

Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
HRO800 Examensarbete, 30 hp
Höstterminen 2018

Dolda inkomstöverföringar till utlandet

- En närmare analys av de rättsliga möjligheterna att förhindra
koncerninterna och rättssubjektsinterna dolda
inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade
transaktioner

Mario Repas



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Handledare: David Kleist

Sammanfattning

Företag som är involverade i internationell handel kan använda den internationella handeln i ett skatteundandragande syfte. En möjlighet som står företagen till buds är att använda den internationella handeln för att på ett dolt sätt överföra inkomster till utlandet genom kontrollerade transaktioner.

Dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner utgör ett fiskalt problem. Av den anledningen har även de flesta staterna olika typer av lagstiftning som syftar till att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. I Sverige kan korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL, uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ IL och den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL användas för att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. För att förhindra rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet är det istället möjligt att använda skattskyldighetsregeln för fasta driftställen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 5 § 3 och 5 IL.

Den här uppsatsen har två syften. För det första avser den här uppsatsen att, medelst en rättsdogmatisk metod, undersöka och systematisera de regler som kan användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. För det andra avser den här uppsatsen att analysera den berörda lagstiftningen ur ett neutralitets-, reciprocitets- och symmetriperspektiv. Den gjorda undersökningen visar att korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL är den regel som uteslutande bör användas i de koncerninterna fallen och att skattskyldighetsregeln i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL samt uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 5 IL är de regler som bör användas i de rättssubjektsinterna fallen. Den gjorda undersökningen visar också att det finns skillnader mellan korrigeringsregeln och skattskyldighetsregeln vad gäller möjligheterna att beakta kompenserande transaktioner samt att dessa skillnader kan leda till olika resultat vid beskattningen beroende på om en inkomstöverföring är koncernintern eller rättssubjektsintern.

Innehållsförteckning

Förord	5
Förkortningslista	6
1 Inledning	7
1.1 Skatteundandragande – ett problem med ständig aktualitet.....	7
1.2 Ämnet – dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner	8
1.3 Syfte	10
1.3.1 Inledning.....	10
1.3.2 Det första syftet med uppsatsen	10
1.3.3 Det andra syftet med uppsatsen	10
1.4 Avgränsning	11
1.5 Metod och teori.....	12
1.5.1 Olika metoder för respektive syfte	12
1.5.2 Rättsdogmatisk metod	12
1.5.3 Rättsanalytisk metod	13
1.6 Rättsteoretiska utgångspunkter	13
1.6.1 Inledning.....	13
1.6.2 Legalitetsprincipen.....	14
1.6.3 Normgivningsreglerna i regeringsformen.....	15
1.6.4 Regelkonkurrens i inkomstskatterätten	16
1.7 Material	19
1.8 Materialets rättskällevärde	20
1.8.1 Inledning.....	20
1.8.2 Lagstiftningen.....	21
1.8.3 Förarbeten	21
1.8.4 Rättspraxis.....	22
1.8.5 OECD:s modellavtal och dess kommentar	22
1.8.6 OECD:s rapporter	25
2 Korrigeringsregeln	27
2.1 Korrigeringsregelns syfte och uppbyggnad	27
2.2 Oriktig prissättning vid tillämpningen av korrigeringsregeln	27

2.3	Korrigeringsregeln är endast tillämplig på inkomstöverföringar mellan olika rättssubjekt	28
2.3.1	Avtalsrekvisitet i korrigeringsregeln	28
2.3.2	Inkomstöverföringar till filialer i utlandet.....	28
2.4	Det överförande bolagets skattskyldighet.....	29
2.4.1	Inledning.....	29
2.4.2	Regelns tillämplighet då den överförande parten är ett aktiebolag	29
2.4.3	Regelns tillämplighet då den överförande parten är ett utländskt bolag	30
2.5	Det mottagande bolagets skattskyldighet	31
2.5.1	Inledning.....	31
2.5.2	Regelns tillämplighet då den mottagande parten är ett utländskt bolag	31
2.5.3	Regelns tillämplighet då den mottagande parten är ett aktiebolag	32
2.6	Kravet på ekonomisk intressegemenskap.....	32
2.7	Kravet på resultateffekt	33
2.8	Möjligheterna att göra en helhetsbedömning av bolagens affärsförhållande	34
2.8.1	Inledning.....	34
2.8.2	Kompensatoriska effekter	35
2.8.3	Kompenserande transaktioner	35
2.8.4	Kompenserande transaktioner enligt OECD TPG.....	36
3	Reglerna om uttagsbeskattning	37
3.1	Syftet med reglerna om uttagsbeskattning och reglernas uppbyggnad	37
3.2	Uttag enligt 22 kap. 3–4 §§ IL.....	37
3.2.1	Inledning.....	37
3.2.2	Avsaknaden av skattskyldighetsrekvisit.....	38
3.2.3	Avsaknaden av ett krav på ekonomisk intressegemenskap	38
3.3	Uttag enligt 22 kap. 5 § 3 IL.....	39
3.4	Uttag enligt 22 kap. 5 § 5 IL.....	39
4	Den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL	40
4.1	Den allmänna avdragsregelns syfte och konstruktion.....	40
4.2	Genomsyn	41
4.3	Förtäckta utdelningar och förtäckta aktieägartillskott	41
5	Skattskyldighetsregeln för fasta driftställen	43
5.1	Skattskyldighetsregelns syfte och konstruktion.....	43

5.2 Separatmetoden	43
5.3 Hur starkt är det rättsliga stödet för användandet av separatmetoden.....	44
5.4 Hur ska man hänföra utgifter till ett fast driftställe	46
5.5 När föreligger en dold inkomstöverföring till utlandet enligt skattskyldighetsregeln	47
6 Analys	48
6.1 Inledning	48
6.2 Regler med sammanfallande tillämpningsområden	48
6.2.1 Regler som kan användas för att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet	48
6.2.2 Regler som kan användas för att förhindra rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet.....	49
6.2.3 Förhållandet mellan de koncerninterna reglerna och de rättssubjektsinterna reglerna.....	50
6.3 Regelkonkurrens	50
6.3.1 Inledning.....	50
6.3.2 Regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning	51
6.3.3 Regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln	52
6.3.4 Regelkonkurrens mellan skattskyldighetsregeln och reglerna om uttagsbeskattning.....	53
6.4 Identifierade skillnader mellan det koncerninterna regelverket och det rättssubjektsinterna regelverket	54
6.5 Symmetri- och reciprocitetsaspekter	55
7 Slutsatser	57
7.1 Inledning	57
7.2 En systematisering av reglerna.....	57
7.2.1 Inledning.....	57
7.2.2 De koncerninterna fallen	57
7.2.3 De rättssubjektsinterna fallen.....	57
7.3 Skatteneutraliteten är bristfällig	58
7.4 Beskattningens symmetri och reciprocitet kan säkerställas.....	58
8 Avslutande kommentar och framtida utblickar	60
9 Källförteckning	61
9.1 Offentligt Tryck	61
9.1.1 Författningar	61
9.1.2 Förarbeten	61

9.2 EU-direktiv.....	61
9.3 Rättsfall.....	61
9.3.1 Högsta Förvaltningsdomstolen	61
9.4 Litteratur	62
9.5 Tidskriftsartiklar.....	63
9.6 Elektroniska källor.....	64
9.6.1 Lagkommentarer.....	64
9.6.2 OECD	64
9.6.3 WTO	65
9.6.4 SCB	65
9.6.5 Skatteverket	65
9.7 Folkrättsliga avtal	65

Förord

Min utbildning närmar sig nu sitt slut. Min tid som student vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet har varit väldigt lärorik. Under utbildningens gång har jag vuxit både som person och jurist.

Det finns många personer som jag vill tacka för allt stöd under utbildningen. Jag avstår från att nämna er vid namn i detta förord – men ni vet vilka ni är.

Slutligen vill jag tacka David Kleist som har varit en god uppsatshandledare.

Mario Repas

Göteborg, februari 2019

Förkortningslista

A-SINK	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
art.	Artikel
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
dvs.	Det vill säga
EU	Europeiska Unionen
f.	Följande sida
ff.	Följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
m.fl.	Med flera
Marrakechavtalet	Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization
not.	Notis
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD APPE	OECD 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments
OECD TPG	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017
p.	Punkt
para.	Paragraf
prop.	Proposition
ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska centralbyrån
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
sid.	Sida
st	Stycke
USD	Amerikansk Dollar
WTO	World Trade Organization

1 Inledning

1.1 Skatteundandragande – ett problem med ständig aktualitet

Målsättningarna med internationell handel är goda. Internationell handel ska bland annat syfta till att höja människors levnadsstandard, säkerställa en hög grad av sysselsättning samt skydda vår gemensamma miljö.¹ Det är därför inte särskilt konstigt att den internationella handeln representerar enorma värden. Enligt världshandelsorganisationen (WTO) uppgick WTO-ländernas totala export av varor till 17,43 biljoner USD under 2017.² Under samma tidsperiod exporterade svenska företag varor och tjänster till ett värde av 2043 miljarder kronor.³ Det är två betydande belopp.

En stor del av all gränsöverskridande handel äger rum mellan företag i ekonomisk intressegemenskap. OECD uppskattar att cirka 30 % av all internationell handel äger rum mellan företag i ekonomisk intressegemenskap.⁴ Skatteverket uppskattar å andra sidan att andelen internationell handel som äger rum mellan företag i ekonomisk intressegemenskap kan vara så hög som 70 %.⁵ Sannolikt ligger andelen någonstans mittemellan dessa båda siffror.

Gränsöverskridande handel mellan företag i ekonomisk intressegemenskap möjliggör för företagen att ägna sig åt internationell skatteplanering. Enligt uppskattningar gjorda av OECD kan så mycket som 4 % till 10 % av OECD-ländernas bolagsskatteintäkter gå förlorade varje år till följd av skattebaserodering och vinstförflyttningar.⁶ Skattebaserodering och vinstförflyttningar utgör därför ett fiskalt problem.

I dagsläget samverkar flera stater i kampen mot skatteundandragande. Inom ramen för OECD bedrivs det så kallade BEPS-projektet som syftar till att motverka skattebaserodering och vinstförflyttningar. Arbetet inom OECD har hittills utmynnat i ett omfattande åtgärdsprogram med 15 olika fokusområden.⁷ Även inom EU bedrivs ett visst reformarbete på skatteområdet. Arbetet mot skatteundandragande på EU-nivå har bland annat resulterat i direktivet mot

¹ Marrakechavtalet, preambel para. 1.

² WTO, World Trade Statistical Review 2018, sid 24.

³ SCB, Sveriges Export.

⁴ OECD (2012), Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, OECD Publishing, sid 14.

⁵ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering, avsnitt 53, sid 1459.

⁶ OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, sid. 4, p. 2.

⁷ Se OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.

skatteundandragande.⁸ Arbetet mot skatteundandragande är otvivelaktigt ett ständigt pågående projekt.

1.2 Ämnet – dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner

Dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner är det ämne som behandlas i uppsatsen. I uppsatsen delas dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner in i två olika kategorier, nämligen koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet och rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet. Indelningen av dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner i två kategorier är inte slumpmässigt gjord utan avser att illustrera vad som gäller för dotterbolagsetableringar å ena sidan och filialetableringar å andra sidan.

Ett svenskt företag som önskar etablera sin verksamhet utomlands kan nämligen göra detta på två principiellt olika sätt. Det första tänkbara sättet för ett svenskt företag att etablera sin verksamhet utomlands är genom att bilda ett dotterbolag i utlandet, en så kallad dotterbolagsetablering. Det andra tänkbara sättet för ett svenskt företag att etablera sin verksamhet utomlands är genom att upprätta en filial i utlandet, en så kallad filialetablering.

Vad som nu har sagts om svenska företag som vill etablera sin verksamhet i utlandet gäller även för utländska företag som vill etablera sin verksamhet i Sverige. Ett utländskt företag som önskar etablera sin verksamhet i Sverige kan således också välja mellan att göra det genom en dotterbolagsetablering eller en filialetablering.

Den principiella skillnaden mellan en dotterbolagsetablering och en filialetablering är att ett dotterbolag är ett eget rättssubjekt medan en filial inte är något eget rättssubjekt. Med koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet avses således sådana inkomstöverföringar som innebär att inkomster överförs från den svenska beskattningsjurisdiktionen till någon annan stats beskattningsjurisdiktion genom att inkomster överförs från ett rättssubjekt till ett annat. Med rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet avses istället sådana inkomstöverföringar som innebär att inkomster överförs från

⁸ Se Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

den svenska beskattningsjurisdiktionen till någon annan stats beskattningsjurisdiktion utan att inkomsterna överförs mellan olika rättssubjekt.

Trots den principiella skillnaden mellan ett dotterbolag och en filial finns det goda skäl att behandla en dotterbolagsetablering och en filialetablering på ett likvärdigt sätt vid beskattningen. Det är nämligen en skattepolitisk målsättning att likartade handlingsalternativ behandlas på ett likvärdigt sätt vid beskattningen, så kallad skatteneutralitet.⁹ Det huvudsakliga argumentet för att behandla likartade alternativ på ett likvärdigt sätt är att skatterätten bör vara neutral inför olika handlingsalternativ istället för att premiera ett av handlingsalternativen. Av detta skäl bör därför de rättsliga möjligheterna att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner vara likvärdiga med de rättsliga möjligheterna att förhindra rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner.

Slutligen finns det anledning att definiera vad som avses med begreppet *kontrollerad transaktion*. Den gängse innebörden av begreppet kan sägas vara den definition av begreppet som OECD använder. OECD definierar kontrollerade transaktioner som ”[t]ransactions between two enterprises that are associated enterprises with respect to each other”.¹⁰ För ändamålet med denna uppsats har begreppet emellertid en annan innebörd. För det första avses med begreppet kontrollerad transaktion situationen då ett rättssubjekt tillhandahåller tjänster eller avyttrar tillgångar till ett annat rättssubjekt, förutsatt att det råder ekonomisk intressegemenskap mellan de båda rättssubjekten. För det andra avses med begreppet kontrollerad transaktion situationen då ett rättssubjekt för över tillgångar från ett fast driftställe till ett annat fast driftställe eller låter ett fast driftställe utföra tjänster åt ett annat fasta driftställe, om de båda fasta driftställena är belägna i olika skattejurisdiktioner.

⁹ Se Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg och Teresa Simon-Almendal, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1* (16:e upplagan), Studentlitteratur (2017), sid. 48–50. [cit. Lodin et al, *Inkomstskatt del 1*].

¹⁰ Se OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, sid. 25.

1.3 Syfte

1.3.1 Inledning

Den övergripande ambitionen med uppsatsen är att bidra med kunskap om de regler som kan användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. Mot bakgrund av denna målsättning har två olika syften med uppsatsen formulerats.

1.3.2 Det första syftet med uppsatsen

Det första syftet med uppsatsen är att undersöka och systematisera de regler som kan användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. Undersökningen och systematiseringen av de rättsliga möjligheterna kommer huvudsakligen att vara inriktad på att fastställa de olika rättsreglernas innehåll och lösa eventuella konkurrensproblem som kan uppstå mellan rättsreglerna. Valet av syfte kan motiveras mot bakgrund av den övergripande ambitionen med uppsatsen som är att bidra med kunskap om de regler som kan användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet. Valet av syfte kan också motiveras utifrån det fiskala intresset i att motverka dolda inkomstöverföringar till utlandet. Skatteundandragande är som bekant ett fiskalt problem med ständig aktualitet. Det är därför angeläget att undersöka och systematisera de rättsliga möjligheterna att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner.

1.3.3 Det andra syftet med uppsatsen

Det andra syftet med uppsatsen är att analysera om de rättsliga möjligheterna att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner är likvärdiga beroende på om inkomstöverföringen är koncernintern eller rättssubjektsintern. Detta syfte med uppsatsen kan motiveras utifrån det skattepolitiska neutralitetsmålet. Skatteneutralitet är en av de målsättningar som ligger till grund för en konsekvent utformad inkomstbeskattning och innebär att likartade handlingsalternativ ska behandlas likvärdigt vid inkomstbeskattningen.¹¹ I anslutning till att analysera lagstiftningen ur ett neutralitetsperspektiv är det även intressant att analysera lagstiftningen ur ett symmetriperspektiv och ett reciprocitetsperspektiv. Förutsättningar som symmetri och reciprocitet vid inkomstbeskattningen ligger nämligen också till grund för en konsekvent utformad inkomstbeskattning.¹² Följaktligen är det även en del av

¹¹ Se Lodin et al, Inkomstskatt del 1, sid. 48–50.

¹² A.a sid. 51.

syftet med uppsatsen att analysera de olika reglerna ur ett reciprocitets- och symmetriperspektiv.

1.4 Avgränsning

Dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner är ett brett ämnesområde. Ämnesområdet innefattar både internprissättningsfrågor och frågor som rör inkomstallokeringar till fasta driftställen. Av utrymmesskäl har det därför varit nödvändigt att avgränsa syftet med uppsatsen. Nedan presenteras tre avgränsningar av syftet som huvudsakligen är motiverade av utrymmesskäl.

För det första är uppsatsen begränsad till att undersöka och analysera vissa givna rättsregler i Inkomstskattelagen (IL). De rättsregler som kommer att undersökas och analyseras närmare i uppsatsen är korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL, reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 3 §, 4 §, 5 § 3 och 5 § 5 IL, den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL och skattskyldighetsregeln för fasta driftställen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL. Det ska härvid nämnas att det kan finnas andra rättsregler och andra lagar som kan användas för att förhindra olika typer av dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. Ett exempel på en sådan lag är lagen (1995:575) mot skatteflykt. Av utrymmesskäl är det emellertid inte möjligt att undersöka och analysera fler regelverk än de som angivits ovan.

För det andra är uppsatsen begränsad till att undersöka och analysera rättsreglernas materiella innehåll och hur reglerna förhåller sig till varandra. Vilka skatterättsliga följd effekter en dold inkomstöverföring till utlandet kan ge upphov till avgränsas således bort.

För det tredje är uppsatsen begränsad till att enbart behandla det som gäller för aktiebolag. Vad som gäller för andra typer av svenska associationsformer avgränsas således bort.

Slutligen finns det goda skäl att framhålla två avgränsningar som följer av det ämne som uppsatsen behandlar. Det ämne som behandlas i uppsatsen är *dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner*. Av denna formulering följer att olika typer av dolda inkomstöverföringar i en strikt nationell kontext avgränsas bort. Av formuleringen följer

även att andra typer av dolda inkomstöverföringar än sådana som äger rum genom kontrollerade transaktioner också avgränsas bort.¹³

1.5 Metod och teori

1.5.1 Olika metoder för respektive syfte

Det finns som sagt två olika syften med uppsatsen. Av detta skäl används även två olika metoder i uppsatsen. För att uppnå det första syftet med uppsatsen används en rättsdogmatisk metod och för att uppnå det andra syftet med uppsatsen används en metod som bäst kan beskrivas som rättsanalytisk.

1.5.2 Rättsdogmatisk metod

För att uppnå det första syftet med uppsatsen används en rättsdogmatisk metod. Den rättsdogmatiska metoden används för att konstruera gällande rätt. Närmare bestämt används den rättsdogmatiska metoden för att konstruera de rättsliga möjligheterna att förhindra koncerninterna och rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. Gällande rätt konstrueras genom användandet av juridisk metod, vilket innefattar ett användande av rättskällorna enligt rättskällevärdet. De rättskällor som traditionellt sett ingår i rättskällevärdet är lagstiftning, lagförarbeten, praxis och doktrin.¹⁴ Utöver dessa traditionella rättskällor används även material från OECD för att konstruera gällande rätt.

I uppsatsen konstrueras gällande rätt *de lege interpretata*. Att gällande rätt konstrueras *de lege interpretata* innebär att rätten konstrueras som den uttolkas.¹⁵ Således görs inte den traditionella distinktionen mellan gällande rätt *de lege lata* och gällande rätt *de lege ferenda*. Enligt min mening existerar inte gällande rätt oberoende av oss människor, utan gällande rätt är något som ständigt måste konstrueras av oss människor vid varje givet tillfälle.¹⁶ Av det skälet är det, enligt min mening, heller inte möjligt att konstruera gällande rätt som den är, eftersom en sådan konstruktion av gällande rätt alltid är resultatet av en tolkningsoperation. Den syn på kunskap som innebär att det är möjligt att skilja på beskrivning och värdering överges därför, i denna

¹³ Vad som avses med begreppet kontrollerad transaktion har förklarats i avsnitt 1.2.

¹⁴ Claes Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation (fjärde upplagan), Norstedts Juridik (2018), sid 45. [cit. Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare].

¹⁵ Se Eva-Maria Svensson, *De lege interpretata – om behovet av metodologisk reflektion*, Juridisk Publikation (2014), sid. 214.

¹⁶ Se även Claes Sandgrens resonemang i Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, sid. 49.

uppsats, till förmån för en syn på kunskap som innebär att kunskap är kontextuell och socialt konstruerad.¹⁷

1.5.3 Rättsanalytisk metod

För att uppnå det andra syftet med uppsatsen används en metod som bäst kan beskrivas som rättsanalytisk. Det som skiljer en rättsanalytisk metod från den rättsdogmatiska metoden är att en rättsanalytisk metod används för att analysera gällande rätt medan den rättsdogmatiska metoden används för att konstruera gällande rätt. Vid användandet av en rättsanalytisk metod är det möjligt att beakta annat material än rättskällorna enligt rättskällevärdet. Det är därtill möjligt att använda andra argument än strikt juridiska för att kritisera gällande rätt. Den rättsanalytiska metoden kan därför sägas vara friare än den rättsdogmatiska metoden.¹⁸

Det är nödvändigt att använda en rättsanalytisk metod för att uppnå det andra syftet med uppsatsen. Det andra syftet med uppsatsen är nämligen analytiskt till sin natur. För att analysera gällande rätt kommer de principer och målsättningar som ligger till grund för en konsekvent utformad inkomstbeskattning att användas. De principer som här avses är neutralitet, symmetri och reciprocitet. Skatteneutralitet innebär att olika handlingsalternativ ska behandlas likvärdigt vid beskattningen om handlingsalternativen är likartade.¹⁹ Symmetri vid beskattningen innebär att en kostnad ska vara avdragsgill om den går att hänföra till en skattepliktig intäkt.²⁰ Slutligen innebär reciprocitet att en skattepliktig inkomst hos ett subjekt ska motsvaras av en avdragsgill utgift hos ett annat subjekt.²¹

1.6 Rättsteoretiska utgångspunkter

1.6.1 Inledning

I det följande kommer tre rättsteoretiska utgångspunkter som är relevanta för skatterätten att presenteras. Dessa rättsteoretiska utgångspunkter är legalitetsprincipen i skatterätten, normgivningsreglerna i regeringsformen (RF) och doktrinen om regelkonkurrens i inkomstskatterätten.

¹⁷ Se Eva-Maria Svensson, *De lege interpretata – om behovet av metodologisk reflektion*, Juridisk Publikation (2014), sid. 226 f.

¹⁸ Se Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, sid. 50–53.

¹⁹ Lodin et al, *Inkomstskatt del 1*, sid 48–50.

²⁰ A.a. sid. 50.

²¹ A.a. sid. 50.

1.6.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen i skatterätten anses bestå av fyra olika delar. De beståndsdelar som tillsammans utgör legalitetsprincipen i skatterätten är föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och obestämdhetsförbudet.²² Därtill anses legalitetsprincipen innehålla en ”andra sida” som innebär att det allmänna ska ta ut skatt om förutsättningarna för ett uttag av skatt är uppfyllda.²³

Föreskriftskravet innebär att uttagandet av skatter måste ske med stöd av lag. Anledningen härför är att skatter karakteriseras som tvångsbidrag som enskilda måste betala till det allmänna, vilket följaktligen innebär att uttagandet av skatter utgör offentlig maktutövning.²⁴ Enligt 1 kap. 1 § 3 st RF ska den offentliga makten utövas under lagarna. Föreskriftskravet framgår således av 1 kap. 1 § 3 st RF.²⁵

Det hade varit meningslöst att ställa upp ett föreskriftskrav för uttagandet av skatter om det hade varit möjligt att göra analoga tolkningar av skattelagstiftningen. Därför anses legalitetsprincipen även innehålla ett analogiförbud som innebär att analog tillämpning av skattelag är förbjuden.²⁶

Det hade även varit meningslöst att ställa upp ett föreskriftskrav om det hade varit möjligt att ge skattelagstiftningen en vag utformning. Därför anses legalitetsprincipen även innehålla ett obestämdhetsförbud som förhindrar att skattelagstiftning ges en allt för vag ordalydelse.²⁷ Ett obestämdhetsförbud minskar även utrymmet för så kallad *de facto-delegation*, vilket innebär att lagstiftaren medvetet ger lagstiftningen en vag utformning i syfte att låta domstolarna fylla lagstiftningen med materiellt innehåll.²⁸

²² Anders Hultqvist, Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016 sid. 730, sid. 732.

²³ Robert Pålsson, Konstitutionell skatterätt (tredje upplagan), Iustus Förlag (2013), sid. 89. [cit. Pålsson, Konstitutionell skatterätt].

²⁴ Prop. 1973:90 sid. 213.

²⁵ Se Lodin et al, Inkomstskatt del 1, sid. 13 f; Pålsson, Konstitutionell skatterätt, sid. 21; Wiweka Warnling Conradson, Hedvig Bernitz, Lena Sandström och Karin Åhman, Statsrättens grunder (sjätte upplagan), Norstedts Juridik (2018), sid. 238. [cit. Warnling Conradson et al, Statsrättens grunder].

²⁶ Se Pålsson, Konstitutionell skatterätt, sid. 90–92.

²⁷ A.a. sid. 30; Anders Hultqvist, Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016 sid. 730, sid. 733 ff.

²⁸ Se Pålsson, Konstitutionell skatterätt, sid. 30.

Retroaktivitetsförbudet kommer till uttryck i 2 kap. 10 § 2 st 1 mom RF och innebär att retroaktivt verkande betungande skattelagstiftning är förbjuden.²⁹ Retroaktivitetsförbudet kompletterar föreskriftskravet, eftersom det hade varit meningslöst att ställa upp ett föreskriftskrav om det hade varit möjligt att stifta betungande skattelagstiftning med retroaktiv verkan.

Det finns förvisso några undantag till retroaktivitetsförbudet. För det första är det möjligt att stifta lagar med så kallad oäkta retroaktiv verkan. Oäkta retroaktivitet innebär att nya lagregler kan tillämpas på äldre men alljämt bestående förhållanden.³⁰ För det andra är det möjligt att frångå retroaktivitetsförbudet genom så kallade stopp-skrivelser enligt 2 kap. 10 § 2 st 2–3 mom RF.³¹ Slutligen ska det nämnas att gynnande retroaktivt verkande skattelagstiftning är tillåten.³²

1.6.3 Normgivningsreglerna i regeringsformen

Föreskrifter om skatt tillhör de obligatoriska lagområdet.³³ Att föreskrifter om skatt tillhör det obligatoriska lagområdet är en slutsats man kan komma fram till genom att studera normgivningsreglerna i 8 kap. RF. Enligt 8 kap. 2 § 1 st 2 RF ska föreskrifter som rör förhållandet mellan enskilda och det allmänna meddelas genom *lag* om föreskrifterna är av betungande karaktär. Till denna kategori av föreskrifter hör all skatterätt. Av 8 kap. 1 § RF framgår det att det endast är *riksdagen* som kan stifta lagar. Av 8 kap. 3 § 2 st 2 RF framgår det att riksdagen inte får delegera normgivningsmakt på skatteområdet till regeringen. När man läser dessa bestämmelser tillsammans blir det tydligt att det endast är riksdagen som kan meddela föreskrifter om skatt.

Det finns förvisso en liten möjlighet för riksdagen att delegera normgivningsmakt på skatteområdet. Det är nämligen möjligt för regeringen att utfärda så kallade verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap. 7 § 1 st 1 RF. Denna möjlighet tillkommer även myndigheterna under regeringen enligt 8 kap. 11 § RF efter ett bemyndigande av regeringen. De verkställighetsföreskrifter som regeringen eller myndigheterna under regeringen kan utfärda

²⁹ A.a. sid. 33–36.

³⁰ A.a. sid. 33 f.

³¹ A.a. sid. 36–38.

³² A.a. sid. 33.

³³ A.a. sid. 29 f; Warnling Conradson et al, Statsrättens grunder, sid. 238;

får endast vara av administrativ karaktär och får dessutom inte tillföra något väsentligt nytt till lagstiftningen.

Det ska även nämnas att riksdagen kan delegera normgivningsmakt på skatteområdet till domstolarna genom så kallad de facto-delegation. De facto-delegation innebär att riksdagen delegerar normgivningsmakt till domstolarna genom att ge lagstiftningen en vag ordalydelse. Om lagstiftningens ordalydelse är vag blir det nämligen möjligt för domstolarna att precisera lagstiftningens materiella innebörd genom att tolka lagtexten.

I den skatterättsliga litteraturen framhåller Pahlsson att de facto-delegation kan vara kontroversiell i vissa fall och rimlig i andra fall. Å ena sidan framstår det som rimligt att lagstiftningen ges en vag utformning så att rättsläget kan anpassas efter samhällsutvecklingen. Å andra sidan kommer de facto-delegation i strid med obestämdhetsförbudet i legalitetsprincipen, vilket är till nackdel för de skattskyldiga.³⁴ Som Hultqvist framhåller är konsekvenserna av vagt utformad lagstiftning emellertid så pass allvarliga att det faktiskt finns goda skäl för domstolarna att *inte* besluta om ett större uttag av skatter än vad skattelagstiftningen *klart* ger uttryck för. Hultqvist nämner härvid att skattelagstiftning med en vag ordalydelse minskar förutsebarheten för de skattskyldiga vilket i längden även leder till ökade kostnader för de skattskyldiga.³⁵

Enligt min mening finns det goda skäl att se strängt på de facto-delegation. De facto-delegation utgör nämligen en förskjutning av normgivningskompetensen på skatteområdet på ett sätt som saknar tydlig konstitutionell förankring. Vidare leder lagstiftning med vag ordalydelse till minskad förutsebarhet för de skattskyldiga. Dessutom kan lagstiftaren anpassa rättsläget efter samhällsutvecklingen genom att stifta nya lagar, varför det inte framstår som någon bra förklaring att de facto-delegation möjliggör för domstolarna att anpassa rättsläget efter samhällsutvecklingen.

1.6.4 Regelkonkurrens i inkomstskatterätten

I inkomstskatterätten kan det förekomma att flera lagregler är tillämpliga på samma situation. Att två eller flera lagregler är tillämpliga på samma situation behöver inte utgöra något problem

³⁴ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, sid. 30.

³⁵ Anders Hultqvist, Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, Skattenytt 2016 sid. 730, sid. 742–745.

över huvud taget. Rättsföljderna hos de regler som har ett sammanfallande tillämpningsområde kan nämligen vara förenliga med varandra. I en sådan situation rör det sig inte om någon riktig regelkonkurrens, rättstillämparen behöver nämligen inte välja vilken regel han eller hon ska tillämpa på situationen. Om två eller flera regler däremot är tillämpliga på samma situation och dessutom föreskriver oförenliga rättsföljder föreligger riktig regelkonkurrens.³⁶

Rättsregler kan ha sammanfallande tillämpningsområden på tre olika sätt. Aldén har i sin avhandling valt att kalla dessa olika sätt som rättsregler kan ha sammanfallande tillämpningsområden på för interferens, inskränkning och identitet. Interferens föreligger när två regler har ett sammanfallande tillämpningsområde samtidigt som respektive regel är tillämplig på situationer som inte omfattas av den andra regelns tillämpningsområde. Inskränkning föreligger istället då den ena rättsregelns hela tillämpningsområde utgör en delmängd av den andra rättsregelns hela tillämpningsområde. Slutligen innebär identitet att två rättsregler har identiska tillämpningsområden.³⁷

Det finns flera sätt att komma till rätta med regelkonkurrens. Aldén har i sin avhandling beskrivit fyra olika sätt man kan komma till rätta med konkurrensproblem i inkomstskatterätten.

Enligt Aldéns uppfattning bör man i första hand försöka lösa ett konkurrensproblem med en harmoniserande omtolkning av de konkurrerande reglerna. Målsättningen med en harmoniserande omtolkning är att undanröja regelkonkurrensen genom att tolka reglerna så pass restriktivt att reglernas tillämpningsområde inte längre sammanfaller med varandra.³⁸

I andra hand bör man försöka lösa konkurrensproblemet genom att använda sig av derogationsprinciperna. De derogationsprinciper som här åsyftas är *lex superior*, *lex specialis* och *lex posterior*, av vilka *lex superior* tycks vara den viktigaste. Även om derogationsprinciperna föreskriver generella lösningar på ett konkurrensproblem är de inte auktoritativa varför viss försiktighet är påkallad när man ska använda sig av derogationsprinciperna för att lösa ett konkurrensproblem.³⁹

³⁶ Se Stefan Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet med dolda vinstöverföringar till utlandet, Nerenius & Santéus förlag (1998), sid. 275. [cit. Aldén, Om regelkonkurrens i inkomstskatterätten].

³⁷ A.a. sid. 42.

³⁸ A.a. sid. 276.

³⁹ A.a. sid. 277–278.

Om det uppkomna konkurrensproblemet inte kan lösas med vare sig en harmoniserande omtolkning av de konkurrerande reglerna eller genom att man använder derogationsprinciperna bör man i tredje hand använda sig av en kasuistisk bedömning. Den kasuistiska bedömningen bör vara inriktad på att försöka utröna vilket regelalternativ som framstår som det lämpligaste ur materiell skatterättslig synvinkel i det enskilda fallet.⁴⁰

Om något av ovanstående tre sätt inte kan användas för att lösa det uppkomna konkurrensproblemet bör man i sista hand välja den regel som är minst betungande för den skattskyldige, vilket följer av legalitetsprincipen.⁴¹

Den metod som Aldén har beskrivit i sin avhandling är logisk, konsekvent och välunderbyggd. Genom att följa riktlinjerna i Aldéns avhandling bör man kunna lösa praktiskt taget alla konkurrensproblem som kan uppkomma i inkomstskatterätten. Trots det framstår metoden som förhållandevis svårapplicerbar på konkurrensproblem i inkomstskatterätten. Det som framstår som svårapplicerbart är framförallt att använda sig av en harmoniserande omtolkning eller av derogationsprinciperna för att lösa det aktuella konkurrensproblemet.

Aldéns konstruktion av den harmoniserande omtolkningen som tolkningsoperation för att lösa konkurrensproblem innebär att möjligheterna att använda sig av en harmoniserande omtolkning för att lösa konkurrensproblem har blivit onödigt snäva. Målsättningen med en harmoniserande omtolkning är som bekant att undanröja regelkonkurrensen genom att tolka två konkurrerande regler så pass restriktivt att reglernas tillämpningsområde inte längre sammanfaller med varandra.⁴² Det är emellertid möjligt att undanröja regelkonkurrens genom att tolka två konkurrerande regler på ett sätt som leder till att reglernas rättsföljder blir förenliga med varandra. Enligt min mening finns det goda skäl att utvidga innebörden av en harmoniserande omtolkning till att även innefatta tolkningsoperationer av det senare slaget. Det enda formella hindret mot att låta en harmoniserande omtolkning innefatta tolkningsoperationer av det senare slaget är legalitetsprincipens ”andra sida”, men så länge en tolkningsoperation av det senare slaget inte strider mot legalitetsprincipens andra sida finns det inga formella hinder mot att företa en sådan tolkningsoperation.

⁴⁰ A.a. sid. 281–284.

⁴¹ A.a. sid. 284.

⁴² A.a. sid. 276.

Att försöka lösa ett konkurrensproblem genom att använda derogationsprinciperna framstår inte heller som särskilt användbart. Lex superior-principen, som även tycks vara den viktigaste derogationsprincipen, fyller sällan någon funktion som derogationsprincip i inkomstskatterätten. Inte sällan är det två lagregler i IL som konkurrerar med varandra vilket innebär att reglerna har samma rättsliga dignitet. Möjligen skulle man kunna betrakta de regler i IL som bygger på EU-direktiv som överordnade övriga regler i IL till följd av EU-rättens företräde.⁴³ Ett sådant synsätt på reglerna i IL skulle innebära att lex superior-principen åtminstone inte är helt oanvändbar som derogationsprincip i inkomstskatterätten.

Även lex specialis-principen framstår som förhållandevis oanvändbar i inkomstskatterätten. Lex specialis-principen är givetvis inte helt oanvändbar, men precis som Aldén påpekar får lex specialis-principen endast betydelse när det föreligger *inskränkning* mellan de konkurrerande rättsreglerna.⁴⁴ När det istället råder interferens eller identitet mellan två konkurrerande rättsregler är det inte möjligt att använda lex specialis-principen eftersom det inte är möjligt att betrakta den ena regeln som en specialbestämmelse i förhållande till den andra.⁴⁵

Vad gäller lex posterior-principen kan den givetvis vara användbar om den ena lagregeln framstår som föråldrad och inaktuell.⁴⁶ Hur vanligt det är att regler i IL framstår som så pass föråldrade och inaktuella att det framstår som motiverat att tillämpa yngre regler i samma lag är svårt att säga. Däremot står det klart att det egentligen inte finns något sakligt skäl att tillmäta en yngre lagregel större betydelse än en äldre lagregel om den äldre lagregeln alltså är aktuell.⁴⁷

1.7 Material

För att uppnå det första syftet med uppsatsen används huvudsakligen rättskällorna enligt rättskällevärdet. Rättskällorna enligt rättskällevärdet används för att konstruera gällande rätt. Vid konstruktionen av gällande rätt används emellertid även material från OECD, vilket traditionellt sett inte betraktas som någon rättskälla. Det material från OECD som används i uppsatsen är

⁴³ Se Mattias Dahlberg, Internationell beskattning (fjärde upplagan), Studentlitteratur (2014), sid. 346–350. [cit. Dahlberg, Internationell beskattning].

⁴⁴ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, sid. 33 f.

⁴⁵ A.a. sid. 277 f.

⁴⁶ A.a. sid. 280 f.

⁴⁷ A.a. sid. 280 f.

dels OECD:s modellavtal ("modellavtalet") och kommentaren till modellavtalet ("kommentaren") samt de två rapporterna *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* ("OECD TPG") och *OECD 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* ("OECD APPE"). Vilken syn som anläggs i uppsatsen på materialet från OECD utvecklas närmare i avsnitt 1.8.5 och 1.8.6.

För att uppnå det andra syftet används inte något egentligt material. Istället används principer som neutralitet, symmetri och reciprocitet som teoretiska verktyg för att analysera lagstiftningen. Dessa principer ligger som bekant till grund för en konsekvent utformad inkomstbeskattning.

1.8 Materialets rättskällevärde

1.8.1 Inledning

Det tycks inte existera någon universellt vedertagen metod för att tolka svensk skattelag som är både klart och tydligt definierad.⁴⁸ Trots det finns det goda skäl att använda en enhetlig och auktoritär metod för att tolka skattelagstiftningen. Användandet av en enhetlig och auktoritär metod för att tolka skattelagstiftningen skulle bland annat kunna leda till ökad likabehandling.⁴⁹

Likabehandling vid beskattningen säkerställs delvis genom vissa generella riktlinjer om hur svensk skattelag ska tolkas. Tolkningen av skattelagstiftningen är nämligen lagtextbunden. Tjernberg menar t.ex. att tolkningen av skattelagstiftningen "präglas av en tydlig ram baserad på lagtextens ordalydelse".⁵⁰

Det finns även goda skäl att använda lagtextens ordalydelse som ram vid tolkningen av svensk skattelagstiftning. En lagtextbunden tolkning av skattelagstiftningen minskar risken för godtycke. Dessutom finns det konstitutionella skäl som talar för en lagtextbunden tolkning av svenska skattelagar, främst i form av legalitetsprincipen och normgivningsreglerna i RF.

⁴⁸ Se Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg och Teresa Simon-Almendal, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2* (sextonde upplagan), Studentlitteratur 2017, sid. 703–704. [cit. Lodin et al. *Inkomstskatt del 2*].

⁴⁹ Mats Tjernberg, *Skatterättslig tolkning*, Iustus förlag (2018), sid. 17. [cit. Tjernberg, *Skatterättslig tolkning*].

⁵⁰ A.a. sid. 133.

Möjligheterna att tillskriva andra rättskällor än lagstiftningen något rättskällevärde är starkt begränsade på skatteområdet. Skatterätten är som bekant ett rättsområde som genomsyras av legalitetsprincipen. Därtill kännetecknas tolkningen av svensk skattelagstiftning av en stark lagtextbundenhet. Slutligen ska det nämnas att normgivningsreglerna i RF starkt begränsar riksdagens möjligheter att delegera normgivningsmakt på skatteområdet. Vad som nu sagts om legalitetsprincipen, tolkningen av svensk skattelagstiftning och normgivningsreglerna i RF innebär att det är nödvändigt att närmare analysera vilket rättskällevärde man ska tillskriva det material som används i uppsatsen.

1.8.2 Lagstiftningen

Lagstiftningen är den centrala rättskällan inom skatterätten. Det följer nämligen av legalitetsprincipen och normgivningsreglerna i RF att ett uttag av skatt måste ske med stöd av lag. I uppsatsen konstrueras därför gällande rätt med utgångspunkt i lagstiftningen. Därtill framstår det som självklart att lagstiftningen har en status som rättskälla.

1.8.3 Förarbeten

Det tycks råda enighet i den skatterättsliga litteraturen om att förarbeten kan och bör användas som tolkningsverktyg vid tolkningen av svensk skattelag.⁵¹ Det finns även goda skäl att använda förarbetena som just tolkningsverktyg. Användandet av förarbetena som tolkningsverktyg kan bland annat bidra till materiellt lämpliga resultat och gagna regel närhet och lojalitet till den lagstiftande församlingen.⁵² Det finns därför inte något uppseendeväckande i att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) regelmässigt hänvisar till förarbeten i sina avgöranden. Trots det finns det vissa gränser för i vilken utsträckning det är möjligt att använda förarbeten som tolkningsverktyg för att tolka skattelagstiftningen.

Möjligheterna att använda förarbetsuttalanden som tolkningsverktyg begränsas av lagtextens ordalydelse. Av legalitetsskäl bör lagtextens ordalydelse ges företräde när uttalanden i förarbetena inte ryms inom lagens ordalydelse.⁵³ Ett sådant förhållningssätt till förarbetsuttalanden har även anammats av HFD som vid flera tillfällen bortsett från

⁵¹ Se Lodin et al, Inkomstskatt del 2, sid. 706 f.

⁵² Jan Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten, Iustus förlag (1997), Uppsala, sid. 102 ff. refererad i Tjernberg, Skatterättslig tolkning, sid. 83.

⁵³ Se Tjernberg, Skatterättslig tolkning, sid. 85.

förarbetsuttalanden när dessa saknat stöd i lagtextens ordalydelse.⁵⁴ Tjernberg framhåller emellertid, med stöd av RÅ 1974 A not. 850, att det är möjligt att beakta förarbetsuttalanden som inte omfattas av lagtextens ordalydelse då lagtexten fått ett annat innehåll än vad som avsetts till följd av ett redaktionsfel. Av betydelse i RÅ 1974 A not. 850 var att lagtexten framstod som irrationell vid en isolerad läsning vilket borde ha väckt misstankar om ett redaktionsfel. Därtill framhåller Tjernberg att det skulle framstå som både moraliskt och materiellt olämpligt att tillåta de skattskyldiga att spekulera i och utnyttja uppenbara missar vid lagtextskrivningen.⁵⁵

I uppsatsen används uttalanden i förarbeten enligt riktlinjerna ovan för att konstruera gällande rätt. Det innebär att uttalanden i förarbeten som omfattas av lagtextens ordalydelse tillskrivs ett rättskällevärde och används vid konstruktionen av gällande rätt. Förarbetsuttalanden som går utöver lagtextens ordalydelse tillskrivs emellertid inte något rättskällevärde såvida det inte rör sig om ett uppenbart redaktionsfel.

1.8.4 Rättspraxis

I uppsatsen tillskrivs prejudikat ett rättskällevärde vid konstruktionen av gällande rätt. Avgöranden från HFD är nämligen betydelsefulla vid tolkningen och tillämpningen av svensk skattelagstiftning. Detta trots att det inte råder någon formell prejudikatbundenhet för lägre instanser. Det finns nämligen flera goda skäl för lägre instanser att följa ett tidigare prejudikat. Ett sådant skäl är att ett avgörande som inte följer ett prejudikat sannolikt kommer att ändras om det överklagas till en högre instans. Ett annat sådant skäl är att god prejudikatföljsamhet bidrar till ökad enhetlighet och likformighet vid rättstillämpningen. Det är således fullt förståeligt att prejudikat anses vara informellt bindande för lägre instanser i den juridiska litteraturen.⁵⁶ I uppsatsens anses därför prejudikat vara informellt bindande vid konstruktionen av gällande rätt.

1.8.5 OECD:s modellavtal och dess kommentar

Det pågår för närvarande en diskussion i den skatterättsliga litteraturen om vilket rättskällevärde man ska tillskriva modellavtalet och kommentaren vid tolkning och tillämpning

⁵⁴ Se bland annat RÅ 1994 ref. 31 och RÅ 1998 ref. 27, refererade i Pålsson, Konstitutionell skatterätt, sid. 30.

⁵⁵ Se Tjernberg, Skatterättslig tolkning, sid. 134.

⁵⁶ A.a. sid. 57.

av svensk intern skattelagstiftning.⁵⁷ Frågan är onekligen komplicerad och något tydligt svar på frågan tycks inte existera. HFD har emellertid använt modellavtalet och kommentaren för att tolka svensk intern skattelagstiftning vid två olika tillfällen. Dessa avgöranden har sedermera legat till grund för den diskussion som förts i den skatterättsliga litteraturen.

HFD har som sagt använt modellavtalet och kommentaren vid tolkningen av svensk intern skattelagstiftning i två referatmål. I det första avgörandet, RÅ 2009 ref. 91, använde HFD modellavtalet och kommentaren för att tolka definitionen av ett fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. I det andra avgörandet, HFD 2016 ref. 23, använde HFD modellavtalet och kommentaren för att avgöra om ersättning som en idrottsman erhåller till följd av sponsring eller reklam är skattepliktig i Sverige enligt bestämmelserna i 3, 4 och 7 §§ A-SINK. Av dessa avgöranden är domskälen i HFD 2016 ref. 23 något utförligare än domskälen i RÅ 2009 ref. 91 vad gäller HFD:s syn på modellavtalet och kommentaren.

I HFD 2016 ref. 23 uttalar HFD att kommentaren kan vara *vägledande* vid tillämpning av svensk intern skattelagstiftning under förutsättning att den interna lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet. I avgörandet synes HFD ställa upp två kriterier som måste vara uppfyllda för att den svenska lagstiftningen ska anses bygga på samma principer som modellavtalet.⁵⁸

För det första måste den interna lagregeln och den relevanta artikeln i modellavtalet uppvisa tydliga likheter med varandra vad gäller ordalydelse. I RÅ 2009 ref. 91 uppvisade således 2 kap. 29 § IL tydliga likheter med artikel 5 i modellavtalet och i HFD 2016 ref. 23 uppvisade 3, 4 och 7 §§ A-SINK tydliga likheter med artikel 17 i modellavtalet.

För det andra ska den interna lagregeln vara utformad med modellavtalet som förebild, vilket är något som kan fastställas genom att studera förarbetena till lagregeln. I RÅ 2009 ref. 91 framgick det av prop. 1986/87:30 sid. 42 och prop. 1999/2000:2 del 2 sid. 47 att lagregeln var

⁵⁷ Se till exempel Johan Rick, Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?, svensk skattetidning 2016:8 sid 541; Mats Tjernberg, OECD:s dokument tolkningsvärdet för intern rätt, svensk skattetidning 2017:2 sid 119.

⁵⁸ Jämför Johan Rick, Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?, svensk skattetidning 2016:8 sid. 541, sid. 549–550. Rick anger systematiska rimlighetsöverväganden som ett tredje kriterium som måste vara uppfyllt för att den interna lagstiftningen ska anses bygga på artiklar i modellavtalet.

utformad med modellavtalet som förebild. På samma sätt framgick det i HFD 2016 ref. 23 att modellavtalet haft stor betydelse för utformningen av lagreglerna i A-SINK, vilket framgår av prop. 1990/91:159 sid. 25 ff.

Enligt min mening är det inte möjligt att dra några tydliga slutsatser om vilket rättskällevärde HFD, genom avgörandena, har tillskrivit modellavtalet och kommentaren vid tolkningen av svensk intern skattelagstiftning. HFD är nämligen inte särskilt tydlig med om domstolen endast fäst sin vikt vid de argument som finns i kommentaren eller om domstolen ansett att modellavtalet och kommentaren kan ha ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som finns i modellavtalet och kommentaren. Rättsläget framstår således fortfarande som oklart.

Det krav som HFD ställer upp i HFD 2016 ref. 23, att den interna rätten måste bygga på samma principer som modellavtalet, synes emellertid endast fylla en funktion om HFD faktiskt avsett att tillskriva modellavtalet och kommentaren ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som förs fram i dessa dokument. Om HFD inte avsett att tillskriva modellavtalet och kommentaren något rättskällevärde utöver tyngden av de argument som förs fram i dessa dokument finns det inte någon logisk förklaring till varför den interna rätten måste bygga på samma principer som modellavtalet. Argument som ryms inom lagtextens ordalydelse bör vara möjliga att beakta vid rättstillämpningen oavsett var dessa argument finns återgivna. Det krav som HFD ställt upp i HFD 2016 ref. 23 talar därför för att HFD faktiskt avsett att tillskriva modellavtalet och kommentaren ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som förs fram i dessa dokument.

Att HFD faktiskt avsett att tillskriva modellavtalet och kommentaren ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som förs fram i dessa dokument skulle även kunna förklara varför HFD fört ett resonemang om vilken version av kommentaren som skulle ligga till grund för bedömningen i HFD 2016 ref. 23. I avgörandet valde HFD att använda den version av kommentaren som gällde vid tiden för avgörandet. Den version av kommentaren som gällde vid tiden för avgörandet hade emellertid antagits av OECD:s råd först efter det att riksdagen stiftat A-SINK. HFD motiverade sitt val av version med att innehållet i den version av kommentaren som gällde vid tiden för avgörandet var känd för lagstiftaren vid utarbetandet av A-SINK samt att revideringarna av innehållet i kommentaren endast utgjorde förtydliganden.⁵⁹

⁵⁹ HFD 2016 ref. 23.

Det var således inte fråga om några materiella ändringar av kommentaren. Värt att notera är att resonemang om vilken version av kommentaren som kan ligga till grund för domstolens bedömning också har förts vid tolkning av skatteavtal, vilket utgör en situation då modellavtalet och kommentaren faktiskt tillskrivits ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som finns i dessa dokument.⁶⁰

Stor försiktighet är emellertid påkallad när man ska tolka innebörden av prejudikat. Min uppfattning är att det fortfarande är otydligt om HFD avsett att tillskriva modellavtalet och kommentaren ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som förs fram i dessa dokument vid tolkning av svensk intern skatterätt. Domskälen i HFD 2016 ref. 23 verkar dock tala för att HFD faktiskt avsett att tillskriva modellavtalet och kommentaren ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som förs fram i dessa dokument vid tolkningen av svensk intern skattelagstiftning.

I uppsatsen används modellavtalet och kommentaren för att konstruera gällande rätt på två sätt. För det första används modellavtalet och kommentaren för att konstruera gällande rätt enligt HFD:s riktlinjer. Modellavtalet och kommentaren kommer således att beaktas vid tolkningen av svensk intern skattelagstiftning om den interna lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet. För det andra används modellavtalet och kommentaren för att konstruera gällande rätt om de argument som förs fram i dessa dokument ryms inom lagtextens ordalydelse. Det finns nämligen inte något formellt hinder mot att använda argument i modellavtalet eller kommentaren så länge dessa ryms inom lagtextens ordalydelse.

1.8.6 OECD:s rapporter

Av de två rapporter som används för att konstruera gällande rätt i uppsatsen har HFD uttalat sig om betydelsen av en, nämligen OECD TPG. HFD har uttalat sig om betydelsen av OECD TPG vid tillämpningen av korrigeringsregeln i två referatmål, nämligen RÅ 1991 ref. 107 och HFD 2016 ref. 45. I dessa avgöranden har HFD uttalat att innehållet i OECD TPG kan fungera som vägledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Att OECD TPG kan vara vägledande vid tillämpningen av korrigeringsregeln har också uttalats i prop. 2005/06:169 sid. 88 ff. Propositionen utgör förvisso inte något förarbete till korrigeringsregeln men uttalandet är

⁶⁰ HFD 2016 ref. 57; Se även Jan Bjuvberg, Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen, svensk skattetidning 2015:2 sid. 111, sid. 128–130.

allmänt hållet och lyfts även fram av HFD i HFD 2016 ref. 45 vilket är det senare av de två referatmålen.

Domskälen i RÅ 1991 ref. 107 är något utförligare vad gäller de delar som rör innebörden av OECD TPG än domskälen i HFD 2016 ref. 45. I avgörandet uttalar HFD att OECD TPG inte är bindande men att rapporten ger en god och välbalanserad bild över internprissättningsproblematiken. HFD synes således fästa avgörande vikt vid det materiella innehållet i OECD TPG istället för vid rapportens formella status. Enligt min mening har HFD således inte tillskrivit OECD TPG ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som förs fram i rapporten vid tolkningen av korrigeringsregeln. Ett snarlikt synsätt på OECD TPG:s rättskällevärde har även kommit till uttryck i den skatterättsliga litteraturen. Enligt Burmeister ska innehållet i OECD TPG behandlas som innehållet i övrig doktrin vid tillämpningen av korrigeringsregeln, vilket innebär att avgörande vikt bör fästas vid tyngden av de argument som lyfts fram för en viss tolkning. Dessutom måste den tolkning som hävdas i rapporten fångas upp av mängden rimliga tolkningar av korrigeringsregeln ordalydelse.⁶¹

Det finns emellertid goda skäl att faktiskt tillskriva OECD TPG ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som finns i rapporten vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Som Tjernberg påpekar är det nämligen meningslöst att tolka korrigeringsregeln på ett sätt som medger beskattning av en viss transaktion om beskattningsrätten inte kan upprätthållas när man sedan tillämpar det aktuella skatteavtalet. Dessutom blir det onödigt komplext för rättstillämparen att behöva förhålla sig till två förståelser av samma begrepp, varvid det ena gäller för intern rätt och det andra enligt skatteavtalet.⁶²

I uppsatsen kommer OECD TPG och OECD APPE att behandlas som doktrin vid tolkning av intern internationell skatterätt. Att OECD APPE kommer att behandlas på samma sätt som OECD TPG vid tolkningen av intern internationell skatterätt är lämpligt, eftersom det inte finns några sakliga skäl att behandla rapporterna på olika sätt.

⁶¹ Jari Burmeister, Internprissättning och omkaraktisering – en studie av möjligheterna att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, Iustus förlag (2016), sid. 192–196. [cit. Burmeister, Internprissättning och omkaraktisering].

⁶² Se Mats Tjernberg, OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt, svensk skattetidning 2017:2 sid. 118, sid 120 f.

2 Korrigeringsregeln

2.1 Korrigeringsregelns syfte och uppbyggnad

Syftet med korrigeringsregeln är att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom oriktig prissättning vid gränsöverskridande handel mellan bolag i ekonomisk intressegemenskap.⁶³ Korrigeringsregeln möjliggör nämligen för Skatteverket att bortse från oriktig prissättning som har avtalats mellan två bolag i ekonomisk intressegemenskap vid gränsöverskridande handel. Genom att bortse från sådan oriktig prissättning kan Skatteverket justera ett bolags redovisade vinst till ett högre belopp vilket resulterar i att bolaget måste betala ett högre belopp i skatt.⁶⁴

2.2 Oriktig prissättning vid tillämpningen av korrigeringsregeln

Vid tillämpningen av korrigeringsregeln är oriktig prissättning sådan prissättning som avviker från den prissättning som två oberoende parter hade avtalat om på den öppna marknaden. Att försöka fastställa det marknadsmässiga priset för en vara eller tjänst med hänsyn till prissättningen i ett oberoende affärsförhållande är ett uttryck för armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen bygger på tankesättet att prissättningen i ett oberoende affärsförhållande alltid blir marknadsmässig, eftersom det inte finns några incitament för en avtalspart att ensidigt gynna sin motpart i ett oberoende affärsförhållande.⁶⁵ När två oberoende parter ingår ett avtal med varandra är det därför marknadskrafterna som avgör vilken prissättning som ska råda mellan bolagen.⁶⁶

Marknadskrafterna får emellertid inte samma inverkan på prissättningen mellan två bolag som befinner sig i ekonomisk intressegemenskap.⁶⁷ Bolag som befinner sig i ekonomisk intressegemenskap kan därför avtala om prissättning som avviker från rådande marknadsstandard. En multinationell koncern kan därför påverka storleken av det beskattningsunderlag som ska beskattas i Sverige genom den koncerninterna prissättningen.⁶⁸

⁶³ 14 kap. 19–20 §§ IL; Se även Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 176 f.

⁶⁴ Se Lodin et al, Inkomstskatt del 2, sid. 663.

⁶⁵ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, sid. 112 f.

⁶⁶ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, sid. 33.

⁶⁷ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, sid. 33.

⁶⁸ Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 176.

Den koncerninterna prissättningen kan användas på två principiellt olika sätt för att påverka det beskattningsunderlag som ska beskattas i Sverige. För det första kan ett svenskt koncernbolag sälja varor eller tillhandahålla tjänster till ett koncernbolag i utlandet till ett pris som understiger det pris som två oberoende parter hade avtalat om. I ett sådant fall rör det sig om en inkomstöverföring till utlandet genom så kallad underprissättning. För det andra kan ett svenskt koncernbolag köpa varor eller tjänster av ett utländskt koncernbolag till ett pris som överstiger det pris som två oberoende parter hade avtalat om. I ett sådant fall rör det sig om en inkomstöverföring till utlandet genom så kallad överprissättning.⁶⁹

2.3 Korrigeringsregeln är endast tillämplig på inkomstöverföringar mellan olika rättssubjekt

2.3.1 Avtalsrekvisitet i korrigeringsregeln

Tillämpningen av korrigeringsregeln förutsätter att det finns ett avtal mellan två eller flera avtalsparter. Bestämmelsens ordalydelse är nämligen tydlig med att korrigeringsregeln enbart kan användas för att bortse från avtalsvillkor.⁷⁰ Korrigeringsregeln är inte begränsad till att enbart omfatta prissättningsvillkor, tvärtom kan korrigeringsregeln användas för att angripa alla typer av avtalsvillkor som avviker från armlängdsnormen.⁷¹ HFD har till exempel kommit fram till att korrigeringsregeln kan användas för att bortse från ett marknadsmässigt räntevillkor som ersatt ett tidigare räntevillkor i samma avtalsförhållande. Av avgörande betydelse i det fallet synes ha varit att gäldenären frivilligt accepterat en räntehöjning utan någon skyldighet därtill och att gäldenären inte betingat sig någon ränteskillnadskompensation.⁷²

2.3.2 Inkomstöverföringar till filialer i utlandet

Avtalsrekvisitet innebär att korrigeringsregeln inte kan tillämpas på inkomstöverföringar inom ett och samma rättssubjekt. Existensen av ett avtal förutsätter nämligen att det finns åtminstone två avtalsparter.⁷³ Korrigeringsregeln kan därför inte användas för att förhindra att inkomster överförs från ett rättssubjekts fasta driftställe i Sverige till rättssubjektets fasta driftställe i utlandet, vilket kan vara fallet då inkomster överförs från ett huvudkontor i Sverige till en filial

⁶⁹ A.a. sid. 176.

⁷⁰ A.a. sid. 177.

⁷¹ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, sid. 129.

⁷² HFD 2016 ref. 45.

⁷³ Axel Adlercreutz, Lars Gorton och Eva Lindell-Frantz, Avtalsrätt I (fjortonde upplagan), Juristförlaget i Lund (2016), sid. 65 f.

i utlandet eller då inkomster överförs från en filial i Sverige till ett huvudkontor i utlandet. I sådana situationer finns det helt enkelt inte något avtalsvillkor som kan åsidosättas.

Sverige förbehåller sig förvisso rätten att beskatta ett svenskt aktiebolag för dess globalinkomst, vilket även inkluderar eventuella inkomster hänförliga till ett aktiebolags fasta driftställen i utlandet.⁷⁴ Sveriges rätt att beskatta ett aktiebolag för inkomster hänförliga till en filialetablering i utlandet kan emellertid vara begränsad i ett skatteavtal. Modellavtalet föreskriver nämligen att en källstat har rätt att beskatta inkomster hänförliga till ett fast driftställe i källstaten.⁷⁵ Därefter ankommer det på aktiebolagets hemviststat, dvs. Sverige, att undanröja eventuell dubbelbeskattning. Om det aktuella skatteavtalet föreskriver att Sverige ska tillämpa avräkningsmetoden är den svenska beskattningsrätten enbart begränsad.⁷⁶ Om det aktuella skatteavtalet däremot föreskriver att Sverige ska tillämpa friställningsmetoden är den svenska beskattningsrätten helt undanröjd.⁷⁷ Oavsett vilken metod som föreskrivs i skatteavtalet kommer Sverige att gå miste om skatteintäkter vid inkomstöverföringar till utländska filialer.

2.4 Det överförande bolagets skattskyldighet

2.4.1 Inledning

Korrigeringsregeln förutsätter att den avtalspart som får ett för lågt resultat på grund av den oriktiga prissättningen är skattskyldig för resultatet i Sverige. Avtalsparten ska dessutom vara skattskyldig för resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet.⁷⁸

2.4.2 Regelns tillämplighet då den överförande parten är ett aktiebolag

Aktiebolag är i regel skattskyldiga i Sverige i inkomstslaget näringsverksamhet. Korrigeringsregeln kan därför normalt användas för att förhindra inkomstöverföringar från aktiebolag till utländska bolag.

⁷⁴ 6 kap. 4 § IL.

⁷⁵ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 7.1.

⁷⁶ Se OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 23 B.

⁷⁷ Se OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 23 A.

⁷⁸ Se Dahlberg, Internationell beskattning, sid 177.

Värt att notera är att ett aktiebolags inkomster faktiskt kan vara undantagna från skatteplikt i Sverige. Det är fallet om ett aktiebolag ska anses ha sitt skatterättsliga hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal. Det kan vara fallet om aktiebolagets verkliga ledning är situerad i den andra avtalsslutande staten och aktiebolaget saknar ett fast driftställe i Sverige.⁷⁹ I ett sådant fall synes det inte vara möjligt att använda korrigeringsregeln för att förhindra en inkomstöverföring från aktiebolaget, vilket givetvis förklaras av att det svenska beskattningsunderlaget inte påverkas av inkomstöverföringen.

Korrigeringsregeln är inte heller tillämplig på inkomstöverföringar från ett aktiebolags fasta driftställe i utlandet om inkomsterna hänförliga till det fasta driftstället ska undantas från beskattning i Sverige. Det är fallet då ett skatteavtal föreskriver att aktiebolagets hemviststat ska tillämpa friställningsmetoden för inkomster hänförliga till fasta driftställen i källstaten.⁸⁰

2.4.3 Regelns tillämplighet då den överförande parten är ett utländskt bolag

Korrigeringsregeln kan användas för att förhindra inkomstöverföringar från ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige. Ett utländskt bolag är nämligen skattskyldigt i Sverige för inkomster hänförliga till ett fast driftställe i Sverige.⁸¹ Sveriges rätt att beskatta ett utländskt bolag för inkomster hänförliga till ett fast driftställe i Sverige medges dessutom av modellavtalet.⁸² Till följd av avtalsrekvisitet är det emellertid inte möjligt att använda korrigeringsregeln för att förhindra att inkomster överförs från ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige till det utländska bolagets fasta driftställe i utlandet, eftersom inkomstöverföringen i ett sådant fall är rättssubjektsintern.

⁷⁹ Se OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing, art. 4.3; Se även RÅ 2008 ref. 30 där en sådan situation uppstod.

⁸⁰ Se OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 23 A; Se skatteavtalen med Bulgarien, Cypern, Grekland, Indonesien, Israel, Pakistan, Thailand och Zimbabwe refererade i David Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties – with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden, Iustus förlag, Uppsala (2012), sid. 174 samt sid. 331–353. [cit. Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties].

⁸¹ 6 kap. 11 § 1 st 1 IL.

⁸² OECD 2017, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 7.1.

2.5 Det mottagande bolagets skattskyldighet

2.5.1 Inledning

För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig ska den avtalspart som får ett för högt resultat till följd av den oriktiga prissättningen inte beskattas för inkomsten här i Sverige. Regeln gäller oavsett om den mottagande avtalsparten är undantagen från skattskyldighet i Sverige enligt reglerna i IL, eller om den mottagande parten förvisso är skattskyldig i Sverige enligt reglerna i IL men inkomsten undantas från skatteplikt i Sverige vid en tillämpning av bestämmelserna i ett skatteavtal.⁸³

2.5.2 Regelns tillämplighet då den mottagande parten är ett utländskt bolag

Ett utländskt bolag är normalt inte skattskyldigt i Sverige, eftersom bolaget är registrerat i utlandet.⁸⁴ Korrigeringsregeln kan därför normalt tillämpas på inkomster som överförs till ett utländskt bolag.

Det finns emellertid vissa inkomsttyper som är skattepliktiga i Sverige trots att inkomsterna förvärvats av ett utländskt bolag. Inkomstöverföringar genom dessa inkomsttyper kan således inte förhindras genom en tillämpning av korrigeringsregeln. Enligt reglerna i IL föreligger skattskyldighet i Sverige för ett utländskt bolag för inkomster från ett fast driftställe i Sverige.⁸⁵ Detsamma gäller för inkomster från fastigheter belägna i Sverige.⁸⁶ Även royaltyinkomster och andra periodvisa inkomster för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas är skattepliktiga i Sverige, om ersättningarna betalas av ett fast driftställe i Sverige.⁸⁷

Just royaltyinkomster och andra periodvisa inkomster för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas kan vålla vissa problem vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Som beskrivits ovan är royaltyinkomster och andra periodvisa inkomster för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas skattepliktiga i Sverige, om ersättningarna betalas av ett fast driftställe i Sverige. När det föreligger skattskyldighet i Sverige för royaltyinkomster och andra periodvisa inkomster för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas kan inte korrigeringsregeln tillämpas för att förhindra en inkomstöverföring.

⁸³ 14 kap. 19 § IL.

⁸⁴ 6 kap. 3 § IL.

⁸⁵ 6 kap. 11 § 1 st 1 IL.

⁸⁶ 6 kap. 11 § 1 st 1 IL.

⁸⁷ 6 kap. 11 § 2 st IL.

Royaltyinkomster och andra periodvisa inkomster för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas kan emellertid vara skattefria i Sverige om rekvisiten i 6 a kap. IL är uppfyllda. I ett sådant fall skulle man kunna tro att det återigen blir möjligt att tillämpa korrigeringsregeln för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet, men det är inte fallet. Om en royaltyinkomst eller någon annan periodvis inkomst är skattefri enligt bestämmelserna i 6 a kap. IL ska man använda regeln i 6 a kap. 7 § IL för att förhindra inkomstöverföringar till utlandet.

Slutligen kan royaltyinkomster även vara undantagna från skatteplikt i Sverige enligt bestämmelserna i ett skatteavtal. Enligt modellavtalet ska royaltyinkomster endast beskattas i ett bolags hemviststat, vilket innebär att någon beskattning inte ska äga rum i Sverige.⁸⁸ I ett sådant fall blir det trots allt möjligt att tillämpa korrigeringsregeln för att förhindra inkomstöverföringar till utlandet.

2.5.3 Regelns tillämplighet då den mottagande parten är ett aktiebolag

Ett svenskt aktiebolag är som utgångspunkt obegränsat skattskyldigt i Sverige.⁸⁹ Det finns emellertid situationer då ett svenskt aktiebolag inte ska beskattas i Sverige för sina inkomster. Det är fallet om ett aktiebolag har sitt skatterättsliga hemvist i en annan stat enligt bestämmelserna i ett skatteavtal och saknar ett fast driftställe i Sverige.⁹⁰ Detsamma gäller om ett aktiebolag har ett fast driftställe i utlandet och ett skatteavtal föreskriver att Sverige ska tillämpa friställningsmetoden för inkomster hänförliga till det fasta driftstället.⁹¹ Korrigeringsregeln kan därför användas för att förhindra inkomstöverföringar till ett svenskt aktiebolag i dessa två fall.

2.6 Kravet på ekonomisk intressegemenskap

Tillämpningen av korrigeringsregeln förutsätter att den oriktiga prissättningen beror på att det råder ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna. Vad som avses med ekonomisk intressegemenskap i korrigeringsregeln definieras i 14 kap. 20 § IL. Ekonomisk

⁸⁸ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 12.1.

⁸⁹ 6 kap. 3–4 §§ IL.

⁹⁰ Se avsnitt 2.4.2.

⁹¹ Se avsnitt 2.4.2.

intressegemenskap föreligger om en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital (koncernförhållanden). Ekonomisk intressegemenskap kan även föreligga om samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital (oäkta koncernförhållanden).

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den oriktiga prissättningen beror på att det föreligger ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna.⁹² Vid tillämpningen av korrigeringsregeln är det emellertid tillräckligt att Skatteverket gör det sannolikt att den oriktiga prissättningen beror på ekonomisk intressegemenskap.⁹³ Skatteverkets uppgift underlättas dessutom av verkets tillgång till information. Det åligger nämligen det skattskyldiga bolaget att föra noggrann dokumentation om prissättningen vid internationella transaktioner med andra bolag i den ekonomiska intressegemenskapen.⁹⁴

Trots det sänkta beviskravet kan det många gånger vara svårt för Skatteverket att bevisa att den oriktiga prissättningen beror på intressegemenskapen. Både Dahlberg och Jonsson framhåller att Skatteverket trots det sänkta beviskravet har haft relativt liten framgång med att fullgöra sin bevisskyldighet.⁹⁵

Anledningen till att Skatteverket i många fall inte klarar av att bevisa att den oriktiga prissättningen berott på ekonomisk intressegemenskap är för att oriktig prissättning i många fall kan vara affärsmässigt motiverad. I lagförarbetena nämns till exempel marknadsintroduktioner som situationer som skulle kunna motivera en oriktig prissättning.⁹⁶

2.7 Kravet på resultateffekt

Det framgår av lagstiftningen att den oriktiga prissättningen måste leda till ett lägre resultat för den part som överför inkomsten för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig.⁹⁷ Vid en första

⁹² Se Dahlberg, Internationell beskattning, sid 178.

⁹³ 14 kap. 19 § IL.

⁹⁴ 39 kap. 15–16 f §§ SFL.

⁹⁵ Dahlberg, Internationell beskattning, sid 178; Jonsson, Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01.

⁹⁶ Prop. 1982/83:73 sid 11.

⁹⁷ 14 kap. 19 § IL.

anblick kan det framstå som att oriktig prissättning automatiskt leder till ett lägre resultat, men det behöver inte vara fallet.

Arvidsson framhåller till exempel att ett företag kan påverka sin inkomstbildning i positiv riktning genom att tillämpa en differentierad prissättning. Arvidssons resonemang har även fått gehör av HFD som uttalat att kravet på resultateffekt inte är uppfyllt om prisavvikelserna ingår i ett led av prisdifferentiering som sammantaget verkar till ett företags fördel.⁹⁸

För att illustrera sin poäng har Arvidsson skisserat följande exempel.

Ett svenskt företag tillverkar och säljer en produkt på den svenska marknaden för 1.000 kr per enhet. Då de rörliga kostnaderna uppgår till 750 kr per enhet blir täckningsbidraget således 250 kr. Genom att produktionen fördubblas minskar de rörliga kostnaderna med 20 %. Företagets fasta kostnader påverkas inte av produktionsökningen. Den ökade produktionsvolymen säljs genom företagets utländska dotterbolag, vilka, för att kunna marknadsföra produkten, endast betalar 750 kr för den. Prisskillnaden uppgår alltså till 250 kr, eller med andra ord till 25 %. Trots denna prisskillnad minskar inte inkomsten i Sverige. Vinsten ökar istället med 150 kr per försold enhet.⁹⁹

Arvidssons exempel visar tydligt att oriktig prissättning inte nödvändigtvis måste leda till ett lägre resultat. Vid tillämpningen av korrigeringsregeln är det därför nödvändigt att studera vilken effekt oriktig prissättning har haft på ett bolags resultat. Det är först när man kan konstatera att ett bolags resultat blivit lägre till följd av oriktig prissättning som det kan bli aktuellt att använda korrigeringsregeln.

2.8 Möjligheterna att göra en helhetsbedömning av bolagens affärsförhållande

2.8.1 Inledning

Vid tillämpningen av korrigeringsregeln är det möjligt att göra en helhetsbedömning av bolagens affärsförhållande. Att göra en helhetsbedömning av bolagens affärsförhållande innebär att man ska beakta kompensatoriska effekter och kompenserande transaktioner till fördel för det bolag som är skattskyldigt i Sverige. För att det ska vara möjligt att göra en

⁹⁸ Se RÅ 1991 ref. 107 p. 5.2 av domskälen.

⁹⁹ Richard Arvidsson, Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner, Juristförlaget (1990), sid. 154 f. [cit. Arvidsson, Dolda vinstöverföringar].

helhetsbedömning av bolagens affärsförhållande måste det dock föreligga täta kommersiella förbindelser mellan bolagen.¹⁰⁰

2.8.2 Kompensatoriska effekter

Med kompensatoriska effekter avses en situation då oriktig prissättning inte får någon återverkan på det överförande bolagets resultat. Ett illustrativt exempel på en sådan situation finns i RÅ 1979 1:40.

Omständigheterna i RÅ 1979 1:40 var följande. Ett svenskt moderbolag hade ett helägt dotterbolag i Portugal. Det portugisiska dotterbolaget bedrev tillverkning av filar och fakturerade hela produktionen på det svenska moderbolaget. Moderbolaget hade givit ett lån till dotterbolaget men moderbolaget hade inte betingat sig någon marknadsmässig ränta för lånet. Eftersom att dotterbolaget fakturerade all sin produktion på moderbolaget hade en räntehöjning enbart lett till en motsvarande inköpsfördyrning för moderbolaget. Dotterbolaget hade nämligen behövt höja sina priser med räntans belopp för att erhålla full kostnadstäckning. HFD fann därför att korrigeringsregeln inte kunde tillämpas för att justera upp moderbolagets vinster.

Enligt min mening illustrerar ovanstående exempel att det finns en tydlig överlappning mellan möjligheten att åberopa kompensatoriska effekter och kravet på resultateffekt. I exemplet ovan hade det varit möjligt att argumentera att kravet på resultateffekt inte var uppfyllt, eftersom resultatet hade uppgått till samma belopp om moderbolaget betingat sig ränta.

2.8.3 Kompenserande transaktioner

Med kompenserande transaktioner avses situationen då det sker inkomstöverföringar mellan två bolag i båda riktningarna. I en sådan situation är det möjligt att kvitta inkomstminskningar mot inkomstökningar till följd av flera olika fall av oriktig prissättning.

Ett exempel på hur kompenserande transaktioner kan fungera kan illustreras med rättsfallet RÅ 1991 ref. 107. I det målet hade ett svenskt koncernbolag köpt råolja från ett utländskt koncernbolag under många år. Under vissa år betalade det svenska bolaget ett underpris för

¹⁰⁰ Lodin et al, Inkomstskatt del 2, sid. 664.

råoljan och vissa år betalade det svenska bolaget ett överpris för råoljan. Underpriserna resulterade i att det svenska bolaget fick ett för högt resultat medan överpriserna resulterade i att det svenska bolaget fick ett för lågt resultat. HFD fann att det var möjligt att kvitta de avvikande resultaten mot varandra.

I RÅ 1991 ref. 107 fastslog HFD även att det är möjligt för ett bolag att återopa kompenserande transaktioner från tidigare beskattningsår. Normalfallet brukar annars vara att man behandlar varje beskattningsår för sig enligt principen om beskattningsårets slutenhet. HFD uttalade inte något om möjligheterna att beakta kompenserande transaktioner i framtiden. Av fiskala skäl bör det emellertid inte vara möjligt. Om ett bolag skulle kunna undgå en vinstjustering enligt korrigeringsregeln med argumentet att bolaget kommer att erhålla kompensation i framtiden hade det möjliggjort ett omfattande skatteundandragande.

2.8.4 Kompenserande transaktioner enligt OECD TPG

Den typ av kompenserande transaktioner som HFD godtog i RÅ 1991 ref. 107 saknar tydlig motsvarighet i OECD TPG. Enligt OECD TPG är det förvisso möjligt att beakta kompenserande transaktioner när man jämför en kontrollerad transaktion med en okontrollerad transaktion, något som benämns ”intentional set-offs”.¹⁰¹ Precis som det engelska begreppet antyder måste den kompenserande transaktionen ha uppstått avsiktligt. Den kompenserande transaktionen ska helst vara identifierad och kalkylerad innan den äger rum.¹⁰² Vid en genomläsning av RÅ 1991 ref. 107 finns det emellertid ingenting som tyder på att de kompenserande transaktionerna uppstod med avtalsparternas medvetande. Inte heller finns det något som tyder på att de kompenserande transaktionerna var förutbestämda. Tvärtom tycks det framstå som att de kompenserande transaktionerna uppstod mer eller mindre omedvetet. Trots det godtog HFD de kompenserande transaktionerna. Möjligheterna att beakta kompenserande transaktioner framstår således som mycket vidare enligt intern rättspraxis än vad som är möjligt enligt OECD TPG.

¹⁰¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, sid. 27.

¹⁰² OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, sid. 151–153.

3 Reglerna om uttagsbeskattning

3.1 Syftet med reglerna om uttagsbeskattning och reglernas uppbyggnad

Reglerna om uttagsbeskattning kan sägas ha flera olika syften. Ett sådant syfte kan sägas vara att neutralisera effekterna av olika avdrag som har gjorts i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁰³ Ett annat sådant syfte kan sägas vara att skydda det svenska beskattningsunderlaget.¹⁰⁴ Reglerna om uttagsbeskattning uppfyller dessa syften genom att föreskriva att uttag av tillgångar eller tjänster ur en näringsverksamhet ska behandlas som om tillgångarna eller tjänsterna avyttrats mot en ersättning som motsvarar deras marknadsvärde.¹⁰⁵ Med tillgångarnas eller tjänsternas marknadsvärde avses enligt 61 kap. 2 § IL priset för tillgångarna eller tjänsterna på orten (ortspriset). Reglerna om uttagsbeskattning kan således enbart användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom underprissättning.

Vad som avses med ett uttag beskrivs i 22 kap. 2–6 §§ IL. Ett uttag av en vara eller tjänst kan föreligga vid många olika situationer, såsom vid uttag av tillgångar för privat konsumtion, vid överföringar av tillgångar till utlandet och vid olika typer av verksamhetsomstruktureringar. I det följande kommer emellertid endast uttag enligt 3 §, 4 §, 5 § 3 och 5 § 5 IL att utredas närmare, eftersom endast dessa regler är tillämpliga på kontrollerade transaktioner.¹⁰⁶

3.2 Uttag enligt 22 kap. 3–4 §§ IL

3.2.1 Inledning

Reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 3–4 §§ IL kan användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom underprissättning mellan olika rättssubjekt. Enligt uttagsregeln i 22 kap. 3 § IL ska ett aktiebolag som överlåter en tillgång till ett pris som understiger tillgångens marknadsvärde uttagsbeskattas, såvida aktiebolaget inte kan visa att det var affärsmässigt motiverat att överlåta tillgången till ett underpris. Samma sak gäller, enligt uttagsregeln i 22 kap. 4 § IL, om aktiebolaget tillhandahåller en tjänst till ett pris som understiger tjänstens marknadsvärde och värdet av tjänsten är mer än ringa.

¹⁰³ Lodin et al, Inkomstskatt del 1, sid. 301.

¹⁰⁴ Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 136.

¹⁰⁵ 22 kap. 7 § 1 st IL.

¹⁰⁶ Se avsnitt 2.3 för en närmare förklaring till denna avgränsning.

3.2.2 Avsaknaden av skattskyldighetsrekvisit

Vid en tillämpning av reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 3–4 §§ IL uppställs inte något krav på att den part som tar emot en dold inkomstöverföring inte ska beskattas för inkomsten i Sverige. Följaktligen kan reglerna om uttagsbeskattning även tillämpas på transaktioner i en strikt nationell kontext.

3.2.3 Avsaknaden av ett krav på ekonomisk intressegemenskap

Vid en tillämpning av reglerna om uttagsbeskattning uppställs inte något krav på ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna. I teorin innebär det att reglerna om uttagsbeskattning kan användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar mellan två oberoende avtalsparter. I praktiken torde det inte förekomma några dolda inkomstöverföringar mellan oberoende parter eftersom det inte finns något logiskt skäl för en avtalspart att ensidigt gynna sin motpart i ett oberoende affärsförhållande. Den stora praktiska betydelsen av att det inte uppställs något krav på ekonomisk intressegemenskap är att Skatteverket inte behöver föra någon bevisning om att det råder ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna eller att underprissättningen beror på den ekonomiska intressegemenskapen. Som påpekats i avsnitt 2.6 är det ofta svårt för Skatteverket att bevisa att oriktig prissättning beror på ekonomisk intressegemenskap.

Även om det inte uppställs något krav på ekonomisk intressegemenskap i reglerna om uttagsbeskattning finns ett sådant krav i artikel 9.1 i modellavtalet.¹⁰⁷ Inom OECD råder det förvisso oenighet mellan medlemsstaterna om artikel 9 i modellavtalet utgör en uttömmande reglering av de fall då det är möjligt för en avtalsslutande stat att justera upp ett bolags skattepliktiga inkomster.¹⁰⁸ Om modellavtalets reglering är uttömmande måste Skatteverket trots allt bevisa att det råder ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna samt att underprissättningen beror på den ekonomiska intressegemenskapen. Med hänsyn till principen att skatteavtal äger företräde framför intern rätt bör man enligt min mening förstå artikel 9 i modellavtalet som en uttömmande regel. Det hade annars varit meningslöst att ha en uttrycklig regel som reglerar under vilka förhållanden det är möjligt för en avtalsslutande stat att justera upp ett bolags redovisade vinst om det ändå är möjligt att företa vinstjusteringar i andra fall. Följaktligen är det utan betydelse att det inte finns något krav på ekonomisk intressegemenskap

¹⁰⁷ OECD 2017, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 9.1.

¹⁰⁸ OECD 2017, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, sid. 227, para. 4.

i reglerna om uttagsbeskattning eftersom ett sådant krav finns i modellavtalet och även torde finnas i de flesta av Sveriges gällande skatteavtal.

3.3 Uttag enligt 22 kap. 5 § 3 IL

Uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 3 IL kan användas för att förhindra två typer av rättssubjektsinterna inkomstöverföringar. För det första kan regeln användas för att förhindra sådana rättssubjektsinterna inkomstöverföringar till utlandet som äger rum genom att ett utländskt bolag överför tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till någon annan del av det utländska bolaget. Värt att observera är att regeln inte är tillämplig då ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige utför tjänster åt någon annan del av det utländska bolaget. För det andra är regeln tillämplig då en ideell förening överför en tillgång från en verksamhetsdel för vilken det råder skattskyldighet till en annan verksamhetsdel om den senare verksamhetsdelen är skattebefriad.¹⁰⁹

3.4 Uttag enligt 22 kap. 5 § 5 IL

Uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 5 IL kan användas för att förhindra sådana rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet som äger rum genom att ett aktiebolag överför tillgångar från Sverige till ett fast driftställe i utlandet. För att uttagsbeskattning ska bli aktuell måste inkomsterna hänförliga till det fasta driftstället i utlandet vara undantagna från skatteplikt i Sverige till följd av ett skatteavtal, vilket är fallet om Sverige ska tillämpa friställningsmetoden för inkomster hänförliga till det fasta driftstället.¹¹⁰ Värt att notera är att det inte tycks vara möjligt att uttagsbeskatta ett svenskt aktiebolag med stöd av regeln i 22 kap. 5 § 5 IL om aktiebolagets huvudkontor har utfört tjänster åt ett fast driftställe vars inkomster är undantagna från skatteplikt i Sverige till följd av ett skatteavtal.

¹⁰⁹ Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 22 kap. 5 §, Lexino 2017-01-01.

¹¹⁰ Se OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 23 A; Se skatteavtalen med Bulgarien, Cypern, Grekland, Indonesien, Israel, Pakistan, Thailand och Zimbabwe refererade i Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties, sid. 174 samt sid. 331–353.

4 Den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL

4.1 Den allmänna avdragsregelns syfte och konstruktion

Det primära syftet med den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL är att reglera vilka utgifter som är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet. I inkomstslaget näringsverksamhet är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster avdragsgilla. Det samma gäller för ränteutgifter och kapitalförluster även om dessa utgifter inte har varit till för att förvärva eller bibehålla inkomster. Utgifter som inte är ägnade att förvärva eller bibehålla inkomster är således inte avdragsgilla, såvida inte utgifterna är ränteutgifter eller kapitalförluster.

Enligt Lodin m.fl. föreligger det en klar presumtion för att ett aktiebolags utgifter är avdragsgilla. Skatteverket kan emellertid vägra ett aktiebolag avdrag för utgifter om utgifterna inte har ett tillräckligt tydligt samband med bolagets inkomster.¹¹¹

Skatteverkets prövning av ett aktiebolags utgifter är begränsad till att omfatta kausaliteten mellan utgifterna och inkomsterna. Det faller således utanför Skatteverkets och domstolarnas kompetens att göra affärsmässiga prövningar av utgifterna. Med affärsmässiga prövningar av utgifterna avses sådana prövningar som är inriktade på att utröna om en utgift har varit förnuftig, för dyr, nödvändig eller dylikt. De affärsmässiga övervägandena lämnas istället helt åt det skattskyldiga bolaget.¹¹²

Även om det ankommer på ett aktiebolag att göra de affärsmässiga överväganden som är kopplade till en utgift kan Skatteverket vägra avdrag för utgifter som innefattar förtäckta förmögenhetsöverföringar.¹¹³ Som bekant kan det förekomma att ett aktiebolag betalar ett pris för en vara eller tjänst som överstiger den aktuella varans eller tjänstens marknadsvärde vid gränsöverskridande handel mellan bolag i ekonomisk intressegemenskap.¹¹⁴ I ett sådant fall är det möjligt att göra en genomsyn av transaktionen och vägra aktiebolaget avdrag för den del av transaktionen som utgör en förtäckt förmögenhetsöverföring. På så sätt kan den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL användas för att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom överprissättning.

¹¹¹ Lodin et al. Inkomstskatt del 1, sid. 106.

¹¹² A.a. sid. 106.

¹¹³ A.a. sid. 305.

¹¹⁴ Se avsnitt 2.1.

4.2 Genomsyn

För att det ska vara möjligt att använda den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL för att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet är det nödvändigt att företa en genomsyn¹¹⁵ av den aktuella transaktionen. Genomsyn är en princip som har utvecklats i rättspraxis och innebär att det är den verkliga innebörden av en rättshandling som ska ligga till grund för beskattningen. Hur en rättshandling har rubricerats är således irrelevant, vilket kan illustreras med ett uttalande från HFD i RÅ 2004 ref. 27. I avgörandet uttalar HFD ”att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen har åsatts”.¹¹⁶

Skatteverkets möjligheter att få till stånd en genomsyn av en transaktion är emellertid starkt begränsade. I RÅ 1989 ref. 62 har HFD nämligen uttalat att stor restriktivitet är påkallad när det kommer till möjligheterna att omklassificera rättshandlingar med hjälp av genomsyn. Restriktiviteten tycks vara påkallad av förutsebarhetsskäl, eftersom det annars hade blivit svårt för såväl de enskilda som det allmänna att överblicka konsekvenserna av olika rättsfigurer.¹¹⁷

4.3 Förtäckta utdelningar och förtäckta aktieägartillskott

En förtäckt förmögenhetsöverföring kan betraktas på tre principiellt olika sätt vid beskattningen. Om den förtäckta förmögenhetsöverföringen går från ett moderbolag till dess dotterbolag är det fråga om ett förtäckt aktieägartillskott. Om den förtäckta förmögenhetsöverföringen istället går från ett dotterbolag till dess moderbolag rör det sig istället om en förtäckt utdelning. Slutligen kan den förtäckta förmögenhetsöverföringen betraktas som en förtäckt utdelning kombinerad med ett förtäckt aktieägartillskott. Det är fallet då en förtäckt förmögenhetsöverföring går mellan två systerbolag. I ett sådant fall kanaliseras den förtäckta förmögenhetsöverföringen genom systerbolagens gemensamma ägare. Det är således förhållandet mellan det överförande bolaget och det mottagande bolaget som avgör hur man ska betrakta den förtäckta förmögenhetsöverföringen.¹¹⁸

¹¹⁵ I den skatterättsliga litteraturen kallas genomsyn även doktrinen om rättshandlingars verkliga innebörd.

¹¹⁶ RÅ 2004 ref. 27.

¹¹⁷ RÅ 1989 ref. 62.

¹¹⁸ Se Sven-Åke Bergkvist och Bertil Wiman, Internprissättning och den skatterättsliga kartan, svensk skattetidning 2012:4 sid 307, sid. 314.

Vid tillämpningen av den allmänna avdragsregeln är det viktigt att kunna identifiera vilken del av en transaktion som utgör en förtäckt förmögenhetsöverföring. Däremot är det inte av någon större betydelse om den förtäckta förmögenhetsöverföringen utgör en förtäckt utdelning eller ett förtäckt aktieägartillskott eftersom vare sig utdelningar eller aktieägartillskott är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet.

Den allmänna avdragsregeln ger emellertid inte något besked om hur man ska gå tillväga för att identifiera vilken del av en utgift som faktiskt är avdragsgill och vilken del av utgiften som utgör en förtäckt förmögenhetsöverföring.¹¹⁹ Möjligen skulle man kunna använda de förvärvade varornas eller tjänsternas marknadsvärde som måttstock för att fastställa vilken del av en betalning som utgör en förtäckt förmögenhetsöverföring. Oavsett vilken måttstock man använder för att fastställa vilken del som är avdragsgill och vilken del som inte är avdragsgill framstår det som problematiskt att det inte framgår av lagstiftningen hur man ska gå tillväga.

Det synes framförallt vara problematiskt ur ett legalitetsperspektiv att det inte framgår av lagstiftningen vilken måttstock man ska använda för att fastställa vilken del av en utgift som är avdragsgill och vilken del som inte är det. Legalitetsprincipen innehåller som bekant ett bestämdhetskrav som syftar till att förhindra att lagstiftningen ges en allt för vag ordalydelse. Enligt min mening är det tveksamt om ordalydelsen i den allmänna avdragsregeln når upp till kravet på bestämdhet när regeln ska användas för att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom överprissättning. Bestämmelsen ordalydelse möjliggör i princip för domstolarna att välja vilken måttstock som helst för att fastställa vilken del av en betalning som utgör en förtäckt förmögenhetsöverföring.

¹¹⁹ Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, sid. 164–168.

5 Skattskyldighetsregeln för fasta driftställen

5.1 Skattskyldighetsregelns syfte och konstruktion

Skattskyldighetsregeln för fasta driftställen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL ålägger juridiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige skattskyldighet för inkomster från ett fast driftställe i Sverige. Syftet med regeln kan sägas vara fiskalt, eftersom regeln utvidgar det svenska beskattningsunderlaget.

För att kunna beskatta ett utländskt bolag för inkomster från ett fast driftställe i Sverige är det nödvändigt att hänföra inkomster till det fasta driftstället. Det finns inte några närmare anvisningar i vare sig IL eller förarbetena om hur man ska hänföra inkomster till ett fast driftställe i Sverige. Närmare anvisningar har emellertid utarbetats i praxis och inom OECD.

5.2 Separatmetoden

OECD förordar användandet av separatmetoden (the Functionally Separate Entity Approach) för att hänföra inkomster till ett fast driftställe.¹²⁰ Separatmetoden innebär att man ska hänföra inkomster till ett fast driftställe som om det fasta driftstället utgjorde ett fristående företag i förhållande till övriga delar av det utländska bolaget. Tidigare har OECD emellertid förespråkat användandet av enhetsteorin (the Single Entity Approach) för att hänföra inkomster till ett fast driftställe. Enhetsteorin innebär att man ska betrakta det fasta driftstället som en integrerad del av det utländska bolaget för att därefter fördela en mängd av det utländska bolagets totala inkomster till det fasta driftstället.¹²¹ Enhetsteorin skiljer sig således från separatmetoden, varvid den främsta skillnaden mellan metoderna tycks ligga i synen på det fasta driftstället. Enligt enhetsteorin ska det fasta driftstället betraktas som en integrerad del av det utländska bolaget medan separatmetoden föreskriver att det fasta driftstället ska betraktas som ett oberoende företag i förhållande till det utländska bolaget.

OECD:s tillvägagångssätt för att hänföra inkomster till ett fast driftställe enligt separatmetoden bygger på en tvåstegsanalys. I det första steget ska man göra en funktions- och faktaanalys för att fastställa vad som utgör det fasta driftstället och vad som utgör den resterande delen av det utländska bolaget. I det andra steget ska man fastställa vad som utgör de armlängdsmässiga

¹²⁰ Se OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 7.2.

¹²¹ Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 280 f.

grunderna för affärerna mellan det fasta driftställe och resterande delar av det utländska bolaget genom en analog tillämpning av OECD TPG.¹²² Slutligen är det värt att notera att OECD förespråkar att även *utgifter* ska hänföras till ett fast driftställe enligt separatmetoden.¹²³

Användandet av separatmetoden för att hänföra ett utländskt bolags inkomster till ett fast driftställe i Sverige har även kommit till uttryck i praxis. I RÅ 1998 not. 229 uttalade HFD att man ska betrakta det fasta driftstället och det utländska bolaget som två fristående företag som ingår avtal med varandra på marknadsmässiga villkor för att hänföra inkomster till det fasta driftstället. De inkomster som är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige är därför sådana inkomster som hade uppstått hos det fasta driftstället om det hade varit ett fristående företag i förhållande till det utländska bolaget.

5.3 Hur starkt är det rättsliga stödet för användandet av separatmetoden

Det rättsliga stödet för att beskatta ett utländskt bolag för dess inkomster från ett fast driftställe i Sverige finns i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL. Lagbestämmelsen ordalydelse är allmänt hållen vilket gör det omöjligt att utläsa en konkret och specifik metod för att hänföra inkomster till ett fast driftställe. Att använda just separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe i Sverige är inte oförenligt med lagtexten, vilket möjliggör ett användande av separatmetoden. Inte heller användandet av enhetsteorin för att hänföra inkomster till ett fast driftställe tycks vara oförenligt med lagtexten, vilket i så fall möjliggör ett användande av enhetsteorin istället. Lagstiftningens allmänt hållna ordalydelse gör det således möjligt att hänföra inkomster till ett fast driftställe enligt både separatmetoden och enhetsteorin.

Det främsta rättsliga stödet för användandet av just separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe är HFD:s avgörande i RÅ 1998 not. 229. Därtill bör det även vara möjligt att beakta innehållet i modellavtalet och kommentaren för att tolka bestämmelsen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL. Enligt artikel 7.2 i modellavtalet ska man betrakta ett fast driftställe som ett fristående företag i förhållande till det utländska bolaget, vilket är ett uttryck för separatmetoden. På samma sätt förespråkas användandet av separatmetoden i kommentaren.¹²⁴

¹²² OECD (2010), 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, sid. 13 p. 10.

¹²³ OECD (2010), 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, sid. 11 p. 3.

¹²⁴ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, sid. 177 p. 15–16.

HFD har förvisso uttalat att den interna lagstiftningen måste bygga på samma principer som modellavtalet för att innehållet i kommentaren ska bli vägledande för tolkningen av den interna lagstiftningen.¹²⁵ HFD:s uttalande skulle kunna ses som ett hinder mot att använda modellavtalet och kommentaren för att tolka bestämmelsen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL, eftersom den aktuella lagbestämmelsen väsentligt skiljer sig från artikel 7.2 i modellavtalet. Artikel 7.2 i modellavtalet anger nämligen explicit att man ska betrakta ett fast driftställe som ett fristående företag i förhållande till det utländska bolaget, vilket är något som inte kan utläsas av lagtexten. Därtill finns det ingenting i förarbetena till 6 kap. 11 § 1 st 1 IL som tyder på att lagbestämmelsen utformats med den nuvarande lydelsen av artikel 7.2 i modellavtalet som förebild. Enligt min mening bör man emellertid inte se HFD:s uttalande i HFD 2016 ref. 23 som något hinder mot att använda den metod som kommer till uttryck i modellavtalet och kommentaren för att hänföra inkomster till ett fast driftställe vid tolkningen av bestämmelsen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL. Att använda separatmetoden, vilket är vad OECD förespråkar, är nämligen inte oförenligt med lagbestämmelsens ordalydelse.

Det bör även vara möjligt att beakta innehållet i OECD APPE vid tolkningen av 6 kap. 11 § 1 st 1 IL. Rapporten ger nämligen en god och välbalanserad belysning över den problematik som kan uppstå när man ska hänföra inkomster till ett fast driftställe.¹²⁶ Även i OECD APPE förespråkas användandet av separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe.

Det är problematiskt ur ett legalitetsperspektiv att det inte framgår explicit av lagstiftningen att man ska använda separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe i Sverige. Lagtexten i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL är nämligen så pass allmänt hållen att det framstår som rimligt att använda både separatmetoden och enhetsteorin för att hänföra inkomster till ett fast driftställe i Sverige. Lagregelns innehåll framstår därför som obestämt vilket är problematiskt givet bestämdhetskravet i legalitetsprincipen. Än mer problematiskt blir det när man beaktar att valet av metod för att hänföra inkomster till ett fast driftställe i stor utsträckning kan påverka vilka inkomster som blir skattepliktiga.¹²⁷ Enligt min mening bör det framgå explicit av lagstiftningen vilken metod man ska använda för att hänföra inkomster till ett fast driftställe, eftersom den offentliga makten måste utövas under lagarna.

¹²⁵ Se HFD 2016. ref. 23; Se även avsnitt 1.8.5.

¹²⁶ Se HFD:s synsätt på OECD TPG i RÅ 1991 ref. 107.

¹²⁷ Se Dahlberg, Internationell beskattning, sid. 281.

Det är även problematiskt ur ett normgivningsperspektiv att det inte framgår explicit av lagstiftningen att man ska använda separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe i Sverige. Föreskrifter om skatt tillhör nämligen det obligatoriska lagområdet. Riksdagen saknar därför möjlighet att delegera normgivningskompetens på skatteområdet till andra aktörer, bortsett från de fall då det rör sig om verkställighetsföreskrifter. Riksdagen synes emellertid ha delegerat, eller i vart fall förskjutit, normbildningen på skatteområdet till HFD och OECD, när man beaktar det materiella innehållet i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL. Det materiella innehållet i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL är att man ska använda separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe i Sverige. Om man återigen beaktar att valet av metod för att hänföra inkomster kan få stor praktisk betydelse framstår det som problematiskt att riksdagen de facto delegerat omfattande normgivningsmakt till HFD och möjligen även till OECD.¹²⁸

Enligt min mening talar såväl legalitetsskäl som konstitutionella normgivningsskäl för att innehållet i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL bör ges ett mer bestämt innehåll. Det tolkningsutrymme som lagregeln ger upphov till i dagsläget skapar ett stort utrymme för godtycklig maktutövning mot enskilda. Dessutom leder det breda tolkningsutrymmet till osäkerhet om regelns tillämpningsområde. Det framstår till exempel som svårt att avgöra om användandet av separatmetoden i något avseende går längre än vad lagregelns ordalydelse medger.

5.4 Hur ska man hänföra utgifter till ett fast driftställe

Hur man ska hänföra utgifter till ett fast driftställe i Sverige tycks inte framgå av någon regel i IL. Regeln i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL berör endast inkomster. Inte heller förarbeten eller praxis lämnar något besked om hur man ska gå tillväga för att hänföra utgifter till ett fast driftställe i Sverige. Man kan därför fråga sig om det över huvud taget är möjligt att hänföra utgifter till ett fast driftställe i Sverige.

Starka symmetri- och reciprocitetsskäl talar för att det borde vara möjligt att hänföra utgifter till ett fast driftställe i Sverige. Företrädesvis bör utgifter hänföras till ett fast driftställe på samma sätt som inkomster, annars föreligger det en risk att inkomstbeskattningen får en inkonsekvent utformning. Att utgifter ska hänföras till ett fast driftställe på samma sätt som inkomster är även något som förespråkas av OECD.¹²⁹ Enligt min mening går det inte att avgöra

¹²⁸ Se avsnitt 1.6.3.

¹²⁹ OECD (2010), 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, sid. 11 p. 3.

om det går längre än vad ordalydelsen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL medger att läsa in att utgifter ska hänföras till ett fast driftställe i Sverige enligt separatmetoden. Rättsläget framstår således som oklart vad gäller möjligheterna och sättet att hänföra utgifter till ett fast driftställe i Sverige.

5.5 När föreligger en dold inkomstöverföring till utlandet enligt skattskyldighetsregeln

En inkomstöverföring till utlandet enligt 6 kap. 11 § 1 st 1 IL föreligger när inkomster eller utgifter blivit hänförda till ett fast driftställe på ett felaktigt sätt. För att det ska vara fråga om en inkomstöverföring krävs det att för låga inkomster blivit hänförda till det fasta driftstället eller att för höga utgifter blivit hänförda till det fasta driftstället. Inkomster har blivit hänförda till ett fast driftställe på ett felaktigt sätt om inkomsterna har hänförts till det fasta driftstället i strid med separatmetoden. Det är oklart vad som krävs för att utgifter ska anses vara hänförda till ett fast driftställe på ett felaktigt sätt, enligt min mening talar emellertid starka symmetri- och reciprocitetsskäl för att normen bör vara att utgifter hänförs till ett fast driftställe enligt separatmetoden.

6 Analys

6.1 Inledning

Den analys som presenteras nedan kommer att ta avstamp i den konstruktion av rättsreglerna som gjorts i tidigare delar av denna uppsats och ägnas åt fyra huvudsakliga uppgifter. Den första uppgiften är att identifiera och analysera vilka rättsregler som har sammanfallande tillämpningsområden. Att identifiera vilka rättsregler som har sammanfallande tillämpningsområden är nödvändigt för att kunna avgöra vilka rättsregler som konkurrerar med varandra. Den andra uppgiften är att analysera vilka regler som konkurrerar med varandra. Detta görs genom att undersöka om de regler som har sammanfallande tillämpningsområden även föreskriver oförenliga rättsföljder. I den mån det går att påvisa regelkonkurrens presenteras även en lösning på konkurrenssituationen. Den tredje uppgiften med analysen är att analysera de koncerninterna och rättssubjektsinterna regelverken ur ett neutralitetsperspektiv. Slutligen är den fjärde och sista uppgiften med analysen att analysera de koncerninterna och rättssubjektsinterna regelverken ur ett symmetri- och reciprocitetsperspektiv.

6.2 Regler med sammanfallande tillämpningsområden

6.2.1 Regler som kan användas för att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet

Utredningen i den här uppsatsen har visat att korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL, uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ IL och den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL är de regler som kan användas för att förhindra olika typer av koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. Det är därför av intresse att utreda om och i vilken utsträckning dessa regler har sammanfallande tillämpningsområden.

Korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ IL har sammanfallande tillämpningsområden. Både korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ IL är nämligen tillämpliga på inkomstöverföringar genom underprissättning vid internationella försäljningar av varor och tjänster mellan bolag i ekonomisk intressegemenskap. Respektive regelverk är emellertid tillämpligt på situationer som inte omfattas av det andra regelverkets tillämpningsområde. Här kan nämnas att korrigeringsregeln är tillämplig på överprissättning vid internationella köp av varor och tjänster mellan bolag i ekonomisk intressegemenskap och att uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ är tillämpliga på rent nationella transaktioner. Mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning råder därför så kallad interferens,

vilket innebär att båda regelverken är tillämpliga på samma situation samtidigt som respektive regelverk är tillämpligt på situationer som inte omfattas av det andra regelverkets tillämpningsområde.

Interferens råder även mellan korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL. Båda reglerna är tillämpliga på överprissättning vid internationella köp av varor eller tjänster mellan bolag i ekonomisk intressegemenskap. Däremot är enbart korrigeringsregeln tillämplig på underprissättning vid internationella försäljningar av varor och tjänster mellan bolag i ekonomisk intressegemenskap, samtidigt som enbart den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL är tillämplig på rent nationella situationer.

Den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ IL har inte något sammanfallande tillämpningsområde. Den allmänna avdragsregeln är som bekant tillämplig på överprissättning vid köp av varor och tjänster medan uttagsbeskattningsreglerna är tillämpliga på underprissättning vid försäljningar av varor och tjänster. Reglerna är således tillämpliga på olika situationer och tycks inte ha något sammanfallande tillämpningsområde i något avseende.

6.2.2 Regler som kan användas för att förhindra rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet

De regler som kan användas för att förhindra olika typer av rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner är skattskyldighetsregeln för fasta driftställen i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 5 § 3 och 5 IL. Det är därför av intresse att utreda om och i vilken utsträckning dessa regler har sammanfallande tillämpningsområden.

Det råder interferens mellan skattskyldighetsregeln och uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 3 IL. Både skattskyldighetsregeln och den aktuella uttagsbeskattningsregeln är nämligen tillämplig på rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet som äger rum genom att tillgångar överförs från ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige till någon annan del av det utländska bolaget. Respektive regel är emellertid tillämplig på situationer som inte omfattas av den andra regelns tillämpningsområde. Härvid kan nämnas att skattskyldighetsregeln ålägger ett utländskt bolag skattskyldighet för inkomster från ett fast driftställe i Sverige.

Skattskyldighetsregeln är således tillämplig på alla inkomster som kan hänföras till ett fast driftställe. Även uttagsbeskattningsregeln är tillämplig på situationer som inte omfattas av skattskyldighetsregelns tillämpningsområde. Som exempel kan nämnas att uttagsbeskattningsregeln blir tillämplig då en tillgång överförs från en del av en ideell förening till en annan del av den ideella föreningen om det föreligger skattskyldighet för inkomster från den förstnämnda delen men inte för inkomster från den andra delen.

Slutligen ska det påpekas att tillämpningsområdet för uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 5 IL inte sammanfaller med skattskyldighetsregeln. Uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 5 IL är endast tillämplig då tillgångar överförs till ett aktiebolags fasta driftställe i utlandet vars inkomster inte är skattepliktiga i Sverige, en situation som inte omfattas av skattskyldighetsregelns tillämpningsområde. Således ska man fortsatt använda uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 5 IL när den är tillämplig.

6.2.3 Förhållandet mellan de koncerninterna reglerna och de rättssubjektsinterna reglerna

De regler som kan användas för att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet har inte något sammanfallande tillämpningsområde med de regler som kan användas för att förhindra rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet. Det som skiljer reglerna åt är just att ena typen förutsätter en inkomstöverföring mellan olika rättssubjekt, medan den andra typen endast är tillämplig på inkomstöverföringar inom ett rättssubjekt. Det finns således inte något sammanfallande tillämpningsområde mellan å ena sidan korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL, reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 3–4 §§ IL och den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL och å andra sidan skattskyldighetsregeln i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL och reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 § 3 och 5 IL.

6.3 Regelkonkurrens

6.3.1 Inledning

Analysen har hittills visat att några av de berörda reglerna har sammanfallande tillämpningsområden. Bland de regler som är tillämpliga på koncerninterna inkomstöverföringar råder det interferens mellan korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna 22 kap. 3–4 §§ IL samt mellan korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln. Bland de regler som är tillämpliga på rättssubjektsinterna inkomstöverföringar

råder det interferens mellan skattskyldighetsregeln och uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 3 IL.

För att det ska råda riktig regelkonkurrens mellan de regler som har sammanfallande tillämpningsområden måste reglerna med sammanfallande tillämpningsområden leda till oförenliga rättsföljder. I det följande kommer det således att analyseras om de regler som har ett sammanfallande tillämpningsområde kan leda till oförenliga rättsföljder. Om det visar sig vara fallet kommer även ett förslag på lösning av konkurrenssituationen att presenteras.

6.3.2 Regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning

En tillämpning av korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 3–4 §§ IL kan leda till oförenliga rättsföljder. Vid tillämpningen av korrigeringsregeln är det nämligen möjligt att företa en helhetsbedömning av ett affärsförhållande. Om det har förekommit kompenserande transaktioner i ett affärsförhållande kan det leda till att någon beskattning inte ska utlösas enligt korrigeringsregeln.¹³⁰ Någon möjlighet att beakta kompenserande transaktioner från föregående beskattningsår tycks däremot inte vara möjligt vid en tillämpning av uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ IL. I ett enskilt fall kan det därför förhålla sig så att en tillämpning av korrigeringsregeln inte leder till någon upptaxering medan en tillämpning av någon av de aktuella reglerna om uttagsbeskattning leder till en upptaxering. Det råder således regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 3–4 §§ IL.

Det råder samstämmighet i den skatterättsliga litteraturen om att den regelkonkurrens som råder mellan korrigeringsregeln å ena sidan och reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 3–4 §§ IL bör lösas genom att korrigeringsregeln ges företräde.¹³¹ Slutsatserna i den skatterättsliga litteraturen bygger på två prejudikat från HFD. HFD har uttalat att korrigeringsregeln utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkningen av en näringsverksamhets resultat.¹³² Enligt min uppfattning ligger det närmast till hands att se HFD:s lösning på regelvalssituationen som en tillämpning av lex specialis-principen.

¹³⁰ Se avsnitt 2.8.3.

¹³¹ Mattias Dahlberg, *Internationell Beskattning* (fjärde upplagan), Studentlitteratur (2014), sid. 181; Lodin et al, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2* (sextonde upplagan), Studentlitteratur (2017), sid. 665.

¹³² Se RÅ 2004 ref. 13 samt RÅ 2006 ref. 37.

HFD:s lösning på konkurrensproblemet mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning framstår som mycket lämplig. Till skillnad från reglerna om uttagsbeskattning har korrigeringsregeln även en motsvarighet i artikel 9 i modellavtalet.¹³³ Ett beskattningsanspråk enligt korrigeringsregeln har därför större möjligheter att stå sig vid en senare tillämpning av ett skatteavtal än ett beskattningsanspråk enligt reglerna om uttagsbeskattning.

Även om HFD:s lösning på konkurrensproblemet mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning framstår som lämplig framstår det som lite godtyckligt att motivera regelvalet med att hävda att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden. Det stämmer förvisso att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden, men beroende på hur man ser på de konkurrerande reglerna kan även reglerna om uttagsbeskattning framstå som specialbestämmelser i förhållande till korrigeringsregeln. Reglerna om uttagsbeskattning skulle mycket väl kunna betraktas som specialbestämmelser vid underprissättning, eftersom reglerna om uttagsbeskattning endast är tillämpliga på underprissättning medan korrigeringsregeln är tillämplig på både underprissättning och överprissättning. Enligt min mening hade det varit bättre att försöka rättfärdiga korrigeringsregelns företräde med ett resonemang utifrån de interna reglernas förhållande till skatteavtalen.

6.3.3 Regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln

En tillämpning av korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln kan leda till oförenliga rättsföljder. Som bekant är det möjligt att företa en helhetsbedömning av ett affärsförhållande vid en tillämpning av korrigeringsregeln. Om det har förekommit kompenserande transaktioner i ett affärsförhållande kan det därför leda till att någon beskattning inte ska utlösas enligt korrigeringsregeln. Någon möjlighet att beakta kompenserande transaktioner från föregående beskattningsår tycks emellertid inte vara möjligt vid en tillämpning av den allmänna avdragsregeln. Således kan det uppstå situationer där en tillämpning av korrigeringsregeln inte leder till någon upptaxering medan en tillämpning av den allmänna avdragsregeln leder till en

¹³³ Se OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, art. 9.

upptaxering. Det råder således regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln.

Den regelkonkurrens som råder mellan korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln bör lösas genom att korrigeringsregeln ges företräde. Att ge korrigeringsregeln företräde framför den allmänna avdragsregeln är nämligen i linje med HFD:s uttalanden i RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37. I dessa avgöranden uttalar HFD som bekant att korrigeringsregeln utgör en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkningen av en näringsverksamhets resultat.

Som tidigare påpekats i uppsatsen är det min uppfattning att HFD:s uttalande i RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37 ger uttryck för en tillämpning av lex specialis-principen. Lex specialis-principen bör emellertid inte användas för att lösa konkurrenssituationen mellan korrigeringsregeln och den allmänna avdragsregeln, eftersom det råder interferens mellan reglerna. När det råder interferens mellan två regler kan inte den ena regeln betraktas som en specialregel i förhållande till den andra.

Att ge korrigeringsregeln företräde framför den allmänna avdragsregeln synes emellertid vara lämpligt. För det första har korrigeringsregeln en motsvarighet i modellavtalet, vilket innebär att beskattningsanspråk som grundar sig på en tillämpning av korrigeringsregeln har bättre möjligheter att stå sig vid en efterföljande tillämpning av de flesta skatteavtalen. För det andra förutsätter ett ingripande mot en inkomstöverföring med hjälp av den allmänna avdragsregeln att man företar en genomsyn av en transaktion. Användningen av genomsyn är generellt sett negativt för förutsebarheten, vilket också förklarar varför genomsyn ska användas restriktivt. Överlag framstår därför korrigeringsregeln som det bättre alternativet.

6.3.4 Regelkonkurrens mellan skattskyldighetsregeln och reglerna om uttagsbeskattning

De rättsföljder som kan följa av en tillämpning av skattskyldighetsregeln och uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 3 IL tycks vara förenliga med varandra i den del där reglerna har ett sammanfallande tillämpningsområde. Reglernas tillämpningsområde sammanfaller då en tillgång överförs från ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige till någon annan del av det utländska bolaget. I en sådan situation leder en tillämpning av skattskyldighetsregeln till att det utländska bolaget ska ta upp en inkomst hänförlig till det fasta

driftstället som motsvarar den överförda tillgångens marknadsvärde. Vid en tillämpning av uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 3 IL inträder samma rättsföljd.

Det som möjligen skulle kunna skilja rättsföljderna åt är beräkningen av den överförda tillgångens marknadsvärde enligt respektive regel. Enligt uttagsbeskattningsregeln ska ortspriset användas som tillgångens marknadsvärde.¹³⁴ Vid en tillämpning av skattskyldighetsregeln ska emellertid armlängdsnormen användas för att fastställa tillgångens marknadsvärde. Armlängdsnormen kan som bekant fastställas genom en analog tillämpning av OECD TPG vilket möjliggör för det utländska bolaget att använda sig av så kallade *intentional set offs*. I de allra flesta fallen torde det inte existera någon skillnad mellan ortspriset och armlängdspriset, men det utesluter inte att det i ett enskilt fall kan förekomma en skillnad mellan dessa priser till exempel då det utländska bolaget åberopar *intentional set offs*. I ett sådant fall råder det faktiskt regelkonkurrens mellan reglerna.

Den regelkonkurrens som kan existera mellan skattskyldighetsregeln och uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 3 IL kan lösas genom en harmoniserande omtolkning av uttagsbeskattningsregeln. Den harmoniserande omtolkningen bör resultera i att marknadsvärdet enligt uttagsbeskattningsregeln omtolkas så att det motsvarar armlängdspriset enligt skattskyldighetsregeln. En sådan omtolkning av marknadsvärdet enligt uttagsbeskattningsregeln tycks inte strida mot legalitetsprincipens ”andra sida”, eftersom omtolkningen fortfarande resulterar i ett uttag av skatt. Därtill framstår det som rimligt och förutsebart att marknadsvärdet enligt uttagsbeskattningsregeln kan komma att räknas fram enligt armlängdsnormen. Att det är just marknadsvärdet enligt uttagsbeskattningsregeln som bör omtolkas kan motiveras med att armlängdsnormen utgör den internationella standarden för att fastställa marknadsvärdet för varor och tjänster. Armlängdsnormen är trots allt den norm som används i modellavtalet.

6.4 Identifierade skillnader mellan det koncerninterna regelverket och det rättssubjektsinterna regelverket

De rättsliga möjligheterna att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner är goda. Det tycks härvidlag inte spela någon roll om

¹³⁴ Se avsnitt 3.1.

inkomstöverföringen är koncernintern eller rättssubjektsintern, de rättsliga möjligheterna att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet är nämligen goda oavsett.

Det tycks emellertid existera en viktig skillnad mellan de rättsliga möjligheterna att förhindra koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet och de rättsliga möjligheterna att förhindra rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet. Vid en tillämpning av korrigeringsregeln är det nämligen möjligt att göra en helhetsbedömning av ett affärsförhållande och beakta såväl kompensatoriska effekter som kompenserande transaktioner från tidigare beskattningsår. Någon möjlighet att företa en helhetsbedömning av ett affärsförhållande existerar emellertid inte vid tillämpningen av skattskyldighetsregeln eller uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 5 § 3 och 5 IL. Vid en tillämpning av skattskyldighetsregeln kan man förvisso ta hänsyn till intentional set offs, men som illustrerats tidigare i uppsatsen är möjligheterna att beakta kompenserande transaktioner vid en tillämpning av korrigeringsregeln vidare än möjligheterna att använda sig av intentional sett offs enligt OECD TPG. De rättsliga möjligheterna att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner är således inte likvärdiga.

6.5 Symmetri- och reciprocitetsaspekter

Utredningen i den här uppsatsen har inte visat några tydliga inkonsekvenser i beskattningens utformning. Den beskattning som möjliggörs genom de rättsregler som har berörts i uppsatsen framstår nämligen som både symmetrisk och reciprok. Utredning i den här uppsatsen har emellertid åskådliggjort en problematik som potentiellt kan leda till att symmetrin och reciprociteten i inkomstbeskattningen försämras. Den problematik som här avses är hur man ska gå tillväga för att hänföra utgifter till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige.

Det råder som bekant osäkerhet kring hur man ska gå tillväga för att hänföra utgifter till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige. Som tidigare påpekats finns det inte några närmare anvisningar i vare sig lagstiftningen eller förarbetena om hur man ska hänföra utgifter till ett fast driftställe beläget i Sverige. Här existerar därför en risk att olika rättstillämpare väljer separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe och någon annan metod för att hänföra utgifter till samma fasta driftställe.

Det är värt att nämna att OECD har tagit fram riktlinjer för hur man ska hänföra utgifter till ett fast driftställe. De riktlinjer som OECD har tagit fram finns i OECD APPE och innebär att utgifter ska hänföras till ett fast driftställe på samma sätt som inkomster, dvs. enligt armlängdsnormen. Riskerna med den osäkerhet som existerar om hur man ska hänföra utgifter till ett fast driftställe ska därför inte överdrivas.

7 Slutsatser

7.1 Inledning

Den analys som har gjorts hittills har ägnats åt fyra huvudsakliga uppgifter. Nedan presenteras en kort summering av den gjorda analysen. Summeringen innebär att de olika rättsreglerna systematiseras och att bristerna i neutralitet, symmetri och reciprocitet blir tydligt belysta. Det är min förhoppning att denna summering bidrar till att uppfylla respektive syfte med uppsatsen på ett tydligt sätt.

7.2 En systematisering av reglerna

7.2.1 Inledning

Utredningen i den här uppsatsen har visat att det finns flera olika regler som teoretiskt sett kan tillämpas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. Den efterföljande analysen av dessa regler har även visat att det kan uppstå regelkonkurrens mellan ett flertal av reglerna. Nedan presenteras en systematisering av reglerna som bygger på de lösningar på konkurrensproblemen som förordats i analysen.

7.2.2 De koncerninterna fallen

Koncerninterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner ska förhindras genom en tillämpning av korrigeringsregeln. Det kan härvid noteras att det kan uppstå regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL å ena sidan och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 3–4 §§ IL samt den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL å andra sidan. Den regelkonkurrens som kan uppstå på det koncerninterna området ska emellertid lösas genom att korrigeringsregeln ges företräde.

7.2.3 De rättssubjektsinterna fallen

De regler som ska användas för att förhindra rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner är skattskyldighetsregeln och uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. 5 § 3 och 5 IL. Det kan härvid noteras att det kan uppstå regelkonkurrens mellan skattskyldighetsregeln å ena sidan och uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 3 IL å andra sidan. Den regelkonkurrens som kan uppstå på det bolagsinterna området bör lösas genom en harmoniserande omtolkning av marknadsvärderekviset i 22 kap. 5 § 3 IL. Effekten av den harmoniserande omtolkningen kan för enkelhetens skull sägas vara att man ger

företräde till skattskyldighetsregeln. Uttagsbeskattningsregeln i 22 kap. 5 § 5 IL konkurrerar inte med någon annan regel varför den fortsatt ska tillämpas när den är tillämplig.

7.3 Skatteneutraliteten är bristfällig

Den jämförande analysen av det koncerninterna regelverket och det rättssubjektsinterna regelverket har illustrerat att beskattningen enligt de olika regelverken inte är helt likartad. Vid en tillämpning av korrigeringsregeln är det nämligen möjligt att beakta kompenserande transaktioner i större utsträckning än vad som är möjligt att göra vid en tillämpning av skattskyldighetsregeln.

Att det finns skillnader i de rättsliga möjligheterna att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet beroende på om inkomstöverföringen är koncernintern eller rättssubjektsintern framstår som problematiskt ur ett neutralitetsperspektiv. Ur ett neutralitetsperspektiv bör en filialetablering behandlas på samma sätt som en dotterbolagsetablering. De rättsliga möjligheterna förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner bör därför vara helt lika oavsett om inkomstöverföringen är koncernintern eller rättssubjektsintern. Enligt min mening finns det därför goda skäl att se över den rättspraxis som rör kompenserande transaktioner enligt korrigeringsregeln.

En sådan översyn av gällande rättspraxis bör företrädesvis utmynna i att möjligheterna att beakta kompenserande transaktioner anpassas till vad som gäller enligt OECD TPG. Detta skulle innebära att möjligheterna att beakta kompenserande transaktioner anpassas till det som gäller för intentional set offs. En ändring av rättsläget kan givetvis åstadkommas av lagstiftaren, men det borde även vara möjligt för HFD att frångå gällande rättspraxis genom ett avgörande i plenum. Av förutseberhetsskäl är emellertid en förändring genom lagstiftning att föredra. Det kan nämligen komma som en överraskning för de skattskyldiga att HFD frångår fast rättspraxis.

7.4 Beskattningens symmetri och reciprocitet kan säkerställas

Analysen av de berörda rättsreglerna utifrån ett symmetri- och reciprocitetsperspektiv har åskådliggjort att det finns ett problemområde vid tillämpningen av skattskyldighetsregeln i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL. Det problemområde som här avses är den osäkerhet som råder om hur man ska gå tillväga för att hänföra utgifter till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige.

För att säkerställa att inkomstbeskattningen får en symmetrisk utformning är det nödvändigt att inkomster och utgifter hänförs till ett fast driftställe enligt samma metod. Det spelar härvidlag inte någon roll om det görs enligt separatmetoden eller enhetsteorin så länge man använder samma metod för att hänföra inkomster och utgifter till det fasta driftstället. Av rättspraxis framgår det emellertid att man ska använda separatmetoden för att hänföra inkomster till ett fast driftställe, varför användandet av separatmetoden för att hänföra utgifter till fasta driftställen framstår som det enda rimliga alternativet. Det framgår förvisso av OECD APPE att både inkomster och utgifter bör hänföras till ett fast driftställe enligt armlängdsnormen, men frågan är om detta utgör tillräckligt rättskällestöd för att säkerställa en symmetrisk beskattning av inkomster hänförliga till fasta driftställen i Sverige.

Genom att använda armlängdsnormen för att hänföra inkomster och utgifter till ett fast driftställe i Sverige ökar även sannolikheten att inkomster hänförliga till fasta driftställen i utlandet behandlas på ett reciprokt sätt. Användandet av armlängdsnormen utgör nämligen den internationella standarden för att hänföra inkomster och utgifter till ett fast driftställe eftersom OECD APPE föreskriver användandet av armlängdsnormen. Ju fler stater som följer den internationella standarden för att hänföra inkomster och utgifter till ett fast driftställe ju mindre blir risken att olika stater beräknar inkomster och utgifter på olika sätt för ett och samma rättssubjekt. Det finns därför goda skäl att fullständigt anamma användandet av armlängdsnormen för att hänföra inkomster och utgifter till fasta driftställen i Sverige. Följaktligen finns det ett behov att se över skattskyldighetsregeln i 6 kap. 11 § 1 st 1 IL.

Även starka legalitetsskäl talar för en översyn av skattskyldighetsregeln. Regelns materiella innebörd framstår nämligen som så pass osäkert att man kan ifrågasätta om skattskyldighetsregeln uppfyller bestämdhetskravet i legalitetsprincipen. Enligt min mening synes det vara lämpligt att utforma skattskyldighetsregeln efter artikel 7 i modellavtalet. På så sätt skulle lagstiftaren kunna undanröja den osäkerhet som råder om lagregelns materiella innebörd, samtidigt som lagstiftaren gör det möjligt för Sverige att utnyttja det beskattningsutrymme som tillkommer Sverige enligt modellavtalet. Därtill skulle en sådan reform säkerställa en symmetrisk och reciprok beskattning av inkomster hänförliga till fasta driftställen i Sverige.

8 Avslutande kommentar och framtida utblickar

Den övergripande ambitionen med den här uppsatsen har varit att bidra med kunskap om de regler som kan användas för att förhindra dolda inkomstöverföringar till utlandet genom kontrollerade transaktioner. Det är min förhoppning att utredningen och den närmare analysen av de regler som har berörts i uppsatsen har klargjort hur reglerna fungerar och hur de förhåller sig till varandra. Den här uppsatsen har emellertid åskådliggjort tre problemområden som inte har kunnat behandlas fullständigt inom ramen för denna uppsats. Dessa problemområden kan utnyttas i nya frågeställningar som bör bli föremål för fortsatta diskussioner.

För det första har den här uppsatsen visat att det fortfarande är oklart om och i vilken utsträckning det är möjligt att tillskriva modellavtalet och kommentaren ett rättskällevärde vid tolkningen av intern skattelagstiftning. Även om rättspraxis pekar i en riktning som innebär att modellavtalet och kommentaren har ett rättskällevärde utöver tyngden av de argument som finns i dessa dokument, finns det inte något explicit uttalande som bekräftar en sådan slutsats. Några tydliga slutsatser tycks heller inte existera i den skatterättsliga litteraturen, även om frågan fortfarande är under diskussion. I avvaktan på tydliga besked från HFD finns det således ett fortsatt behov av att diskutera frågan.

För det andra har den här uppsatsen visat att det råder bristande skatteneutralitet mellan dotterbolagsetableringar och filialetableringar. De skillnader som existerar mellan de rättsliga möjligheterna att förhindra koncerninterna respektive rättssubjektsinterna dolda inkomstöverföringar till utlandet bör bli föremål för en djupare diskussion i framtiden. Det behöver i och för sig inte utgöra något problem att en dotterbolagsetablering och filialetablering behandlas på olika sätt, men om skatteneutralitet är en verklig skattepolitisk målsättning finns det goda skäl att närmare undersöka de skillnader som har åskådliggjorts i uppsatsen.

För det tredje har den här uppsatsen ytligt åskådliggjort ett behov av ny lagstiftning. Den rättsregel som behöver förändras är skattskyldighetsregeln. Skattskyldighetsregeln har dels en väldigt vag ordalydelse vilket försämrar förutsebarheten för de skattskyldiga och dels en ordalydelse som skiljer sig väsentligt från artikel 7 i modellavtalet. Det finns därför goda anledningar att närmare undersöka hur skattskyldighetsregeln kan utformas för att öka förutsebarheten för de skattskyldiga och för att utnyttja det beskattningsutrymme som tillkommer Sverige enligt modellavtalet.

9 Källförteckning

9.1 Offentligt Tryck

9.1.1 Författningar

Regeringsformen (1974:152)

Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Skatteförfarandelagen (2011:1244)

9.1.2 Förarbeten

Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och riksdagsordning m.m.

Prop. 1982/83:73 om utvidgad uppgiftsskyldighet för vissa utlandsbetalningar m.m.

Prop. 1986/87:30 om följdändringar till slopandet av den kommunala garanti- och utbokeskattningen m.m.

Prop. 1990/91:159 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister

Prop. 1999/2000:2 inkomstskattelagen

Prop. 2005/06:169 effektivare skattekontroll m.m.

9.2 EU-direktiv

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

9.3 Rättsfall

9.3.1 Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1974 A not. 850

RÅ 1979 1:40

RÅ 1989 ref. 62

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1998 not. 229

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2006 ref. 37

RÅ 2008 ref. 30

RÅ 2009 ref. 91

HFD 2016 ref. 23

HFD 2016 ref. 45

HFD 2016 ref. 57

9.4 Litteratur

Adlercreutz, Axel, Gorton, Lars och Lindell-Frantz, Eva, Avtalsrätt I, fjortonde upplagan, Juristförlaget i Lund, 2016.

Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – Med särskild inriktning på förhållandet med dolda vinstöverföringar till utlandet, Nerenius & Santéus förlag, Stockholm, 1998, [cit. Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten]

Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättning i multinationella koncerner, Juristförlaget, Stockholm, 1990, [cit. Arvidsson, Dolda vinstöverföringar]

Burmeister, Jari, Internprissättning och omkaraktisering – En studie av möjligheterna att omkaraktisera gränsöverskridande transaktioner vid inkomstbeskattningen, Iustus Förlag, Uppsala, 2016, [cit. Burmeister, Internprissättning och omkaraktisering].

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, fjärde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2014, [cit. Dahlberg, Internationell beskattning].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1, sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2017, [cit. Lodin et al, Inkomstskatt del 1].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2, sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2017, [cit. Lodin et al, Inkomstskatt del 2].

Kleist, David, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties – with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden*, Iustus förlag, Uppsala, 2012, [cit. Kleist, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*].

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, tredje upplagan, Iustus Förlag, Uppsala, 2013, [cit. Påhlsson, *Konstitutionell skatterätt*].

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, fjärde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018, [cit. Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*].

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus förlag, Uppsala, 2018, [cit. Tjernberg, *Skatterättslig tolkning*].

Warnling Conradson, Wiweka, Bernitz, Hedvig, Sandström, Lena och Åhman, Karin, *Statsrättens grunder*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018, [cit. Warnling Conradson et al, *Statsrättens grunder*].

9.5 Tidskriftsartiklar

Bergkvist, Sven-Åke och Wiman, Bertil, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, *Svensk skattetidning* 2012:4, sid 307–323

Bjuvberg, Jan, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, *Svensk skattetidning* 2015:2, sid. 111–130

Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, *Skattenytt* 2016, sid. 730–749

Rick, Johan, *Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?*, *Svensk skattetidning* 2016:8, sid 541–551

Svensson, Eva-Maria, *De lege interpretata – om behovet av metodologisk reflektion*, *Juridisk Publikation* 2014, sid. 211–226

Tjernberg, Mats, OECD:s dokument tolkningsvärdet för ren intern rätt, Svensk skattetidning 2017:2, sid 118–129

9.6 Elektroniska källor

9.6.1 Lagkommentarer

www.karnovgroup.se

Jonsson, Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01, (hämtad den 5 december 2018).

Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 22 kap. 5 §, Lexino 2017-01-01, (hämtad den 5 december 2018).

9.6.2 OECD

OECD (2010), 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45689524.pdf>

(hämtad den 5 december 2018).

OECD (2012), *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, OECD Publishing.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing_9789264169463-en#page2

(hämtad den 17 januari 2019)

OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.

<https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

(hämtad den 5 december 2018)

OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264239081-en.pdf?expires=1551280550&id=id&accname=ocid194728&checksum=E643294098EC9343583116F3D8254904> (hämtad den 27 februari 2019)

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing.

https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc_cond-2017-en.pdf?expires=1551280651&id=id&accname=ocid194728&checksum=7BE1E57C15BD2CB8145696A4697C4DE1 (hämtad den 27 februari 2019).

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/tpg-2017-en.pdf?expires=1551280740&id=id&accname=ocid194728&checksum=67E836AF9782FD54494F7B6696B127A1> (hämtad den 27 februari 2019)

9.6.3 WTO

WTO (2018), World Statistical Review 2018.

https://www.wto.org/english/res_e/statis_e/wts2018_e/wts2018_e.pdf

(hämtad den 17 januari 2019)

9.6.4 SCB

SCB (2018), Sveriges export.

<https://www.scb.se/hitta-statistik/sverige-i-siffror/samhallets-ekonomi/sveriges-export/>

(hämtad den 17 januari 2019)

9.6.5 Skatteverket

Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering.

<https://www.skatteverket.se/download/18.7afdf8a313d3421e9a915b0/1366986079680/399-3-02.pdf>

(hämtad den 17 januari 2019)

9.7 Folkrättsliga avtal

Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, opened for signature 15 April 1994, 1867 UNTS 3 (entered into force 1 January 1995).