

Sektionen för hälsa och samhälle

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2008-06-04

Filosofie kandidatuppsats i skatterätt



KORRIGERINGSREGELNS TILLÄMPNING PÅ RÄNTOR PÅ KONCERNINTERNA KREDITER

Henrik Laitala
Joakim Wendelsson

Sammandrag

Studien utreder tillämpningen av korrigeringsregeln i 14 kap 19 § IL vad avser räntor på krediter mellan koncernbolag med olika hemvistländer. Som grund för arbetet presenteras bl a 13 rättsfall, som belyser olika aspekter av problematiken. Den ändring av det aktuella lagrummet som genomfördes 1983 ges också betydande utrymme i framställningen. Materialet har delats upp med avseende på 1) skillnaden mellan lån och aktieägartillskott, 2) marknadsmässig nivå på räntan samt 3) affärsmässiga skäl till avvikelser från marknadsmässiga villkor. Den efterföljande analysen berör bl a hur misstag i bokföringen hanteras, hur marknadsmässiga villkor fastställs när ett avtal inte hade varit möjligt utanför koncernförhållandet och hur referensräntor fastställs. Vidare behandlas ingående hur lagändringen 1983 påverkat rättsläget.

Innehåll

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Syfte.....	8
1.3 Metod.....	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Fortsatt disposition.....	9
2. Bakgrund	10
2.1 Sammanfattning av kapitlet	10
2.2 Allmänt om internpriser i koncerner	10
2.3 Metoder för internprissättning	11
2.4 Skatterättsligt tillåtna och otillåtna inkomstöverföringar	12
2.4.1 Driftkostnadsbidrag.....	12
2.4.2 Koncernbidrag.....	12
3. Problemformulering	14
4. Genomgång av materian	15
4.1 Sammanfattning av kapitlet	15
4.2 Lån eller aktieägartillskott	16
4.2.1 Becker-målet.....	16
4.2.2 Autoliv-målet.....	17
4.2.3 Cederroth-målet.....	17
4.2.4 Hydro-målet.....	18
4.3 Storleken på marknadsmässig ränta.....	19
4.3.1 Cambrex-målet.....	19
4.3.2 Swe-Bel-målet.....	20
4.3.3 Parker-Hannifin-målet.....	21
4.3.4 Fiskeby-målet.....	21
4.4 Affärsmässiga skäl	22
4.4.1 Edet-målet.....	23
4.4.2 Öberg-målet.....	23
4.4.3 Ericsson-målet.....	24
4.4.4 1983 års lagändring	25

4.4.5 Eka-Nobel-målet	27
4.4.6 Europress-målet	28
5. Analys	29
5.1 Sammanfattning av kapitlet	29
5.2 Avsikten kontra bokföringen	29
5.3 Omöjliga låneavtal	30
5.4 Referensräntors betydelse	31
5.6 1983 års lagändring	32
6. Slutsatser	36
6.1 Förslag till fortsatta studier	37
Källor och litteratur	39

Bilagor

Bilaga 1: 43 § 1 mom KL och 14 kap 19 § IL. Lydelse 1965-2008.

Förkortningar

Depch	Departementschefen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KammarR	Kammarrätten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop	proposition
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKM	Skattemyndigheten
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
Stibor	Stockholm Interbank Offered Rate

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Den s k korrigeringsregeln i 14 kap 19 § IL, tidigare i 43 § 1 mom KL, är till för att upprätthålla marknadsvillkor vid prissättning mellan företag i multinationella koncerner. Lagrummets nuvarande lydelse återges nedan.

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

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,

2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och

3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Metoder för interprissättning i helsvenska koncerner är ur skatterättslig synpunkt föga intressant, åtminstone i de fall då koncernbidragsrätt föreligger. Internationella relationer kräver dock speciella regler för internprissättning. Det finns enligt Mattsson¹ anledning att anta att koncerner med utländska bolag fördelar vinsterna med minsta möjliga skattebortfall, d v s vinsterna placeras i det land med mest fördelaktig bolagsskatt. Visserligen innebär det inget lagbrott så länge transaktionen utförs på affärsmässiga villkor, något som får bedömas från fall till fall. Den grundläggande förutsättningen för att påvisa att en felaktig inkomstöverföring ägt rum är att påvisa att ekonomisk intressegemenskap föreligger. Denna är definierad i 14 kap 20 § IL, som har nedanstående lydelse.

1 Mattsson (2004) s 137

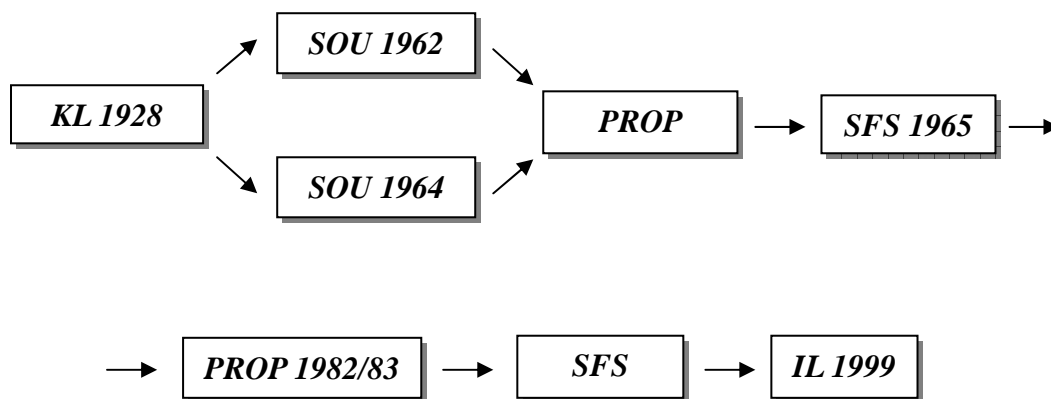
Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller

- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Enligt OECD:s rapport från 1995 är det helt naturligt att det förekommer transaktioner som inte är helt affärsmässiga mellan företag med gemensamma ekonomiska intressen.²

Redan på 1920-talet infördes bestämmelser som gjorde det möjligt för skattemyndigheterna att beskatta inkomster som på ett felaktigt sätt fördes ut ur landet till en person som inte var skatteskyldig i Sverige. Allt eftersom utrikeshandeln ökat och gränsöverskridande koncerner intagit en allt viktigare ställning inom företagsvärlden har de ursprungliga bestämmelserna inte ansetts vara tillräckliga, vilket vid två tillfällen medfört större ändringar, 1965 och 1983.³ Här nedan följer en historisk överblick av arbetet som lett fram till dagens korrigeringsregel.



Figur 1: Tidslinje över de lagar och förarbeten avseende korrigeringsregeln som behandlas i denna studie.

² Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations; refererad av SKV:s handledning s 225

³ Se bilaga 1 för lagtexten sedan 1965.

1.2 Syfte

Att utreda tillämpningen av korrigeringsregeln i 14 kap 19 § IL, vad avser räntor på krediter mellan koncernbolag med olika hemvistländer.

1.3 Metod

Studien behandlar gällande rätt med ambitionen att utreda hur lagen tillämpas. Detta innebär att den valda metoden är den rättsdogmatiska. Utifrån förarbeten, doktrin och praxis beskrivs och analyseras rättsläget. Tyngdpunkten ligger på ett antal rättsfall, både från KammarR och RegR. Fall från KammarR har visserligen inget prejudikatvärde, men kan ändå tjäna som exempel på hur lagen tillämpats.⁴

1.4 Avgränsningar

Som framgår av syftet är fokus i studien internräntor, som kan ses som en särskild form av internpriser, eftersom ränta är priset på kapital. Andra typer av internpriser behandlas endast mycket översiktligt i syfte att ge en allmän bakgrund till ämnet.

Vi skall påpeka att ämnesområdet är internationellt, och att det därför i detta sammanhang är intressant att studera utländsk lagstiftning, internationella avtal o dyl. Exempel på detta är andra länders motsvarighet till 14 kap 19 § IL, svenska dubbelbeskattningsavtal samt OECD:s riktlinjer inom området internprissättning. Allt detta får dock hänskjutas till vidare studier, då vi här har valt att inrikta oss på svensk lag och rättstillämpning. Vi kommer följaktligen inte att behandla utländska förhållanden eller ge något utländskt perspektiv på problematiken som tas upp i studien.

Problemet med inkomstöverföringar är gammalt. Någon historisk översikt ges emellertid inte i denna framställning, utan vår studie behandlar nu gällande rätt. Fram till 1985 var bolagsskatten olika i olika kommuner.⁵ Någon översikt över problematiken detta medförde för inhemska koncerner tas därmed inte heller upp. Vi går dock igenom den lagändring som genomfördes 1983,

4 Bernitz et al (2006) s 233

5 Wiman (1995) s 19

eftersom denna har stor betydelse för vår analys av den rättspraxis som finns inom området, inte minst eftersom RegR inte tagit upp något fall avseende affärsmässig ränta efter lagändringen och KammarR endast ett.

1.5 Fortsatt disposition

Det andra kapitlet inleds med en allmän introduktion till ämnet. Det fortsätter sedan med en presentation om varför internprissättning tillämpas och vilken roll den har för företag i koncerner, olika metoder för att räkna fram vilket pris som skall gälla och vilka metoder det finns för att överföra likvida medel, både tillåtna och ej tillåtna sådana. Kapitel tre utgörs av de frågeställningar som ligger till grund för analysen längre fram i framställningen.

I det fjärde kapitlet presenteras de rättsfall, sorterade efter vilken aspekt av ämnet de behandlar, som avgjorts av KammarR och RegR och som är av intresse för studien. Dessa jämförs och analyseras sedan i det femte kapitlet, vilket slutligen leder oss till våra sammanfattande slutsatser i det sjätte. Detta, det sista, kapitlet avslutas med några förslag till vad framtida studier kan tänkas fokusera på.

2. Bakgrund

2.1 Sammanfattning av kapitlet

En medveten användning av internpriser inom koncerner är vanlig och kan ha som funktion att göra personalen kostnadsmedveten eller att förbättra ledningens resursallokering. Internprisproblemet gäller problemet att värdera interna transaktioner på externa villkor. Utgångspunkten för att påvisa att en felaktig inkomstöverföring ägt rum är att visa på att intressegemenskap föreligger. Den mest kända och mest omtyckta varianten att värdera transaktioner är den s k armlängdsprincipen, där olika koncernbolag behandlas som skilda företag. Detta för att upprätthålla en godtagbar standard vid affärer inom koncernen. De tillåtna inkomstöverföringarna utgörs av koncernbidrag och driftkostnadsbidrag och de otillåtna utgörs av de dolda koncernbidragen.

2.2 Allmänt om internpriser i koncerner

Internpriser förekommer i stort sett i alla koncerner, stora som små, både svenska som internationella. Intentionerna på ledningsnivå kan vara att få bättre kontroll om var i tillverkningsledet kostnaderna för en produkt uppstår, för att bättre kunna planera och fördela de ekonomiska resurser som de olika koncernföretagen förfogar över. Under ledningsnivå kan internpriserna fungera som mät- och styrinstrument för att göra personalen kostnadsmedveten och effektivisera resursanvändningen.⁶

Internprisproblematiken gäller i huvudsak värderingen av tjänster och produkter, inkl i vissa fall ofullständiga produkter, till marknadsmässigt pris, men även skyldigheten att belägga rena inkomstöverföringar⁷ med korrekt ränta. Svårigheten härvid består givetvis i, både för SKV och för företaget i fråga, att göra en bedömning av vilken ränta som bäst avspeglar ett lån mellan två företag som inte är i intressegemenskap.

6 Hansson & Nilsson (2003) s 161

7 I likhet med Wiman (1995 s 73) använder vi begreppet ”inkomstöverföring” istället för det allmänt förekommande ”vinstöverföring”, eftersom detta är mindre tvetydigt i fall då företaget inte redovisar någon vinst.

2.3 Metoder för internprissättning

En inte så känd och mindre omtyckt variant för att fördela kostnader är att en koncerns totala "världsinkomst" efter en bestämd formel delas upp på de länder vari koncernen har företag. Principen kallas på engelska för "unitary taxation" och har blivit starkt ogillad av OECD eftersom den kan ge ett godtyckligt resultat och inte tar hänsyn till marknadsförhållanden eller förhållanden för det enskilda koncernbolaget.⁸ SKV skriver t ex att företag fått betala skatt trots att verksamheten visat ett negativt resultat. Den mest förespråkade varianten av internprissättning internationellt är istället den s k armlängdsprincipen.⁹ Den utgår från att varje företag inom en koncern är friställt de andra (på armlängds avstånd), något som skall upprätthålla en godtagbar, marknadsmässig standard vid affärer inom koncernen. Denna princip anses allmänt inom OECD vara den metod som bäst återspeglar marknadsmässiga förhållanden och den hade kommit i allmänt bruk även i Sverige, genom svenska dubbelbeskattningsavtal, redan innan den infördes i intern svensk rättstillämpning.¹⁰ Armlängdsprincipen har fördelen att den är allmänt accepterad av näringslivet, men den har samtidigt kritiserats för att den inte beaktar effektivitetsvinster för koncernen i stort och för att den är förhållandevis komplicerad att använda i det enskilda fallet.¹¹

När det sedan gäller att bestämma det korrekta internpriset återges nedan de olika metoder för internprissättning som beskrivs av Wiman¹² som de av OECD rekommenderade.

1. Marknadsprismetoden. Oavsett vad transaktionen utgör är det grundläggande att priset skall vara detsamma som oberoende parter använt. För att kunna använda en oberoende transaktion som jämförelse krävs att den är jämförbar med närståendetransaktionen i olika viktiga hänseenden såsom prestationens kvalitet, kvantitet, leverans- och kreditvillkor m m. Detta anses vara den mest direkta tillämpningen av armlängdsprincipen.¹³

2. Återförsäljningsprismetoden. Om en jämförbar transaktion inte går att finna kan man beträffande varor tillämpa återförsäljningsprismetoden. För att finna armlängdspriset mellan två företag i intressegemenskap utgår man från det pris det säljande bolaget säljer för till utomstående parter. Från detta pris skall man sedan räkna av ett marknadsmässigt vinstpålägg. Vinstpålägget får man genom att jämföra vinstpålägget som företaget använder sig av vid externa affärer, precis som

8 SKV:s handledning s 226

9 SKV:s handledning s 225

10 SOU 1962:59 s 202 f. Lagändringen som följde 1965 innebar att svenska skattemyndigheter fullt ut kunde utnyttja de möjligheter till inkomstjustering som gavs i dubbelbeskattningsavtalen.

11 SKV:s handledning s 226

12 Wiman (1995) s 83 f

13 SKV:s handledning s 242

ovan.

3. Kostnadsplusmetoden är benämningen på en metod som baseras på de kostnader som företaget haft på att producera varan, eller inköpspriset om man köpt den, plus ett marknadsmässigt vinstpålägg.

4. "Any other method." Den fjärde och sista metoden är ingen metod i sig utan mer ett samlingsnamn på alla andra metoder som inte är någon av de tre här ovan, varför den ibland kallas för "any other method" på engelska. Denna metod härstammar från amerikansk rätt.

2.4 Skatterättsligt tillåtna och otillåtna inkomstöverföringar

2.4.1 Driftkostnadsbidrag

Arbetsuppgifter som berör flera företag inom en koncern, men som sköts av bara ett, kvalificerar det företag som bedriver den aktuella verksamheten för att erhålla bidrag för den arbetsuppgiften.

T ex kan ett moderbolag debitera sitt dotterbolag för koncerninterna arbetsinsatser såsom administrations- och förvaltningskostnader. Kostnaderna skall då betraktas som driftskostnader och vara fullt avdragsgilla.¹⁴

2.4.2 Koncernbidrag

I viss litteratur skiljs det på öppna och förtäckta, eller dolda, koncernbidrag.¹⁵ De öppna är "öppna" i den meningen att de redovisas i deklarationen. De dolda är då tvärtom inte tänkta att redovisas och utgörs i huvudsak av otillåtna metoder för att föra över likvida medel mellan koncernföretag då koncernbidragsrätt inte föreligger.

Principerna för de tillåtna koncernbidragen regleras i 35 kap IL. Tanken med koncernbidrag är att förluster i ett bolag skall kunna kvittas mot vinster i ett annat bolag; att koncernen skall beskattas som en enhet (neutralitetsprincipen). En inkomstöverföring från ett bolag till ett annat inom koncernen är avdragsgill för givaren och skattepliktigt för mottagaren, vilket kan ge betydande ekonomiska vinster när hänsyn tas till skatteeffekterna.

14 Kedner & Svenberg (2000) s 49

15 Se t ex Kedner & Svenberg (2000) s 50; Wiman (1995) s 59

Det finns ett antal grundläggande förutsättningar för att koncernbidrag skall få ges.¹⁶ Bland annat skall moderbolaget äga mer än 90 % av aktierna och dessutom skall det ha varit ägt under hela beskattningsåret. Wiman betonar i sammanhanget att det inte räcker med att ha 90 % av rösterna i dotterbolaget, utan att 90 % ägande krävs.¹⁷ Dotterbolaget måste dessutom vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, något som utesluter handelsbolag och enskilda firmor i koncernbidragssammanhang.¹⁸ I och med inträdet i Europeiska unionen har den svenska lagstiftningen anpassats till EG-domstolens avgöranden. De svenska reglerna ansågs t ex vara diskriminerande mot utländska bolag, vilket medförde väsentliga ändringar i den svenska lagstiftningen. Detta innebar att en ny paragraf tillkom, 35 kap 2a §, vari stadgas att ett utländskt bolag, hemmahörande i stat inom EES, och som motsvarar ett sådant svenskt bolag som inryms under reglerna om koncernbidrag, skall behandlas som ett sådant svenskt bolag. Men en förutsättning är att det utländska bolaget är skattskyldigt i Sverige, åtminstone till den del som koncernbidraget avser.¹⁹

Skuggsidan utgörs av de dolda bidragen. Koncernbidrag mellan företag med ursprung i olika länder är inte tillåtet enligt svensk eller internationell rätt. Det hindrar dock inte att företag stundom försöker flytta över likvida medel till ett land som har en mer fördelaktig beskattning. Försöken kan röra försäljning av varor, både till under- och överpris, beroende på var man vill att pengarna skall hamna. Det kan också gälla koncerninterna tjänster som administration och fastighetsförvaltning, men även utebliven, alternativt för låg eller för hög, ränta på lån, vilket denna studie är inriktad på.

16 Det finns fler rekvisit för att koncernbidrag skall få ges än de som redovisas här, men de är i sammanhanget av mindre betydelse.

17 Wiman (1995) s 61

18 Kedner & Svenberg (2000) s 49

19 Mattsson (2004) s 134 f

3. Problemformulering

Korrigeringsregeln syftar till att skydda det svenska beskattningsunderlaget genom att förhindra skattemässiga inkomstöverföringar till utlandet.²⁰ Regeln skall dock rimligtvis inte få hindra transaktioner som är ett naturligt led i ett företags affärsverksamhet, även om dessa sker inom den egna koncernen.

Även om företag befinner sig i intressegemenskap med varandra och onormal ränta tillämpas, behöver det inte nödvändigtvis betyda att det inte finns affärsmässiga skäl till förfarandet. I sådana fall skall korrigeringsregeln inte få förhindra att bolagens verksamhet bedrivs på ett affärsmässigt sätt.

Problemet ligger därför i att skydda den svenska skattebasen utan att inkräkta på företagets rätt att bedriva sin verksamhet på det sätt som det självt finner för gott. Specifika frågeställningar som uppstår är t ex huruvida det finns något utrymme alls för felprissättning. Är det i rättspraxis tillåtet att tänja lite på gränserna för att försäkra sig om att regeln inte blir alltför begränsande för företag i internationella koncerner? Hur stora marginaler har i så fall företagen att röra sig inom?

Vidare finns anledning att utreda huruvida det finns eller går att fastställa tydliga riktlinjer för företagen att stödja sig på för att avgöra om en ränta betraktas som affärsmässig, eller om det alltid är upp till en situationsspecifik bedömning.

Eftersom vi inriktar oss på räntor är det också intressant att studera hur korrekt ränta fastställs. Det har sagts att det är lättare att tillämpa lagrummet, 14 kap 19 § IL, på räntor än på varor och tjänster,²¹ men går samma principer som används vid prissättningen av ”vanliga” varor och tjänster att tillämpa på internräntor?

20 Wiman (1995) s 59 f

21 Lodin et al (2005) s 544

4. Genomgång av materian

Vi skall här redogöra för relevanta förarbeten, praxis och doktrin, vilket sedan utgör underlag för analysen i nästkommande kapitel. Tyngdpunkten ligger på 13 rättsfall som visar på olika aspekter av internränteproblematiken. Dessa är för överskådlighetens skull uppdelade på tre olika avsnitt: aktieägartillskott, storleken på marknadsmässig ränta samt affärsmässiga skäl.

4.1 Sammanfattning av kapitlet

I Becker-, Autoliv- och Cederroth-målen, i det första avsnittet, anförde bolagen att de överförda summorna utgjordes av aktieägartillskott, trots att bokföringarna sade annorlunda. Rätten tog i dessa fall inte hänsyn till bolagens avsikter, utan dömde utifrån bokföringen. Sist i det första avsnittet, i Hydro-målet, hade det svenska bolaget från ett företag i USA tagit upp ett lån, på vilket ränta, som SKV i och för sig ansåg vara skälig, hade erlagts. SKV ville emellertid skattemässigt få det till ett aktieägartillskott, en uppfattning som RegR inte anammade.

Det andra avsnittet, om storleken på marknadsmässig ränta, inleds med Cambrex, som hade lånat åtskilliga miljoner av ett koncernbolag på Jersey. SKV ansåg att räntan på detta lån var alltför hög och ville höja bolagets inkomst av näringsverksamhet. KammarR tyckte dock inte att räntan som SKV föreslog var rättvisande och gav Cambrex rätt. I de tre följande domarna, avseende Swe Bel, Parker Hannifin respektive Fiskeby, dömde rätten i skattemyndigheternas favör, trots bolagens olika invändningar och förklaringar till varför räntenivåerna borde anses rimliga. Swe Bel och Fiskeby ansågs ha betalat för hög ränta, medan Parker Hannifin hade krävt för låg ränta av låntagaren.

Delen om affärsmässiga skäl inleds med Edet-målet, där bolaget givit räntefria lån till holländska koncernbolag. Dess underlåtenhet att belägga lånen med ränta accepterades av rätten då kostnaden hade varit motsvarande om Edet på egen hand hade genomfört det som de holländska bolagen använde medlen till. Även efterföljande Öberg & Co friades i rätten från anklagelserna att det inte krävt ränta med motiveringen att nettoresultatet inte hade påverkats negativt. I Ericsson-målet, som följer därefter, friades Ericsson från sin underlåtenhet att kräva ränta av sitt australiensiska dotterbolag. Bolaget ansågs ha blivit kompenserat för ränteförlusten genom diverse ökade intäkter och minskade kostnader. I det avslutande avsnittet presenteras även 1983 års

lagändring, där den största förändringen var att bevisbördan för SKV lättades. De två mål som förevisas sist i kapitlet visar således på att bedömningen förändrades efter 1983. Den helhetsbedömning som domstolarna tidigare hade anlagt följdes inte i Eka-Nobel-målet, där majoriteten i RegR inte accepterade bolagets argument för avdragsrätt för bidrag till ett utländskt dotterbolag, och i Europress-målet avfärdades bolagets yttrande att affärsmässiga skäl förelåg för räntefrihet.

4.2 Lån eller aktieägartillskott

Ränta skall uttas på lån, liksom på andra krediter, även sådana som ges mellan företag i samma koncern, men alla överföringar av likvida medel som sker mellan företag har inte karaktären av lån. Från dotterbolag till moderbolag ges utdelning, medan kapitaltillskott i form av aktieägartillskott går åt andra hållet. Aktieägartillskott och utdelningar är inte avsedda att betalas tillbaka och skall därmed inte heller beläggas med ränta. Att utreda om en transaktion är ett lån eller ett aktieägartillskott respektive en utdelning blir därför en grundläggande förutsättning för att fastställa huruvida en otillåten inkomstöverföring ägt rum.

4.2.1 *Becker-målet*²²

Ett svenskt moderbolag, Wilh Becker, hade lämnat vad de själva kallade villkorat aktieägartillskott till ett tyskt dotterbolag. Tillskottet hade bokförts hos det svenska bolaget som en fordran, men enligt bolaget är detta ett misstag då avsikten med transaktionen inte varit ett lån utan ett kapitaltillskott ämnat att täcka förluster i dotterbolagets två dotterbolag.

Eftersom inga avtal, protokoll eller motsvarande skriftliga handlingar som styrker bolagets påstående att det rör sig om ett kapitaltillskott fanns, ansåg KammarR att övervägande skäl talade för att överföringen utgjort ett lån. Bolaget blev därmed i enlighet med SKM:s beslut påfört inkomst av ränta på lånet. KammarR nämner som stöd för sitt beslut särskilt det faktum att överföringen redovisats som en fordran i bolagets bokföring.

22 Kammarrättens i Stockholm dom meddelad 2002-10-17, mål nr 8388-1999

4.2.2 Autoliv-målet²³

Autoliv AB hade under år 1999 gjort utbetalningar på totalt ca 35 Mkr till ett intressebolag i Malaysia. Under 2001 gjordes ytterligare en utbetalning på ca 8 Mkr. Beloppen bokfördes som kortfristiga fordringar, men Autoliv debiterade inte någon ränta av det malaysiska bolaget. Enligt Autoliv självt avsåg utbetalningarna aktieägartillskott, vilket förklarar avsaknaden av ränta. Att de bokförts som en fordran sades vara ett misstag, hänförligt till inkompetens hos en person ansvarig för bokföringen. Bokföringen justerades när felet upptäcktes 2001 och under 2002 omvandlades beloppen till aktieägartillskott. KammarR:s utgångspunkt är att den allmänna principen om att beskattningen följer den skattskyldiges bokföring skall gälla. Autoliv påfördes därmed inkomst av ränta på hela summan för taxeringsåren 2001 och 2002.

4.2.3 Cederroth-målet²⁴

Det svenska moderbolaget Cederroth International hade till ett nederländskt dotterbolag tillskjutit kapital. Frågan gällde om transaktionen var att betrakta som ett lån eller ett kapitaltillskott. Beloppet var bokfört som ett lån hos båda företagen och en del av beloppet betalades senare tillbaka, vilket talade för det förstnämnda. Eftersom dotterbolaget inte hade erlagt någon ränta hade SKM med stöd av korrigeringsregeln påfört det svenska bolaget inkomst av ränta.

Cederroth anförde i KammarR att dotterbolaget inte hade kunnat få motsvarande lån externt samt att man inte erhållit någon säkerhet från dotterbolaget. Avsikten med transaktionen skulle därför, menade bolaget, vara ett kapitaltillskott snarare än ett lån.

Av KammarR:s domskäl kan utläsas att domstolen håller med Cederroth om att avsikten ursprungligen var ett kapitaltillskott. I likhet med vad som anförts av SKM hade dock avtalet sedermera antagit karaktären av ett lån. Utan att explicit förklara det som så förefaller det som att KammarR går på SKM:s linje att den ursprungliga avsikten med transaktionen saknar betydelse, då denna avsikt sedan inte följdes. KammarR lägger i domskälet särskild vikt vid att det under tiden mellan det att kapitalet överfördes till dotterbolaget och det att skulden sedan reglerades, genom att delas upp på aktiekapital (nyemission) och en återbetald del, rådde osäkerhet om dotterbolagets behov av kapital. KammarR:s bedömning är att det därför inte är rimligt att se stödet som ett kapitaltillskott.

23 Kammarrättens i Stockholm dom meddelad 2007-12-21, mål nr 7739-05/7740-07.

24 Kammarrättens i Stockholm dom meddelad 2003-04-14, mål nr 3311-01

4.2.4 Hydro-målet²⁵

Det svenska bolaget Norsk Hydro Bensin hade från sitt amerikanska moderbolag erhållit ett lån, på vilket man betalat ränta. Frågan i målet var huruvida denna kostnad i skatterättsligt hänseende skulle betraktas som ränta eller förtäckt utdelning. Som stöd för det sistnämnda alternativet hävdade RSV, som drev denna linje, att det avtalade lånet snarare var att betrakta som ett aktieägartillskott än som ett lån som skulle ha kunnat förekomma mellan oberoende parter. Här rör det sig alltså om det omvända fallet jämfört med de ovan nämnda Becker- och Autoliv-målen, där de svenska bolagen hade lämnat vad de själva hävdade var aktieägartillskott, men som KammarR bedömde vara lån till utländska dotterbolag.

RSV framförde att på grund av den dåliga soliditeten i bolaget det underliggande låneavtalet aldrig skulle ha kunnat komma till stånd om det inte förelegat ett ekonomiskt intresseförhållande mellan bolagen. Som följd härav skulle, med stöd av 43 § 1 mom KL, transaktionen istället bedömas som ett aktieägartillskott. Genom att behandla detta tillskott som ett lån har det amerikanska moderbolaget sett till att det kunnat disponera över det svenska dotterbolagets resultat genom att kräva ut ränta, något som självfallet inte hade erlagts hade det hela behandlats som det aktieägartillskott som RSV ville ha det till. Genom att på detta sätt möjliggöra för överföring av inkomster från Sverige till utlandet hotas det svenska beskattningsunderlaget, vilket aktualiserar tillämpningen av korrigeringsregeln.

Det skall nämnas att RSV inte hade något att invända i sig mot den nivå på räntan som överenskommits mellan bolagen.

I domskälen fastställer RegR till en början att ränta får anses vara en normal kostnad för lånat kapital. Att ränta betalats till utlandet medför alltså i sig ingen möjlighet till tillämpning av korrigeringsregeln, med mindre att denna ränta varit anmärkningsvärt hög eller att villkoren på annat sätt medfört en onormalt stor inkomstöverföring. Eftersom RSV inte anmärkte på räntans storlek i sig återstår endast frågan om överföringen med stöd av korrigeringsregeln kan bedömas vara ett aktieägartillskott. RegR konstaterar härvid bl a att för att lagrummet skall kunna tillämpas det krävs att det svenska företagens inkomst blivit lägre till följd av villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Att en oberoende näringsidkare skulle finansiera ett bolag genom ett kapitaltillskott utan krav på räntebetalning avfärdas i detta sammanhang av RegR. Därmed blir det också orimligt att korrigera avtalet till att ses som ett

25 RÅ 1990 ref 34

aktieägartillskott.

RegR tar alltså i första hand fasta på att resultatet, enligt 43 § 1 mom KL, skall korrigeras till vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende näringsidkare och konstaterar det orimliga i att ett hypotetiskt, oberoende bolag skulle lämna ett kapitaltillskott till Norsk Hydro Bensin. Det blir därför omöjligt att justera räntan till noll, som föreslagits av RSV.

4.3 Storleken på marknadsmässig ränta

Både för att kunna avgöra om en otillåten inkomstöverföring skett och för att veta hur inkomsten i så fall skall justeras måste den marknadsmässiga räntan bestämmas. Som nämnts är det sedan armlängdsprincipen som skall tillämpas för att bestämma den korrekta nivån på internräntan. SKV ger några exempel på faktorer som skall beaktas vid fastställande av en ”armlängdsmässig räntenivå”.²⁶ Det rör sig bl a om vilken säkerhet som finns för lånet, vilken kreditvärdighet låntagaren har och vilken valuta som krediten lämnats i, liksom lånets storlek och löptid.

4.3.1 Cambrex-målet²⁷

Cambrex AB hade lånat hundratals miljoner kronor av ett koncernbolag på Jersey. SKV ansåg att räntan på detta lån var för hög och nekade avdrag.²⁸ Cambrex menade att räntan som det betalats var marknadsmässig och jämförde med räntan på statsobligationer och den gällande statslåneräntan, vilka låg på 13 % resp strax över 11 % i genomsnitt. Bolagets motivering till att använda dessa räntesatser som referenspunkter var att staten knappast skulle låna till en ränta som översteg marknadsräntan. SKV å sin sida använde sig av Stibor²⁹, med ett tillägg om 0,5 %-enheter i riskpremie. Detta ansåg bolaget vara missvisande eftersom den räntan inte används mot rörelsedrivande bolag och dessutom gäller lån med en kortare löptid än det som stod till prövning. Bolaget anförde vidare att ingen säkerhet lämnats, sånär som på en kapitaltäckningsgaranti, som tillkom först efter avtalets ingående, från företagets gemensamma moderbolag. Cambrex hade, enligt egen utsago, dessutom dålig kreditvärdighet. SKV anförde att bolaget var underkapitaliserat, något som var självförvållat och fullt medvetet, och utan säkerhet från moderbolaget hade lånet inte

26 SKV:s handledning s 274

27 Kammarrättens i Göteborg dom meddelad 2005-04-13, mål nr 2481--2485-03

28 Storleken på räntan nämndes inte i domen.

29 Stockholm Interbank Offered Rate. Den ränta som bankerna betalar när de lånar pengar mellan varandra.

varit möjligt överhuvudtaget. Resonemanget var att lånet i sig därmed frångick marknadsmässiga villkor och att räntan därmed gjorde detsamma.

KammarR instämde i länsrättens bedömning att Stibor med ett tillägg om 0,5 %-enheter, som SKV tyckte bäst återspeglade marknadsmässiga villkor, var fel att använda i detta sammanhang. Stibor är för det första en ränta som tillämpas mellan banker, vilket givetvis innebär en lägre risk för kreditgivaren än vad som är fallet här. Vidare gäller Stibor för lån med kortare löptid än det som Cambrex erhållit. Rätten ansåg inte heller att bolagets underkapitalisering skulle tala för SKV:s sak, utan att det istället torde medföra en ännu högre ränta. Inte heller den omständigheten att lånet hade varit omöjligt med en oberoende part skall, enligt KammarR, påverka bedömningen. Istället tog rätten fasta på att de omständigheter om låneavtalet som var kända i målet alla talade för att en marknadsmässig ränta torde vara hög. SKV:s föreslagna riskpremie på 0,5 %-enheter fick därför anses vara alltför liten. Rätten konstaterade vidare att det allmänna ränteläget vid tidpunkten var högt. Eftersom det är SKV:s skyldighet att påvisa att felaktig ränta erlagts, och inget annat än Stibor + 0,5 %-enheter var presenterat, dömde KammarR i Cambrex' favör.

4.3.2 Swe-Bel-målet³⁰

Ett svenskt dotterbolag hade betalat 15 % ränta på lån från sitt brittiska moderbolag. SKM menade att detta var klart över marknadsmässig ränta, det vill säga vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter. Räntebetalningen skulle alltså utgöra en otillåten inkomstöverföring, hävdade myndigheten och fick medhåll av KammarR.

KammarR tog i sin dom fasta på två saker, som den använde som referenspunkter för räntenivån. För det första visade statistik från centralbankerna i USA och Storbritannien att noterade räntor avseende varken amerikanska dollar (lånet var i denna valuta) eller brittiska pund aldrig översteg 7,5 % under den aktuella perioden. För det andra hade det svenska bolaget självt lämnat lån, och då aldrig till en ränta över 10 %. Som en följd av detta ansåg KammarR att bolaget skulle påföras ytterligare inkomst av näringsverksamhet med ett belopp som motsvarade 5 % ränta på de aktuella lånen.

Intressant att notera är att KammarR trots detta utslag förklarade att två förhållanden som anfördes av bolaget som skäl för den höga räntan bör beaktas vid bedömningen av huruvida räntan kan anses vara marknadsmässig. Dessa förhållanden var 1) att bolaget haft svårigheter att få externa

30 KammarRättens i Jönköping dom meddelad 2003-02-21, mål nr 2480-2000

lån och 2) att bolaget verkar i politiskt instabila länder med den ökade risk detta innebär.

4.3.3 Parker-Hannifin-målet³¹

Parker Hannifin AB hade under räkenskapsåret 1996/97 vid fem tillfällen kortfristigt lånat ut pengar till utländska systerbolag inom koncernen. Lånen hade mestadels givits i svenska kronor och löpt med en fast räntesats på 3-4 %. Bolaget hade erhållit ca 600 000 kr i ränta, men SKV påförde ytterligare ca 300 000 kr eftersom det ansåg att räntan borde ha varit 6 %. Den rörliga räntan för marknadsmässiga, kortfristiga lån var under den aktuella perioden 5,5 % och SKV menade att en fast räntesats, som var det som tillämpades av Parker Hannifin, torde vara något högre. SKV refererade härvid till uppgifter man erhållit från SE-banken. KammarR såg inte något skäl att frångå länsrättens bedömning att SKV:s uppskattning av en normal räntesats till 6 % var skälig.

Parker Hannifin anförde att koncernen använt ett system som innebär att utlåning sker till en ränta som motsvarar räntan på dess egna kortfristiga placeringar. Man har inte heller haft möjlighet att erhålla högre alternativ avkastning än de 3-4 % som debiterats systerbolagen. KammarR instämde i länsrättens bedömning att man vid fastställande av korrekt nivå på räntan bör utgå från låntagarens, inte långivarens, perspektiv. Det står därmed i detta fall klart att det svenska bolaget gynnat sina utländska systerbolag på ett otillbörligt sätt. Att företaget inte hade kunnat få större avkastning vid alternativa placeringar av medlen tillmättes ingen betydelse i domen.

4.3.4 Fiskeby-målet³²

1996 överlät det amerikanska bolaget Riverwood International sina aktier i Fiskeby Board AB till det nystartade och helägda bolaget Fiskeby Holding AB. Aktierna betalades till största del genom en skuldförbindelse om ca 370 Mkr. En ränta, som skulle gälla mellan 1996 och 2001, på 9,5 % avtalades. Därefter, till och med 2006, skulle räntan bestämmas efter den gällande noteringen på svenska statsobligationer med en löptid på 5 år med ett tillägg om 1,5 %-enheter. SKV ansåg dessa räntor vara oskäligt höga och upptaxerade Fiskeby med ca 16 Mkr, baserat på en räntesats om Stibor + 1 %-enhet.

Fiskeby angav ett flertal faktorer som förklaring till den höga räntan. Enligt avtal har låntagaren haft rätt att amortera efter behag, vilket är ett gynnsamt villkor som berättigar en högre

31 Kammarrättens i Göteborg dom meddelad 2003-11-19, mål nr 1459-01

32 Kammarrättens i Jönköping dom meddelad 2007-02-15, mål nr 2938--2943-05

räntesats. Ett intyg som visade på detta hade erhållits från Nordea. Fiskeby menade att Federal Reserves räntenivå för obligationer var jämförbar med vad bolaget erlagt till sitt amerikanska moderbolag i ränta och att räntan därför var marknadsmässig. Dessutom hävdade bolaget att relevanta nyckeltal i jämförelse med andra svenska bolag i samma bransch varit sämre och uppvisat större fluktuationer över åren, vilket torde medföra en högre risk och därmed berättiga en högre ränta.

KammarR bedömde att den ränta som det svenska bolaget erlagt trots ovanstående invändningar inte var att betrakta som marknadsmässig. Rätten beslöt emellertid att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag var mer korrekt än den räntesats på Stibor + 1 %-enhet som framförts som skälig av SKV. Ingen närmare motivering gavs av KammarR.

4.4 Affärsmässiga skäl

Detta avsnitt tar upp problematiken rörande när man skall avstå från att tillämpa korrigeringsregeln på grund av att en i och för sig onormal ränta inte beror på ekonomisk intressegemenskap mellan de inblandade företagen. Uttryckt på ett annat sätt rör det sig i sådant fall om att bolagen har affärsmässiga skäl för sitt agerande och att detta inte beror på att de tillhör samma koncern. En särskild variant av affärsmässiga skäl är kompensationsinvändningar, som behandlar det fall att inkomsten för den i Sverige skattskyldige visserligen, till följd av oriktig prissättning, blivit lägre, men att hade priset varit marknadsmässigt hade det istället av annan anledning medfört en lägre inkomst för företaget. Värt att påpeka är att det här inte är frågan om ett faktiskt påvisbart förhållande, utan snarare om ett antagande om hur situationen skulle ha sett ut om den aktuella transaktionen varit marknadsmässig³³. En naturlig fråga blir då hur långt ett sådant antagande kan sträcka sig.

RegR har i de avgöranden som vi presenterar nedan intagit en tämligen tillåtande syn på vad som kan anses affärsmässigt betingat. Det har föreslagits att denna praxis i högsta instans beror på att tillämpningen av korrigeringsregeln får långtgående konsekvenser för inte bara det bolag som får sin inkomst justerad, utan för hela den koncern det ingår i. Om en svensk domstol anser att det svenska bolagets inkomst egentligen borde ha varit högre, och därför justerar den skattemässiga inkomsten uppåt, så säger ju domstolen samtidigt, eftersom det rör sig om koncerninterna

33 Arvidsson (1990) s 330

transaktioner, att det utländska koncernbolagets inkomst borde ha varit lägre. Det finns emellertid inget som säger att det utländska bolagets beskattningsbara inkomst skulle komma att justeras nedåt av denna anledning.³⁴

4.4.1 Edet-målet³⁵

Det svenska bolaget Edet hade lämnat räntefria lån till två nederländska bolag inom samma koncern, ett dotter- och ett dotterdotterbolag. Medlen användes bl a till att finansiera byggandet av en pappersmaskin. Bolaget anförde att om ränta hade uttagits skulle de nederländska bolagen, på grund av svag likviditet och soliditet tvingats i likvidation. Som skäl för tillämpning av korrigeringsregeln pekade taxeringsintendenten särskilt på att räntefrihet klart avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter samt att det enligt förarbeten³⁶ framgår att ett moderbolags finansiering av dotterbolags anläggningstillgångar inte kan falla inom ramen för vad som är skatterettsligt godtagbara inkomstöverföringar.

RegR bedömde att dotterbolagens investeringar var ett led i moderbolagets strävan att komma in på en ny marknad och att det i ett sådant uppbyggnadsskede får anses berättigat att inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för finansieringen av koncernens expansionsförsök. Följaktligen sluter sig RegR till att det torde ha funnits tydliga affärsmässiga skäl till räntefriheten och att korrigeringsregeln därmed inte är tillämplig. Som grund för beslutet nämner RegR att 43 § p 1, 2 st anvisningarna KL förklarar att i fall som rör svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag bör särskild försiktighet iakttas vid användningen av korrigeringsregeln. Detta då det ofta torde föreligga affärsmässiga skäl till prissättningen (i detta fall räntan).

Domen ger uttryck för resonemanget att etableringsförsök på nya marknader, genom dotterbolag, i princip accepteras, eftersom moderbolaget självt skulle ha ådragit sig samma kostnader om det hade gjort satsningarna på egen hand.³⁷

4.4.2 Öberg-målet³⁸

Det svenska bolaget C O Öberg & Co hade överfört medel till sitt portugisiska dotterbolag. I

34 Lodin et al (2005) s 546

35 RÅ 1984 1:16

36 Prop 1965:126 s 57

37 Prop 1965:126 s 57

38 RÅ 1979 1:40

moderbolagets räkenskaper redovisades posterna som fordringar och efter ett antal år kvittades dessa mot aktier i dotterbolaget. Det torde därför inte förekomma något tvivel om att transaktionerna bör betraktas som lån. Eftersom någon ränta inte hade erlagts blir frågan om beskattningsbara inkomster på detta sätt överförts från Sverige och huruvida korrigeringsregeln kan tillämpas. C O Öberg & Co förklarade att det portugisiska företaget fakturerade all sin produktion på moderbolaget. Hade dotterbolaget tvingats betala ränta hade dess kostnader ökat och det hade fått höja priserna. Nettoeffekten för moderbolaget skulle därför ha blivit noll. RegR accepterade denna förklaring och fastslog att ingen inkomstöverföring från Sverige hade skett.

Öberg-målet undanröjde enligt Arvidsson, den osäkerhet som tidigare fanns om rättsläget vid räntebilliga lån inom internationella koncerner.³⁹ Han nämner i detta sammanhang ett svårtolkat förhandsbesked⁴⁰, som var vägledande fram till detta avgörande⁴¹. Förhandsbeskedet förlorade därvid sin betydelse⁴². Arvidssons slutsats av utgången i RegR är att om 1) bolagets nettoresultat inte blivit lägre och 2) affärsverksamhet mellan bolagen förekommit, så skall inte en ränta understigande marknadsmässig nivå föranleda tillämpning av korrigeringsregeln.

4.4.3 Ericsson-målet⁴³

LM Ericsson hade lämnat ett räntefritt lån till sitt dotterbolag i Australien. Underlåtenheten att utta ränta motiverades bland annat med att finansieringen av verksamheten i Australien lett till ökade inkomster för det svenska bolaget, bland annat via licensavgifter och vinster på till Australien levererade varor.

RegR ansåg att dessa inkomster fick anses kompensera för den uteblivna ränteinkomsten. LM Ericssons beskattningsbara vinst i Sverige hade därmed ej blivit lägre än vad den annars skulle ha varit. I synnerhet betonade rätten i sitt domskäl att bedömningen av huruvida inkomsten blivit lägre inte skall begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan bolagen, samt att underlåtenhet att utta ränta inte behöver vara beroende av ekonomisk intressegemenskap. Även oberoende företag torde kunna använda sig av räntefria lån, förutsatt att den uteblivna räntan istället kompenseras på annat sätt.

Två ledamöter var dock skiljaktiga och menade att bolaget inte kunnat visa på något samband

39 Arvidsson (1990) s 327 f

40 RÅ 1970 not Fi 923

41 Mattsson SvSkT (1982) s 466; Arvidsson (1990) s 323

42 Arvidsson (1990) s 326

43 RÅ 1980 1:59

mellan underlåtenheten att utta ränta och de påstådda fördelarna som man säger sig ha haft av detta faktum. De två ledamöterna ansåg att denna brist på konkreta bevis borde omöjliggöra en helhetsutvärdering av det slag som majoriteten i RegR företagit. Skälen för att inte tillämpa 43 § 1 mom KL är i deras mening i förevarande fall alltför allmänt hållna.

Detta domslut sträcker sig betydligt längre än det i Öberg-målet.⁴⁴ Här har bolaget inte kunnat visa på något konkret samband mellan den uteblivna räntan och de påstådda kompensationsfördelarna, vilket alltså minoriteten tog fasta på i sin invändning. Mattsson föreslår att rätten utgått från att bolagets uppgifter varit korrekta och i brist på indikationer på motsatsen helt enkelt inte ansett det vara ett problem att lita på bolagets förklaring.⁴⁵ Det skulle i så fall innebära att betydligt lägre krav ställs på att det svenska bolaget kan visa att det erhållit kompensationsfördelar än vad man kunde sluta sig till av Öberg-målet,⁴⁶ där ju situationen förenklades av att dotterbolaget fakturerade all sin produktion på moderbolaget.

4.4.4 1983 års lagändring⁴⁷

Den mest genomgripande förändringen av korrigeringsregelns konstruktion företogs genom 1965 års lagändring⁴⁸, då bestämmelsen fick den utformning den i huvudsak har idag och som följer den internationellt vedertagna principen om armlängds avstånd.⁴⁹ Dock genomfördes 1983 en ändring som fick betydelse för domstolarnas bedömning av affärsmässiga skäl. Lagändringen innebar att beviskravet för att en inkomstöverföring ägt rum sänktes för SKM.⁵⁰ I propositionen till den tidigare lydelsen uttalade Depch att det i princip ankom på SKM att visa att affärsmässiga skäl för prissättningen inte förelåg.⁵¹ Nu kom istället bevisbördan för att en oriktig prissättning beror på annat än ekonomisk intressegemenskap att läggas på bolaget.⁵²

Bakgrunden till 1983 års lagändring var en vilja att göra det möjligt att använda korrigeringsregeln även då uppgifter om ägarförhållanden inte går att få. Det som då särskilt åsyftades var de stränga sekretessregler som tillämpades i flera lågskatteländer. En remissinstans hade på grund av detta föreslagit att rekvisitet intressegemenskap helt skulle slopas, eftersom det

44 Mattsson SvSkT (1982) s 468; Arvidsson (1990) s 329

45 Mattsson SvSkT (1982) s 468

46 Arvidsson (1990) s 329

47 SFS 1983:123

48 SFS 1965:573

49 Andersson et al (2008) s 446 f

50 Prop 1982/83:73 s 1

51 Prop 1965:126 s 60

52 Prop 1982/83:73 s 11

krävde att ägarförhållandena kunde utredas.⁵³ Ändringen av 43 § 1 mom KL kom emellertid inte att bli så genomgripande. Rekvisitetet intressegemenskap behölls, men omformulerades så att det skulle räcka att ”det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger”.⁵⁴ Denna avsikt kom till uttryck i punkt b i lagrummets lydelse efter 1983. När det gäller hur denna nya formulering skall tolkas uttalade Depch att ”...den oriktiga prissättningen som sådan [skall] kunna utgöra en indikation för att intressegemenskap råder”.⁵⁵ Samtidigt säger nästa punkt (c) i den ändrade lagen att för att bestämmelsen skall vara tillämplig det inte får framgå att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. I propositionen motiveras detta med att felaktig prissättning kan bero på annat än intressegemenskap. Ett exempel som ges är etablering på en ny marknad. Om ett svenskt moderbolag hade genomfört etableringsförsöket på egen hand, istället för via ett utländskt dotterbolag, hade det nämligen själv ådragit sig motsvarande utgifter.⁵⁶ Nettoeffekten för det svenska skattesubjektet skulle därmed ha varit noll. Detta är emellertid inte någon ändring från den tidigare lagstiftningen. Ett annat exempel är skillnader i konkurrenssituation på olika marknader, vilket skall kunna medföra prisvariationer mellan marknaderna utan att detta betraktas som oriktig prissättning.⁵⁷

Frågan huruvida bedömningen på något sätt görs annorlunda beroende på om det rör sig om ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag eller ett svenskt dotterbolag och ett utländskt moderbolag behandlades i vissa av de förarbeten⁵⁸ som föregick 1965 års lagändring. Ställningstagandet i dessa är att det ”i princip” skall vara samma bedömning i de båda fallen. Samtidigt påpekas särskilt att sannolikheten för att en transaktion är en ren vinstdisposition är större om det är ett svenskt dotterbolag som till sitt utländska moderbolag betalar ett överpris för varor eller tjänster som moderbolaget tillhandahåller. Att situationen alltså inte är helt densamma om det svenska bolaget är moderbolag jämfört med om det är dotterbolag kom till uttryck i anvisningarna till lagrummet:

Vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag måste särskild försiktighet iakttas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunna påverka prissättningen i

53 Prop 1982/83:73 s 11

54 Prop 1982/83:73 s 11

55 Prop 1982/83:73 s 11

56 SOU 1964:29 s 115 f

57 Prop 1982/83:73 s 12

58 SOU 1964:29 s 115; prop 1965:126 s 57 f och 60

*sådana fall.*⁵⁹

1983 ströks denna del av anvisningarna, med motiveringen att bevissituationen skulle vara densamma för alla företag och att den allmänna uppmaning till försiktighet vid tillämpningen av korrigeringsregeln som Depch uttalade i den då förevarande propositionen skulle vara tillräcklig.⁶⁰

4.4.5 Eka-Nobel-målet⁶¹

I Ericsson-målet konstaterade vi att rätten lade stor vikt vid att göra en helhetsbedömning för att fastställa huruvida kompensationsinvändningarna var giltiga. Denna bedömning var dessutom ganska generellt hållen. Det kan därför vara av intresse att i detta sammanhang studera ytterligare ett mål rörande internprissättning, RÅ 1994 ref 85, även om frågan här inte var om ränta. Anledningen till att vi tar upp detta mål är att helhetsbedömningen i detta fall inte tillmättes alls lika stor betydelse som i de två tidigare målen avseende Öberg respektive Ericsson.⁶²

Frågan gällde om stöd som utgivits av det svenska moderbolaget Eka Nobel till ett amerikanskt dotterbolag fick avräknas mot bolagets rörelseintäkter. För avdragsrätt krävs att kostnaderna avser förvärvande eller bibehållande av intäkter i bolaget. I det aktuella fallet anförde bolaget att utbetalningarna rörde marknadsföringsåtgärder avseende ett nytt system inom papperskemikalieindustrin. RegR konstaterade att produkterna tillverkades av en fabrik i USA och att intäkterna från försäljningen tillföll det amerikanska bolaget, som även ägde fabriken. Det svenska och det amerikanska bolaget var självständiga och några affärstransaktioner hade inte förekommit dem emellan, med undantag för det stöd som målet gällde. Moderbolaget kunde inte heller på längre sikt förvänta sig någon export till USA, då efterfrågan där skulle komma att tillgodoses av den amerikanska fabriken.⁶³ Majoriteten i RegR ansåg följaktligen att utbetalningarna till dotterbolaget inte kunde förväntas ge intäkter i det svenska bolaget.

Eka Nobel hade emellertid hävdats att en framgångsrik etablering på den amerikanska marknaden skulle innebära att framtida etableringar på andra marknader underlättades, något som skulle komma att ge intäkter även för det svenska bolaget. Majoriteten i RegR tog ingen hänsyn till detta argument, men två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att en helhetsbedömning av bolagets

59 Prop 1965:126 s 7

60 Prop 1982/83:73 s 12

61 RÅ 1994 ref 85

62 Mattsson (2004) s 144

63 Mattsson (2004) s 144

internationella satsning på systemet var på sin plats. Minoriteten menade därvid att det var rimligt att anta att en framgång på den amerikanska marknaden skulle komma moderbolaget till godo i framtiden.

4.4.6 Europress-målet⁶⁴

Det svenska bolaget Europress hade en fordran på sitt finska moderbolag, varpå ränta inte hade uttagits. Lånet hade lämnats utan säkerhet. Bolaget anförde till stöd för sin sak moderbolagets vid tidpunkten dåliga likviditet. Hade moderbolaget betungats med räntekostnader hade detta rimligtvis även drabbat det svenska bolaget. Vidare argumenterade man i likhet med det i det ovannämnda Öberg-målet. Europress menade att om man hade krävt ränta på sin fordran på moderbolaget, hade moderbolagets kostnader ökat och det hade då tvingats höja sina priser. Denna prishöjning skulle i sin tur i sin helhet ha avspeglats i det svenska företaget, som köpte sina varor uteslutande av sitt finska moderbolag. Det förefaller alltså som att affärsmässiga skäl att inte belasta moderbolaget med räntekostnader fanns. Länsrätten, vars dom fastställdes av KammarR, slöt sig till att Europress trots detta inte hade kompenserats för den uteblivna ränteinkomsten. Bolaget blev påfört inkomst av ränta motsvarande en räntesats på två procentenheter över statslåneräntan, totalt 6,97 %, så som hade föreslagits av SKV. Påpekas kan också att syftet med räntefriheten knappast kunde vara skatteplanering, då bolagsskatten var högre i Finland än i Sverige.

64 Kammarrättens i Stockholm dom meddelad 2005-11-01, mål nr 5743-04.

5. Analys

Efter att ha gått igenom rättsfallen i föregående kapitel, skall vi nu titta närmare på vissa omständigheter som fångat vårt intresse. Avsikten är att utreda förhållanden som är svåra att tyda eller kan verka motsägelsefulla. Redogörelsen i detta kapitel är på inget vis heltäckande, utan de analyser och jämförelser som görs är sådana som vi själva av en eller annan anledning fastnat för. Analysen är uppdelad i fyra delar samt en avslutande översikt. Allra först presenteras en sammanfattning av hela kapitlet.

5.1 Sammanfattning av kapitlet

I nästkommande avsnitt konstateras det att okunskap eller misstag, även om misstaget kan styrkas, inte är tillräckliga skäl för att avstå från tillämpningen av korrigeringsregeln. Bokföringen gäller före avsikten. I 5.3 avhandlas fall där externa motsvarigheter till de givna lånen inte är möjliga. Domstolarna gör bedömningen att enbart den omständigheten att jämförbara villkor inte kan existera inte innebär att räntorna är felaktiga. Istället görs en hypotetisk bedömning av villkoren och det konstateras att räntan i vart fall inte hade blivit lägre och därmed inte medfört någon lägre inkomst. Angående referensräntor kan i korthet sägas att det i rättspraxis ges företräde åt allmängiltiga räntor framför räntor som är aktuella för bolaget i det specifika målet. I synnerhet är det dock låntagarens, inte långivarens, alternativräntor som skall beaktas vid bedömningen, något som slås fast i två rättsfall.

Lagändringen 1983 innebar en förändring för rättsläget, främst för bolagens beviskrav. I tre fall före ändringen friades företag som hävdade kompensationsinvändningar, medan sådana invändningar förefaller ha tilldömts mindre värde efter ändringen. En skillnad som förelåg beroende på om det svenska företaget var moder- eller dotterbolag raderades, samtidigt som bevisfrågan alltså fick större betydelse, en ändring som kan ses som en internationalisering.

5.2 Avsikten kontra bokföringen

Både Becker och Autoliv blev anklagade för att ha lånat ut pengar till utlandet utan att kräva någon

ränta. Bolagen anförde att det hela var ett bokföringsmisstag, men påfördes av KammarR ränteinkomster med motiveringen att beskattningen följer den skattskyldiges bokföring. Becker kunde inte visa att fråga var om ett kapitaltillskott, såsom bolaget hävdade. Eftersom därmed inget annat var visat gällde bokföringen, något som knappast är anmärkningsvärt. Autoliv-domen däremot gick längre än vad fallet var i Becker-målet, eftersom det tydligt framgick att bokningen var ett misstag. Trots det följde rätten bokföringen. Det kan konstateras, både genom Becker- och Autoliv-målen, att okunskap eller misstag inte är tillräckliga skäl för att avstå från tillämpningen av korrigeringsregeln.

Att avsikten är av underordnad betydelse visas också av domskälen i Cederroth-målet. Inkomstöverföringen i det aktuella målet avsåg att utgöra ett kapitaltillskott, men transaktionen fick karaktären av ett lån eftersom det senare betalades tillbaka. Även om överföringen av båda företagen hade bokförts som ett lån fick Cederroth medhåll av KammarR i att avsikten hade varit ett kapitaltillskott. Huruvida det betyder att rätten i detta fall tillmätte bokföringen en mindre betydelse än i ovanstående två fall framgår inte, eftersom domstolen sedan konstaterade att eftersom transaktionen antagit karaktären av ett lån skulle det också bedömas som ett sådant, oaktat vad avsikten ursprungligen var. Den ursprungliga avsikten saknar med andra ord betydelse, om denna avsikt sedan inte följs.

Det förefaller sammanfattningsvis som att principen om att beskattningen följer den skattskyldiges bokföring upprätthålls i praxis och att avsikten med en transaktion är av mindre betydelse.

5.3 Omöjliga låneavtal

Korrigeringsregeln föreskriver att, om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda, inkomsten skall justeras till vad den skulle ha varit om det berörda avtalet hade slutits med en oberoende part istället för med ett företag i intressegemenskap. Men hur skall situationen bedömas om ett sådant avtal med en oberoende part i praktiken hade varit omöjligt? Om man utgår från de metoder som beskrevs i avsnitt 2.3 skulle man kunna sluta sig till att marknadsprismetoden inte går att använda i ett sådant fall. Någon jämförbar transaktion finns ju inte att finna. I de två mål som vi beskrivit i kap 4 som berör denna problematik har emellertid domstolarna, istället för att avfärda det brukliga sättet att beräkna marknadsmässig ränta, fört vad som kan kallas ett hypotetiskt resonemang.

I Hydro-målet anförde RSV att det aktuella låneavtalet i praktiken inte hade kunnat ingås med

någon annan än ett koncernbolag, eftersom bolagets dåliga soliditet hade gjort lånet omöjligt med en oberoende part. Bolaget hade inget att invända mot detta påstående. Eftersom lånet alltså aldrig skulle ha ingåtts med någon annan, menade RSV att den ränta som bolaget hade erlagt var oskäligen. Istället borde tillskottet i skattehänseende rubriceras som kapitaltillskott, varpå ränta inte betalas. RegR konstaterade däremot att om resultatet skall korrigeras, det skall korrigeras till vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare, och att en oberoende part knappast skulle ha lämnat ett kapitaltillskott utan krav på ränta. Intressant att notera är att argumentet att låneavtalet överhuvudtaget inte hade kunnat ingås med någon utomstående inte tillmättes någon betydelse. Det förefaller som att RegR istället är av uppfattningen att om en oberoende finansiär hade lånat medel till bolaget, så hade räntekostnaden för bolaget i vart fall inte blivit lägre. Med andra ord skulle dess inkomst inte ha varit högre och därmed har inte någon obehörig inkomstöverföring från Sverige skett.

Även utslaget i Cambrex-målet visar att det faktum att lånet hade varit omöjligt med en oberoende part inte automatiskt gör räntebetalningen felaktig. Cambrex hade betalat relativt hög ränta på lån från ett koncernbolag. På liknande sätt som i Hydro-målet argumenterade skattemyndigheten, nu SKV, att lånet inte hade varit möjligt med en extern långgivare. Därmed, menade SKV, kunde lånet inte vara marknadsmässigt och bolagets inkomst borde istället beräknas utifrån en normal nivå på räntan, vilken vid den aktuella tidpunkten var lägre än den erlagda. KammarR, i likhet med RegR i ovanstående fall, vände dock på resonemanget och menade att hade avtalet ingåtts utanför intressegemenskap, så hade en marknadsmässig ränta snarare varit högre än i förevarande fall. Rätten uttalade explicit att den inte lät det omöjliga i avtalets ingående med en oberoende part påverka dess bedömning.

5.4 Referensräntors betydelse

Det står klart att domstolarna lutar sig mot vissa referensräntor då storleken på en marknadsmässig ränta skall fastställas. Vidare favoriseras allmängiltiga räntesatser framför t ex det aktuella företagens alternativräntor. Det förefaller med andra ord som att liten hänsyn tas till förhållandena i det enskilda fallet eller till den specifika situation som bolaget befinner sig i. Istället används oftast olika bankräntor som referenspunkter. Att bestämma marknadsmässig ränta är att avgöra vad marknadens pris på kapital är. Som tidigare konstaterades är räntan ett pris på samma sätt som priset på tjänster eller produkter. Om vi då jämför prissättningen av internttransaktioner av finansiellt

kapital med de metoder som beskrevs i avsnitt 2.3, kan vi sluta oss till att det är vad Wiman⁶⁵ kallar marknadsprismetoden som är den föredragna metoden i domstolspraxis.⁶⁶

Att det inte alltid är enkelt att fastställa en marknadsmässig ränta torde ha framgått tydligt av avsnitt 4.3. Ett särskilt problem, som är värt att titta närmare på, är frågan om vilket av företagets perspektiv som skall avgöra vilken räntesats som tillämpas. I Parker-Hannifin-målet bedömde KammarR att det är låntagarens perspektiv som skall gälla. Med andra ord, om räntan avviker från vad som skulle vara normalt för låntagaren skall denna, förutsatt att övriga rekvisit i 14 kap 19 § IL är uppfyllda, justeras. Följaktligen togs ingen hänsyn till Parker-Hannifins, som var långgivare, egna räntor eller alternativräntor. I Fiskeby-målet beslöt KammarR att bankernas utlåningsränta var den mest korrekta att använda när Fiskeby hade lånat medel av sitt moderbolag. Eftersom denna ränta kan ses som låntagarens alternativränta stämmer domslutet väl överens med det tidigare nämnda yttrandet att det är låntagarens perspektiv som är det relevanta. I fallet med Swe Bel, som var låntagare, tog KammarR fasta på både noterade räntor och räntor som bolaget hade tillämpat vid sin egen utlåning. För det första kan vi återigen konstatera att de särskilda omständigheter som bolaget anförde som skäl till att det betalats en högre ränta än vad som ansågs vara normalt, även om de beaktades av domstolen, vägde lättare än referensräntorna. För det andra bekräftar domslutet att det i praxis är låntagarens situation som är den relevanta.

Ett frågetecken angående svårigheten att bestämma korrekt ränta uppstår när vi tittar närmare på ett av de aktuella fallen. Det förefaller som att praxis är att använda sig av svenska räntor, även om låntagaren har sitt hemvist utomlands. Så var fallet i Parker-Hannifin-målet, där en räntesats för kortfristiga lån i Sverige användes för att beräkna korrekt, marknadsmässig ränta för utländska bolag. Eftersom det i de flesta fall får anses osannolikt att ett utländskt företag skulle ta upp lån i Sverige, särskilt som den ekonomiska intressegemenskapen med ett svenskt koncernbolag ju inte skall beaktas vid tillämpningen av armlängdsprincipen, ter det sig märkligt att svensk räntenivå används som referensränta för utländska företag.

5.5 1983 års lagändring

När det gäller den lagändring som företogs 1983 och hur den kom att påverka rättstillämpningen

65 Wiman (1995) s 83

66 SKV förordar dock kostnadsplusmetoden i fall där ett lån från en extern part vidareutlånas inom koncernen (SKV:s handledning s 274).

vad avser affärsmässiga skäl, inklusive kompensationsinvändningar, skall vi titta på de rättsfall som presenterades i kapitel 4.4. Av de fem rättsfall som vi i detta avsnitt gick igenom rörde tre lagens lydelse före 1983, medan två av fallen avsåg lydelsen efter 1983.

I samtliga tre förstnämnda fall fann domstolarna att korrigeringsregeln inte var tillämplig. I Edet-målet uttalade RegR att affärsmässiga skäl till räntefriheten torde finnas och hänvisade därvid till anvisningarna till 43 § 1 mom KL. I Öberg-målet anlade RegR en helhetssyn och kom fram till att bolaget hade kompenserats för den uteblivna ränteintäkten, och i Ericsson-målet var rättens inställning till att tillämpa en helhetsbedömning än mer liberal. Trots en brist på konkreta bevis för att ett samband fanns mellan den uteblivna ränteintäkten och ökade intäkter som en följd av denna godkände RegR bolagets kompensationsinvändningar. I samtliga av dessa tre mål rörde det sig om ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag.

Om vi sedan vänder blicken mot de två fall som avgjorts med stöd av laglydelsen efter 1983, ser vi att utgången var den omvända. I Europress-målet var de av bolaget anförda omständigheterna närmast identiska med de i Öberg-målet. Trots detta beslutade KammarR att bolaget inte hade blivit kompenserat för sin underlåtenhet att utta ränta på en fordran på ett koncernbolag. Inte heller i Eka-Nobel-målet tillmättes helhetsbedömningstänkandet någon större betydelse.⁶⁷

Det är svårt att sluta sig till vad som orsakade det omvända utslaget i Europress-målet. För det första ligger det nära till hands att gå till de uttalanden som gjordes i prop 1982/83:73 om lättare bevisbördor för skattemyndigheterna. För det andra innebar samma lagändring att anvisningarna ändrades, så att någon särbehandling beroende på om det svenska bolaget är moder- eller dotterbolag inte längre skulle göras. Att man tidigare inte på samma sätt såg en fara i att vinstdisposition föreligger om ett svenskt moderbolag säljer varor eller tjänster till underpris till ett dotterbolag torde kunna hänföras till det faktum att det, främst i uppbyggnadsfasen av en verksamhet utomlands men även annars, är att anse som normalt att ett moderbolag ger stöd till sina dotterbolag i form av t ex marknadsföringsbidrag och liknande, eftersom detta får anses vara en del i moderbolagets arbete med att förvärva inkomster. Att man i utredningen⁶⁸ på detta vis trots en uttryckt önskan i den samma att behandla de båda fallen likadant går en åtskillnad mellan om det är ett utländskt dotterbolag eller ett svenskt dotterbolag och ett utländskt moderbolag skulle innebära att presumptionen och bevisbördan kan falla annorlunda i de båda fallen. I korthet kan sägas att utredningen i princip föreslår att en presumtion för att det inte rör sig om en transaktion enbart på grund av intressegemenskap när ett svenskt moderbolag ger vad som kan ses som ett kapitaltillskott till ett

67 Detta mål handlade emellertid inte om ränta.

68 SOU 1964:29 s 115

utländskt dotterbolag skall antas föreligga.

Att helt stödja sig på dessa förklaringar, även om det torde vara sannolikt att en sådan lagändring som den diskuterade påverkar rättstillämpningen, är vanskligt, då det saknas RegR-avgöranden avseende svenskt dotterbolag och utländskt moderbolag gällande avvikelse från marknadsmässig ränta. Berodde utgången i de tre äldsta målen på att de svenska bolagen var moderbolag, eller hade resultatet blivit detsamma även om det rört sig om svenska dotterbolag? RegR:s motivering i Edet-målet antyder att moder-dotterbolagsförhållandet haft avgörande inflytande på utgången. Betyder det i så fall att den väsentliga implikationen av 1983 års lagändring är att internationella koncerner numera behandlas lika i svensk rättstillämpning oavsett vilken det svenska bolagets ställning i koncernen är?

Om moder-dotterbolagsförhållandet hade varit avgörande skulle utgången i Europress-målet varit detsamma som i målen avseende lagens lydelse före 1983. Tidigare hade det svenska företags ställning i koncernen betydelse för bedömningen, något som RegR explicit yttrade i Öberg-målet. Den särbehandling av svenska moderbolag som alltså tidigare fanns avskaffades i och med lagändringen. Nu skall det inte längre vara någon nackdel för det svenska företaget att det är dotterbolag. Eftersom Europress' inkomst blev justerad, betyder detta att det föll på något annat. Det förefaller därför som att bevisfrågan var avgörande.⁶⁹ Före lagändringen var kravet på bolaget att det kunde visa att affärsmässiga skäl förelåg inte lika höga, så som diskuterades ovan och som bekräftas av utgången i Ericsson-målet. Nuförtiden är det avgörande huruvida bolaget, på ett konkret sätt, kan visa att en onormal ränta beror på annat än ekonomisk intressegemenskap. Tanken att bevissituationen förändrades med lagändringen stärks även av domen i Eka-Nobel-målet, där majoriteten i RegR inte godtog den långtgående helhetsbedömning som bolaget föreslog.

Nedan finns en sammanställning över den förändring som skedde 1983.

	Pre-1983	Post-1983
Svenska bolaget är moder	OK	OK
Svenska bolaget är dotter	KORR	OK
Bolaget har inte konkreta bevis	OK	KORR

Förändringen innebar alltså att man frångick den enkla bedömningsgrund som utgick från det svenska bolagets ställning i koncernen för att istället lägga tyngden på bevisfrågan. Det torde

⁶⁹ Noteras bör att detta var en dom i KammarR. RegR har inte prövat något mål av detta slag sedan lagändringen.

således ha kommit att bli mer av en situationsspecifik bedömningsfråga än ett mekanistiskt avgörande av en tvåvalsfråga. Samtidigt kan ändringen ses som ytterligare ett steg i den svenska lagstiftningens erkännande av de internationella relationernas betydelse inom företagsvärlden, då det numera i princip inte skall göras någon åtskillnad beroende på vilket bolag i koncernen som är svenskt.

6. Sammanfattande slutsatser

Genom de diskuterade domstolsavgörandena har en relativt tydlig bild trätt fram av hur bedömningen går till vid mål som innefattar korrigeringsregeln. Vi har presenterat ett flertal rättsfall som belyser problematiken kring fastställandet av korrekt internränta i internationella koncerner. Förhoppningen är att denna studie kan bidra till att utreda rättsläget vid bedömningar såsom huruvida en interntransaktion är att betrakta som lån eller kapitaltillskott och vilken nivå på räntan som är marknadsmässig. När det gäller det sistnämnda har vi i analysen visat att låneavtal som egentligen är omöjliga inte nödvändigtvis bedöms utifrån detta faktum. Vi har också kunnat demonstrera vikten av olika referensräntor vid domstolarnas bedömning, samt påvisat att det i praxis är låntagarens perspektiv som antas när korrekt räntenivå skall bestämmas. Stor vikt har också lagts på att gå igenom vad som konstituerar affärsmässiga skäl när det gäller onormal ränta på interna krediter. I detta sammanhang har kompensationsinvändningar särskilt framhävts som betydelsefulla i bedömningen. Vidare har vi visat innebörden av den lagändring som företogs 1983.

Särskilt just det sistnämnda, om affärsmässiga skäl, i föregående stycke är i vårt tycke värt att uppehålla sig vid. Om det på ett konkret sätt kan visas vad som utgör affärsmässiga skäl och därmed är skattemässigt tillåtet, torde detta kunna underlätta för många företag och andra aktörer. En osäkerhet om rättsläget på detta område skulle däremot i vår mening vara olycklig, eftersom det skulle hämma bolagens handlingsfrihet. Att inte begränsa företagets möjligheter att bedriva sin verksamhet på ett ekonomiskt sunt sätt är av yttersta vikt. Detta är en aspekt som i vissa fall tenderar att försvinna i juridiska resonemang av mer akademisk karaktär. Kan man då av vår analys dra några konkreta slutsatser som kan vara av nytta i detta sammanhang?

När det gäller lagändringen 1983, konstaterade vi i analysen att det nuförtiden måste från bolagets sida mycket tydligare än förr visas att en avvikelse från marknadsmässiga villkor inte beror på ekonomisk intressegemenskap. Detta i sig kan ju ses som hämmande för ett bolags frihet i sin verksamhet. Blotta misstanken att man inte kommer att kunna hävda sin rätt i domstol kan avskräcka inte minst mindre bolag från att företa transaktioner med utländska koncernbolag. Samtidigt finns som vi ser det en klar fördel i den nuvarande tillämpningen. Inga specialbestämmelser baserade på om det ena eller andra bolaget är svenskt eller utländskt finns längre kvar, något som får anses naturligt i dagens värld.

Något egentligt utrymme för felprissättning torde inte finnas. Praxis, liksom uttalanden i förarbeten och doktrin, är på denna punkt föredömligt enkel. Tillämpningen av armlängdsprincipen

fullt ut i svensk och internationell rätt betyder att samtliga transaktioner inom koncernen skall företas till marknadsmässiga villkor. Som tidigare nämndes är dessutom beviskravet för bolaget för att villkoren verkligen är marknadsmässiga väsentligt. Bruket av armlängdsprincipen innebär också att det är samma princip som är vägledande vid alla slags interntransaktioner. Vilken metod som sedan används för att fastställa korrekt pris torde inte föranleda några större besvär när det gäller räntor.

Avslutningsvis skall mycket kort nämnas något om multinationella lösningar, även om detta egentligen ligger utanför denna studies omfång. Även om det förmodligen skulle vara synnerligen vanskligt att enas om en EU-gemensam bolagsskatt, skulle detta sannolikt vara ett effektivt sätt att motverka en stor del av de transaktioner som genomförs enbart på grund av skattetekniska skäl. Ett bättre samarbete mellan skattemyndigheter i olika länder skulle dessutom kunna ge möjlighet att, när inkomsten justeras upp i det ena landet, i motsvarande mån sänka inkomsten i det andra landet. Idéer av detta slag kan vara värda uppmärksamhet i den framtida debatten inom ämnet.

6.1 Förslag till fortsatta studier

I avsnittet om marknadsmässig ränta såg vi att ett tillägg i form av en riskpremie lades till den valda referensräntan. Att det anses att ett företag vars huvudsakliga verksamhet inte består av kreditgivning borde kräva en något högre ränta än t ex en bank är föga förvånande, men de refererade domarna ger ingen vägledning till hur riskpremien bestäms. Det skulle därför vara av intresse att utreda även denna aspekt av en marknadsmässig ränta.

I det inledande kapitlet förklarade vi att denna studie behandlar svenska förhållanden. Samtidigt är ämnesområdet högst internationellt. Samma problematik som tas upp här torde förekomma i de flesta länder. Att studera hur nationella lagar och rättstillämpning fungerar i andra länder är därför en naturlig utvidgning av vårt arbete. Detsamma gäller internationella avtal, såsom dubbelbeskattningsavtal, samt riktlinjer och praxis från t ex OECD och EG-domstolen. En särskild fråga i detta sammanhang är vad, om något, som händer i utlandet när inkomsten justeras i Sverige.

Ett förslag som ligger mer på det företagsekonomiska området är att studera internränteproblematiken ur företagets perspektiv. Vilka överväganden tar företagen hänsyn till i samband med internlån och -räntor?

Det har konstaterats att korrigeringsregeln bör användas försiktigt och det förefaller som att domstolarna hittills har varit tämligen restriktiva i sin tillämpning av lagrummet. En anledning till

att inte förhastat använda sig av regeln är att hänsyn måste tas till att bedömningen inte skall begränsas till ett enskilt avtal. Istället skall en helhetsbedömning göras. Om två företag är i intressegemenskap är det sannolikt att en stor mängd transaktioner förekommer mellan dem. En transaktion som kompenserar för en annan, tidigare transaktion som sänkt den beskattningsbara inkomsten kan mycket väl komma under ett senare beskattningsår. Frågan är hur länge SKV då kan vänta innan bedömningen att kompensation uteblivit måste göras. Något svar på detta ges inte av praxis, men skulle ha varit önskvärd.

Källor och litteratur

Förarbeten

Statens offentliga utredningar

SOU 1962:59. Internationella skattefrågor. Betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga.

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

Propositioner

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

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

Doktrin

Tidskriftsartiklar

Mattsson, N., Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis. SvSkT 1982 s 457-474.

Böcker

Andersson, M., Saldén Enérus, A., & Tivéus, U., Inkomstskattelagen - en kommentar. Del 1. Upplaga 8. 2008.

Arvidsson, R., Dolda inkomstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner. Ak avh. Stockholm 1990.

Bernitz, U., et al., Finna rätt. Upplaga 9:1. Stockholm 2006.

Handledning för internationell beskattning 2007. SKV 352, utgåva 11. Avesta 2007. *Cit. SKV:s handledning.*

Hansson, S., & Nilsson, S-Å., Produktkalkylering. Upplaga 4:2. Kristianstad 2003.

Kedner, G., & Svenberg, S-Å., Komcernredovisning. Upplaga 11. Lund 2000.

Lodin, S-O. et al., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 2. Upplaga 10. Lund 2005.

Mattsson, N., Svensk internationell beskattningsrätt. Upplaga 14:1. Stockholm 2004.

Wiman, B., Koncernbeskattning. Med särskild inriktning på omstruktureringar. Upplaga 3. Göteborg 1995.

Rättsfall

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1970 not Fi 923

RÅ 1979 1:40

RÅ 1980 1:59

RÅ 1984 1:16

RÅ 1990 ref 34

RÅ 1994 ref 85

Kammarrätten i Göteborg

Dom meddelad 2003-11-19, mål nr 1459-01.

Dom meddelad 2005-04-13, mål nr 2481--2485-01.

Kammarrätten i Jönköping

Dom meddelad 2003-02-21, mål nr 2480-2000.

Dom meddelad 2007-02-15, mål nr 2938--2943-05.

Kammarrätten i Stockholm

Dom meddelad 2002-10-17, mål nr 8388-1999.

Dom meddelad 2003-04-14, mål nr 3311-01.

Dom meddelad 2005-11-01, mål nr 5743-04.

Dom meddelad 2007-12-21, mål nr 7739-05/7740-07.

Bilaga 1: 14 kap 19 § IL och 43 § 1 mom KL. Lydelse 1965-2008.

14 kap 19 § IL. Nu gällande lydelse enligt SFS 2007:1419.

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

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,

2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och

3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Kommentar: Den enda ändringen 2007 bestod i att alla ”skall” byttes ut mot ”ska”. 2003 togs sista stycket i paragrafen bort. Den löd: *I 25 kap. 8 § finns bestämmelser om att det belopp som resultatet skall ökas med i vissa fall skall behandlas som en kapitalvinst.* 1999 infördes IL, vars 14 kap 19 § då ersatte 43 § 1 mom KL nedan.

43 § 1 mom KL. Lydelse efter 1983 års lagändring.

Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,

b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och

c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra

skäl än ekonomisk intressegemenskap.

43 § 1 mom KL. Lydelse 1965-1983.

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflytande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflytande, försålt varor till lägre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och har, i följd härav, inomsten av företaget blivit lägre än den eljest skolat bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten istället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

Kommentar: Den viktigaste förändringen 1965 var att villkoren inte längre behövde ”avsevärt” avvika från vad som skulle avtalats av oberoende näringsidkare.