uttag.⁷² Jag är naturligtvis beredd att instämma däri.

I likhet med korrigeringsregeln syftar inte heller uttagsbeskattningsreglerna till att ogiltigförklara ett förfarande, utan endast till att en korrekt inkomstberäkning skall ske. Uttag av en tillgång innebär att den skall anses avyttrad till marknadsvärdet, 22 kap 7 § IL.

5.2.2 Skattskyldigheten

En grundläggande förutsättning för att uttagsbeskattning skall kunna ske är underförstått att skattskyldighet för näringsverksamheten föreligger i Sverige. Föreligger inte skattskyldighet till inkomstskatt enligt intern rätt kan 22 kap IL inte tillämpas eftersom Sverige inte kan göra något beskattningsanspråk gällande.

Skattskyldigheten regleras 3-7 kap IL. I princip omfattas samma subjekt som vid en tillämpning av korrigeringsregeln (se avsnitt 4.2.2 ovan).

Det finns inga krav på den eventuella mottagande partens skatterättsliga status. Det kan med andra ord röra sig om ett subjekt som är obegränsat eller begränsat skattskyldigt i Sverige. Exempelvis omfattas en överlåtelse enligt 22 kap 3 § IL mellan två utländska bolags filialer i Sverige eftersom skattskyldighet föreligger i Sverige för filialernas inkomster, 6 kap 11 § 1 p IL. Försåvitt Sverige inte avtalat bort beskattningsrätten i dubbelbeskattningsavtal äventyras dock inte det svenska beskattningsunderlaget, men det skall i princip inte heller ha någon betydelse för regelns tillämpning eftersom det inte är en förutsättning att motparten ej beskattas i Sverige.

5.2.3 Inkomstslag

Det har aldrig rått något tvivel om att uttagsbeskattning endast kan inträda vid beskattning av inkomst av näringsverksamhet eftersom reglerna i alla tider varit införda i anslutning till övriga regler beträffande näringsverksamhet. Det finns dessutom en direkt angivelse i 22 kap 1 § IL.

⁷¹ Pelin 1997 s 373

⁷² Persson Österman s 334

Resultatet är att inkomst av kapital inte omfattas. För aktiebolag är det utan betydelse enär de endast redovisar inkomst av näringsverksamhet, 13 kap 2 § IL. För handelsbolagsdelägare och enskilda näringsidkare innebär det emellertid att vissa typer av tillgångar faller utanför eftersom de skall tas upp i inkomst av kapital.⁷³ Det gäller exempelvis fastigheter som inte är omsättningstillgångar, 13 kap 4 § och 6 § IL.

Tidigare angavs direkt i lagtexten att uttagsbeskattning blir aktuell ”endast om vederlag eller vinst vid en avyttring *skulle tagits upp* som intäkt av näringsverksamhet”. I detta ligger enligt Aldén att ”en hypotetisk jämförelse skall göras med en marknadsmässig avyttring av tillgången i fråga”.⁷⁴ Det räcker inte med att konstatera att inkomsten normalt sett är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet utan en bedömning skall ske i det enskilda fallet av hur inkomsten skulle behandlats.⁷⁵ I de fall ett svenskt bolag har en filial med vilket Sverige har ett exemptavtal och filialen säljer en tillgång till underpris är uttagsbeskattningsreglerna inte tillämpliga menar Aldén: ”Sverige har då inte någon möjlighet att uttagsbeskatta denna transaktion, eftersom en marknadsmässig avyttring av den ifrågavarande tillgången inte skulle ha medfört näringsbeskattning (eller beskattning överhuvudtaget) här i riket”.⁷⁶ Det sistnämnda stämmer förvisso men jag skulle vilja påstå att det beror på att exemptavtalet inskränker svensk intern rätt, d v s knappast p g a att uttagsbeskattningsreglerna ej är tillämpliga alls. Möjligen är frågan av mindre betydelse. Aldén har dock en poäng i att en bedömning i det enskilda fallet skall göras.

Kravet på att den enskilda inkomsten ”skulle tagits upp som intäkt av näringsverksamhet” har förvisso tagits bort, men eftersom ingen materiell ändring var åsyftad i det här hänseendet⁷⁷ torde Aldéns resonemang fortfarande ha aktualitet.

5.2.4 Uttagsbeskattning vid överföring till annan näringsverksamhet

Regeln avseende den skattskyldiges egen konsumtion saknar intresse i det här sammanhanget. Desto mer relevant är att uttag anses ha skett om den skattskyldige fört över en tillgång ”till en annan näringsverksamhet”, 22 kap 2 § IL, eftersom det kan antas att man kan föra ut obeskattade värden ur landet på det sättet. Eftersom det rör sig om en överflyttning av tillgången från en näringsverksamhet till en annan blir förvärvskälleproblematiken central. Förvärvskälleproblematiken är i sin tur fundamental för reglerna om resultatutjämnning. I regel kan underskott i en näringsverksamhet inte kvittas mot överskott i en annan,⁷⁸ utan får istället kvittas mot eventuell vinst året därpå, 40 kap 2 § IL. För att reglerna inte skall kunna kringgås genom att man för över tillgångar med övervärden måste uttagsbeskattning alltså ske.

⁷³ Särskilda regler för underprisförsäljningar i inkomst av kapital finns numera i 53 kap IL

⁷⁴ Aldén s 70

⁷⁵ Aldén s 72

⁷⁶ Aldén s 72

⁷⁷ Prop 1998/99:15 s 292

⁷⁸ Lodin m fl s 343

För aktiebolagens del innebär bestämmelsens relation med förvärvskällereglerna att överföringar mellan divisioner inom ett bolag inte omfattas eftersom all näring som bedrivs av bolaget anses vara en enda samlad näringsverksamhet, 14 kap 10 § IL. Tillgången måste alltså lämna bolaget för att uttag skall anses ha skett enligt 22 kap 2 § IL. Däremot kan uttag enligt 22 kap 5 § IL ske i vissa fall där tillgången inte lämnat bolaget.

Enskilda näringsidkare kan bedriva näringsverksamhet utomlands. Om den utländska verksamheten till en viss grad saknar samband med den svenska verksamheten anses den vara självständig,⁷⁹ och utgör en egen näringsverksamhet, 14 kap 12 § IL. Av det följer att 22 kap 2 § IL är tillämplig på överföringar mellan verksamheterna. Motsvarande gäller för handelsbolag som bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, 14 kap 13 § IL. Om handelsbolaget flyttar en tillgång till den självständiga utländska verksamheten kan uttag anses ha skett enligt 22 kap 2 § IL.

5.2.5 Uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelse

22 kap 3 § IL behandlar försäljningar till underpris och är därmed troligen den viktigaste uttagsbeskattningsregeln med avseende på kvantiteten av fall den kan tillämpas på; underprissättningar är antagligen det vanligaste förfarandet som leder till uttagsbeskattning, troligen också i internationella sammanhang.

Uttag anses ha skett om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, 22 kap 3 § IL. Rekvisiten har betydelse i flera avseenden.

Det skall alltså röra sig om en överlåtelse. Överlåtelse definieras traditionellt som ”överförande i förmögenhetsrättslig ordning till annan av äganderätten el. annan i princip obegränsad rätt till egendom”.⁸⁰ Praktiskt sett innebär det ”[ö]vergång av äganderätt genom försäljning, byte eller gåva”.⁸¹ Att märka är att en överlåtelse kräver avtal vilket i sin tur förutsätter att det rör sig om två parter. Jfr ovan om avtalskravet vid korrigeringsregeln samt diskussionen nedan 7.5.1.2.

Resultatet av bestämmelsens utformning är att varken hyra av tillgångar eller försträkningsavtal med andra ord skulle omfattas av lagrummet, eftersom de definitionsmässigt knappast utgör överlåtelseavtal. Det har diskuterats om dessa typer av avtal ändå omfattas men på andra grunder (se vidare 7.5.1.3).

Det skall också röra sig om överlåtelse av en tillgång. Med tillgångar avses både materiella och immateriella tillgångar.⁸² Ett rättsfall från 1999 illustrerar problematiken runt identifieringen av värdet och tillgången i fråga. I RÅ 1999 not 153 gällde frågan en

⁷⁹ Prop 1993/94:50 s 334

⁸⁰ Bergström mfl s 252

⁸¹ Melin s 404

⁸² Wiman 1995 s 35

underprisförsäljning av en tillgång. Säljaren var ett dotterdotterbolag till ett svenskt moderbolag. Samma moderbolag hade ett utländskt dotterbolag som i sin tur hade ett svenskt bolag. Underprisköparen var det sistnämnda svenska bolaget. Värdet på aktierna i det köpande bolaget ökade i och med affären, och det värdet skulle vid en aktieförsäljning inte beskattas i Sverige eftersom ägaren var utländsk. Trots det kunde uttagsbeskattning inte ske för aktiernas värdeökning, vilket enligt skatterättsnämnden berodde på att uttagsbeskattningsreglernas konstruktion inte medgav det. Regeringsrätten instämde däri.

Vidare skall ersättningen vara obefintlig eller understiga marknadsvärdet. Det får till följd att värdeöverföringar genom överprissättningar överhuvudtaget inte kan angripas med stöd av lagrummet.

I 22 § anv p 1 a 4 st KL fanns tidigare en speciell regel för uttagsbeskattningens del vad gällde marknadsvärdesbedömningen. Den var parallell till den mer allmänna regel som fanns i 42 § anv p 1 3 st KL. De här båda reglerna har nu ersatts av en enda generell bestämmelse som återfinns i 61 kap 2 § IL.⁸³

Det är viktigt att konstatera att något uttag inte föreligger om underprissättningen är affärsmässigt motiverad, 22 kap 3 § IL. Uttagsbeskattning kan i sådana fall inte ske. En avvikelse från marknadsvärdet är affärsmässig i fall där ”det för ett företag framstå[r] som långsiktigt fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden”.⁸⁴ Som exempel på det ges att man kanske ämnar arbeta upp en affärsrelation. Uttag föreligger inte heller om priset är lågt p g a att överlåtaren gjort en dålig affär.⁸⁵

5.2.6 Uttagsbeskattning där svensk beskattningsrätt äventyras

Reglerna i 22 kap 5 § 1, 2, 4 och 5 pp IL infördes i samband med Sveriges adoption av det EG-rättsliga fusionsdirektivet. Direktivet skall underlätta gränsöverskridande omstruktureringar men kravet är att tillgångarna knyts till ett fast driftsställe i det land överlåtaren finns. Anledningen är att den staten även fortsättningsvis i egenskap av källstat skall inneha beskattningsrätten. Jfr 6 kap 11 § 1 p IL och Art 7 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

22 kap 5 § 1 p IL anger att uttag anses ha skett om en näringsverksamhet upphör. Som exempel anges att ett aktiebolag likvideras, men intressantare i det internationella perspektivet är att uttagsbeskattning skall ske om verksamheten vid ett fast driftsställe läggs ned.⁸⁶ Det var framför allt det sistnämnda scenariot man hade för ögonen vid införandet av regeln. Eftersom fusionsdirektivet bygger på fortsatt svensk beskattning genom att omstrukturerad verksamhet knyts till ett fast driftsställe här kan det svenska

⁸³ Andersson m fl s 93

⁸⁴ Prop 1998/99:15 s 166

⁸⁵ Prop 1998/99:15 s 292

⁸⁶ Prop 1994/95:91 s 47f

beskattningsanspråket effektueras fullt ut endast genom att driftsstället inte skall kunna upplösas utan beskattningskonsekvenser; i annat fall hade värdena försvunnit ut ur landet obeskattade. Äldre rätt var oklar på den här punkten.⁸⁷

22 kap 5 § 2 p IL anger att uttagsbeskattning skall ske om skattskyldigheten för en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. I det här fallet föreligger alltså skattskyldighet för inkomsten från en näringsverksamhet men vidden av den förändras på någon omständighet. Skattskyldigheten regleras i 3-7 kap IL och liksom i andra sammanhang inkluderas här både begränsad och obegränsad skattskyldighet. Därmed innefattas exempelvis att ett moment som konstituerar ett fast driftsställe i Sverige försvinner, t ex att fullmakten för en representant dras in.⁸⁸ Att en fullmakt kan anses utgöra ett fast driftsställe framgår av 2 kap 29 § 3 st IL. En annan förändring av skattskyldighetens omfattning kan vara att en enskild näringsidkare upphör att vara bosatt här och tillgångarna efter utflyttningen inte kommer att vara knutna till ett fast driftsställe i riket,⁸⁹ 3 kap 17 § 1 p IL jämlikt 3 kap 18 § 1 p IL. Den fysiske personen kan också ha bedrivit näring i ett land med vilket Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal eller har ett creditavtal. Skattskyldighet föreligger i Sverige för den inkomsten, 3 kap 3 § 1 p IL jämlikt 3 kap 8 § IL, men efter utflyttningen har skattskyldigheten för den inkomsten upphört. Uttagsbeskattning skall då ske.⁹⁰ Sist men inte minst kan nämnas att uttagsbeskattning kan inträda om ägarsammansättningen i ett CFC-beskattat bolag förändras på ett sådant sätt att delägarnas skattskyldighet för bolagets inkomst upphör, jfr 6 kap 15, 16 §§ IL.⁹¹

22 kap 5 § 3 p IL tillkom på Lagrådets initiativ som komplement till 22 kap 5 § 5 p IL.⁹² Det rör sig här om en flytt av tillgångar inom en och samma näringsverksamhet. Återigen blir förvärvskälleproblematiken av avgörande betydelse. Stadgandet bygger också på reglerna om skattskyldighet i det att den del av verksamheten tillgångarna förs över till inte skall vara skattskyldig. Den situation Lagrådet hade i åtanke var bl a att en ideell förening för över en tillgång till en eventuell skattebefriad del av samma verksamhet.⁹³

I sådana fall tycks transaktioner med utlandet naturligen falla utanför regeln. Frågan är enligt min mening om inte stadgandet är tillämpligt även vid förfaranden på den internationella arenan. Ponera att ett utländskt bolag har en filial i Sverige och att filialen för över en tillgång med övervärde till huvudverksamheten utomlands. Skattskyldighet föreligger för filialens inkomster men inte för huvudverksamheten, 6 kap 7 § IL och 6 kap 11 § 1 p IL. Den springande punkten är om filialen och huvudverksamheten kan anses vara en och samma näringsverksamhet. I 14 kap 10 § IL bestäms att all näringsverksamhet som en juridisk person bedriver räknas som en enda samlad näringsverksamhet. Frågan är om 14 kap 10 § IL är tillämplig på det utländska bolaget. Det är nämligen endast filialen som beskattas i Sverige och den är inte en juridisk person

⁸⁷ Wiman 1995 s 33f

⁸⁸ IHL s 131

⁸⁹ IHL s 131

⁹⁰ Wiman 1995 s 34 och prop 1994/95:91 s 47

⁹¹ Persson Österman i SkN 1996 s 275, s 279 not 18

⁹² Prop 1998/99:15 s 405

⁹³ Prop 1998/99:15 s 405

i sig. Emellertid är det hela det utländska bolaget som är skattskyldigt i Sverige, om än begränsat. Skattskyldigheten medför att IL:s regler är tillämpliga; 14 kap 10 § IL är inget undantag. I 2 kap 2 § IL anges att de termer och uttryck som används också omfattar utländska motsvarigheter och 14 kap 10 § IL skulle därmed vara tillämplig. Problemet har inte berörts i litteraturen.

Frågan är också om det finns någon alternativ beskattningsgrund. 22 kap 3 § IL förutsätter att en tillgång överlåts, och bolaget kan inte sluta avtal med sig självt. 22 kap 2 § IL kräver att det föreligger två verksamheter som skattemässigt redovisas separat.

I 22 kap 5 § 4 p IL gäller att inkomsten från en näringsverksamhet beskattas i Sverige, men att en förändring av den skatterättsliga statusen helt eller delvis kommer till stånd på så sätt att ett dubbelbeskattningsavtal fortsättningsvis kommer att undanta inkomsten från beskattning i Sverige. Vid en sådan förändring skall uttagsbeskattning ske. Ett givet exempel är att ett svenskt obegränsat skattskyldigt subjekt bedriver näring i form av en filial i ett land med vilket Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal, och att Sverige sedermera träffar ett exemptavtal med det landet.⁹⁴ Från att ha beskattats i Sverige kommer inkomsten nu att undantas från beskattning i riket. Förslaget har på vissa håll ansetts vara kontroversiellt eftersom det inte är den skattskyldiges utan det allmännas förehavanden som utlöser beskattningen, men regeringen försvarade sig med att några exemptavtal numera inte sluts.⁹⁵

Regelns nödvändighet motiverades istället med att riskerna med byte av skatterättsligt hemvist måste undanröjas. Farhågorna gällde i främsta rummet aktiebolag som genom att ändra styrelsens sammansättning åstadkommer ett byte av hemvist. Enligt dubbelbeskattningsavtal gäller nämligen regelmässigt —om ett bolag enligt avtalet anses ha hemvist i båda staterna— att bolagets hemvist skall anses vara där den verkliga ledningen finns. Jfr Art 4 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Om bolaget ändrar styrelsens sammansättning så att t ex den verkställande direktören och majoriteten av styrelseledamöterna är bosatta i den andra staten har man således flyttat den verkliga ledningen dit, med påföljden att Sverige förlorar beskattningsrätten.⁹⁶ Uttagsbeskattning skall då ske. I annat fall hade beskattningsunderlag försvunnit ut ur landet.

22 kap 5 § 5 p IL täcker samtliga situationer där en tillgång flyttas inom en och samma näringsverksamhet, från en del som beskattas i Sverige till en annan del som är undantagen från beskattning i Sverige p g a ett dubbelbeskattningsavtal. Det självklara fallet är att ett svenskt bolag för över en tillgång från den svenska verksamheten till en egen filial belägen i ett land med vilket Sverige har ett exemptavtal. Även andra situationer kan tänkas: ett svenskt bolag som för över en tillgång från en egen filial i ett land med vilket Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en filial i ett land med vilket Sverige har ett exemptavtal skall uttagsbeskattas.⁹⁷

⁹⁴ Prop 1994/95:91 s 48

⁹⁵ Prop 1994/95:91 s 41

⁹⁶ Prop 1994/95:91 s 41

⁹⁷ IHL s 132

5.2.7 Undantag från uttagsbeskattning

Enligt 22 kap 3 § IL skall uttag inte anses ha skett om underprissättningen är affärsmässigt motiverad. Motsvarande möjlighet att undvika uttagsbeskattning p g a affärsmässiga skäl finns inte enligt 22 kap 2 § eller 5 § IL.

Under vissa förutsättningar kan dock underprisöverlåtelser ändå godtas; reglerna därom finns i 23 kap IL. Bestämmelserna gäller alla typer av underprisförsäljningar,⁹⁸ och skulle teoretiskt sett alltså även omfatta fall där korrigeringsregeln aktualiseras. 23 kap saknar dock mer eller mindre intresse vid transaktioner med subjekt i utlandet eftersom en förutsättning för godkänd underprisöverlåtelse är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet i vilken tillgången ingår, 23 kap 16 § IL. Knyts tillgången till ett fast driftsställe i Sverige kan köparen dock vara ett utländskt subjekt, men då försvinner värdena inte ut ur landet obeskattade.

23 kap IL är sentida lagstiftning som ersatte de tidigare möjligheter till underlåten uttagsbeskattning som fanns om särskilda skäl förelåg. Den närmare bestämningen av begreppet särskilda skäl hade utvecklats i praxis och krävde bl a att någon otillbörlig skatteförmån inte skulle uppstå. Underprissättningar gentemot subjekt i utlandet som innebar att beskattningsunderlag förlorades ansågs alltid medföra en sådan skatteförmån, varför uttagsbeskattning ej kunde underlåtas. 23 kap IL utgör därför ingen nyhet i det här avseendet.

⁹⁸ Andersson m fl s 93

6 Något om regelkonkurrensen

Det är allmänt känt att korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna i viss mån kolliderar med varandra. Saken har utretts på annat håll och skall därför inte diskuteras närmare här.⁹⁹ En kort sammanfattning av problematiken är trots allt av visst intresse för den fortsatta läsningen. I uppsatsen utreds nämligen de båda regelsystemens effektivitet, vilket kan vara av relevans vid de övervägningar som måste göras i en regelvalssituation.

Regelkonkurrens föreligger när de aktuella bestämmelsernas tillämpningsområden helt eller delvis sammanfaller.¹⁰⁰ Det betyder i klarspråk att reglerna åtminstone delvis måste reglera samma situationer. Samtidigt skall rättsföljderna vara mer eller mindre oförenliga, d v s inte passa ihop.¹⁰¹ I annat fall är det irrelevant vilken regel som tillämpas.

Beträffande de regler som är under luppen i den här uppsatsen föreligger regelkonkurrens främst mellan å ena sidan 14 kap 19 § IL och å andra sidan 22 kap 3 § IL tillsammans med 16 kap § IL.

Vilken regel som har företräde i den enskilda regelvalssituationen får betecknas som oklart. Det finns inga bestämmelser som reglerar prioriteringsordningen. I litteraturen finns några få uttalanden som gjorts i försök att klargöra läget. Tivéus m fl skriver beträffande korrigeringsregeln att om det brister i rekvisiten ”kan inkomstjustering eventuellt ändå ske antingen genom uttagsbeskattning ... eller att en viss kostnad helt enkelt inte anses som en avdragsgill driftskostnad”.¹⁰² Uttalandet antyder att korrigeringsregeln har företräde. Samtidigt uttrycker man i strid därmed avdragsrätten för ersättning för koncerninterna tjänster i första hand skall prövas enligt 16 kap 1 § IL —d v s om det överhuvudtaget utgör omkostnad i näringsverksamhet— oavsett om 14 kap 19 § IL är tillämplig.¹⁰³ Konkurrensfrågan var nära ett avgörande i RÅ 1991 ref 107, men regeringsrätten meddelade att endast korrigeringsregeln varit föremål för bedömning eftersom parterna inte inriktat sin argumentation på eventuella andra regler.

I samband med omarbetningen till den nya IL gjordes ett tappert försök att bringa klarhet i frågan. I betänkandet SOU 1997:2 föreslog man att det resultat som enligt 14 kap 19 § IL skall ha blivit lägre först skall ha beräknats ”enligt övriga bestämmelser i denna lag”.¹⁰⁴ Motiveringen till det här skulle vara att ”[v]i finner det naturligt att övriga skatteregler tillämpas först, eftersom ett konstaterande att företagets överskott blivit lägre eller underskott högre knappast kan göras förrän detta beräknats”.¹⁰⁵ Enligt utredningen skulle alltså uttagsbeskattningsreglerna ha företräde. Uttalandet väckte opposition i remissinstanserna. Även Arvidsson opponerar sig mot förslaget. Hans motargument går

⁹⁹ Se istället Aldén

¹⁰⁰ Aldén s 33

¹⁰¹ Aldén s 43

¹⁰² Tivéus (red) s 220

¹⁰³ Tivéus (red) s 221

¹⁰⁴ SOU 1997:2 del I s 84

¹⁰⁵ SOU 1997:2 del II s 138

ut på att förslaget skulle strida mot regeringsrättens praxis i regelvalsfrågan, samt att de principer som utkristalliserats runt korrigeringsregeln skulle bli obsoleta.¹⁰⁶ Regeringen ansåg att någon ändring i gällande rätt inte var avsedd och att frågan därför måste utredas närmare.¹⁰⁷ Lagförslaget gick igenom utan betänkandets ändring, och en utredning tillsattes genom Dir 1998:55.

Aldén, som gått till botten med spørsmålet, anser att de traditionella oskrivna regelvalsprinciperna *lex specialis derogat legi generalis*, *lex posterior derogat legi priori* samt *lex superior derogat legi inferiori* inte är användbara redskap till hjälp att avgöra frågan. Enligt Aldén är man istället utlämnad till att göra en kasuistisk bedömning, d v s den regel som materiellt sett är mest lämpad i det enskilda fallet bör tillämpas.¹⁰⁸ Det är då naturligt att välja den bestämmelse som är mest ändamålsenlig.¹⁰⁹ En analys av respektive regels effektivitet mot bakgrund av dess ändamål är alltså av viss relevans. Den här uppsatsen är ett försök till en sådan analys.

¹⁰⁶ Arvidsson 1997 s 523f

¹⁰⁷ Prop 1999/2000:2 del 2 s 188

¹⁰⁸ Aldén s 210

¹⁰⁹ Aldén s 211

7 Komparativ analys

7.1 Bedömningen av transaktionens korrekta värde

7.1.1 Korrigeringsregeln

Enligt 14 kap 19 § IL skall det missgynnade företagens lägre resultat under givna förutsättningar korrigeras så att det motsvarar det belopp det skulle uppgått till om villkoren hade avtalats av sinsemellan oberoende näringsidkare. Företag som inte är närstående anses inte ha anledning att handla med varandra på annat än marknadsmässiga villkor, varför regeln innebär en indirekt hänvisning till marknadsvärdet. Företaget skall med andra ord beskattas som om villkoren varit marknadsmässiga. Uppjusteringens storlek är således lika med differensen mellan det överenskomna priset och det marknadsmässiga priset, och man blir därmed beroende av möjligheterna till att faktiskt kunna fastställa vad sinsemellan oberoende näringsidkare skulle ha avtalat. Hur detta sk armlängdspris närmare skall bestämmas anges inte i lagrummet, och det har visat sig föreligga avsevärda svårigheter härvid.¹¹⁰

Förarbetena till regeln är fåordiga vad beträffar metoden för att fastställa marknadspriset. I utredningen ang. ackumulerad inkomst m.m. vitsordar man förvisso att svårigheter kan påträffas, men anser att det inte bör ”tillmätas en sådan avgörande betydelse, att man vid inkomsttaxeringen alltid godtar den prissättning som tillämpats”.¹¹¹ I betänkandet kan utläsas att marknadspriset i första hand skall bestämmas till det pris den missgynnade skulle ha satt gentemot en utomstående.¹¹² Ledning till vad som utgör ett normalt pris kan hämtas bl a i ”svenska och utländska partiprisnoteringar”.¹¹³

Enligt Lodin kan rättsläget sammanfattas som följer: ”In determining the appropriate charge in a transaction between two related parties the principal standard is the price or charge in dealings with unrelated parties. If no such dealings occur, the open market price will be the norm. If there is no such comparable price the judgement will rest upon what can be considered a reasonable price”.¹¹⁴

¹¹⁰ I ett tidigt skede av regelns historia var problemet av mindre betydelse. Den oskrivna sk 200/50%-principen innebar att en fördubbling eller halvering av det normala priset kunde accepteras, Virin s 235. Genom att schablonmässigt avgöra om transaktionen låg inom de acceptabla gränserna blev det sällan aktuellt att mer precist bedöma marknadsvärdet. En sådan här tumregel är naturligtvis inte aktuell att tillämpa idag; 200/50%-principen försvann redan i samband med lagändringen 1965

¹¹¹ SOU 1964:29 s 111f

¹¹² SOU 1964:29 s 112

¹¹³ SOU 1964:29 s 130

¹¹⁴ Lodin 1971, återgiven i Arvidsson 1990 s 150 not 120

I rättspraxis är rena prisbedömningsfall relativt sällsynta. Av omedelbart intresse är emellertid RÅ 1991 ref 107, det s k Shellmålet. I målet konstaterar regeringsrätten att anvisningar till hur armlängdspriset skall bedömas i princip saknas i lagtext, förarbeten och tidigare praxis.¹¹⁵ Man hänvisar istället till den rapport som förtjänstfullt lagts fram i ämnet av Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Rapporten —Transfer Pricing and Multinational Enterprises från 1979— ”som inte står i strid med 43 § 1 mom KL [numera 14 kap 19 § IL], ger en god och välbalanserad belysning av den problematik det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande”.¹¹⁶

Det måste anses tillfredsställande att man ansluter sig till OECD-rapporten. Det beror naturligtvis delvis på avsaknaden av inhemska anvisningar till marknadsvärdesbedömningen. OECD-rapporten utgör därvid en välbehövlig källa. Enligt min mening är rapporten en materiellt relevant och adekvat rättskälla vid tolkningen av 14 kap 19 § IL. Den svenska korrigeringsregeln bygger på den internationellt väletablerade armlängdsregeln. Den senare finns intagen i de flesta dubbelbeskattningsavtal efter mönster av Art 9 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Eftersom i stort sett alla Sveriges dubbelbeskattningsavtal baseras på OECDs modellavtal och eftersom den ändring som gjordes 1965 syftade till att regeln skulle stå i närmare överensstämmelse med de bestämmelser som regelmässigt förekommer i dubbelbeskattningsavtalen anser jag att en tolkning med stöd av OECD-rapporten är riktig.

Huvudorsaken till att regeringsrättens uttalande i målet är positivt är dock att en internationellt standardiserad tolkning av armlängdsregeln är eftersträvansvärd. Det beror på att en diskrepans i marknadsvärdesbedömningen riskerar att leda till ökad dubbelbeskattning. Om skattemyndigheterna i de aktuella länderna gör två olika bedömningar av vad som är ett korrekt pris kan en merbeskattning uppstå, t ex då beloppet vid en s k kompensande rättelse inte överensstämmer med det uppjusterade beloppet p g a att olika principer använts vid taxeringen i respektive land. En utbredd tolkning som står i konformitet med OECD-rapporten leder också till att det aktuella regelsystemet stärks och efterlevnaden ökar.

Rekommendationerna i OECD-rapporten blev nyligen föremål för en översyn och förekommer numera i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations från 1995. Principerna är desamma och i all korthet innebär riktlinjerna följande.¹¹⁷ I första hand skall marknadsprismetoden (the comparable uncontrolled price method) användas. Den innebär att man gör en jämförelse med priser för samma eller jämförbara produkter på den öppna marknaden eller mellan oberoende parter. I annat fall kan återförsäljningsmetoden (the resale price method) tillämpas. Metoden, som bygger på att produkten senare vidaresäljs, innebär att man bestämmer armlängdspriset till återförsäljningspriset med avdrag för överlåtarens vinstpålägg. Kostnadsplusmetoden (the cost plus method) är tänkt att användas när de två första

¹¹⁵ RÅ 1991 ref 107 s 352

¹¹⁶ RÅ 1991 ref 107 s 355

¹¹⁷ Stycket bygger i huvudsak på Tivéus (red) s 231 ff samt OECD 1979 s 11ff i den mån inte annat anges

metoderna inte ger svar. Enligt den använder man det tillverkande bolagets produktionskostnader tillsammans med ett lämpligt vinstpåslag. Om ingen av de tre metoderna är tillförlitliga eller inte kan tillämpas är man i fjärde hand enligt riktlinjerna utlämnad till att använda någon annan metod som ger ett rimligt resultat.

Trots de ansträngningar som gjorts i riktlinjerna för att utveckla lösningar på armlängdsprisproblemet återstår enligt min mening uppenbara svårigheter. Några av problemen kan nämnas här. Inte sällan torde det inträffa att produkten är av ett så specifikt slag att någon allmän marknad inte finns. Marknadsprismetoden kan då inte tillämpas, eftersom jämförbara transaktioner inte existerar. Avsevärda svårigheter kan även föreligga i att överhuvudtaget avgöra vad som är en jämförbar transaktion; OECDs riktlinjer förespråkar här att man skall vara flexibel vid bedömningen.¹¹⁸ I internprissättningens natur ligger att det ofta kan röra sig om företagsspecifika produkter som inte har avsättning på en öppen marknad. Återförsäljningsmetoden kan då inte användas. Ett annat problem med den sistnämnda metoden är naturligtvis också att hänsyn inte tas till en eventuell förädlingsprocedur före vidareförsäljning.

I alla prisbedömningsfrågor är det relevant att falla tillbaka på oberoende företags situation samt att göra en sk funktionsanalys som bl a skall ta hänsyn till risker, företagets respektive roll i organisationen m m vid bedömningen av jämförbara transaktioner.¹¹⁹ Jag skulle vilja påstå att man därvid kommer in på överväganden som är i stort sett lika komplicerade som marknadsvärdesbedömningen i sig.

Särskilt markanta problem erbjuder den fjärde lösningen, där man får ta sin tillflykt till vilken metod som helst som ger ett rimligt resultat. Den öppnar dörren för ett smörgåsbord av bedömningsgrunder som inte alltid står i överensstämmelse med armlängdsprincipen.¹²⁰ De internationella harmoniseringsvinster som förespråkats ovan går då förlorade. OECD har därför uttalat att endast två metoder står i överensstämmelse med armlängdsprincipen, nämligen vinstfördelningsmetoden (the profit split method) och nettomarginalmetoden (the transactional net margin method).¹²¹ Den förstnämnda innebär att den sammanlagda interna koncernvinst som uppkommit vid en koncerntransaktion delas upp på de inblandade subjekten på ett sätt som man kan anta att oberoende parter hade fördelat vinsten.¹²² Vid nettomarginalmetoden baseras armlängdspriset på en jämförelse av den nettovinstmarginal företaget fått vid en transaktion med det närstående företaget med den marginal det skulle fått vid motsvarande transaktion med en utomstående.¹²³

Enligt Virin är det dessutom i vissa sammanhang mer eller mindre irrelevant att överhuvudtaget göra en jämförelse med ett armlängdspris. Det gäller i synnerhet beträffande immateriella tillgångar eftersom "[e]tt koncernföretag befinner sig inte i en

¹¹⁸ Tivéus (red) s 232

¹¹⁹ IHL s 212f

¹²⁰ Mutén s 566. Muténs uttalande rör motsvarande förhållande i den amerikanska interna lagstiftningen men eftersom den i viss mån har varit mönstret för OECDs riktlinjer är uttalandet av relevans även här

¹²¹ Tivéus (red) ss 233

¹²² IHL s 208

¹²³ IHL s 209

situation som är ekonomiskt jämförbar med det fristående företags”.¹²⁴ Han påpekar vidare att ”[i] stor utsträckning blir sådana tillgångar inte föremål för överlåtelse till utomstående; de utgör väl bevarade tillverkningshemligheter. — — — Att fixera ett odiskutabelt marknadspris på en rättighet upplåten till ett dotterbolag torde därför knappast vara möjligt”.¹²⁵

Jag är naturligtvis beredd att instämma i att en jämförelse med ett armlängdspris kan vara något inkonsekvent där det inte ens är meningen att tillgången skall ha ett värde utanför koncernen. Jag menar att neutralitetsaspekter i viss mån ger stöd för det synsättet. Enligt neutralitetsprincipen skall den skattskyldiges val inte påverkas av skattereglerna.¹²⁶ Det innebär att ett företags organisatoriska struktur inte skall vara ett resultat av skattemässiga överväganden. Som en konsekvens av det ses koncernen ibland som en enhet när det gäller dispositioner mellan de besläktade bolagen, t ex beträffande koncernbidragsrätt. Det gäller dock inte internationella koncerner eftersom det skulle kunna leda till att beskattningsunderlag förloras. Trots det kan det vara relevant att se även en internationell koncern som en enhet. Det gäller t ex vid transaktioner där tillgångarna har den av Virin beskrivna karaktären, d v s då de saknar ett värde utanför koncernen. Vid en sådant förhållande blir det aningen inadekvat att göra en bedömning som baseras på vad oberoende parter skulle ha avtalat, eftersom armlängdsprincipen kan betecknas som någon typ av motsats till att se koncernen som en enhet.

Samtidigt måste erkännas att det generellt sett beträffande immateriella rättigheter finns betydande risker för skatteundandragande genom internprissättning eftersom bestämningen av rättigheternas värde är betydligt mer komplicerad än när det gäller materiella tillgångar. Det är värt att notera att man i USA införde regler 1986 om att priset på en överlåten immateriell rättighet skall stå i rimlig balans med den vinst förvärvaren senare kan åtnjuta p g a rättigheten (commensurate with income), för att förhindra att vinsterna hamnar hos utländska närstående bolag.¹²⁷

Att armlängdsprincipen inte fungerar tillfredsställande indikeras också av diskussionen kring alternativ. Främst har frågan rört den s k globala metoden (unitary apportionment), som bl a infördes —och sedermera avskaffades— av Kalifornien på 1970-talet för att möta de brister man ansåg föreligga hos armlängdsprincipen.¹²⁸ Metoden går ut på att den multinationella koncernens totala vinst över hela världen fördelas proportionellt på koncernföretagen i respektive land.¹²⁹ OECD förkastar metoden och anser att ”[s]uch methods would necessarily be arbitrary, tending to disregard market conditions as well as particular circumstances of the individual enterprises”.¹³⁰ Orsaken är bl a att den faktor som den proportionella andelen baseras på, t ex det enskilda företags kostnader i proportion till koncernens totala kostnader världen över, inte speglar verkligheten korrekt; vinsten är t ex inte i alla skeenden av processen direkt relaterad till just

¹²⁴ Virin s 251

¹²⁵ Virin s 251f

¹²⁶ Lodin m fl s 35

¹²⁷ Mutén s 566f

¹²⁸ Mutén s 563f

¹²⁹ Mutén s 563

¹³⁰ OECD 1979 p 14 s 14

kostnaden.¹³¹ Det har på vissa håll hävdats att armlängdsprincipen inte beaktar effektivitetsvinster som uppnås inom en koncern eftersom man behandlar koncernföretagen som fristående.¹³² Såvitt jag kan se borde en beräkning enligt den globala metoden inte medföra den nackdelen eftersom koncernen de facto ses som en enhet.

Virin nämner å sin sida en schabloniserad beräkning som alternativ till armlängdsprincipen. I situationer där ett marknadsvärde inte kan bestämmas, exempelvis beträffande koncernspecifika affärer, bör inkomsterna och utgifterna kunna fördelas schablonartat.¹³³ En sådan fördelning av skilda poster istället för en uppdelning av nettoresultatet som vid den globala metoden skulle mötas av samförstånd enligt Virin.¹³⁴ Jag ser också vissa kvaliteter i förslaget —t ex större förståelse och framförallt ökad förutsebarhet och ökade utredningsvinster— men det är knappast realistiskt att ett sådant förfarande skulle kunna adopteras, i synnerhet inte med en internationellt enhetlig tillämpning.

7.1.2 Uttagsbeskattningsreglerna

Enligt 22 kap 7 § IL innebär uttag av en tillgång att den skall anses avyttrad till marknadsvärdet. Till skillnad från korrigeringsregeln finns här alltså en direkt referens till det värde som skall användas.

Begreppet marknadsvärde definieras i 61 kap 2 § IL. Enligt 2 st i lagrummet används det s k ortspriset, d v s vad den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig produkten. Vid uttagsbeskattning torde det emellertid endast vara 3 st i stadgandet som är av intresse eftersom det alltid rör sig om tillgångar ur den egna näringsverksamheten. Det stämmer också överens med den speciella definition av marknadsvärdet vid uttag som tidigare fanns i 22 § anv p 1 a 4 st KL. I 61 kap 2 § 3 st IL används det pris näringsidkaren skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Till skillnad från vad som konstateras beträffande korrigeringsregeln är uttalandena i förarbetena något mindre sparsmakade vad avser uttagsbeskattningen. I propositionen erkänner man de svårigheter som kan föreligga vid fixeringen av ett marknadsvärde, och man erbjuder en intressant lösning: ”Man får då nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga. Ligger priset i detta intervall får priset anses marknadsmässigt. Skall uttagsbeskattning ske, bör tillgången anses ha avyttrats för det lägsta pris som kan anses ligga i intervallet”.¹³⁵ Det är anmärkningsvärt att man alltså tycks acceptera ett sådant ambivalent angreppssätt. Frågan är nämligen om den här typen av vägledning inte riskerar att snarare bli en björntjänst eftersom

¹³¹ OECD 1979 p 14 s 14

¹³² IHL s 195

¹³³ Virin s 253

¹³⁴ Virin s 253

¹³⁵ Prop 1998/99:15 s 293

stridigheter och misstolkningar lätt kan uppkomma. Man kan bli fråga sig hur ”intervallet” skall bestämmas och hur stora procentuella avvikelser det omspanner.

Riksskatteverket påstår sig kunna utläsa ur nämnda proposition att ”begreppet skall tolkas i nära anslutning till vad som redan gäller vid tillämpningen av armlängdsregeln”.¹³⁶ Hur det har gått till begriper jag inte; det finns knappast någon explicit hänvisning. Även Pelin ansluter sig dock till synsättet att ledning kan hämtas ur armlängdspraxis, men han motiverar det istället med att regeringsrätten uttalande i RÅ 1991 ref 107 kan generaliseras till att gälla även uttagssituationer.¹³⁷ Persson Österman konstaterar att armlängdspraxis *inte* kan tillämpas, men anser trots allt att det skulle vara märkligt om regeringsrätten använde andra metoder. En bedömning enligt armlängdspraxis kan dock vara stramare eftersom den är mer precis.¹³⁸

Jag motsätter mig inte principiellt att man tar OECDs riktlinjer till hjälp. Legaliteten skulle dock eventuellt kunna ifrågasättas. Regeln i 61 kap 2 § IL motsvarar i praktiken endast marknadsprismetoden. Skall man tillämpa någon av de andra metoderna —i synnerhet någon av de skattemässiga transaktionella vinstmetoderna (nettomarginalmetoden och vinstfördelningsmetoden)— är man ute på djupare vatten enligt min mening. Riktlinjerna är inte förankrade annat än på de lösa grunder Riksskatteverket och Pelin anger. Förvisso medger regeringsrätten i RÅ 1991 ref 107 att rapporten inte är bindande. Jag vill dock inte utesluta att riktlinjerna naturligtvis kan antas leda till ett materiellt riktigt resultat, eftersom det i mångt och mycket rör sig om samma typ av transaktioner. Poängteras bör dock att inte alla uttag liknar korrigeringsregelns närståendetransaktioner, t ex om en förvärvskälla upphör. Vissa värden —t ex goodwillvärden— kan överlåtas mellan koncernbolag utan att minska, men om näringsverksamheten upphör kanske tillgången inte har något fortsatt värde. Då är det inte självklart att det skall bedömas som om det sålts till någon som kan använda det.

7.1.3 Slutsatser

Sammanfattningsvis gäller alltså att det saknas anvisningar i lagtexten till bedömning av transaktionens korrekta värde när det gäller korrigeringsregeln, medan det finns en konkret regel för uttagsbeskattningens del. Vid en första anblick tyder det på att uttagsbeskattningsreglerna har den effektivaste utformningen.

Samtidigt har rättsutvecklingen runt korrigeringsregeln inneburit att man kan luta sig mot OECDs riktlinjer. Slutsatsen man kan dra av det måste onekligen bli att bedömningen på detta område blir av finare kaliber enligt korrigeringsregeln. Man har till sin hjälp ett betydligt mer genomarbetat mönster och ett avsevärt precisare instrument. Så länge motsvarande inte gäller uttagsbeskattningen —det får för närvarande betecknas som högst oklart om 61 kap 2 § IL kan kompletteras av OECDs riktlinjer— måste slutsatsen bli att gällande rätt runt korrigeringsregeln bäst tillgodoser densammans bakomliggande ändamål. Bedömningen

¹³⁶ IHL s 130

¹³⁷ Pelin 1993 s 73

¹³⁸ Persson Österman i SkN 1996 s 275, s 278

enligt 61 kap 2 § IL vid ett uttag är betydligt mer grovhuggen och mindre användbar vid den praktiska tillämpningen. Det kan inte heller uteslutas att bedömningen kan slå fel på grund av trubbigheten.

Jag vill påstå att de problem runt OECDs riktlinjer och armlängdsprincipen som beskrivits ovan inte förändrar bedömningen. Man måste därvid instämma i Pedersens argumentation. Det är inte fråga om att beräkna ett exakt belopp utan om att tillämpa rimliga bedömningsgrunder: ”Uanset om transfer pricing problemerna löses med de transaktionsbaserade traditionella metoderna eller de resultatbaserade andra metoderna, är det klart, att transfer pricing principerna inte innehåller exakta metoder och principer, men derimot afvejninger og vurderinger”.¹³⁹

De positiva effekterna av en internationellt enhetlig tillämpning av armlängdspraxis bidrar också till att korrigeringsregeln är ett bättre alternativ.

7.2 Förhållandet till dubbelbeskattningsavtalsrätten

7.2.1 Allmänt

Den här uppsatsen behandlar internationell skatterätt, d v s den del av skatterätten som rör förhållanden som har anknytning till utlandet.¹⁴⁰ När det gäller beskattning av värden som har anknytning till utlandet faller det sig naturligt att den andra inblandade staten har ett beskattningsanspråk som motsvarar det svenska. En ökad skattebelastning kan då uppkomma på grund av staternas överlappande krav.

Internationell dubbelbeskattning föreligger ”då samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater”.¹⁴¹ En metod att lindra eller undanröja den här typen av merbeskattning är slutande av dubbelbeskattningsavtal. Sverige är part i ett stort antal sådana avtal. Korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglernas effektivitet och i synnerhet dess effekt på internationella omstruktureringar och etableringar kan därför inte bedömas konsekvent utan en utredning om dubbelbeskattningsavtalens inverkan.

7.2.2 Något om förhållandet mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtalsrätt

Dubbelbeskattningsavtalens relation till den interna rätten är en komplicerad fråga som inte tycks ha en given och allmängiltig lösning. Ämnet har diskuterats livligt. Saken kan

¹³⁹ Pedersen s 19

¹⁴⁰ Lodin m fl s 475

¹⁴¹ Mattsson 1997 s 127

inte utredas närmare här, men en komprimerad problemorientering är av vikt för den fortsatta framställningen.

Dubbelbeskattningsavtalen är folkrättsliga traktater som införlivas i svensk rätt genom inkorporationslagar. Efter införlivandet utgör avtalens regler således svensk rätt av samma rang som det övriga skatterättsliga regelsystemet. Lindencrona anser emellertid att ”dubbelbeskattningsavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som skall tillämpas samtidigt med detta”.¹⁴² Effekten av det är att den skatterättsliga bedömningen av en transaktion skall ske enligt såväl den interna rätten som det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.¹⁴³

En annan fundamental princip —accepterad av Sverige och den överväldigande majoriteten av världens länder— är vidare att ”[e]tt dubbelbeskattningsavtal kan endast begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt”.¹⁴⁴ Lindencrona kallar principen för den gyllene regeln. Enligt Lindencrona betyder det att man först måste avgöra enligt intern rätt om beskattning kan ske. Om så inte är fallet kan någon beskattning inte ske i Sverige oavsett vad avtalet stipulerar.¹⁴⁵ Någon dubbelbeskattning kan överhuvudtaget inte uppkomma. Om det däremot finns utrymme för beskattning i Sverige måste man gå vidare till avtalet för att utröna om det tilldelar Sverige beskattningsrätten eller inskränker det interna anspråket.¹⁴⁶ Om avtalet tilldelar Sverige beskattningsrätten kan det dock aldrig utvidga det interna anspråket. Lindencronas uppfattning stöds av ett antal författare.¹⁴⁷

Man kan fråga sig vilken rättsgrunden för den gyllene regeln är. Att den förekommer i inkorporationslagarna är inte ett tillräckligt svar eftersom den då inte skulle gälla äldre avtal där ett sådant stadgande saknas.¹⁴⁸ Det hävdas istället att dubbelbeskattningsavtalen har företrädare framför allmän intern rätt enligt principen *lex specialis derogat legi generali* (speciallag går före allmän lag) eftersom avtalen reglerar speciella förhållanden i större utsträckning.¹⁴⁹ Jag vill påstå att en klar brist i det argumentet är att man inte kan förklara varför en utvidgning av intern rätt inte får ske, trots att det annars skulle kunna bli resultatet enligt vissa avtal.

Sundgren går i viss mån i polemik med övriga författare, särskilt vad avser korrigeringsregelns status. Han erkänner förvisso den gyllene principens tillämplighet men endast beträffande de regler i dubbelbeskattningsavtalen som fördelar beskattningsrätten.¹⁵⁰ Kärnan i Sundgrens resonemang är att ”det finns en rad andra regler i avtal som varken utvidgar eller inskränker skattskyldighet. Beträffande dessa finns ingen

¹⁴² Lindencrona 1972 s 156

¹⁴³ Lindencrona 1972 s 156

¹⁴⁴ Lindencrona 1994 s 24

¹⁴⁵ Lindencrona 1994 s 24

¹⁴⁶ Lindencrona 1994 s 24

¹⁴⁷ Mattsson 1997 s 132, Arvidsson 1990 s 184, Aldén s 147 samt Lodin m fl s 475

¹⁴⁸ Aldén s 147

¹⁴⁹ Lindencrona 1994 s 25f

¹⁵⁰ Sundgren 1991 s 403

motsvarande relation till intern rätt”,¹⁵¹ d v s de är inte underkastade den gyllene regeln. Som huvudexempel på den senare typen av regler nämner han skatteflyktsbestämmelser.

7.2.3 Korrigeringsregeln

Dubbelbeskattningsavtalen innehåller i normalfallet en armlängdsregel motsvarande den som finns i korrigeringsregeln. I regel har de konstruerats med Art 9 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital som mönster, men variationer förekommer. Mot bakgrund av den gyllene regeln blir det intressant att avgöra om det aktuella avtalets armlängdsregel är snävare eller vidare än 14 kap 19 § IL.

Det finns några nämnvärda diskrepanser mellan å ena sidan korrigeringsregeln och å andra sidan modellavtalets Art 9 respektive de enskilda avtalens artiklar.

Till en början kan nämnas att Art 9 istället för avtalsvillkor kräver att det föreligger handelsförbindelser eller finansiella förbindelser. I den mån det innefattar avtalslösa transaktioner såsom apport vid bolagsbildning (jfr ovan 4.2.4) är modellavtalets regel vidare.¹⁵² Om handelsförbindelser enbart kan anses vara onerösa utesluts benefika avtal och modellavtalets regel är då snävare.¹⁵³ En annan konsekvens av att avtal inte krävs är att modellavtalet är vidare i fråga om överföringar mellan huvudverksamhet och filial eller mellan en fysisk persons två självständiga näringsverksamheter (se ovan 4.2.4).¹⁵⁴ Enligt Arvidsson tycks modellavtalets bestämmelse vidare inte omfatta fall av s k informellt beroende.¹⁵⁵ Det är enligt min mening oklart på vilken grund det omfattas av intern rätt. Om det beror på att man kategoriserar företagsstrukturen som indirekt kontroll, d v s inflytande genom annan (i det här fallet genom företagets ordinarie ledningsgrupp), borde förutsättningarna till det finnas även enligt modellavtalet. Klart är i vart fall att modellavtalets definition av intressegemenskap är uttömmande,¹⁵⁶ d v s snävare än intern rätt. Enligt Riksskatteverket utgör kravet på bevisningens styrka en skillnad. Den interna regeln kräver att det finns sannolika skäl att anta att en intressegemenskap föreligger, medan modellavtalet kräver att det gjorts sannolikt att en sådan föreligger. Verket anser att modellavtalet är strängare.¹⁵⁷

¹⁵¹ Sundgren 1991 s 401. Han använder här ordet skattskyldighet något inkonsekvent enligt min mening. Bakgrunden till Sundgrens terminologi torde dock vara att man även i inkorporationslagarna något olyckligt använder ordet skattskyldighet när man lagfäster den gyllene regeln. Jfr t ex 2 § Lag (1983:898) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland. Dubbelbeskattningsavtalen reglerar enligt min mening inte skattskyldigheten utan det är en fråga enkom för intern rätt. Någon inskränkning eller utvidgning av skattskyldigheten är det teoretiskt inte fråga om i ett avtal, utan avtalen fördelar den beskattningsrätt som redan föreligger på grundval av skattskyldigheten. Det Sundgren torde åsyfta är således de regler i ett avtal som fördelar beskattningsrätten mellan staterna, d v s de s k fördelningsartiklarna

¹⁵² Aldén s 148

¹⁵³ Aldén s 148f

¹⁵⁴ Arvidsson 1990 s 178

¹⁵⁵ Arvidsson 1990 s 180

¹⁵⁶ Aldén s 151

¹⁵⁷ IHL s 201

När det gäller de enskilda avtal som avviker från modellavtalets rekommenderade normer är det bl a anmärkningsvärt att det svensk-israeliska avtalet kan inte tillämpas på transaktioner mellan systerbolag.¹⁵⁸ Det beror på att definitionen av ekonomisk intressegemenskap inte innehåller en bestämmelse om att en sådan föreligger om samma personer äger del i de båda inblandade företagen.¹⁵⁹

För egen del finner jag den helhetsbedömning som förekommer i svensk rättspraxis runt den interna korrigeringsregeln högtintressant i sammanhanget. Inkomstkorrigering enligt 14 kap 19 § IL skall inte ske om man efter en helhetsbedömning kan anse att någon snedvridning av inkomstberäkningen i realiteten inte ägt rum (se vidare om detta 7.4.1). Eftersom en helhetssyn på motsvarande nivå inte torde förekomma vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtalens armlängdsregel kan jag inte se annat än att den interna regeln är snävare i det här avseendet.

Långt intressantare än en konkret uppräkningslista av skillnader är frågan om hur de här diskrepanserna faktiskt skall behandlas. Enligt Arvidsson ger den gyllene regeln klart svar härpå: ”Det torde knappast idag råda någon tvekan om att de allmänt gällande tolkningsprinciperna om hur intern svensk rätt förhåller sig till dubbelbeskattningsavtal även avser avtalsbestämmelsen om vinstjustering”.¹⁶⁰ I den mån avtalets armlängdsregel är snävare än den interna korrigeringsregeln kan den senare alltså inte tillämpas fullt ut eftersom avtalets inskränker intern rätt. Om avtalets regel är vidare kan å andra sidan inte heller denna tillämpas till fullo eftersom avtalets inte kan utvidga det anspråk som följer av den snävare interna regeln. Riksskatteverket verkar instämma i det sistnämnda, åtminstone vad avser diskrepansen mellan reglerna i kravet på bevisningens styrka: ”Det skulle kunna inträffa att en prisjustering ifrågasätts enligt KL [numera IL] men omöjliggörs enligt skatteavtal”.¹⁶¹

Sundgren är av en annan åsikt. Enligt honom tillhör avtalens armlängdsregler de skatteflyktsbestämmelser som inte alls är underkastade den gyllene regeln. En faktor som skulle tala för synsättet är att regeln inte behandlar huruvida inkomsten är skattepliktig eller ej, utan endast hur den skattepliktiga inkomsten skall beräknas: ”Man kan inte gärna tala om att utvidga någons skattskyldighet genom att återställa den skattepliktiga inkomsten till en nivå den rätteligen skulle ha haft från början om inte den skattskyldige själv avvikit från armlängdsprincipen”.¹⁶² Vidare påpekar Sundgren bl a att armlängdsreglerna inte handlar om att undanröja internationell *juridisk* dubbelbeskattning, d v s det faktum att samma inkomst beskattas två gånger hos samma subjekt (jfr definitionen ovan 7.2.1). Det är snarare fråga om internationell *ekonomisk* dubbelbeskattning, d v s att samma inkomst beskattas två gånger men hos olika subjekt. ”Denna dubbelbeskattning uppstår inte p g a överlappande skatteanspråk staterna

¹⁵⁸ Arvidsson 1990 s 182f

¹⁵⁹ Art 9 i det svensk-israeliska avtalet, inkorporerat genom Kungl. Maj:t kungörelse (1960:617) om tillämpning av ett mellan Sverige och Israel den 22 december 1959 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet

¹⁶⁰ Arvidsson 1990 s 186

¹⁶¹ IHL s 201

¹⁶² Sundgren 1991 s 404. Se även Sundgren 1992 s 289

emellan. Om prissättningen är riktig från början uppkommer inga problem” anser han.¹⁶³ Att tillämpa den gyllene regeln är då inte aktuellt. Den konkreta följderna av att den gyllene regeln inte gäller dubbelbeskattningsavtalens armlängdsregler är att man kan välja den av 14 kap 19 § IL och det aktuella avtalets motsvarande regel som ger bäst resultat. Det skulle enligt Sundgren förklara varför man överhuvudtaget sluter avtal med en regel som är vidare än den interna motsvarigheten.¹⁶⁴

Sundgren framför onekligen en del intressanta synpunkter. Trots det finns det invändningar att framföra. På det mer tekniska planet motsätter jag mig kategoriseringen av avtalens armlängdsregler. Jag anser nämligen att reglerna faktiskt tillhör den typen av regler som berör fördelningen av beskattningsrätten.

Utgångspunkten är att det värde som förts över till den utländska parten kommer att beskattas i Sverige med stöd av intern rätt, i det här fallet genom en inkomstjustering enligt 14 kap 19 § IL. Det förutsätter att det är två separata företag, d v s rättssubjekt, som agerar. Samtidigt kommer den utländska parten att beskattas för värdet i sitt hemland enligt dess interna rätt. Samma värde beskattas alltså två gånger, d v s värdet dubbelbeskattas. Ett representativt dubbelbeskattningsavtal bygger i normalfallet på OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. I Art 7 anges hur inkomst av rörelse skall beskattas. Då det rör sig om två separata företag beskattas företagen i sina respektive domicilländer. Eftersom Art 7 befäster Sveriges rätt att beskatta den överförande parten respektive den andra statens rätt att beskatta den mottagande parten, beskattas värdet fortfarande två gånger. Dubbelbeskattningen undanröjs istället genom Art 9, som alltså får karaktären av särreglering i förhållande till Art 7. Nödvändigheten av Art 9 motiveras alltså med att det rör sig om två subjekt, eftersom endast Art 7 annars hade tillämpats på respektive subjekt med en olöst dubbelbeskattning som följd.¹⁶⁵

Genom en armlängdsregel i kombination med förpliktelse till kompenserande rättelse är det således uppenbart att avtalet reglerar vilken av staterna som skall ha rätt att beskatta värdet respektive vilken stat som skall avstå att beskatta samma värde. Regeln skulle därmed falla under den gyllene principen.

På det mer principiella planet anser jag att Sundgrens resonemang om att man kan välja den av 14 kap 19 § IL och det aktuella avtalets motsvarighet som är bäst lämpad ur skatteflyktssynpunkt —i praktiken alltså den vidaste av de två— inte håller. Jag skulle

¹⁶³ Sundgren 1991 s 405. Se även Sundgren 1992 s 288f

¹⁶⁴ Sundgren 1991 s 407. Att man sluter snävare avtal blir med Sundgrens tolkning mindre begripligt, men Sundgren misstänker att det beror på att man vill begränsa möjligheten till s k kompenserande rättelse (se vidare om detta 7.2.5)

¹⁶⁵ Ett problem blir emellertid hur man regeltekniskt skall förklara att dubbelbeskattningsavtalet skall tillämpas överhuvudtaget. Respektive företag har inte ens från början blivit föremål för beskattning i mer än en stat. Det är själva värdet som beskattats i mer än en stat. Enligt definitionen ovan i avsnitt 7.2.1 skulle det inte utgöra en internationell dubbelbeskattning varför man skulle kunna hävda att ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal ej skall tillämpas. Internationell dubbelbeskattning definieras dock på vissa håll som en situation ”då en och samma person *eller ett och samma skattesubjekt* (inkomst, förmögenhet o.s.v) på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit under om under i övrigt lika förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats i endast en av staterna” (min kurs.), Sandström 1947 s 27

därvid vilja anknyta till vad som sagts ovan om den gyllene principens rättsgrund. Om avtalet är snävare följer det av lex specialis-principen att avtalet går före. Om avtalet är vidare kan man emellertid inte använda nyssnämnda princip. Att låta avtalet utvidga den beskattningsrätt som följer av intern rätt strider enligt min mening mot lagstiftningens grunder; det uttalade syftet med ett dubbelbeskattningsavtal är nämligen att undanröja den utökade skattebelastningen, inte att utvidga den. Av det följer att intern rätt går före trots att avtalets bestämmelse är generösare. I det här sammanhanget kan påminnas om att orsaken till 1965 års lagändring var att den interna regeln ansågs vara för snäv för att den beskattningsrätt avtalen tilldelade Sverige skulle kunna utnyttjas till fullo. Det verkar därmed inte råda något tvivel om regeringens inställning till problemet.¹⁶⁶

7.2.4 Uttagsbeskattningsreglerna

Uttagsbeskattningsreglerna har ingen direkt motsvarighet i dubbelbeskattningsavtalen. Att utröna effekterna av sådana avtal blir alltså till skillnad från korrigeringsregeln betydligt mer komplicerat än en jämförelse mellan de interna reglerna och korresponderande avtalsregler. I princip krävs för att man skall kunna dra några slutsatser att man utreder hur avtalets allmänna regler ställer sig till den aktuella uttagsituationen.

Om uttagsbeskattning skett i Sverige och samma värde beskattats även i en annan stat får man naturligtvis i vanlig ordning bedöma om ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal mellan de inblandade staterna undanröjer dubbelbeskattningen. Har uttagsbeskattning skett rör det sig om inkomst av näringsverksamhet, och inkomsten faller då generellt sett under kategorin inkomst av rörelse i dubbelbeskattningsavtalen. I normalfallet behandlas inkomst av rörelse i Art 7, så även i OECDs modellavtal. Där anges vilken stat som skall ha rätt att beskatta inkomsten.

Man bör kunna skilja på två situationer. Det kan för det första röra sig om en situation där två separata juridiska personer är inblandade. Så är fallet endast om uttagsbeskattning sker med stöd av 22 kap 3 § IL, eftersom de andra uttagsituationerna berör fall där det rör sig om ett och samma rättssubjekt. Om en försäljning av en tillgång sker till underpris till en utländsk part kommer den svenska parten att uttagsbeskattas med stöd av intern rätt, i det här fallet 22 kap 3 § IL. När den utländska parten realiserar tillgången, t ex genom en försäljning, kommer den att beskattas för övervärdet enligt hemlandets interna rätt. Samma värde beskattas alltså två gånger, men hos olika subjekt. Enligt modellavtalets Art 7 är det företagets domicilland som har rätt att beskatta företagets inkomst av rörelse, för såvitt det inte rör sig om en inkomst som är hänförlig till ett fast driftsställe i den andra inblandade staten. Resultatet av det tycks i den här situationen

¹⁶⁶ Sundgren hade underkänt min sistnämnda slutsats. Han anser att lagstiftaren själv framhåller att den gyllene regeln inte gäller korrigeringsregeln. Han hänvisar bl a till propositionen till det nya dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna där det sägs att "[b]estämmelserna i punkt 1 innebär givetvis inte någon inskränkning i möjligheterna att vidta en justering enligt intern svensk lagstiftning", prop 1991/92:62 s 45 samt Sundgren 1992 s 290. Jag undrar om Sundgren då anser att 1965 års lagändring var onödig, samt hur han ställer sig till att Sverige står under folkrättsligt ansvar att följa dubbelbeskattningsavtalet

vara att avtalet befäster Sveriges rätt att beskatta den överlåtande parten (genom uttagsbeskattning) och den andra statens rätt att beskatta den förvärvande parten (genom beskattning vid realisationen).

Dubbelbeskattningen undanröjs till synes alltså inte av avtalet. Det är emellertid inte uteslutet att modellavtalets Art 9 är tillämplig på situationen. 22 kap 3 § IL bygger inte på armlängdsprincipen och kan därför inte sägas direkt relatera till Art 9 på samma sätt som korrigeringsregeln. I praktiken kan situationen ovan trots allt falla in under rekvisiten i Art 9. I så fall avgör Art 9 vilken stat som skall ha rätt att beskatta värdet och vilken stat som skall avstå från beskattning för att istället göra en kompenserande rättelse. Det föreligger otvivelaktigt handelsförbindelser som avviker från vad oberoende parter skulle ha avtalat, men som ytterligare förutsättning jämfört med 22 kap 3 § IL krävs att ekonomisk intressegemenskap föreligger. Oftast torde så vara fallet eftersom man kan anta att det saknas incitament att genomföra en värdeöverföring genom underprisförsäljning annars.

Samtidigt kan erinras om de fall som ligger utanför definitionen av ekonomisk intressegemenskap, t ex där relationen består av köpoptioner (se vidare 7.5.1.6). Eftersom definitionen i modellavtalets Art 9 till skillnad från 14 kap 20 § IL är uttömmande¹⁶⁷ omfattas en sådan situation inte av möjligheten till inkomstjustering enligt Art 9.¹⁶⁸

För det andra måste tas i beaktande att uttagsbeskattning kan ske i vissa fall där det rör sig om ett och samma rättssubjekt. Oftast rör det sig då om förehavanden mellan en huvudverksamhet och dess filial. Så är exempelvis fallet om uttagsbeskattning sker med stöd av 22 kap 5 § 5 p IL, där det är fråga om att föra över tillgångar från en del av verksamheten till en annan.¹⁶⁹ Enligt modellavtalets Art 7 har domicillandet rätt att beskatta huvudverksamheten. Källstaten å sin sida har rätt att beskatta den del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftsstället i det landet. Uttagsbeskattning kommer vid överföringen under givna förutsättningar att ske med stöd av 22 kap 5 § 5 p IL. När den mottagande delen senare realiserar tillgången kommer den att beskattas för värdet enligt källstatens interna rätt. Värdet kommer alltså att beskattas två gånger.

Det bör poängteras att dubbelbeskattningsproblemet endast inträffar då värdena lämnar svensk skattejurisdiktion. Det är bara i sådana fall uttagsbeskattning utlöses, i enlighet med reglernas konstruktion. Skall värdet även fortsättningsvis beskattas i Sverige har uttag inte skett och värdet beskattas bara en gång, nämligen vid avyttringen till tredje man. Så är fallet om överföringen sker till en filial i ett land med vilket Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal.

¹⁶⁷ Aldén s 151

¹⁶⁸ Frågan är vad den gyllene regeln har för effekt därpå. Eftersom utrymme för inkomstjustering saknas enligt Art 9 innebär det en inskränkning i förhållande till 22 kap 3 § IL. Uttagsbeskattning skulle då inte kunna ske. Samtidigt finns dock rätten att beskatta enligt Art 7. Vad som gäller blir alltså en fråga om relationen mellan Art 7 och Art 9

¹⁶⁹ Det kan dock tänkas att överföring sker till en del av näringsverksamheten som inte konstituerar ett fast driftsställe. Det är inget problem eftersom beskattningen av den delen helt sker tillsammans med huvudverksamheten

Frågan är om den dubbelbeskattning som uppstått kan lösas redan med stöd av den resultatallokeringsregel som finns i modellavtalets Art 7. Källstaten har bara rätt att beskatta så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftsstället. I Art 7.2 avgörs vad som är hänförligt till det sistnämnda. Driftsstället skall behandlas som om det vore ett fristående företag som handlar med huvudverksamheten, en princip som kan betecknas som en armlängdsprincip.¹⁷⁰ Eftersom tillgången efter överföringen finns i det fasta driftsstället kan tillgången hänföras dit. Hade överföring skett till ett fristående företag hade man nämligen hänfört tillgången till det företaget. Eftersom tillgången inte hänförts till huvudverksamheten bör beskattning inte kunna ske där, och någon dubbelbeskattning skulle då inte heller uppstå.

Regeln illustreras av RÅ 1993 ref 29. En person hade ett fast driftsställe i USA som bedrev rörelse med en travhäst. Hästen dog och försäkringsersättning utbetalades. Vid utbetalningen fanns det fasta driftsstället inte kvar. Trots det ansågs inkomsten vara hänförlig dit. Effekten av att inkomsten inte allokerades till huvudverksamheten blev enligt avtalet att beskattning inte skulle ske i Sverige.

Ett problem är att det rör sig om två olika tillfällen. Vid tidpunkten för uttagsbeskattningen är tillgången inte hänförlig till det fasta driftsstället utan till huvudverksamheten. Problemet tycks därför inte kunna lösas enligt modellavtalets Art 7.2.

Motsvarande problem med beskattning av samma värde i två olika stater uppkommer även vid de andra uttagssituationer som finns i 22 kap 5 § IL.

7.2.5 Kompenserande rättelse

7.2.5.1 Korrigeringsregeln

Ett område av utomordentlig vikt är frågan om kompenserande rättelse. Dubbelbeskattningsavtal som baseras på Art 9.1 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital ger en avtalsslutande stat rätt att, med stöd av intern rätt, justera upp ett inhemskt företags resultat på grundval av att värden förts över till ett närstående företag i den andra avtalsslutande staten. Samma värde tas samtidigt upp vid den löpande beskattningen av det närstående företaget i utlandet med stöd av det landets interna rätt. I realiteten innebär modellavtalets Art 9.1 att man skapar en internationell ekonomisk dubbelbeskattning.

För att undvika den här högst menliga effekten har bestämmelsen kopplats till en föreskrift i modellavtalets Art 9.2 om kompenserande rättelse. Art 9.2 innebär följande. I det fall en stat har räknat upp ett inhemskt företags inkomst med stöd av Art 9.1 och samma inkomst har beskattats hos det närstående företaget i den andra staten, skall denna andra stat göra en vederbörlig nedjustering av det senare företagens skatt. Det kan ske på två sätt. För det första kan skattereduktionen bestämmas till samma belopp som

¹⁷⁰ Pedersen s 169

den skatt den uppjusterande staten påfört den överförande parten. För det andra kan reduktionen bestämmas genom att den nedjusterande staten räknar om det egna företags inkomst genom en korrigering i enlighet med vad som är armlängdspris.¹⁷¹

Förfarandet är emellertid inte problemfritt. En stat som använder sig av den första metoden är helt utlämnad till den andra statens bedömning, vilken naturligtvis är baserad på det landets interna rätt. Man kan förutsätta att det inte är eftersträvansvärt, eftersom man gör avkall på den skattejurisdiktionella suveräniteten. Problemet med den andra metoden är att de båda staterna i praktiken kan göra två olika bedömningar av vad som är rätt armlängdspris. En rättelse enligt Art 9.2 behöver endast göras om ”inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag”. I den här passusen ligger att den stat som skall utföra rättelsen har rätt att självständigt bedöma hur stor inkomst som skulle ha tillkommit respektive företag. Av detta följer menar OECD att ”a corresponding adjustment is mandatory only if, and to the extent that, the relevant tax authorities agree with the adjustment of the price made by the tax authorities in the first State”.¹⁷² En kompensande rättelse behöver alltså endast göras i den mån den anses berättigad.

Konsekvensen av att två stater bedömer armlängdspriset olika har antytts ovan i samband med behandlingen av principerna för marknadsvärdesbedömningen, se ovan 7.1.1. En diskrepans i armlängdsprisbedömningen leder till en omotiverad merbeskattning i fall då uppjusteringen är större än nedjusteringen p g a att samma bedömningsgrunder inte tillämpats.

OECD anser förvisso att det är de skattskyldiga själva som bär huvudansvaret för att undanröja den negativa effekten genom att helt sonika tillämpa armlängdspris sinsemellan.¹⁷³ Man anser dock att problemen i viss mån bör kunna lösas med en ömsesidig överenskommelse. Det rör sig alltså om det speciella rättsmedel som förespråkas i modellavtalets Art 25. OECD är dock medvetet om institutets svagheter: bl a finns endast en skyldighet att förhandla, inte en skyldighet att nå en överenskommelse och att följa en eventuell uppgörelse.¹⁷⁴ Andra nackdelar är att de skattskyldiga inte är direkt delaktiga i processen, samt att det kan tänkas leda till betungande tidsutdräkt.

Inom de Europeiska gemenskaperna har man antagit ett direktiv¹⁷⁵ som syftar till en mer effektiv konfliktlösning mellan staterna i de här frågorna. I stora drag går det hela ut på att en rådgivande kommitté skall bedöma saken enligt konventionens Art 4, som är en direkt kopia av Art 9 i OECDs modellavtal. Därefter skall de inblandade skattemyndigheterna enligt Art 12 besluta i ärendet. De kan då avvika från kommitténs förslag om de är eniga, annars måste de följa det. Konventionen införlivades i svensk rätt genom Lag (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid

¹⁷¹ OECD 1984 p 23s 15

¹⁷² OECD 1984 p 24 s 16

¹⁷³ OECD 1984 p 115(a)(i)

¹⁷⁴ OECD 1984 p 34 s 17

¹⁷⁵ Direktiv 90/436/EEC

justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap, efter förslag i proposition 1998/99:118.

7.2.5.2 Uttagsbeskattningsreglerna

Uttagsbeskattningsreglerna bygger som nämnts inte på armlängdsprincipen och kan inte påstås korrespondera med modellavtalets Art 9.1. Det har dock tidigare antytts att det inte kan uteslutas att uttag enligt 22 kap 3 § IL under vissa förutsättningar kan sammanfalla med rekvisiten i Art 9.1. I så fall kan kompenserande rättelse i enlighet med Art 9.2 göras.

Övriga uttagsbeskattningsregler har ingen motsvarighet i Art 9. Möjligheten till kompenserande rättelse finns inte i den typen av situationer.

Ett närliggande område är frågan om tillgångarnas skattemässiga värde förändras där en uttagsbeskattning har skett. Dubbelbeskattningsproblemet har ovan beskrivits som en situation där övervärdet beskattas vid uttaget eftersom tillgångarna anses avyttrade till marknadsvärdet, samtidigt som samma övervärde återigen beskattas då tillgångarna avyttras till tredje man. Det är i situationer där det skattemässiga värdet inte förändras, d v s där ingångsvärdet är det samma vid uttaget som vid avyttringen till tredje man, den ökade skattebelastningen uppstår. Man kan emellertid anse att ingångsvärdet vid avyttringen till tredje man skall vara marknadsvärdet eftersom tillgångarna vid uttaget ansetts avyttrade till det värdet, men det är ingalunda klart vad som är gällande rätt. Om ingångsvärdet dock justeras i så motto uppstår ingen merbeskattning.

Det är alltså en fråga om huruvida kontinuiteten upprätthålls eller inte. Vilket ingångsvärde som skall tillämpas efter en inträffad uttagsbeskattning är inte helt klart enligt gällande rätt ens när det gäller rent inhemska förhållanden. Frågan diskuterades i företagsskatteutredningen SOU 1998:1 men ledde aldrig till lagstiftning bl a eftersom Riksskatteverket motsatte sig förslaget. Den utredning som tillsattes genom Dir 1998:55 har till uppgift att undersöka saken närmare. Utredningen, Fi 1998:10 Utredningen om vissa företagsskattefrågor, skall vara klar den 31 december 2000. Betänkandet kommer dock enligt uppgift inte lämnas över förrän i början av februari 2001.

När det gäller det internationella perspektivet är det intressant vilket ingångsvärde staten med det överlappande skatteanspråket åsätter tillgångarna eftersom det är i den staten tillgångarna kommer att beskattas vid avyttringen till tredje man. Det är i princip upp till varje land att enligt dess interna rätt avgöra den saken.¹⁷⁶ Några regler därom finns normalt inte i dubbelbeskattningsavtalen. Persson Österman påminner om att "[r]ent allmänt har dock denna andra stat åtagit sig att inte använda sin beskattningsmakt gentemot Sverige på ett sådant sätt att internationell dubbelbeskattning inträder. Skulle en sådan inträda kan denna lösas genom en s.k. ömsesidig överenskommelse".¹⁷⁷

¹⁷⁶ Persson Österman i SkN 1996 s 275, s280

¹⁷⁷ Persson Österman i SkN 1996 s 275, s280

I RÅ 1999 ref 19 förelåg en situation som också gällde frågan om vilket värde tillgångarna skall åsättas i landet med det överlappande skatteanspråket, vilket i det här fallet var Sverige. Tillgångarna ägdes av en person som var skattskyldig i Sverige, men tillgångarna fanns och beskattades i Danmark enligt gällande rätt där. Bl a hade avskrivningar gjorts enligt dansk rätt. Det nya sammordiska dubbelbeskattningsavtalet medförde en förändring i så motto att tillgångarna, som tidigare inte hade beskattats i Sverige enligt det gamla avtalet, nu omfattades av svensk beskattningsrätt. Frågan gällde vilket värde tillgångarna skulle åsättas vid beskattningen i Sverige. Enligt skatterättsnämnden, vars beslut regeringsrätten senare anslöt sig till, skulle ingångsvärdet vara marknadsvärdet. Nämnden grundar sitt ställningstagande på den regel som idag finns i 18 kap 7 § IL. Enligt nämnda stadgande skall anskaffningsvärdet vara marknadsvärdet om tillgångarna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Den skatterättsliga effekt som inträffat p g a det nya skatteavtalet kunde inte jämföras med ett sådant fång. Några skattemässiga avskrivningar att ta hänsyn till hade inte heller gjorts enligt svensk rätt eftersom tillgångarna inte tidigare beskattats här. Dessutom ger uttagsbeskattningsreglerna liksom 18 kap 7 § IL ”uttryck för den allmänna principen att beskattning skall —om inte annat särskilt angivits— ske med iakttagande av tillgångarnas verkliga värde. — — — Marknadsvärdena vid denna tidpunkt skall därför utgöra anskaffningsvärdena”.

Effekten av det nya skatteavtalet var för Danmarks del att värdena försvann ut ur Danmark eftersom de framgent skulle beskattas i Sverige. För det fall Danmark har en motsvarighet till 22 kap 5 § 4 p IL hade någon typ av avskattning skett där. Utgången i RÅ 1999 ref 19 innebär då att någon merbeskattning av den typ som diskuterats i det här avsnittet inte inträder för den skattskyldiges del.

Man kan inte konstatera annat än att möjligheterna att undvika dubbelbeskattning genom justering av ingångsvärdet är ordentligt bräckliga, på gränsen till obefintliga. Man kan fråga sig vad staten med det konkurrerande skatteanspråket har för incitament att genom en ömsesidig överenskommelse bestämma ingångsvärdet till marknadsvärdet om det inte redan följer av dess interna rätt. De förlorar skatteunderlag på en sådan uppgörelse. Saken liknar en kompenserande rättelse men här finns inte ens en uttrycklig avtalsregel som medför någon skyldighet.

7.2.6 Slutsatser

Man kan nog konstatera att övervägande skäl talar för att dubbelbeskattningsavtalens armlängdsregler är underkastade den s k gyllene regeln. Jag skulle vilja betona att det är den rimligaste tolkningen med tanke på skatteavtalens övergripande ändamål, d v s att undanröja den utökade skattebelastningen, inte att utvidga den.

Men i såfall skulle det betyda att den interna korrigeringsregelns utformning i mångt och mycket ter sig mindre lyckad eftersom den gyllene regeln leder till begränsningar. Konsekvensen av det kan tyckas vara att 14 kap 19 § IL är mindre effektiv än

uttagsbeskattningsreglerna. De sistnämnda tycks nämligen i samspelet med skatteavtalen ge ett mycket säkrare skydd för det svenska beskattningsunderlaget.

Man kan ändå klart konstatera att dubbelbeskattningsavtalens inverkan ger en klart bättre effekt i en situation där korrigeringsregeln tillämpats internt. Det beror på att det trots allt föreligger symmetri mellan den interna regeln och avtalens motsvarighet. Den interna regeln bygger onekligen på samma grunder som avtalens motsvarigheter samt OECDs rekommenderade norm, och man kan därför utgå ifrån att det föeligger en viss harmoni som leder till ett någorlunda tillfredsställande resultat i en dubbelbeskattningsituation.

Uttagsbeskattningsreglerna är överhuvudtaget inte synkroniserade med avtalens inverkan på beskattningen. En situation där uttagsbeskattning inträffat enligt intern rätt får därför i en dubbelbeskattningsituation ett resultat som uppenbart haltar rättsligt sett. Bristen på samspel med reglerna i avtalen framgår vidare med all önskvärd tydlighet då det gäller möjligheten till kompenserande rättelse. Det måste anses vara en graverande nackdel att det till stora delar är oklart om en kompenserande rättelse kan ske och om den ökade skattebelastningen överhuvudtaget kan undanröjas.

Slutsatsen måste bli att korrigeringsregeln är det alternativ som otvivelaktigt fungerar bäst när det gäller förhållandet till dubbelbeskattningsavtalsrätten.

7.3 Affärsmässighetsbedömningen

7.3.1 Korrigeringsregeln

Enligt 14 kap 19 § 1 st 3 p IL kan en inkomstjustering med stöd av korrigeringsregeln endast ske om det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen mellan de inblandade parterna. En värdeöverföring till ett närstående bolag kan således betraktas som helt legitim om den grundas på annat än att parterna är relaterade. Det som krävs är med andra ord att värdeöverföringen är affärsmässigt betingad.

Vid bedömningen av om värdeöverföringen kan legitimeras på grund av affärsmässiga skäl skall man anlägga ett företagsekonomiskt perspektiv.¹⁷⁸ Utförligare vägledning om vad som kan accepteras ges i motiven. Som enklare exempel har bl a nämnts underprissättning vid marknadsintroduktion — d v s att man introducerar en ny vara på en befintlig marknad eller en befintlig vara på en ny marknad— eller p g a en viss utsatthet för konkurrens (se vidare 4.2.6).¹⁷⁹ I 1965 års proposition anslöt man sig till den närmare utveckling av ämnet som gjorts i det betänkande som tidigare lagts fram. I betänkandet ansågs att underprissättningen ”kan vara nödvändig för att möjliggöra för dotterföretaget att bygga upp en marknad i utlandet. — — — I den mån den låga

¹⁷⁸ Arvidsson 1990 s 153

¹⁷⁹ Prop 1982/83:73 s 11

prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader kan någon erinran mot prissättningen inte göras. Moderbolaget skulle haft samma kostnader, om försäljningen skett utan dotterbolaget såsom mellanhand”.¹⁸⁰ Den enda yttre gräns som anges tycks vara att det skall röra sig om löpande kostnader; moderföretaget skall t ex inte kunna finansiera dotterföretagets anläggningstillgångar.¹⁸¹

Det kan dessutom noteras att försiktighet skall iakttas vid bedömningen. Det angavs tidigare direkt i lagtexten, men har nu tagits bort. Departementschefen var dock noga med att påpeka att någon ändring i sak inte åsyftades därmed.¹⁸² I RÅ 1984 1:16 samt RÅ 1991 ref 107 fastslog regeringsrätten detsamma.¹⁸³

Området för de avvikelser som accepteras verkar alltså vara påfallande brett. Det tycks finnas betydande möjligheter till värdeöverföringar genom att till gagn för dotterbolaget finansiera dess verksamhet i viss utsträckning. Det gäller naturligtvis i synnerhet eftersom försiktighet skall iakttas. Jag ansluter mig i princip till synsättet att man skall kunna se genom fingrarna med kostnader som moderbolaget hade haft om det självt stått för verksamheten exempelvis genom en filial i utlandet. En koncerns organisatoriska struktur skall enligt neutralitetsprincipen i regel inte påverkas av skattemässiga överväganden. Samtidigt innebär synsättet de facto att man obehindrat för över värden till ett subjekt som inte är skattskyldigt i Sverige. För att beskattningsunderlag inte skall gå förlorat bör principen kompletteras. Enligt Arvidsson gäller att det är ”det svenska företaget som på sikt skall gagnas och således inte i första hand själva koncernen”.¹⁸⁴

Intressant i det här avseendet är utgången i RÅ 1994 ref 85. Ett moderbolag hade i rättsfallet givit ett dotterbolag i vårt östra grannland ett marknadsföringsbidrag vid introduktionen av en ny produkt samt även underlåtit att debitera dotterbolaget hyra, leasing och royalty. Situationen var sådan att dotterbolaget var ett renodlat försäljningsbolag och moderbolaget var ett tillverkande bolag. Eftersom en lyckad marknadsföring kunde räknas leda till ökad försäljning för moderbolaget ansåg regeringsrätten att marknadsföringsbidragen var avdragsgilla såsom utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster, 16 kap 1 § IL. Av samma skäl ansåg man att underlåtenheten att debitera hyra, leasing och royalty var affärsmässigt motiverad, varför inkomstjustering med stöd av korrigeringsregeln inte kunde ske.¹⁸⁵ Här uttrycker man alltså ett krav på att värdeöverföringen indirekt skall vara till gagn även för den överförande parten, något som får anses vara motiverat.

Frågan kom upp långt tidigare ett mål som även det är av intresse här. I RÅ 1984 1:16 hade ett moderbolag lämnat flera lån till ett utländskt dotterbolag utan att betinga sig ränta. Dotterbolaget var under uppbyggnad och lånen skulle bli användas till anskaffning av maskiner. Regeringsrätten uttalar, med direkt hänvisning till förarbetena,

¹⁸⁰ SOU 1964:29 s 115

¹⁸¹ SOU 1964:29 s 115

¹⁸² Prop 1982/83:73 s 12

¹⁸³ RÅ 1984 1:16 s 64 samt RÅ 1991 ref 107 s 353

¹⁸⁴ Arvidsson 1990 s 153

¹⁸⁵ RÅ 1994 ref 85 s 347

att ”omständigheterna vid moderbolagets försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att moderbolaget måste anses ha haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader”.¹⁸⁶ Det här tycks alltså vara ett rent skolexempel på rättstillämpning när den är som bäst. Det mesta tycks stämma materiellt med vad som får anses vara gällande rätt på området. Det intressanta är att affären trots allt inte blev till gagn för moderbolaget eftersom man helt missbedömt lönsamhetsutvecklingen, samt att det gällde finansiering av anläggningstillgångar. Det skulle alltså vara utan betydelse enligt regeringsrätten.

I det här sammanhanget är det av intresse att påpeka att det enligt 14 kap 19 § IL skall föreligga ett kausalsamband mellan prisavvikelse och resultateffekt. Det är nämligen inte givet att en prisavvikelse leder till ett lägre resultat; i praktiken kan det rakt motsatta ofta vara ett faktum, d v s att en avvikelse från marknadspriset istället leder till ett högre resultat. En inkomstjustering med stöd av korrigeringsregeln är då inte aktuell. Förhållandet mellan rekvisiten är ”så pass starkt att det innebär att man aldrig kan studera respektive rekvisit isolerat för sig självt”.¹⁸⁷ Även OECD har uppmärksammat frågan och poängterar att det ofta handlar om att göra bedömningen per varugrupp istället för per enskild vara: ”An enterprise may find it necessary to sell some products at less than the market price or even supply them free in order to make a higher profit on its sales of products overall to the same buyer. A clothing enterprise may, for example, make loss on its small and large garments in order to be able to sell a complete range and make its profits from the medium sizes”.¹⁸⁸

7.3.2 Uttagsbeskattningsreglerna

För uttagsbeskattningens del gäller enligt 22 kap 3 § IL att en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet anses som uttag om det inte är affärsmässigt motiverat. Något uttag föreligger alltså överhuvudtaget inte om underprissättningen är affärsmässigt betingad.

Även beträffande den här regeln ges vägledning i motiven till lagstiftningen, om än dock i betydligt blygsammare format. Kravet för accepterad avvikelse är att det skall vara ”långsiktigt fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris” än marknadspriset, t ex vid upparbetandet av en affärsrelation.¹⁸⁹

Förutsättningen för undantag torde således vara att det är företagsekonomiskt lönsamt att avvika från marknadspriset.¹⁹⁰ Paralleller kan alltså dras till vad som gäller beträffande korrigeringsregeln, d v s att det skall antas kunna leda till vidare inkomster. En avgörande skillnad måste vara att det inte torde finnas utrymme för att ett bolag gynnar ett

¹⁸⁶ RÅ 1984 1:16 s 64

¹⁸⁷ Arvidsson 1990 s 154

¹⁸⁸ OECD 1979 p 41 s 29f

¹⁸⁹ Prop 1998/99:15 s 166

¹⁹⁰ Ironiskt nog anges dock att uttag inte skett om överlåtaren gjort en dålig affär trots att det knappast kan vara långsiktigt fördelaktigt eller ens affärsmässigt motiverat, prop 1998/99:15 s 292

närstående företag får att sedan indirekt dra nytta därav. Uttalandet antyder enligt min mening att det endast är egen handel med utomstående som avses, d v s att vinsterna genom förfarandet direkt kommer aktören till godo. Det framgår i viss mån av att det skall röra sig om en affärstransaktion; man kan inte sägas göra affärer på samma sätt med ett närstående bolag. I exemplet talar man dessutom om att arbeta upp en affärsrelation till en kund.

Av intresse är att någon försiktighetsbedömning inte förekommer vid avgörandet enligt det här aktuella stadgandet.

Det finns i 22 kap 3 § IL ingen motsvarighet till korrigeringsregelns krav på kausalsamband mellan prisavvikelse och resultat effekt. Det beror på att 22 kap 3 § IL är inkomstorienterad, d v s regeln är tillämplig så snart en inkomst¹⁹¹ uteblivit. Korrigeringsregeln däremot är resultatorienterad, d v s regeln är tillämplig om resultatet —det som återstår när utgifter dragits från inkomster— blivit lägre. Aldén erinrar om att det är den aktuella transaktionens påverkan på resultatet som står i fokus, inte om resultatet minskats totalt sett; i annat fall hade en utgiftsminskning helt utan samband med den inkomstminskning transaktionen orsakat resulterat i att något ingripande med korrigeringsregeln inte kunnat göras.¹⁹²

7.3.3 Slutsatser

Sammanfattningsvis kan sägas att lagtexten i vare sig korrigeringsregeln eller uttagsbeskattningsreglerna definierar vad som kan anses affärsmässigt. Man måste därmed gå till motiven för lagstiftningen för att få vägledning. Som ovan antytts blir bedömningen därvid generösare vid korrigeringsregeln. Det beror på att propositionen nämligen ger stöd för att underlåta justering där överföringen är till direkt gagn för ett närstående bolag men kan väntas bli till indirekt nytta även för den överförande parten själv. Motsvarande uttalanden beträffande uttagsbeskattningen ger inte på något sätt uttryck för någon liknande möjlighet finansiera ett närstående bolags verksamhet oavsett om det sedermera blir till nytta för överlåtaren själv. Det anges endast att det är aktören själv som skall gynnas. I uttagssituationer finns inte heller någon anmaning till försiktighet likt den som gäller vid tillämpningen av korrigeringsregeln.

Den givna slutsatsen av det ovanstående är att uttagsbeskattningen effektivare skyddar det svenska beskattningsunderlaget eftersom bedömningen av vilka transaktioner som är affärsmässiga, och som därmed utesluter justering, är striktare.

Korrigeringsregeln är däremot betydligt mer anpassad till behovet av internationella omstruktureringar och etableringar. Det är just de situationer som i propositionen

¹⁹¹ I samband med den redaktionella omarbetning som gjordes vid införandet av den nya IL ersattes begreppet intäkt med begreppet inkomst. Det som tidigare benämndes inkomst kallas nu resultat. Ordet kostnad har ersatts med ordet utgift

¹⁹² Aldén s 131

förklaras affärsmässiga under givna förutsättningar. Det måste anses positivt att gällande rätt runt korrigeringsregeln medger att sådan hänsyn tas.

När det gäller kausalsambandet mellan prisavvikelse och resultateffekt måste skillnaden i reglernas konstruktion otvivelaktigt leda till att bedömningen är stiktare vid uttag. Eftersom ett lägre pris ofelaktigt måste leda till lägre inkomst finns vid uttagssituationer ingen möjlighet att beakta faktorer som påverkar resultatet i motsatt riktning. Den möjligheten finns vid korrigeringsregeln. Återigen kan man konstatera att uttagsbeskattningen effektivare förhindrar att värden lämnar svensk skattejurisdiktion. Det finns dock anledning att diskutera om utformningen verkligen är lyckad. Att ett lägre pris kan leda till högre resultat är en faktor som i allra högsta grad är relevant men som alltså lämnas därhän p g a uttagsbeskattningsregelns konstruktion.

7.4 Helhetsbedömning

7.4.1 Korrigeringsregeln

En inkomstjustering med stöd av 14 kap 19 § IL skall inte ske om man i betraktande av eventuella faktorer med kompensatorisk effekt kan anse att någon snedvriden inkomstfördelning mellan de närstående företagen inte skett.

Att det finns möjlighet att företa en helhetssyn där hänsyn tas till kompensations- eller kvittningsinvändningar framgår varken av lagtexten eller förarbetena till regeln. Principen har utmönstrats i rättspraxis.

I RÅ 1979 1:40 hade ett moderbolag lånat ut pengar till sitt dotterbolag utan att betinga sig ränta. Dotterbolagets hela produktion köptes av moderbolaget, och vid en räntedebitering hade man varit tvungen att höja försäljningspriset i motsvarande mån. Eftersom moderbolaget slapp betala det högre priset ansåg man att det kompensterade underlåtenheten att kräva ränta. Korrigeringsregeln skulle därför ej tillämpas.

Även i RÅ 1980 1:59 hade ett moderbolag lämnat ett räntefritt lån, den här gången till ett dotterdotterbolag. Enligt bolaget skulle det räntefria lånet ha medfört att man kunnat tillgodogöra sig inkomster och minska sina utgifter genom licensavgifter, vinster på levererade varor samt åtnjutande av andra fördelaktiga villkor. Det skulle alltså utgöra rimlig förräntning på kapitalet då det ersatte ränteinkomsten. Regeringsrättens majoritet (tre ledamöter mot två) uttalade att bedömningen av om resultatet blivit lägre enligt 14 kap 19 § IL ”kan icke begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att ta ut ränta på lån får t ex antagas kunna förekomma även i förbindelserna mellan två av varandra oberoende näringsidkare, nämligen om motsvarande kompensation ges långivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder”.¹⁹³

¹⁹³ RÅ 1980 1:59 s 183

I RÅ 1991 ref 107 hade det svenska dotterbolaget under en rad år köpt en viss typ av produkt från det utländska moderbolaget. Vissa år hade man betalat ett överpris vilket naturligtvis hade lett till en värdeöverföring. Andra år hade man emellertid betalat underpris och vissa år hade man dessutom betalat marknadspris. Frågan var om en inkomstkorrigering kunde ske med stöd av 14 kap 19 § IL. Regeringsrätten befäste här möjligheten till helhetsvärdering av omständigheterna: ”I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagens affärer med varandra och att därvid beakta bl a transaktioner som har gett eller kan antagas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen ... En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigering inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit”.¹⁹⁴ Någon korrigering skulle inte ske i det aktuella fallet. Det är lätt att förstå att överpris och underpris kan anses utjämnas varandra. Anmärkningsvärt är dock att man bröt igenom principen om beskattningsårets slutenhet då man ansåg att priser enskilda beskattningsår kunde jämnas ut om man ser en längre period som helhet.

Frågan är vilka kraven är för att man skall kunna anse att den annars missgynnade skall anses ha kompenserats. Av rättspraxis kan man utläsa att det i princip skall föreligga någon typ av återbäring av värdena från den annars gynnade parten. Det skall alltså gå en värdeöverföring även i motsatt riktning. Hur återbäringen görs kan kanske variera, men det anses vara en förutsättning att det förekommer affärsaktiviteter mellan bolagen vilka skall gynna det svenska bolagets rörelseresultat.¹⁹⁵ Paralleller kan dras till RÅ 1994 ref 85 där moderbolaget vägrades avdrag för utbetalningar till ett dotterbolag i USA avseende uppbyggandet av den amerikanska marknaden. Eftersom en fabrik skulle anläggas i USA för produktion till den amerikanska marknaden skulle moderbolagets tillverkning inte få någon framtida avsättning vad beträffar försäljning till dotterbolaget.

Man kan fråga sig vilken rättsgrund principen om en helhetssyn baseras på. Det har diskuterats om förfarandet kan betraktas som en kvittning. Enligt Arvidsson föreligger likheter i det ekonomiska resultatet av en kompensations- respektive en kvittningsinvändning.¹⁹⁶ Han anser dock att en kompensationsinvändning vilar på en annan processuell grund, med ett annat bevisvärdekrav.¹⁹⁷ Personligen vill jag varna för en förväxling mellan skatterätt och civilrätt. En kvittning innebär obligationsrättsligt att de båda parterna inte längre står i skuld till varandra. Det blir en sk clearing (avräkning) av de ömsesidiga skulderna. En kompensationsinvändning som är relevant vid tillämpningen av 14 kap 19 § IL har inte någon obligationsrättslig rättsföljd överhuvudtaget; däremot är den skatterättsliga rättsföljden att en tillämpning av 14 kap 19 § IL avstys. En invändning kan i det här sammanhanget utgöra ett avtal om framtida leverans till ett kompenserande pris, i synnerhet eftersom varje beskattningsår inte behöver ses isolerat numera. Enligt mitt sätt att se det går det inte alls att sätta likhetstecken mellan kompensation och kvittning. Kvittningssituationen är utan tvekan snävare, och har en helt annan rättsföljd.

¹⁹⁴ RÅ 1991 ref 107 s 353f

¹⁹⁵ Arvidsson 1990 s 334

¹⁹⁶ Arvidsson 1990 s 330

¹⁹⁷ Arvidsson 1990 s 331

Enligt min mening antyds i RÅ 1991 ref 107 att rättsgrunden för helhetssynen skulle vara rekvisitet resultat effekt i 14 kap 19 § IL. En helhetsvärdering verkar inrymmas i kravet på att resultatet skall ha blivit lägre än det eljest skolat bli: ”Det fordras således att avvikelserna haft en inkomsteffekt [numera resultat effekt] i den mening att den förorsakat en minskning av företagets inkomst [numera resultat]. Räckvidden av detta rekvisit är inte helt klar — — — Vanligen har rekvisitet dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning, vid vilken hänsyn tas till bl a kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen”.¹⁹⁸ Saken påminner om det kausalsamband mellan prisavvikelse och resultat effekt som skall föreligga enligt 14 kap 19 § IL (se vidare om detta 7.3.1). Skillnaden är såvitt jag kan se att den uteblivna negativa resultat effekten i det här fallet inte är direkt relaterad till priset utan till att en värdeöverföring går i motsatt riktning. Den här tänkbara rättsgrunden synes ha mest stöd för sig tycker jag.

Jag undrar om man inte dessutom i viss mån kan hänvisa till korrigeringsregelns ändamål för att motivera att inkomstjustering ej skall ske. Regeln bygger som bekant på armlängdsprincipen. Det kan antas att även oberoende parter hade slutit avtal som mer eller mindre långsiktigt hade inneburit ömsesidiga värdeöverföringar av den här typen. Förfarandet skulle då inte strida mot armlängdsprincipen. Det är för övrigt det som antyds i RÅ 1980 1:59. Wiman anser att det är ”med den utgångspunkten naturligt att tillåta s k setoffs [kompensationsinvändningar]. Därigenom efterliknar man på ett bättre sätt ett oberoende företags situation”.¹⁹⁹ Det kan noteras att OECD accepterar användningar i den utsträckning oberoende parter skulle ha tillämpat samma förfarande i sina överenskommelser med varandra: ”This kind of arrangement is encountered sometimes between unrelated parties and it could not be argued therefore in principle that it is unacceptable between associated enterprises”.²⁰⁰

På vissa håll misstänks helhetsprincipen bygga på den anmaning till försiktighet som finns vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Den skulle då ha indirekt stöd i förarbetena.²⁰¹

De konkreta kriterierna för hur helhetsbedömningen skall gå till är ingalunda klara. Kritik har också riktats mot regeringsrättens avgöranden. Beträffande RÅ 1979 1:40 (se ovan) anser Aldén att det är helt beklämmande att man inte ens utrett om dotterbolagets pris redan var marknadsmässigt eller hur stor vinstmarginalen var. Hade man fått betala ränta kanske man inte hade höjt priset utan accepterat sänkt vinst,²⁰² i såfall hade regeringsrättens argument fallit. Arvidsson å sin sida kritiserar utgången i RÅ 1980 1:59 (se ovan) eftersom det inte finns något påvisbart samband mellan transaktionen och kompensationen.²⁰³ Möjligen har en åtstramning härvid skett genom uttalandet i RÅ 1991

¹⁹⁸ RÅ 1991 ref 107 s 353

¹⁹⁹ Wiman 1987 s 353

²⁰⁰ OECD 1979 p 20 s 18

²⁰¹ Arvidsson 1990 s 334

²⁰² Aldén s 133

²⁰³ Arvidsson 1990 s 329. Det var även av den orsaken de skiljaktiga regeringsråden inte tyckte sig kunna bifalla bolagets yrkanden, RÅ 1980 1:59 s 184

ref 107 där det faktiskt sägs att ett samband krävs (se strax ovan). RÅ 1991 ref 107 väcker också frågan om hur definitiv framtida kompensation skall vara då beskattningsåret inte behöver ses isolerat.

Ytterligare en tveksamhet gör sig gällande. Vad gäller om kompensationen inte kommer från det gynnade bolaget utan från ett tredje närstående bolag? Resultatminskningen p g a ett räntefritt lån till ett dotterbolag kan exempelvis kompenseras av att ett annat utländskt dotterbolag ger fördelaktiga villkor i transaktioner med det annars missgynnade moderbolaget. Enligt Mattsson är det inte osannolikt att det skall beaktas, åtminstone då det gynnade bolaget är ett holdingbolag.²⁰⁴ Jag antar att han grundar det på att ett holdingbolag normalt inte har någon kompensation av direkt intresse att erbjuda, eftersom det saknar reell verksamhet. Aldén anser att det är oklart om kompensation från tredje part skall beaktas.²⁰⁵

För egen del anser jag att det vid första påseende inte kan spela någon roll för Sveriges vidkommande om kompensationen kommer från en tredje part. Invändningen kan tyckas lika relevant eftersom kompensationen får samma skatterättsliga effekt, d v s en neutralisering av transaktionen, som om den kommit från det gynnade bolaget. Om det tredje bolaget finns i ett tredje land uppstår dock ett triangeldrama som avsevärt komplicerar det hela. Vi kan bara avvakta och se utvecklingen i ärendet.

7.4.2 Uttagsbeskattningsreglerna

Någon möjlighet till helhetsbedömning i likhet med vad som förekommer vid tillämpningen av korrigeringsregeln finns inte beträffande uttagsbeskattningsreglerna. Som anförts ovan bygger helhetssynen principiellt sett på att någon typ av återbäring kommer det annars missgynnade subjektet till godo. För det krävs att en återföring av värden från den annars gynnade parten kommer till stånd. En förutsättning är alltså att det finns en förbindelse mellan parterna. Vissa av uttagsbeskattningsreglerna är konstruerade så att uttag skall ske även om uttaget inte föranletts av en förbindelse med annan. Det gäller framförallt då uttagsbeskattning skall ske med stöd av 22 kap 5 § IL, t ex om inkomsten inte längre skall beskattas i Sverige p g a ett dubbelbeskattningsavtal. I dessa lägen är det naturligtvis uteslutet att ta hänsyn till någon form av kompensation eftersom någon sådan i realiteten inte förekommit.

Även i situationer där en relation med ett annat subjekt finns i bakgrunden torde en helhetsvärdering vara utesluten.²⁰⁶ Det finns inget stöd vare sig i lagtext, förarbeten eller rättspraxis för en sådan bedömning av omständigheterna.

²⁰⁴ Mattsson 1982 s 468

²⁰⁵ Aldén s 135

²⁰⁶ Arvidsson 1997 s 527. Att helhetsbedömningen uteslutande gäller korrigeringsregeln går att utläsa ur Arvidssons reaktion mot ett uttalande i SOU 1997:2 angående konkurrensförhållandet mellan de regler som är föremål för granskning i den här uppsatsen. Enligt utredningen skall IL:s allmänna regler, inklusive 22 kap IL, tillämpas i första hand. Arvidsson menar att de särskilda bedömningsgrunder som utkristalliserats beträffande korrigeringsregeln då skulle bli obsoleta. Även Persson Österman anser att en helhetsbedömning inte kan tillämpas vid uttag, Persson Österman i SkN 1996 s 275, s 278

Det finns emellertid situationer där man kan diskutera om kompensationsinvändningar trots allt är relevanta. Det kan mycket väl vara så att en försäljning till underpris enligt 22 kap 3 § IL motiveras av att man i gengäld kan förvärva något av motparten till ett korresponderande underpris. Varken en förmögenhetsminskning eller –ökning har då skett hos någon av parterna, varför situationen borde kunna betraktas som skattemässigt neutral. Icke desto mindre föreligger rättsfaktum —tillgångarna i respektive företag har de facto sålts till ett pris understigande marknadsvärdet— och rättsföljden är uttagsbeskattning, d v s tillgången behandlas som om den avyttrats till marknadsvärdet. Försåvitt förfarandet inte är affärsmässigt motiverat lämnas kompensationsinvändningen alltså utan avseende. Samma sak bör gälla om en rörelseidkare t ex för över en tillgång till en annan näringsverksamhet och får någon typ av utbyte för det, 22 kap 2 § IL. Under alla förhållanden gäller dessutom principen om beskattningsårets slutenhet. Det avsteg från nyssnämnda princip som gjordes i RÅ 1991 ref 107 har knappast någon räckvidd utanför korrigeringsregelns område.

Det saknas alltså rättsgrund för att göra en samlad bedömning av omständigheterna. Frågan är emellertid om de argument som gör sig gällande angående rättsgrunden för korrigeringsregelns helhetsbedömning är relevanta även här.

Anser man att rättsgrunden bygger på kvittningsinstitutet bör det i rimlighetens namn kunna tillämpas även när det gäller uttag. I den mån man anser att en kvittning är av den beskaffenheten att den neutraliserar en värdeöverföring skulle så vara fallet. Man kan dock inte generellt säga det är rättsföljden vid en kvittning. Jag vill återigen höja ett varningens finger. En kvittning kan ha karaktären av betalning för den förvärvade tillgången och i så motto måste den naturligtvis beaktas. Någon annan funktion än en avräkning av den skuld som uppkommit p g a affärsförbindelsen har kvittningen dock inte. Det är priset som är relevant vid bedömningen av om uttag skall ske, och hur det förhåller sig till marknadsvärdet saknar samband med eventuell kvittning.

Inte heller någon annan av de rättsgrunder som diskuterades angående 14 kap 19 § IL kan legitimera en helhetssyn. Som tidigare diskuterats finns ingen motsvarighet till korrigeringsregelns krav på resultat effekt (se vidare om detta 7.3.2). Eftersom uttagsbeskattningen är inkomstorienterad kan man inte grunda en samlad bedömning på transaktionens effekt på resultatet på så sätt som antyds i RÅ 1991 ref 107. Uttagsbeskattningen bygger inte heller på armlängdsprincipen utan snarare på den skattepolitiska nödvändigheten av avskattning. En avvikande bedömning kan alltså inte göras med hänvisning till lagstiftningens grunder. Någon försiktighetsanmaning förekommer inte i förarbetena.

Tidigare gällde att uttagsbeskattning kunde underlåtas om särskilda skäl förelåg. Den närmare innebörden av begreppet särskilda skäl utmejslades i rättspraxis. Undantagen företer inga likheter med de situationer det är tal om beträffande kompensationsinvändningar. Numera regleras undantag från uttagsbeskattning uteslutande av 23 kap IL. Där medges ingen helhetsbedömning.

7.4.3 Slutsatser

Eftersom det inte finns möjlighet att företa en helhetssyn i uttagsituationer är det uppenbart att uttagsbeskattningsreglerna är betydligt strängare. Slutsatsen man kan dra av det är att de senare effektivare förhindrar att obeskattade värden lämnar Sverige.

Den hänsyn som tas till kompensationsinvändningar vid tillämpning av korrigeringsregeln leder i själva verket till att svenskt beskattningsunderlag går förlorat eftersom en justering av resultatet avstyrs. Om en relevant värdeöverföring gått även i motsatt riktning innebär det dock att det värdet blir föremål för beskattning i Sverige. Någon reell förlust av beskattningsunderlag har isåfall inte inträffat. Det saknas därmed anledning att beklaga sig över den utveckling av området som skett i rättspraxis. Det kan snarare vara så att en samlad bedömning av omständigheterna är rimlig. Som nämndes ovan utsluts inte uttagsbeskattning enligt 22 kap 3 § IL även om man kan förvärva något av motparten till korresponderande underpris, om affären inte kan anses affärsmässig. Det är svårt att förklara att beskattning skall ske när varken någon förmögenhetsminskning eller -ökning har skett hos någon av parterna. Tillämpas korrigeringsregeln uppstår inte den situationen.

7.5 Reglernas konstruktion med avseende på rekvisitens omfattning

7.5.1 Integrerad utredning

7.5.1.1 Allmänt

Korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna företer likheter i många avseenden. Båda regelsystemen syftar till att avvärja att obeskattade värden lämnar svensk skattejurisdiktion i de fall det anses otillbörligt att så sker. Även beträffande reglernas konstruktion finns direkta likheter; som exempel kan nämnas att båda systemen opererar inom inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare omfattar båda regeltyperna samma kategorier av tillgångar, d v s både materiella och immateriella tillgångar.

Trots att reglerna har samma ändamål är deras respektive konstruktion samtidigt iögonfallande divergent. Skillnaderna är påtagliga och det är därför intressant att jämföra de olika reglernas utformning i syfte att utreda vilket regelsystem som är mest effektivt. I den här delen av uppsatsen behandlas de viktigaste skillnaderna. I syfte att göra framställningen mer överblickbar och mindre yvig studeras reglerna integrerat.

7.5.1.2 Avtalskravet

Korrigeringsregeln kräver för sin tillämpning att ett avtalsförhållande föreligger. Som tidigare nämnts (se ovan 4.2.4) utesluts därmed alla transaktioner som inte bygger på en överenskommelse mellan två rättssubjekt. Transaktioner mellan divisioner inom ett bolag samt mellan ett bolag och dess filial ligger sålunda utanför regelns räckvidd. Samma sak gäller transaktioner mellan en enskild näringsidkares två självständiga näringsverksamheter. Inte heller omfattas apport vid bolagsbildning.

Uttagsbeskattningsreglerna har delvis en annan utformning. Tre av reglerna, 22 kap 5 § 1, 2 och 4 pp IL, behandlar fall där någon transaktion överhuvudtaget inte förekommit och de är därför mindre relevanta i den här jämförelsen.

I 22 kap 3 § IL är det däremot en transaktion som är den beskattningsutlösande händelsen: den skattskyldige skall ha överlåtit en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Man kan fråga sig om den här bestämmelsen likt korrigeringsregeln innefattar ett krav på ett avtalsförhållande. Med överlåtelse avses övergång av äganderätt genom köp, byte eller gåva. Äganderättsövergång kan ske utan avtal i vissa fall —t ex vid arv, testamente eller bodelning vid makes död— men i andra fall torde avtal krävas. Det gäller definitivt där äganderättsövergången grundar sig på köp, byte eller gåva.

Det finns således klara regeltekniska indikationer på att ett avtalsförhållande alltså måste föreligga för en tillämpning av 22 kap 3 § IL. I det sällsynt intressanta fallet RÅ 1998 ref 13 antyds dock att så inte är fallet. Ett svenskt moderbolag var innehavare av ett konvertibelt skuldebrev i ett utländskt dotterdotterbolag. Det sistnämnda bolaget ägdes till 100 procent av det mellanliggande likaledes utländska bolaget. Konvertibel, som var värd ca 9 miljarder, gav moderbolaget rätt att välja mellan betalning av det nominella beloppet 14 miljoner eller omvandling till aktier motsvarande 25 procent i det utställande bolaget. Regeringsrätten ansåg att ett avstående från att konvertera skuldebrevet måste leda till uttagsbeskattning eftersom det i realiteten innebar en värdeöverföring till det mellanliggande bolaget i och med att det senare slapp en utspädd ägarandel, från 100 procent till 75 procent. Vid den här tidpunkten gällde den äldre lydelsen av regeln som stadgade att tillgången skulle ha ”tagits ut ur en förvärvskälla”. Det skulle enligt propositionen bli avse överlåtelser.²⁰⁷ Regeringsrätten kände sig manad att erkänna att förfarandet i det aktuella fallet inte utgör en överlåtelse, men att det enligt grunderna för stadgandet ändå ”bör” omfattas.

Idag anges direkt i lagrummet att det skall vara fråga om en överlåtelse. Jag vill inte utesluta att RÅ 1998 ref 13 därmed blivit obsolet eftersom en tolkning i linje med fallet idag skulle strida direkt mot lagtexten. Anmärkningsvärt är i såfall att det inte tycks finnas någon annan rättsgrund för uttagsbeskattning. 22 kap 2 § IL kräver att överföringen av tillgången sker mellan två skattemässigt separata näringsverksamheter som har samma ägare. 22 kap 5 § IL rör överföringar inom samma näringsverksamhet.

²⁰⁷ Prop 1989/90:110 s 660

I skatterättsnämndens beslut den 10 juli 2000 var det istället ett dotterbolag som hade förvärvat ett konvertibelt skuldebrev som moderbolaget hade ställt ut. Ett avstående från konvertering skulle i det här fallet *inte* leda till uttag, men det berodde enligt nämnden på att det är främmande att uttagsbeskatta någon för ett förfarande som är förbjudet, nämligen förvärv av aktier i moderbolag.

För det fall avtal krävs betyder det att transaktioner mellan divisioner inom ett bolag samt mellan ett bolag och dess filial inte omfattas av 22 kap 3 § IL heller. Samma sak gäller mellan en fysisk persons två självständiga näringsverksamheter. Något avtal föreligger inte, och tillgången finns kvar hos samma ägare. Det är dock sannolikt så att apport vid bolagsbildning omfattas trots att en sådan inte bygger på avtal. I propositionen uttalas i anslutning till 23 kap 3 § IL —som definierar begreppet underprisförsäljning— att kapitaltillskott i form av sakegendom skall betraktas som överlåtelse.²⁰⁸ Eftersom 23 kap behandlar kraven för underlåten uttagsbeskattning föreligger en direkt relation mellan 22 kap 3 § IL och 23 kap 3 § IL, varför uttalandet torde vara auktoritativt.

I övriga uttagsbeskattningsregler finns inget avtalskrav. 22 kap 2 § anger att uttag skett om den skattskyldige för över en tillgång till en annan näringsverksamhet. 22 kap 2 § IL fångar alltså upp transaktioner mellan en enskilds näringsidkares självständiga näringsverksamhet utomlands och densammes verksamhet i Sverige. Enligt Persson Österman är stadgandet tillämpligt endast där äganderättsövergång *inte* sker.²⁰⁹ Att notera är i såfall att apport vid bolagsbildning faller utanför. Hade det inte omfattats av 22 kap 3 § IL hade dörren alltså stått på vid gavel för skatteflykt. 22 kap 5 § 3 och 5 pp IL fångar upp fallen med transaktioner mellan divisioner inom ett bolag eller mellan ett bolag och dess filial. Det gäller endast om skattskyldighet inte föreligger för den del av näringsverksamheten tillgången förs över till, 22 kap 5 § 3 p IL, eller om den är undantagen från beskattning i Sverige p g a skatteavtal, 22 kap 5 § 5 p IL.

7.5.1.3 Transaktionstyper och avtalsvillkorstyper

Det enda som krävs för korrigeringsregelns tillämpning är att det föreligger ett avtalsförhållande. Vilken typ av avtal det rör sig om och hur avtalsvillkoren ser ut är i princip irrelevant bortsett från att effekten skall vara en negativ inverkan på resultatet. I konsekvens därmed omfattas förutom överlåtelseavtal även upplåtelseavtal och försträkningsavtal. Det är alltså inte enbart varutransaktioner som omfattas utan även lånevillkor, hyresförhållanden och koncerninterna serviceavtal.

Beträffande uttagsbeskattningen är det som nämnts endast 22 kap 3 § IL som tar sikte på avtalssituationer. Bestämmelsen behandlar dock endast överlåtelser, d v s äganderättsövergång genom köp, byte eller gåva. Varken hyra av tillgångar eller försträkningsavtal skulle till synes omfattas av uttagsbeskattningsreglerna.

²⁰⁸ Prop 1998/99:15 s 270

²⁰⁹ Persson Österman i SkN 1996 s 275, s 281

Wiman är av en annan uppfattning. Grunden för hans ställningstagande är att uttag av tjänst numera beskattas, 22 kap 4 § IL. Mot bakgrund av att man i propositionen²¹⁰ säger att ett nyttjande av en anläggningstillgång inte skall ses som uttag om det är ringa kan man motsatsvis sluta sig till att ett sådant nyttjande annars kan uttagsbeskattas. ”Därmed synes uttrycket tjänst också omfatta upplåtelser. Även lån torde utgöra en tjänst varför underränta bör kunna korrigeras”.²¹¹ Riksskatteverket drar exakt samma slutsats som Wiman, även där med propositionen som grund.²¹²

Jag är tveksam till om resonemanget håller. Rättsgrunden är enligt min mening alldeles för svag för det; att genom en motsatstolkning av ett exempel i propositionen konstatera att uttrycket tjänst omfattar upplåtelser måste betraktas som vanskligt. Man kan knappast påstå att lagstiftaren klart uttryckt att upplåtelser skall omfattas. I synnerhet räntevillkor kan röra sig om stora summor och man bör då lägga sig vinn om en långt starkare legalitet än som finns i Wimans resonemang. Samtidigt får Wiman dock stöd av Lodin m fl: ”Med tjänster förstås all annan verksamhet som sker i näringsverksamheten än överlåtelse av tillgångar”.²¹³

Det verkar som om oklarheten undanröjs i rättspraxis. I RÅ 2000 not 121 begärde en näringsidkare förhandsbesked om huruvida en upplåtelse till underpris av driften av de fastigheter han ägde skulle föranleda uttagsbeskattning. Enligt skatterättsnämnden var så fallet eftersom det skulle utgöra en tjänst till mer än ringa värde. Samma skatterättsliga öde drabbade en förening, som ansågs bedriva näring, beträffande deras uthyrning av stugor på Knarrholmen utanför Göteborg till medlemmar till reducerat pris.

Beträffande ränta föreligger fortfarande en viss oklarhet. I RÅ 1989 ref 44 uttalade regeringsrätten följande: ”Att innehavare av fordran undelåter att betinga sig ränta utgör enligt rättspraxis inte i och för sig skäl att vid beskattningen anses honom ha åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skäligen ränta. Sådant skäl föreligger endast om genom räntans efterskänkande får anses ha skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende (jrf RÅ 1954 ref 22)”.²¹⁴ Underlåten räntedebitering skulle alltså endast vara relevant vid kringgående av andra regler. I kammarrättens i Stockholm dom den 6 juli 2000 (mål nr 1165-1996 och 1563-1997) ansågs ett bolag ha kringgått koncernbidragsreglerna genom att ge ett närstående bolag en räntefri kredit. Beskattning för ett belopp motsvarande den uteblivna räntan skulle därför ske. Den exakta rättsgrunden för utgången är enligt min mening något oklar. Både länsrätten och kammarrätten tycks grunda avgörandet på RÅ 1989 ref 44: ”Den överföring av medel som efterskänkande av räntan i praktiken inneburit har därför enligt kammarrätten sådan särskild betydelse i skattehänseende”. I kammarrätten finns dock möjligen en implicit hänvisning till uttagsbeskattningsreglerna: ”Det har inte heller visats föreligga sådana affärsmissiga skäl till ränteavståendet att avvikelser från normala

²¹⁰ Prop 1989/90:110 s 660

²¹¹ Wiman 1995 s 36. Aldén anser att Wiman gör en extensiv tolkning, Aldén s 66

²¹² IFH del 2 s 751

²¹³ Lodin mfl s 239. Se även Aldén s 66 och s 214

²¹⁴ RÅ 1989 ref 44 s 145

affärsvillkor, dvs. att ränta tas ut på fordringar, kan godtas på den grunden”, jfr 22 kap 4 § IL som hänvisar till 22 kap 3 § IL.

Ett spännande rättsfall som angränsar omfattningen av uttrycket tjänst i uttagsbeskattningssammanhang är RÅ 1998 not 213. Ett svenskt bolag hade begärt förhandsbesked om huruvida en flytt av dess koncerngemensamma ledningsfunktioner, d v s i praktiken huvudkontorets administrativa verksamhet, till utlandet skulle komma att utlösa uttagsbeskattning. Flytten skulle gå till så att de anställda skulle sägas upp och ånyo anställas, fast nu i det utländska bolaget. Riksskatteverket argumenterade att en sådan manöver i praktiken var en upplåtelse av ledningsfunktioner till det utländska bolaget, samt att det kunde jämföras med en upplåtelse av en tillverkningsrättighet. Utagsbeskattning skulle därför ske enligt Riksskatteverket. Skatterättsnämnden förkunnade att det förvisso förhöll sig så det mervärde de anställda skapade nu skulle komma att beskattas hos det utländska bolaget istället för hos det svenska. Icke desto mindre kunde uttagsbeskattning ej ske. Uttag av en tillgång skall behandlas som om tillgången avyttrats till marknadsvärdet, d v s det förutsätter att tillgångarna är av den beskaffenheten att de kan avyttras. Att anställda slutar utgör inte ett sådant uttag, eftersom de anställda inte kan avyttras. Regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens beslut.

7.5.1.4 Överprissättning och underprissättning

Eftersom korrigeringsregeln endast tar sikte på avtalsvillkoren som sådana —under förutsättning att de orsakat ett lägre resultat— fångar den upp både över- och underprissättningar.

Annorlunda förhåller det sig med uttagsbeskattningsreglerna. Det är endast 22 kap 3 § IL som direkt berör prissättningsfrågor, och där anges att uttag bara anses ha skett vid en överlåtelse utan ersättning eller till ersättning som understiger marknadsvärdet. Situationer där en värdeöverföring sker genom att en köpare i Sverige betalar ett för högt pris till en säljare i utlandet kan man sålunda inte komma åt med stöd av uttagsbeskattningsreglerna. Trots att värden lämnat bolaget har uttag inte skett eftersom överprissättningar inte klassas som uttag.

Det anses att s k vägrat kostnadsavdrag läker den här bristen. Huvudregeln i svensk rätt är att man bara får avdrag för utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. För näringsbeskattningens del finns den här portalbestämmelsen i 16 kap 1 § IL.

Enligt principen om vägrat kostnadsavdrag kan man vägra avdrag enligt 16 kap 1 § IL för ett belopp motsvarande den delen av priset som överstiger marknadspriset. Den överskjutande delen är i realiteten en värdeöverföring och således näppeligen en kostnad för inkomsternas förvärv.

Problemet med den här metoden är att skattemyndigheten inte har tilldelats kompetens att avgöra om en utgift är skälig eller inte.²¹⁵ Myndigheten kan exempelvis inte pröva om en utgift varit nödvändig eller om rörelseidkaren hade kunnat göra en anskaffning till en lägre utgift på annat håll; så länge den är en utgift för inkomsterna förvärv skall avdrag medges. Principen om vägrat kostnadsavdrag strider naturligtvis mot förbudet mot skälighetsbedömning av utgifterna eftersom man bedömer vad som är skäligt avdrag och inte. För att komma runt konflikten krävs att man gör en s k genomsyn. Med genomsyn menas att man ser till transaktionens verkliga innebörd istället för dess rubricering.²¹⁶ På grundval av genomsynen har man en ny situation att tillämpa regelsystemet på. Försåvitt relationen består av ägande rör det sig då om att man vägrar avdrag för något man rubricerar som en förtäckt utdelning eller ett förtäckt kapitaltillskott. Eftersom dessa inte är avdragsgilla enligt allmänna regler handlar det därmed inte längre om att man bedömer skäligheten hos en utgift.²¹⁷ ”Den ifrågavarande principen [förbudet mot skälighetsbedömning] kan knappast förhindra att man på detta sätt bedömer rättsverkningarna av en transaktion utifrån dess verkliga juridiska innebörd”, anser Aldén.²¹⁸

Ett överväldigande problem med den här metoden är att det inte finns någon vägledning alls till hur man beräknar den överskjutande del för vilken avdrag vägras.

Sundgren anför med sedvanlig kreativitet en del synpunkter angående vägrat kostnadsavdrag. Enligt honom är principen om vägrat kostnadsavdrag i det här avseendet inte kopplat till en genomsyn utan till korrigeringsregeln. 16 kap 1 § IL anger den generella förutsättningen att omkostnader är avdragsgilla, men innehåller inga begränsningar vare sig beloppsmässigt eller beträffande vem mottagaren är. Begränsningarna sätts istället i 14 kap 19 § IL som alltså måste tillämpas tillsammans med 16 kap 1 § IL.²¹⁹

Sundgrens lösning är betydligt mer lättbegriplig än en genomsynsmetod. Dessutom kommer man runt genomsynens avsaknad av anvisningar beträffande avdragsbeloppets storlek, eftersom bidraget kan beräknas i enlighet med armlängdspraxis. Samtidigt föreligger skillnader mellan de båda bestämmelserna som aktualiserar frågan om man inte hamnar i en regelkonkurrenssituation istället. De materiella resultaten av respektive regel kan nämligen vara oförenliga. 14 kap 19 § IL medger att exempelvis ett marknadsföringsbidrag ges under ett dotterbolags uppbyggnadsskede, medan avdrag enligt 16 kap 1 § IL är tidsmässigt obegränsat så länge det är avdragsgillt. Att 14 kap 19 § IL skulle vara speciallagstiftning i förhållande till 16 kap 1 § IL på det sätt som Sundgren påstår framgår ej av lagstiftningen. Inte heller i rättspraxis tillämpas reglerna kopplade till varandra. I RÅ 1994 ref 85 gällde det bl a två värdeöverföringar till ett bolag i Finland. Det ena var ett regelrätt bidrag och det andra gällde underlåtenhet att ta betalt för upplåtelser av immateriella rättigheter. På den förstnämnda överföringen tillämpade man

²¹⁵ Aldén s 100

²¹⁶ Lodin mfl s 552

²¹⁷ Aldén s 101

²¹⁸ Aldén s 101

²¹⁹ Sundgren 1995 s 509

avdragsreglerna och på den andra överföringen tillämpade man korrigeringsregeln. Regelvalet motiverades inte närmare. Det kan betonas att även ett rent bidrag omfattas av avtalskravet i 14 kap 19 § IL. Även om det rör sig om en ensidig prestation rör det sig om ett avtal, d v s ett benefikt sådant.²²⁰

Utgången i RÅ 1994 ref 85 är intressant även i ett annat perspektiv. Värdeöverföringar under benämningen ”management and consulting services” hade gått från det svenska moderbolaget till ett amerikanskt dotterbolag i dess uppbyggnadsskede. Dotterbolaget gick med förlust, och det allmänna ansåg att utbetalningarna var att betrakta som förtäckta kapitaltillskott. Moderbolaget vägrades avdrag för utbetalningarna eftersom pengarna ansågs generera inkomster hos det amerikanska bolaget och inte hos moderbolaget. Utbetalningarna var alltså *inte ens* utgifter för inkomsternas förvärv enligt 16 kap 1 § IL, så någon genomsyn behövde inte alls göras. Inte heller diskuterades huruvida prissättningen var marknadsmässig.

7.5.1.5 Mottagarens skatterättsliga status

Korrigeringsregeln kan endast tillämpas om mottagaren inte är skattskyldig i Sverige eller om mottagaren är skattskyldig i Sverige men inkomsten är undantagen från beskattning här i riket. Som omtalats ovan (se 4.2.5) innebär det att en värdeöverföring till utländska juridiska personer som träffas av CFC-reglerna inte omfattas av regeln eftersom inkomsten beskattas direkt hos delägarna i Sverige.

Vissa av uttagsbeskattningsreglerna, 22 kap 5 § 1, 2 och 4 pp IL, behandlar situationer där det inte finns en mottagare. Beträffande övriga regler ställs inga krav på mottagarens skatterättsliga status. Det är alltså ovidkommande huruvida mottagaren beskattas i Sverige eller inte.

I den här uppsatsen är det i huvudsak endast relevant att konstatera att båda regelsystemen omfattar transaktioner där värdeöverföringens mottagare inte beskattas i Sverige. I det motsatta fallet har några värden inte lämnat svensk skattejurisdiktion. Ett särskilt förhållande kan emellertid vara av intresse i utredningen om respektive regels effektivitet.

Som nämnts kan 14 kap 19 § IL som huvudregel inte tillämpas på värdeöverföringar till företag som är föremål för den svenska sk Controlled Foreign Company-lagstiftningen, d v s reglerna i 6 kap 15, 16 §§ IL om delägarbeskattade utländska juridiska personer. För att delägaren skall kunna beskattas direkt i Sverige för den juridiska personens inkomster krävs att delägaren själv är skattskyldig i Sverige, 6 kap 16 § IL. Om delägaren däremot *inte* är det skulle 14 kap 19 § IL kunna tillämpas för dennes del.²²¹

Följande situation kan då uppstå. Antag att ett svenskt bolag äger 55 procent av ett utländskt bolag som träffas av CFC-reglerna, och att resterande 45 procent ägs av

²²⁰ Sundgren 1995 s 509 och Aldén s 113

²²¹ Aldén s 119

utländska subjekt. Om det svenska bolaget säljer något till underpris till CFC-bolaget kan 14 kap 19 § IL endast tillämpas på de 45 procent av transaktionen som belöper på de utländska ägarna eftersom den delen inte beskattas i Sverige.

Enligt Aldén är uttagsbeskattning mer ändamålsenligt i en situation där ägarförhållandena är sådana. Han hänvisar till att grunderna för båda regelsystemen är att det överlåtande bolaget vid t ex en underprissättning skall beskattas som om avyttringen varit marknadsenlig. Det ändamålet tillgodoses bäst genom uttagsbeskattningen.²²²

Man kan fråga sig vad skillnaden är. Om man ser transaktionen som ett uttag beskattas det hela direkt hos det överlåtande bolaget. Om man tillämpar korrigeringsregeln beskattas bolaget direkt för den del av värdet som belöper på de utländska icke skattskyldiga delägarna. Den svenske skattskyldige ägaren beskattas för sin del av värdet på CFC-lagstiftningen. I den mån det överlåtande bolaget också är delägaren i den utländska juridiska personen har hela värdet trots allt beskattats hos det överlåtande bolaget, om än dock på två olika rättsgrunder. En negativ skillnad som jag kan se i det är att delägarbeskattningen inte utlöses förrän mottagaren senare realiserar värdet. Vid den tidpunkten kanske värdet och ägarförhållandena har förändrats.

I vart fall torde en tillämpning av korrigeringsregeln enligt min mening trots allt vara mindre lyckad eftersom det inte sällan skulle möta komplikationer att proportionera transaktionen på detta sätt. Uttagsbeskattningen tyckas alltså ha mest fog för sig. I situationer av överprissättning är det dock kanske inte lika självklart att den alternativa rättsgrunden vägrat kostnadsavdrag leder till det bästa resultatet.

7.5.1.6 Intressegemenskapsrekvisitet

En tillämpning av korrigeringsregeln förutsätter att det finns sannolika skäl att anta att en ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan de inblandade parterna. En sådan relation anses enligt 14 kap 20 § IL föreligga om det finns ett ägarinflytande eller en faktisk kontroll mellan företagen.

Ett problem i den praktiska tillämpningen är att det inte finns någon som helst vägledning beträffande storleken på ägandet eller den faktiska kontrollen. Regelns räckvidd är oklar i det här hänseendet. I princip skulle exempelvis allt ägande i storleksklasserna från helägande och till mindre post i ett stort börsnoterat bolag alltså omfattas, vilket skulle göra regeln förvånansvärt vid. I litteraturen anses det räcka med en mycket liten kapitalandel.²²³ Oberoende av var gränsen sätts ligger det dock en naturlig begränsning i kravet på att prisavvikelsen skall bero på intressegemenskapen. Eftersom incitamentet att föra över värden till ett subjekt i vilket man äger en låg andel kan antas vara betydligt mindre torde sådana fall naturligen sällan vara aktuella.²²⁴

²²² Aldén s 213f

²²³ Arvidsson 1990 s 141

²²⁴ Aldén s 123f

Aldén ger exempel på en rad situationer som faller utanför uppräkningsreglerna i 14 kap 20 § IL. Det gäller t ex där relationen består av köpoptioner, d v s där varken ägande eller kontroll finns vid transaktionstillfället men kommer att inträffa vid en eventuell inlösen av optionerna.²²⁵ Inte heller omfattas fall där två makar eller andra känslomässigt närstående personer äger varsitt företag mellan vilka transaktioner förekommer. Det här måste naturligtvis betraktas som en allvarlig brist. Man kan nämligen anta att det föreligger ett incitament att föra över värden i de situationerna eftersom det inte kan uteslutas att den annars missgynnade ändå har möjlighet att komma i åtnjutande av värdena. Det har dock redan antytts att 14 kap 20 § IL inte reglerar saken uttömmande utan endast är en exemplifiering. Det finns indikationer på det i förarbetena.²²⁶ Enligt Aldén räcker det dock inte med att hänvisa till uttalanden i motiven eftersom de inte överensstämmer med lagtextens klara ordalydelse.²²⁷ Aldéns åsikt gäller den lydelse som fanns i 43 § anv p 1 KL. I samband med omarbetningen till den nya IL togs ordet ”skall” bort, men man bör på goda grunder ändå kunna anta att 14 kap 20 § IL endast är exemplifierande. Orsaken därtill kommenteras vare sig i betänkandet SOU 1997:2 eller propositionen 1999/2000:2.

Att vissa situationer definitionsmässigt faller utanför 14 kap 20 § IL skulle därmed inte utgöra ett problem, under förutsättning att man kan påvisa att en ekonomisk intressegemenskap föreligger. Det sistnämnda kan dock antas erbjuda omfattande tillämpningsproblem. Förutom 14 kap 20 § IL finns ingen vägledning till vad som är en ekonomisk intressegemenskap. Kriterier för bedömningen saknas helt. Jag är böjd att instämma i Aldéns legalitetsresonemang, men istället för rättskälleläran vill jag hänvisa till rättssäkerheten. Förutsebarheten är minimal.

Uttagsbeskattningsreglerna innehåller överhuvudtaget inget krav på ekonomisk intressegemenskap. Det är således ovidkommande vilken relation parterna har till varandra. En fysisk persons underprisförsäljning av en tillgång ur hans näringsverksamhet till en släkting i utlandet kan alltså leda till uttagsbeskattning.

7.5.1.7 Bevisbördan och kravet på bevisningens styrka

Enligt allmänna principer har den part bevisbördan som har lättast att förebringa bevisning.²²⁸ Bevisbördans placering i mål där korrigeringsregeln tillämpas har i viss mån varit föremål för diskussion. Det är det allmänna som har bevisbördan beträffande den ekonomiska intressegemenskapen. Däremot gäller beträffande sambandet mellan prisavvikelsen och intressegemenskapen, d v s affärsmässigheten, att bevisbördan inte åligger det allmänna. Det är istället näringsidkaren som skall visa att prissättningen beror på annat än att bolagen är närstående.²²⁹ Enligt departementschefen och även enligt Mattsson utgör exempelvis prissättningen en indikation på att en intressegemenskap

²²⁵ Aldén s 126f

²²⁶ Arvidsson 1990 s 146

²²⁷ Aldén s 125

²²⁸ Lodin m fl s 587

²²⁹ Mattsson 1997 s 103

föreligger.²³⁰ ”Eftersom [transaktionen] inte överensstämmer med avtal, som skulle ha träffats mellan oberoende skattskyldiga, har parternas inbördes förhållande påverkat avtalet. — — — Finner man, att en justering bör ske, har man därigenom bestämt sig för att parterna haft inbördes relationer till varandra av sådant slag, att de kunnat påverka avtalets utformning” anser Mattsson.²³¹ Redan genom att undersöka och konstatera att den sneda prissättningen inte är affärsmässigt motiverad implicerar man alltså att intressegemenskap råder och det blir sedan näringsidkarens sak att freda sig mot det. Arvidsson tolkar det som att det ligger en bevisbördelättnad redan däri och att 1982 års lagändring återigen framstår som onödig.²³²

Jag är en smula tveksam till det sistnämnda. Det kan inte i alla situationer räcka med att fastställa att avtalsvillkoren inte är affärsmässiga och enbart på den grunden anta att intressegemenskap föreligger om inte motsatsen bevisas av näringsidkaren. I praktiken innebär en sådan tolkning att det allmänna befrias från sin bevisbörda beträffande intressegemenskapen. Det kan inte vara korrekt eftersom förefintligheten av en sådan faktiskt är ett krav för regelns tillämpning. I viss mån kan man alltså anlägga ett rättssäkerhetsperspektiv på det här problemet. Rent teoretiskt kan sådana marknadsavvikande villkor förekomma mellan icke närstående, t ex om ett säljande företag i en likviditetsknipa och måste dumpa priset på varan för att snabbt få in medel. Det aktuella priset avviker antagligen från vad man får betala på marknaden, men inte på otillbörlig grund.²³³ Även Mattsson inser det och lägger in en brasklapp därom, men det verkar som att han ändå inte fäster något avseende därvid.²³⁴

För uttagsbeskattningens del gäller den allmänna principen om bevisbördans placering.

När det gäller kravet på bevisningens styrka finns det likaledes anledning till diskussion. 1982 års ändring av korrigeringsregeln syftade till att lätta på beviskraven när det gäller bevisningen av om en ekonomisk intressegemenskap föreligger. Sedan dess är det tillräckligt att det finns sannolika skäl att anta att en sådan föreligger.

Anmärkningsvärt är emellertid att kravet på bevisningens styrka är samma som redan gäller i taxeringsmål i allmänhet: ”Vad gäller bevisningens styrka kan i regel inte något krav på full bevisning uppställas utan det räcker att uppgifterna vid en objektiv bedömning framstår som sannolika”.²³⁵ Det finns därmed anledning att fundera på om ändringen åsyftade en ytterligare sänkning av beviskravet, men enligt Arvidsson talar lagtolknings-skäl mot det.²³⁶

²³⁰ Prop 1982/83:73 s 11, IHL s 199 och Mattsson 1997 s 103

²³¹ Mattsson 1978 s 408

²³² Arvidsson 1990 s 147 samt s 411

²³³ Förvisso skulle man kunna påstå att priset ändå är marknadsmässigt eftersom det kan vara enligt marknadens förutsättningar att man får sänka priset vid en snabb affär. Då uppstår inget problem eftersom korrigeringsregeln inte är tillämplig. Det är alltså en fråga om hur precis bedömningen av marknadsmässigheten blir. Jfr 61 kap 2 § 3 st IL där hänsyn skall tas till den enskildes situation

²³⁴ Mattsson 1978 s 408

²³⁵ Lodin m fl s 587

²³⁶ Arvidsson 1990 s 148

Riksskatteverket ger i ett annat sammanhang uttryck för en uppfattning som tycks innebära att det är skillnad mellan att sannolika skäl föreligger och att något gjorts sannolikt. I en jämförelse mellan 14 kap 19 § IL och Art 9 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital konstaterar man att modellavtalet, som kräver att något gjorts sannolikt, är strängare än den interna regeln.²³⁷

För uttagsbeskattningens del gäller det ordinarie kravet på bevisningens styrka, d v s att det inträffade skall ha gjorts sannolikt.

7.5.2 Slutsatser

När det gäller kravet på avtalsförhållande kan man bara beklaga korrigeringsregelns utformning. Det måste anses vara en klar brist att i synnerhet transaktioner med filialer belägna i ett land med vilket Sverige har ett exemptavtal inte alls kan angripas. Eftersom den typen av transaktioner kan antas vara en viktig grupp att fånga in är korrigeringsregeln fullständigt ineffektiv när det gäller att skydda det svenska beskattningsunderlaget. Uttagsbeskattningen i 22 kap 5 § IL blir därför ett absolut nödvändigt komplement till 14 kap 19 § IL.

Beträffande avtalsvillkorstyper och transaktioner som omfattas har korrigeringsregeln fått en betydligt smidigare utformning. I princip alla typer av villkor och transaktioner omfattas, vilket kan antas säkra det svenska skatteanspråket väl eftersom inget lämnas åt slumpen. Diskussionen runt uttagsbeskattningen har främst rört omfattningen av begreppet tjänst. Även om man kan misstänka att tillämpningsområdet är brett verkar saken vara under utveckling. Att det överhuvudtaget föreligger en gråzon indikerar i vart fall att konstruktionen är mindre effektiv.

I princip är slutsatsen densamma beträffande överprissättningar. Korrigeringsregelns utformning är mer genomtänkt. Även om det finns förutsättningar att underkänna en värdeöverföring genom vägrat kostnadsavdrag tvingas man till en juridisk kullerbytta eftersom en genomsyn krävs. Det är naturligtvis mindre lyckat.

När det gäller intressegemenskapskravet är uttagsbeskattningen naturligtvis ett både strängare och säkrare verktyg när det gäller att förhindra att obeskattade värden lämnar Sverige, eftersom parternas relation är ovidkommande. I själva verket leder intresse-gemenskapsrekvisitetet i korrigeringsregeln kanske till ett sämre skydd för det svenska beskattningsunderlaget. Antag att en värdeöverföring har skett men att parternas relation faller utanför definitionen eller inte kan påvisas vara en ekonomisk intressegemenskap. Värdena försvinner då ut ur landet obeskattade eftersom förutsättningarna för en tillämpning av 14 kap 19 § IL inte är uppfyllda. Rekvisitets vara eller icke vara kan diskuteras. I den nyssnämnda situationen innebär rekvisitetet en begränsning som kan ifrågasättas. Frågan är om rekvisitetet överhuvudtaget är nödvändigt. Det föreligger nämligen ett självreglerande moment här. Det kan antas att man inte för över värden till

²³⁷ IHL s 201

andra än närstående. Om man trots allt skulle göra det kan man fråga sig varför en resultatjustering inte skall ske även då.

Beträffande bevisbördan har jag kritiserat departementschefens och Mattssons ståndpunkt med anledning av att den leder till att det allmänna skulle befrias från sin bevisbörda angående intressegemenskapen. Det kan tyckas kontradiktoriskt eftersom jag alldeles nyss ifrågasatte intressegemenskapsrekvisitets existens. Det gäller emellertid att skilja på materiell rätt och processuella regler. Om nu materiell rätt trots allt stipulerar att en intressegemenskap skall föreligga skall det kravet enligt min mening inte undermineras genom en omfördelning av bevisbördan på det sätt som kritiserats. Korrigeringsregeln skall inte göras strängare på det sättet, utan hellre genom en ändring av den materiella rätten, d v s ett slopande av intressegemenskapsrekvisitet.

8 Slutsatser

Vid det här laget kan man konstatera att det övergripande intrycket är att uttagsbeskattningsreglerna är konstruerade på ett sätt som betydligt effektivare leder till att det svenska beskattningsunderlaget kan bibehållas i det internationella perspektivet.

Vissa av reglerna, närmare bestämt 22 kap 5 § IL, har införts just för att säkra det svenska skatteanspråket i situationer där beskattningsrätten annars hade hotats. Uttagsbeskattningsreglerna utmärks av en striktare bedömning, ett strängare förhållningssätt och en stramare tillämpning. Möjligheterna att undvika en inkomstjustering är relativt få. Sammantaget leder det naturligtvis till ett starkare skydd mot att obeskattade värden lämnar Sverige.

Samtidigt måste man erkänna att uttagsbeskattningsreglernas absoluta karaktär leder till att de är trubbiga och mindre flexibla. Möjligheterna att ta hänsyn till den totala bilden av situationen är avsevärt sämre.

Även korrigeringsregelns ändamål är att förhindra att obeskattade värden lämnar svensk skattejurisdiktion. Det övergripande intrycket är dock att korrigeringsregeln mindre effektivt tillgodoser det ändamålet. Det finns betydligt fler möjligheter att undvika en inkomstjustering enligt korrigeringsregeln än vad fallet är beträffande uttagsbeskattningen. Framförallt beror det på den generösare bedömningen av vad som är affärsmässigt, kausalsambandet mellan prisavvikelse och resultat effekt, samt möjligheten till en helhetsbedömning.

Jag är inte säker på att man skall beklaga den sviktande effektiviteten. Gällande rätt runt korrigeringsregeln möjliggör att hänsyn tas till en rad faktorer som i allra högsta grad är relevanta. En samlad bedömning av alla viktiga omständigheter leder enligt min mening till ett resultat som ger en balanserad avvägning mellan det statsfinansiella intresset och individens intresse.

Mitt samlade intryck är således att korrigeringsregeln i slutändan leder till ett rimligare resultat. Man skall inte förneka att bestämmelsen har vissa brister, men om den utvecklas och förbättras blir den det bättre alternativet. Till det skall läggas att den är en internationellt erkänd och väletablerad norm.

Slutsatsen blir trots allt att korrigeringsregeln är att föredra.

9 Källor och litteratur

9.1 Offentligt tryck

9.1.1 Propositioner

Prop 1910:89
Prop 1918:283
Prop 1920:191
Prop 1927:102
Prop 1928:213
Prop 1965:126
Prop 1982/83:73
Prop 1989/90:110
Prop 1991/92:62
Prop 1993/94:50
Prop 1994/95:91
Prop 1998/99:15
Prop 1998/99:118
Prop 1999/2000:2

9.1.2 Offentliga utredningar

SOU 1962:59 Internationella skattefrågor. Betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga

SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.

SOU 1997:2 Inkomstskattelag. Huvudbetänkande av Skattelagskommittén

SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning. Slutbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning

SOU 1999:79 Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga. Betänkande av Kupongskattelagutredningen

9.1.3 Kommittédirektiv

Dir 1998:55

9.1.4 Pågående utredningar

Finansdepartementet; Fi 1998:10 Utredningen om vissa företagsskattefrågor

9.2 Rättsfall

9.2.1 Regeringsrätten

RÅ 1947 not Fi 554

RÅ 1954 ref 22

RÅ 1979 1:40

RÅ 1980 1:59

RÅ 1983 1:13

RÅ 1984 1:16

RÅ 1989 ref 19

RÅ 1989 ref 44

RÅ 1989 ref 119

RÅ 1991 ref 107

RÅ 1993 ref 29

RÅ 1994 ref 85

RÅ 1998 ref 13

RÅ 1998 not 213

RÅ 1999 ref 19

RÅ 1999 not 153

RÅ 1999 not 208

RÅ 2000 not 121

9.2.2 Kammarrätterna

Kammarrättens i Stockholm dom den 6 juli 2000; mål 1165-1996 och 1563-1997

9.2.3 Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens beslut den 10 juli 2000

9.3 Litteratur

9.3.1 Böcker

Adlercreutz, Axel; *Avtalsrätt I*; 10 uppl; Juristförlaget; Lund 1995 (cit. Adlercreutz)

Aldén, Stefan; *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten —med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*; Nerenius & Santéus Förlag AB; Stockholm 1998 (cit. Aldén)

Andersson, Mari; Saldén Enérus, Anita; *Inkomstskattelagen: en presentation med nyckel*; Norstedts Juridik, Stockholm 2000 (cit. Andersson m fl)

Arvidsson, Richard; *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*; Juristförlaget; Stockholm 1990 (cit. Arvidsson 1990)

Bergström, Sture; Eek, Hilding; Håstad, Torgny; Lindblom, Per Henrik; *Juridikens termer*; Almqvist & Wiksell Läromedel AB; Stockholm 1975 (cit. Bergström m fl)

Lindencrona, Gustaf; *Skatter och kapitalflykt. Beskattningens inverkan på det finansiella kapitalets och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa*; Rätts- och samhällsvetenskapliga biblioteket 4; Jurist- och samhällsvetareförbundets Förlags AB; Stockholm 1972 (cit. Lindencrona 1972)

Lindencrona, Gustaf; *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*; Juristförlaget; Stockholm 1994 (cit. Lindencrona 1994)

Lodin, Sven-Olof; *Svensk nationalrapport i andra ämnet* (Criteria for the allocation of items of income and expense between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions); 1971 års International Fiscal Association-kongress; Cahiers de droit fiscal international, Volume LVII s 316 (cit. Lodin 1971)

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; *Inkomstskatt —en läro- och handbok i skatterätt*; 7 uppl; Studentlitteratur; Lund 1999 (cit. Lodin m fl)

Mattsson, Nils; *Svensk internationell beskattningsrätt*; 12 uppl; Norstedts Juridik AB; Stockholm 1997 (cit. Mattsson 1997)

Melin, Staffan; *Juridikens begrepp*; Iustus förlag; Uppsala 2000 (cit. Melin)

Organisation for Economic Co-operation and Development; *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*; Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs; Paris 1979 (cit. OECD 1979)

Organisation for Economic Co-operation and Development; *Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three taxation issues*; Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs; Paris 1984 (cit. OECD 1984)

Organisation for Economic Co-operation and Development; *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*; Paris 1995 (cit. OECD 1995)

Pedersen, Jan; *Transfer Pricing —i international skatteretlig belysning*; Jurist- og Økonomforbundets Forlag; Köpenhamn 1998 (cit. Pedersen)

Pelin, Lars; *Överlåtelse av företag med särskild inriktning på generationsskifte. En skatterättslig studie*; Skrifter utgivna av Juridiska Föreningen i Lund Nr 116; Juristförlaget i Lund; Lund 1993 (cit. Pelin 1993)

Pelin, Lars; *Svensk intern- och internationell skatterätt*; 2 uppl; Palmkrons bokförlag AB; Lund 1997 (cit. Pelin 1997)

Persson Österman, Roger; *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*; Juristförlaget; Stockholm 1997 (cit. Persson Österman)

Riksskatteverket; *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering*; Stockholm 1999

Riksskatteverket; *Handledning för internationell beskattning*; Stockholm 2000

Sandström, K Gustaf A; *Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet*; Norstedts; Stockholm 1949 (cit. Sandström)

Tivéus, Ulf (red); *Internationella skattehandboken*; 3 uppl; Norstedts Juridik AB; Stockholm 1997 (cit. Tivéus (red))

Virin, Niclas; *43 § KL —motiv, behov, tillämpning. Några funderingar kring kommunalskattelagens krav på prissättningen vid affärer mellan närstående företag*; Festskrift till Gösta Ekman s 229-253; P A Norstedt & Söners Förlag; Stockholm 1984 (cit. Virin)

Wiman, Bertil; *Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning*; Iustus förlag; Uppsala 1987 (cit. Wiman 1987)

Wiman Bertil; *Koncernbeskattning —med särskild inriktning på omstruktureringar*; Iustus förlag; Uppsala 1995 (cit. Wiman 1995)

9.3.2 Tidskriftsartiklar

Arvidsson, Richard; *SOU 1997:2 Inkomstskattelag — Några synpunkter på reglerna om oriktig prissättning m.m.*; Svensk skattetidning 1997 s 521 (cit. Arvidsson 1997)

Mattsson, Nils; *Inkomstöverföring mellan rörelseidkare genom felaktig prissättning*; Svensk skattetidning 1978 s 406 (cit. Mattsson 1978)

Mattsson, Nils; *Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis*; Svensk skattetidning 1982 s 457 (cit. Mattsson 1982)

Mutén, Leif; *Skattelagar på kollisionskurs*; Svensk skattetidning 1992 s 562 (cit. Mutén)

Persson Österman, Roger; *Kontinuitetsprincipens tillämpning vid transaktioner mellan ett moderföretag och dess verksamhet i annat land*; Skattenytt 1996 s 275 (cit. Persson Österman i SkN 1996 s 275)

Sundgren, Peter; *Vinstkorrigering enligt skatteavtal eller intern skatterätt*; Svensk skattetidning 1991 s 399 (cit. Sundgren 1991)

Sundgren, Peter; *Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt*; Svensk skattetidning 1992 s 284 (cit. Sundgren 1992)

Sundgren, Peter; *Avdrag för bidrag till utländska bolag*; Skattenytt 1995 s 487 (cit. Sundgren 1995)