

3 Inkomst av närings- verksamhet

3.1 Obegränsad skattskyldighet

3.1.1 I Sverige hemmahörande personer

3 kap. 1-3, 7-8 §§ IL
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.

5 kap. IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1853
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

6 kap. 1-4 §§ IL
SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
SOU 1997:2, prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1229
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

Fysisk person

En fysisk person är skattskyldig för alla sina inkomster, i Sverige och från utlandet, om de förvärvats under tid då denne varit obegränsat skattskyldig här i landet (3 kap. 8 § IL). Vad som i detta sammanhang menas med obegränsat skattskyldig framgår i avsnitt 2.1.2.

Juridisk person

Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige, vilket innebär att skattskyldighet föreligger för alla inkomster som förvärvats såväl i Sverige som från utlandet (6 kap. 4 § IL).

Formella kriterier, registrering etc.

Enligt svenskt synsätt läggs formella kriterier normalt till grund för bedömningen av om en juridisk person är att betrakta som inhemsk eller utländsk. Obegränsad skattskyldighet föreligger således om den juridiska personen på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som en svensk juridisk person (6 kap. 3 § IL). I förarbetena anges att den omständigheten att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige är

en ”annan sådan omständighet” som medför obegränsad skattskyldighet (prop. 1999/00:2 del 2 s. 71). Vidare sägs att om någon sådan motsvarighet helt och hållet saknas, får man se till andra omständigheter, såsom att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här.

Byte av hemvist

I 22 kap. 5 § IL finns regler om uttagsbeskattning bl.a. vid byte av hemvist enligt skatteavtal, se vidare avsnitt 3.1.5.2.

**EEIG
– civilrätt**

Företagsformen europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) syftar till att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Grupperingarna styrs i första hand av rådets förordning (EEG) nr 2137/85. I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns bestämmelser som kompletterar förordningen. En gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag med den stora skillnaden att medlemmarna måste komma från minst två EES-stater. De som avser att bilda en gruppering ska ingå ett avtal och låta registrera grupperingen där den har sitt säte. En gruppering kan ha sitt säte i en medlemsstat och sitt huvudkontor eller avdelningskontor i en annan medlemsstat. Den ska i sådant fall registreras där kontoret är beläget. Registreringsmyndighet i Sverige är PRV. Grupperingen behöver inte ha något eget kapital. Medlemmarna har ett tvingande obegränsat solidariskt ansvar för grupperingens skulder. Ändamålet med en grupperings verksamhet ska vara att underlätta och utveckla medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att skapa vinst för grupperingen som sådan. Det är dock möjligt att grupperingen går med vinst. En gruppering får varken direkt eller indirekt utöva någon styrning eller kontroll av medlemmarnas eller andra företags verksamhet, utan får bara vara av understödande karaktär i förhållande till medlemmarnas ekonomiska verksamhet. Varje medlemsstat bestämmer själv om grupperingen ska ha status som juridisk person, vilket är fallet i Sverige. Grupperingen har rättskapacitet, dvs. den kan ha rättigheter och skyldigheter, från dagen för registrering. Grupperingar har två obligatoriska organ, medlemmarna och företagsledaren. Medlemmarna är grupperingens högsta organ som kan fatta alla beslut som syftar till att förverkliga ändamålet för grupperingen. Medlemmarna kan ge direktiv till andra organ och befattningshavare. Företagsledaren kan vara en eller flera fysiska personer. Denne eller dessa företräder grupperingen mot tredje man. En gruppering avvecklas genom likvidation. Den behåller sin rättskapacitet till dess likvidationen är avslutad.

**EEIG
– beskattning**

I inkomstskattehänseende gäller att en gruppering inte själv är skattskyldig för sina inkomster (5 kap. 2 § 2 st. IL). Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Bestämmelserna i IL om

svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om grupperingar samt för delägare respektive andelar i dem. Detta innebär bl.a. att bestämmelserna om fåmanshandelsbolag och delägare i sådana är tillämpliga på grupperingar och medlemmar i grupperingar samt att 50 kap. IL om beräkning av kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag blir tillämpligt vid avyttring av andel i en gruppering. Av 33 kap. 1 § 2 st. resp. 34 kap. 1 § 2 st. IL framgår att reglerna om räntefördelning och expansionsfond inte ska tillämpas på verksamhet som bedrivs av en gruppering.

Bestämmelserna i SBL om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även för grupperingar (1 kap. 5 § SBL). Grupperingar är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Av 3 kap. 24 § jfr m. 3 kap. 18–19 a §§ LSK följer att grupperingar ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering. Av förenklingsskäl behandlas grupperingar som skattesubjekt såvitt avser fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. I detta avseende är grupperingar deklarationskyldiga (2 kap. 7 § 5 p. LSK).

Europabolag

En ny förordning (2157/2001/EG) om stadga för s.k. europabolag (Societas Europaea) kommer att träda i kraft den 8 oktober 2004, se avsnitt 9.8.2.

Europabolag

En ny förordning (2157/2001/EG) om stadga för s.k. europabolag (Societas Europaea) kommer att träda i kraft den 8 oktober 2004, se avsnitt 9.8.2.

3.1.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

29 kap. 2 § IL

Prop. 1996/97:12, SkU17, SFS 1996:1399

De grundläggande reglerna beträffande inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 13–40 kap. IL.

Fysisk person

För en fysisk person som är enskild näringsidkare är gränsdragningen till inkomst av tjänst och kapital av betydelse. Till inkomst av kapital räknas nämligen enligt 41 kap. 1 § IL inkomst p.g.a. innehav av tillgångar och kapitalvinster om inkomsten inte räknas till näringsverksamhet, vilket är fallet med ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på lagertillgångar.

Handelsbolag – delägaren fysisk person eller dödsbo	För handelsbolagsdelägare som är fysisk person eller dödsbo sker beskattning i olika inkomstslag. Kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter hos handelsbolaget beskattas i kapital och andra inkomster i näringsverksamhet (13 kap. 4 § 2 st. IL).
– delägaren annan juridisk person än dödsbo	För handelsbolagsdelägare som är annan juridisk person än dödsbo beskattas hela handelsbolagets inkomst i näringsverksamhet (13 kap. 4 § 1 st. jfr m. 2 kap. 3 § IL).
Juridisk person	En juridisk person, utom dödsbo, ska enligt 13 kap. 1–2 §§ jfr m. 2 kap. 3 § IL redovisa samtliga inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. En annan sak är att inkomstberäkningen i vissa fall ska ske enligt kapitalvinstreglerna och inte enligt bokföringsmässiga grunder (25 kap. 2 § IL).
EU-stöd	EU-stöd beskattas enligt 29 kap. 2 § IL på samma sätt som annat näringsbidrag. Stödet betraktas som näringsbidrag endast om det inte är förenat med återbetalningsskyldighet. Som stöd utan återbetalningsskyldighet anses även stöd som ska återbetalas bara om näringsidkaren inte uppfyller villkoren för stödet eller de föreskrifter som meddelats när stödet beviljades, om Europeiska gemenskapernas kommission genom lagakraftvunnet beslut eller Europeiska gemenskapernas domstol har funnit att stödet strider mot artikel 92 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, eller om något oväntat inträffat som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.
Konkurrens- skadeavgift till EU	För svenska företag som påförts konkurrensskadeavgift till EU har fråga uppkommit om den är avdragsgill vid taxeringen. Av artikel 81 i Amsterdamfördraget framgår att vissa konkurrens-hämmande avtal eller beslut är förbjudna och ogiltiga. I syfte att effektivisera tillämpningen härav får kommissionen enligt förordning 17/62 ålägga företag och företagssammanslutningar böter (engelska: "fines") om de uppsåtligen eller av oaktsamhet deltagit i otillåten samverkan. Enligt artikel 15 punkt 4 i förordningen är ett sådant beslut dock inte av straffrättslig karaktär. KRNSU har i dom den 26 augusti 2002, mål nr 580-1999, ansett att de "böter" som kommissionen ålagt ett företag att betala är att jämställa med sanktionsavgifter. KR framhöll att i praxis har det ställts krav på uttrycklig lagbestämmelse för att avdrag ska kunna vägras för sanktionsavgifter av olika slag som i och för sig ansetts utgöra driftkostnader, se bl.a. RÅ 1980 1:12 och RÅ 1987 ref. 7. Då avgiften inte var uttryckligen undantagen i 20 § 2 st. KL fick den enligt KR:s mening betraktas som en driftkostnad i företagets verksamhet. Bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i IL, där 9 kap. 9 § IL i stället utformats som ett generellt avdragsförbud för böter och offentligrättsliga sanktionsavgifter (SKV:s anm.).

En del av avgiften i nyssnämnda mål avsåg företagets utländska dotterföretag. Avdraget godtogs även i denna del då företaget av EU-kommissionen hade ålagts att betala hela sanktionsavgiften, dvs. inkl. den del som avsåg dotterföretaget.

3.1.3 En eller flera näringsverksamheter

14 kap. 10-13 §§ IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1860

42 kap. 34 § IL
SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651

Kvittningsförbud mellan närings- verksamheter

Indelningen i olika näringsverksamheter begränsar möjligheten att åstadkomma en resultatutjämnning mellan olika slag av verksamheter. Kvittning får endast förekomma inom en näringsverksamhet och inte mellan olika näringsverksamheter. Ett underskott i en näringsverksamhet dras i princip av närmast följande beskattningsår (40 kap 2 § IL). Kvarvarande underskott förskjuts därigenom framåt i tiden och ett ackumulerat underskott kan med vissa begränsningar användas vid en avveckling av näringsverksamheten (42 kap. 34 § IL).

Fysisk person

Neutralitetsskäl i förhållande till att bedriva verksamhet i aktiebolagsform har lett till att indelningen i olika näringsverksamheter vid enskild näringsverksamhet har slopats. För självständig näringsverksamhet utomlands kvarstår dock indelningen, se avsnitt 3.1.3.1 vid kantrubriken Fysisk person. Uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har fortfarande betydelse i socialförsäkringshänseende och har därför, i detta avseende, behållits. Bedömningen ska ske utifrån hela den samlade näringsverksamheten. Vid bedömningen av om verksamheten ska hänföras till aktiv eller passiv är uttalanden i prop. 1989/90:110 s. 646 vägledande. Ändringen medför att den förskjutning som tidigare gjordes från passiv till aktiv verksamhet om den förra hade naturlig anknytning till den senare inte längre blir aktuell. Tillfälliga ändringar i aktivitetsgraden ska inte medföra att verksamheten anses ändra karaktär.

Handelsbolag – delägaren fysisk person eller dödsbo

För en fysisk person eller ett dödsbo som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § 1 st. IL). Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat

	svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet (14 kap. 13 § 2 st. IL). Näringsverksamhet som en enskild näringsidkare bedriver och verksamhet i ett handelsbolag räknas som olika näringsverksamheter.
– delägaren annan juridisk person än dödsbo	För annan juridisk person än dödsbo gäller att inkomst från svenskt handelsbolag räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet (14 kap. 10 § 1 st. jfr m. 2 kap. 3 § IL).
Aktiebolag och ekonomisk förening	För svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening gäller att all inkomst, även utländsk, räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § 1 st. IL).
Företagsetablering utomlands	Som nyss berörts är möjligheterna att utjämna resultat mellan skilda slag av näringsverksamheter olika för fysiska personer, handelsbolag och aktiebolag. Detta får givetvis genomslagskraft även vid en utvidgning av näringsverksamheten till att också omfatta utlandet. En utländsk verksamhet kan bedrivas antingen som en del av en redan befintlig näring i Sverige (direkt bedriven verksamhet) eller genom förmedling av ett utomlands för ändamålet särskilt tillskapat bolag (indirekt bedriven verksamhet).
	3.1.3.1 Direkt bedriven verksamhet utomlands
Fysisk person	En fysisk person kan som enskild näringsidkare vara verksam såväl i Sverige som utomlands. Om verksamhetsgrenarna är av enhetlig beskaffenhet anses de ingå i samma näringsverksamhet. Om däremot den utländska verksamheten saknar samband med den svenska föreligger en självständig näringsverksamhet utomlands. Enligt 14 kap. 12 § IL hänförs självständig näringsverksamhet utomlands till en egen näringsverksamhet. Skilda verksamheter utomlands hänförs dock till en enda näringsverksamhet (se avsnitt 3.1.3.2 vid kantrubriken Exempel – enskild näringsidkare).
Självständig näringsverksamhet utomlands	För att bedöma om en näringsverksamhet utomlands är självständig eller inte torde viss ledning kunna hämtas från regleringen vid tiden närmast före 1990 års skattereform. Varje rörelse som då var att anse som självständig bildade, enligt dåvarande 18 § KL, en särskild förvärvskälla. För att olika verksamheter skulle kunna hänföras till en och samma förvärvskälla krävdes att det förelåg ett inre sammanhang mellan dem. Detta var fallet om ledningen var gemensam och det i övrigt fanns en gemensamhet i verksamhetsart. I RÅ 1986 ref. 2 bedrev ett svenskt aktiebolag oljeledning tillsammans med andra intressenter i ett s.k. joint venture. Då bolaget inte hade någon egen bestämmanderätt över den utländska

verksamheten betraktades den som självständigt bedriven.

SKV gör bedömningen att om en fysisk person bedriver enskild näringsverksamhet både i Sverige och utomlands är den utländska att anse som självständig om verksamheterna saknar samband med varandra och inte leds av samma person.

**Endast avdrag
för underskott
nästkommande
beskattningsår**

Som huvudregel gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska dras av (40 kap. 2 § IL). Det finns emellertid regler som i vissa situationer tar bort eller begränsar rätten till sådant avdrag, se vidare HL 03. Avdrag för underskott av näringsverksamhet ska göras beskattningsåret efter det år då underskottet uppkommer, oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år (40 kap. 2 § IL). Om verksamheten ger ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott.

I 42 kap. 34 § 1 st. IL finns regler om att underskott av näringsverksamhet det beskattningsår då en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamheten ska dras av med 70 procent. Denna avdragsrätt gäller dock inte i fråga om självständig näringsverksamhet utomlands (42 kap. 34 § 2 st. IL).

Juridisk person

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person, utom dödsbo, räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § 1 st. jfr m. 2 kap. 3 § IL).

Exemptavtal

Gemensamt för samtliga kategorier skattskyldiga är att underskott som uppkommit i filial utomlands, inte kan utnyttjas mot överskott på verksamhet i Sverige om filialen ligger i ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal som föreskriver att exemptmetoden ska tillämpas på inkomsten i fråga (se avsnitt 3.1.17). En förutsättning för att regeln ska kunna tillämpas är dock att filialen bedrivits från ett fast driftställe utomlands.

3.1.3.2 Indirekt bedriven verksamhet utomlands genom förmedling av utländsk juridisk person

**Utländsk
juridisk person**

Näringsverksamhet utomlands kan även bedrivas genom någon form av utländsk juridisk person. Den skattemässiga behandlingen av ett ägande i en sådan association redovisas nedan i avsnitt 3.1.4. Verksamheten hos ett utländskt bolag (6 kap. 9–10 §§ IL) är helt avgränsad från den svenske delägarens verksamhet. Resultatet av den utländska verksamheten redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon näringsverksamhet som delägaren bedriver. Beskattning av utdelning sker hos delägaren.

Utländskt bolag

För en fysisk person hänförs en sådan utdelning till inkomstslaget näringsverksamhet om utdelningen härrör från värdepapper som

är lagertillgång. Annan utdelning beskattas som inkomst av kapital.

Är delägaren ett handelsbolag ska utdelningen alltid hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet även om beskattningen hos en bolagsman som är fysisk person skulle ha skett i inkomstslaget kapital.

Även hos aktiebolag redovisas utdelningen som inkomst av näringsverksamhet.

Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag

En delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag beskattas under vissa förutsättningar på samma sätt som en bolagsman i ett svenskt handelsbolag för det löpande resultatet i den utländska juridiska personen (6 kap. 13 § IL). Detta innebär emellertid inte att reglerna om indelning i näringsverksamheter vid direkt bedriven näringsverksamhet blir tillämpliga avseende den utländska juridiska personen. Resultatet av den utländska verksamheten redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon näringsverksamhet som delägaren själv bedriver.

Exempel – enskild Näringsidkare

Enskild näringsidkare

Näringsverksamhet: Sverige		Verksamhet A + 100 000		
Utländet	Verksamhet land B	Verksamhet land C	Verksamhet land D	Verksamhet land E
	-100 000 "Osjälvständig" näringsverksamhet	-100 000 Självständig näringsverksamhet	+ 200 000 Självständig näringsverksamhet	-100 000 Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag

Inkomstberäkning:

Verksamheten i Sverige (A)	+ 100 000
Verksamhet utomlands:	
Land B	- 100 000
Land C	(- 100 000)
Land D	(+ 200 000)
Land E	(- 100 000)
Beskattningsbar inkomst i Sverige	+ 100 000

Verksamheterna A och B har samband med varandra och räknas därför som en enda näringsverksamhet. Verksamheterna i C och D är självständiga i förhållande till annan verksamhet och ska därför vid kvittningen inte inräknas i verksamhet A och B, varigenom resultatet av all självständig verksamhet utomlands blir +

100 000 (-100 000 + 200 000). Verksamhet i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon näringsverksamhet som delägaren själv bedriver.

För ett svenskt aktiebolag ska däremot den på bolaget belöpande delen av resultatet i en sådan utländsk association hänföras till aktiebolagets enda näringsverksamhet.

Exempel – aktiebolag

Aktiebolag

Näringsverksamhet: Sverige	Verksamhet A + 100 000		
Utlandet	Verksamhet land B + 100 000 Filial	Verksamhet land C - 100 000 Självständig näringsverksamhet	Verksamhet land D - 100 000 Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag (dock ej CFC-bolag)

Inkomstberäkning:

Verksamheten i Sverige (A)	+ 100 000
Verksamhet utomlands:	
Land B	+ 100 000
Land C	- 100 000
Land D	- 100 000
Beskattningsbar inkomst i Sverige	0

Överskott och underskott ingår i samma näringsverksamhet och kan medföra resultatutjämning mellan skilda slag av verksamheter.

3.1.4 Utländsk juridisk person

6 kap. 7-17 §§ IL

SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040

SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.

Prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1543

Prop. 1994/95:204, SkU35, SFS 1995:544

Prop. 1995/96:95, SkU9, SFS 1995:1505

Prop. 1998/99:12 och 15, SkU5, SFS 1998:1606

Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:224

Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

53 kap. 6-8 §§ IL
SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, SkU5, SFS 1998:1606
Prop. 1998/99:113, SkU23, SFS 1999:643

56-57 kap. IL
Prop. 1995/96:109, SkU20, SFS 1995:1626
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU2, SFS 1999:1229

Utländsk juridisk person

3.1.4.1 Allmänt

I syfte att närmare klarlägga beskattningskonsekvenserna av ett ägande i en utländsk association har i 6 kap. 8 § IL begreppet *utländsk juridisk person* införts.

6 kap. 8 § IL

Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Bestämmelserna om utländska juridiska personer tillämpas också på utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring genom en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

En första förutsättning är att personen är en association. Till gruppen associationer hör bolag och föreningar. Stiftelser skiljer sig däremot från associationer genom att de inte har några delägare eller medlemmar utan uppbärs av en för stiftelseändamålet avskild förmögenhet, förvaltd av en styrelse, och omfattas därför inte av definitionen.

Om den utländska associationen är en juridisk person får bedömas utifrån den civilrättsliga lagstiftningen i den stat där den är bildad. Som grundförutsättning gäller att den utländska associationen ska ha både rättskapacitet och en avgränsad bolagsförmögenhet som inte står till delägarnas fria disposition. Detta får bedömas utifrån bolagsrättsliga principer i hemstaten. Det saknar därvid självständig betydelse om associationen betecknas som juridisk person eller inte.

RR har i RÅ 1997 ref. 36 bedömt att ett tyskt Kommanditgesellschaft, trots att det enligt tysk rätt inte är en juridisk person, är att betrakta som en utländsk juridisk person vid tillämpning av nuvarande 6 kap. 8 § IL eftersom rekvisiten i lagrummet ansågs uppfylla.

Utländska juridiska personer kan delas in i

- de som är att anse som utländska bolag,
- de som likställs med utländska bolag, samt
- övriga utländska juridiska personer.

Innehållet i 6 kap. 8 § 2 st. IL kommenteras i avsnitt 3.2.3.

Nyheter 2004

Från 2004 gäller ändrade regler för s.k. CFC-beskattning, SFS 2003:1086. Lydelsen av begreppet *utländsk juridisk person* i 6 kap. 8 § 1 st. har i 3 p. ändrats till "enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa" för att förtydliga att en association inte behöver ha delägare. Vidare har innebörden av begreppet *utländskt bolag* modifierats och placerats som en ny regel i 2 kap. 5 a § IL. Slutligen har uttrycket *andra utländska juridiska personer än utländska bolag* utmönstrats och ersatts med begreppen *i utlandet delägarbeskattad juridisk person* avseende utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag och *delägare i utlandet juridiska personer med lågbeskattade inkomster* avseende innehav i CFC-bolag. En kortfattad presentation av de nya CFC-reglerna följer nedan i slutet av avsnitt 3.1.4.3.

Fåmansföretag

Den generella definitionen av ett fåmansföretag återfinns i 56 kap. 2, 3 och 5 §§ IL. I 56 kap. 4 § IL definieras fåmanshandelsbolag. Dessutom gäller enligt 57 kap. 3 § IL ett s.k. utvidgat fåmansföretagsbegrepp vid tillämpning av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst. Definitionen av fåmansföretag resp. fåmanshandelsbolag omfattar även motsvarande utländska juridiska personer (56 kap. 2 och 4 §§ jfr m. 2 kap. 2 § IL). För en utförlig redogörelse för definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, se HL 04 samt SKV:s allmänna råd RSV 2001:19 (ändrad genom 2002:29).

Om de specifika reglerna i fåmansföretagslagstiftningen inte är tillämpliga torde beskattning såsom för förtäckt utdelning och förtäckt lön kunna komma i fråga vid transaktioner mellan delägaren och det utländska företaget.

Inkomst från en utländsk juridisk person ska enligt 6 kap. 13 § IL under vissa förutsättningar beskattas hos delägaren (se vidare avsnitt 3.1.4.3). I sådant fall beskattas inte utdelning från den utländska juridiska personen (42 kap. 22 § IL). Bestämmelsen i 57 kap. 2 § IL om beskattning av viss del av utdelningsinkomst från fåmansföretag som intäkt av tjänst är därför inte tillämplig i ett sådant fall. Däremot har det inte ansetts motiverat att undanta kapitalvinst vid avyttring av andel i sådan utländsk juridisk per-

Tillskott av kapitalvinst-beskattade tillgångar

son (prop. 1995/96:109 s.70 och 89).

I avvaktan på resultatet av utredningen Vissa företagsskattefrågor (Fi 1998:55 vilken avgett betänkandet SOU 2001:11, Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar) har det ansetts nödvändigt att införa regler som innebär att uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattade tillgångar till utländsk juridisk person utan ersättning eller till underpris (53 kap. 6–8 §§ IL). Bestämmelserna tillämpas om överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk juridisk person till vilken överlåtelsen görs. Överlåtelse till utländsk juridisk person utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde ska därmed behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Den sammanlagda anskaffningsutgiften för överlåtarens och närståendes andelar ska, om ersättning inte lämnats, ökas med ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde, och annars med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Syftet med reglerna är att motverka skatteundandragande, t.ex. genom att en ägare till ett fåmansföretag inför en förestående utflyttning säljer sina aktier i bolaget till ett utländskt företag som han äger. Samma effekt kan emellertid uppnås vid försäljning till ett svenskt företag som är dotterföretag till säljarens utländska företag. Reglerna är tillämpliga även på sådana överlåtelser.

Bestämmelserna om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar och deras förenlighet med diskrimineringsförbuden i skatteavtal och EG-fördraget har prövats i RÅ 2002 not. 210, se avsnitt 9.8.1.

3.1.4.2 Utländskt bolag**Utländskt bolag**

Begreppet utländskt bolag har förbehållits sådana utländska juridiska personer hos vilka någon löpande beskattning av delägarna inte kommer i fråga i det land där bolaget är hemmahörande. Ett utländskt bolag är således alltid ett skattesubjekt i hemstaten och en i Sverige hemmahörande delägare beskattas endast för vad bolaget faktiskt delar ut. En utländsk juridisk person behandlas vid beskattningen som utländskt bolag om förutsättningarna i 6 kap. 9 eller 10 §§ IL är uppfyllda. I 6 kap. 9 § IL har som huvudregel angivits att bolaget i hemstaten ska vara föremål för en med svenska aktiebolag likartad beskattning. I 6 kap. 10 § IL anges de flesta stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal och att en där hemmahörande juridisk person alltid ska anses som ett utländskt bolag om den juridiska personen är skattskyldig till inkomstskatt och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten samt har hemvist där enligt avtalet.

Likartad beskattning

Den i 6 kap. 9 § IL intagna förutsättningen är att den utländska juridiska personen i sin hemstat ska vara underkastad en med svenska aktiebolag likartad beskattning. För att beskattningen ska vara likartad den som träffar svenska aktiebolag krävs att fråga är om en direkt skatt på inkomst. Det får således inte vara fråga om en omsättningsskatt, skatt på transaktioner eller en fast årlig avgift.

Faktiskt skatteuttag

Det är inte den nominella skattesatsen utan det faktiska skatteuttaget som är avgörande för bedömningen. Den faktiska beskattningen behöver inte i alla lägen motsvara den svenska. Om en utländsk juridisk person på grund av regler om förlustutjämnning inte erlagt skatt ett visst år utesluter detta i sig inte att beskattningen kan vara likartad. Föreligger däremot generell skattebefrielse för vissa juridiska personer eller en längre tids skattelättnad i t.ex. investeringsfrämjande syfte är kravet på likartad beskattning inte uppfyllt. Under alla förhållanden får de utländska beskattningsreglerna generellt sett inte vara avsevärt mycket förmånligare än de svenska. Lagstiftningen har sin udd riktad mot s.k. skatteparadis, där beskattningen vanligen avviker avsevärt från vad som gäller för svenska aktiebolag. I prop. 1989/90:47 s. 70 f. har beträffande tillämpning av uttrycket likartad förordats ett något generösare synsätt på skattenivån än det i 24 kap. 20 § IL använda uttrycket jämförlik. När sistnämnda bestämmelse infördes anförde föredragande statsråd att en skatt om ungefär 30 procent på ett beskattningsunderlag beräknat enligt svenska regler fick anses jämförlik med svensk bolagskatt. I samband med att reglerna om utdelningsskattefrihet (se avsnitt 3.1.8.2) infördes, uttalades att man numera bör kunna acceptera en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning såsom jämförlik (prop. 1990/91:107 s. 29).

Skatteavtalens regler om begränsning av beskattningsrätten

6 kap. 10 § IL är tillämplig om bl.a. den ifrågavarande associationen omfattas av ett skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten. Härmed avses de beskattningsregler i avtalet som i OECD:s modellavtal finns i artiklarna 6-22.

6 kap. 10 § IL

Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av följande stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet:

Albanien, Amerikas förenta stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kanada, Kazakstan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Kroatien,

Lettland, Litauen, Luxemburg, Makedonien, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryska federationen, Schweiz, Singapore, Slovakiska republiken, Slovenien, Sri Lanka, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Förenade republiken Tanzania, Tjeckiska republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe, och Österrike.

Utgångspunkten är härvid att Sverige vid förhandling om ett skatteavtal med en främmande stat har funnit att en given associationsform träffas av en normal bolagsbeskattning sett ur svensk synvinkel. Om så inte är fallet kommer detta till uttryck i avtalet. Ett exempel på detta är punkterna 1 och 2 i protokollet till det svensk-luxemburgska skatteavtalet (SFS 1996:1510) som undantar vissa holding- och offshorebolag från tillämpning av avtalet och därigenom dess beskattningsregler. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs vidare att den juridiska personen har hemvist i den andra avtalsslutande staten vilket innebär att personen ska betraktas som obegränsat skattskyldig där och inte endast skattskyldig på grund av att viss inkomst har källa där.

Syftet med denna lagtekniska lösning är att undanta de stater som efter ingångna skatteavtal infört interna regler som medger s.k. offshoreverksamhet och som inte skulle ha godtagits från svensk sida om de presenterats vid avtalsförhandlingarna. Med offshoreverksamhet menas en verksamhet som typiskt sett är inriktad på att bedrivas utanför den stat där ett bolag är etablerat och inte på egentlig näringsverksamhet i denna stat. Sådana bolag är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande utomlands vara delägare i sådana bolag. Bolagen får normalt inte bedriva verksamhet på den inhemska marknaden i den stat där de är bildade och ofta får inte heller den lokala valutan användas i verksamheten. Avsikten är att bolagen endast ska bedriva sin verksamhet och konkurrera på marknader utanför staten i fråga. Skatt utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats, ofta på en schablonmässig bas utan hänsynstagande till rörelseresultatet. De stater som på detta sätt efter avtalets ikraftträdande har infört sådan offshorelagstiftning återfinns därför inte bland de nyss uppräknade staterna. Detta är för närvarande fallet med Australien, Malaysia och Thailand som infört offshore-lagstiftning inom banksektorn. Offshorelagstiftning finns även i Cypern, i Spanien och på Malta. Sistnämnda stater togs därför bort från listan per den 1 juli 1995 (SFS 1995:544). Malta har emellertid återupptagits på listan med verkan från den 1 januari 1997 (SFS 1995:1505, 1996:151) efter det att personer som omfattas av den särskilda offshorelagstiftningen på Malta utesluts från det nya

**Med utländskt
bolag likställda
rättssubjekt**

skatteavtalets tillämpningsområde.

6 kap. 9 § 2 st. IL

Bestämmelserna om utländska bolag skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

4 kap. 3 § IL

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag.

**Handelsbolags-
beskattning**

3.1.4.3 Övriga utländska juridiska personer

En delägare i en utländsk juridisk person som inte är ett utländskt bolag enligt 6 kap. 9 eller 10 §§ IL beskattas under vissa förutsättningar löpande för den del av den juridiska personens inkomst som belöper på denne, oavsett om beloppet tas ut ur den juridiska personen eller ej (6 kap. 13–16 §§ IL).

6 kap. 13 § IL

En obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är skattskyldig i den utsträckning som framgår av 16 § för den utländska juridiska personens inkomster under de förutsättningar som anges i 14 eller 15 §.

Innehav genom ett svenskt handelsbolag likställs med direkt innehav vid tillämpning av 6 kap. 14–16 §§. Att beskattning ska ske på samma sätt som gäller för delägare i ett handelsbolag betyder att delägaren beskattas för sin del av den utländska juridiska personens vinst. Hur vinsten har disponerats av associationen och hur stor del av årets eller tidigare års vinst som lyfts av delägaren saknar härvid betydelse. Beträffande behandlingen av underskott hos delägarbeskattade utländska juridiska personer som utgör skattesubjekt i hemstaten, se nedan vid kantrubriken Ej avdrag för underskott.

Inkomsten hos den utländska associationen ska beräknas enligt svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig skattepliktig inkomst här i landet. Att inkomstberäkningen ska ske enligt de principer som gäller för handelsbolag innebär emellertid inte att de särskilda regler som gäller för handelsbolag blir tillämpliga med automatik, RÅ 1992 ref. 94 (jfr avsnitt 3.1.9).

Av RÅ 2000 ref. 13 framgår att inkomstberäkningen ska ske hos den utländska juridiska personen på grundval av dess bedrivna verksamhet och inte hos delägarna. Vid beräkningen av inkomst hos ett CFC-bolag som bedrivit captive-verksamhet utomlands ska de svenska skatteregler tillämpas som gäller företag i allmänhet och inte de särskilda bestämmelserna i 2 § 6 mom. SIL (nuvarande 39 kap. 6 § IL) för inländska skadeförsäkringsföretag. Inte heller kan schablonmetoden för utländska försäkringsföretag

tillämpas, eftersom den bygger på att försäkringsrörelse har bedrivits här i landet.

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning av därefter utdelade vinstmedel inte ske (42 kap. 22 § IL).

En löpande beskattning av delägarna är tänkt att inträda i följande två sinsemellan olikartade situationer:

Inte ett skattesubjekt

6 kap. 14 § IL

Delägaren är skattskyldig, om delägaren beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där den juridiska personen hör hemma.

I detta fall är den utländska juridiska personen inte ett skattesubjekt i hemstaten, dvs. beskattning sker på delägarnivå. Att en svensk delägare faktiskt blir beskattad i associationens hemviststat är inte nödvändigt. Detta kan sammanhånga med andra faktorer, t.ex. att skatt inte utkrävs av där inte hemmahörande personer. Avgörande är att beskattningen normalt är avsedd att träffa delägaren och inte associationen. I kapitel 7 redogörs för behandlingen av eventuell dubbelbeskattning som uppkommer när delägaren beskattas löpande såväl i associationens hemstat som i Sverige.

Bestämmelserna innebär att svenska beskattningsprinciper har anpassats till vad som skattemässigt gäller i den stat där associationen är hemmahörande. Det blir härigenom nödvändigt att sätta sig in i innehållet i utländsk rätt för att kunna bedöma beskattningsutfallet i Sverige.

Nyhet 2004

Bestämmelser om skattskyldighet för delägare i utlandet delägarbeskattade juridiska personer har med verkan från den 1 januari 2004 flyttats till 5 kap. 2 a och 3 §§ IL. Vidare har en ny avdragsbegränsning införts för underskott i sådana personer. Avdragsbegränsningen gäller dock inte om inkomsterna i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen inte varit att anse som lågbeskattade på grund av att personen omfattas av en i bilaga 39 a IL intagen lista eller hör hemma i en stat inom EES.

Ett skattesubjekt

6 kap. 15 § IL

Delägaren är skattskyldig, om vid utgången av året före taxeringsåret

1. minst 10 procent av den juridiska personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i den juridiska personen innehades av delägaren själv eller av en krets av personer som förutom delägaren består av

- närstående till delägaren om denne är en fysisk person, och

- juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person, samt

2. minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer.

Om en delägare är skattskyldig enligt första stycket, är också övriga delägare som ingår i den krets som anges i första stycket 1 skattskyldiga.

Närståendekretsen definieras i 2 kap. 22 § IL.

Båda ägarkvoterna ska vara uppfyllda samtidigt och vid utgången av året närmast före taxeringsåret.

CFC-bolag

Om den utländska juridiska personen visserligen är skattesubjekt i hemstaten men inte är föremål för en beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade, har det ansetts motiverat att löpande beskatta delägare som är hemmahörande i Sverige för den utländska associationens vinst om ett visst kvalificerat ägande föreligger. Liknande regler förekommer i allt fler stater och riktar sig mot att vinster samlas upp i bolag i lågskatteländer. Kännetecknande för dessa s.k. base companies är att de ägs eller kontrolleras av personer hemmahörande utanför verksamhetslandet. Bolagen har därigenom fått benämningen CFC-bolag efter det engelska uttrycket controlled foreign companies.

"Ask i ask"

Enligt SKV:s uppfattning får reglerna anses vara tillämpliga inte endast på ett direktägarande i en utländsk juridisk person som inte uppfyller förutsättningarna för att vara ett utländskt bolag utan även det fallet att en sådan utländsk juridisk person i sin tur äger del i andra utländska juridiska personer som inte är utländska bolag.

KRNG har i dom den 15 juni 1999 beträffande Götaverken Arendal AB (GVA), mål nr 3378-1998, bekräftat RSV:s ställningstagande.

I målet innehade GVA ett dotterbolag, GVA Holding International N.V. (Holding), som i sin tur ägde GVA Leasing International N.V. (Leasing) och GVA Management International N.V. (Management), samtliga registrerade i Nederländska Antillerna. Management hade vidare ett helägt dotterbolag Bounty Corporation (Bounty) registrerat i Liberia. Leasing, Management och Bounty uppvisade positiva resultat för det aktuella beskattningsåret. De två förstnämnda företagen hade beskattats med "profit tax" om 1,6 respektive 0,8 procent i Nederländska Antillerna medan Bounty inte hade beskattats i Liberia.

SKV yrkade att GVA skulle påföras inkomst av näringsverksamhet med knappt 40 miljoner kronor avseende resultaten i Leasing, Management och Bounty. KR biföll verkets talan och lämnade bl.a. följande motivering:

Det är ostridigt i målet att Götaverken Arendal AB skall delägarbeskattas för vinster i Holding. Holding är en annan utländsk juridisk person än utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. SIL (nuvarande 6 kap. 8–10 §§ IL; SKV:s anm.). Leasing, Management

och Bounty är också sådana utländska juridiska personer. Den löpande beskattningen av delägaren i en sådan utländsk juridisk person sker efter samma principer som gäller beträffande handelsbolag, dvs. delägaren skall beskattas för den del av den utländska juridiska personens resultat som belöper på delägaren, hur vinsten än må ha använts av den utländska juridiska personen och oberoende av vad delägaren må hava lyft av den utländska juridiska personens resultat under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst. Om ett handelsbolag är delägare i ett annat handelsbolag kommer delägaren i det första handelsbolaget att beskattas för det andra handelsbolagets resultat. Att beskattning i sådant fall sker hos delägaren i det första handelsbolaget har att göra med att det första handelsbolaget inte är ett eget skatteobjekt och därför inte kan beskattas för sin andel av resultatet i det andra handelsbolaget. Det första handelsbolagets resultat inkluderar även det andra handelsbolagets resultat.

Enligt KR:s mening innebär det anförda att handelsbolagsprinciperna är tillämpliga fullt ut på inkomster som en svensk delägare uppbär från utländska juridiska personer vare sig dessa är direkt eller indirekt ägda. Vinsterna i de utländska juridiska personerna Leasing, Management och Bounty ska således redovisas i den utländska juridiska personen Holding oavsett om de har delats ut eller inte och ska även ingå i Götaverken Arendal AB:s resultat, eftersom kravet på ägarinflytande i de utländska juridiska personerna enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § andra stycket KL (nuvarande 6 kap. 15 § IL; SKV:s anm.) är uppfyllt.

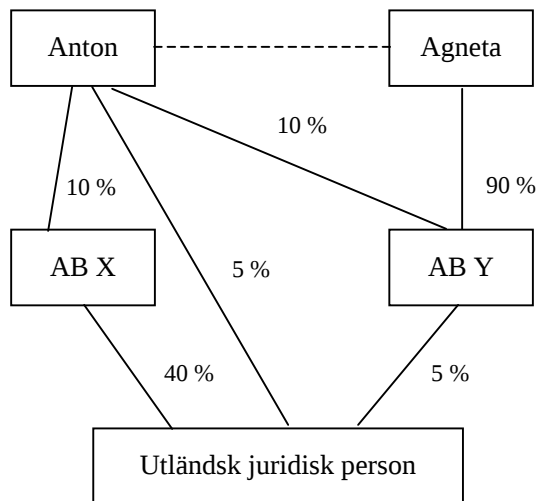
Exempel

Förutsättningar:

Anton, som är bosatt i Sverige, äger 5 procent i en utländsk juridisk person som inte betraktas som ett utländskt bolag. Han äger vidare 10 procent vardera i de svenska aktiebolagen X och Y. Dessa bolag äger i sin tur 40 resp. 5 procent i den utländska juridiska personen. Agneta, som också hon är bosatt i Sverige, äger ingen andel i den utländska juridiska personen. Däremot äger hon resterande 90 procent i AB Y.

En förutsättning är att "svenskt ägande" representerar i vart fall 50 procent av det totala ägandet i den utländska juridiska personen. Detta är fallet här då Anton, AB X och AB Y förfogar över $(5 + 40 + 5 =) 50$ procent. Skulle den svenska delen understiga 50 procent beskattas delägarna först vid utdelningstillfället.

Vid 10-procentstestet ska samtliga innehav inom en specifik krets läggas samman såväl uppåt (t.ex. AB Y:s med Antons), nedåt (t.ex. Antons med AB Y:s) som i sidled (t.ex. Antons med Agnetas, om de är närstående).



Sammanläggning

Vid sammanläggning uppåt behöver en svensk juridisk person inte vara helägd för att bolagets andel i den utländska associationen ska räknas med. Uttrycket direkt eller indirekt, vilket i KL motsvarades av direkt eller genom förmedling av, är hämtat från fåmansföretagslagstiftningen. Det torde krävas att en eller ett fåtal fysiska personer äger så många andelar att dessa personer tillsammans har mer än hälften av rösterna för andelarna i det svenska företaget.

En delägars innehav ska beaktas antingen i sin helhet eller inte alls beroende på utfallet vid ägartestet. Någon reducering av det svenska företags andel i den utländska associationen görs inte om det svenska företaget skulle vara endast delägt av en person som ingår i den krets som är föremål för sammanläggning.

I exemplet kan konstateras att AB X, till skillnad från AB Y, har ett "eget ägande" som överstiger föreskrivna 10 procent. AB X ska således beskattas för sitt innehav om 40 procent.

För att bedöma Antons innehav i exemplet kan vi först utgå från att Anton och Agneta inte är närstående till varandra. Anton har, förutom ett direkt ägande om 5 procent, ett visst indirekt innehav i den utländska juridiska personen genom AB X och AB Y. Dessa innehav ska dock inte sammanläggas med hans eget eftersom de indirekta innehaven ger ett alltför begränsat inflytande i de svenska företagen. Anton ska därför överhuvudtaget inte beskattas för sina innehav.

Om Anton och Agneta är närstående till varandra har de gemensamt ett bestämmande inflytande över AB Y. För Antons del innebär detta att hans direkta innehav ska läggas samman med det indirekta genom AB Y. Antons innehav anses därvid uppgå till 10 procent. Sammanläggningen sker endast för att konstatera om 10-procentsspärren är uppnådd. Den enskilde delägaren kan endast beskattas för sin direktägda andel. Detta betyder att Anton i exemplet beskattas för 5 procent och AB Y för 5 procent

av vinsten. Agneta beskattas däremot inte (annat än för utdelning) eftersom hon endast indirekt äger del i den utländska juridiska personen.

**Ej avdrag
för underskott**

Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 15 § IL ska beskattas hos delägarna får enligt 14 kap. 11 § IL inte dras av. I stället dras underskottet av vid beräkning av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret. Underskottet får inte dras av mot kapitalvinst som uppkommer vid delägarrens eventuella avyttring av andelar i den utländska juridiska personen.

**Ändrade CFC-
regler**

Nya regler för CFC-beskattnings har trätt i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086) och tagits in i ett nytt 39 a kap. i IL.

**CFC-regleringens
syfte**

CFC-reglerna syftar till att förhindra eller försvåra s.k. räntesvargar eller andra transaktioner som innebär att inkomster, t.ex. genom felaktiga internpriser, förs över till koncernföretag i lågskattestater för att sedan tas hem i form av skattefri utdelning eller kapitalvinst. De nya CFC-reglerna är en konsekvens av de nya reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar, SFS 2003:224.

**Delägare i en
utländsk juridisk
person**

Med delägare i en utländsk juridisk person avses enligt 39 a kap. 2 § 1 st. IL en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av delägarrens beskattningsår. Vilka personer som ska anses vara i intressegemenskap anges i 39 a kap. 3 § IL.

Obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige omfattas av de nya reglerna (39 a kap. 2 § 2 st. IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav (39 a kap. 2 § 3 st. IL).

Det gällande villkoret om att minst 50 procent av rösterna ska kontrolleras av obegränsat skattskyldiga slopas.

Regler om hur andelsinnehavet ska beräknas finns i 39 a kap. 4 § IL. Vid ett indirekt ägande i en utländsk juridisk person utgör ägarandelen produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan. Andelen röster bestäms med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

Lågbeskattade inkomster

En generell regel (39 a kap. 5 § IL) definierar vad som ska anses som lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person och som enligt huvudregeln ska träffas av CFC-beskattnings.

Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats alls eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. I 39 a kap. 5 § 2 st. IL klargörs att det bara är sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster.

Vid prövningen av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad ska nettoinkomsten beräknas enligt de regler som skulle ha gällt om fråga hade varit om ett svenskt aktiebolag, annat än investmentbolag, som bedrivit den aktuella verksamheten i Sverige. Vissa undantag från det nu sagda ska dock göras enligt följande:

- inkomster som beskattas i Sverige med stöd av andra bestämmelser i IL än CFC-reglerna ska inte räknas in i underlaget (39 a kap. 5 § 3 st. IL),
- avdrag ska inte göras för avsättning till periodiseringsfond (39 a kap. 6 § 1. IL), och
- avdrag får inte göras för allmän skatt till utländsk stat (16 kap. 19 § 2 st. IL).

Däremot får

- bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas även om kravet på koppling till räkenskaperna inte är uppfyllt (18 kap. 14 § 2 st. IL), och
- avdrag för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående åren görs om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår (39 a kap. 6 § 2. IL).

Vidare ska skattemässiga anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter beräknas med stöd av bestämmelserna i 20 a kap. IL. Härutöver gäller att om det i en bestämmelse i IL ställs krav på skattskyldighet i Sverige, ska en utländsk juridisk person inte anses uppfylla detta krav (39 a kap. 6 § jfrd. med 10 § 1 st. IL). Detta innebär att reglerna om underprisöverlåtelser (23 kap. IL), öppna koncernbidrag (35 kap. IL) etc. inte är tillämpliga vid beräkning av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är

lågbeskattad eller inte.

Inkomst som förvärfvas av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska, till den del som motsvarar ägarandelen, tas upp hos närmast liggande inte delägarbeskattade utländska juridiska person (39 a kap. 10 § 2 st. IL).

Enligt en i 39 a kap. 7 § 1 st. IL intagen kompletteringsregel ska nettoinkomsten aldrig anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista (bilaga 39 a). Flertalet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådana avtal, finns upptagna på denna lista. Inte heller annan verksamhet än koncernintern finansiell och försäkringsverksamhet inom EES anses vara lågbeskattad (39 a kap. 7 § 2 st. IL). I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är vad ovan sagts bara tillämpligt på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § 3 st. IL).

Rederiverksamhet

Inkomster hos en utländsk juridisk person som härrör från internationell rederiverksamhet är enligt 39 a kap. 8 § IL undantagna från CFC-reglernas tillämpning. En förutsättning härför är dock att delägaren, eller annan juridisk person som hör hemma inom EES och med vilken delägaren befinner sig i intressegemenskap, bedriver rederiverksamhet.

Filialregel

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än den där personen hör hemma ska detta fasta driftställe i vissa fall behandlas som en självständig juridisk person (39 a kap. 9 § 1 st. IL). Detta är fallet om det fasta driftställets resultat inte beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. Konsekvenserna av att det fasta driftstället är att betrakta som en självständig juridisk person är att denna person ska ta upp de inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället och att en separat prövning av om CFC-beskattning ska ske kommer att göras för denna person, dvs. fasta driftställe. Bedömningen av om ett fast driftställe föreligger ska ske med utgångspunkt i bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL.

Om ett fast driftställe ska anses utgöra en självständig juridisk person ska denna person anses höra hemma i den stat där det fasta driftstället finns (39 a kap. 9 § 2 st. IL).

Denna filialregel gäller inte vid tillämpning av 39 a kap. 7 § 2 st. respektive 8 § IL om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe inom EES (39 a kap. 9 § 3 st. IL).

Beräkning av överskottet av

Bestämmelser om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster finns i 39 a kap. 10 § 1 st. och 11 § IL och beräkningen

**lågbeskattade
inkomster**

är densamma som gäller vid beräkning av en utländsk juridisk persons nettoinkomst enligt ovan. Om skattskyldigheten för en delägars andel i ett CFC-bolag upphör ska gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder återföras till beskattning. Skattskyldigheten upphör t.ex. om CFC-bolaget ett senare år får ett underskott. I dessa fall behöver inte avsättningar som motsvarar underskottet återföras.

**Delägens
beskattning**

Delägaren ska ta upp sin andel av överskottet av de lågbeskattade inkomsterna hos den utländska juridiska personen (CFC-bolaget) som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 12 § IL).

Vid den därpå följande beräkningen av delägens andel av lågbeskattade inkomster ska det resultat som räknats fram för att pröva om företaget är ett CFC-bolag justeras bl.a. genom att avsättningar till periodiseringsfonder får göras på delägnivå (30 kap. 2 § 2 st. IL). Som ovan nämnts får vid prövningen enligt 39 a kap. 5 § IL om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad under vissa förutsättningar avdrag göras för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre föregående åren. Till den del sådant underskott reducerat nettoinkomsten vid prövningen av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad får det även dras av vid beräkningen av en delägars andel av CFC-bolagets överskott (39 a kap. 13 § 2 st. IL).

Delägaren ska ta upp sin andel av överskottet i CFC-bolaget vid den taxering då CFC-bolaget hade taxerats om det hade varit skattskyldigt i Sverige. För resultatberäkningen ska det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning. Dessa ska upprättas i samma valuta som räkenskaperna förs i och ska fogas till självdeklarationen.

Om resultat- och balansräkningarna har lämnats i utländsk valuta ska de räknas om enligt principerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (omräkningslagen).

I AvrL har införts bestämmelser om rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster.

3.1.5 Beskattningskonsekvenser vid omstruktureringsfall med utländsk anknytning

22 kap. IL m.fl.

SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, SkU10, SFS 1994:1854
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1857
Ds 1996:24, prop. 1996/97:18, SkU9, SFS 1996:1227
Prop. 1998/99:7, SkU5, SFS 1998:1604
SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, SkU5, SFS 1998:1600 ff.
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
SOU 2001:11, prop. 2001/02:140, SkU25, SFS 2002:540
Prop. 2001/02:46, SkU13, SFS 2001:1176
Prop. 2002/03:15, SkU5, SFS 2002:1143
Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:224

3.1.5.1 Inledning

EG: s fusionsdirektiv (90/434/EEG) ålägger medlemsstaterna att införa sådana skatteregler, som underlättar gränsöverskridande omstruktureringar av företag inom EU. Direktivets målsättning är att göra det möjligt att genomföra en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur utan att framtvunga en omedelbar beskattning. Effektivering av beskattningen sker i stället t.ex. när värdereserver löses upp vid en extern försäljning av företagets tillgångar eller för att säkerställa svenskt beskattningsanspråk om tillgångarna lämnar svensk beskattningssfär.

Regleringen av såväl inhemska som internationella omstruktureringar har gjorts generell utifrån fusionsdirektivet. Särskild lagstiftning, utöver vad som följer av fusionsdirektivet, har införts beträffande underprisöverlåtelse. En gemensam reglering torde innebära att direktivets regler får genomslag även i den lagstiftning som gäller rent nationella förhållanden (se avsnitt 9.7.2).

Lagstiftningen kom ursprungligen att bestå bl.a. av fyra lagar:

- lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris (underprislagen – UPL),
- lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen av andelsbyten (andelsbyteslagen),

- lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner (koncernöverlåtelselagen – KÖL),
- lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse (fusionslagen – FUL).

Bestämmelserna har sedermera införlivats i IL.

I februari 2001 lämnades betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). Huvudförslaget var att kapitalvinster – på samma sätt som gäller för utdelning mellan svenska bolag och är huvudregel när det gäller utdelning från utländskt bolag – på näringsbetingade andelar ska vara skattefria. I konsekvens härmed föreslogs även att kapitalförluster vid försäljningar av näringsbetingade andelar inte längre skulle vara avdragsgilla.

Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar m.m.

Riksdagen har därefter beslutat i enlighet härmed. Definitionen av näringsbetingade andelar har ändrats. En onoterad andel ska alltid anses vara näringsbetingad. För marknadsnoterade andelar har den schablonmässiga gränsen sänkts från 25 till 10 procent av rösttalet i företaget.

Inte heller kapitalförlust på vissa fordringar som uppkommit när företagen är i intressegemenskap får dras av (25 a kap. 19 § IL). Rätten till avdrag för kapitalförlust på fastighet har i vissa situationer begränsats (25 kap. 12 § IL). Likaså har avdragsrätten för kapitalförlust i svenska handelsbolag och på andelar i svenska handelsbolag, i likhet med motsvarigheter i delägarbeskattade utländska juridiska personer, begränsats (25 a kap. 19-24 §§ IL).

Skalbolag

Spärregler har införts för att motverka handel med skalbolag inom bolagssektorn. Regleringen mot skalbolagstransaktioner inriktas mot avyttringar där summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen (25 a kap. 9 § IL).

Om den avyttrade andelen avser en utländsk juridisk person utlöses skalbolagsbeskattning bara om den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för avyttringen eller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger eller under viss tid före avyttringen har ägt en andel i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (10 §).

Som likvida tillgångar räknas inte värdepapper som innehas av en utländsk juridisk person och som finns i lager i en utländsk motsvarighet till en rörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse förutsatt att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en EES-stat

eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet (15 §). Bestämmelsen får betydelse såväl vid en avyttring av en andel eller aktiebaserad delägar rätt i en utländsk juridisk person som när medräkningsbara likvida tillgångar i utländska intresseföretag enligt 16 § ska bestämmas.

Beskattningsinträde

En reglering har införts i 20 a kap. IL för att beräkna anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser när svenska skatteregler till följd av ändrade förhållanden blir tillämpliga (beskattningsinträde).

En tillgångs skattemässiga värde ska som huvudregel beräknas med utgångspunkt i anskaffningsutgiften som justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige.

Om en överföring av en tillgång till Sverige har medfört uttagsbeskattning i en annan stat, ska tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta ska dock gälla bara om staten ingår i EES-området eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (7 §).

De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas såvitt avser kapitalvinster och kapitalförluster på avyttringar efter ikraftträdandet samt i övrigt på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003 (SFS 2003:224).

Utredningen om vissa skattefrågor (Direktiv 2002:28) kommer bl.a. att fortsätta utreda frågan som rör relationen mellan korrigeringsregeln i 14 kap 19 § IL och reglerna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL. Även frågan om tillskott av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person ska behandlas.

3.1.5.2 Uttag ur näringsverksamhet

Marknadsvärde

Vid sidan av reglerna i 61 kap. 2 § 1 och 2 st. IL återfinns en särskild definition av begreppet marknadsvärde i 3 st. Med detta avses det pris som en säljare kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga. Av prop. 1998/99:15 s. 165 f. och 292 f. framgår att begreppet ska tolkas i nära anslutning till vad som redan gäller vid tillämpningen av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL (se avsnitt 3.5).

Vad är uttag?

Ett uttag föreligger bl.a. när en tillgång tas ut ur en näringsverk-

samhet eller förs över från en näringsverksamhet till en annan näringsverksamhet. Detta gäller också om en tillgång överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om en tjänst, som har mer än ett ringa värde, tillhandahålls mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Vad är uttagsbeskattning?

Uttag av en tillgång eller tjänst ska behandlas som om tillgången eller tjänsten har avyttrats eller tillhandahållits mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Beskattning sker således av ett positivt övervärde mellan det verkliga och det skattemässiga värdet av en tillgång som ingår i en näringsverksamhet. Detta kan gälla t.ex. en överföring av en tillgång från ett fast driftställe till verksamhet i annan stat.

Avskattning

Reglerna i 22 kap. 5 § IL tar sikte på ett antal situationer där den svenska beskattningsrätten äventyras. Särskilda skäl mot uttagsbeskattning kan svårigen föreligga när det t.ex. finns risk för att beskattningsunderlag försvinner ur landet. I dessa fall finns det således inget utrymme för undantag från beskattning trots att det inte alltid är fråga om att fränta en näringsverksamhet några tillgångar.

1. Verksamheten i en näringsverksamhet har upphört.

Verksamheten upphör

Detta är fallet då ett aktiebolag likvideras eller om verksamheten vid ett fast driftställe läggs ned. I sistnämnda fall anses tillgångarna ha tagits ut ur näringsverksamheten.

2. Till den del skattskyldighet för inkomst av en näringsverksamhet har upphört.

Skattskyldigheten upphör

Om en här hemmahörande fysisk person bedriver näringsverksamhet i Sverige och upphör att vara bosatt här sammanhänger den fortsatta skattskyldigheten för näringsverksamheten med om tillgångarna kommer att knytas till ett fast driftställe här. Ett annat fall där skattskyldigheten upphör är om det moment som konstituerar ett fast driftställe i Sverige försvinner, t.ex. att fullmakten för en representant dras in. Utagsbeskattning sker till den del skattskyldighet för inkomst av en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

3. I fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, om skattskyldighet före ligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen.

Tillgång flyttas till skattebefriad

Denna punkt har införts som ett komplement till punkt 5 och avser fall då överföringar med liknande skattekonsekvenser sker in-

verksamhet

om en näringsverksamhet. Om t.ex. en ideell förening har såväl skattepliktiga som skattefria inkomster sker uttagsbeskattning om egendom förs över från den skattepliktiga till den skattebefriade delen av verksamheten.

4. Till den del inkomst av en näringsverksamhet ska undantas från beskattning på grund av ett skatteavtal.

**Byte av
skatterättsligt
hemvist**

En i Sverige bosatt fysisk person som bedriver näringsverksamhet här eller i en stat med vilken Sverige saknar skatteavtal eller har ingått ett creditavtal erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av avtalet (jfr avsnitt 8.3.3). Vidare kan ett svenskt aktiebolag flytta sitt skatterättsliga hemvist enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en annan EU-stat genom att förändra ledningens sammansättning, t.ex. så att majoriteten av ledamöterna och VD kommer att vara bosatta i den andra staten. Utagsbeskattning blir dock inte aktuell till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige. Ytterligare ett exempel är att ett exemptavtal ingås antingen med en stat med vilken Sverige inte tidigare har haft något avtal eller med en stat med vilken Sverige tidigare har haft ett creditavtal och en tillgång i en verksamhet som bedrivs i staten enligt avtalet blir knuten till ett fast driftställe där.

5. I fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

**Tillgång flyttas till
”exemptland”**

En tillgång i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ingått ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där. En tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater kan även överföras från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där.

Som framgår av nyssnämnda bestämmelser kan uttagsbeskattning även föranledas av situationer där det inte är fråga om att genom ett aktivt handlande frånta en näringsverksamhet några tillgångar. Även ett passivt förhållningssätt, som kan ha sin grund i intressegemenskap mellan företag, kan utlösa uttagsbeskattning.

I RÅ 1998 ref. 13 ägde ett svenskt aktiebolag samtliga andelar i BV (International) i Nederländerna, vilket bolag i sin tur ägde samtliga andelar i ytterligare ett holländskt BV (Holding). Holding hade utgivit ett konvertibelt skuldebrev som gav grundaren av det svenska bolaget rätt att begära konvertering till andelar i Holding, alternativt kontant betalning av det nominella skuldbeloppet. Det svenska bolaget förvärvade skuldebrevet från den

ursprunglige innehavaren och ett utnyttjande av konverteringsrätten skulle medföra att det svenska bolaget blev ägare till andelar motsvarande 25 procent av andelskapitalet i Holding. Vid tiden för ansökan om förhandsbesked uppskattades skuldebrevets marknadsvärde till 8-9 miljarder kr. Det svenska bolaget övervägde att låta konverteringsrätten förfalla och påfordra betalning av det nominella skuldbeloppet, motsvarande knappt 14 miljoner kronor. RR ansåg att ett avstående från konvertering borde medföra uttagsbeskattning hos sökandebolaget, dvs. beskattning som om skuldebrevet tillsammans med konverteringsrätten hade avyttrats till marknadspris. I motiveringen anfördes bl.a. följande:

Det av det svenska bolaget övervägda förfarandet innebär att bolaget förlorar rätten att genom konvertering förvärva andelar i Holding. Någon överlåtelse i formell mening av denna rätt till International äger inte rum men detta bolag får anses bli berikat genom att den "utspädning" som en konvertering skulle medföra uteblir. Förfarandets innebörd kan beskrivas så att det svenska bolaget genom att välja kontant betalning i stället för konvertering omvandlar rätten till direkt ägande i Holding till ett indirekt ägande genom dotterbolaget International. Enligt Regeringsrättens mening innefattar detta en sådan värdeöverföring till ett närstående företag som enligt grunderna för bestämmelserna om uttagsbeskattning bör omfattas av dessa bestämmelser. Avfattningen av punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL får också anses ge utrymme för att tillämpa lagrummet i ett fall som det förevarande. Med hänsyn till de konsekvenser som valet av ett indirekt i stället för ett direkt ägande i förvarande fall kan få för det framtida beskattningsunderlaget föreligger inte heller sådana särskilda skäl som enligt lagrummet kan föranleda att uttagsbeskattning underläts.

Näringsbetingad andel

Avyttras en näringsbetingad andel till underpris och är avyttringen skattefri på grund av de bestämmelser i 25 a kap. IL som gäller fr.o.m. den 1 juli 2003 ska uttagsbeskattning inte komma i fråga (23 kap. 3 § IL).

3.1.5.3 Underprisöverlåtelse

I 23 kap. IL finns preciserade regler om när undantag från uttagsbeskattning kan ske i en underprissituation. Reglerna har konstruerats så att en underprisöverlåtelse inte får leda till en skatteeffekt som strider mot grunderna för andra regler.

Vilka omfattas?

Bestämmelserna omfattar, förutom svenska rättssubjekt, även fall när säljaren eller köparen eller båda är utländska subjekt. Part i en underprisöverlåtelse kan därför vara en fysisk person som är bosatt utomlands eller ett sådant företag som utgör ett utländskt bolag enligt 6 kap. 9 och 10 §§ IL.

Skattskyldighet i Sverige

Reglerna aktualiseras givetvis endast om den överlåtna tillgången har ingått i en verksamhet för vilken överlåtarens beskattas i Sverige. Undantag från uttagsbeskattning villkoras av att köparen

omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår och att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Av villkoret följer att någon konkurrens inte uppkommer mellan bestämmelserna i 23 kap. IL och bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL.

Koncern bidragsrätt

I 23 kap. 17 § IL finns ett principiellt krav på koncernbidragsrätt för att undvika uttagsbeskattning vid överlåtelse av enstaka tillgångar till skillnad från överlåtelse av en hel verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel därav. Innehav av andelar i ett företag anses som en verksamhet eller verksamhetsgren om innehavet är näringsbetingat. Koncernbidragsrätt föreligger också mellan ett svenskt aktiebolag och ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till och det utländska bolaget är hemmahörande i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det samma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Fåmansföretag

Vidare har reglerna utformats så att det inte ska vara möjligt att kringgå de s.k. 3:12-reglerna (23 kap. 18-23 §§ IL). Det är därför exempelvis inte möjligt att utan uttagsbeskattning överföra tillgångar till underpris från ett fåmansföretag i vilket andelarna är kvalificerade till ett företag vars andelar inte omfattas av de nämnda reglerna. Med andel avses aktie eller andel i sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 och 10 §§ IL.

Underskott

I 23 kap. 24-29 §§ IL finns villkor beträffande underskott hos förvärvaren.

3.1.5.4 Andelsbyten

Om avyttring sker av andel i ett företag till ett annat företag och ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget medges uppskov med beskattningen av kapitalvinst. För fysiska personer fastställdes tidigare ett uppskovsbelopp. Uppskovet medges numera enligt reglerna för framskjuten beskattning i 48 a kap. IL. Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL omfattar därför, efter de senaste lagändringarna, huvudsakligen juridiska personer, se nedan.

Uppskovstekniken

Uppskovstekniken innebär att kontant ersättning tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. Den skattemässiga anskaffningsutgiften för den avyttrade andelen övergår på den mottagna andelen. Kapitalvinst utöver kontanter ersättningen

beskattas först när den mottagna andelen avyttras. Kapitalförlust dras på motsvarande sätt av. Det innebär att själva andelsbytet (utöver eventuell kontant ersättning) inte behöver deklareras av den skattskyldige. Om den avyttrade andelen var kvalificerad gäller särskilda bestämmelser, se nedan.

Förutsättningar	För att uppskov ska kunna komma i fråga ska vissa förutsättningar och villkor vara uppfyllda. Ersättningen för andelarna ska vara marknadsmässig. Den kontanta ersättningen får uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 procent av mottagen andels nominella värde.
Säljaren	Säljaren ska vara bosatt i Sverige eller vistas här stadigvarande. Obegränsad skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning medför inte rätt till uppskov.
Köparen	Det köpande företaget ska vara ett svenskt aktiebolag, en sådan utländsk juridisk person som enligt 6 kap. 9-10 §§ IL utgör ett utländskt bolag eller ett utländskt företag som hör hemma i stat som är medlem i EU och som bedrivs i någon av de associationsformer och är skyldigt att betala någon av den skatter som anges i fusionsdirektivet (90/434/EEG).
Objektet	Den avyttrade andelen ska vara en andel i ett sådant företag som enligt vad ovan sagts kan vara köpare i ett andelsbyte. Uppskov enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning kan således komma i fråga om andelar i ett sådant utländskt företag som angivits ovan avyttras till ett annat sådant utländskt företag av fysisk person som är kvalificerat skattskyldig i Sverige.
Röstmajoritet	Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än 50 procent av rösterna.
Utflyttning	Om säljaren inte längre uppfyller villkoret om bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige ska den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp. Vinsten beskattas även om säljaren är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning. Den mottagna andelen ska då anses avyttrad för det marknadsvärde som gällde vid andelsbytet. Kapitalvinsten fastställs således i efterhand.
Benefik överlåtelse	Om en andel som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning överlåts genom arv, gåva, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Om äganderätten till en andel för vilken uppskov med beskattningen har erhållits enligt bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten övergår genom arv till en i Sverige begränsat skattskyldig person ska uppskovsbeloppet inte tas upp

som intäkt (RÅ 2003 ref. 50).

**Kvalificerade
andelar**

Bestämmelserna om framskjuten beskattning utvidgades fr.o.m. 2003, och med möjlighet till viss retroaktiv tillämpning, till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade för säljaren. Det innebär att mottagna andelar övertar kvalificerade andelars anskaffningsutgift och de mottagna andelarna anses som kvalificerade. Någon tidsgräns för hur länge de mottagna andelarna behåller karaktären av kvalificerade andelar finns inte.

Det ska vid andelsbytet göras en beräkning som visar de belopp som skulle ha tagits upp i kapital och tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. Den del av vinsten som ska beskattas i tjänst när mottagen andel avyttras maximeras därmed. Bestämmelsen om maximeringsbelopp behövs för att begränsa det belopp som ska tas upp i tjänst vid en framtida försäljning. Den del av vinsten som uppkommer efter andelsbytet har ju inte med ägarens arbetsinsats att göra och är därför hänförlig till kapital. Detta gäller dock inte om den mottagna andelen är kvalificerad när den avyttras. Om den mottagna andelen senare skulle avyttras med förlust, dvs. till ett värde som understiger omkostnadsbeloppet, uppkommer inte någon beskattning i inkomstslaget tjänst.

Bestämmelserna om andelsbyten får inte tillämpas om avyttringen avser en skalbolagsandel och kapitalvinsten därför ska tas upp i näringsverksamhet. Vidare finns ett rörelsevillkor som innebär att om den avyttrade andelen är kvalificerad och säljaren ensam eller tillsammans med närstående äger andelar med minst 25 procent av rösterna i det köpande företaget ska det köpande företagets verksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse, direkt eller indirekt.

De nya reglerna har trätt i kraft den 1 januari 2003. För uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser ska fortfarande äldre bestämmelser gälla. Det innebär att uppskovsbelopp tas upp till beskattning senast när andel avyttras eller upphör att existera. Har byte med en kvalificerad andel skett och uppskovsbelopp fördelats enligt äldre bestämmelser ska dock, på den skattskyldiges begäran, bytet anses ha skett enligt de nya bestämmelserna.

**Uppskovs-
grundande
andelsbyten**

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten tillämpas från den 1 januari 2003 endast för juridiska personer, för delägare i svenska handelsbolag och för fysiska personer som avyttrat andel som utgör tillgång i näringsverksamhet.

Förutsättningar

För att ett uppskovsgrundande andelsbyte ska föreligga krävs att en säljare avyttrar andel i ett företag till ett annat företag och att

ersättning lämnas i form av andel i det köpande företaget. Ersättningen ska vara marknadsmässig. Det tillåts att ersättning till en del lämnas i pengar, dock högst med ett belopp som motsvarar 10 procent av de mottagna andelarnas nominella värde.

Uppskovstekniken

Den kontanta delen tas upp till beskattning för det beskattningsår då andelsbytet sker. Återstående del av kapitalvinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som är hänförligt till en andel fastställs vid taxeringen och benämns uppskovsbelopp. Uppskovsbeloppet tas, med vissa undantag, upp till beskattning för det beskattningsår då äganderätten till mottagen andel övergår till annan eller andelen upphör att existera. Ett uppskovsbelopp ska dock inte tas upp när mottagna andelar avyttras om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte ska tas upp eller ska tas upp på grund av skalbolagsbeskattning enligt de regler som gäller fr.o.m. den 1 juli 2003.

**Underpris-
underlåtelse**

Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL omfattar även andelar (dock ej andelar som är näringsbetingade om avyttring skett den 1 juli 2003 eller senare). Om villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda inträder köparen i överlåtarens skattesituation såvitt avser uppskovsbelopp.

Uttag

Om däremot uttagsbeskattning ska ske av en mottagen andel ska uppskovsbelopp tas upp till beskattning. Uttagsbeskattning kan uppkomma i en situation då äganderätten till en andel inte övergår till någon annan. Det kan vara fråga om en andel som ingår i ett fast driftställe som på grund av skatteavtal inte längre ska beskattas i Sverige.

Köparen

Det köpande företaget vid ett andelsbyte ska vara svenskt aktiebolag, ett sådant utländskt bolag som anges 6 kap. 9 och 10 §§ IL eller ett utländskt företag som är hemmahörande i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 till IL och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2 till IL utan valmöjlighet eller rätt till undantag. För svensk del är det fråga om statlig inkomstskatt. Ett företag ska anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt lagstiftningen i den staten är hemmahörande där i skattehänseende. Detta förutsätter dock att företaget inte anses ha hemvist i tredje stat på grund av ett skatteavtal. Avsikten med villkoret är att undanta företag som enligt skatteavtal mellan medlemsstat och icke-medlemsstat anses ha hemvist utanför EU.

Objektet

Uppskov kan komma i fråga för andelar i sådana företag som kan uppträda som köpare samt andel i ekonomisk förening. Det finns inget krav på att mottagna andelar ska vara nyemitterade, trots att ett sådant krav är tillåtet enligt fusionsdirektivet. Det innebär att

**Krav på
röstmajoritet**

det köpande företaget som ersättning kan lämna egna aktier som det återköpt.

Ett villkor i fusionsdirektivets definition av internationellt andelsbyte är att det köpande företaget ska erhålla andelar med mer än hälften av rösterna i det överlåtna företaget. I lagen har också införts ett krav på röstmajoritet för att hindra skatteundandragande. Företaget ska därför vid utgången av det kalenderår då överlåtelsen sker inneha andelar i det överlåtna företaget med mer än hälften av rösterna.

Vid fusion eller fission upphör andelarna i det överlåtande företaget att existera. Kravet på röstmajoritet gäller därför inte i det sammanhanget.

Kapitalförlust

Reglerna gäller endast om kapitalvinst uppkommer. Avdrag för förlust medges enligt allmänna regler under det beskattningsår då andelsbytet sker.

3.1.5.5 Koncerninterna andelsavyttringar

Bestämmelser om koncerninterna andelsavyttringar finns i 25 kap. 6-27 §§ IL. De är tillämpliga när andelar överlåts från ett företag till ett annat företag inom en koncern. Bestämmelserna i fråga har avskaffats fr.o.m. den 1 juli 2003 som en följd av att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar upphört från nämnda datum. Om uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel har erhållits ska uppskovsbeloppet efterges. Detta gäller dock inte om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag eller om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en sådan delägarbeskattad utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § IL. Om emellertid det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag ska dock uppskovsbeloppet inte tas upp om den avyttrade andelen avyttras efter den 1 juli 2003 och kapitalvinsten inte ska tas upp enligt reglerna i 25 a kap. IL eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL. De upphävida bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar behandlas i IHL 03 s. 148 f.

3.1.5.6 Fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar

Förslaget till ett tionde bolagsdirektiv inom EU om internationella fusioner mellan företag i olika EG-länder har ännu inte antagits. Frågan om införande av civilrättsliga regler om gränsöverskridande fusioner och fissioner i ABL övervägs för närvarande av Aktiebolagskommittén. Det är således ännu inte möjligt att genomföra fusioner eller fissioner mellan svenska och utländska företag.

Den generella skatterättsliga regleringen av såväl inhemska som internationella samgåenden mellan företag och företagsdelningar baserat på fusionsdirektivet har tagits in i 37 kap. IL. Bestämmelserna reglerar beskattningen av ett överlåtande och ett övertagande företag och om undantag från omedelbar beskattning ska medges på företagsnivå. Andelsägarna i ett överlåtande företag kan erhålla uppskov med beskattningen enligt bestämmelserna om andelsbyte.

Fusioner

Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § IL en ombildning av företag som uppfyller följande villkor:

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser övertas av ett annat företag.
2. Det eller de överlåtande företagen upplöses utan likvidation.

Av tekniska skäl har regleringen av fusionsvederlag tagits in som ett villkor för undantag från omedelbar beskattning enligt 13 §.

Vilka omfattas?

De företagsformer som omfattas är

- vissa närmare angivna svenska rättssubjekt,
- utländska bolag som uppfyller kriterierna i 6 kap. 9 och 10 §§ IL,
- utländska företag som är hemmahörande i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 till IL och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2 till IL utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Ett företag ska anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt lagstiftningen i den staten är hemmahörande där i skattehänseende. Detta förutsätter dock att företaget inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Avsikten med villkoret är att undanta företag som enligt skatteavtal mellan medlemsstat och icke-medlemsstat anses ha hemvist utanför EU.

Skattskyldighet i Sverige

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen eller fissionen ska ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av verksamheten och att inkomsten inte har varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Vidare krävs att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller fissionen blir skattskyldigt här i landet för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget har beskattats för och att inkomsten helt eller delvis inte är undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Kontinuiteten vid beskattningen gäller

således endast för verksamhet av angivet slag.

**Skattemässig
kontinuitet**

Den grundläggande idén med en reglering som syftar till att skattemässigt underlätta fusioner är att sådana inte ska utlösa någon omedelbar beskattning hos det överlåtande företaget. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation. Förhållandet ger uttryck för samma kontinuitetsprincip som redan tidigare gällde vid fusion mellan svenskt moderföretag och helägt dotterföretag. De nya reglerna omfattar emellertid även fusioner mellan fristående företag.

**Innebörden av
undantaget från
beskattning**

Det överlåtande företaget ska inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen för det beskattningsår som avslutas genom ombildningen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Detta innebär att det övertagande företaget i beskattningshänseende ska anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget. Inkomsten hos det övertagande företaget beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget för det beskattningsår under vilket fusionen avslutas och de utgående balansposterna hos det övertagande företaget. Övertagandet ska med andra ord ske retroaktivt.

**Lager, inventarier
etc.**

Kontinuiteten innebär att den skattemässiga karaktären på överlåtna lagertillgångar, inventarier och kapitaltillgångar bibehålls hos det övertagande företaget. Detta gäller även om tillgångarna efter fusionen används på annat sätt hos det övertagande företaget. Tas inventarier eller andra tillgångar upp till ett högre värde i det övertagande företags än som gällt i det överlåtande företags räkenskaper kvarstår rätten till räkenskapsenlig avskrivning om skillnaden tas upp som intäkt och fördelas på det aktuella beskattningsåret och följande två beskattningsår. Om det övertagande företaget tar upp övertaget lager till ett högre värde anses uppskrivning ha skett och beloppet beskattas.

Reserver

Kontinuitet gäller även för obeskattade reserver i form av t.ex. periodiseringsfond och ersättningsfond samt uppskov enligt reglerna om koncerninterna andelsavyttringar och andelsbyten som får tas över av det vid fusionen övertagande företaget.

Underskott

Rätten till avdrag för underskott hos det överlåtande företaget övergår på det övertagande företaget, dock med iakttagande av en beloppsspärr och en fusionsspärr för att inte begränsningarna i 40 kap. 9-19 §§ IL av rätten till avdrag för underskott efter ägarförändringar ska urholkas. Även rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på andelar m.m. övergår på det övertagande företaget. I sistnämnda avseende ska begränsningsregeln för fåmansföretag upprätthållas. Dessutom föreligger rätt till avdrag

för sådana kvarstående underskott hos delägare i vissa utländska juridiska personer som regleras i 14 kap. 11 § IL.

Fusionsvederlag

Vid andra fusioner än där ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag, erhåller andelsägarna i det överlåtande företaget ersättning i form av fusionsvederlag. Andelarna anses i detta fall ha avyttrats (44 kap. 8 § 3 p. IL) och utslocknar när företaget upplöses.

På ägarnivån får bestämmelserna om andelsbyten tillämpas. Reglerna gäller oavsett om villkoren för tillämpning av fusionsreglerna på bolagsnivån är uppfyllda.

Tillämplighet

Eftersom civilrättslig reglering av internationella fusioner ännu saknas får de nya reglerna i första hand praktisk betydelse vid fusioner mellan svenska företag. Bestämmelserna kan dock bli tillämpliga om t.ex. två utländska företag fusioneras och en verksamhetsgren såväl före som efter fusionen knyts till ett fast driftställe i Sverige under förutsättning att inkomsten från driftstället inte är undantagen från beskattning till följd av skatteavtal (jfr RÅ 1990 not. 507). Vid fusion mellan två svenska företag upprätthålls kontinuitet även för verksamhet som bedrivs utomlands, under förutsättning att inkomsten från verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Det saknar betydelse om utländska företag som fusionerar är hemmahörande i EU-länder eller i andra länder, bortsett från att definitionerna av företag är delvis olika.

Avskattning

Som ovan framhållits är en allmän förutsättning för uppskov att övertagna tillgångar och förpliktelser knyts till ett fast driftställe i Sverige. Om det överlåtande företaget finns i Sverige och det övertagande i ett annat EU-land kan fortsatt kontinuitet inte upprätthållas om det fasta driftstället är beläget utanför Sverige. I artikel 10 i fusionsdirektivet krävs att en medlemsstat i ett sådant fall ska ge skattelättnad som om den skatt som skulle ha utgått i det andra landet i frånvaro av lagstiftning där enligt direktivet faktiskt hade utgått. Avskattning sker enligt 37 kap. 30 § IL genom att avvecklingen av det fasta driftstället beskattas med avräkning för den fiktiva skatt som skulle ha utgått i driftställestaten om direktivet inte gällt. En förutsättning för att bestämmelserna ska aktualiseras är att inkomsten från den utländska verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt ett skatteavtal.

Ett icke överklagat förhandsbesked meddelat av SRN den 6 april 2001 behandlade frågan om avräkning av fiktiv skatt vid försäljning till underpris av verksamhet vid fast driftställe i Spanien till spanskt närstående bolag och anskaffningsvärdet på vederlags-

andelarna i det spanska bolaget. Omständigheterna var följande:

AB bedriver verksamhet vid en spansk filial som konstituerar fast driftställe i Spanien. Bolaget överväger att överlåta samtliga sina tillgångar och skulder i filialen till ett spanskt bolag, som indirekt ägs av AB. Avyttringen sker till marknadsvärde och vederlag utgår i form av andelar i det spanska bolaget. Det kan tilläggas att Spanien 1991 implementerade EG:s fusionsdirektiv. Utan de interna regler i Spanien som blev följden av implementeringen hade avyttringen beskattats med en skattesats om 35 procent på ett underlag som utgjorts av skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört/skattemässigt nettovärde på tillgångarna i filialen. AB önskade svar på frågan om bolaget fick avräkning för den skatt som skulle ha utgått i Spanien på grund av överlåtelsen i enlighet med bestämmelserna i 38 kap. 19 § jämförda med 37 kap. 30 § IL. SRN uttalade att sökandebolaget, var berättigat till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om avyttringen hade beskattats i Spanien. Avyttringen var att betrakta som en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i fusionsdirektivet och nämnda bestämmelser i IL är ett genomförande av artikel 10 p. 2 i direktivet.

RÅ 2002 ref. 101

I RÅ 2002 ref. 101 har uttalats att anskaffningsvärdet på mottagna aktier i den i föregående stycke beskrivna situationen ska anses vara ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten. Skälen för RR:s avgörande var följande. I 38 kap. IL finns bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsavyttring. Bestämmelserna innebär att, under vissa förutsättningar, det företag som avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet mot en marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget inte behöver ta upp ersättningen till beskattning. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företags skattemässiga situation. Vidare gäller, i de fall nyssnämnda bestämmelser ska tillämpas, enligt 13 § i kapitlet att de av det säljande företaget mottagna andelarna i det köpande företaget ska anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten.

Ett av villkoren för att de nämnda bestämmelserna ska få tillämpas är enligt 38 kap. 7 § IL att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen ska vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattas för. Eftersom det utländska bolaget inte kommer att träffas av en sådan beskattning i Sverige, är det angivna villkoret inte uppfyllt i nu aktuellt mål. Bestämmelserna i 38 kap. 13 § IL om anskaffningsutgiften för mottagna andelar är således inte tillämpliga. Några andra särskilda bestämmelser om bestämmande av an-

skaffningsutgift i ett fall som detta finns inte heller.

Transaktionen mellan det svenska och det utländska bolaget kan karaktäriseras som ett byte. Grundregeln inom inkomstbeskattningen vid byte av tillgångar är att de mottagna tillgångarna ska anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet av de avyttrade tillgångarna (jfr 61 kap. 2 § IL). Till de givna förutsättningarna i målet hör också att avyttringen avses ske till marknadspris. Enligt RR:s mening saknas anledning att frångå den nyss angivna grundregeln. Det förhållandet att beskattningen av det svenska bolaget på grund av avyttringen kan komma att elimineras eller lindras genom bestämmelserna om avräkning av fiktiv skatt i 38 kap. 19 § IL föranleder inte någon annan bedömning.

Av det anförda följer att de mottagna aktierna ska anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten.

Särskilt om fissioner

Med fission avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning av företag som uppfyller följande villkor:

1. Ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser ska övertas av två eller flera andra företag.
2. Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

Även regleringen av fissionsvederlag har tagits in i 13 §.

Syftet med en delning kan vara att uppnå koncentration av en viss kärnverksamhet eller att få en värdering av olika verksamhetsgrenar genom marknadsnotering.

På grund av avsaknad av civilrättslig lagstiftning på området kan fissioner f.n. inte genomföras mellan svenska subjekt.

Fission av utländska dotterföretag har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning. Omkostnadsbeloppet för aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelas enligt SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2002 (SKV:s rättsfallprotokoll 2002/24) mellan aktierna i det bolaget och aktierna i det från detta fissionerade bolaget i förhållande till marknadsvärdena på bolagen vid tidpunkten för fissionen.

Uppskovsbelopp avseende aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelas på motsvarande sätt (jfr även RÅ 1999 not. 285).

Innebörden av uppskovet

Kontinuitetsreglerna medför att vart och ett av de övertagande företagen inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation med avseende på de tillgångar, skulder och förpliktelser

som tagits över. Skattemässiga poster som periodiseringsfonder och ersättningsfonder fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som överförs till varje företag. Med nettovärde avses skillnaden mellan de värden som gäller vid beskattningen för tillgångarna och förpliktelseerna. En förpliktelse som inte har redovisats eller som har redovisats inom linjen har inget skattemässigt värde och påverkar således inte nettovärdet. Även rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla och till avdrag för kvarstående reaförlust får övertas.

På ägarnivån till det delade företaget får bestämmelserna om andelsbyten tillämpas. De bestämmelserna kan vara tillämpliga för svenska andelsägare vid fission mellan utländska företag.

I den s.k. lex ASEA, se nedan, finns skatteregler som syftar till att underlätta en sorts substitut för fission som består i att aktierna i ett dotterföretag delas ut, se avsnitt 3.1.5.7.

Särskilt om verksamhets- avyttringar

Reglerna om verksamhetsavyttringar kan ses som ett komplement till reglerna om andelsbyten. Genom regler av det förra slaget kan även en verksamhetsgren i t.ex. ett aktiebolag säljas mot vederlag av andelar i det köpande företaget utan att beskattning sker. Denna möjlighet kan vara av värde även vid överlåtelser mellan svenska företag. Bestämmelserna torde också ha betydelse bl. a. i samband med bolagisering av svenska filialer till utländska företag (jfr RÅ 1993 not. 698).

Definition

En verksamhetsavyttring innebär en överlåtelse vid vilken ett företags samtliga tillgångar i dess näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. Skattskyldighet i Sverige krävs för den avyttrade verksamheten för både säljande och köpande företag. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna kan ersättningen lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelseerna.

Verksamhetsgren

Med verksamhetsgren avses enligt direktivet alla tillgångar och skulder i t.ex. en division som från organisatorisk synpunkt bildar en oberoende affärsverksamhet, dvs. en enhet som kan fungera självständigt (an entity capable of functioning by its own means).

Vederlaget ska vara marknadsmässigt och överstiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna. Det innebär att reglerna inte är tillämpliga i förlustsituationer. Om förlust uppkommer vid en verksamhetsavyttring är den avdragsgill enligt allmänna regler.

Undantag från omedelbar beskattning vid en verksamhetsavyttring är frivilligt och kräver att både det köpande och det säljande

företaget begär det.

**Inventarier,
lager etc.**

Vad gäller lager, fordringar och liknande tillgångar ska avyttring anses ha skett för deras skattemässiga värden. Det köpande företaget anses ha anskaffat tillgångarna för samma värde. Om det köpande företaget tar upp tillgångarna till ett högre värde ska skillnaden tas upp som intäkt. För inventarier eller andra tillgångar som skrivs av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning får intäkten i en sådan situation fördelas på tre år.

Kapitaltillgångar

Beträffande kapitaltillgångar gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon intäkt eller göra avdrag på grund av avyttringen. Det köpande företaget inträder i det säljande företags skattemässiga situation. Någon återföring av värdeminskningssavdrag eller värdehöjande reparationer i fråga om fastighet eller bostadsrätt ska inte ske hos det säljande företaget i samband med verksamhetsavyttringen.

Fonder

Periodiseringsfond och ersättningsfond får övertas av det köpande företaget om båda företagen yrkar det. Om verksamhetsavyttringen avser en verksamhetsgren får periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över efter proportionering av fonderna i relation till förhållandet mellan skattemässigt värde på överlåtna tillgångar och skattemässigt värde på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen. Skatteutjämningsreserv får inte tas över om avyttringen omfattar endast en verksamhetsgren.

Reserveringar för framtida utgifter ska övertas till den del de hänför sig till det som överlåts.

Underskott

Det köpande företaget får inte ta över rätt till avdrag för gammalt underskott. Det säljande företaget upplöses ju inte genom verksamhetsavyttringen och behåller därför rätten till sina underskottsavdrag.

3.1.5.7 Lex ASEA

Lex ASEA

En avknoppning inleds ofta med en överlåtelse av en verksamhetsgren från det ursprungliga bolaget till ett dotterbolag varefter aktierna i det senare bolaget delas ut till aktieägarna i det ursprungliga bolaget. Förfarandet är skatterättsligt reglerat i en lagstiftning som brukar benämnas lex ASEA.

I avvaktan på ett generellt fissionsinstitut i svensk associationsrätt har lex ASEA modifierats och tagits in i 42 kap. 16 § IL. Reglerna innebär att beskattningen av aktieutdelning i form av aktier i vissa fall skjuts upp till dess mottagaren säljer aktierna. Tekniskt sett är uppskovet konstruerat så att mottagen utdelning

**Villkor för
skattefrihet**

är skattefri.

Utdelning från ett företag är skattefri om den utgår i form av aktier i ett annat företag under följande förutsättningar:

- det utdelande bolaget ska vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte,
- det utdelade dotterbolaget ska vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag i den mening som anges i 6 kap. 9 och 10 §§ IL,
- utdelningen ska lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,
- aktierna i moderbolaget ska vara föremål för sådan kontinuerlig notering som kan betraktas som marknadsnotering,
- det utdelade företaget ska vara ett dotterföretag men det behöver inte vara helägt,
- samtliga andelar i dotterföretaget ska delas ut,
- andelar i dotterbolaget får efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget och
- det utdelade dotterföretagets verksamhet ska till huvudsaklig del bestå av rörelse eller indirekt innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse.

Som anskaffningsutgift för andelarna i det utdelade bolaget (B) ska anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsutgiften för aktierna i det utdelande företaget (A) före utdelningen som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på andelarna i A till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för andelarna i A ska minskas i motsvarande mån. Uttagsbeskattnings sker inte hos A.

Marknadsnotering

Andelarna i moderföretaget ska vara marknadsnoterade enligt 48 kap. 5 § IL. Med marknadsnotering avses notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig. Finansiellt instrument som är inregistrerat eller noterat vid svensk eller utländsk börs bör anses marknadsnoterat, liksom också aktie som är noterad på auktoriserad marknadsplats. Även allmänt tillgängliga uppgifter om köp- och säljpriser från market makers räknas som marknadsnotering (se SKV:s skrivelse 1998-11-18, dnr 10145-98/900).

3.1.5.8 Förlustregeln

Den s.k. förlustregeln innebär att avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap inte medges. Syftet är att hindra att villkoret för avdrag för förlust på sådan egendom ska vara definitiv undermineras.

Regeln har, i en ny utformning, flyttats från 25 kap. 28-32 §§ IL till 25 kap. 7-12 §§ IL. Tidigare upprätthölls kontinuiteten vid beskattningen genom att säljarens skattemässiga anskaffningsutgift för egendomen övergick på köparen att utnyttja vid en senare externavyttring. Förlustregeln innebär en uppskjuten avdragsrätt.

Vilka omfattas?

Som säljare räknas, förutom vissa svenska rättssubjekt, även utländska juridiska personer. Samma slag av juridiska personer som kan vara säljare kan också uppträda som köpare. Det saknar betydelse om den överlåtna tillgången blir lagertillgång hos köparen.

Vad omfattas?

Förlustregeln omfattar förluster som uppkommer vid icke yrkesmässig avyttring av sådana tillgångar som avses i 25 kap. 3 § IL, dvs. kapitaltillgångar som fastigheter, aktier, andelar, fordringar etc. Genom lagändring som trätt i kraft den 1 juli 2003 gäller numera ett totalt avdragsförbud för kapitalförlust på näringsbetingade andelar och på bl.a. fordringar på företag i intressegemenskap.

En allmän förutsättning för avdragsrätt är att förlusten inte beror på att ersättningen understiger marknadsvärdet på tillgången. Dessutom måste det vara fråga om en verklig förlust.

När realiseras förlusten?

Avdrag för förlusten medges först när köparen avyttrar egendomen externt eller när intressegemenskapen mellan säljare och köpare bryts. Det sistnämnda kan inträffa t.ex. genom att antingen det säljande eller köpande företaget säljs externt eller genom fusion uppgår i ett företag som inte ingår i intressegemenskap. Upphör företaget på grund av fusion med annat företag i samma intressegemenskap föreligger däremot inte avdragsrätt.

3.1.6 Fordringar

3.1.6.1 Allmänt

ÅRL

En fordran kan utgöra omsättningstillgång eller anläggningstillgång. Omsättningstillgång ska enligt 4 kap. 9 § ÅRL tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Anläggningstillgång ska enligt 4 kap. 5 § ÅRL skrivas ned om värdet på balansdagen är lägre än anskaffningsvärdet

eller det bokförda värdet och det kan antas att värdenedgången är bestående. En osäker fordran får således inte tas upp till högre belopp än varmed den beräknas inflyta.

Skatterättsligt har indelningen av fordringar i omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar en avgörande betydelse. Exempel på en omsättningstillgång är en kundfordran som uppkommit på grund av varuförsäljning eller tjänsteprestation. Som exempel på anläggningstillgång kan nämnas lånefordringar i form av penninglån.

Kund- eller lånefordran?

Huruvida ett kund- eller lånefordringsförhållande föreligger får bedömas utifrån avsikten med innehavet. Departementschefen uttalade i prop. 1975:104 s. 219, som låg till grund för 1976 års bokföringslag, att när det gäller att skilja mellan långfristiga och kortfristiga fordringar torde det vara lämpligt att utgå från en tidsgräns på ett år, varvid hänsyn bör tas inte bara till den rent formella förfallotiden utan även till den beräknade faktiska löptiden.

En fordran bör kunna bibehålla karaktären av kundfordran även om den är äldre än ett år. Företaget kanske i vissa situationer lämnar en kredittid som överstiger t.ex. ett år. Om det normala i stället är en kortare kredittid men ett utländskt dotterbolag på grund av intressegemenskapen erhåller en avsevärt längre kredittid och fordran därmed indirekt finansierar dotterbolagets verksamhet bör fordran betraktas som en lånefordran. Även i andra fall då kreditvillkoren för kundfordringar är osedvanligt förmånliga kan sådana fordringar betraktas som lånefordringar.

3.1.6.2 Kundfordringar

Beträffande kundfordringar medges avdrag för nedskrivning så snart det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det nedskrivna beloppet. Här har således en anpassning skett till god redovisningssed. Som huvudregel gäller att fordringsrisken ska bedömas för varje fordran för sig.

RSV 2003:35

Vid affärer med länder vars politiska eller ekonomiska förhållanden är sådana att förlustrisken kan befaras vara betydande kan SKV:s allmänna råd (RSV 2003:35) angående reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer tillämpas.

Schablonberäkning tillåts

De allmänna råden bygger på en praxis som tidigare etablerats och syftar till att schablonisera beräkningen av förlustrisker i samband med affärer i länder vars politiska eller ekonomiska förhållanden medför en beaktansvärd förlustrisk. En generell nedskrivning medges med högst 30 procent av kundfordringsbeloppet under vissa angivna förutsättningar.

Nedskrivningen är avsedd att motsvara vinstpåslaget i affären.

I praxis har schablonmässig reservering godtagits. I RÅ 1967 Fi 709 medgavs avdrag vid exportaffärer med Indien med 30 procent av den del av fordringsbeloppet som inte täcktes av kreditförsäkring.

Fordringar som inte reglerats pga. valutaproblem

De allmänna råden ger även möjlighet till nedskrivning av fordringar som förfallit till betalning men som inte reglerats på grund av att valutamyndigheten i landet i fråga inte tillhandahåller transfererbar valuta. Nedskrivning medges med olika procentsatser beroende på hur lång eftersläpningen är.

Borgensåtaganden

Exportaffärer genomförs ofta med hjälp av finansinstitut som på kundens vägnar verkställer betalning till säljaren. Vid affärer där sådana s.k. finansierade inkomster föreligger får säljaren vanligtvis göra vissa åtaganden gentemot finansiären (t.ex. borgen). De allmänna råden ger därför exportör viss möjlighet till reservering för förlustrisk på grund av borgensåtaganden o.dyl. som denne lämnat till kreditinstitut i samband med sådan försäljning.

I ett av KRNS den 23 juni 2003, mål nr 5604-2000, avgjort mål hade ett bolag tillgodofört sig avdrag för i räkenskaperna gjord reservering för förlustrisker på vissa borgensåtaganden som bolaget ingått för sina utländska koncernföretags räkning när dessa finansierat sina kundkrediter via Svensk Exportkredit AB (SEK). En förutsättning för finansiering via SEK är att fordringarna är försäkrade hos Exportkreditnämnden (EKN). Bolagets borgensåtagande till förmån för SEK omfattade den del av utestående belopp som inte täcktes av EKN:s försäkring, dvs. självrisken. Denna del uppgick till 10 procent på fordringsbeloppet för politisk skada och 15 procent för kommersiell skada. SKV framhöll att en sammanvägning av de olika typerna av skaderisker ger en mer rättvisande bild av den totala förlustrisken än att hänföra hela risken till den ena skadekategorin. KR delade SKV:s mening och ansåg att den sammansatta risken av både politisk och kommersiell skada speglar den verkliga risken då det inte är sannolikt att endast en risktyp förekommer.

Hos dåvarande mellankommunala prövningsnämnden utvecklades en praxis som innebar att svenskt moderbolag, som hade en fordran på utländskt dotterbolag som redovisat förlust, medgavs ett schablonmässigt avdrag för nedskrivning med belopp motsvarande förlusten i den mån denna inte täckts av andra medel i dotterbolaget än aktiekapitalet. Det saknas skäl att tillämpa denna äldre praxis och den omfattas därför inte av de nyss redovisade allmänna råden som ett uttryck för gällande rätt.

Avskrivning Beträffande praxis för avskrivning av kundfordringar, se avsnitt 3.1.14 om ackord.

3.1.6.3 Lånefordringar

Näringsbetingat innehav Nedskrivning på lånefordringar i dotterbolag behandlas i praxis på motsvarande sätt som förlust på näringsbetingade aktier (se avsnitt 3.1.13). Fordringsförhållandet ska således vara betingat av den bedrivna näringsverksamheten och förlusten ska dessutom vara definitiv och verklig (se även avsnitt 3.1.14).

Definitiv och verklig förlust I RÅ 1970 ref. 17 lämnade ett svenskt företag ett finansieringslån till ett utländskt företag i samband med dess bildande. Det utländska bolagets verksamhet var förlustbringande och bolaget hade inställt betalningarna. Det svenska företaget ansågs inte vara berättigat till avdrag med mindre det kunde konstateras att en motsvarande definitiv förlust uppkommit på finansieringslånet, såsom vid en konkurs o. dyl.

Jfr även RÅ 1976 Aa 17 som behandlar finansieringslån.

Om ett koncerninternt fordringsförhållande avvecklas genom att en fordran avyttras till någon utanför koncernen kan en därav föranledd förlust inte alltid sägas vara verklig. I RÅ 1988 ref. 112 ägde ett svenskt rederiaktiebolag ett brittiskt bolag. Det svenska bolaget innehade en fordran på det brittiska bolaget på ungefär 200 milj. kr. Fordringen kunde inte till fullo infrias. Moderbolaget planerade att avyttra fordringen till en utomstående köpare för ca 50 milj. kr. I villkoren bestämdes bl.a. att ränta inte skulle utgå och att köparen endast ägde rätt att göra gällande fordringen efter en successivt stigande skala med 26,27 procent av kapitalbeloppet under år 1988 och 100 procent först år 2003. RR uttalade att nuvärdet av fordran mot det brittiska bolaget ungefärligen motsvarade den överenskomna köpeskillingen. Förlusten på 150 milj. kr kunde endast sägas vara bokföringsmässig och motsvarades inte av någon förlust på koncernnivå. Avdrag för förlust på grund av avyttringen kunde därför inte komma i fråga.

Sedan den 1 juli 2003 gäller ett avdragsförbud för kapitalförluster på fordringar som uppkommer när företag är i intressegemenskap (25 a kap. 19 § IL).

3.1.7 Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta

14 kap. 8 § IL
 Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1421
 Prop. 1998/99:28, SkU8, SFS 1998:1619

Bokföringsmässiga grunder

3.1.7.1 Allmänt

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta räknas om till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen om detta är förenligt med god redovisningssed och ger en rättvisande bild. Lagstiftningen kompletteras med normgivning från Redovisningsrådet.

Redovisningsrådets rekommendation

Enligt redovisningsrådets rekommendation RR 8 "Redovisning av effekter av ändrade valutakurser" ska – med undantag för valutasäkrade poster – fordringar och skulder räknas om enligt balansdagens kurs. Rekommendationen tillämpas på räkenskapsår som påbörjats fr.o.m. den 1 januari 1999. BFN har med verkan från samma dag upphävt rekommendationen R7 förutom punkterna 8 och 15-19 som gäller valutasäkring. Detta medför att avsättning till valutakursreserv inte längre ska göras.

3.1.7.2 Skattemässig behandling av orealiserade kursvinster och kursförluster

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde används i räkenskaper och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Avsättning till valutakursreserv görs inte för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1999. Befintliga valutakursreserver återförs till beskattning under en femårsperiod enligt lagen (1999:1620) om beskattning av valutakursreserv. Den schablonintäkt som beräknas på valutakursreserven utgör 74 procent av reserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

3.1.8 Utdelning från utlandet

24 kap. 16, 20-22 §§ IL
Prop. 1990/91:107, SkU30, SFS 1991:412
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:778
SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, SkU10, SFS 1994:1863
SOU 2001:11, prop. 2001/02:140, SkU25, SFS 2002:540
Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:224
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

3.1.8.1 Allmänt

Utdelning från utländsk juridisk person beskattas enligt 41 kap. 1 § IL som inkomst av kapital såvida inte intäkten är att hänföra till näringsverksamhet. Så hänförs för enskild näringsidkare utdelning på lagerandelar till näringsverksamhet. Av handelsbolag mottagen utdelning beskattas också i inkomstslaget näringsverksamhet, även om delägaren är en fysisk person. För aktiebolag ingår all utdelning i näringsverksamheten.

Vad som innefattas i utdelningsbegreppet finns angivet i HL 04. Med utdelning förstås i allmänhet överföring av medel till aktieägaren utan att denne lämnat vederlag.

Reglerna om utdelning på näringsbetingade andelar har ändrats med tillämpning på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003. De innebär bl.a. att utdelning på onoterade näringsandelar samt på noterade näringsandelar som innehafts sammanhängande i minst ett år ska vara skattefria. Reglerna är tillämpliga även för utdelning på näringsbetingad andel i utländsk juridisk person. Med näringsandel avses alla onoterade andelar samt marknadsnoterade andelar om ägarföretaget innehar andelar med minst 10 procent av rösterna eller om det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett närstående företag. Reglerna har flyttats till 24 kap. 13-16 §§ IL.

Framställningen nedan är inriktad på reglerna före ovan nämnda lagändring.

3.1.8.2 Skattefrihet för utdelning från utländsk juridisk person

I 24 kap. 20-22 §§ IL finns bestämmelser, som reglerar under vilka förutsättningar ett svenskt företag inte ska ta upp utdelning från en utländsk juridisk person. Bestämmelserna består av den

s.k. huvudregeln och presumtionsregeln.

Huvudregeln

24 kap. 20 § IL

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte ta upp om

1. utdelning på grund av 12-19 §§ inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförbar med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Förutsättningarna för att utdelningen inte ska tas upp anges i två punkter. I den första punkten anges att utdelningen på grund av 24 kap. 12-19 §§ IL inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk.

Näringsbetingade andelar

Detta innebär i första hand att andelarna ska vara näringsbetingade. Skattefrihet för utdelning på lagerandelar medges inte (se dock nedan vid kantrubrik EU:s moder-dotterbolagsdirektiv).

Av 24 kap. 16 § IL framgår att med näringsbetingad andel avses en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller någon av nedan angivna förutsättningar. För det första anses innehavet näringsbetingat om det mottagande företaget innehar minst 25 procent av röstetalet i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång. För det andra kan andelsinnehavet understiga 25 procent av röstetalet men ändå anses som näringsbetingat. I detta fall krävs att den skattskyldige gör sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Tidigare användes "betingas av verksamhet" numera används "betingas av rörelse". I 2 kap. 24 § IL har det tagits in en definition av rörelse i vilken anges att med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Detta innebär bl.a. att förvaltningsföretags innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande aldrig kan anses som rörelse.

I RÅ 2000 not. 24 gällde det att ta ställning till om aktierna i det utdelande bolaget, HAB kunde betraktas som omsättningstillgångar (efter IL:s införande lagertillgångar). Det utdelande HAB ägde inte och har heller inte ägt några egna fastigheter. Bestämmelserna i 21 § anv. p 4 st. 5 KL (27 kap. 6 § IL) är därför inte direkt tillämpliga på HAB. Den omständigheten att HAB i sin tur har fastighetsförvaltande dotterbolag utgör inte grund för att betrakta HAB som fastighetsförvaltande företag. Slutsatsen blir därmed att utdelningen sker på aktier som inte utgör omsättningstillgång(numera lagertillgång) och om resterande förutsättningar är uppfyllda blir utdelningen skattefri för det mottagande bolaget.

Jämförlighetsvillkoret

För att avgöra om den andra förutsättningen är för handen, dvs. om det utdelande bolaget underkastas en efter svenska förhållanden jämförlig beskattning, ska man enligt prop. 1990/91:107 s. 29 ff. gå till väga på följande sätt. För varje år ska det beräknas ett beskattningsunderlag enligt svenska regler för det utdelande företaget. Det innebär att inkomster som enligt IL eller dubbelbeskattningsavtal inte ska vara med i underlaget för ett svenskt bolag inte heller ska vara med i underlaget för den utländska juridiska personen. I underlaget ska inte heller ingå enstaka kapitalvinster som undantagits från beskattning enligt lagstiftningen i det främmande landet. Är däremot företagets verksamhet inriktad på att skapa låg- eller obeskattade vinster ska dessa vinster tas med i underlaget.

Det framräknade beskattningsunderlaget multipliceras med 15 procent. Överstiger den faktiskt erlagda skatten eller är lika med det framräknade beloppet är det utländska bolaget jämförligt beskattat. Understiger den erlagda skatten beloppet är bolaget inte jämförligt beskattat.

Presumptionsregeln

För att underlätta tillämpningen av huvudregeln har i 24 kap. 21 § IL tagits in en presumptionsregel.

24 kap. 21 § IL

Förutsättningen i 20 § 2 skall alltid anses uppfylld om

1. den utländska juridiska personen hör hemma i ett av de länder med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster (avtalsländer),

2. den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller i något avtalsland, och

3. inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamhet bedrivs.

Om inkomsterna till obetydlig del har uppkommit i näringsverksamhet i andra länder än avtalsländer eller i någon särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall det bortses från denna del av inkomsterna vid tillämpning av första stycket 2 och 3.

Skatteavtal som omfattar inkomster i allmänhet

I första punkten har som ett förtydligande lagts till att skatteavtalet ska omfatta inkomster i allmänhet för att markera att sådana länder med vilka avtalen innehåller regler endast för vissa branscher, t.ex. luftfartsföretag, inte omfattas (prop. 1999:2000:2 s. 321).

Normal inkomstskatt

Enligt motiven (prop. 1993/94:234 s. 72) är bestämmelsen så utformad att samma krav för skattefrihet uppställs som redan gäller enligt moderna dubbelbeskattningsavtal med industriellt utvecklade länder. Detta innebär att verksamheten ska ha bedrivits i ett eller flera avtalsländer och där ha varit underkastad gängse bolagsskatt. Det får inte vara fråga om särskild skattebefrielse

**Särskilt
skattegynnad
verksamhet**

eller särskilt skattegynnad verksamhet. I IL används uttrycket ”en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer”.

Med särskilt skattegynnad verksamhet avses enligt förarbetena, dels verksamhet som beskattas enligt en lägre skattesats än den gängse, dels verksamhet som beskattas enligt den vanliga skattesatsen men där beskattningen ändå är avsevärt lindrigare än vad som normalt gäller för bolag i den andra staten. Som exempel på det senare anges att avdrag medges för fiktiva kostnader.

Det uttalas också i motiven till presumptionsregeln att för avtalsländer får en lägre beskattning godtas i den mån den gängse beskattningen är väsentligt lägre än i Sverige. Också regler om förlustutjämning, koncernbeskattning och avskrivningar får godtas även om detta skulle innebära att skatten härigenom blir väsentligt lägre än i Sverige.

Likaså får bestämmelser om skattefrihet för kapitalvinster accepteras såvida inte ett systematiskt utnyttjande skett i syfte att undgå en normal beskattning. Som exempel på ett sådant systematiskt utnyttjande anges då ett holdingbolag säljer bolag i skatteparadis i vilka bolag vinster har ansamlats. Däremot anses inte försäljning av ett rörelsedrivande bolag som ett systematiskt utnyttjande om verksamheten i detta dotterbolag löpande har beskattas med gängse bolagsskatt.

Obetydlig del

För det fall den utländska juridiska personen skulle ha inkomster som till obetydlig del har uppkommit i näringsverksamhet i andra länder än avtalsländer eller i någon särskilt skattemässigt gynnad verksamhet ska det bortses från denna del av inkomsterna vid tillämpning av presumptionsregeln. Inkomster från sådan verksamhet får emellertid endast uppgå till en obetydlig del. Med obetydlig del avses här högst 5 procent av personens totalinkomster.

Vid prövning enligt presumptionsregeln har fråga uppkommit hur kravet på att endast en obetydlig del av det utdelande bolagets inkomster får vara lågbeskattade ska tolkas när sådana funnits av varierande storlek under mer än ett år. SRN har i ett förhandsbesked den 11 april 2001 uttalat att man i enlighet med förarbetena (prop. 1990/91:107 s. 31) ska se varje inkomstår för sig. SKV överklagade inte förhandsbeskedet.

**Ett antal år före
utdelningstillfället**

Bestämmelserna har givit upphov till en del förhandsbesked varav några varit föremål för RR:s prövning. I RÅ 1996 ref. 60 uttalades att man vid bedömningen av om de angivna omständigheterna för skattefrihet är för handen ska se till ett antal år före utdelningstillfället. Vad som avses med ett antal år har dock inte preciserats.

I RÅ 2002 not. 36 har RR fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked. SRN lämnade följande motivering.

Ett svenskt bolag A, avsåg att besluta om utdelning från sitt nederländska dotterbolag B med olika alternativa belopp och ville ha besked om vilka belopp som kunde delas ut skattefritt under inkomståret 2000.

A (bildades 1990) är moderbolag i en koncern. Under 1991 erhöll B genom tillskott från A andelarna i det belgiska företaget C. Under 1991-1993 bedrev B en delvis lågbeskattad filialverksamhet i Belgien i ett s.k. Coordination Center (CC). Filialverksamheten överfördes 1994 till ett dotterföretag till C.

I det aktuella ärendet är det bl.a. fråga om en lågbeskattad verksamhet som först bedrivits i B:s filial fram till 1993 och därefter hos ett dotterföretag till C. Utdelningen avser samtliga utdelningsbara medel hos B. Enligt SRN mening föreligger sådana likheter med omständigheterna i RÅ 1999 ref. 60 att det inte heller i detta fall finns anledning att begränsa bedömningen utan låta denna omfatta samtliga inkomståren.

En ytterligare fråga är om vid bedömningen av varje inkomstår skall behandlas för sig eller om det skall ske någon form av samlad bedömning. Av uttalanden i förarbetena framgår att vid bedömningen av om rätt till utdelningsskattebefrielse föreligger bör varje år bedömas för sig (prop. 1990/91:107 s. 31). RÅ 1996 ref. 60 lägger inte hinder i vägen för en sådan bedömning. Enligt SRNs mening bör därför den i förarbetena angivna metoden, att se varje år för sig vara den metod som skall användas vid den närmare prövningen av om jämförlighetsvillkoret är uppfyllt. Vid sådana förhållanden kan konstateras att B, såvitt avser inkomståren 1991-1993, inte uppfyller kraven för skattefri utdelning vare sig enligt huvudregeln eller presumptionsregeln. (Tre skiljaktiga meningar förelåg).

Utländska dotterföretag har fått utdelning från dotterföretag. Hur görs jämförlighetsprövningen?

I ett av dessa ärenden prövades dessutom frågan hur det ska avgöras om jämförlighetsrekvisitet är uppfyllt för det fall ett svenskt moderföretag tagit emot utdelning från ett dotterföretag, som i sin tur erhållit utdelning från ett dotterföretag (det underliggande företaget). Har utdelningen beskattats hos det utländska dotterföretaget kan undersökningen begränsas till att avse detta företag. Detsamma gäller om utdelningen inte beskattats hos det utländska dotterföretaget, men företaget trots detta direkt uppfyller jämförlighetsvillkoret. Har utdelningen från det underliggande företaget inte beskattats hos det utländska dotterföretaget och uppfyller inte detta direkt jämförlighetsvillkoret, får man undersöka om utdelningen skulle ha varit skattefri även om det utländska dotterföretaget hade varit svenskt. Detta innefattar ett krav på att det underliggande företaget varit underkastat jämförlig beskattning. Om så är fallet får utdelningsinkomsten räknas bort, när man undersöker om kravet på jämförlig beskattning hos det utländska dotterföretaget är uppfyllt.

Sakutdelning

RR har i en dom (RÅ 1999 ref. 60) fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked rörande tillämpningen av bestämmelserna i 7 § 8 mom. 6-7 st. SIL, numera 24 kap. 20-21 §§ IL. I det aktuella avgörandet var sökandebolaget moderbolag i en koncern med verksamhet såväl i Sverige som utomlands. Den legala strukturen var sådan att den utländska verksamheten bedrevs i ett antal bolag

som ägdes av ett nederländskt dotterbolag (Ettan) till stor del via ett annat nederländskt bolag (Tvåan). I den utländska delen av koncernen fanns bolag som bedrev normalbeskattad affärsverksamhet men också andra bolag, bl.a. bolag som överhuvudtaget inte hade beskattats. Det övervägdes – efter det att Tvåan förvärvat andelarna i av Ettan direktägda bolag – att låta Ettan dela ut aktierna i Tvåan till sökandebolaget. Med anledning härav önskade sökandebolaget besked om utdelningen var skattefri dels i det fall hela underkoncernen delades ut (alternativ 1), dels i det fall skattebefriade bolag dessförinnan hade överlåtits till Ettan för bokförda värden (alternativ 2).

SRN fann att utdelningen inte var skattefri och lämnade följande motivering.

I första hand skall frågorna avgöras enligt reglerna i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Närmast är det villkoren i sjätte respektive sjunde stycket i angivna lagrum som prövningen skall omfatta. En prövning enligt sjätte stycket (huvudregeln) förutsätter att den skattskyldige visar att den utdelande utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag (jämförlighetsvillkoret). Jämförlighetsvillkoret innebär ett krav på att inkomst hos den utländska juridiska personen beskattas efter minst 15 % på ett underlag beräknat i huvudsak efter svenska regler (jfr prop. 1990/91:107 s. 29 och Regeringsrättens dom den 12 juni 1997 avseende ett överklagat avgörande av Skatterättsnämnden den 12 november 1997, återgivet i Skattenytt 1998 s. 184f. och 579). I sjunde stycket (presumptionsregeln) stadgas att en utländsk juridisk person, som är hemmahörande i något land med vilket Sverige ingått skatteavtal (avtalsland), skall anses underkastad jämförlig beskattning. Presumtionen gäller dock endast om personens intäkter härrör från Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal bolagsskatt i det eller de länder där den bedrivs. Om personens intäkter till endast obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall personen ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

I fråga om utdelning som ett svenskt moderföretag tagit emot från ett utländskt dotterföretag, som i sin tur erhållit utdelning från ett dotterföretag (det underliggande företaget) gäller följande om jämförlighetsvillkoret (jfr prop. 1990/91:107 s. 30 och ovan angivna Regeringsrättsavgörande). Har utdelningen beskattats hos det utländska dotterföretaget kan undersökningen om jämförlig beskattning begränsas till förhållandena för det företaget. Detsamma gäller om utdelningen inte beskattas hos det utländska dotterföretaget men företaget trots detta direkt uppfyller jämförlighetsvillkoret. Har utdelningen från det underliggande företaget inte beskattats hos det utländska dotterföretaget och uppfyller inte detta direkt jämförlighetsvillkoret får man undersöka om utdelningen skulle ha varit skattefri om även det utländska dotterföretaget hade varit svenskt. Detta innefattar ett krav på att det underliggande företaget varit underkastat jämförlig beskattning. Om så är fallet får utdelningsinkomsten räknas bort när man undersöker om kravet på jämförlig beskattning hos det utländska dotterföretaget är uppfyllt. Härrör utdelningen från utdelning som ursprungligen lämnats av koncernbolag längre ned i koncernen kan prövningen således komma att innefatta en prövning huruvida alla in-

blandade bolag varit underkastade jämförlig beskattning. I RÅ 1996 ref. 60 har fastslagits att prövningen av jämförligheten inte skall begränsas till att avse förhållanden under enstaka verksamhetsår.

Av allmänna regler följer att ifrågavarande utdelning skall anses ske till marknadsvärde. I ett fall som det förevarande där utdelningen omfattar i stort sett alla värden i koncernen i fråga – som kan omfatta vinster från tidigare verksamhetsår, utdelningar erhållna under tidigare år, realisationsvinster från tidigare år likaväl som orealiserade vinster – kan inte konstateras om jämförlighetsvillkoret är uppfyllt med mindre samtliga bolag som omfattas av utdelningen visas vara jämförligt beskattade (jfr prop. 1998/99:15 s. 107 ff.). Prövningen måste vidare i detta fall omfatta koncernens samtliga verksamhetsår. Härav följer att en prövning enligt huvudregeln inte medför skattebefrielse eftersom sökanden inte förebringar något underlag för en sådan bedömning. Om verksamheten i koncernen hade bedrivits i endast normalbeskattade bolag i avtalsländer hade jämförlighetsvillkoret kunnat vara uppfyllt med stöd av presumtionsregeln. I koncernen finns emellertid såväl bolag i icke avtalsland som bolag i avtalsländer som inte uppfyller kravet på normalbeskattning. Att vissa av dessa bolag undantas från utdelningen medför ej att kravet är uppfyllt eftersom bolagen i fråga kan ha delat ut vinstmedel som ansamlats i andra bolag i koncernen. I koncernen kan också finnas vinstmedel som härrör från tidigare försäljningar av lågbeskattade bolag. De uppgifter som lämnats om vinster från koncernens lågbeskattade bolag är därför inte tillräckliga för att avgöra om det ytterligare villkoret att intäkterna som härrör från icke avtalsländer eller från särskild skattegynnad verksamhet uppgår till en endast obetydlig del av de ansamlade vinstmedlen är uppfyllt. Inte heller med stöd av presumtionsregeln kan därför kravet på jämförlig beskattning anses uppfyllt.

I andra hand skall frågorna avgöras enligt reglerna dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna (SFS 1992:17). Reglerna i artikel 24 punkt 1 d 1) -3) uppställer krav på faktisk beskattning eller att utdelning i sin tur direkt eller indirekt består av inkomst eller realisationsvinst som hade varit undantagen från svensk skatt därest den erhållits direkt av ett svenskt bolag och är därför inte tillämpliga i förevarande fall. Regeln i artikel 24 punkt 1 d 4) är inte heller tillämplig eftersom den förutsätter att utdelningen består av realisationsvinst på tillgångar vars värde beror endast av egendom i Nederländerna eller i Sverige, dvs. inte i en tredje stat.

Presumtionsregeln - obetydlig del

När det så gäller presumtionsregeln fastslås att bedömningen av om inkomsterna hos den utdelande juridiska personen till mer än en obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder än avtalsländer eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet ska ske under samma tidsperiod som sker vid prövningen enligt huvudregeln dvs. ett antal år före utdelningstillfället. För det fall det utdelande företaget ingår i en företagsgrupp där de ingående företagen sambeskattas ska hänsyn endast tas till inkomster som uppkommit på grund av det utdelande företags egen verksamhet såvida inte inkomsterna i de sambeskattade företagen förs vidare till det utdelande bolaget. Med inkomster i presumtionsregelns mening avses vid avyttring av en anläggningstillgång vinsten och inte ersättningen. Detta innebär att det inte uppkommer några inkomster om avyttringen sker med förlust.

En fråga i sammanhanget är hur bedömningen ska göras när ut-

delningen hänför sig till vinster från en nystartad verksamhet. Av naturliga skäl går det då inte att göra en bedömning under ett antal år före utdelningstillfället. Möjligen får man då falla tillbaka på den i förarbetena förordade metoden.

Slutligen kan konstateras att turordningen vid bedömningen av om skattefrihet för utdelning från en utländsk juridisk person till ett svenskt företag föreligger bör vara följande. Härrör det utdelande företags inkomster från verksamhet i avtalsland prövas frågan mot presumptionsregeln. I annat fall får prövningen ske mot huvudregeln.

**EUs
moder-dotter-
bolagsdirektiv**

För att anpassa bestämmelserna om skattefrihet för utdelning till EU:s moder-dotterbolagsdirektiv har 24 kap. 22 § IL införts. Regeln innebär att ett innehav av andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen anses vara näringsbetingat om det mottagande företaget innehar andelar i företaget motsvarande minst 25 procent av andelskapitalet. I förhållande till bestämmelsen i 24 kap. 16 § IL innebär detta att skattefrihet medges, dels för utdelning på andelar som utgör lagertillgångar, dels om det företag som erhållit utdelningen innehar andelar i det företag som lämnat utdelningen som motsvarar minst 25 procent av andelskapitalet även om det inte motsvarar samma andel av rösterna. Är det mottagande företaget ett investmentföretag eller förvaltningsföretag medges inte skattebefrielse, vilket följer av 24 kap. 20 § 1 IL. Befrielse från beskattning förutsätter dock att det utdelande företaget underkastats en beskattning som är jämförlig med svensk inkomstbeskattning.

**Schablon-
avräkning**

Då direktivet tillförsäkrar mottagande bolag total skattefrihet har den ändringen vidtagits i 1 § 3 st. AvrL att schablonavräkning medges med 13 procent om jämförlighetstestet inte är uppfyllt. Avräkning med 13 procent gäller generellt vid utdelning från utlandet och är inte begränsad till utdelning från företag i EU-stat.

Som ovan påpekats kan de nya reglerna i anledning av moder-dotterbolagsdirektivet ge skattefrihet på lagerandelar. För andelar som utgör lagertillgångar hos moderbolaget kan utdelning av behållna vinstmedel innebära att andelarna i enlighet med lägsta värdets princip ska värderas till ett lägre belopp än det som annars skulle gälla. I 17 kap. 8-12 §§ IL finns regler som innebär förbud mot nedskrivning av aktier om värdet på dessa sjunkit till följd av att medel som fanns i bolaget när aktierna anskaffades delats ut till det köpande bolaget. Denna regel omfattar numera även andelar i utländska juridiska personer.

Skatteflyktslagen

I ett förhandsbesked från SRN från den 5 oktober 2001 var fråga om

underprisöverlåtelse av helägt dotterbolag till via nederländskt BV ägda dotterdotterbolag medför uttagsbeskattning, om utdelning från BV bestående av i Nederländerna skattefria reavinst från avyttring av dotterdotterbolag är skattefri, om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet samt om det svenska moderbolaget är ett förvaltningsföretag. SRN prövar frågan med tillämpning av den s.k. presumptionsregeln (24 kap. 21 § IL). Skattefriheten i Nederländerna för kapitalvinster är en konsekvens av det allmänna nederländska företagsskattesystemet. Fråga är inte om ett sådant systematiskt utnyttjande av det nederländska skattesystemet som beskrivits i förarbetena utan om en försäljning av bolag med normal rörelsedrivande verksamhet i avtalsland. Med hänsyn till detta och att övriga krav (enl. 24 kap. 21 § IL) förutsatt vara uppfyllda finner nämnden att ifrågavarande skattefria kapitalvinster inte påverkar möjligheten för MB att ta emot skattefri utdelning från BV. Att BV inte blir föremål för kapitalvinstbeskattning i Sverige vid avyttring av aktierna i dotterföretagen kan inte anses medföra att skatteflyktslagen blir tillämplig på förfarandet.

SKV överklagade och hemställde att RR skulle förklara att skattefrihet inte förelåg för utdelning från BV. Vidare hemställde SKV att RR fastställde frågan om att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. RR fastställde frågan om att skattefrihet förelåg för utdelningen. Vad gällde frågan om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet uttalade RR följande. Det framgår att det nu aktuella förfarandet endast utgör slutled i en sammansatt transaktionskedja som i övrigt innehåller flera led som inte omfattas av SRN:s prövning. Då det inte är möjligt att i ett fall som det förevarande uttala sig om skatteflyktslagens tillämplighet på endast en del av en längre transaktionskedja bör förhandsbeskedet i denna del undanröjas och ansökningen i motsvarande del avvisas (RÅ 2002 not.72).

3.1.9 Avyttring av aktier och andelar i andra utländska juridiska personer än utländska bolag

Av RÅ 1992 ref. 94 framgår att de regler som gäller för beskattning av delägare i handelsbolag inte med automatik är tillämpliga på delägare i utländska juridiska personer som inte är utländska bolag. RR framhåller i stället att det i lagstiftningsärendet inte förekom några uttalanden av innebörd att ett aktiebolag på grund av sitt delägarskap i ett utländskt bolag borde beskattas för kapitalvinst enligt andra regler än dem som eljest gäller för aktieförsäljningar. Att andelsägaren tidigare tillgodogjort sig avdrag för löpande underskott påverkar inte beräkningen av en kapitalförlust vid avyttring av andelarna.

RÅ 1997 ref. 36 gällde beskattning vid avyttring av andelar i ett tyskt Kommanditgesellschaft. RR slog inledningsvis fast att de särskilda reglerna i 28 § SIL om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av andel i handelsbolag uteslutande avser svenska handelsbolag. Vidare kunde uppräkningsregeln i 27 § 1 mom. SIL, enligt RR, inte anses omfatta en andel i en sådan utländsk asso-

ciation som motsvarar ett svenskt handelsbolag, jfr prop. 1989/90:110 s. 430-434. Inte heller förhållandena i RÅ 1992 ref. 94, som avsåg en utländsk association motsvarande ett svenskt aktiebolag, gav något stöd för att reglerna om aktieförsäljning skulle tillämpas vid försäljning av andelar i utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag. RR kom fram till att bestämmelserna i 24 och 31 §§ SIL var de som skulle tillämpas vid beräkningen av realisationsvinst på de ifrågavarande andelarna.

De nya reglerna om avyttring av näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar finns i 25 a kap. IL (SFS 2003:224). Bestämmelserna i 5-18 §§ tillämpas när näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter avyttras och det avyttrande företaget är bl.a. ett svenskt aktiebolag. Reglerna om skattefrihet och avdragsförbud finns i 5 § och innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp och en kapitalförlust inte får dras av annat än under vissa förutsättningar. I fråga om marknadsnoterade delägarätter gäller särskilda villkor.

De restriktioner som införts beträffande kapitalförluster i svenska handelsbolag och på andelar i svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om delägarbeskattade utländska juridiska personer (25 a kap. 19-24 §§ IL i deras lydelse enligt SFS 2003:224).

3.1.10 Beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag m.m.

57 kap. IL

Prop. 1995/96:109, SkU20, SFS 1995:1626

SOU 1997:2, prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1229

Reglerna i 57 kap. IL innebär bl.a. att utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag behandlas som inkomst av kapital i den utsträckning inkomsten kan anses utgöra normal kapitalavkastning, medan eventuell överskjutande utdelning och viss andel av kapitalvinst beskattas som intäkt av tjänst. Att del av utdelning respektive kapitalvinst som svarar mot ett lättnadsbelopp kan vara undantagen från skatteplikt framgår av avsnitt 3.1.11.

Med normal kapitalavkastning avses utdelning som inte överstiger ett gränsbelopp. Detta belopp baseras på anskaffningskostnaden för andelen beräknat enligt en huvudregel (den faktiska anskaffningskostnaden) eller någon av två alternativregler (ett indexuppräknat värde eller utifrån ett kapitalunderlag).

Enligt huvudregeln används den anskaffningskostnad för andelen som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst, om andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelning (57 kap. 8 § IL). Huvudregeln är tillämplig på andelar i både svenska och utländska bolag.

För andel som har förvärvats före ingången av år 1990 får man alternativt beräkna gränsbeloppet med utgångspunkt i en anskaffningskostnad som har räknats upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från förvärvsåret fram till år 1990 (57 kap. 12 § och 43 kap. 17 § IL). Uppräkning får dock inte göras för tid som ligger före 1970. Denna alternativregel gäller även för andelar i utländska bolag.

För andel som har förvärvats före ingången av år 1992 får man som anskaffningskostnad ta upp ett beräknat kapitalunderlag fördelat på andelarna i företaget under vissa förutsättningar (57 kap. 12 § och 43 kap. 18 § IL). Denna alternativregel får emellertid inte tillämpas på andelar i utländska juridiska personer. Anledningen till detta är att det inte ansetts praktiskt möjligt att tillämpa denna metod på andelar i utländska företag eftersom kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder i företaget (prop. 1995/96:109 s. 92).

I fråga om huvudägare i ett fåmansföretag har det förhållandet att alternativregeln inte får tillämpas på utländska juridiska personer ansetts strida mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (RÅ 2000 ref. 47).

Vidare får ett löneunderlag och ett separat utdelningsutrymme läggas till anskaffningskostnaden för andelen vid beräkning av gränsbeloppet (57 kap. 8 § IL). Löneunderlaget får också läggas till anskaffningskostnaden för andelar i utländska juridiska personer men endast i den mån de betalat ut sådan ersättning som ingår i underlagen för beräkning av avgifter enligt 2 kap. SAL (arbetsgivaravgifter) eller särskild löneskatt enligt 1 § SLFL. Detta innebär att löner till personal i utländska företag som inte bedriver verksamhet i Sverige inte kan inräknas i löneunderlaget.

Det förhållandet att endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter får beaktas vid beräkning av löneunderlag har ansetts strida både mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (RÅ 2000 ref. 47) och mot friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG (RÅ 2000 ref. 38, se avsnitt 9.8.1).

3.1.11 Begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag

Prop. 1995/96:109, SkU20, SFS 1995:1626
SOU 1996:119, prop. 1996/97:45, SkU13, SFS 1996:1611

Lättnad

Bestämmelser om en begränsad skattefrihet (lättnad) för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag återfinns i 43 kap. IL. Lättnadsreglerna innebär bl.a. att en andelsägare (lättnadskvalificerad ägare) inte ska beskattas för erhållen utdelning på andelen (lättnadskvalificerad andel) till den del utdelning ryms inom ett särskilt framräknat belopp (lättnadsbelopp). Lättnadsunderlaget beräknas i huvudsak på samma sätt som vid beräkning av gränobelopp för kvalificerade andelar i fåmansföretag (avsnitt 3.1.10).

Vem omfattas av reglerna?

Bestämmelserna i 43 kap. IL behandlar inkomstslaget kapital vilket innebär att lättnadsreglerna endast blir aktuella när utdelning och kapitalvinst ska beskattas i nämnda inkomstslag. Därav följer att endast fysiska personer och dödsbon kan vara lättnadskvalificerade ägare. Som lättnadskvalificerad ägare räknas fysisk person och dödsbo som är skattskyldig i Sverige för erhållen utdelning på lättnadskvalificerad andel. En person hemmahörande i utlandet erlägger normalt kupongskatt i stället för inkomstskatt på utdelning från svenskt företag. Lättnad har inte utsträckts till att omfatta även kupongskatt, se avsnitt 5.3. Har utdelning inte lämnats krävs det att den fysiska personen eller dödsboet skulle ha varit skattskyldig i Sverige vid den tidpunkt när lättnadsbeloppet ska beräknas, vilket är vid beskattningsårets utgång. För att betraktas som lättnadskvalificerad ägare vid avyttring av lättnadskvalificerad andel är det tillräckligt att den fysiska personen eller dödsboet är skattskyldig i Sverige endast för kapitalvinst.

Även innehav i utländska onoterade företag

Det ursprungliga syftet med lättnad var att stimulera investeringar i mindre svenska företag (prop. 1996/97:45 s. 34). Kritik riktades under lagstiftningsarbetet mot att ägande i svenska koncerner med utländska försäljningsbolag inte skulle komma att få del av lättnad. Dessutom skulle reglerna medföra en olika behandling av ägande i företag som bedriver utlandsverksamhet genom dotterbolag i stället för filial. Den väg som valdes var att svenska bolag som äger andelar i utländska företag omfattas av lättnadssystemet

Vissa andra villkor beträffande innehavet

om det inte är fråga om innehav av noterade andelar som uppgår till minst 25 procent (43 kap. 2 § 2. IL). Av neutralitetsskäl omfattas även fysiska personers direkta innehav av utländska onoterade andelar. En grundläggande förutsättning är dock att den utländska juridiska personen är föremål för en bolagsbeskattning som i princip motsvarar den som ett svenskt företag skulle ha underkastats om inkomsten uppkommit i detta företag (43 kap. 1 § 2 st. IL), jfr vad som i 24 kap. 20 § IL föreskrivs för att ett svenskt företag ska kunna ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar i utländska företag, avsnitt 3.1.8. Ett sådant villkor har ansetts nödvändigt för att motverka obehöriga skatteförmåner. En aktieägare kan, med avdragsrätt för ränta, ta upp ett lån som används som tillskott till ett utländskt företag. Om lättnad medges för utdelning från det utländska bolaget uppkommer en skatteförmån om detta är lågbeskattat. Förfarandet skulle kunna sättas i system med förvärv i bolaget av exempelvis värdepapper endast i syfte att erhålla skatteförmånen.

Lättnadsreglerna gäller endast andelar i bolag som inte är marknadsnoterat, dvs. bolag som inte är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig (43 kap. 2 § IL).

En skattemässig fördel skulle kunna uppnås genom att ett indirekt innehav av marknadsnoterade andelar förlades till ett onoterat förvaltningsföretag som utan beskattning vidareutdelar mottagna utdelning. Lättnadsreglerna gäller därför inte om ett förvaltningsföretag under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser direkt eller indirekt genom ett annat förvaltningsföretag ägt någon andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person (43 kap. 2 § 3. IL).

Av samma anledning gäller inte lättnadsreglerna andra indirekta innehav via aktiebolag, som inte är förvaltningsföretag, om bolaget under en spärperiod direkt eller genom ett dotterföretag, äger andelar med en röst- eller kapitalandel på minst 25 procent i ett marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person (43 kap. 2 § 2. IL).

Med dotterföretag avses sådan juridisk person som utgör dotterföretag enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § LEF. En juridisk person som ägs av en utländsk juridisk person bör anses som dotterföretag under förutsättning att den juridiska personen skulle ha varit dotterföretag om ägaren hade varit ett svenskt aktiebolag.

3.1.12 Beskattning vid likvidation, konkurs och fusion m.m.

44 kap. 8 § IL

Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:778

Utskiftning e.d. från aktiebolag behandlas inom ramen för kapitalvinstsystemet. Det innebär att andel anses avyttrad mot ett vederlag som svarar mot utskiftat belopp. Med avyttring jämföras det fallet att andelarna i ett bolag förlorar sitt värde på grund av bolagets konkurs, likvidation eller vissa former av fusion eller fission (44 kap. 7-8 §§ IL). Såvitt gäller konkurs i svenska bolag har rätten till avdrag för förlust tidigare lagts för att undvika en konstlad handel med andelar i bolag som försatts i konkurs. Avdrag medges för förlust när den i praktiken inträffar dvs. vid konkursutbrottet. När det gäller konkurs i utländska bolag anses avyttring däremot föreligga först i och med att bolaget har upplösts. Det betyder att avdragsrätten inträder när konkurs har avslutats. Om det efter konkursens avslutande finns ytterligare medel kvar i bolaget ska detta träda i likvidation, som anses avslutad vid tidpunkten för slutredovisningen.

För att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttring anses avyttring föreligga redan när beslut om att bolaget ska träda i likvidation. Lydelsen av bestämmelsen är generellt utformad och torde även omfatta utländska bolag.

Om ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL, 9 kap. 21-28 §§ bankrorelselagen (1987:617) eller 15 a kap. 1 § FRL anses andel likaledes avyttrad, varvid reglerna i 44 kap. IL om kapitalvinst är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande.

Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar jämföras med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig andelarna. Inlösen av aktier i fåmansföretag behandlas dock som utdelning (57 kap. 2 § 1 st IL).

Utbetalning från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av andelarnas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden betraktas däremot enligt 42 kap. 17 § IL som utdelning. Detsamma gäller för utbetalningar från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande.

Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från

svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

3.1.13 Förlust på näringsbetingade andelar

Nya regler för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar inom bolagssektorn gäller för avyttringar fr.o.m. den 1 juli 2003. Som en konsekvens av att beskattningen av kapitalvinster har avskaffats får sådana kapitalförluster inte dras av. För förluster som inträffat på grund av avyttring före den 1 december 2002 gäller att dessa får dras fullt ut mot samtliga intäkter. För förluster som inträffat därefter men före den 1 juli 2003 gäller en begränsad avdragsrätt mot kapitalvinster på delägarätter. För att avdragsrätt för förlust på näringsbetingade andelar överhuvudtaget ska föreligga krävs att förlusten är definitiv och verklig.

Definitiv förlust

En definitiv förlust föreligger normalt om andelarna överlåtits till någon utomstående. I RÅ 1998 ref. 53 avyttrade ett moderbolag 49 procent av andelarna i ett helägt dotterbolag till fyra olika köpare. Förlusten ansågs som definitiv.

Avyttring

I RÅ 1982 Aa 108 blev utgången den motsatta. Ett svenskt aktiebolag ägde 70 procent av andelarna i ett rörelsedrivande iranskt dotterbolag. Anskaffningskostnaden för andelarna uppgick till 8.600.000 kr. Återstående andelar innehades av iranska intressen. På grund av det rådande politiska läget befann sig det iranska bolaget i ett prekärt läge och en rekonstruktion av detta bolag visade sig oundvikligt. Efter en nedsättning av aktiekapitalet med 7.600.000 kr för det svenska bolagets del samt en nyemission ägde det svenska bolaget endast 8,05 procent av andelarna i det utländska bolaget. Sökandebolaget ansågs inte berättigat till avdrag eftersom någon definitiv förlust på andelarna inte visats föreligga.

I RÅ 1994 ref. 22 ansågs förlust på aktier i ett holländskt dotterbolag vara definitiv när dotterbolaget likviderades. Före likvidationen hade tillgångarna i dotterbolaget överlåtits till marknadspris till annat holländskt koncernbolag.

Verklig förlust

Förlust måste också vara verklig och inte endast bokföringsmässigt framräknad. I RÅ 1993 not. 745 reducerades ett aktiebolags förlust vid avyttring av näringsbetingad andel i handelsbolag till den del aktiebolaget tidigare medgetts avdrag för underskott från handelsbolagets verksamhet.

Vid beräkning av förlustens storlek ska hänsyn på visst sätt tas till koncerninterna transaktioner i form av utdelning, koncernbidrag och överlåtelser av tillgångar till underpris från det

sålda bolaget (jfr RÅ 1995 ref. 83, RÅ 1997 ref. 11 och RÅ 1998 ref. 53). Jfr även förhandsbeskedet RÅ 1988 ref. 112 under avsnitt 3.1.6.3 där ett koncernföretag befriats från en förpliktelse av ett annat företag inom koncernen.

Om tillgångarna däremot överläts inom koncernen till marknadspris anses förlusten inte endast bokföringsmässig. I det ovan nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 22 ägde ett svenskt moderbolag, A, samtliga andelar i två holländska dotterföretag, X och Y. De båda utländska företagen var i sin tur moderföretag för fastighetsförvaltande dotterföretag runt om i Europa, vilkas värde hade gått ned efter förvärven. X avsåg att till marknadspris avyttra sina tillgångar (andelar i dotterföretag) till Y. Därefter skulle X träda i likvidation. A frågade om det hade rätt till avdrag för den del av förlusten på andelarna i X som översteg vad A i samband med upplösningen skulle erhålla i form av skattefri utdelning. Enligt nämndens uppfattning, vilken delades av RR:s majoritet var förlusten, med de givna förutsättningarna, såväl definitiv som verklig. Det bör tilläggas att nämnden lämnade öppet huruvida utgången skulle ha blivit densamma i en helsvensk koncern (jfr RÅ 1983 Aa 226).

I promemorian "Något om verklig förlust vid försäljning av näringsbetingade aktier" (dnr 4439-01/110) redogör SKV för sin uppfattning i frågan.

3.1.14 Ackord

Efterskänker svenskt moderbolag fordringsanspråk på utländskt dotterföretag genom ackord föreligger avdragsrätt endast om dotterföretaget är på obestånd och ackordet är affärsmässigt betingat.

Avdrag för ackordsförlust reglerades t.o.m. 1983 års taxering uttryckligen i 29 § anv. p. 10 KL. Avdrag vid intressegemenskap medgavs inte om det kunde antas att ackordet haft sin grund i just intressegemenskapen. Stadgandet exemplifierade omständigheter som kunde antagas bero på intressegemenskapen såsom att ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller att gäldenären uppenbarligen inte var på obestånd.

Bestämmelsens syfte var i första hand att hindra att avdrag för ackord skulle kunna medges i en situation där avdragsrätt för öppet koncernbidrag inte förelåg.

Vid regelns tillkomst anförde departementschefen bl.a. följande (prop. 1965:126 s. 78):

**Affärsmässigt
betingat ackord -
inte p.g.a.
ekonomisk intresse
gemenskap**

Avdrag bör kunna medges, om ackordet uppenbarligen inte har sin grund i intressegemenskapen utan kan antas vara affärsmässigt betingat. Ett sådant antagande är enligt utredningens mening befogat, om jämväl andra borgenärer lämnat ackord i motsvarande utsträckning och deras fordringar inte är alltför obetydliga. Vidare kan omständigheterna ge vid handen, att gäldenären verkligen är på obestånd. Detta obestånd måste emellertid visas ha uppkommit oberoende av intressegemenskapen. Om förhållandet mellan borgenären och gäldenären är sådant, att det ena företaget så gott som helt behärskas av det andra, behöver det inte innebära någon verklig insolvens, om gäldenären uppvisar ett bokslut som utvisar en större förlust. Det kan i själva verket vara fråga om en borgenärens förlust, som mer än väl uppvägs av vinsten på hans verksamhet. Förhållandet är ett annat, då intressegemenskap visserligen föreligger mellan borgenär och gäldenär men denna intressegemenskap likväl är så pass obetydlig och outvecklad, att gäldenärens obestånd framstår som det verkliga resultatet av gäldenärens egen självständiga verksamhet.

Genom lagstiftning år 1981 upphävdes bestämmelsen. I prop. 1980/81:68, del A, förklarades dock att någon ändring i materiellt hänseende inte var åsyftad.

I RÅ 1972 A 74 ägde ett engelskt moderföretag (A) två svenska dotterbolag (B och C), varav det ena i sin tur ägde ett svenskt dotterbolag (D). Bolaget D levererade bildäck m.m. till bolaget C. Då detta bolag hade råkat på obestånd ville bolaget D genom förhandsbesked få klarlagt om en nedskrivning av fordringsförhållandet på bolaget C genom ett ackordsförfarande var att betrakta som en avdragsgill kostnad. Rättsnämnden fann att ackordet hade sin grund i intressegemenskap mellan de ifrågavarande bolagen och att avdrag därför inte kunde erhållas. RR var av motsatt uppfattning och framhöll särskilt att sökandebolaget D var huvudleverantör till bolaget C och att detta bolag närmast fungerat som försäljningsbolag för sökandebolaget, att leveranserna skett till samma priser som sökandebolaget tillämpat gentemot andra återförsäljare samt att de skulder bolaget C haft till andra leverantörer varit små i förhållande till skulden till sökandebolaget.

I RÅ 1976 Aa 47 ägde ett svenskt moderbolag ett utländskt dotterbolag som i huvudsak vidareförädlade moderbolagets produkter. Ansökningsen om förhandsbesked gällde möjligheten för moderbolaget att erhålla avdrag för ackordsförlust. Moderbolagets fordran på dotterbolaget uppgick till 93 procent av dess leverantörsskulder. Rättsnämnden konstaterade att moderbolaget tillämpat samma priser vid sina leveranser till dotterbolaget som till andra kunder. Nämnden fann vidare att dotterbolagets skulder till andra leverantörer var av mindre omfattning i förhållande till skulden till moderbolaget. Ackordet kunde enligt nämndens upp-

fattning, inte antas vara betingat av intressegemenskap mellan bolagen, varför ackordsförlusten fick anses vara avdragsgill. RR däremot, ansåg att den verksamhet som dotterbolaget bedrivit bl.a. hade syftat till att introducera koncernen på en ny marknad. Att verksamheten dittills varit förlustbringande fick antas ha haft direkt samband med denna inriktning av verksamheten. Den hos dotterbolaget bokförda förlusten var därför väsentligen att se som en koncernens introduktionskostnad på den nya marknaden. Inte endast skulden utan även ackordet måste därför antas ha sin grund i intressegemenskap mellan moder- och dotterföretag. Rätt till avskrivning av fordran i samband med ackord förelåg därmed inte. Ett regeringsråd var skiljaktig och ändrade inte rättsnämndens bedömning.

I RÅ 1987 not. 439 ansågs dock ackordet affärsmässigt betingat. Ett svenskt moderbolag ägde ett finskt försäljnings- och serviceföretag som huvudsakligen sålde moderbolagets produkter. Aktiekapitalet i dotterbolaget var 2,7 milj. finska mark. Ackumulerade varufordringar på dotterbolaget uppgick till 23 milj. kr och den ansamlade förlusten i dotterbolaget till ca 43 milj. kr. Om moderbolaget valde alternativet att efterskänka varufordringarna ansågs den därav föranledda förlusten vara affärsmässigt betingad och därmed avdragsgill.

RN, vars motivering inte ändrades av RR, uttalade bl.a. följande:

Av de uppgifter som har lämnats i ärendet framgår att dotterbolaget har en sådan ekonomisk ställning att en likvidation är nödvändig om AB X (moderbolaget, anm.) inte efterskänker sina fordringar. Vidare framgår att AB X inte kan påräkna någon utdelning vid en likvidation. Det saknas grund för antagande att dotterbolagets obestånd uppkommit genom värdeöverföring till moderbolaget eller på annat sätt har sin grund i intressegemenskapen. Moderbolaget har uppgett att bolaget föredrar ackordsalternativet därför att bolaget har intresse av att behålla dotterbolaget för sina affärer på den finska marknaden. –Vid angivna förhållanden måste ackordet enligt nämndens mening anses affärsmässigt betingat. På grund härav och då fråga är om varufordringar har AB X rätt till avdrag för det belopp som efterskänks genom ackordet.

En omständighet som bör tala för att ackordet var affärsmässigt betingat var att en utomstående part, Finlands bank, väntades efterskänka sitt krav på bolaget med 3 milj. finska mark, vilket var en nedsättning som proportionellt sett svarade mot den som moderbolaget gjorde.

I RÅ 1990 not. 193 planerade ett svenskt moderbolag, som ett led i en rekonstruktion av ett helägt engelskt försäljningsbolag, att lämna sitt engelska dotterbolag ackord avseende ansamlade fordringsanspråk. Ackordsuppgörelsen berörde inga andra borgenärer. RN, som fann att förlusten inte var avdragsgill, gav föl-

jande motivering för sitt ställningstagande:

Av ansökningen framgår att Y-bolaget (det engelska dotterbolaget, anm.) under hela den aktuella tiden för sökandebolagets innehav av aktierna i bolaget uppvisat stora förluster och kunnat fortleva endast på grund av en garantiförbindelse från sökandebolaget (letter of support). Med hänsyn härtill kan fordringarna i fråga inte anses ha karaktär av varufordringar i den bemärkelsen att motsvarande krediter skulle ha lämnats vid leveranser av varor till av sökandebolaget oberoende avnämare. Det synes snarare förhålla sig så att krediterna lämnats som ett led i sökandebolagets åtgärder för att finansiellt understödja det engelska dotterbolaget. Med hänsyn härtill har sökandebolaget inte rätt till avdrag för en förlust på grund av det tillämnade ackordet (jfr prop. 1980/81:68 s. 201).

RR ansåg att någon verklig driftförlust av avdragsgill karaktär inte kunde anses konstaterad och biföll inte de av sökandebolaget anförda besvären.

Av ovanstående följer att de skattemässiga konsekvenserna av en avskrivning av varufordringar kan vara annorlunda än vad som gäller för fordringar av finansiell karaktär. När det gäller lånefordringar och liknande är avdragsrätten beroende av att förlusten är definitiv. Definitiv förlust kan konstateras genom att det bolag som har att betala skulden försätts i konkurs eller likvideras. När det gäller varufordringar är avdragsrätten också beroende av att förlusten är definitiv. Det är dock inte nödvändigt att förlusten blir konstaterbar genom konkurs eller likvidation av det utländska dotterbolaget. Om det görs sannolikt att förlusten är definitiv på grund av dotterföretagets obestånd samt att ackordet är affärsmässigt betingat torde avdragsrätt föreligga.

Sedan den 1 juli 2003 gäller ett avdragsförbud för kapitalförluster på fordringar som uppkommer när företag är i intressegemenskap (25 a kap. 19 § IL).

3.1.15 Koncernbidrag

Avdragsrätten för s.k. öppna koncernbidrag regleras i 35 kap. IL. Enligt 35 kap. 2 § IL ska moderföretaget i koncernen utgöras av något av de i bestämmelsen närmare angivna svenska rättssubjekten. En förutsättning för avdragsrätt för givaren är att mottagaren är skattskyldig för koncernbidraget i näringsverksamhet i Sverige.

I EG-rätten, i EES-avtalet och i de flesta av Sveriges skatteavtal med andra länder finns förbud mot ägardiskriminering. Lagstiftningen har anpassats till nämnda förhållande med avseende på bl.a. koncernbidrag, 35 kap. 2 a § IL.

Vid tillämpning av koncernbidragsreglerna ska därför förekomsten av ett utländskt företag i ägarkretsen inte påverka möjligheten att ge koncernbidrag med avdragsrätt mellan två svenska

företag om det utländska företaget är hemmahörande i en stat inom EES. Vidare ska ett utlandsägt fast driftställe i Sverige likställas med ett svenskt företag om verksamheten bedrivs av ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom EES. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av skatteavtal har hemvist i en annan stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

I RÅ 1993 not. 677 var ett svenskt aktiebolag (X) moderbolag i en koncern i vilken bl.a. ingick två svenska helägda dotterbolag (Y och Z). En fråga som ställdes var om avdragsrätt för koncernbidrag förelåg mellan X, Y och Z under det beskattningsår då Y och Z skulle föras över till ett av X helägt holländskt dotterbolag. SRN konstaterade med hänvisning till förbudet mot ägardiskriminering i det nederländska skatteavtalet och med hänvisning till svensk praxis (RÅ 1973 ref. 37 och RÅ 1990 not. 102 och 103) att det förändrade ägandet inte i sig uteslöt en tillämpning av koncernbidragsreglerna för det beskattningsår då omstruktureringen genomfördes. Något hinder för koncernbidrag mellan bolagen med skattemässig verkan ansågs därför inte föreligga.

Beträffande diskrimineringsförbud i skatteavtal och i EG-rätten, se vidare avsnitt 8.3.7 respektive 9.8.1.

3.1.16 Balansposter i bokföringen

3.1.16.1 Expansionsfonder

34 kap. 1 § IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1853

Enskilda näringsidkare som driver näringsverksamhet har samma möjlighet att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel som aktiebolag genom att göra avsättning till expansionsfond.

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, men en särskild skatt, expansionsfondsskatt, på 28 procent motsvarande skatten för aktiebolag utgår på beloppet.

När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten återfås.

En avsättning till expansionsfond förutsätter att näringsinkomsten redovisas i Sverige. Detta innebär att näringsverksamhet som bedrivs utomlands av här hemmahörande person är avsättningsgrundande om verksamheten bedrivs i ett land med vilket Sverige

saknar skatteavtal eller ingått avtal som föreskriver credit som metod för att undvika dubbelbeskattning av näringsinkomst. Detta gäller oavsett om den utländska verksamheten bedrivs som en filial till en befintlig verksamhet i Sverige eller om verksamheten utomlands är självständig och därigenom bildar en egen näringsverksamhet (14 kap. 12-13 §§ IL). Avsättning kan däremot inte göras i de fall utländsk inkomst är undantagen från beskattning i Sverige genom exemptbestämmelse i skatteavtal.

Avsättning får inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Anledningen till sistnämnda förhållande är att takbeloppet utgår från delägarrens justerade ingångsvärde för andel i handelsbolag och det uppkommer svårigheter att beräkna detta belopp för begränsat skattskyldiga om verksamhet bedrivs såväl i Sverige som utomlands. Frågan kommer därför att övervägas ytterligare.

Överlåtelse av expansionsfonder förutsätts enligt 34 kap. 18 § IL ske till en fysisk person bosatt i Sverige. Överlåtelse får således inte ske till person bosatt utomlands.

Möjligheten för utomlands hemmahörande personer att göra avsättning till expansionsfond framgår av avsnitt 3.2.3.

3.1.16.2 Räntefördelning

33 kap. 1 § IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1853

Reglerna om räntefördelning är enligt 33 kap. 1 § IL tillämpliga på enskild näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. Räntefördelning får däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

En förutsättning för räntefördelning är att inkomst av näringsverksamhet redovisas i Sverige. Detta innebär att räntefördelning inte blir aktuell för den del av en verksamhet som bedrivs i en filial i ett land med vilket Sverige träffat exempt som metod att undvika dubbelbeskattning.

Fordringar i utländsk valuta som ingår i näringsverksamhet tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. En avsättning till valutakursreserv ska räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

Möjligheterna att göra räntefördelning för utomlands hemma-

hörande personer framgår av avsnitt 3.2.3.

3.1.16.3 Återföring av fonder

30 kap. 8-9 §§ IL, 31 kap. 20 § IL
SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1888

Återföring av fonder

Av 30 kap. 8-9 §§ IL och av 31 kap. 20 § IL framgår att periodiseringsfond respektive ersättningsfond ska återföras till beskattning om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet. Återföring ska även ske om skattskyldighet för verksamheten upphör eller inkomst av verksamheten undantas från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

3.1.17 Avdragsförbudet vid exempt i skatteavtal

9 kap. 5 § IL
Ds B 1981:10, prop. 1985/86:131, SkU43, SFS 1986:465
Prop. 1994/95:25, FiU1, SFS 1994:1859
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

Credit/exempt

I skatteavtalen undviks dubbelbeskattning antingen med tillämpning av credit (avräknings)-metoden eller exempt (undantagande)-metoden. Exemptmetoden innebär att viss inkomst ska undantas från beskattning i en av de avtalsslutande staterna. Om en intäkt inte beskattas i Sverige är det naturligt att avdrag för kostnad som sammanhänger med intäkten inte heller medges. Avdragsförbudet finns i 9 kap. 5 § IL.

Ej beskattad intäkt - ej avdragsgill kostnad

9 kap. 5 § 1 st. IL

Om en inkomst inte skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap. 17 §, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av.

Ett undantag - skattefri utdelning

I ett hänseende råder undantag från huvudregeln att kostnad som är knuten till viss intäkt inte är avdragsgill om Sverige av sagt sig beskattningsrätten till intäkten genom exemptbestämmelse, 9 kap. 5 § 2 st. IL.

Bakgrunden till detta undantag är att reglerna om utdelnings-skattefrihet mellan svenska företag inte begränsar rätten till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande. Genom skatteavtalen utsträcks regelmässigt denna skattefrihet till att omfatta

också utdelning från utländska företag och detta har motiverat likabehandling i avdragshänseende oavsett om utdelningen härstammar från ett utländskt eller svenskt företag.

Regeln har med verkan från 2004 ändrats genom SFS 2003:1086 så att det framgår att endast utgift som hänför sig till utdelning på näringsbetingade innehav är skattefri. Regleringen är nödvändig eftersom utdelning enligt vissa skatteavtal, t.ex. det med Peru (SFS 1968:745), endast beskattas i den andra avtalsslutande staten och därigenom generellt är skattefri oavsett slag av innehav hos mottagare i Sverige.

3.2 Begränsad skattskyldighet

3.2.1 Omfattningen av skattskyldigheten

3 kap. 18 § 1 st. 1 p. IL, 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL
Prop. 1986/87:30, SkU5, SFS 1986:1113

3 kap. 18 § 1 st. 3 p. IL
Prop. 1975/76:178, SkU68, SFS 1976:460
Prop. 1981/82:10, SkU9, SFS 1981:1150

3 kap. 18 § 1 st. 4 p. IL
SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1536

3 kap. 18 § 1 st. 6 p. IL
Prop. 1983/84:67, SkU13, SFS 1983:1044

3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL
Prop. 1981/82:10, SkU8, SFS 1981:1150

3 kap. 19 § IL
Prop. 1982/83:144, SkU51, SFS 1983:452
Prop. 1984/85:193, SkU62, SFS 1985:307
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.

3 kap. 20 § IL, 6 kap. 11 § 3 st. IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Fysisk person

En fysisk person som är begränsat skattskyldig, enligt 3 kap. 17 § IL är, enligt 3 kap. 18 § IL, skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för

- inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
- återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt (se definitioner i 2 kap. 18-19 §§),
- återförda avdrag för egenavgifter, och
- utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (3 kap. 18 § 2 st. IL).

Juridisk person

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige (6 kap. 7 § IL).

En begränsat skattskyldig juridisk person är, enligt 6 kap. 11 § IL, skattskyldig för

- inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
- inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras, och
- inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (6 kap. 11 § 2 st. IL).

Enligt den numera upphävda bestämmelsen 6 § 1 mom. c) SIL förelåg begränsad skattskyldighet bl. a. för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket. Då den materiella innebörden av bestämmelsen om begränsad skattskyldighet torde vara oförändrad även efter införandet av IL är rättsfallet RÅ 1993 ref. 29 fortfarande av intresse. I detta rättsfall prövades uttrycket ”hänför sig till” utifrån en tillämpning av motsvarande lydelse i skatteavtalet med USA. En person hemmahörande i Sverige hade bedrivit rörelse med en travhäst från ett fast driftställe i USA. Sedan hästen avlidit år 1 utbetalades år 2 en försäkringsersättning för hästen. Det fasta driftstället hade då upphört. Den vinst i rörelsen som på grund av utbetalningen

Utländsk värdepappersfond

uppkom för beskattningsåret 2 har ansetts "hänföra sig till" det fasta driftstället som förelåg fram till dess hästen dog. Till följd av att det dåvarande skatteavtalet med USA föreskrev exempt förelåg inte skattskyldighet för vinsten i Sverige.

Även en utländsk värdepappersfond är begränsat skattskyldig i Sverige (6 kap. 10 a § IL).

Skattskyldighet föreligger, enligt 6 kap. 16 a § IL, för inkomst av

- fastighet i Sverige, och
- tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället i Sverige och som ingår i fonden.

I RÅ 2003 not. 67 ansågs utländska fastighetsfonder, avsedda för investeringar i fast egendom, på grund av främst sin placeringsinriktning, inte utgöra sådana utländska värdepappersfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. Ett tyskt GmbH, såsom managementbolag för nämnda fastighetsfonder, och inte andelsägarna i fonderna, har därför ansetts skattskyldigt för inkomster från fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL.

3.2.2 Utländsk företagsetablering i Sverige

3.2.2.1 Allmänt

Utländska företag kan välja mellan att bedriva verksamhet i Sverige genom en filial till en redan befintlig näringsverksamhet i hemstaten eller indirekt genom ett i Sverige bildat dotterbolag.

Om verksamheten betraktas som en filial enligt lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) ska den registreras hos PRV. Ur skatterättslig synvinkel kan dock företaget ha bedrivit skattepliktig näringsverksamhet även om registreringsskyldigheten åsidosatts eftersom skattskyldighet alltid föreligger om verksamheten anses bedriven från ett fast driftställe (se vidare avsnitten 3.2.3 och 3.2.4).

En filial ska stå under ledning av en verkställande direktör. För näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare ska det finnas en i Sverige bosatt föreståndare med ansvar för den här bedrivna verksamheten.

3.2.2.2 Filial

Filiallagen

De författningar som i civilrättsligt hänseende reglerar verksamhet som bedrivs i Sverige genom filial eller föreståndare är filiallagen och förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. (filialförordningen).

För vissa utländska företag finns, enligt 3 § filiallagen, särskilda bestämmelser angående rätten att driva verksamhet i Sverige, nämligen för bankföretag, värdepappersföretag, företag som driver finansieringsverksamhet, utländska försäkringsgivare, börser, auktoriserade marknadsplatser, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare, och utländska fondföretag. Registreringsmyndighet för dessa kategorier av utländska företag är FI.

**Självständig
förvaltning**

Registrering som filial i filialregistret förutsätter att näringsverksamheten bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (2 § 1 st. filiallagen). Med uttrycket "självständig förvaltning" menas att verksamheten i filialen ska vara avskild från verksamheten i huvudkontoret.

**Anmälan och
registrering**

Anmälan för registrering av filial görs skriftligen hos PRV (1 § filialförordningen) och anmälan om föreståndare görs skriftligen hos länsstyrelsen i det län där verksamheten huvudsakligen ska bedrivas (2 § filialförordningen). Byggtreprenad som drivs under högst ett år omfattas inte av kravet på filial eller föreståndare (3 § filialförordningen). Ett och samma utländska företag kan endast ha en filial registrerad i Sverige. Med filial avses i detta sammanhang endast den rättsliga formen vilket innebär att filialen bör kunna ha kontor och driva verksamhet på flera orter i anslutning till det fasta driftstället (prop. 1955:87 s. 54).

När anmälan har gjorts får också näringsverksamheten påbörjas (15 § 3 st. filiallagen). Om näringsverksamheten skulle ha påbörjats innan anmälan skett kan den som företräder filialen drabbas av sanktioner i form av vite (30 § 1 st. 1. filiallagen).

**"Svenskt
rättssubjekt"**

Filialen är inte ett eget rättssubjekt och är därför i princip underkastad den lagstiftning som gäller i det utländska företags hemland (prop. 1955:87 s. 54). För att skydda bl.a. svenska borgenärsintressen föreskrivs därför att utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare ska anses som svenska rättssubjekt vid bedömningen av om de i ett rättsförhållande, som gäller av dem i Sverige bedriven näringsverksamhet, lyder under svensk lag och av om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgörande (4 § 1 st. filiallagen).

Avregistrering

Det är betydligt enklare att upplösa en filial än ett dotterbolag. Grunderna för när avregistrering ska ske framgår av 18 och 20 §§ filiallagen.

När avregistrering har skett får det utländska företaget inte driva verksamhet i Sverige genom filialen såvida inte anstånd med avregistreringen har medgivits (21 § filiallagen).

Egen bokföring

Filialens tillgångar och skulder utgör en del av det utländska företagets förmögenhet. Filialen ska dock ha egen bokföring som är skild från det utländska företagets bokföring i övrigt (11 § filiallagen). Det är denna bokföring som ligger till grund för det utländska företagets beskattning i Sverige. Särskilda bestämmelser vad gäller filialens bokföring och revision finns i 11-13 §§ filiallagen.

En filial till ett utländskt företag ska följa BFL och god redovisningssed. Resultatet av filialens verksamhet beräknas enligt samma normer och principer som om filialen vore ett fristående svenskt företag verksamt i Sverige (jfr 14 § filiallagen).

Räkenskapsinformation – vare sig det är pappersdokument, mikroskrift eller maskinläsbara medier – ska som regel förvaras inom landet och bevaras under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Även den maskinutrustning med vars hjälp räkenskapsinformationen kan tas fram ska i normalfallet hållas tillgänglig inom landet (7 kap. 2 § BFL). Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed får verifikationer tillfälligt förvaras utomlands (7 kap. 3 § BFL). I prop. 1998/99:130 s. 271 sägs att det är främst två typsituationer som denna bestämmelse är avsedd för. Den ena situationen uppstår när en handling samtidigt fyller flera funktioner för ett företag t.ex. som bevis för både en affärshändelse och en fordran. I den andra situationen kan det av organisatoriska skäl vara naturligt att bokföring sker utanför Sverige, såsom i fallet när den bokföringsskyldige är en filial till ett utländskt företag. Genom ett dispensförfarande kan, om det föreligger särskilda skäl, SKV eller FI när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn tillåta att maskinläsbara medier förvaras utomlands (7 kap. 4 § BFL).

Filialer till företag med hemvist inom EES-området behöver, under vissa förutsättningar, inte upprätta och inge årsredovisning till PRV. Filialer till företag med hemvist utanför EES måste dock alltid göra detta. Skyldighet att upprätta årsbokslut gäller däremot såväl för filialer till utländska företag med hemvist inom EES som utom EES (14 § filiallagen).

Inkomstberäkning

Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att inkomsten för en filial som är hänförlig till ett fast driftställe ska beräknas med utgångspunkt i det fasta driftställets resultaträkning och inte efter någon schablonmässig fördelning av företagets totala inkomst. Även vid mellanhavanden med huvudkontoret ska inkomsten beräknas som om filialen utgjort ett fristående företag. Denna inkomst är i allmänhet densamma som kan antas ha bestämts med tillämpning av reglerna om god redovisningssed i affärsförhållanden. SKV är inte bunden av filialens bokföring utan får pröva om viss intäkt

bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64).

Det kan dock visa sig nödvändigt att fördela allmänna förvaltningsutgifter som samlats hos huvudkontoret och som ska fördelas på företagets olika delar efter någon schablonmässig grund.

Vid inkomstberäkningen får avdrag normalt göras för utgifter i filialens verksamhet oberoende av om uppgifterna har uppkommit hos huvudkontoret men är hänförliga till filialen.

Överföring av inventarier

Huvudkontor och dess filial är delar av samma juridiska person och någon civilrättslig äganderättsövergång kan därför inte ske av t.ex. inventarier som förs mellan företagsenheterna.

SKV har i PM 1994-06-23, dnr 126-94/901, besvarat frågor om hur inventarier bör kostnadsföras då de överförs från ett utländskt huvudkontor till en filial i Sverige. Inventarierna kan vara nyförvärvade av huvudkontoret eller nyttjade i huvudkontorets verksamhet under en tid men ännu inte helt avskrivna alternativt fullt avskrivna i företagets räkenskaper. I promemorian anser verket att ett belopp motsvarande värdeminskningens avdrag får kostnadsföras hos filialen om den använder inventarierna i sin helhet och dessutom har dispositionsrätten till dessa. Ett nytt avskrivningsunderlag kan inte anses uppkomma enbart av den omständigheten att inventarierna förts över från en del av företaget till en annan. Av detta följer att kostnadsföring motsvarande avskrivningsbelopp kan ske i den svenska filialen för den del av anskaffningsvärdet som kvarstår oavskrivet. Till detta värde bör också läggas ev. transport-, tull- och andra liknande kostnader som kan uppkomma vid överföringen av inventarierna till den svenska filialen.

En annan fråga i promemorian var om avdragsrätt som för omkostnad föreligger för en fiktiv hyra som debiteras en svensk filial från en annan del av det utländska företaget i det fall man överfört inventarier. SKV svarade att hyresdebitering mellan olika delar av samma företag kan jämföras med räntebetalning mellan huvudkontor och filial. Enligt praxis medges filialen inte avdrag för ränta på medel som ett huvudkontor i utlandet ställt till filialens förfogande. Om huvudkontoret däremot tagit upp ett externt lån för att användas i filialens verksamhet kan räntebetalningarna kostnadsföras och dras av i filialen. Lånet anses i en sådan situation ha tagits upp direkt av filialen. På samma sätt bör en hyreskostnad för inventarier anses som driftkostnad om dessa har anskaffats för att användas enbart i filialens verksamhet och kostnaden motsvarar huvudkontorets avskrivningar. Frågan kompliceras om någon egentlig hyra inte erläggs utan bara tas

upp som en kostnadspost i räkenskaperna. Avdraget i den svenska filialen bör vara detsamma oavsett om hyra tas ut eller kostnadsföring motsvarande avskrivningsbeloppet medges enligt samma princip som ovan.

Motsatsvis när en svensk juridisk person överför tillgångar från ett fast driftställe i utlandet till huvudkontoret i Sverige skulle man kunna beteckna överföringen som en "icke händelse". Eftersom huvudkontor och filial är samma juridiska person har tillgången hela tiden funnits inom det svenska beskattningsområdet. Tillämpning av skatteavtal förändrar ingenting i detta avseende. Vid exemptavtal ska visserligen tillgången inte redovisas vid taxeringen men tillhör enligt interna regler samma näringsverksamhet som övriga tillgångar. Frågan vilket ingångsvärde som ska användas vid ett metodbyte, från exempt- till creditmetoden, har avgjorts av RR i ett ärende om förhandsbesked (RÅ 1999 ref. 19). RR fastställde SRN:s beslut, i vilket nämnden kom fram till att marknadsvärdet ska anses utgöra anskaffningsvärdet.

Internprissättning

Vid felaktigheter i prissättningen mellan närstående företag kan den skattemässiga inkomstberäkningen korrigeras med stöd av 14 kap. 19 § IL. Denna regel ska dock inte tillämpas på transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer. Sådana transaktioner ska i stället korrigeras med stöd av de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst (prop. 1955:87 s. 64). Är det fråga om uttag av varor är bestämmelserna i 22 kap. 7 § IL tillämpliga. Uttaget beräknas då till marknadspris.

Gemensam eller särskild beräkning

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Detta innebär att inkomster från ett svenskt företags filialer i utlandet ska redovisas gemensamt med övrig inkomst i Sverige, vilket gäller även om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. För ett utländskt företags filial i Sverige gäller följande beträffande redovisningen. Endast en filial kan registreras i filialregistret, vilket beror på att filialen är en förlängd arm av den juridiska personen i hemlandet. Av 14 kap. 10 § IL kan inte utläsas annat än att även svenska fasta driftställen omfattas och detta oavsett om verksamheten är registrerad i filialregistret eller inte. Frågan om beräkningen ska vara gemensam eller särskild kompliceras av det faktum att det utländska företaget kan definieras antingen som utländskt bolag eller som annan utländsk juridisk person än utländskt bolag enligt bestämmelserna i 6 kap. 8 § IL.

Är företaget definitionsmässigt att hänföra till utländskt bolag innebär detta inga egentliga problem. All verksamhet i Sverige

redovisas då i en enda näringsverksamhet.

Är företaget däremot att betrakta som annan utländsk juridisk person än utländskt bolag kan två alternativ bli möjliga:

- Den utländska juridiska personen beskattas i sitt hemland,
- Den utländska juridiska personen beskattas inte, utan beskattning sker på delägar nivå.

Antag att ett utländskt företag både bedriver verksamhet i Sverige och i sitt hemland enligt följande exempel.

Exempel

- | | |
|---|--|
| 1) Utländsk juridisk person
(alla delägare hemmahörande
i utlandet) | 2) Utländsk juridisk person
(tre delägare varav två är
hemmahörande i Sverige) |
|---|--|

filial i Sverige
delägare i HB

filial i Sverige
delägare i HB

1) All inkomst redovisas i en enda näringsverksamhet eftersom delägarna är utländska. Filialen beskattas för hela inkomsten.

2a) Den utländska juridiska personen är ett skattesubjekt i sitt hemland. För alla delägarna sker redovisning i filialen för deras andel av all inkomst förvärvad i Sverige. Filialen beskattas för hela inkomsten som är förvärvad i Sverige med avdrag för den del som med stöd av 6 kap. 13-16 §§ IL ska delägarbeskattas (6 kap. 12 § IL).

2b) Den utländska juridiska personen är inte ett skattesubjekt i sitt hemland utan beskattning sker på delägar nivå. För den utländska delägaren sker redovisning i filialen för hans andel av all inkomst förvärvad i Sverige. Beträffande de svenska delägarna ska deras andel hänföras till samma näringsverksamhet som de övriga, men vid beräkning av den utländska juridiska personens inkomst ska vid beskattningen avdrag ske för den del som med stöd av 6 kap. 13-16 §§ IL ska delägarbeskattas (6 kap. 12 § IL). De svenska delägarna ska dessutom redovisa den inkomst som förvärvats i det andra landet. Beskattningsunderlaget i filialen blir således i detta fall 1/3 av inkomsten.

En fråga som då uppkommer är hur de svenska delägarnas andel av de olika inkomsterna som härrör från verksamheten ska bedömas vid indelningen i olika näringsverksamheter. Självständig näringsverksamhet utomlands ska alltid räknas som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL), vilket även gäller för inkomst från handelsbolag (14 kap. 13 § IL). Ska då, vid beräkning av de svenska delägarnas inkomst, en uppdelning ske mellan de inkomster som är förvärvade i Sverige och de som är förvärvade i

utlandet på så vis att tre näringsverksamheter uppkommer trots att det rör sig om inkomster från en och samma juridiska person? Antag att ett underskott finns i verksamheten i företagets hemland och att verksamheten från filialen och handelsbolaget i Sverige har gått med överskott. Föreligger då kvittningsrätt för delägaren mellan inkomsterna från Sverige och underskottet från utlandet? Klart torde vara att inkomsten från filialen kan kvittas mot huvudkontorets underskott, men hur är det med handelsbolagets inkomst? Är denna verksamhet att bedöma som en egen näringsverksamhet för delägaren? Eftersom alla inkomster och underskott i första hand läggs samman i en och samma juridiska person bör det vara fråga om en och samma näringsverksamhet i denna del för de svenska delägarna. Att lagstiftaren infört speciella regler för att löpande beskatta delägare i vissa utländska juridiska personer torde inte förändra detta synsätt.

Avveckling

En avveckling av filial föranleder uttagsbeskattning av skillnaden mellan försäljningspris och bokfört värde (22 kap. 5 § IL). Nettobehållningen av en i Sverige bedriven näringsverksamhet i form av filial tillfaller det utländska ägarföretaget direkt. Någon kupongskatt på hemtagen vinst utgår inte.

3.2.2.3 Dotterbolag

En utländsk koncerns svenska dotterbolag behandlas på samma sätt som andra aktiebolag som är bildade i Sverige. Reglerna avser den juridiska personen som sådan oavsett hur ägandeförhållandena ser ut.

3.2.3 Näringsverksamhet

Verksamhet från fast driftställe

En begränsat skattskyldig person beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet om den utövas från ett här beläget fast driftställe (3 kap. 17 § och 6 kap. 11 § IL). De grundläggande bestämmelserna för vad som är inkomst av näringsverksamhet finns i 15 kap. IL. Dessa bestämmelser ska dock ses mot bakgrund av den avgränsning av inkomstslaget som görs i 13 kap. IL.

En begränsat skattskyldig utländsk juridisk person är inte skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av andel i svenskt KB när andelen inte ingår som en tillgång i ett fast driftställe som den utländske juridiske personen har i Sverige (förhandsbesked från SRN från den 7 november 2002). Förhandsbeskedet överensstämmer med SKV:s uppfattning och har därför inte överklagats.

Egen näringsverksamhet

Oavsett om näringsverksamheten drivs som filial eller indirekt genom ett dotterbolag till ett utländskt moderföretag utgör verksamheten en egen näringsverksamhet. Filialformen innebär i sig

att ett fast driftställe uppkommer om affärsverksamheten helt eller delvis bedrivs från en stadigvarande plats (se vidare avsnitt 3.2.4).

Utländskt skadeförsäkringsföretag

Utländska skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige beskattas fr.o.m. 2003 års taxering enligt konventionell metod på samma sätt som verksamhet hos svenska skadeförsäkringsföretag (39 kap. 2 § 3 st. IL).

Äldre bestämmelser ska dock tillämpas i fråga om beskattningsår som börjat före ikraftträdandet. Vid övergången till konventionell beskattning ska tillgångar och förpliktelser tas upp till marknadsvärden (se övergångsbestämmelserna till SFS 2001:1185 punkten 2). Ett utländskt skadeförsäkringsföretag med hemvist i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering har rätt att begära konventionell beskattning redan från ett tidigare räkenskapsår eftersom en skattskyldig kan begära omprövning av ett taxeringsbeslut intill utgången av det femte året efter taxeringsåret (jfr RÅ 1999 ref. 58 och prop. 2001/02:42 s. 19 och 31).

Överlåtelse av försäkringsbestånd

Vidare finns i 39 kap. 12 § IL regler som innebär att om ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd tas över av ett annat försäkringsföretag ska det övertagande företaget inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation och inte påverka överlåtarens skattemässiga situation. I förtydligande syfte har regeln kompletterats med ett andra stycke varav framgår att detta förutsätter dels att det överlåtande företaget omedelbart före överlåtelsen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den verksamhet som det överlåtna försäkringsbeståndet hänför sig till, dels att det övertagande företaget omedelbart efter överlåtelsen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget besluttats för. För överlåtare och övertagare gäller dessutom att inkomsten inte får vara helt resp. helt eller delvis undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Försäkrings-sammanslutning genom general-representation

En försäkringssammanslutning består enligt 1 kap. 11 § LUFV av fysiska eller juridiska personer som utan solidariskt ansvar meddelar försäkringar. Begreppet avser främst den typ av sammanslutningar som är organiserade som försäkringsbörser där fysiska och juridiska personer bedriver försäkringsverksamhet i syndikat. Lloyd's i London är ett sådant exempel. Vid tillämpning av LUFV ska samtliga medlemmar i sammanslutningen som grupp anses som försäkringsgivare. En sammanslutning från ett EES-land ska, för etablering här i landet, göra detta genom en general-representation (1 kap. 12 § och 2 kap. 1 § LUFV). En sådan representation meddelar inte några försäkringar utan svarar för

försäkringsgivarens verksamhet i övrigt genom ombud här i landet (prop. 1997/98:141 s. 99). Ombudet ska förse med fullmakt att svara för försäkringsgivarna. Syndikaten är inte juridiska personer men har sin egen förvaltning och administration. Beskattningen avser de enskilda syndikatens svenska verksamhet och grundas på ett årsbokslut i den mån verksamhet bedrivs från fast driftställe här i landet. Beskattningen träffar således syndikatet som sådant och inte de enskilda medlemmarna. Bestämmelserna om utländska juridiska personer har gjorts tillämpliga på sammanslutningarna (6 kap. 8 § 2 st. IL).

Expansionsfond

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond (34 kap. 1-2 §§ IL). Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person (34 kap. 1 § 2 st. IL). Detta innebär att utländskt dödsbo inte kan utnyttja bestämmelserna om avsättning till expansionsfond för senare beskattningsår än dödsåret eftersom dödsboet därefter jämföras med utländskt bolag (jfr 4 kap. 3 § IL).

En enskild näringsidkares avdrag ska återföras bl.a. om han upphör med att bedriva verksamheten, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige p.g.a. ett skatteavtal eller om näringsidkaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret (34 kap. 16 § IL). Detsamma gäller delägare i svenskt handelsbolag (34 kap. 17 § IL). Överlåtelse av expansionsfond förutsätts ske till en obegränsat skattskyldig fysisk person (34 kap. 18 och 21 §§ IL). Överlåtelse får således inte ske till en person som är bosatt utomlands.

Räntefördelning

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får göra räntefördelning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet (33 kap. 1 § 1 st. IL). Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person (33 kap. 1 § 2 st. IL). En begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för ett positivt räntefördelningsbelopp (3 kap. 18 § 4 IL). För negativa räntefördelningsbelopp föreligger avdragsrätt i inkomstslaget kapital (3 kap. 20 § IL).

Upphovsmannakonto

En begränsat skattskyldig person har inte rätt till avdrag för avsättning till upphovsmannakonto (32 kap. 3 § IL).

Ackumulerad inkomst

Rätt till särskild skatteberäkning på ackumulerad inkomst föreligger oavsett var personen är hemmahörande, såvida den aktuella inkomsten är skattepliktig (jfr 66 kap. 1 § IL).

Särskild löneskatt -

Av 1 § SLPL framgår att den som utfäst en tjänstepension ska

pensionskostnader

betala särskild löneskatt. RR fastställde ett av SRN lämnat förhandsbesked, i vilket nämnden klargjorde att utländska arbetsgivare som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här i landet inte omfattas av reglerna i SLPL (RÅ 1999 not. 154).

3.2.4 Fast driftställe

2 kap. 29 § IL

DsB 1981:10, prop. 1986/87:30, SkU5, SFS 1986:1113

SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SFS 1990:650 f.

Begreppet *fast driftställe* är av stor betydelse vid bedömningen av svenskt skatteanspråk.

Definition

2 kap. 29 § IL

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- g) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och
- h) fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.

Om någon är verksam för en näringsverksamheten här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här.

Fast driftställe anses däremot inte finnas bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

**Anpassning till
OECD:s modell-
avtal**

Den interna beskattningsrätten bör om möjligt korrespondera med den som tillkommer Sverige enligt ingångna skatteavtal. Med hänsyn till att OECD:s modellavtal i allmänhet ligger till grund för de skatteavtal Sverige ingår med annan stat har den svenska definitionen av fast driftställe anpassats till den som finns i modellavtalet. Den beskrivs närmare i avsnitt 8.3.3.

**Vissa avvikelser
- entreprenader**

Vissa smärre skillnader förekommer dock:

I modellavtalet föreskrivs att ett entreprenadarbete ska pågå en minsta tid av tolv månader för att räknas som fast driftställe. I skatteavtal med andra länder kan kravet på att arbetet har en viss varaktighet understiga tolv månader eller t.o.m. saknas. I enlighet med vad ovan sagts har det ansetts mindre lämpligt att den in-

	terna beskattningsrätten avviker från den som skatteavtalen ger Sverige, varför någon tidsgräns inte ansetts erforderlig (2 kap. 29 § 2 st. g) IL).
- lagerfastighet	Enligt svensk rätt beskattas vissa inkomster som härrör från fast egendom i inkomstslaget näringsverksamhet. En verksamhet avseende fastigheter i Sverige kan undantagsvis bedrivas under sådana former att det skulle saknas ett fast driftställe i Sverige enligt definitionen i modellavtalet. Detta har motiverat att fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet uttryckligen tillförts den svenska definitionen av fast driftställe (2 kap. 29 § 2 st. h) IL).
- undantag från fast driftställe	I OECD:s modellavtal anges i artikel 5 punkten 4 att verksamhet av endast förberedande och biträdande art inte ger upphov till ett fast driftställe. En förutsättning är dock att innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande används för verksamhet av förberedande eller biträdande art. I skatteavtalen behandlas sådana frågor på skilda sätt. Det har inte ansetts nödvändigt att i den interna definitionen av fast driftställe reglera sådana undantag. Se avsnitt 8.3.3.
Svenskt dotterbolag	Ett svenskt dotterbolag till ett utländskt bolag anses inte utan vidare utgöra ett fast driftställe för moderbolaget. Dotterbolaget kan dock genom sin egen verksamhet bli ett fast driftställe för det utländska moderbolaget (beroende representant).

3.2.5 Royalty m.m.

3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL
Prop. 1981/82:10, SkU8, SFS 1981:1150

3 kap. 18 § 2 st. IL

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Motsvarande bestämmelse för juridiska personer finns i 6 kap. 11 § 2 st. IL.

Vad är royalty?

En ersättning som någon utger för rätten att nyttja till honom upplåten egendom brukar benämnas royalty. Materiella tillgångar kan bestå både av fast och lös egendom medan immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Bland immateriella tillgångar räknas upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent. Vad som avses med royalty i skatteavtalens mening definieras i

**Närings-
verksamhet**

royaltyartikeln (jfr artikel 12 punkterna 2 respektive 3 i OECD:s modellavtal och det nordiska skatteavtalet, se avsnitt 8.3.4).

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet (13 kap. 11 § IL). Under vissa, i bestämmelsen angivna, förutsättningar ska dock ersättning beskattas i inkomstslaget tjänst. För att royalty ska anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet krävs bl.a. att verksamheten ska vara yrkesmässigt bedriven (jfr 13 kap. 1 §). Vid bedömningen av yrkesmässigheten torde varaktigheten av royaltybetalningarna ha stor betydelse.

En royalty som utgår från en här i riket från fast driftställe bedriven näringsverksamhet är skattepliktig för mottagaren oavsett om denne själv bedriver näringsverksamhet i Sverige eller inte. Mottagaren anses nämligen delaktig i den verksamhet som bedrivs av utbetalarens näringsverksamhet och får därigenom ett eget fast driftställe i Sverige.

Varierande belopp

Kännetecknande för royalty är att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning (RÅ 1958 ref. 48). Ett engångsbelopp som betalas i förskott kan således inte utgöra royalty. Ersättningens totala belopp får nämligen inte vara känd på förhand. Detta utesluter inte att en i efterhand reglerad royalty utgörs av ett engångsbelopp. En engångsersättning som avlösning för framtida skyldighet att utge royalty har ansetts skattepliktig som intäkt av rörelse enligt den gamla ordningen (RÅ 1967 ref. 7). Om förskottsbetalningar går i avräkning mot i efterhand bestämd rörlig licensavgift har ersättningen ansetts utgöra royalty (RÅ 1947 ref. 34). Den omständigheten att det i royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. Fasta ersättningar anses inte utgöra royalty men likställs med royalty om de utgår periodvis.

**Upplåtelse,
ej överlåtelse**

Stadgandet avser upplåtelse och inte överlåtelse av en rättighet. Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid exempelvis finansiell leasing och avbetalningsköp. Vid överlåtelse av aktier har vederlag som bestämts att utgå med viss procent av det försålda bolagets omsättning ansetts som royalty (RÅ 1957 ref. 1). I senare rättsfall har emellertid betalningssättet inte varit avgörande vid bedömningen. I förhandsbeskedsärendet RÅ 1984 Aa 111 erlade ett aktiebolag vid förvärv av aktier ersättning i form av ett kontantbelopp, årlig livränta samt royalty under sex år. Royaltyn skulle ersätta säljaren för den know-how denne genom det sålda bolaget överfört till köparen. Storleken på royaltyn bestämdes uteslutande i förhållande till det köpande bolagets resultat. Det

som royalty betecknade beloppet ansågs dock i realiteten vara en del av köpeskillingen för aktierna i det sålda bolaget.

Kostnadsavdrag

Från skattepliktig royalty medges avdrag för till denna hänförliga kostnader i såväl Sverige som utlandet (jfr 16 kap. 1 § IL). Avdrag medges inte endast för direkta kostnader utan även för den del av mottagarens allmänna administrationskostnader som kan anses belöpa på royaltyn (RÅ 1940 ref. 45). I RÅ 1944 Fi 1125-1126 uppskattades dessa kostnader till 10 procent av royaltybeloppet i avsaknad av tillfredsställande utredning om kostnaderna från den skattskyldiges sida.

Definitiv källskatt

Kupongskatteutredningen föreslår i sitt betänkande, Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79), att nuvarande beskattningsregler för royaltybetalningar till utlandet slopas och ersätts av en definitiv källskatt. Enligt förslaget ska underlaget för den särskilda royaltyskatten utgöras av brutointäkten som mottagits från utbetalare i Sverige. Källskatten ska utgå med en skattesats på 20 procent. Förslaget motiveras bl.a. med att nuvarande system för beskattning av royaltybetalningar från Sverige till utomlands bosatta eller hemmahörande personer är ålderdomligt och behäftat med stora tillämpnings- och kontrollproblem. Ett tungt vägande skäl för att upprätthålla skattskyldigheten är att förhindra att royaltybetalningar annars skulle kunna användas för att i skatteundandragande syfte överföra vinster till lågskatteländer eller sådana länder som Sverige inte ingått skatteavtal med.

3.2.6 Utdelning

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig till statlig inkomstskatt för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening (3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL).

När det gäller fysiska personer blir bestämmelsen om beskattningen av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar bara intressant om utdelningen inte utgör inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Det torde knappast förekomma att begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet blir beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelning som inte hänför sig till fast driftställe eller fastighet i Sverige. Däremot kan det förekomma att de är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelningsinkomster i svenska handelsbolag. Även om sådana inkomster inte hänför sig till ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige ska de alltså beskattas här vid den statliga taxeringen (prop. 1999/2000:2 s. 60).

Kupongskatt

Kupongskatt tas ut på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag när

mottagaren av utdelningen är hemmahörande utomlands. Kupongskatten ersätter såväl inkomst- som förmögenhetsskatten.

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger när den utdelningsberättigade är en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige eller dödsbo efter sådan person eller är en utländsk juridisk person om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här. Utländsk juridisk person är dock inte skattskyldig för den del av utdelningen som enligt 6 kap. 13-15 §§ IL har beskattats hos delägaren till den utländska associationen i fråga (4 § 1 st. KupL).

Vidare är handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi skattskyldig till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här och som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig i Sverige (4 § 2 st. KupL). Frågor om kupongskatt behandlas närmare i avsnitt 5.3.

Skattefri utdelning

Om ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe kan det skattefritt ta emot utdelning på andelar som är knutna till driftstället under de förutsättningar som hade gällt om utdelningen i stället tagits emot av ett svenskt företag. Detta gäller ett utländskt bolag med fast driftställe i Sverige om det utländska bolaget hör hemma inom EES och motsvarar ett svenskt företag som inte ska ta upp utdelning på näringsbetingade andelar (24 kap. 15 och 20 §§ IL). Reglerna har anpassats till den nya lagstiftningen beträffande skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar och genom SFS 2003:224 flyttats till 24 kap. 13-16 §§ IL.

3.3 Beskattningsort

Fysisk person

Fysisk person taxeras i hemortskommunen och i annat fall i SKV region Stockholm i enlighet med bestämmelserna i 1 kap. 4 § och 65 kap. 3 § IL. Se vidare avsnitt 2.7 och 2.9.

Juridisk person

Juridisk person taxeras av SKV i den region inom vilken styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet ska fattas. Särskilda bestämmelser gäller dock för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering och dödsbo. Om behörig myndighet saknas, så som är fallet för utländsk juridisk person, ska taxering ske i SKV region Stockholm.

3.4 Deklarationsskyldighet m.m.

LSK innehåller regler om skyldighet att lämna uppgifter till led-

	ning för taxering enligt TL.
Deklarations-skyldighet	Deklarationsskyldigheten för fysiska och juridiska personer regleras i 2 kap. 2 § respektive 2 kap. 7 § LSK. Vid bedömningen av om deklarationsskyldighet föreligger ska hänsyn även tas till inkomst eller förmögenhet som enligt skatteavtal är helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige (2 kap. 8 § 2 st. LSK).
	Särskilda bestämmelser för näringsverksamhet finns i 3 kap. 5-9 §§ LSK.
Fåmansföretag m.fl.	Fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag samt enskilda näringsidkare som vid inkomstbeskattningen gjort avdrag för vissa utbetalningar som tillkommit mottagare i utlandet ska lämna uppgift i självdeklarationen om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land (3 kap. 23 § LSK). Detsamma gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 24 § LSK). Följande utbetalningar avses. – ränta med undantag av dröjsmålsränta, och – betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.
Kontrolluppgift	Kontrolluppgift avseende betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur ska lämnas även för enskilda näringsidkare och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 3 § LSK). Kontrolluppgift ska lämnas för den till vilken royaltyn eller avgiften betalas ut.
Skriftlig förbindelse	Utländska företag, som driver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK (13 kap. 1 §).

3.5 Internprissättning m.m.

14 kap. 19-20 §§ IL

SOU 1962:59
SOU 1964:29, prop. 1965:126, BevU43, SFS 1965:573
BRÅ PM 1980:3, prop. 1982/83:73, SkU18, SFS 1983:123
SOU 1997:2, prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1229
Artikel 9 i OECD:s modellavtal
Three Taxation Issues (1984)
Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)
Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and
Tax Administrations (1995)

Det ligger i sakens natur att själva intressegemenskapen i ett koncernförhållande kan ge upphov till andra hänsynstaganden än strikt affärsrättsliga vid affärer mellan företagen. Om verksamheten är uppdelad på två eller flera länder (multinationella företag) och dessutom mycket integrerad skapar detta ytterligare svårigheter att på nationell nivå söka fastställa ett så rättvisande skattemässigt resultat som möjligt för respektive verksamhet. Samtidigt är det angeläget att en gemensam syn på detta område utvecklas hos skattemyndigheterna i olika länder för att undvika dubbelbeskattning som kan hämma den fria rörligheten av varor, tjänster och kapital. Det är också viktigt att förhindra total skattefrihet som kan medföra att konkurrensneutraliteten på olika marknader sätts ur spel.

Skatteöverväganden kan avse såväl prissättningen vid affärer mellan berörda koncernföretag som karaktären på de betalningar som sker företagen emellan. Multinationella företag är vanligtvis intresserade av den totala nettoinkomsten efter skatt men denna kan påverkas av att royalty, kostnadsersättningar, serviceavgifter, vinster genom interna försäljningar eller utdelningar från dotterbolag etc. behandlas på skilda sätt i de olika staternas skattesystem och enligt förekommande skatteavtal. Andra faktorer som inte styrs av beskattningen men som kan inverka på internpriserna är offentliga påbud, som t.ex. pris- och valutaregleringar samt aktieägarnas krav på förräntning av insatt kapital. Det ska även framhållas att en koncerns olika delar sinsemellan kan uppträda mer eller mindre självständigt och att dotterbolagschefer ofta har ett eget intresse av att koncerninterna affärer sker på marknadsmässiga villkor för att hävda företagets relativa ställning inom koncernen.

3.5.1 Korrigeringsprinciper

3.5.1.1 Allmänt

Armlängds-

Det i internationella sammanhang mest förespråkade sättet att

principen

upprätthålla en godtagbar standard vid affärer inom en företagsgrupp är armlängdsprincipen (the arm's length principle). Den utgår från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore fristående, på armlängds avstånd, från de andra företagen vid en bedömning av affärer som äger rum inom gruppen ("the separate entity approach"). Bland OECD:s medlemsländer råder enighet om att armlängdsprincipen ger det teoretiskt bästa resultatet eftersom den söker upprätthålla en standard som nära ansluter till marknadsmässiga förhållanden. Har företagen i sina interna affärsrelationer använt en prissättning som avviker från denna norm kan effekten därav komma att ifrågasättas och inkomsterna justeras. Principen som sådan är också allmänt accepterad av företrädare för näringslivet. Armlängdsprincipen kan dock vara komplicerad att tillämpa i det enskilda fallet och den har blivit kritiserad för att den inte beaktar effektivitetsvinster inom koncerner och för de problem som uppkommer vid exempelvis värdering av immateriella tillgångar. Inom OECD är dock uppfattningen att de metoder som bygger på armlängdsprincipen successivt kan utvecklas och förbättras i takt med vunna erfarenheter från medlemsländerna.

Globala metoden

En metod som har förkastats av OECD innebär att det görs en fördelning av ett multinationellt företags världsinkomst mellan de länder inom vilka koncernen har verkat efter en i förväg bestämd formel. Ett sådant sätt att bestämma beskattningsunderlaget i respektive land brukar benämnas den globala metoden (unitary taxation). Det finns flera olika beräkningssätt men gemensamt för metoden är att den ofta väger in faktorer som omsättning, tillgångar eller lönesumma. En svårighet med detta beräkningssätt är att varje land kan ha utformat sin egen formel. Den kan ge ett godtyckligt resultat och leda till en benägenhet att bortse från såväl marknadsförhållanden som specifika förhållanden i de enskilda företagen. Det har hänt att multinationella företag blivit beskattade, trots att verksamheten i själva verket varit förlustbringande. Den globala metoden används fortfarande i vissa delstater inom USA.

3.5.1.2 Den svenska korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL

För svenskt vidkommande ger 14 kap. 19 § IL uttryck för armlängdsprincipen. Regeln är ett komplement till de allmänna bestämmelserna i 14 kap. och de närmast följande kap. i IL för beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Förhållandet till andra regler för inkomstberäkningen

Frågan hur korrigeringsregeln förhåller sig till de allmänna principerna för inkomstberäkningen är inte reglerad i lagstiftningen. RR har i dom den 21 januari 2004, mål nr 1380-2000, uttalat att regeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden

som har företrädare framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat. Det kan nämnas att RR i RÅ 1994 ref. 85 har använt reglerna om omkostnadsavdrag för bidrag till utländska närstående företag medan korrigeringsregeln skulle tillämpas på ett svenskt bolags underlåtenhet att fakturera ett finskt intressebolag för hyres-, leasing- och royaltybetalningar.

Korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL

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.

I 25 kap. 8 § finns bestämmelser om att det belopp som resultatet skall ökas med i vissa fall skall behandlas som en kapitalvinst.

14 kap. 19 § 2 st. IL hänvisar till en bestämmelse i reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Stycket har upphört att gälla den 1 juli 2003 med hänsyn till att nämnda regler avskaffats. Ändringen tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003 (SFS 2003:224).

Ekonomisk intressegemenskap

Av 14 kap. 20 § IL framgår att ekonomisk intressegemenskap enligt armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL 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.

Regelns syfte är således att vid beskattningen korrigera ett för lågt redovisat resultat i Sverige till följd av en felaktig prissättning vid affärer med närbesläktade kontrahenter utomlands. Regelns tillämplighet bygger på att ett antal rekvisit är uppfyllda i det enskilda fallet.

Olika rättssubjekt

1) Det ska röra sig om ett *avtalsförhållande* mellan olika rättssubjekt, vilket innebär att regeln inte är tillämplig på transaktioner mellan ett huvudkontor och dess filial eftersom dessa enheter är delar av ett och samma företag. Bolaget kan ju inte så att säga "sluta avtal med sig själv". Detta gäller givetvis även då ett svenskt företags filial är belägen i ett land med vilket Sverige träffat s.k. exemptavtal.

Utagsbeskattning	Utagsbeskattning kan emellertid, enligt 22 kap. 5 § IL, aktualiseras om inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett nytt eller ett ändrat skatteavtal. Detsamma gäller om en tillgång förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal (se avsnitt 3.1.5.1).
Svensk näringsidkare	2) Den i Sverige hemmahörande parten ska vara <i>näringsidkare</i> . Något motsvarande krav ställs inte på den utländske parten. Uttrycket näringsidkare är ett vidsträckt begrepp som omfattar varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art.
Näringsverksamhet	Aktiebolag och ekonomiska föreningar redovisar numera all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket medfört att regeln efter 1990 års skattereform har erhållit ett vidare men mer naturligt tillämpningsområde. Detta har medfört att rättsfallet RÅ 83 1:13 inte längre är relevant. För fysisk person som driver näringsverksamhet torde korrigeringsregeln inte vara tillämplig på annan inkomst än inkomst av sådan verksamhet. Särskilda bestämmelser om beskattning i inkomstslaget kapital finns i 53 kap. 6-8 §§ IL om fysisk person överlåter tillgångar till underpris till bl.a. närbesläktade utländska juridiska personer.
Utländsk part ej skattskyldig	3) Den utländske parten ska inte vara <i>skattskyldig här</i> för den inkomst denne tillförts på grund av den felaktiga prissättningen.
Fast driftställe i Sverige	Genom att ett utländskt företag är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från här beläget fast driftställe kan en inkomst som förs över från det fasta driftstället till det utländska företaget inte sägas ha överförts till någon som inte är skattskyldig för den här i riket. I prop. 1955:87 till dåvarande lagen om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket, uttalade föredragande statsrådet (s. 64) att korrigeringsregeln inte skulle tillämpas för att korrigera felaktigheter vid transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer utan sådana skulle i stället åtgärdas med stöd av de allmänna reglerna för beräkning av beskattningsbar inkomst.
Royaltyersättningar	En i utlandet hemmahörande mottagare av royaltyersättning från Sverige är skattskyldig enligt svensk intern rätt (3 kap. 18 § 2 st. och 6 kap. 11 § IL. Detta medför att korrigeringsregeln inte är tillämplig i ett sådant fall. Regeln är däremot tillämplig på det motsatta fallet, t.ex. vid royaltybetalning från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag. En annan sak är att Sverige i ett stort antal av de skatteavtal som

träffats med andra länder har avstått från beskattningsrätten till royaltybetalningar till förmån för den stat där mottagaren har sitt hemvist. Av 14 kap. 19 § IL framgår numera uttryckligen att regeln är tillämplig i det fallet.

Att den del av en betalning som avviker från marknadsmässig royalty kan vara att betrakta som annat än royalty framgår av avsnitt 8.3.4 under artikel 12.

Beviskrav

4) Det ska på *sannolika skäl* antas att den felaktiga prissättningen beror på *ekonomisk intressegemenskap* mellan parterna. Detta grundläggande beviskrav måste det allmännas företrädare alltid iaktta innan en inkomstkorrigering kan vidtas.

Regeln var mycket kontroversiell när den infördes och i de ursprungliga förarbetena uttrycktes farhågor över dess tillämpning. Vid utformningen av regeln krävdes också att inkomstberäkningen "uppenbarligen" varit felaktig och att denna lett till en "avsevärt" lägre redovisad vinst. Dessutom ansågs regeln endast vara tillämplig på inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag.

Särskild försiktighet

Vid en modifiering av regeln år 1965 ansågs det motiverat att bättre bringa den i överensstämmelse med innehållet i skatteavtalen för att fullt ut kunna utnyttja de befogenheter avtalen tillskrev Sverige. Uttrycken "uppenbarligen" och "avsevärt" avskaffades därför och det gjordes klart att regeln också var tillämplig på transaktioner mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. I sistnämnda hänseende föreskrevs dock i anvisningarna till korrigeringsregeln i dåvarande 43 § 1 mom. KL ett krav på att SKV skulle iaktta *särskild försiktighet* vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunde påverka prissättningen i sådana fall. Orsaken härtill var att sannolikheten för att det förelåg en otillbörlig vinstdisposition ansågs större vid transaktioner mellan utländska moderbolag och svenska dotterbolag än vid det omvända förhållandet. I betänkandet SOU 1964:29 uttalade Skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m. följande (s. 115):

Den låga prissättningen kan vara nödvändig för att möjliggöra för dotterbolaget att bygga upp en marknad i utlandet, och dotterbolaget redovisar kanske trots de låga inköpspriserna inte några vinster. Detta gäller framför allt under uppbyggnadsskedet. I den mån den låga prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader kan någon erinran mot prissättningen inte göras. Moderbolaget skulle haft samma kostnader, om försäljningen skett utan dotterföretaget såsom mellanhand.

Det har visat sig vara svårt att på grund av sekretessbestämmelser få fram uppgifter om ägarförhållanden till företag i framför allt lågskatteländer. Vid 1983 års ändring av korrigeringsregeln mildrades därför kravet på SKV i detta hänseende.

Föredragande statsrådet uttalade bl.a. följande i prop. 1982/83:73 s. 11 f.:

Sannolika skäl

Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra sannolika skäl för att intressegemenskap skall föreligga bör den oriktiga prissättningen som sådan kunna utgöra en indikation för att intressegemenskap råder. Det är dock inte tillräckligt att bara konstatera eller göra sannolikt att intressegemenskap föreligger; det måste också finnas ett samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen. Det kan nämligen förekomma att till synes "felaktig" prissättning beror på annat än intressegemenskap. Jag tänker exempelvis på fallet då ett företag vill introducera en vara på en ny marknad eller liknande fall. Det är då vanligt att företaget, i varje fall under en kortare tid, tillämpar en prissättning på varan som inte ger tillräcklig vinst eller full kostnadstäckning. Det kan också förekomma att en vara på en marknad måste säljas till lägre pris än på en annan, beroende på konkurrenssituationen. I sådana fall skall alltså ingen inkomstjustering ske. I det framlagda förslaget har bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap i princip lagts på näringsidkaren. Detta är naturligt, eftersom denne bör ha lättare än skattemyndigheterna att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse. Härvid bör enligt min mening skattemyndigheterna acceptera att priserna kan variera från marknad till marknad utan att detta nödvändigtvis beror på intressegemenskap. Jag vill alltså betona, att en viss försiktighet måste iakttas vid de jämförelser som här kan komma i fråga. I nuvarande stycke 2 av anvisningarna till 43 § KL finns en erinran om att särskild försiktighet skall iakttas vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag så att prisjustering inte äger rum i de fall avvikelser beror på affärsmässiga skäl. Med hänsyn till den uppmjukning av det allmännas bevisskyldighet som jag nu föreslår i 43 § 1 mom. KL bör nämnda stycke utgå. Bevisituationen blir alltså i fortsättningen densamma för alla näringsidkare.

Bevisbördan

Sammanfattningsvis kan en vid första påseende oriktig prissättning antas vara föranledd av att intressegemenskap råder mellan parterna. SKV har därmed fullgjort sin primära bevisskyldighet. Näringsidkaren kan då antingen göra gällande att intressegemenskap inte råder, varigenom den nämnda presumtionen inte föreligger, eller visa att den till synes oriktiga prissättningen inte beror på intressegemenskapen utan är motiverad av affärsmässiga skäl, dvs. att han agerat i enlighet med armlängdsprincipen. Bevisbördan för att prissättningen beror på annat än intressegemenskap åvilar näringsidkaren.

Det krav på särskild försiktighet vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag som tidigare fanns i anvisningarna till korrigeringsregeln togs således bort. När det betonas att viss försiktighet ska iakttas sker detta i samband med ett konstaterande att prissättningen är beroende av en mängd olika faktorer och att priserna kan variera från marknad

Företagens medverkan i utredningen

till marknad utan att prisavvikelsen i det enskilda fallet nödvändigtvis behöver bero på intressegemenskap (se avsnitt 3.5.2.2).

Det torde således vara svårigheten att fastställa ett rättvisande marknadspris som bör föranleda försiktighet.

En fråga som nära sammanhänger med bevisbördan är företagens skyldighet att lämna erforderliga uppgifter under SKV:s utredningsfas. Föredragande statsrådet underströk i prop. 1965:126 (s. 60) att det förhållandet, att bevisbördan för oriktig prissättning i princip lagts på taxeringsmyndigheterna, inte fritar företagen från att lämna den information som krävs vid utredningen.

OECD:s synpunkter på företagens medverkan i en prissättningsutredning finns nedan i avsnitt 3.5.1.5.

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) framhöll KRNS följande om bevisbördans placering och företagens medverkan vid en internprissättningsutredning:

Vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL i den lydelse, som lagrummet hade under de beskattningsår det nu gäller, är det det allmänna som primärt har bevisbördan för att de förutsättningar, som stadgandet uppställer för korrigering av den skattskyldiges inkomst, är uppfyllda. Beviskravets styrka är den som allmänt gäller i skattemål. Vid den närmare bedömningen blir bevisbördans fördelning mellan det allmänna och den enskilde i viss mån nyanserad. Såsom framgår av förarbetena till bestämmelsen medför den omständigheten, att bevisbördan i princip ligger hos taxeringsmyndigheterna, inte att företagen fritas från skyldigheten att lämna de upplysningar och det material som behövs för bedömningen av om paragrafen är tillämplig. Underlåter den skattskyldige utan godtagbara skäl att uppfylla denna uppgiftsskyldighet kan detta enligt kammarrättens mening lända honom till nackdel vid bevisbedömningen.

Enligt föredragande statsrådets uttalande i prop. 1982/83:73 var avsikten med ändringen av korrigeringsregeln år 1983 att sänka det allmännas bevisskyldighet så att bevissituationen blev densamma för alla näringsidkare. Det finns således anledning anta att beviskravets styrka vid tillämpning av korrigeringsregeln är den som allmänt gäller för skattemål. Detta bör gälla såväl SKV:s primära bevisbörda för oriktig prissättning som näringsidkarens invändningar om t.ex. kompenserande inslag vid prissättningen.

Vidare riskerar, enligt KR, en näringsidkare som utan anledning undandrar sig att lämna relevanta uppgifter att bli negativt behandlad i bevishänseende. KR:s uppfattning ansluter nära till vad föredragande statsrådet anfört såväl i prop. 1965:126 som i prop. 1982/83:73.

Regeringen har givit SKV i uppdrag att göra den utredning som behövs för att införa regler om informations- och dokumentationsskyldighet avseende prissättning av internationella företags

koncerninterna transaktioner. Uppdraget har redovisats i RSV Rapport 2003:5, Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser.

Svensk rättspraxis

Vid tolkning av rättspraxis bör beaktas att så gott som samtliga avgöranden av RR avser tillämpningen av korrigeringsregeln i den lydelse lagrummet hade efter lagändringen 1965, men före ändringen år 1983. Rättsfallen har dessutom oftast avsett konstellationen svenska moderbolag – utländska dotterbolag, för vilka särskild försiktighet föreskrevs i den tidigare versionen av korrigeringsregeln.

3.5.1.3 En jämförelse med korrigeringsregeln i OECD:s modellavtal

Artikel 9 i OECD:s modellavtal innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Artikeln har i den svenska översättningen av 1977 års modellavtal följande lydelse.

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttas följande.

Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

Materiella skillnader

I materiellt hänseende är den interna korrigeringsregeln mer begränsad än motsvarande regel i modellavtalet och många skatteavtal. Exempelvis omfattar som nämnts den svenska korrigeringsregeln inte filialfall, vissa royaltybetalningar och inte heller underkapitalisering. Modellavtalets motsvarighet torde däremot omfatta samtliga dessa typer av transaktioner.

3.5.1.4 OECD-rapporter

Riktlinjer från OECD

I skatteavtalen finns i allmänhet korresponderande regler som bygger på den nämnda armlängdsprincipen. Till hjälp vid tolkning av artikel 9 i OECD:s modellavtal har skattekommittén (CFA) inom OECD tidigare givit ut rapporterna *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) och *Three Taxation Issues* (1984). Båda finns i svensk översättning från år 1987 respektive år 1991.

1995 års riktlinjer

På grund av utvecklingen inom internprissättningsområdet hos vissa medlemsstater inom OECD, speciellt i USA, inleddes under 1994 en översyn av tidigare utgivna rapporter. I juni 1995 antog CFA de första fem kapitlen i *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, fortsättningsvis benämnda riktlinjerna. Dessa har för närvarande följande innehåll.

	Glossary	(Ordlista)
Kapitel I:	The Arm's Length Principle	(Armlängdsprincipen)
Kapitel II:	Traditional Transaction Methods	(Traditionella metoder)
Kapitel III:	Other Methods	(Övriga metoder)
Kapitel IV:	Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes	(Administrativa sätt att undvika och lösa internprissättningsstvister)
Kapitel V:	Documentation	(Dokumentation)
Kapitel VI:	Special Considerations for Intangible Property	(Speciella överväganden beträffande immateriella tillgångar)-
Kapitel VII:	Special Considerations for Intra-Group Services	(Speciella överväganden beträffande koncerninterna tjänster)
Kapitel VIII:	Cost Contribution Arrangements	(Arrangemang för kostnadsfördelning)

Bilagor med bl.a. riktlinjer om Advance Pricing Arrangements och exempel som illustrerar beräkningen av ett restvärde vid tillämpningen av vinstfördelningsmetoden (se avsnitt 3.5.3) och värdering av immateriella tillgångar.

Avsikten är att riktlinjerna ska utökas med ytterligare avsnitt beträffande områden inom vilka behov av vägledning anses stort. Exempel på ämnen som kan förväntas bli uppmärksammade är fasta driftställen, underkapitalisering, lån, särskilda branscher som banker och försäkringsbolag samt frågor om s.k. global trading.

Riktlinjernas syfte

Riktlinjerna tjänar flera syften. De ska bl. a.

- hjälpa multinationella företag och skattemyndigheter genom att ge vägledning och metoder för att lösa internprissättningsfall,
- bidra till att lösa internprissättningsfall vid ömsesidiga över-

enskommelser och vid eventuella skiljeförfaranden,

- användas när en korresponderande justering sker enligt artikel 9 p. 2 i OECD:s modellavtal.

Följsamhet

OECD:s medlemsstater liksom de multinationella företagen uppmanas att följa riktlinjerna. OECD:s harmoniseringssträvanden medför att risken för dubbelbeskattning minskar. RR har i Shell- domen (se avsnitt 3.5.9) uttalat att 1979 års rapport visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med korrigeringsregeln, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller.

OECD har i 1998 års rapport om Harmful Tax Competition uppmanat medlemsstaterna att följa riktlinjerna och därigenom avstå från underlåta att tillämpa dem på ett sätt som skulle kunna medföra skadlig skattekonkurrens.

3.5.1.5 Dokumentation

Företagens medverkan

OECD framhåller att även om skattemyndigheterna har bevisbördan för att prissättningen avvikit från armlängdsnormen förtar det inte den skattskyldige att lämna relevant dokumentation över sin prissättning. Riktlinjerna tar upp de krav skattemyndigheterna kan ställa på företagen i detta hänseende. Kapitlet lämnar också vägledning till företagen vilken typ av dokumentation som är mest betydelsefull när det gäller att visa att företaget tillämpar armlängdspriser.

Ett viktigt påpekande som görs är att företagen bör bestämma internpriset för en viss transaktion i enlighet med armlängdsprincipen baserad på den information som var tillgänglig vid transaktionens genomförande. Detta innebär att de skattskyldiga bör överväga om prissättningen är godtagbar för skatteändamål innan transaktionen genomförs. OECD anser att prissättningen bör ske med utgångspunkt i samma sunda affärssed som präglar företagets övriga affärsbeslut. Detta innebär att det kan förväntas att företaget upprättar eller åberopar särskilt material angående prissättningen, dvs. en skriftlig internprissättningspolicy (punkt 5.4). En sådan policy kan innehålla en beskrivning och analys av koncerntransaktioner i förhållande till jämförelsetransaktioner samt en motivering till vald prissättningsmetod.

OECD påpekar emellertid att kravet på dokumentation bör ställas i relation till kostnaden för att ta fram denna. I riktlinjerna uppmanas också skattemyndigheterna och företagen att samarbeta när det gäller dokumentationsfrågor. Detta för att undvika överdrivna dokumentationskrav respektive information som inte är

relevant för bedömning av prissättningsfrågor.

Under p. 5.17 i riktlinjerna redovisas vilken grundläggande information som behövs för att göra det möjligt att analysera prissättningen, t.ex.:

- vilka företag som är involverade i den granskade transaktionen,
- vilka funktioner som utövas inom respektive företag,
- tillgängliga uppgifter om oberoende företag som bedriver liknande verksamhet och företar likartade transaktioner.

Ytterligare information om den undersökta transaktionen som kan behövas är t.ex.:

- dess beskaffenhet och inneboende förutsättningar,
- hur produkter och tjänster förs mellan berörda företag,
- de ekonomiska villkor som ligger till grund för transaktionen,
- anläggningstillgångar som använts för transaktionen,
- ev. förändringar eller omförhandlingar av gällande avtalsvillkor.

I p. 5.18 beskrivs vilken typ av information som kan vara nyttig att känna till beträffande *varje företag* som ingår i den undersökta transaktionen. Denna kan bestå i t.ex.:

- I en beskrivning av verksamheten,
- II en beskrivning av organisationsstrukturen,
- III en beskrivning av företagets ägarstruktur,
- IV uppgifter om omsättning och operativt rörelseresultat för de senaste åren,
- V omfattningen av den skattskyldiges transaktioner med utländska koncernföretag, t.ex. varuförsäljning, tillhandahållna tjänster, hyra (leasing) av materiella tillgångar, nyttjande och överföring av immateriella tillgångar samt räntevillkor på koncerninterna lån.

3.5.2 Tillämpning av armlängdsprincipen

3.5.2.1 Inledning

Vid taxeringen av företag som ingår i en multinationell koncern möter skatteförvaltningen en rad frågor. Utredningsläget är ofta mycket komplicerat och materialet är regelmässigt både om-

fattande och svåråtkomligt. Ett allmängiltigt problem är att fastställa ett armlängdspris vid affärer som inte förekommer mellan andra företag än koncernföretag. En komplikation av annat slag är att bedömningen i andra länder kan avvika från den som SKV gör och att en inte önskvärd internationell dubbelbeskattning därvid kan uppkomma.

Vid en analys av internpriser är det nödvändigt att transaktioner med närstående företag bedöms utifrån det slag av transaktion som det är fråga om.

I nedanstående framställning har indelningen gjorts enligt följande:

- varor,
- tjänster,
- finansiella transaktioner,
- hyra, leasing,
- immateriella tillgångar.

I samband med att en huvudprestation utförs tillkommer ofta kompletterande tjänster. I de fall dylika biprestationer ingår i en transaktion bör dessa normalt bedömas utifrån vad som gäller för huvudprestationen.

3.5.2.2 Armlängdsprincipens tillämpning

I det första kapitlet av riktlinjerna finns en allmän genomgång av hur armlängdsprincipen bör tillämpas. Denna beskrivning är mer omfattande än i 1979 års rapport. Nedan tas de viktigaste punkterna upp.

Analys av jämförbarhet

Tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från transaktioner mellan närstående parter som ska jämföras med transaktioner som förekommer mellan oberoende parter. För att en jämförelse ska kunna ske bör de specifika karakteristiska särdragen vara tillräckligt jämförbara. Om det finns prispåverkande skillnader mellan transaktionerna kan en jämförelse ändå ske, förutsatt att skillnaderna kan beräknas med någorlunda säkerhet.

För att varuförsäljningar ska kunna jämföras måste varorna ha omsatts på marknader som är jämförbara och att hänsyn tagits till kvantitets- och kvalitetsskillnader. Viktiga särdrag för varor är bl.a. varans form, utseende, kvalitet, kvantitet, utbud och tillgänglighet.

När det gäller tjänster bör dessa vara av likartat slag och tillhandahållna i ungefär samma mängd för att en jämförelse ska

kunna ske.

Hänsyn kan vidare behöva tas till om någon speciell affärsstrategi tillämpats beträffande de undersökta transaktionerna, t.ex. marknadsbearbetningsstrategier.

Funktionsanalys

OECD menar att det ekonomiska resultatet vid affärer mellan oberoende företag är en avspeglning av de funktioner (inkluderat de tillgångar och den risk som ingått) som varje företag utför och bidrar med. Därför bör man på liknande sätt undersöka vilka funktioner som varje part i närståendetransaktioner har bidragit med. Konkret försöker man i en funktionsanalys identifiera och jämföra de ekonomiskt mest betydelsefulla aktiviteterna och åtagandena som utförs av oberoende företag respektive hos närstående företag. Att analysera kontraktsvillkor utgör t.ex. en del av en funktionsanalys. I avsnitt 3.5.3 redovisas hur en funktionsanalys kan genomföras.

Godtagande av faktiska affärshändelser

Skattemyndigheten bör givetvis i normalfallet utgå från de faktiskt företagna transaktionerna och lägga dessa till grund för en jämförelse med en transaktion mellan oberoende företag. Avvikelse från denna grundprincip kan dock ske i två speciella fall. För det första när den ekonomiska innebörden av en transaktion avviker från dess form, t.ex. när ett lån i realiteten utgör eget kapital. För det andra när innebörd och form visserligen överensstämmer med varandra men där närståendeavtalet, sett i sin helhet, avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och rationellt sätt, skulle ha överenskommit och att dessa åtgärder i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett korrekt armlängdspris.

Paketöverenskommelser

I affärslivet förekommer inte sällan att ett avtal samtidigt omfattar flera olika slag av prestationer, s.k. paketöverenskommelser (package deal). Utgångspunkten i riktlinjerna är att man i första hand bör dela upp transaktionerna på olika delprestationer för att utifrån dessa bedöma prissättningen. Om detta inte är möjligt, därför att de olika delarna hör samman, får man behandla kombinationsavtalet som en enhet. Som exempel nämns långtidskontrakt avseende leverans av varor eller tjänster tillsammans med rätten att utnyttja en immateriell tillgång.

Armlängdsintervall

OECD framhåller att internprissättning inte utgör någon exakt vetenskap. Detta innebär i många fall att en prissättningsutredning kan resultera i ett intervall av värden, där alla värden är lika tillförlitliga. Riktlinjerna lämnar inget besked hur stort detta intervall kan vara. Det framhålls dock att man bör bortse från värden som markant avviker från övriga värden då detta kan tyda på att dessa bygger på data som inte är helt tillförlitliga.

Användandet av data från flera år	För att erhålla en så fullständig bild som möjligt av fakta och omständigheter angående prissättningen mellan närstående företag är det ofta nödvändigt att ta del av data och information både från det granskade året och tidigare år, jfr RR:s ställningstagande och diskussion i RÅ 1991 ref. 107 angående beskattningsårets slutenhet, se avsnitt 3.5.9.
Upprepade förluster	Det kan finnas skäl för skattemyndigheterna att granska koncerner där vissa företag ständigt redovisar förluster samtidigt som andra koncernföretag redovisar vinst. Förlusterna kan i vissa fall vara ett resultat av en medveten affärsstrategi t.ex. när ett företag tillämpar låga priser i en strävan att ta marknadsandelar eller slå sig in på en ny marknad.
Andra faktorer	Generellt bör hänsyn tas till annan lagstiftning som påverkat prissättningen på den aktuella marknaden, t.ex. vid priskontroll eller valutareglering. Prissättning på varor är inte bara intressant för skatteändamål utan också för tulländamål. Den prissättning som används för tulländamål kan ibland vara användbar vid armlängdsbedömningar och kanske speciellt den information om den granskade transaktionen som tullmyndigheten har tillgång till. Emellertid måste man beakta att tullvärderingen bygger på andra regler än vad som gäller i skattesammanhang.
Transaktionsbaserade metoder	3.5.2.3 De traditionella transaktionsbaserade metoderna När internpriser analyseras med utgångspunkt i armlängdsprincipen rekommenderar OECD först och främst tre traditionella transaktionsbaserade metoder eftersom de anses vara det mest direkta sättet att fastställa ett armlängdspris. I förhållande till 1979 års rapport har riktlinjerna utökats med en exemplifiering av metodernas tillämplighet. I avsnitt 3.5.3 beskrivs nedanstående metoder ur praktisk synvinkel.
Marknadsprismetoden	<i>Marknadsprismetoden</i> (comparable uncontrolled price method) utgår från marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter osv.
Återförsäljningsprismetoden	<i>Återförsäljningsprismetoden</i> (resale price method) är en indirekt metod för att fastställa marknadspriset på grundval av ett slutligt försäljningspris till en oberoende part, från vilket avdrag görs för kostnader och ett marknadsmässigt vinstpåslag.
Kostnadsplusmetoden	<i>Kostnadsplusmetoden</i> (cost plus method) är likaledes en indirekt metod som utgår från kostnaden att producera eller köpa varan, tjänsten el. dyl. med tillägg för varje koncernleds kostnader och ett marknadsmässigt vinstpåslag.

3.5.2.4 Övriga metoder

Vinstmetoder

Det är ibland nödvändigt att tillgripa andra lämpliga beräknings-sätt vid en utredning om internpriser, förutsatt att de står i överensstämmelse med armlängdsnormen. Ibland kan det visa sig att de traditionella transaktionsbaserade metoderna inte är framkomliga eller att de behöver verifieras med ytterligare någon metod. I detta syfte har OECD i riktlinjerna infört två nya metoder, som gemensamt kallas transaktionsbaserade vinstmetoder.

Tanken är att dessa metoder ska användas som en sista utväg när de traditionella metoderna inte kan användas av olika orsaker.

Vinstfördelningsmetoden (PSM)

Den ena, vinstfördelningsmetoden (the profit split method, PSM) innebär att en intern koncernvinst som uppkommit vid en koncerntransaktion fördelas mellan berörda koncernföretag på ett ekonomiskt välgrundat sätt.

Nettomarginalmetoden (TNMM)

Den andra vinstmetoden som OECD har accepterat kallas nettomarginalmetoden (the transactional net margin method, TNMM) och innebär att ett företags nettovinstmarginal som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag relateras till en bas (t.ex. kostnader, omsättning och tillgångar).

Rangordning mellan metoderna

Transaktionsbaserade metoder har företräde framför vinstmetoderna. Bland de transaktionsbaserade räknas marknadsprismetoden som huvudmetod, eftersom den utgör den mest direkta tillämpningen av armlängdsprincipen.

Emellanåt saknas representativa jämförbara transaktioner eller ett underlag som inte är tillräckligt tillförlitligt. I dessa fall kan vinstmetoderna vara användbara, men bör normalt betraktas som en sista utväg att bestämma ett armlängdspris. De kan dock alltid ingå som en delmoment i en ytterligare utredning. Det är ofta en fördel om mer än en metod kan användas för att bekräfta en prisanalys. Bland vinstmetoderna har vinstfördelningsmetoden prioritet före nettomarginalmetoden.

3.5.3 Varor

Marknadsprismetoden

Armlängdspriset på varor fastställs med ledning av jämförbara transaktioner mellan köpare och säljare som inte är närstående. Sådana marknadspriser kan innefatta försäljningar från det undersökta företaget till oberoende köpare (s.k. intern jämförelse-transaktion) likaväl som försäljningar mellan oberoende företag som i alla avseenden är fristående från det undersökta företaget (extern jämförelsetransaktion).

För att en försäljning av varor mellan oberoende parter ska kunna

användas som en jämförelsetransaktion i förhållande till en närståendetransaktion krävs att den förstnämnda är representativ. Därvid krävs att transaktionen avser varor som omsatts på marknader som är jämförbara och att hänsyn tagits till kvantitets- och kvalitetsskillnader. Sålunda kan priset på varor som omsatts på långtidskontrakt i många fall avvika från priset på samma slag av varor som har sålts på korttidskontrakt. Olikheter i pris kan förekomma på samma slag av varor vid t.ex. geografiskt skilda marknader. För att priset ska vara jämförbart är det vidare nödvändigt att försäljningstransaktionerna som ska jämföras härrör från samma marknadsled och tidsperiod. Av naturliga skäl kan priser i partihandelsled inte utan vidare jämföras med priser i t.ex. detaljhandelsled. Vid prisjämförelser är det viktigt att även beakta olika kontraktsvillkor som kredittid, valuta o.dyl. Dolda rabatter av avsevärd storlek kan t.ex. ges genom en förlängning av kredittiden utöver vad som normalt förekommer på marknaden.

Olikheter av skilda slag mellan jämförelsetransaktionen och den undersökta närståendetransaktionen godtas förutsatt, att skillnadernas inverkan på priset kan beräknas med någorlunda säkerhet.

Prisintervall

På en marknad där full jämförbarhet i alla avseenden kan sägas råda förekommer ofta olika priser, vilka kan sägas bilda ett prisintervall. Orsakerna till en sådan prisspridning kan vara flera, t.ex. olika marknadsaktörers förväntningar om framtiden, aktörernas tillgång till marknadsinformation, osv. Även om prisintervall kan accepteras är det inte armlängdsmässigt när närståendes priser ständigt är belägna i intervallets övre eller undre del. Förekomsten av ett prisintervall hindrar inte att man som armlängdspris utgår från genomsnittsberäkningar av ett sådant intervall.

Vid affärer mellan närstående företag förekommer ibland att prissättning på varor och tjänster sker med ledning av den faktiska kostnaden trots att ett godtagbart marknadspris finns. Avviker ett sådant kostnadsbaserat internpris från gällande marknadspris är detta ett klart avsteg från armlängdsprincipen.

Återförsäljningsprismetoden

Återförsäljningsprismetoden är en indirekt väg att fastställa armlängdspriset och utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts från en närstående säljare, säljs vidare till en oberoende köpare. Detta pris minskas sedan med en handelsmarginal som motsvarar det belopp med vilket återförsäljaren söker täcka sina kostnader inklusive ett vinstpåslag. Vad som återstår efter avdrag för handelsmarginalen kan betraktas som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen inom koncernen.

Ett typiskt exempel då metoden är användbar är när ett tillverkande företag sålt en vara till ett närstående försäljningsföretag och sistnämnda företag utan förädling av varan säljer den vidare

till oberoende part. Metoden är mindre användbar då förädling eller annan åtgärd (t.ex. genom att tillföra ett inarbetat varumärke) gett en vara väsentligt ökat värde i återförsäljarledet. Svårigheten med metoden ligger främst i att beräkna eller uppskatta en korrekt handelsmarginal. Ett återförsäljningspris är mest användbart om det tidsmässigt ligger nära den kontrollerade försäljningen. Ju längre tid som förflyter mellan de två tillfällena, desto mer sannolikt är det att andra faktorer, kostnader, växelkurser etc., måste beaktas vid jämförelsen.

Kostnadsplusmetoden

Armlängdspriset mellan säljaren och den närstående köparen beräknas vid tillämpning av *kostnadsplusmetoden* med utgångspunkt i säljarens kostnad för anskaffande av råvaror/halvfabrikat samt produktionskostnaden för den färdiga produkten med tillägg för skälig vinst. Man utgår här från en verifierad kostnad (marknadspris) och lägger sedan till varje produktionsleds olika kostnader. Till dessa kostnader läggs en marknadsmässig vinstmarginal som beräknas med ledning av statistik eller andra uppgifter från oberoende företag.

I det praktiska livet är metoden ofta användbar. Metoden är dock kostnadsinfluerad, vilket innebär att den beaktar marknadens svängningar mindre väl. Det kan ibland vara svårt att fastställa ett relevant kostnadstillägg eftersom metoderna för kostnadsredovisning inte är enhetliga utan varierar från land till land. Vid fastställande av ett dylikt kostnadstillägg är det viktigt att tillse att inte bara de direkta kostnaderna medtas utan också att indirekta kostnader beaktas. Genom att kostnader och verksamhetsvolymerna normalt fluktuerar är det vidare nödvändigt att utgå från genomsnittsberäkningar.

Vinstmetoder

Som tidigare nämnts kan det föreligga svårigheter att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade metoderna i det enskilda fallet, särskilt om de undersökta transaktionerna är mycket sammanfattade. Det kan också vara så att det saknas jämförbara transaktioner mellan fristående företag eller att tillgängliga uppgifter inte är tillräckligt tillförlitliga. Även om företag inte brukar sätta priser som baseras på någon vinstmetod kan vinstmarginaler vara en relevant faktor i utredningsarbetet. Svårigheterna att hitta jämförbart material får dock inte leda till att vinstmetoderna tillämpas med automatik och självfallet kan beskattningsutfallet inte enbart bestämmas utifrån en högre eller lägre lönsamhet hos företaget än genomsnittet bland oberoende företag.

Vinstfördelningsmetoden

Vid tillämpning av *vinstfördelningsmetoden* fastställs först den koncernvinst som uppkommer genom att två eller flera koncernföretag samarbetar i en viss transaktion (t.ex. tillverkning och försäljning av varor). Därefter ska den sammanlagda transak-

tionsvinst som dessa koncernföretag uppnått genom samarbetet fördelas på ett sätt som man kan anta skulle ha skett i ett armlängdsavtal, dvs. om företagen inte varit närstående.

Vinstfördelningen kan enligt riktlinjerna antingen beräknas enligt bidragsmetoden (contribution analysis) eller restvärdeometoden (residual analysis). Vid bidragsmetoden fördelas den framräknade totala transaktionsvinsten baserad på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med. Vid restvärdeometoden erhåller varje koncernföretag, som är involverad i den specifika transaktionen, så mycket av vinsten som svarar mot den normala avkastningen. Därefter fördelas den resterande delen av vinsten i förhållande till hur oberoende företag skulle ha fördelat ett sådant överskott. I riktlinjerna framhålls särskilt att eftersyn bör undvikas vid tillämpning av denna metod.

I riktlinjerna redovisas för- och nackdelar med metoden. En fördel är att den inte kräver direkta jämförelsetransaktioner. Fördelningen av vinsten bygger i hög grad på de funktioner som respektive företag bidrar med. Metoden förutsätter såväl uppgifter från utländska koncernföretag som en noggrant utförd funktionsanalys.

Exempel i OECD:s riktlinjer

I bilaga till riktlinjerna (s. AN-11) ges ett exempel på hur vinstfördelningsmetoden fungerar. Syftet med exemplet är att åskådliggöra hur bidragsmetoden kan användas för att fördela en transaktionsvinst mellan koncernföretag vid försäljning av en produkt med unik teknologi:

1. Framgången för en elektronisk produkt är hänförlig till dess innovativa tekniska design både vad gäller den elektroniska processen och dess huvudkomponent. Komponenten är utvecklad och tillverkad av koncernföretaget A varefter den överläts till koncernföretaget B som utvecklar, tillverkar och monterar resterande del av produkten. Produkten överläts därefter till koncernens distributionsföretag C. Tillgänglig information sammanställd enligt återförsäljningsprismetoden visar att C:s distributionsfunktion och de risker verksamheten är förknippad med har ersatts på ett rimligt sätt vid produktförsäljningen mellan företagen B och C.

2. Den mest tillförlitliga metoden för att prissätta den komponent som överförs från A till B är marknadsprismetoden förutsatt att prisinformation om jämförbara transaktioner finns att tillgå. Se punkt 2.7 av riktlinjerna. Eftersom produkten innehåller den unika teknologin som A utvecklat är det inte möjligt att finna representativa jämförelsetransaktioner (efter att tillräckliga funktions- och jämförelseanalyser har skett) för att beräkna ett korrekt armlängdspris som A kan betinga sig vid försäljning av produkten till koncernföretaget B.

En beräkning av avkastningen på A:s tillverkning (beräknat utifrån tillverkningskostnaden) kan emellertid ge en uppskattning av det vinstelement vilket skulle ersätta A:s tillverkningsfunktion. Detta utan att hänsyn tas till det vinstelement som är hänförligt till det immateriella värde som ligger i den tillverkade produkten. En motsvarande beräkning kan genomföras för B:s tillverkning (beräknat utifrån tillverkningskostnaden) som en uppskattning av den del av B:s vinst som är hänförlig till företagets till-

verkningsfunktionen med bortseende från det vinstelement som är hänförligt till den immateriella tillgången. Eftersom B:s försäljningspris till C är känt och är accepterat som armlängdspris kan den resterande vinst som uppstått hos A och B vid exploatering av respektive immateriell egendom bestämmas. Se punkterna 3.5 och 3.19 i riktlinjerna. Vid detta utredningsstadium är den andel av resterande vinst som är hänförlig till respektive företag dock obestämd.

3. Den resterande vinsten kan fördelas med utgångspunkt i en analys av de omständigheter och fakta som indikerar hur ytterligare ersättningar kan fördelas mellan företag i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Se punkt 3.19 av riktlinjerna. FoU-aktiviteterna för varje bolag är inriktade mot samma typ av produkter och har också tillskapats för samma ändamål varför företagens FoU-utgifter tillförlitligen kan användas för att mäta värdet av respektive företags relativa bidrag till produktens immateriella värde. Det innebär att varje bolags bidrag till produktens innovativa teknologi kan mätas som deras relativa utgifter för FoU. Om A:s FoU-utgifter uppgår till 15 och B:s till 10, kan överskottet därför delas upp efter förhållandet 3:2.

4. Nedanstående sifferuppställning kan göras av exemplet ovan

a) Resultatsammanställning för A och B

	A	B
Försäljning	50	100
Varor	- 10	- 50
Tillverkningskostnader	<u>- 15</u>	<u>- 20</u>
Bruttovinst	25	30
FoU-kostnader	- 15	- 10
Övriga rörelsekostnader	- 10	- 10
Nettoresultat	0	10

b) Bestämning av tillverkningens "normalavkastning" för A och B samt beräkning av resterande vinst

Det är allmänt känt i de båda länderna att oberoende tillverkare utan innovativ immateriell egendom kan uppnå en avkastning räknat på tillverkningskostnaden (exklusive varukostnader) om 10 % (relationen nettoresultat till direkta och indirekta tillverkningskostnader). Se punkt 3.19 i riktlinjerna. A:s tillverkningskostnader är 15 och avkastningen uppgår således till 1,5. B:s motsvarande kostnader uppgår till 20 varför avkastningen av tillverkningen för B kan beräknas till 2. Resterande resultat uppgår härfter till 6,5 vilket uppnås genom att den totala tillverkningsvinsten på 3,5 avräknas från det totala nettoresultatet på 10.

c) Fördelning av resterande vinst

Den inledande fördelningen av det totala resultatet (1,5 till A och 2 till B) ersätter tillverkningsfunktionerna hos A och B, men speglar inte värdet av företagens respektive FoU-verksamhet som har resulterat i en teknologiskt avancerad produkt. Överskottet kan därför fördelas mellan A och B i förhållande till deras andel av den totala FoU-kostnaden. För detta exempel kan det skäligen antas att bolagens utgifter för FoU jämförelsevis återspeglar deras relativa bidrag till värdet av produktens innovativa teknologi. A:s FoU-utgifter är 15 och B:s är 10 vilket ger totala utgifter på 25. Överskottet är 6,5 vilket ska fördelas med 15/25 till A (3,9) och med 10/25 till B (2,6).

d) Omräknat resultat

A:s nettoresultat blir således $1,5 + 3,9 = 5,4$

B:s nettoresultat blir således $2,0 + 2,6 = 4,6$

Justerad resultatsammanställning för skatteändamål:

	A	B
Försäljning	55,4	100
Varor	- 10	- 55,4
Tillverkningskostnader	<u>- 15</u>	<u>- 20</u>
Bruttovinst	30,4	24,6
FoU-kostnader	- 15	- 10
Övriga rörelsekostnader	- 10	- 10
Nettoresultat	5,4	4,6

Kommentarer:

Syftet med redovisningen ovan är att på ett enkelt sätt exemplifiera hur restvärdeometoden fungerar. Exemplet utgör ingen tolkning av hur armlängdsprincipen ska tillämpas vid identifiering av jämförelsetransaktioner och vid bestämning av lämplig fördelning. Det är viktigt att de principer som exemplet försöker illustrera tillämpas på ett sådant sätt att fakta och omständigheter i varje enskilt fall beaktas. Särskilt bör noteras att fördelning av överskottet i den praktiska tillämpningen kan behöva förfinas när det gäller att identifiera och kvantifiera en lämplig bas för fördelningen. När basen utgörs av FoU-utgifter bör olikheter i FoU-verksamheten beaktas, detta på grund av att olika typer av FoU-verksamhet är förknippad med olika grad av risktagande, vilket i sin tur leder till olika nivåer av förväntad avkastning vid en armlängdssituation. Nivån på nuvarande FoU-utgifter behöver inte nödvändigtvis återspegla den del av vinsten som immateriell egendom, utvecklad eller anskaffad tidigare år, bidrar med.

Nettomarginalmetoden

Vid tillämpning av *nettomarginalmetoden* ska nettovinstmarginalen jämföras med en motsvarande marginal som det undersökta företaget uppnått vid transaktioner med t.ex. ett oberoende företag. Är detta inte möjligt kan nettovinstmarginalen hämtas från en jämförbar transaktion som ett oberoende företag uppnått. Emellertid kan en sådan nettovinstmarginal behöva justeras för att anpassas till skillnader mellan den undersökta transaktionen och den utvalda jämförelsetransaktionen.

En fördel med metoden är att nettovinstmarginalen inte i lika hög grad som priset påverkas av skillnader i karaktärsdrag på de jämförda transaktionerna. Den praktiska tillämpningen av metoden underlättas av att man endast behöver analysera en part.

Funktionsanalys

Ett centralt inslag i varje internprissättningsutredning är genomförandet av en s.k. *funktionsanalys*. För att kunna jämföra olika transaktioner med varandra krävs ingående kunskaper om inblandade parter verksamhet i olika avseenden. Det är därför nödvändigt att de olika företagens roller och funktioner klarläggs på ett tidigt stadium. Vid en sådan undersökning bör den formella och juridiska strukturen på företagsgruppen utvärderas och jämföras med den reella strukturen på gruppen. Vidare måste placeringen

av olika funktioner bedömas. Hela tiden bör en återkoppling till och jämförelse ske med hur ett oberoende företag bedrivit motsvarande verksamhet.

En sådan analys försöker ge svar på följande frågor:

- Vilka affärer/tjänster osv. har utförts?
- Vilken funktion eller vilka funktioner i koncernen har varit involverad i dessa affärer?
- Vem eller vilka har stått ekonomisk risk eller risker med anledning av affärerna?
- Vilket är det ekonomiska värdet av varje funktion som utförts av respektive part?
- Används någon eller några immateriella tillgångar vid utförandet av funktionen?
- Vem har i så fall utvecklat den immateriella tillgången i fråga och vem betalar för utnyttjandet av densamma?

En funktionsanalys kan indelas i tre etapper – faktainsamling, riskanalys och identifiering av immateriella rättigheter.

Faktainsamling

Tillvägagångssättet inleds således med en faktainsamling. Vem gör vad, åt vem, till vilket värde och till vilken kostnad?

Vem/vilket företag eller vilka enheter svarar för

- inköp av råvaror eller färdigprodukter,
- tillverkning/sammansättning,
- forsknings- och utvecklingskostnader,
- marknadsföring,
- försäljning,
- distribution,
- finansiering,
- administration m.m.?

Det gäller med andra ord för den som gör analysen att klarlägga i vilken grad det är t.ex. ett svenskt moderbolag eller dess utländska dotterbolag som bör bära kostnaden för ovan uppräknade funktioner.

Riskanalys

Nästa fas i utredningen går ut på att fastställa vilka risker som föreligger och vem/vilka som ska bära dem. Detaljanalyser kan ofta ge svar på vilken av parterna i ett avtalsförhållande som haft fördel respektive nackdel av ett visst avtal eller typ av avtal. Det

kan röra sig om

- marknadsrisker,
- lagerrisker,
- FoU-risker,
- investeringsrisker,
- kreditrisker,
- valutarisker.

För att kunna få fram var de största marginalerna bör finnas gäller det med andra ord att bestämma var i koncernen de största riskerna ligger. Om t.ex. en återförsäljare tar ansvar för marknadsföringen av de produkter han saluför är det naturligt att denne också är berättigad till en högre ersättning än om samme återförsäljare skulle uppträda enbart som agent och få betalt för sina faktiska kostnader och samtidigt vara tillförsäkrad en på förhand bestämd ersättning för sina tjänster.

Identifiering av immateriella rättigheter

Analysens tredje steg tar fasta på var i transaktionskedjan de immateriella rättigheterna kan identifieras. Här ingår både civilrättsliga rättigheter som patent, varumärken, firmanamn, know-how m.m. samt tillgångar i form av utbildad personal, broschyrer och reklammaterial samt kund- och leverantörsregister.

Frågor som kan ställas är t.ex.:

- Vem har utvecklat produkten och produktionstekniken?
- Vem har utvecklat patent och varumärken?
- Hur värderas firmanamnet?
- Vem sköter den strategiska planeringen?
- Vem har stått för hithörande kostnader inom koncernen?

Jämförbara transaktioner

Sedan faktainsamling, riskanalys och identifiering av immateriella tillgångar skett återstår att bedöma jämförbara transaktioner. Den verklighetsbeskrivning som skett ger en bild av hur företaget eller koncernen arbetar. Här kan man få en uppfattning om ett utländskt företag arbetar med legotillverkning eller som ett reellt tillverkande företag. Skillnaden mellan dessa företagsformer kan vara mycket stora vad gäller graden av självständighet i fråga om planering, produktionsinriktning och val av utrustning, liksom risktagandet och marknadsansvaret i övrigt, förfogandet över lagertillgångar, antalet leverantörer och kunder samt tillgången till immateriella rättigheter. På motsvarande sätt kan en marknadsföringsfunktion analyseras. Marknadsföring genom agent respektive försäljningsbolag utgör exempel på verk-

samheter där grad av självständighet, antal funktioner och risktagande klart avviker från varandra. Renodlade verksamheter är mindre vanliga, ofta förekommer en blandning där vissa funktioner och risker bärs av flera koncernföretag. Detta påverkar i sin tur marginalerna i de olika företagen och därmed internprissättningen. När så en funktionsanalys är färdig återstår att finna varor eller tjänster som tillverkas eller tillhandahålls under jämförbara förhållanden mellan oberoende företag. Det är viktigt att betona att metodiken kan variera men att principen för tillvägagångssättet oftast följer beskrivningen ovan.

3.5.4 Tjänster

Tjänster

Här behandlas dels allmänna kommersiella tjänster som utförs mellan närstående företag, dels andra mera specifika tjänster för en viss företagsgrupp vilka vanligen brukar benämnas koncerninterna tjänster. Avslutningsvis inom detta avsnitt berörs svenska företags marknadssatsningar i utländska dotterbolag.

3.5.4.1 Allmänna kommersiella tjänster

Marknadsprismetoden

För allmänna kommersiella tjänster är *marknadsprismetoden* tillämplig då tjänsten i fråga utgör en yrkesmässigt bedriven verksamhet som till icke oväsentlig del bedrivs av ett närstående tjänsteproducerande företag.

Armlängdsersättningen för tjänster fastställs med ledning av jämförbara transaktioner med eller mellan oberoende parter under liknande omständigheter.

Följande faktorer/förhållanden kan tjäna till ledning vid bedömning och jämförelse av olika tjänsteprestationer:

- tjänstetyp,
- graden av varaktighet (långtids/korttidsavtal),
- val av servicenivå enligt avtalet,
- fördelning av affärsrisk enligt avtalet,
- marknadsförhållanden vid avtalsslutet.

Om ett koncernföretag ingått avtal med oberoende uppdragstagare för att sedan vidareförmedla ifrågavarande tjänst till ett närstående företag, utgörs normalt armlängdsersättningen av den ursprungliga ersättningen med tillägg för det närstående företagets självkostnad för förmedlingsarbetet.

3.5.4.2 Koncerninterna tjänster

Utmärkande för koncerninterna tjänster är att de ofta sammanhänger med koncernens egna behov av centrala lednings-, samordnings- eller kontrollfunktioner. Dessutom kan vissa för koncernen gemensamma servicefunktioner vara placerade centralt eller hos särskilt inrättade enheter. Betalning för olika slag av teknisk och administrativ assistans brukar benämnas *service fees and management fees*.

I rättspraxis har sådana kostnader ansetts vara av avdragsgill natur. I RÅ 1936 Fi 223 medgavs ett svenskt annonsbyråföretag avdrag för omkostnader som ett amerikanskt systerföretag haft för att administrera koncernens verksamhet i Europa. I RÅ 1947 Fi 1014 erhöll ett svenskt bolag avdrag för del av "dessinkostnader" som betalats till ett schweiziskt moderbolag. I RÅ 1967 Fi 1247 godtogs ett svenskt dotterbolags avdrag för forskningsbidrag till sitt belgiska moderbolag.

Tre kategorier

Koncerninterna tjänster kan enligt OECD:s rapport från 1979 delas in i tre kategorier:

1. *Aktieägartjänster*: Tjänster som utförs av moderbolaget i dess egenskap av aktieägare.
2. *Individuella tjänster*: Specifika tjänster som utförs för ett eller flera företag i en koncern.
3. *Koncerngemensamma tjänster*: Tjänster som i olika hög grad främjar moderbolaget, koncernen som helhet eller flera enskilda företag inom koncernen.

OECD:s riktlinjer

I 1995 års riktlinjer avviker strukturen angående transaktionslaget tjänster till viss del från den som redovisas i 1979 års rapport. Kapitel VII i riktlinjerna innehåller en allmän beskrivning om prissättning av koncerninterna tjänster och behandlar främst tjänster enligt kategorierna 1 och 2 ovan.

Vidare besvarar kapitel VII två principiellt viktiga frågor, den ena vad som indikerar att en koncernintern tjänst har utförts, den andra är hur armlängdspriset bestäms för en sådan tjänst.

I kapitel VIII behandlas sådana koncerninterna tjänster som lämnas och ersätts genom s.k. arrangemang för kostnadsfördelning (cost sharing), dvs. sådan koncernintern verksamhet som i vissa fall enligt 1979 års rapport inräknades i kategori 3 ovan.

Har en tjänst tillhandahållits?

För att utröna om en koncernintern tjänst tillhandahållits bör man enligt OECD ställa sig frågan, om en oberoende part skulle ha varit villig att betala för tjänsten eller utfört tjänsten själv. Svaret på frågan är normalt jakande om tjänsten svarar mot ett specifikt behov hos uppdragsgivaren.

Nyttoprövning

När en koncernintern tjänst berör flera koncernföretag behövs en

djupare analys av erhållen nytta och om en oberoende varit villig att betala för tjänsten. Generellt gäller att ingen fristående part är beredd att betala för en tillhandahållen tjänst som företaget själv utför. Undantag från denna princip är tänkbar när dubblering förekommer tillfälligt eller sker för att undvika felaktiga affärsbeslut.

Enbart tillhörigheten till en koncern medför inte att en debiteringsbar tjänst erhållits. Den högre kreditvärdigheten som ett koncernbolag kan uppnå, bortsett från garantiavtal, och som är följden av att tillhöra en ansedd koncern innebär inte att en tjänst erhållits från moderbolaget. Riktlinjerna skiljer här på förmåner som uppnåtts genom aktivt deltagande respektive passivt deltagande.

En förutsättning för avdragsrätt är att mottagande företag har haft ett behov av eller rimligen kunnat förväntas utnyttja tjänsterna vid den tidpunkt när dessa utfördes. Emellanåt kan det vara svårt att utröna om ett koncernföretag verkligen tillgodogjort sig tjänsterna. Det kan vara så att tjänster hålls tillgängliga men inte utnyttjas alls eller endast sporadiskt. Normalt bör därför en bedömning av nyttan omfatta flera år. Företaget bör under alla förhållanden ha ett förutsebart behov av tjänsterna och att dessa varit avsedda att gagna företaget i det enskilda fallet.

Ett speciellt problem när det gäller frågan om en tjänst tillhandahållits avser s.k. aktieägaraktiviteter (shareholder activity). Jämfört med 1979 års rapport har riktlinjerna en snävare innebörd av vad som räknas till aktieägartjänster.

Aktieägartjänster

Tjänster som utförs av moderbolaget i dess egenskap av aktieägare föranleder kostnader för förvaltning och skydd av en investering i ett dotterbolag. Detta skiljer sig från sådana åtgärder som syftar till att göra koncernen lönsammare än vad de enskilda enheterna sammantagna skulle ha varit om de inte ingått i koncernen. Omfattningen av ett moderbolags aktieägaraktiviteter beror ofta på strukturen hos koncernen.

Till aktieägaraktiviteter räknas bl.a. följande slag av kostnader:

- kostnader för förpliktelser som hänför sig till moderbolaget som juridisk person, t.ex. kostnader för bolagsstämma, styrelsekostnader och kostnader till följd av emittering av aktier i moderbolaget,
- kostnader hänförliga till moderbolagets internrevision av dotterbolagen och årsredovisning inklusive sammanställning av koncernbokslut, samt
- finansiering av koncernens egen expansion i form av aktier

och andelar i andra bolag.

Aktieägarkostnader är avdragsgilla i moderbolaget (se bl.a. RÅ 1964 ref. 3, RÅ 80 1:38 och RÅ 82 1:8) och ska inte fördelas ut på övriga koncernbolag. Kostnaderna får finansieras genom utdelning från dotterbolagen.

**Hur bestäms
armlängdspriset?**

I riktlinjerna anges två huvudmetoder för att ta betalt för utförda tjänster, *direkt* respektive *indirekt debitering*. Direkt debitering innebär att varje identifierad tjänst faktureras för sig, t.ex. efter nedlagd tid. En sådan debiteringsform överensstämmer också med hur t.ex. en extern konsult (advokat, skatterådgivare m.fl.) tar betalt. Armlängdspriset fastställs sedan med hjälp av de ovan redovisade metoderna, dvs. i första hand de traditionella transaktionsbaserade metoderna. I det praktiska livet tillämpas ofta kostnadsplusmetoden som armlängdsmetod för tjänster. Det kan påpekas att ersättning för tjänster inte alltid utgår separat utan ibland inkluderas i priset för andra koncerntransaktioner.

Direkt debitering

Individuella tjänster som utförs för ett eller flera företag i en koncern bör som framgått ovan debiteras direkt med belopp motsvarande sitt marknadspris, eller om ett sådant inte finns, kostnaden för att producera tjänsten och ett eventuellt vinstpåslag (kostnadsplusmetoden). Som exempel på dylika tjänster kan nämnas kostnader för ett svenskt moderbolags personal som tillfälligt är placerade i utländska dotterbolag.

**Avdrag för
kostnader –
RÅ 1986 not. 250
(AB Astra)**

I RÅ 1986 not. 250 hade ett svenskt moderbolag (AB Astra) belastat sitt resultat med bl.a. löne- och pensionskostnader för personer med chefsbefattning i utländska dotterbolag. Taxeringsintendenten gjorde gällande att kostnaderna rörde personer som haft anställningsavtal med dotterbolagen även om anställningen fortfarande funnits hos det svenska moderbolaget. Vidare var de arbetsuppgifter som utfördes vid sidan av det normala arbetet i dotterbolagen sådana som brukar ombesörjas av ledande personer i utländska dotterbolag. Den väsentliga arbetsfunktionen fullgjorde cheferna i dotterbolagen, som därigenom borde svara för deras löner m.m.

KRNS, vars dom inte ändrades av RR, angav följande som skäl för att tillerkänna moderbolaget rätt till avdrag för ifrågavarande kostnader:

Astra är moderbolag i en koncern, vars verksamhet är inriktad på forskning, tillverkning och försäljning inom de farmaceutiska och kemiskt-tekniska produktområdena. I koncernen ingår, förutom moderbolaget, flera svenska och utländska dotterbolag. Verksamheten i moderbolaget och de svenska dotterbolagen domineras av forskning, utveckling och produktion. De utländska dotterbolagen är, med något undantag, försäljningsbolag vilka köper sina varor främst från moderbolaget. De i målet aktuella personerna är svenskar, vilka är anställda i moderbolaget och vilka under viss

tid har tjänstgjort i olika befattningar i utländska dotterbolag. Enligt vad Astra obesträtt uppgett har ifrågavarande utlandsplacerade personer vid sidan av sitt arbete i dotterbolagen även haft andra mer moderbolags- och koncernbetonade arbetsuppgifter. Till dessa har bl.a. hört att delta i konferenser och liknande som företrädare för moderbolaget. Vidare har de haft att för moderbolagets räkning inhämta information om och bedöma den politiska utvecklingen, politiska risker, valutastrategiska frågor, lokala innovationer samt etablerings- och integrationsmöjligheter. Mot vad Astra har uppgett om koncernbolagens verksamhet samt om arten av, innehållet i och betydelsen för moderbolaget av de aktuella arbetsuppgifter som ifrågavarande hos Astra fortfarande anställda personer utfört åt moderbolaget vid sidan av funktionerna i dotterbolagen har inte förebragts sådana omständigheter att Astra bör vägras avdrag för ifrågakomna kostnader.

**RÅ 1986 not. 251
(PLM Sellbergs
AB)**

I ett annat mål, RÅ 1986 not. 251, uppkom fråga om löne- och flyttningskostnader för tjänstemän som hade tjänstgjort hos ett spanskt dotterbolag till ett svenskt bolag (PLM Sellbergs AB) var avdragsgilla för moderbolaget. RR uttalade bl.a. följande:

Det spanska dotterbolagets ekonomiska situation var under åren 1975-1977 så otillfredsställande att bättre insyn behövdes från moderbolagets sida. De löne- och flyttningskostnader för vilka avdrag yrkas avsåg personer som bolaget av nämnda anledning anställt med placering i dotterbolaget. Lönen till den ene av dem hade utbetalats som avvecklingslön för den tid han tjänstgjort i Sverige sedan hans anställning i Spanien hade upphört. Med hänsyn till vad bolaget uppgivit om anledningen till att ifrågavarande löne- och flyttningskostnader bokförts som omkostnader i moderbolagets rörelse får kostnaderna anses avdragsgilla enligt 29 § kommunalskattelagen. Enär någon överflyttning av inkomst till dotterbolaget inte ägt rum är 43 § 1 mom. i dess lydelse före 1984 års taxering inte tillämplig.

Det är osäkert om dessa notisfall har generell räckvidd. Avdragsrätten ska relateras till den nytta arbetet inneburit för det svenska moderbolaget. Det ligger i sakens natur att en dotterbolagschef i första hand är verksam för dotterbolagets räkning. Fördelningen av utförda tjänster för respektive bolag måste i vart fall utrönas. Det kan påpekas att det i båda notisfallen var fråga om utsända svenskar som hade tidsbegränsade uppdrag i utländska dotterbolag. Mer varaktiga anställningsförhållanden i utlandet talar för att arbetet är inriktat på att bedrivas främst för dotterbolagets räkning. Av intresse är också att de båda notisfallen enbart rörde frågan om avdragsrätten som sådan och inte en bedömning av om kostnaden skulle fördelas på de inblandade företagen så att t.ex. endast en viss del av kostnaden var avdragsgill hos moderbolaget.

**Nyttoprövning
enligt RR**

RR har i RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) anfört följande om ett svenskt multinationellt företags rätt att som driftkostnad dra av en på företaget belöpande del av koncernens kostnader för koncerngemensamma anordningar, funktioner eller tjänster:

Avdrag medges endast till den del kostnaden i fråga kan betraktas som driftkostnad för det svenska företaget, vilket innebär att det måste vara klarlagt att den koncerngemensamma nyttighet som kostnaderna avser verkligen också kommit företaget tillgodo i motsvarande mån.

Indirekt debitering

Indirekt debitering används normalt då svårighet föreligger att i detalj visa omfattningen och frekvensen av koncernföretagens tjänsteutnyttjande. Kostnaderna för tjänsteaktiviteterna får i stället fördelas ut genom någon fördelningsnyckel som speglar mottagarnas nytta av tjänsterna. Om antalet tjänster är omfattande kan fördelningen av nyttan endast göras efter uppskattning. Det måste under alla förhållanden vara klarlagt att det enskilda företaget fått tillgång till den aktuella tjänsten och att den nyttiggjorts i verksamheten.

Tillämpningsvillkor

Användandet av någon indirekt debitering i stället för direkt debitering bör föranleda att särskilda krav ställs på företaget, nämligen:

- Metoden bör vara fastställd i klart formulerade, bindande och i förväg ingångna avtal.
- Avtalen följs konsekvent under flera år.
- Avtalen används av de företag som kommer att ha nytta eller kan förväntas få nytta av åtgärderna.
- Kostnaderna för ifrågavarande verksamhet bestäms på basis av allmänt vedertagna redovisningsprinciper.
- De koncernföretag som delar kostnaderna ska ha full tillgång till tjänsterna.

Ändringar av företagens åligganden och verksamhet, vilka påverkar nyttan av tjänsterna, beaktas snarast möjligt i avtalen.

Debitering av kostnader på utländska dotterbolag - KRNG 1998-06-09, mål nr 3763-1995

I ett fall, som bedömts av KRNG i dom 1998-06-09, mål nr 3763-1995, bedrev ett svenskt moderföretag i en större internationell koncern ingen egen industriell verksamhet men hade stabsfunktioner för t.ex. juridik, ekonomi, finans, information och personal. Bolagets policy var att utdebitera en skälig andel av kostnader för koncerngemensamma tjänster på dotterbolagen uppdelat på affärsområden och i förhållande till bolagens försäljning. Av olika skäl hade dotterbolagen i Indien, Argentina, Brasilien och Grekland inte burit sin del av de gemensamma kostnaderna. SKV hade justerat moderföretagets resultat med motsvarande belopp.

KR ansåg att fördelningsmetoden skulle fullföljas även mot de nämnda fyra dotterbolagen och anförde bl.a. följande:

Värdet av de utfördelade koncerngemensamma tjänsterna uppgår såväl sammanlagt som för vart och ett av de aktuella dotterbolagen till avsevärda belopp. Den fördelningsmetod som bolaget använt sig av uppfyller

ostridigt de krav OECD uppställt avseende debitering för koncerngemensamma tjänster i ett fall som detta. Resultatet avser att återspegla nyttan för varje bolag. Ostridigt har dotterbolagen godkänt metoden och kunnat erhålla nytta av tjänsterna. Såväl möjligheten att erhålla tjänsterna som ett faktiskt utnyttjande av dessa har inneburit att dotterbolagen åtnjutit en förmån. Det har inte ens påståtts att något av dotterbolagen inte velat ha tillgång till tjänsterna, inte utnyttjat tjänsterna - varvid en bedömning inte bör inskränka sig till ett enstaka år - inte velat betala för förmånen eller inte accepterat utdebiterade belopp avseende denna. Vid angivna förhållanden borde bolaget ha debiterat de ifrågakvarande dotterbolagen för förmånen med det belopp som framkommer vid en tillämpning av den fördelningsmetod som bolaget använt eller således med sammanlagt det i målet tvistiga beloppet. Bolaget har emellertid inte gjort detta och har inte heller som fordran redovisat någon del av detta belopp.

KR har således ansett att det principiellt finns en skyldighet för ett svenskt företag att ta betalt för en tjänst som tillhandahålls utländska koncernföretag. En förutsättning är att tjänsten är till nytta för mottagaren, dvs. fyller ett behov hos denne. Det är inte nödvändigt att tjänsten utnyttjas med viss regelbundenhet utan det räcker att den står till buds att nyttjas i den utsträckning som är till gagn i företagets verksamhet.

I målet hävdade det svenska företaget att betalningskraven på de utländska dotterbolagen hade resulterat i fordringar som hade kunnat skrivas ned eller av såsom osäkra och att en tyst kvittning därför borde accepteras. Då bolaget inte hade företagit några nedskrivningar eller reserveringar i räkenskaperna fann KR att SKV:s dåvarande anvisningar m.m. (RSV Dt 1987:30) inte kunde tillämpas. Inte heller i övrigt fann KR förutsättningar för ned- eller avskrivning av fordringarna föreligga.

Kostnadsfördelning som metod är emellertid inte godtagbar då de tjänster som ett koncernföretag lämnar utgör detta företags huvudsakliga verksamhet och samtidigt lämnas till oberoende part. Exempel på fördelningsnycklar som OECD nämner är omsättning och antal anställda.

Cost sharing

Det är vanligt att närstående företag ingår avtal om att dela på kostnader och risker för att producera tjänster eller utveckla immateriella tillgångar s.k. *arrangemang* för *kostnadsfördelning* (*cost contribution arrangements*). Koncerninterna arrangemang för kostnadsfördelning förekommer inom tjänstesektorn och är vanlig vid framtagandet av immateriella tillgångar. Av detta skäl lämnas en närmare redogörelse härom i avsnitt 3.5.7.

RÅ 1984 1:16 (Edet AB)

I svensk rättspraxis har schablonmetoder godtagits. I RÅ 1967 Fi 1247 medgavs ett bolag avdrag efter viss procent av sin omsättning. Även i RÅ 1984 1:16 medgavs avdrag för schablonmässigt beräknade divisionskostnader med 1 procent av omsättningen.

Kostnaderna hade debiterats av det svenska bolagets ägare, det holländska bolaget Akzo. Det holländska bolaget hade enligt det allmänna inte velat lämna så fullständiga uppgifter att grunderna för debiteringarna av divisionskostnader tillförlitligen kunde granskas. Bolaget hävdade att debiteringarna svarade mot värdet för de av Akzo utförda tjänsterna. Tjänsterna bestod enligt bolaget av bl.a. teknisk service, försäkringsservice och hjälp med produkt- och processutveckling.

Mellankommunala skatterätten eftertaxerade bolaget då det inte förmått precisera vari de tjänster som Akzo tillhandahållit det svenska bolaget skulle ha bestått. Domstolen menade att förfarandet att schablonmässigt beräkna bolagets kostnader för tjänster i relation till bolagets omsättning föranledde till antagandet, att fråga i realiteten var om otillåten vinstöverföring. Rätten fann att bolaget inte hade visat att Akzo gjort bolaget tjänster i sådan omfattning eller eljest mellan dem förekommit sådana mellanhavanden att ifrågavarande belopp kunde anses som avdragsgilla omkostnader för bolaget.

KRNG ansåg att ersättningen kunde bestämmas efter schablon. Det saknades enligt rätten skäl att anta att det ifrågavarande beloppet avsåg något annat än ersättning som bolaget betalat till Akzo för utförda tjänster, varför eftertaxeringen undanröjdes.

RR anförde följande om divisionskostnaderna:

Taxeringsintendenten har inte förmått visa att de kostnader som bolaget bokfört som divisionskostnader åtminstone till någon del icke förekommit i verkligheten och heller inte att de, om de förekommit, icke utgjort omkostnad i den av bolaget drivna rörelsen ---.

Denna del av domen är dock inte refererad och det svårt att dra några bestämda slutsatser av domskälen. Som jämförelse kan nämnas att RR i ett annat mål, som också avsåg eftertaxering, RÅ 1983 Aa 194, har underkänt ett yrkande om avdrag då bolaget inte genom dokumentation kunnat styrka att utbetalningar till ett schweiziskt brevlådeföretag utgjort ersättning för tjänster som detta företag skulle ha utfört åt det svenska bolaget. Möjligen kan den omständigheten att frågan om avdrag för divisionskostnader inte tagits in i referatet tolkas så att avgörandet i denna del inte ska tillmätas generell räckvidd.

Det krävs givetvis att den valda schablonen är rimlig och återspeglar tillhandahållna nyttigheter i det enskilda fallet. I RÅ 1933 Fi 191 vägrades ett dotterbolag avdrag motsvarande 2 procent av värdet av moderbolagets leveranser avseende bidrag till moderbolagets förvaltningskostnader.

Vinstpåslag

Vid såväl direkt som indirekt debitering är utgångspunkten enligt kostnadsplusmetoden att de totala kostnaderna beaktas, dvs. såväl

direkta som indirekta kostnader. I allmänhet tillkommer även ett skäligt vinstpåslag. Det är knappast troligt att ett oberoende företag skulle tillhandahålla tjänster enbart mot kostnadstäckning, i synnerhet inte då tillhandahållandet av tjänster är en av företagets huvudsakliga verksamhet.

**RÅ 1984 1:83
(Upjohn AB)**

I RÅ 1984 1:83 prövades frågan om vinstpåslag på tjänsteprestationer mellan närstående bolag. Upjohn AB ingick tillsammans med det läkemedelsproducerande belgiska bolaget Upjohn SA i en multinationell läkemedelskoncern. Enligt avtal mellan bolagen skulle det svenska bolaget bearbeta den svenska marknaden såvitt gällde marknadsföringen av det belgiska bolagets produkter. Som vederlag skulle Upjohn AB få årlig serviceersättning motsvarande kostnadstäckning.

Taxeringsintendenten yrkade att det svenska bolaget med stöd av armlängdsregeln skulle beskattas för ett beräknat vinstpåslag om 10 procent.

LR biföll det allmännas talan då det inte befanns troligt att det tillskapade avtalet skulle ha ingåtts mellan två av varandra oberoende näringsidkare.

Bolaget framhöll att det erhållit sådana garantier för kostnadstäckning att behov av vinstmarginal saknades. KRNG besvarade bolagets argument på följande sätt:

Mot detta betraktelsesätt talar att det är många andra faktorer än kostnaderna som företag i allmänhet tar hänsyn till, när de sätter priser på produkter och tjänster. Garantier av det slag som det svenska bolaget har fått hindrar därför i sig inte att ett vinstpåslag kalkyleras in i verksamheten. Tvärtom får strävan efter vinst ses som ett normalt inslag, när man i enlighet med bestämmelserna i 43 § 1 mom. Kommunalskattelagen bedömer vad som skulle ha avtalats i ett affärsförhållande mellan företag utan intressegemenskap. Genom att tillhandahålla det belgiska systerbolaget tjänster utan att betinga sig någon som helst vinst får Upjohn AB därför anses ha med systerbolaget avtalat ekonomiska villkor, som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare. Genom avtalet har vidare den inkomst från det svenska bolaget, som skall beskattas här i riket, blivit lägre än den eljest skolat bli.

RR (majoriteten) gjorde följande bedömning:

Twisten i målet gäller om - - - prissättningen på bolagets tjänster på grund av avtalet blivit lägre än vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare och att inkomsten av bolagets verksamhet till följd därav blivit lägre än den eljest skolat bli. För tillämpning av lagrummet saknas i stort sett vägledning i anvisningar och förarbeten när det gäller prissättning på varor och tjänster. I förarbetena betonas att bestämmelsen bör tillämpas med en viss försiktighet (prop. 1927:102 s 244, prop. 1965:126 s 60). Även om en sådan schablonmetod som taxeringsinten-

denten förordat måhända kan tjäna till vägledning i vissa sammanhang, kan den inte tillämpas generellt. Frågan om prissättningen varit för låg och vinstöverföring skett därigenom måste i stället i första hand bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet.

Det framgår då å ena sidan som uppenbart att klagandebolagets tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska företags försäljning i Sverige. Å andra sidan utgör de kostnader för försäljning för vilka det senare företaget utbetalat ersättning till företag i Sverige - ca 6,5 milj. kr, varav ett belopp om ca 1 milj. kr tagits till beskattning i Sverige - en väsentlig del av det belgiska företags omsättning här i landet, 15 milj. kr. Klagandebolagets aktiekapital, vilket utgör det egna kapitalet i bolaget, uppgick till endast 150 000 kr och kravet på räntabilitet är således tillgodosett med ett tämligen ringa belopp. Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behöver i och för sig inte betyda att det erhållit för låg ersättning för sina produkter, utan kan sammanhålla med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Från det allmännas sida har sådana omständigheter inte beaktats i målet.

Sammanfattningsvis föranleder det anförda den slutsatsen, att taxeringsintendenten inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att vad klagandebolaget erhållit i ersättning för sina tjänster åt det belgiska företaget understiger marknadsmässigt pris. De villkor som gäller för tillämpning av 43 § 1 mom. Kommunalsskattelagen är således inte uppfyllda i förevarande fall.

En ledamot gjorde ingen annan ändring i KRNG:s dom än att sätta ned vinstpåslaget till tre procent.

Domen får anses visa att vinstpåslag i och för sig är rimligt men att en schablonmetod för beräkning av ett vinstpåslag i allmänhet inte är tillräcklig för att bedöma det enskilda fallet.

3.5.4.3 Bidrag/stöd till utländska bolag

En grundläggande princip är att den skattemässiga behandlingen bör vara neutral i förhållande till koncerners val att organisera sin verksamhet på en eller flera enheter. Genom reglerna om s.k. öppna koncernbidrag har lagstiftaren gjort det möjligt för företagsgrupper att uppnå resultatreglering inom gruppen. Öppna koncernbidrag är dock förbehållna vissa svenska rättssubjekt samt jämställda utländska bolag inom EES-området om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänförs till och inte undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal (35 kap. IL).

Driftkostnad

I betänkandet SOU 1964:29, som låg till grund för reglerna om öppna koncernbidrag, lämnade utredningen en sammanställning av den rättspraxis som dithills gällt avseende bidrag såsom omkostnad i en bedriven rörelse. Utredningen drog den slutsatsen av praxis att rätten till avdrag förutsätter att det har etablerats ett klart samband mellan de verksamheter de berörda företagen bedriver och att detta samband inte är alltför obetydligt. När det gäller bidrag till utländska dotterbolag uttalade utredningen föl-

jande (s. 101):

Ett koncernbidrag kan ges i den formen att moderbolaget bestrider kostnader för det utländska dotterbolagets räkning, t ex kostnader för marknadsundersökning etc. i det land, där dotterbolaget bedriver sin verksamhet. Moderbolaget kan också lämna dotterbolaget ett bidrag för att täcka sådana kostnader. En förutsättning för avdragsrätt i dylika fall är givetvis, att kostnaderna i fråga har direkt samband med de affärstransaktioner, som förekommer mellan moderbolag och dotterbolag, dvs. att kostnaderna avser åtgärder, som ökar moderbolagets försäljning till dotterbolaget.

Moderbolaget har med andra ord för sin egen verksamhet ett direkt intresse av att de åtgärder vidtages, som kostnaderna avser. Genom att moderbolaget bestritt kostnaderna kan moderbolaget vid försäljning till dotterbolaget antingen omedelbart eller i framtiden taga ut högre pris på sina varor än om dotterbolaget haft att stå för kostnaderna i fråga. Moderbolagets utlägg kommer med andra ord tillbaka i form av högre försäljningsvinst.

Affärssamband

En första förutsättning för avdragsrätt är att en nedlagd kostnad har ett påvisbart samband mellan ett svenskt och ett utländskt företags gemensamma affärsaktiviteter. Om det inte förekommit några affärstransaktioner mellan företagen kan avdrag inte påräknas.

Detsamma gäller om de berörda företagen bedriver samma slag av verksamhet men utan något inbördes samband. I ett fall som avgjorts av KRNJ i dom 1996-02-06, mål nr 3573-1993, påtog sig ett svenskt moderbolag leasingkostnaden för lastbilar som både användes i den svenska åkerirörelsen och sådana som användes av ett tyskt dotterbolag i dess verksamhet. Verksamheterna var inte integrerade men bolaget hävdade att det genom dotterbolaget blev representerat utomlands och att det på så sätt kunde bli konkurrenskraftigare och vinna marknadsandelar även på hemmamarknaden. KR fann att de båda bolagen utgjorde skilda skattesubjekt och att deras respektive verksamhet inte kunde utgöra *en* förvärvskälla och vägrade därför avdrag. Rätten ansåg uppenbarligen att det nödvändiga affärssambandet mellan företagen inte hade upprättats.

Av rättspraxis framgår att affärssambandet måste vara påtagligt. I RÅ 1967 Fi 1659 vägrades ett svenskt bolag avdrag då bolaget inte visat att ett utländskt dotterbolag gjort moderbolaget tjänster i sådan omfattning eller att det på annat sätt mellan dem förekommit sådana mellanhavanden att utgivet belopp kunde anses som en avdragsgill omkostnad. Inte heller i RÅ 1967 Fi 1660 medgavs avdrag för bidrag till ett utländskt dotterföretags reklamkostnader. Trots att bidraget i framtiden skulle kunna öka bolagets licensintäkter ansågs troligen sambandet mellan bolagens verksamheter vara alltför svagt.

**RÅ 1981 Aa 81
(Pågens Familjebageri AB)**

Om dotterbolaget, förutom försäljningsfunktionen, har intagit en självständig ställning med en från moderbolaget helt eller delvis egen begränsad verksamhet kan avdragsrätt för bidrag ifrågasättas. I RÅ 1981 Aa 81 ägde ett svenskt bolag (Pågens Familjebageri AB) ett tyskt dotterbolag för försäljning av svensk-tillverkade produkter på den tyska marknaden. Av olika anledningar var koncernen tvungen att etablera ett lokalt produktionsbolag som tillhandahöll huvuddelen av det bröd som såldes genom försäljningsbolaget. I det tyska produktionsbolaget ägde det svenska moderbolaget endast en obetydlig del på indirekt väg. RR fann att försäljningsbolagets verksamhet i huvudsak fick anses ha bedrivits för produktionsbolagets räkning, varför avdrag för moderbolagets bidrag till försäljningsbolaget vägrades.

**RÅ 1994 not. 697
(AB Cerbo)**

I RÅ 1994 not. 697 innehade ett svenskt moderbolag (AB Cerbo) ett norskt försäljningsbolag som varit förlustbringande under en följd av år. Försäljningen av de svensktillverkade produkterna hade skett till självkostnadspris. Trots detta hade moderbolaget tvingats täcka en del av dotterbolagets löpande kostnader, såsom löner, arbetsgivaravgifter, hyror, kontorsmaterial etc. Av styrelseprotokoll framgick att moderbolaget lovat täcka eventuella underskott i dotterbolaget. Bidragen hade i princip motsvarat det norska bolagets årliga underskott och lämnats i samband med boksluten.

KRNG uttalade bl.a. följande:

I det här fallet rör det sig om bidrag betecknade såsom marknadsföringsbidrag till ett helägt norskt dotterbolag, som har till enda uppgift att sälja moderbolagets produkter på den norska marknaden. Det måste antas att utgivandet av bidragen betingats av moderbolagets önskan att på sikt få till stånd en för bolaget vinstgivande försäljning av sina produkter på den norska marknaden. Oavsett att bidragen i stort sett motsvarat förlusterna i dotterbolaget och det som i övrigt kommit fram om dem saknas det mot den här bakgrunden skäl att vägra bolaget avdrag för dessa.

RR gjorde samma bedömning som KRNG.

Det norska dotterbolaget var således att betrakta som en renodlad försäljningsfunktion till det svenska ägarbolaget och bidragen kunde i den meningen anses utgöra kostnader för att marknadsföra det svenska bolagets produkter i Norge. Att bidragen utgått i olika former oreserverat och under längre tid bedömdes ha mindre betydelse eftersom någon otillåten vinstöverföring inte kunde sägas uppkomma så länge dotterbolagets verksamhet gav förlust. Hur rätten till avdrag såsom för driftkostnad förhåller sig till korrigeringsregeln, se nedan under kantrubrik "Samband med 14 kap. 19 § IL".

**RÅ 1994 ref. 85
(Eka Nobel AB)**

Även RÅ 1994 ref. 85 rör stöd i olika former till utländska närstående företag. Ett svenskt bolag (Eka Nobel AB) hade utvecklat

en metod för tillverkning av papperskemikalier, det s.k. Compozil-systemet. Teknologin var föremål för en omfattande internationell lansering, i vilken ingick resurskrävande etableringar i flera länder, bl.a. Finland och USA. Systemet byggde på två samverkande komponenter som tillverkades i svenska fabriker.

**Ekaraisio OY -
Affärssamband**

I. Den ena delen av målet avsåg en etablering i Finland och innebar att bolaget, tillsammans med en fristående finsk partner, hade bildat Ekaraisio OY, som ägdes till hälften vardera. Detta bolag kom att fungera som återförsäljare för ägarbolagen och 65 % av försäljningen avsåg den finske intressentens produkter. Ägarbolagen lämnade bidrag för att täcka det finska bolagets förlust och bidraget från det svenska bolaget uppgick till ca 900 000 kr. Därutöver avstod bolaget från hyres-, leasing- och royaltyintäkter från det finska bolaget med ytterligare ca 600 000 kr. Den fakturerade försäljningen från Sverige uppgick till drygt 2 milj. kr.

Inledningsvis beaktade RR bolagets uppgift att etableringarna utomlands tagit lång tid och krävt att bolaget satsat stora resurser. Det framstod därför som förklarligt att affärerna mellan bolagen varit av mindre omfattning i jämförelse med de lämnade bidragens storlek. Detta uteslöt dock inte att bidragen kunde vara avdragsgilla.

När det därefter gällde att bedöma Ekaraisio OY:s roll att inte enbart verka för det svenska ägarbolaget uttalade RR att det inte framstod som sannolikt att bolaget skulle ha haft anledning att genom bidrag stödja en annan del av det finska bolagets verksamhet än den som avsett de egentillverkade produkterna. Vid en samlad bedömning medgavs bolaget avdrag för det lämnade bidraget.

RR tog slutligen ställning till hur avståndet från hyra, leasing och royalty skulle bedömas och fann, med hänsyn till vad som anförts om bidragen, att denna underlåtenhet fick anses affärsmässigt motiverad och alltså tillkommen av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen mellan bolagen. Någon korrigering av inkomsten med stöd av korrigeringsregeln företogs därför inte.

I likhet med RÅ 1994 not. 697 hade det utländska företaget en renodlad försäljningsfunktion, låt vara att Ekaraisio OY skulle tillvarata även en annan ägarparts intressen. Ägarbolagen var emellertid oberoende av varandra och det fanns, enligt RR, inte skäl att utgå från annat än att stödet från det svenska bolaget hade ett direkt samband med försäljningen av svensktillverkade produkter. Till saken hör att Ekaraisio OY blev helägt av Eka Nobel

**Eka Chemicals
Inc. – Affärssam-
bandet brutet**

AB under senare delen av beskattningsåret. Det är för övrigt inte avgörande för avdragsrätten att ett moder-dotterbolagsförhållande råder. I RÅ 1995 not. 388 godtogs avdrag för bidrag till två utländska systerbolag.

Att affärerna mellan det svenska och det finska bolaget under året var av mindre omfattning uteslöt inte avdragsrätt, eftersom marknadsbearbetningen fortfarande befann sig i ett begynnande stadium. Det väsentliga är dock att det över tiden förekommer ett starkt affärssamband mellan de berörda bolagen.

II. Den andra delen av målet gällde avdrag för betalningar avseende "management and consulting services" till ett dotterbolag i USA, Eka Chemicals Inc. Det svenska bolaget försåg även det amerikanska dotterbolaget med komponenter men av interna meddelanden inom koncernen framgick att bolaget tidigt hade planer på att förlägga tillverkningen till USA. En fabrik uppfördes sedermera i USA och togs i bruk under det fjärde året efter det aktuella beskattningsåret.

RR:s majoritet uttalade att de varor som skulle produceras i USA och säljas på den amerikanska marknaden gav upphov till intäkter som tillföll det amerikanska rättssubjekt som ägde fabriken. Med hänsyn härtill och till att det enligt bolagets egna uppgifter tog lång tid att arbeta upp en ny marknad, särskilt den amerikanska marknaden, kunde bolagets utbetalningar inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse. Avdrag medgavs därför inte för kostnaderna.

Två ledamöter var av skiljaktig mening och delade bolagets uppfattning att det kunde antas att en framgång med Compozil-systemets lansering i USA skulle underlätta etableringar på andra marknader, vilket på sikt torde medföra intäkter i den svenska rörelsen. Enligt bolaget blev också Compozilsystemet en försäljningssuccé i USA. Under uppbyggnadstiden levererades den komponent som behövdes i USA från bolagets fabrik i Sverige. Vid en helhetsbedömning fann minoriteten att dessa förhållanden borde tillmätas störst tyngd.

RR slog här fast att affärssambandet mellan bolagen skulle komma att brytas, eftersom det amerikanska dotterbolaget inom några år skulle påbörja en egen lokal tillverkning. Härigenom bedrev dotterbolaget en, från det svenska moderbolaget, självständig verksamhet och som inte skulle medföra intäkter i den svenska rörelsen. Med hänsyn härtill och till att det enligt bolagets egna uppgifter skulle ta lång tid att vinna insteg på den amerikanska marknaden ansågs inte heller utbetalningarna för tiden innan fabriken i USA uppfördes som omkostnader som kunde förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse.

**Innebörden av
begreppet
affärssamband**

Skillnaden i synsätt inom RR avspeglar olika bedömningar av det affärssamband som ska föreligga mellan bolagen. Enligt majoriteten krävs det att det utländska bolagets verksamhet är direkt avhängig av den svenska, medan minoriteten även väge in den indirekta betydelse som den världsomspännande lanseringen av Compozilsystemet kunde ha för det svenska bolagets framtida intäkter.

Bidragen får inte avse annan självständig verksamhet hos dotterbolaget utan ska endast avse renodlade försäljningsansträngningar för moderbolagets räkning. Av Eka Nobel-domen, i den del som rör ECI, framgår att bidragen inte heller får leda till uppbyggnaden av en egen fristående tillverkning som inte är ägnat att återskapa egna försäljnings- eller licensintäkter till moderbolaget.

Av ett senare rättsfall, RÅ 1995 not. 384, framgår att visst utrymme för lokal tillverkning kan godtas om detta är föranlett av praktiska hänsyn. Det svenska moderbolaget (Lindab Luftkanaler AB) tillverkade ventilationsdetaljer för export via utländska dotterbolag. Okomplicerade och skymmande produkter tillverkades dock lokalt hos dotterbolagen på grund av fraktkostnaderna. De utländska dotterbolagens huvudsakliga verksamhet bestod i att marknadsföra moderbolagets produkter. Moderbolaget lämnade bidrag med totalt ca 3,7 milj. kr till tre av dotterbolagen.

RR fann att bidragen kraftigt understeg dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter och ansåg att bidragen var avdragsgilla trots att vissa produkter tillverkades lokalt i de länder där dotterbolagen bedrev sin försäljningsverksamhet.

**Investeringar i
utlandet**

RÅ 1994 ref. 85 visar således att rätten till avdrag kan ifrågasättas om avsikten med bidraget är att dotterbolaget ska bygga upp annan verksamhet genom nyinvesteringar i anläggningstillgångar. I prop. 1965:126 s. 57 citerade föredragande statsrådet 1964 års utredning i följande avseende:

Även om en låg prissättning vid affärer med utländska dotterbolag i vissa fall måste godtas vid inkomsttaxeringen, torde dock några berättigade invändningar knappast kunna göras mot regler avsedda att förhindra skattemässiga vinstöverföringar via prissättningen. Det kan inte vara befogat, att svenska företag t.ex. skulle kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet genom överföring av obeskattade vinstmedel.

Ett bidrag från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag som saknar samband med affärstransaktioner mellan berörda bolag får karaktär av förtäckt kapitaltillskott. I rättspraxis har nedskrivning av varufordringar på ett förlustdrabbat dotterbolag betraktats som finansiellt stöd (RÅ 1990 not. 193, se avsnitt

3.1.14).

Omstrukturering

Kostnader som avser en rekonstruktion av en utländsk verksamhet kan vara av avdragsgill natur. RÅ 1995 not. 387 gällde ett svenskt moderbolag (ABB Refrigeration AB) som konstruerade kylnläggningar för leverans till och montering hos kunderna. Ett amerikanskt dotterbolag hade tidigare fungerat som säljkanal i USA för moderbolagets komponenter till anläggningarna. Moderbolaget tillsköt kapital till dotterbolaget för ett marknadsföringsprojekt som innebar att dotterbolaget skulle börja sälja kompletta kylanläggningar. Projektet slog inte väl ut och tre år senare återgick dotterbolaget till komponentförsäljning. Den förändrade inriktningen av marknadsföringen förorsakade stora initialkostnader. I samband därmed lämnade moderbolaget bidrag som svarade mot dotterbolagets bokförda förlust för året, erlade arvode för administrativa tjänster och rådgivning i samband med omstruktureringen och täckte dotterbolagets förlust av ett lager som blivit inkurant på grund av den förändrade försäljningsinriktningen.

RR framhöll att bidragen sammanhänge med en av affärsrättsliga skäl företagen förändring av dotterbolagets marknadsinriktning. Det hade inte framkommit någon anledning till antagande att bolaget skulle ha lämnat bidrag till dotterbolaget i samband med omstruktureringen om denna inte kunde förväntas leda till att bolaget skulle förvärva eller bibehålla intäkter i sin verksamhet.

Avveckling

Avdragsrätten förutsätter således att bidraget är ägnat att i vart fall på sikt befrämja affärsförbindelsen. Om avsikten med bidraget i stället är att kompensera det utländska bolaget vid en avveckling av verksamheten är det däremot inte avdragsgillt. Bidraget kan helt enkelt inte förväntas generera några framtida intäkter. Avdragsrätten ska bedömas mot bakgrund av syftet med utbetalningen vid den tidpunkt då denna ägde rum. Detta framgår av en kammarrättsdom KRNJ 1999-04-19, mål 4400-1997. Ett svenskt aktiebolag innehade ett franskt försäljningsbolag som på grund av bristande lönsamhet avyttrades till en extern köpare. Dotterbolaget erhöll täckning för vissa kostnader i samband med avvecklingen och som enligt bolaget utgjorde kompensation av skadeståndsrättslig karaktär på grund av att gällande återförsäljaravtal skulle bringas att upphöra (jfr RÅ 1989 not. 506). Bolaget gjorde även gällande att köparen hade visat sig intresserad av att teckna ett återförsäljaravtal med bolaget och att verksamheten i Frankrike inte hunnit avvecklas. Ersättningen kunde därmed användas i samband med rekonstruktionen av den franska verksamheten.

KR uttalade att även om bolagets bidrag till det franska dotter-

**Samband med
14 kap. 19 § IL**

bolaget kunde ha kommit att visa sig vara till nytta genom det återupptagna affärsförhållandet, var detta en omständighet som inte varit känd vid utbetalningen och som därför inte kunde innefattas i bolagets avsikt med denna. Inte heller ansågs det visat att avdragsrätt förelåg på skadeståndsrättslig grund.

En fråga i sammanhanget är om t.ex. en driftkostnad kan begränsas av korrigeringsregeln. I betänkandet SOU 1964:29 berörde utredningen ett bidrags förhållande till övriga affärsvillkor mellan parterna och uttalande (s. 101):

Beträffande storleken av avdragsgillt bidrag kan, som redan understrukits, några generella beräkningsgrunder inte anges. Det måste bli en bedömning från fall till fall. Avgörande är om bidraget kan anses motiverat av det intresse, det givande företaget för sin verksamhet kan ha av det andra företaget. Det ligger i sakens natur att avdrag för koncernbidrag i regel skall kunna godkännas i de fall, då en motsvarande vinstöverflyttning via prissättningen skulle ha godkänts.

I den därpå följande prop. 1965:126 gjorde föredragande statsrådet följande uttalande (s. 50):

Vidare kan bidraget i vissa fall tänkas vara så stort att det inte rimligen kan betraktas som driftkostnad, även om förhållandena i övrigt är sådana att avdragsrätt i princip skulle föreligga. Beträffande storleken av avdragsgillt bidrag kan, som utredningen framhållit, några speciella beräkningsgrunder inte anges.

Att det råder ett samband mellan avdragsrätten för ett bidrag och korrigeringsregeln antyds av RÅ 1994 ref. 85 och har också kommit till uttryck i tidigare notisfall från RR (t.ex. RÅ 1969 Fi 1247 och RÅ 1986 not. 251).

Avdragsrätten för t.ex. en räntebetalning som överstiger sedvanlig marknadsränta kan begränsas därför att den som ränta betecknade överskjutande delen av betalningen kan vara att bedöma som något annat än ränta, nämligen förtäckt kapitaltillskott eller utdelning. Avdrag för ”för höga” kostnader kan därigenom komma att korrigeras mellan närstående med hänsyn till betalningens verkliga innebörd.

Av Redovisningsrådets rekommendationer om fordringar och skulder (RE 3) framgår att underlåten räntedebitering vid lån till koncernföretag är att anse som ett bidrag från långivare till låntagare. I rättspraxis har avstående från räntebetalning regelmässigt bedömts enligt korrigeringsregeln.

**KRNS 1995-11-09,
mål nr 13667-
13668-1992**

I ett avgörande från KRNS dom 1995-11-09, mål nr 13667—13668-1992, som avsåg två taxeringsår, innehade ett svenskt bolag utestående räntefria lån på ett antal utländska dotterbolag. De som var hemmahörande i Storbritannien och Frankrike upp-

visade ett positivt resultat och en god ställning. Det första året redovisade det franska dotterbolaget en vinst som i första hand användes till att täcka gamla balanserade förluster.

KR fann att bolaget avvikit från marknadsmässiga villkor och ansåg att ränteavståendet inte utgjorde en driftkostnad utan närmast en form av kapitaltillskott till dotterbolagen. KR vidtog således en justering av inkomsten med stöd av korrigeringsregeln avseende den uteblivna räntans belopp. Det ansågs däremot affärsmässigt motiverat att inte ta ut ränta av de dotterbolag som gått med förlust.

Då de utländska bolagen har varit självbärande har det således ansetts utgöra en otillåten vinstöverföring enligt korrigeringsregeln att lämna bidrag genom räntefria lån. På motsvarande sätt torde avdragsrätten för ett stöd i form av påtagna kostnader till förmån för ett utländskt dotterbolag som är vinstgivande begränsas av korrigeringsregeln.

**KRNG 1999-04-27,
mål nr 1027-1997**

Ytterligare ett avgörande som knyter an till korrigeringsregeln är KRNG dom 1999-04-27, mål nr 1024-1997, som rörde ett svenskt bolag som innehade ett inköpsbolag i Nederländerna för import av frukt och grönsaker. Ett ekonomiskt stöd till den utländska verksamheten gav, enligt bolaget, samordnings- och stor-driftsfördelar som medförde att de totala kostnaderna för verksamheten minskade och att detta även gynnade det svenska bolaget. Bidragen till dotterbolaget skulle också medföra att bolagets inköpskostnader minskade till följd av bidragens inverkan på dotterbolagets effektivitet.

KR uttalade att det inte visats att dotterbolaget till bolaget skulle kunna sälja varor och tjänster till ett pris som understeg marknadspris och att bolagets inköpskostnader därigenom skulle minska. Bidragen fick anses hänförliga till dotterbolagets verksamhet och följaktligen inte avdragsgilla hos det svenska bolaget.

Enligt korrigeringsregeln förutsätts prisbildningen ske till rådande marknadspris. Denna faktor är således opåverkbar. Enligt KR kunde därför det svenska bidragsgivande bolaget inte kompenseras genom prissättningen vid affärer med dotterbolaget. Det finns nämligen inget givet samband mellan kostnadsbesparingar hos ett företag och de priser som detta företag betingar sig vid affärer med andra företag. Vinsterna av bidraget skulle snarare tillfalla det utländska dotterbolaget än det svenska moderbolaget.

Enligt korrigeringsregeln är subventioner i form av låg prissättning gentemot utländska dotterbolag knappast affärsmässigt annat än temporärt. OECD exemplifierar i riktlinjerna att tillverkare kan tänkas sänka priserna på sina produkter t.o.m. så långt att de tidvis gör förlust för att komma in på nya marknader. Under

sådana förhållanden kan det göras gällande att priserna är marknadsmässiga men i allmänhet kan sådana priser förväntas bestå endast en kort tid i syfte att höja tillverkarens vinst på lång sikt. Denna frågeställning har inte berörts i RÅ 1994 not. 697, som avsåg stöd till ett utländskt dotterbolag under avsevärd tid.

Sammanfattningsvis kan följande kriterier, hämtade från betänkandet SOU 1964:29, tjäna till vägledning för att bedöma avdragsfrågan:

Avdrag medges

- om det föreligger ett inre sammanhang mellan bolagens verksamheter, vilket förutsätter att affärer förekommer mellan bolagen,
- om affärsförhållandena (transaktionerna) mellan bolagen inte är alltför obetydliga,
- om bidraget har ett direkt samband med affärstransaktionerna mellan bolagen, och
- om bidraget leder till eller i vart fall kan förväntas leda till större försäljning och/eller större vinst hos det bidragsgivande bolaget.

Avdrag medges inte

- om bidraget avser att täcka kostnader för investeringar, kapitalförluster eller kostnader som inte skulle varit avdragsgilla i det svenska bolaget, eller
- om bidraget på annat sätt helt eller delvis innebär en oriktig vinstöverföring som strider mot 14 kap. 19 § IL.

3.5.5 Krediter

Lån eller kapitaltillskott

Vid koncerninterna finansiella mellanhavanden måste först klargöras hur transaktionen ska klassificeras. Ett såsom lån rubricerat avtal kan i vissa situationer komma att behandlas som kapitaltillskott med stöd av allmänna rättsliga grunder beroende på svaren på nedanstående frågor:

- Vilket förhållande föreligger mellan skulder och eget kapital?
- Föreligger ovillkorligt åtagande om återbetalning av ett bestämt belopp på en viss förfallodag?
- Är lånet underkastat andra fordringsägares rätt?
- Har avtalad och faktisk utgående ränta avvikit mot vad som är normalt mellan oberoende företag?

- Vilken rätt har långivarna i händelse av utebliven räntebetalning?
- Har lånet tillkommit som en följd av brist på rörelsekapital till skillnad från lån som använts till investeringar i anläggningstillgångar?
- Har lånet fördelats mellan bolagets aktieägare i förhållande till deras aktieinnehav?
- Kan skulden konverteras till aktier eller andelar?
- Är den ränta som avtalats beroende av företagets resultat?
- Framgår om parternas avsikt varit att skapa ett gäldenärs/borgenärsförhållande eller inte?

I RÅ 1990 ref. 34 uttalade RR att lån på marknadsmässiga villkor är den finansieringsform som förekommer mellan oberoende parter. I ett kammarrättsavgörande, KRNJ dom 1993-06-17, mål nr 3235--3236-1990, hade ett svenskt bolag tagit upp lån, som förts över till ett engelskt dotterbolag. Lånet bokfördes så småningom som aktieägartillskott och bolaget hävdade att det varit fråga om kapitaltillskott redan vid den ursprungliga överföringen tre år tidigare. KR konstaterade att det av bolagets årsredovisningar för tidigare inkomstår inte framgick att lånet utgjort riskkapital. Då bolaget först senare eftergivit sin fordran på dotterbolaget kunde överföringen av medlen inte betraktas som annat än lån.

Vinstandelslån

I detta sammanhang kan påpekas att 24 kap. 5-10 §§ IL innehåller särskilda regler som begränsar möjligheterna till ränteavdrag på s.k. vinstandelslån mellan parter i intressegemenskap.

Med vinstandelslån förstås sådana lån på vilka räntan är beroende av det låntagande företagets resultat. Det låntagande bolaget får avdrag för hela räntan på ett vinstandelslån under förutsättning att lånet är emitterat på öppna marknaden eller att rätten att teckna vinstandelsbevis är förbehållen en från företaget fristående personkrets. Är lånet däremot emitterat med företrädesrätt för aktieägare eller någon med vilken företaget är i intressegemenskap får det låntagande bolaget inte avdrag för någon del av den rörliga räntan. Ett undantag från nämnda regel görs beträffande börsnoterade företag. Frågan om intressegemenskap ska bedömas enligt reglerna i 14 kap. 20 § IL. Om ett företag inte uppfyller de kriterier som lagrummet uppställer för avdrag för rörlig ränta kan dispens sökas hos SKV.

Av prop. 1976/77:93 s. 30 f. framgår att om ett bolag inte får avdrag för rörlig ränta ska ändå mottagaren inkomstbeskattas som om ränta erhållits.

3.5.5.1 Lån

Lån

När det väl konstaterats att ett koncerninternt lån föreligger gäller den allmänna principen att lånet ska löpa med ränta, om ränta skulle ha debiterats under liknande omständigheter i en transaktion mellan oberoende parter. Oavsett om ett sådant lån lämnats av moderbolag till dotterbolag eller vice versa gäller normalt, att ränta debiteras från kreditens uppkomst. Om sådan inte debiteras har den skattskyldige att visa det berättigade i en dylik avvikelse från ett marknadsmässigt uppträdande.

Bedömning av räntenivå

Vid koncerninterna lån ska den utgående ränteersättningen motsvara den ränta oberoende företag (t.ex. bank) vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat eller skulle ha kunnat debitera ett annat. I Sverige såväl som i utlandet utgörs räntenivån av ett brett intervall av olika räntesatser.

Armlängdsmässig räntenivå i det enskilda fallet är avhängig av ett flertal olika faktorer.

Vid en jämförelse bör följande faktorer/förhållanden beaktas:

- typ av kredit,
- om säkerhet finns,
- löptid,
- låntagarens kreditvärdighet,
- kreditens storlek, och
- den valuta krediten har lämnats i.

Om ett företag har tagit upp lån från utomstående för vidareutlåning till närstående företag utgörs armlängdsräntan av den ränta som tagits ut i det första ledet med tillägg för den närstående borgenärens kostnader för vidareutlåningen. Något vinstelement krävs dock inte. Detta förutsätter dock att vidareutlåning inte är en yrkesmässigt bedriven verksamhet för borgenären.

Vid bedömning av räntenivån avseende internationella krediter hämtas i första hand ledning av den valuta som krediten lämnats i. Om ledning inte kan fås via valutan uppkommer frågan, om det är räntesatsen i låntagarens eller långivarens hemland som ska ligga till grund för jämförelsen. Om räntenivåerna är olika och det inte finns någon omständighet som talar för en viss nivå, bör man normalt utgå från räntenivån på långivarens hemort om lånet lämnats i samma valuta som i långivarens hemland.

Som kommer att framgå av nedan redovisad praxis när det gäller konsekvenserna av att avstå från ränta på fordringar i internatio-

nella koncernförhållanden har RR så gott som uteslutande bedömt frågeställningen utifrån korrigeringsregeln. För det fall beskattning skulle kunna ifrågasättas enligt de allmänna reglerna om uttagsbeskattning kan beskattning för beräknad ränta ske då räntans efterskänkande kan anses innefatta en överföring av medel från borgenär till gäldenär som har särskild betydelse i skattehänseende (jfr RÅ 1954 ref. 22). Det skulle kunna hävdas att ett avstående av ränta innebär ett kringgående av reglerna om öppna koncernbidrag och att avståendet därför har särskild betydelse i skattehänseende.

RÅ 1970 Fi 923

I RÅ 1970 Fi 923 har avtal om reducerad ränta mellan ett svenskt moderbolag och ett underkapitaliserat engelskt dotterbolag ansetts utgöra otillåten vinstöverföring till dotterbolaget. Affärer mellan bolagen hade förekommit i endast begränsad utsträckning.

Under ett dotterföretags uppbyggnadsskede kan förekomma att bolaget behöver finansiellt stöd av moderbolaget. Att avstå från eller skjuta upp uttagandet av ränta kan endast godtas om det kan påvisas att detta skulle ha förekommit mellan av varandra oberoende företag under likartade förhållanden. Vid sedvanliga kortfristiga affärskrediter (t.ex. kundfordringar/leverantörsskulder) bör räntedebitering ske i enlighet med vad som är brukligt på marknaden. I Redovisningsrådets rekommendationer om fordringar och skulder (RE 3) sägs beträffande lån till koncernbolag under punkterna 15 och 16 att underlåten räntedebitering är att anse som ett bidrag från långivare till låntagare. Om effekten härav är väsentlig bör den redovisas.

RÅ 1979 1:40 (Öberg & Co AB)

I RÅ 1979 1:40 innehade Öberg & Co AB sedan år 1968 ett helägt dotterbolag i Portugal. Finansieringen av dess verksamhet, som kom igång under år 1970, bestod i en överföring av maskiner och likvida medel och redovisades som fordringar i moderbolagets räkenskaper. Dotterbolaget var ett tillverkningsbolag och fakturerade hela sin produktion på moderbolaget. Dotterbolaget uppvisade följande resultat de första fyra verksamhetsåren (tusental kr):

	1970	1971	1972	1973
Fakturerings	3.311	917	2.012	3.305
Årsresultat	- 432	+ 6	+ 317	+ 522
Balanserat resultat	- 432	- 426	- 109	+ 413

Moderbolaget hade inte betingat sig någon ränta på fordringarna och målet rörde eftertaxering för åren 1969-1973 med belopp motsvarande beräknad ränta.

Länsskatterätten biföll intendentens talan i vad avsåg åren 1972-1973 men avslog ansökan i övrigt.

Båda parter överklagade och KRNS biföll det allmännas talan fullt ut.

Bolaget överklagade och RR ansåg att förutsättning för tillämpning av korrigeringsregeln inte visats föreligga i målet med följande motivering:

En prissättning inom en koncern som innebär kostnadstäckning för tillverkningsbolaget torde i dessa sammanhang få accepteras, om icke särskilda omständigheter föranleder annat.

I nu förevarande fall har det portugisiska dotterbolagets produktion under de aktuella verksamhetsåren haft ett fakturavärde av ungefär 7,5 milj. kr. Vid utgången av år 1973 redovisade dotterbolaget en balanserad vinst av ca 400 000 kr. Dotterbolaget har fakturerat hela sin produktion på moderbolaget. Emot prissättningen har ej annan anmärkning riktats än att det hävdats, att moderbolaget bort taga ut ränta på sina fordringar hos dotterbolaget.

Om dotterbolaget haft att erlægga ränta på sina skulder till moderbolaget, skulle dotterbolagets produktionskostnader ha stigit med räntans belopp. Det måste antagas, att dotterbolaget i sådant fall skulle ha i motsvarande mån höjt priset på sin produktion. Bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen skulle inte ha utgjort hinder mot en sådan åtgärd. Underlåtenheten att taga ut ränta på fordringarna kan därför inte anses ha lett till att moderbolagets inkomst av rörelsen skulle ha blivit lägre än den eljest skolat bli.

Ej heller det förhållandet att dotterbolaget vid utgången av år 1973 redovisat en balanserad vinst kan i sig ses som ett uttryck för felaktig prissättning eller dylikt mellan företagen, särskilt som dotterbolaget under den aktuella tidsperioden befann sig i ett uppbyggnadsskede.

Det kan framhållas att parternas argumentation i samtliga instanser i huvudsak gällde frågan om de överförda medlen utgjorde ett aktieägartillskott eller ett lån. Bolaget gjorde förgäves gällande att de överförda beloppen redan från början var avsedda att utgöra aktiekapital i dotterbolaget och att det därför inte rörde sig om ett lån i vanlig bemärkelse. Som RR påpekat hade någon utredning om prissättningen inte företagits i målet. Dotterbolagets resultat de första verksamhetsåren ger inte stöd för att någon vinstöverföring skett. Tvärtom accepterar RR enbart kostnadstäckning i dotterbolaget, något som kan väcka skattemyndigheternas intresse i det andra landet. Resultatet förbättrades efter hand i dotterbolaget och för år 1973 visade bolaget en balanserad vinst. RR godtog även detta mot bakgrund av att dotterbolaget befann sig i ett uppbyggnadsskede. Ett ränteavstående kan förekomma mellan av varandra oberoende företag om det ingått som ett led att etablera en verksamhet. Tidsramen för ett uppbyggnadsskede får bedömas i det enskilda fallet men i allmänhet kan fördelaktiga villkor förväntas bestå endast en kortare tid med det särskilda syftet att höja långgivarens vinst på lång sikt.

RÅ 1980 1:59

I RÅ 1980 1:59 ägde Telefon AB L M Ericsson (LME) ett

(Telefon AB L M Ericsson)

brittiskt bolag som i sin tur ägde det australiensiska bolaget Teleric Proprietary Ltd (TLA). TLA var ett holdingbolag som hade flera rörelsedrivande bolag i Australien. Dessa rörelsedrivande bolag hade ökat sina aktiekapital genom riktade nyemissioner till TLA. De av LME utlånade medlen hade även vidareutlånats av TLA till de australiensiska dotterbolagen och gjorts räntebärande för TLA. LME kunde finansiera TLA:s deltagande i emissionerna genom antingen kapitaltillskott eller lån. LME valde att låna ut kapitalet till TLA. Att låneformen valdes berodde enligt bolaget bl.a. på att de australiensiska myndigheterna ogillade utländska aktieinvesteringar i tillverkningsindustrin inom landet. Enligt LME skulle myndigheterna inte ha godtagit annan finansiering än räntefria lån. Taxeringsintendenten yrkade med stöd av armlängdsregeln att LME skulle beskattas för motsvarande en efter 5 procent beräknad ränta på lånen.

I första hand hävdade bolaget att lånetransaktionen till sin rätta natur var ett kapitaltillskott eller skulle ha varit det om medlen tillskjutits av en utomstående. I andra hand hävdade bolaget att LME genom finansieringen från de rörelsedrivande bolagen kunnat tillgodogöra sig avsevärda belopp i form av licensintäkter, intäkter för försålda varor m.m. Dessa intäkter och reducerade kostnader motsvarade enligt LME mer än väl varje rimligt anspråk på förräntning av det utlånade kapitalet, varför LME:s i Sverige skattepliktiga inkomst inte blivit lägre än eljest.

RR (tre ledamöter) anförde, efter att ha redogjort dels för bolagets förklaring varför LME valt lånefinansiering i stället för kapitaltillskott, dels för bolagets resonemang om att räntefriheten kompenserades på andra sätt, bl.a. följande:

Bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen är att tillämpa i sådana internationella fall, där vid ekonomisk intressegemenskap åtgärder av i lagrummet angivet slag vidtagits, som lett till att inkomst som skall beskattas i Sverige, blivit lägre än den eljest skolat bli. Bedömning av om denna förutsättning föreligger kan icke begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att ta ut ränta på lån får t ex antagas kunna förekomma även i förbindelserna mellan två av varandra oberoende näringsidkare, nämligen om motsvarande kompensation ges långivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder. Med hänvisning till det anförda och till vad bolaget gjort gällande kan det inte anses att förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. Kommunal-skattelagen föreligger.

Minoriteten (två ledamöter) ansåg att det räntefria lånet innebar en otillbörlig vinstöverföring enligt korrigeringsregeln och yttrade bl.a.:

Vid bedömningen av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag (måste) särskild försiktighet iakttas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall.

Bolaget har hävdade att ifrågavarande räntefria lån bör betraktas och i skattehänseende jämföras med aktieägartillskott. Att bolaget valt låneformen var betingat av företagsekonomiska och affärspolitiska skäl.

Vi finner att bolagets argumentering på denna punkt är värd beaktande. Det måste emellertid framhållas att allmänna skäl av det slag som här åberopats inte ensamt för sig kan utgöra tillräcklig grund för att frånga en tillämpning av 43 § 1 mom. vid en avvikelse från villkor som normalt tillämpas mellan av varandra oberoende näringsidkare. Inte heller bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till nämnda bestämmelse föranleder i detta fall till annat bedömning.

Härutöver har bolaget gjort gällande att någon inkomstöverföring i själva verket inte ägt rum, eftersom bolaget genom fördelaktiga villkor i andra avseenden – genom förhöjda licensavgifter och försäljningspriser samt mer än väl täckta kostnader – kunnat kompensera såväl sig själv som svenska skatteintressen.

Mot dessa synpunkter är att anmärka att bolaget inte kunnat påvisa något samband mellan de fördelaktiga villkoren och det eftergivna ränteanspråket. Snarare kan det antagas att bolagets ställning inom koncernen varit avgörande härvidlag. Hertil kommer att utredning saknas om att bolagets eftergift av ränteanspråk skulle ha besparat bolaget eljest avdragsgilla kostnader. Med tanke på att lånet till den del det varit räntefritt enligt uppgift i huvudsak använts till anskaffning av aktieposter i de utländska företagen gör det dessutom mindre sannolikt att så skulle ha varit fallet. Någon allmän rätt att på så osäkra grunder som föreligger i detta mål göra en helhetsutvärdering av koncernens i Sverige till skatteplikt redovisade resultat, med beaktande av vad som teoretiskt sett kan ha i form av fördelaktiga villkor balanserat en klar och konkret påvisad avvikelse från eljest förekommande bruk, kan inte anses inrymmas inom ramen för de här tillämpliga författningsbestämmelserna.

Liksom i RÅ 1979 1:40 framhölls i målet att räntefriheten hade kompenserats på annat sätt. Det förelåg dock inte sådan vertikal integration mellan LME och TLA som var fallet i det förra målet. Majoriteten godtog LME:s kompensationsinvändning, som var något mer preciserad än vad som framgår av referatet, och anlade en helhetssyn på relationen mellan LME och dotterdotterbolagen. Minoriteten godtog att sådan invändning i sig kan beaktas, men ansåg att bolaget inte visat att kompensation verkligen förekommit.

Den slutsats som kan dras är att antingen har majoriteten ställt lägre beviskrav för att en kompensationsinvändning av förevarande slag ska ta ut verkan av en påvisad avvikelse än minoriteten gjort, eller så har majoriteten, med samma beviskrav som minoriteten, värderat den framlagda bevisningen annorlunda än minoriteten. Det bör i detta sammanhang nämnas att det allmänna inte ifrågasatte bolagets påstående med någon större kraft, vilket kan ha påverkat utgången.

Kompensations- invändningar

En fråga av stor betydelse är hur långt invändningar om transaktioner som uppges kompensera en ifrågasatt avvikelse sträcker sig.

I RÅ 1991 ref. 107 uttalade RR t.ex. att hänsyn kan tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företags affärer med varandra och att därvid beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomst-sänkande effekten av prisavvikelsen.

Så mycket är således klart att det är de *berörda företagens affärer med varandra* som ska bedömas och att det ska kunna gå att härleda ett *samband* mellan en felprissättning och erhållen kompensation. Det är näringsidkaren som bär ansvaret för att detta samband tydliggörs. För att så ska kunna ske bör kompensationerna vara klart preciserade både till tid, sin natur och till sitt belopp.

Av intresse i sammanhanget är vad OECD uttalat i p. 1.61 i riktlinjerna: Avsiktliga kvittningar kan röra allt från det enkla fallet att två transaktioner uppväger varandra till att avse en överens-kommelse som innebär att alla affärshändelser mellan två parter kvittas ut. Det är osannolikt att oberoende parter skulle överväga att tillämpa den senare modellen om det inte gick att i förväg exakt kvantifiera utfallet.

Det ovan nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 85 beträffande det amerikanska bolaget ECI talar i samma riktning. Eka Nobel AB hävdade i målet att en framgång med Compozilsystemets lanse-ring i USA skulle underlätta etableringar på andra marknader, vilket på sikt torde medföra intäkter i den svenska rörelsen. Sats-ningen i USA skulle därmed få kringeffekter på andra marknader där moderbolaget genom etableringar kunde kompenseras för det lämnade bidraget till ECI. RR:s minoritet godtog att moder-bolaget kunde förvänta sig framtida intäkter på detta indirekta sätt trots att affärssambandet mellan moder- och dotterbolag upphörde genom att flytta tillverkningen till USA. Minoritetens synsätt underkändes dock av domstolens majoritet som ansåg att avdragsrätten förutsatte ett *direkt affärssamband* mellan givare och mottagare.

Slag av kompensation

De slag av kompensationer vid prisavvikelser som förekommit i rättspraxis har utgjorts av fördelar på grund av *affärsförhållandet*. I ett antal processer har frågan huruvida utdelning från ett utländskt dotterbolag eller förväntad högre vinst vid framtida försäljning av andelarna i bolaget kan beaktas besvarats nekande.

KRNG uttalade i det under kantrubrik KRNG 1999-04-27, mål nr 1024-1997 i avsnitt 3.5.4.3 nämnda fallet att utdelning inte kan betraktas som kompensation för prisavvikelse då den inte avser ersättning vid affärer utan utgör avkastning till en aktieägare på

av denne investerat kapital.

I ett avgörande från samma kammarrätt, KRNG dom 1997-02-27, mål nr 3511-1994, gällde frågan huruvida ett räntefritt lån till ett holdingbolag i Nederländerna, med vilket några affärer inte förekommit, kunde anses vara kompenserat med det högre försäljningspris som erhållits på andelarna i dotterbolaget som en följd av räntebortfallet. KR uttalade att en eventuell kompensation av detta indirekta slag som uppnås genom affärssuppgörelser med tredje man inte bör leda till att underlåtenhet att ta ut ränta på lån ska antagas ha tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen. Bolaget beskattades därför för den uttagna räntan.

**RÅ 1984 1:16
(Edet AB)**

I RÅ 1984 1:16 ägde ett svenskt bolag (Edet AB) samtliga aktier i det holländska bolaget Edet BV. Dotterbolaget förvärvade år 1964 aktierna i Edet Nederland BV från moderbolaget och erhöll därvid ett räntefritt lån. I slutet av 1960-talet fram till år 1971 erhöll även dotterdotterbolaget ett flertal räntefria lån från Edet AB. Lånen gavs för anskaffning av maskinell utrustning och för att en inbrytning på marknaden skulle kunna ske. Utvecklingen blev dock ogynnsam. Taxeringsintendenten yrkade med åberopande av korrigeringsregeln att Edet AB skulle eftertaxeras med belopp motsvarande marknadsmässig ränta på de ifrågavarande lånen.

Bolaget framhöll i sakfrågan att underlåtenheten att debitera ränta grundades på en synnerligen svag soliditet och likviditet i de låntagande bolagen. Om ränta hade tagits ut skulle de båda holländska bolagens aktiekapital ha förbrukats, och likvidationstvång hade uppkommit.

RR, som inte ansåg att förutsättningar att tillämpa korrigeringsregeln förelåg, anförde följande.

Enligt punkt 1 andra stycket anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen skall vid bedömning av prissättningen - i detta fall priset för utlånat kapital (jfr SOU 1964:29 s 119) - vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag särskild försiktighet iakttagas vid tillämpning av nämnda paragraf med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen. Utredningen i målet ger vid handen att omständigheterna vid moderbolagets försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att moderbolaget måste anses ha haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dess bolag. Förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. Kommunkattelagen föreligger därför inte.

Ett regeringsråd var skiljaktig beträffande motiveringen och ansåg att otillåten vinstöverföring i och för sig förelåg, men att det ur deklarationsmaterialet gått att utläsa att bolaget lämnat ränte-

fria lån, varför förutsättningar för eftertaxering saknades.

Den slutsats rörande beviskravet som kan dras av den refererade delen av domen är att den i målet av bolaget framlagda bevisningen varit tillräcklig för att rätten skulle anse att bolaget haft "affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dessa bolag". Vid denna bedömning får man ha i åtanke det krav som fanns i anvisningarna till den dåvarande korrigeringsregeln att man, vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag, skulle iaktta särskild försiktighet med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheterna som kunde påverka prissättningen (ränteberäkningen etc.). RR:s domskäl överensstämmer väl med de exempel på affärsmässiga skäl som lämnades i förarbetena till 1965 års lagändring. Någon generell slutsats angående vilket beviskrav rätten tillämpat går emellertid inte att dra av detta fall.

3.5.5.2 Underkapitalisering

Med begreppet underkapitalisering förstås normalt att ett företag har ett otillräckligt eget kapital i förhållande till den bedrivna verksamheten.

Det finns skattemässiga fördelar med att låta ett moderbolag finansiera sitt utländska dotterbolag med lån i stället för med tillskott av eget kapital. En sådan är att moderbolaget genom lånefinansiering får större möjligheter att disponera över dotterbolagets resultat. Detta har medfört att en del länder, t.ex. USA, Nederländerna, Schweiz och Danmark har infört s.k. underkapitaliseringsregler eller tunnkapitaliseringsregler som reglerar förhållandet mellan skulder och eget kapital. I Sverige saknas sådana regler.

RÅ 1979 Aa 228

I RÅ 1979 Aa 228 ansåg RR att ett handelsbolag var underkapitaliserat. Detta medförde att ränteinkomster från ett lån som en av bolagsmännen givit bolaget hänfördes till rörelse, som var samma inkomstslag som bolaget beskattades i.

RÅ 1990 ref. 34 (Norsk Hydro Bensin AB)

RR har i RÅ 1990 ref. 34 prövat om ett låneavtal, mellan ett underkapitaliserat svenskt dotterbolag och dess amerikanska systerbolag, kan fränkännas rättsverkan med stöd av korrigeringsregeln. RR uttalade bl.a.:

Finansiering mellan näringsidkare som är oberoende av varandra sker inte genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor. En jämförelse med vad som skulle ha gällt om bolagets verksamhet i stället finansierats av ett utomstående företag kan därför inte leda till att man med stöd av korrigeringsregeln skatterättsligt behandlar det avtalade lånet som någon form av aktieägartillskott. Därvid saknar den omständigheten att bolagets eget kapital var ovanligt litet i förhållande till dess skulder

självständig betydelse.

Utgången i målet ger vid handen att svenska moderbolags finansiering av underkapitaliserade utländska dotterbolag i form av lån inte kan betraktas som aktiekapital.

3.5.5.3 Borgen

Borgen

Det förekommer att företag inte vill eller kan förse sina dotterbolag med tillräckligt eget kapital. I stället får dotterbolagets ytterligare behov av kapital finansieras med lån från utomstående. När så sker kan moderbolaget gå i borgen för dotterbolagets skuld eller ställa annan säkerhet.

Emellanåt förekommer det att ett moderbolag inte vill ta på sig ett formellt borgensansvar eller ställa säkerhet för dotterbolagets skuld. Skälen härför kan variera. En viktig orsak är att moderbolaget inte vill belasta sin balansräkning med ett formellt borgensåtagande. Andra orsaker kan vara att moderbolaget uppfattar det som under sin värdighet att behöva gå i borgen för dotterbolaget eller att moderbolaget gentemot sina borgenärer utlovat att inte ställa säkerhet till annan (s.k. negativklausuler). Även valuta- och beskattningsregler kan ibland vara orsak till motvilja att gå i borgen. Avslutningsvis kan det ibland även vara så att moderbolaget helt enkelt inte vill binda sig juridiskt.

Skatterätt

Ur skatterättslig synvinkel medför borgensåtaganden två centrala frågeställningar. Den ena är om ett utställande av en borgen är en sådan tjänst som utfärdaren bör debitera den till vars förmån borgen utfärdas (dotterbolaget). Den andra är hur man ska bedöma avdragsrätten när borgensförpliktelser infrias eller när ersättningsskyldighet föreligger till följd av culpa in contrahendo (dvs. på grund av illojalt eller försumligt förfarande vid avtalsförhandlingar vilka inte lett till ett bindande avtal).

Utställande av borgen

När ett moderbolag ställer ut en borgen för ett dotterbolags räkning aktualiseras frågan om moderbolaget ur skatterättslig synvinkel bör debitera dotterbolaget för den nytta detta bolag drar av tjänsten.

Risk för betalningsansvar

Det förhållandet att någon kostnad ännu inte uppkommit för utställaren av borgen bör inte tillmätas någon betydelse. Risken att borgensansvaret kan komma att medföra betalningsansvar för utställaren innebär en latent risk, på samma sätt som kreditgivning innebär en viss risk som går att med någorlunda säkerhet statistiskt beräkna och därvid åsätta ett pris. Att inte debitera för en tillhandahållen tjänst i form av utställd borgen bör således rimligen inte vara förenligt med armlängdsprincipen, så vida inte

bolaget kan visa att avståendet varit strikt affärsmässigt betingat utifrån moderbolagets synvinkel.

Tjänst

En utställd borgen kan betraktas som en tjänst för vilken provisionsersättning bör beräknas. Begreppet *tjänst* är inte definierat vare sig i nämnda lagrum eller förarbetena till bestämmelsen. Däremot har man i praxis uttalat att beskattning för beräknad ränta på räntefri kredit kan aktualiseras i vissa fall, se t.ex. RÅ 1954 ref. 22. Detta kan komma i fråga om en räntefrihet medför att principen om dubbelbeskattning av aktiebolags vinster kringgås eller när ränteavståendet har "särskild betydelse i skattehänseende". När det gäller förhållandet moderbolag som inte tar ut ränta på lån till dotterbolag, medför sådan efterskönt ränta att beskattningsunderlaget hos moderbolaget minskar. I den mån möjlighet föreligger för moderbolaget att med avdragsrätt lämna dotterbolaget ett koncernbidrag motsvarande den beräknade ränteintäkten, saknar eftersköntandet i princip betydelse i skattehänseende. När det gäller svenska moderbolag och i Sverige icke skattskyldiga dotterbolag saknas rätt till avdrag för koncernbidrag annat än som omkostnad. Detta medför att ränteavståendet kommer att få "särskild betydelse i skattehänseende". Rimligen bör samma gälla vid avstående från borgensprovision, när fråga är om svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag.

Särskild betydelse i skattehänseende

I RÅ 1981 Aa 25 och RÅ 1983 1:82 har borgensprovision som aktieägare betingat sig ansetts utgöra utdelning och inte en avdragsgill omkostnad i aktiebolagets rörelse. Transaktioner mellan aktiebolag och dess ägare i form av fysiska personer är dock inte jämförbara med transaktioner mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag. Vidare anses borgensåtaganden vara klart avgränsade från moderbolags ägarfunktion, s.k. aktieägarkostnader, som inte ska vidaredebiteras på dotterbolag.

Värdering

Sker en korrigering av moderbolagets inkomst med stöd av korrigeringsregeln på så sätt att bolaget påförs en beräknad ränta, bör storleken av denna beräknas utifrån den prissättning som föreligger mellan oberoende parter vad avser samma eller likartade transaktioner. Borgensåtaganden kan förekomma mellan av varandra oberoende företag. I RÅ 75 1:52 ingick en leverantör borgen för en detaljist i avsikt att främja affärsförbindelsen. Efter som bankgarantier och borgensförbindelser fyller samma funktion för kreditgivaren, kan den prissättning som kreditinstitutioner har vad gäller borgen och bankgarantier tjäna som vägledning vid bedömningen av vilket pris som bör sättas en borgen inom en koncern.

Kammarrätterna har i ett antal avgöranden funnit att det inte föreläggat någon skyldighet för de berörda svenska moderfö-

tagen att debitera sina utländska dotterbolag avgifter för företagens borgensåtaganden. SKV har överklagat domarna och pekat på behovet av vägledning vid rättstillämpningen. RR har inte beviljat prövningstillstånd i något av målen.

KRNS har i dom den 23 juni 2003, mål nr 5604-2000, funnit att ett svenskt aktiebolag borde ha debiterat utländska koncernbolag för garantier vid upplåning hos externa kreditgivare. Bolaget hade i sin finansmanual angett att utställda garantier behandlades som ansvarsförbindelser som skulle framgå av balansräkningen och som utgjorde en belastning på bolagets egen kreditvärdighet. Av denna anledning var det bolagets policy att ta ut en avgift på normalt 1 procent av garanterat belopp. Bolaget framhöll i KR att huvuddelen av garantierna avsåg andra former av åtaganden än sådana som bolaget enligt finansmanualen betingade sig ersättning för. KR uttalade att vad bolaget anfört inte föranledde någon annan skatterättslig bedömning. Bolaget har överklagat domen. Se SKV:s rättsfallsprotokoll 2003/25.

**Infriande av
borgen**

I och med att ett bolag antingen infriar borgensförpliktelser eller av domstol åläggs betalningsansvar till följd av skada uppkommen vid utställande av borgen, aktualiseras frågan om bolagets avdragsrätt för denna kostnad. Frågan har ännu inte varit föremål för RR:s prövning.

Regressrätt

Vid infriande av borgen erhåller borgensmannen regressrätt på gäldenären. Detta innebär att avdrag för sådana kostnader kan medges först när förlusten är definitiv och verklig. Avdragsrätten uppkommer därför inte förrän regressfordran på dotterbolaget eftergivits och skrivits ned i enlighet med bokföringsmässiga grunder, och således kan anses vara definitiv, och det klart framgår att moderbolaget, eller någon annan moderbolaget närstående, inte kompenserats för förlusten (dvs. att förlusten är "verklig").

Kapitaltillskott

När det är fråga om en så kraftig underkapitalisering av dotterbolaget att detta i realiteten inte kunnat bedriva sin verksamhet på annat sätt än genom lån eller kapitaltillskott från närstående företag, kan det ifrågasättas om inte kostnader i samband med infriande av borgensförpliktelser eller utgivna skadestånd i samband härmed, i realiteten möjligen är att betrakta som aktieägar-tillskott.

3.5.5.4 Stödbrev

I stället för borgen eller realsäkerhet, kan moderbolaget låta utfärda en skriftlig förklaring, ett s.k. stödbrev, med innebörd att man – moraliskt och/eller juridiskt – förbinder sig i ett visst avseende och i en viss utsträckning till följd av låneavtalet mellan

dotterbolaget och kreditgivaren. Kreditgivaren behöver inte vara en långgivare utan kan även vara t.ex. en varuleverantör.

Stödbrev – vilka ibland även kan kombineras med muntliga utfästelser – har många olika benämningar. De kallas stundtals för letter of comfort, – support, – responsibility, – awareness, – understanding, – intent eller back up letter. Vad de kallas för är helt ointressant när det gäller att bedöma deras juridiska status. Den juridiska förpliktelse som eventuellt följer av ett stödbrev hänför sig i stället företrädesvis till deras ordalydelse, avsikten bakom "överenskommelsen" och andra tolkningsdata främst rörande stödbrevets tillkomst.

Det har gjorts många försök att dela in stödbrev i olika grundformer utifrån dess innehåll. För den skatterättsliga behandlingen av dem är det tillräckligt att utifrån dess juridiska styrka indela dem i tre huvudformer.

"Svaga" stödbrev

Till den "svagaste" formen kan hänföras de stödbrev där utställaren i stort sett endast lämnar objektiva och verifierbara fakta. Sådana kan vara att "XX är vårt helägda dotterbolag", "vi har tidigare svarat för våra dotterbolags skulder", "vi är medvetna om att vårt dotterbolag har en skuld till Er" etc. Här beskrivs således fakta och/eller hur utställaren tidigare har agerat. Dessa stödbrev innehåller inte några juridiska förpliktelser för utställaren.

"Starka" stödbrev

Vissa "starka" stödbrev innehåller uttryck som måste tolkas så att utfärdaren av stödbrevet accepterat att till borgenären avge en förbindelse som ska uppfattas som ett borgensåtagande, även om uttrycket borgen inte används. Handlingen innehåller således någon slags utfästelse för framtiden. Dessa handlingar bör såväl civil- som skatterättsligt behandlas som vanliga borgensförbindelser. Det bör dock betonas att det hela tiden är fråga om en glidande skala där gränsen mellan ett "starkt" stödbrev och en formell borgensutfästelse är flytande.

"Mellanformer" av stödbrev

Ett ur juridisk synvinkel mer komplicerat fall av stödbrev är då utfärdaren antingen lovar att i framtiden handla på visst sätt gentemot dotterbolaget eller kreditgivare, eller, i mer eller mindre allmänna ordalag, uttalar sig om sin nutida/framtida policy. Det är huvudsakligen denna grupp av stödbrev som kan komma att medföra civil- och skatterättsliga problem.

Exempel på denna "mellankategori" av stödbrevsformuleringar är:

- "Under den tid lånet varar avser vi (eller alternativt förbinder vi oss) att behålla minst x procent av aktierna i dotterbolaget." (Alternativt att bolaget lovar att underrätta borgenären om aktieinnehavet i dotterbolaget ändras).

- "Vi bekräftar att det är vår nuvarande och framtida avsikt att se till att vårt dotterbolag har tillräckligt med kapital för att kunna fullfölja sina nuvarande (eventuellt också kommande) åtaganden."
- "Vi har med hänsyn till vårt anseende alltid behandlat våra dotterbolags skulder som våra egna."
- "Vi förbinder oss att inte ekonomiskt belasta vårt dotterbolag så mycket att det inte kan fullfölja sina åtaganden."
- "Vi förbinder oss att köpa dotterbolagets produkter i sådan omfattning och till sådana priser att bolaget får tillräckliga medel att bestrida sina kostnader, inklusive ränta och amorteringar på lån."

Nämnda exempel visar att stödbrev saknar direkta utfästelser att betala dotterbolagets skuld för den händelse att dotterbolaget inte klarar av detta.

För att kunna bedöma om ett stödbrev innehåller en juridisk förpliktelse och tillika precisera dess innehåll, måste man även beakta omständigheter kring utfärdandet av stödbrevet. Finner man att stödbrevet innehåller en juridisk förpliktelse kan utfärdaren bli skadeståndsskyldig på grund av avtalsbrott. Det förekommer även att "förpliktelser" i stödbrev uppfylls frivilligt oberoende av om skyldighet härtill föreligger eller ej. Detta kan särskilt vara fallet i samband med att dotterbolag likvideras eller rekonstrueras. Även om ett stödbrev inte innehåller någon förpliktelse kan skadeståndsskyldighet uppkomma till följd av culpa in contrahendo.

Högsta domstolen har i ett par avgöranden prövat om juridiska förpliktelser förelegat i stödbrev och huruvida skyldighet att ersätta kreditgivarens skada förelegat, se NJA 1992 s. 375, NJA 1994 s. 204 och NJA 1995 s. 586.

Skatterätt

Även stödbrev föranleder samma frågeställningar i skattehänseende som borgen.

3.5.6 Hyra och leasing

3.5.6.1 Hyra

Hyra, leasing

Detta avsnitt behandlar såväl fast som lös egendom avseende reella hyresavtal.

Marknadsprismetoden

Marknadsmässig hyra uppgår till det belopp som oberoende företag har betalt eller skulle kunna ha betalt för liknande egendom under jämförbara omständigheter.

Även inom detta transaktionsslag föreligger svårigheter att finna helt identiska transaktioner. Eftersom principerna vid hyressättning i många branscher är enhetliga kan emellertid eventuella avvikelser mellan jämförelsetransaktioner och de undersökta transaktionerna ganska väl beräknas eller uppskattas.

Vid bedömning av om en oberoende transaktion är jämförbar med en transaktion som genomförs i intressegemenskap kan följande omständigheter vara av betydelse:

- Typ av egendom och det skick den befinner sig i vid hyres-
tillfället,
- Egendomens anskaffningsvärde,
- Hyrestid och hyresplats,
- Vilken part som står för underhållskostnader och hur stora
dessa kan tänkas vara?
- Ingår någon servicetjänst i hyresavtalet?
- Föreligger något ekonomiskt risktagande genom avtalet?

Vid andrahandsupplåtelse till närstående företag utgörs armlängdsmässig hyra av förstahandshyran med ett tillägg för det närstående företags kostnader för andrahandsupplåtelsen. Något vinstelement krävs dock inte. Detta förutsätter att vidareuthyrningen inte utgör någon yrkesmässigt bedriven verksamhet av andrahandsupplåtaren.

3.5.6.2 Cross-border leasing

På senare år har s.k. cross-border leasing tilldragit sig stort intresse på grund av den möjlighet som öppnar sig till avskrivning i två eller flera länder samtidigt avseende samma leasingobjekt. Fenomenet kallas för double depreciation eller double dip och var ett av diskussionsämnena vid IFA-kongressen i Stockholm år 1990. Anledningen till att ett leasingobjekt kan skrivas av i två länder samtidigt beror på att avskrivningsreglerna är utformade på olika sätt. I vissa stater fäster man avgörande vikt vid vem som är den legale obligationsrättslige ägaren medan man i andra stater i stället knyter an till ekonomiska faktorer som t.ex. vem som använder objektet, vem som står för riskerna etc. Detta medför att om hyrestagaren befinner sig i ett land som anlägger ekonomiska aspekter och uthyraren i en stat som baserar avskrivningsrätten på formella kriterier så kan båda erhålla avdragsrätt.

RR 1998 ref. 58

RR har i RR 1998 ref. 58 meddelat domar rörande flygplansleasing och sale and lease back-transaktioner avseende annan typ av inventarier. I leasingtransaktionerna har bl.a. en leverantör av flygplanet, en leasegivare, en leasetagare och en långivare ingått.

Förhållandena mellan parterna har reglerats i ett 20-tal olika avtal och andra dokument, av vilka 12 omnämns i domarna. Från SKV:s sida har processen i RR koncentrerats till fyra grunder:

- Rätten till värdeminskingsavdrag förutsätter leverans, vilket inte kan ansetts ha skett till leasegivaren.
- Gränsdragningen mellan hyra och avbetalningsköp och den ekonomiska innebörden av avtalet får anses vara att detta utgör ett kreditavtal.
- Avskrivningsrätten är kopplad till vem som står den egentliga ekonomiska risken, vilken till ingen del kan anses ligga på leasegivaren (jfr RÅ 1956 ref. 5).
- Lagen mot skatteflykt är tillämplig.

RR har företagit en ekonomisk analys av vad leasingavtalet och anknytande avtal för med sig för leasegivare och leasetagare. Analysen utmynnar i att leasegivaren inte ska godtas som ägare av planen därför att leasetagaren under avtalstiden utövat de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att avtalsparterna vid ingåendet av avtalet förutsatt att leasegivaren inte skulle komma att återta planen när denna tid gått ut samt att leasegivaren med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början.

3.5.7 Immateriella tillgångar

Här avses koncerntransaktioner med tillgångar av immateriell natur som t.ex. patent, mönster, licenser, know-how, varumärken, copyright och andra rättigheter.

Transaktioner inom en koncern avseende immateriella tillgångar utgörs normalt av överlåtelse eller upplåtelse av tillgången i fråga. Sådana tillgångar är ofta resultatet av forskning och utvecklingsarbete. Vid utveckling av teknologi inom en koncern finns det olika vägar att bekosta forskning och göra immateriella tillgångar som forskningen genererar tillgängliga för koncernbolagen.

Följande alternativ är tänkbara:

1. Enskilda avtal mellan koncernbolag vid utnyttjande av resultat av forsknings- och utvecklingsarbete (FoU-arbete) som bedrivits av annat koncernbolag.
2. Bidrag från koncernbolagen till FoU-arbete i förhållande till deras utnyttjande av överförd teknologi (cost contribution arrangements).

3. FoU-arbetet kan bedrivas av ett särskilt bolag i koncernen på uppdrag av enskilda koncernbolag varvid ersättningen för FoU-arbetet kan ses som avgifter för dessa tjänster.

OECD:s riktlinjer

Immateriella tillgångar behandlas i kapitel VI i riktlinjerna. Detta transaktionslag är enligt OECD mycket svårbedömt, eftersom det normalt först i efterhand går att konstatera om en immateriell tillgång blivit en lönsam affär eller inte. Ett annat problem är att det sällan går att relatera värdet av en immateriell tillgång till kostnaderna för att utveckla tillgången. Inte desto mindre gäller samma regler för att fastställa ett armlängdspris på immateriella tillgångar som för andra slag av prestationer.

Armlängdsersättning för exempelvis licensavtal vid utnyttjande av patent och know-how fastställs med ledning av jämförbara transaktioner mellan oberoende parter under liknande omständigheter (marknadsprismetoden). Metoden är ofta möjlig att tillämpa när licensgivaren samtidigt också licensierat motsvarande rättighet till oberoende företag, dvs. när en s.k. intern jämförelsetransaktion föreligger.

OECD tillstår emellertid i riktlinjerna att det vid koncerntransaktioner som innefattar värdefulla och unika immateriella tillgångar kan vara svårt att finna jämförelsetransaktioner. Det är därför ofta problematiskt att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade metoderna och även den s.k. nettomarginalmetoden. I sådana fall återstår endast att utnyttja den s.k. vinstdelningsmetoden (profit split) även om det uppstår praktiska problem att tillämpa metoden.

Vid urval av jämförelsetransaktioner bör, enligt OECD, följande faktorer beaktas:

- Vilken avkastning förväntas rättigheten ge?
- Föreligger jämförbarhet beträffande geografiskt område inom vilken rättigheten får utövas?
- Föreligger ensamrätt att utnyttja rättigheten?
- Kan rättigheten vidareupplåtas?
- Vilka följdinvesteringar kräver rättigheten hos licenstagaren (nya maskiner, ny fabrik etc.)?
- Vilka uppstartningskostnader och marknadsutvecklingsarbete kräver rättigheten av licenstagaren?
- Har licenstagaren rätt att delta i utvecklingsarbetet på rättigheten?

En svårighet vid överlåtelser och upplåtelser av t. ex. patent är att detta kan ske vid sådan tidig tidpunkt att värdet inte kan över-

blickas. I riktlinjerna diskuteras olika vägar som oberoende parter kan använda för att lösa problemet. Ett sätt kan t.ex. vara att låta ett royaltyavtal löpa med kort avtalstid så att en omförhandling snart kan ske om rättighetens värde förändras. Ett annat sätt kan vara att införa en prisjusteringsklausul. När sådana koncern-interna transaktioner skett bör skattemyndigheten enligt riktlinjerna noga överväga vilken riskfördelning oberoende parter skulle ha accepterat.

Exempel i OECD:s riktlinjer

I bilaga till riktlinjerna (s. AN-15) ges tre exempel på armlängdsbedömningar vid transaktioner som omfattar olika typer av immateriell egendom. Exempelen illustrerar tillämpningen av armlängdsprincipen när värderingen av överförd/utnyttjad immateriell egendom är osäker vid tiden för transaktionen. I två av exemplen behandlas värdering av tillverknings- och distributionsrättigheter inom läkemedelsbranschen medan det tredje exemplet avser tillverkningsrättigheter inom elektronikbranschen.

Super royalty

För att komma tillrätta med tidiga överlåtelser/upplåtelser av patent kan nämnas att USA år 1986 införde begreppet super royalty vars innebörd är att priset på en överlåten eller upplåten immateriell tillgång ska vara beroende av den vinst tillgången skulle ha betingat vid en transaktion mellan oberoende parter.

Enligt riktlinjerna uppstår ett särskilt problem när marknadsföringsaktiviteter utförs av ett företag som inte själv äger det varumärke eller varunamn som företaget befrämjar och utvecklar genom sin marknadsföring. Exempelvis kan som en följd av en distributörs marknadsföring inträffa att ett varumärke blir mer känt och att märkets värde ökar. Frågeställningen är om distributören i sådant fall ska kompenseras som om en tjänst har utförts eller om distributören är berättigad att med ägaren dela den ytterligare avkastning som uppnåtts på den immateriella tillgången. Frågan måste enligt OECD avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och hur en oberoende distributör skulle ha agerat i en motsvarande situation.

Vid bedömning av ett varumärkes värde vid en överlåtelse kan man t.ex. utgå från nuvärdet av de inkomster som kan förväntas hos den nya rättighetsinnehavaren till följd av en sådan överlåtelse.

Arrangemang för kostnadsfördelning

Det är vanligt att två eller flera närstående företag ingår avtal om att dela på kostnader och risker för att utveckla en immateriell tillgång mot att erhålla en andel i tillgången eller att varje deltagare fritt kan utnyttja resultatet av den gemensamma verksamheten. Enligt OECD:s riktlinjer (kapitel VIII) benämns ett sådant avtalsmässigt samarbete mellan koncernföretag *cost contribution*

arrangements (cost sharing). Deltagarna i ett sådant avtalsmässigt samarbete kan genom att bedriva gemensam FoU-verksamhet göra kostnadsbesparingar på grund av att parternas resurser kan utnyttjas effektivare eller genom att uppnå vissa stordriftsfördelar. En annan viktig fördel som ett sådant FoU-samarbete kan syfta till är att affärsrisken sprids på flera parter.

Enligt riktlinjerna är dylika koncerninterna arrangemang för kostnadsfördelning inte begränsade till framtagandet av immateriella tillgångar, även om det är det vanligaste området, utan kan också användas för att producera tjänster eller införskaffa materiella tillgångar.

Betalningsform

Bidrag till ett arrangemang för kostnadsfördelning görs vanligen i pengar. Men det kan även förekomma att bidrag tillskjuts i form av varor, tjänster eller immateriella tillgångar. Kostnaderna fördelas mellan deltagarna i förhållande till den nytta som deltagarna kan förväntas uppnå genom samarbetet. Den ömseidighet som ligger i samarbetsformen innebär vidare att tillägg för vinstpålägg inte förekommer. För att möjliggöra justeringar av deltagarnas bidragsandelar kan s.k. tilläggsbetalningar (balancing payment) behöva göras. Detta kan exempelvis innebära att någon deltagare lämnar ytterligare bidrag medan en annan deltagare kan erhålla en reduktion av sin bidragsandel.

Inträde/utträde

Speciella problem uppkommer då en ny part träder in eller någon vill lämna ett kostnadsfördelningssamarbete. Enligt riktlinjerna skulle en oberoende part krävt att en nytillkommen deltagare skulle ha betalat för de resultat av verksamheten som uppkommit före inträdet, varför samma princip bör gälla vid koncerninterna arrangemang (buy in/buy out - payment). Vid in- eller utträde påverkar det och kräver justering av fördelningen av respektive deltagares bidragsandel och av verksamhetens resultat.

När ett deltagande företags kostnadsandel inte överensstämmer med dess förväntade andel av verksamhetens resultat kan skattemyndigheten kräva justering av kostnadsbidraget vid väsentliga avvikelser. En förutsättning för avdrag för dylik koncerngemensam forskning är att bidragsgivaren kan förväntas få nytta av forskningen och har fri tillgång till forskningsresultatet.

I riktlinjerna beskrivs i p. 8.41 – 8.43 den dokumentation som behövs för att informera skattemyndigheten om verksamhetens grundläggande villkor samt den information som är tänkt att lämnas av varje deltagare angående den löpande verksamheten.

RÅ 1967 Fi 1247 (Gaevert Svenska AB)

RÅ 1967 Fi 1247 gällde Gaevert Svenska AB som var dotterbolag till ett belgiskt företag och som hade till uppgift att bedriva försäljning i Sverige av produkter som tillverkades huvudsakligen av moderbolaget. Det svenska dotterbolaget betalade forsk-

ningsbidrag till moderbolaget. Taxeringsintendenten hävdade att det till tillverkningen hänförliga bidraget inte borde vara avdragsgillt eftersom dotterbolaget endast hade en försäljningsfunktion. RR uttalade att forskningsbidraget i sig var att anse som driftkostnad inom koncernen. Mot vad bolaget uppgivit om utgifternas särskilda betydelse för försäljningsverksamheten på den svenska marknaden kunde sådana omständigheter inte anses ha förebragts att avdrag för kostnaden borde förvägras bolaget med stöd av korrigeringsregeln.

Engångsbelopp

Överlåtelser av immateriella tillgångar till närstående företag i form av engångsbelopp utan att säljaren tillförsäkrats rätt till tilläggsersättningar med hänsyn till köparens produktion, försäljning, vinst etc. torde normalt inte förekomma mellan oberoende parter varför sådana transaktioner bör granskas noga.

Övervärdering

Ett annat exempel på en transaktion som knappast förekommer mellan oberoende parter och sålunda bör granskas särskilt, är när t.ex. ett varumärke överlåts till ett närstående företag och tillgången sedan upplåts till den tidigare innehavaren mot ersättning som inte står i rimlig proportion till överlåtelsepriset.

Som framhållits ovan (avsnitt 3.5.1.2) vid beskrivningen av den svenska armlängdsregeln är den inte alltid tillämplig på royaltybetalningar från Sverige till utlandet medan regeln är generellt tillämplig i det omvända fallet när royaltyn betalas från utlandet till Sverige. Att sådan del av royaltybetalningar som avviker från marknadspris i själva verket kan vara att betrakta som annat än royalty framgår av avsnitt 8.3.4 under artikel 12.

R 79 1:98 (AB Findus)

I R 79 1:98 (AB Findus) var omständigheterna följande:

Findus bedrev år 1969 en livsmedelsindustri i Sverige. Bolaget tillhörde Nestlé-koncernen i Schweiz. Under året betalade AB Findus ersättning till ett schweiziskt bolag, Produits Findus SA, för att ha utnyttjat vissa av det svenska bolaget tidigare tillhöriga varumärken m.m.

Taxeringsintendenten hävdade i ansökan om eftertaxering för år 1970 att det var uteslutet att ett företag skulle sälja sina varumärken m.m. till ett helt utomstående företag och därigenom definitivt frångå sig rättigheterna mot på förhand bestämda årliga utbetalningar för rätten att utnyttja varumärkena m.m.

Samtliga instanser lämnade framställningen om eftertaxering utan bifall och RR ansåg att hinder av processuella skäl förelåg:

Att royalty utgår vid utnyttjande av annans varumärke eller liknande är helt normalt och kan i och för sig inte föranleda åtgärd enligt 43 § 1 mom kommunalskattelagen.

Däremot kan i princip sådan åtgärd ifrågakomma om tillgång av förevarande slag - under omständigheter som anges i nämnda lagrum - överlåtes utan att fullt vederlag utgår. Den inkomst som i så fall skulle kunna tagas till beskattning hos Aktiebolaget Findus skulle då vara att hänföra till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Denna tidpunkt är ej helt klarlagd i målet men synes ha infallit någon gång under tiden den 19 oktober 1966-den 1 januari 1968.

De av taxeringsintendenten åberopade transaktionerna är därför icke av beskaffenhet att påverka beräkningen av inkomst för nu förevarande beskattningsår.

3.5.8 Omfakturerings

Med omfakturerings avses att ett bolag i utlandet satts in som ett mellanled för att samla upp vinstmedel genererade antingen genom fördyrade inköp från utlandet eller genom försäljning till underpris i utlandet.

Omfaktureringsförfarandet fyller ingen annan funktion än att uppsamla vinstmedel i ett land som tillhandahåller bolagskonstruktioner som är lämpliga för ändamålet. Sådana bolag brukar benämnas brevlådeföretag, ligga i särskilda skatteoaser, tax havens, och erhålla betydande skattefördelar. Som exempel kan nämnas domicilbolagen i Schweiz, establishments i Liechtenstein och non-resident companies i Storbritannien. Gemensamt för dessa är att de inte tillåts bedriva någon inhemsk reell näringsverksamhet från egna lokaler med egen personal. En viss export- och importhandel kan dock förekomma. I övrigt har brevlådeföretagen karaktären av förvaltningsbolag.

Eftersom det kan ifrågasättas om verkliga prestationer utförts av brevlådeföretagen brukar normalt de allmänna grunderna för inkomstberäkning åberopas för att korrigera oriktigheten. Som exempel kan nämnas RÅ 1969 Fi 1084-1087, RÅ 1969 Fi 1591 och RÅ 1970 Fi 1921-1925. I RÅ 1979 Aa 121 och RÅ 1980 Aa 114 valde dock RR att justera inkomsten med stöd av korrigeringsregeln.

Det är ibland oklart mot vilket skattesubjekt beskattningsåtgärden ska riktas. I RÅ 1979 Aa 121 fördes talan om eftertaxering mot såväl det svenska moderbolaget Engströms Skinnvarufabrik AB som mot bolagets ägare, makarna Engström. KRSU eftertaxerade bolaget och inte makarna Engström. RR kom till samma resultat med motiveringen att det inte visats att makarna genom uttag eller på annat sätt tillgodogjort sig någon del av de till det schweiziska dotterbolaget överförda beloppen.

I några KR-avgöranden har ägarna beskattats i stället för deras bolag. Så skedde exempelvis i ett av KRNG 2001-07-13, mål nr 6974-1998, avgjort mål rörande eftertaxering. Ett svenskt aktiebolag hade yrkat avdrag för konsultarvoden till ett bolag i

Gibraltar. Fakturering skedde från ett financial service-företag i Gibraltar och betalning uppgavs delvis ha skett kontant. Med hänsyn härtill och då dokumentation saknades över uppgivna tjänster gjorde SKV gällande att Gibraltarbolaget var ett brevlådeföretag och att ägaren av det svenska bolaget hade disponerat över beloppen. KR ansåg att omständigheterna kring uppdraget framstod som minst sagt vaga och märkliga. För att uppdraget skulle kunna godtas som en verklig affärshändelse måste det, enligt KR:s mening, finnas någon bevisning utöver enbart blotta påståenden från företagsledarens sida, något som denne inte förmått visa eller göra sannolikt. Uttagen ur det svenska aktiebolaget kunde därför inte anses ha gjorts för bolagets räkning och ägaren beskattades för utdelning.

3.5.9 AB Svenska Shell

**RÅ 1991 ref. 107
(AB Svenska Shell,
eftertaxering för
åren 1978-1981
samt inkomst-
taxering för år
1982)**

Målen rör frågor om prissättningen på AB Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från det engelska systerbolaget Shell International Petroleum Company Ltd (SIPC). Även om målen innehåller en mängd branschspecifika detaljer gör RR en rad värdefulla uttalanden av allmängiltig natur. Förutom vad som redan har nämnts om betydelsen av OECD:s rekommendationer på området (se avsnitt 3.5.1.4) tar RR upp principen om beskattningsårets slutenhet och den helhetsbedömning av förekommande transaktioner mellan koncernbolag som domstolen i tidigare avgöranden betonat. Det ska redan här framhållas att parterna successivt under processens gång tillfört målen osedvanligt mycket nytt material och att varje instans därför inte haft möjlighet att bedöma målen på samma premisser.

Mellankommunala skatterätten ogillade det allmännas talan. Domstolen framhöll att armlängdspriset i brist på tillförlitligt underlag måste bestämmas utifrån uppskattningar och att det därvid var nödvändigt med en påtaglig skillnad mellan det faktiskt erlagda priset och det beräknade armlängdspriset, vilket inte ansågs vara fallet.

KRNS biföll delvis det allmännas talan. Domstolen ansåg att beräkningsmetoderna för att utröna ett armlängdspris i tillräcklig utsträckning tog hänsyn till förekommande osäkerhetsmoment och att det därför inte förelåg något självständigt krav på en viss minimistorlek – relativt eller absolut – hos en prisavvikelse för att korrigering skulle ske.

RR biföll bolagets överklagande och undanröjde KRNS:s dom.

De närmare sakomständigheterna i målen var i korthet följande. Vid inköp av råolja utgick bolagen från ett ramavtal, enligt vilket

det svenska bolaget gjorde återkommande beställningar med uppgift om vilka kvantiteter som önskades bli levererade under en kommande tidsperiod. De priser som togs ut enligt ramavtalet för levererad olja fastställdes med utgångspunkt i de villkor som vid varje tidpunkt gällde för jämförbara råoljeleveranser på marknaden. Till priserna lades en viss handelsmarginal för SIPC.

En central fråga för prisjämförelsen var huruvida SIPC hade ställning av en självständig mellanhand (trader) med anspråk på en egen vinstmarginal eller om bolaget endast hade fungerat som ett koncerngemensamt serviceorgan inom Shell-koncernen.

SKV motsatte sig uppfattningen att SIPC hade en tradingfunktion och godtog endast avdrag för koncerngemensamma kostnader. För att finna ett armlängdspris hänvisade SKV till ett dokumenterat jämförelsematerial med priser för olika oljor och prisvillkor som förekom på marknaden.

RR utgick vid armlängdsprövningen från marknadsprismetoden och de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råoljemarknaden. Domstolen fann att jämförelsematerialet inte gav någon entydig bild av marknadspriserna men att de olika pristyperna ändå gav en god vägledning vid armlängdsbedömningen. I de fall underlag saknades eller gav otillräcklig information för bedömningen fick armlängdspriset fastställas genom en uppskattning av de villkor en fristående importör skulle vara beredd att acceptera, varvid olika affärsmässiga aspekter måste vägas in. SIPC:s verksamhet var sådan att en handelsmarginal var motiverad. RR erinrade i sammanhanget om den försiktighet varmed korrigeringsregeln bör tillämpas och framhöll följande.

Det är tydligt att försiktighet är särskilt påkallad när det - som i förevarande mål - rör sig om påstådda avvikelser som relativt sett är mycket små. Ju mindre den ifrågasatta avvikelsen är, desto osäkrare är det ju, som KRNS framhållit, om en avvikelse verkligen föreligger.

Mot bakgrund av tillgängliga uppgifter, uppskattningar och en handelsmarginal för SIPC kom RR fram till att AB Svenska Shell betalat ett för lågt pris de två första åren, ett för högt pris år 1979 och marknadsmässiga priser under resterande år. När det gällde principen om beskattningsårets slutenhet i ett fall som detta resonerade RR på följande sätt.

Ordalagen i bestämmelserna kunde möjligen uppfattas så att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avvikit från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har dock inte något stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverflyttningar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer

långsiktiga effekterna av de *grunder och metoder för prissättningen* som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de "överpriser" och "underpriser" som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna - såsom också skett i målet - kvittas mot varandra. Frågan om och i vilken mån det är möjligt att anlägga ett vidare tidsperspektiv behandlas senare i detta avsnitt. --- Det är inte uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart från armlängdssynpunkt leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare - kanske avsevärt senare - skede av affärsverksamheten. Det kan inte anses förenligt med det affärsmässiga betraktelsesätt som enligt det föregående skall anläggas att vid bedömningen av dessa och liknande fall sätta en gräns vid beskattningsåret. Mot denna bakgrund finner regeringsrätten att det kan vara nödvändigt att vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL i vissa fall bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Regeringsrätten återkommer till denna fråga i samband med behandlingen av råoljeprissättningen.

Det är inte möjligt att här generellt ange förutsättningarna för ett sådant genombrott. Frågan får bedömas från fall till fall med beaktande av bl.a. vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.

I förevarande fall har Svenska Shell under, såvitt nu är av intresse, en tidsperiod som omfattar tre beskattningsår tillämpat en och samma affärsstrategi i fråga om sina oljeinköp. Strategin har inneburit att bolaget valt att binda sig för inköp från SIPC till priser som fastställts i en bestämd ordning och enligt vissa normer. Vad som förekommit i målet ger inte vid handen annat än att denna strategi har motiverats av affärsmässiga skäl och inte främst av den ekonomiska intressegemenskapen.---

Prissättningen på *frakttjänsterna* fastställdes i förväg med utgångspunkt i de råoljekvantiteter och fraktvägar som förutsågs bli aktuella för det svenska bolagets del. Beräkningarna grundade sig på inom branschen förekommande WS/AFRA-noteringar. Dessa byggde på ett statistiskt underlag om den genomsnittliga kostnaden för frakt med en given fartygsstorlek på ett antal standardiserade fraktrutter. Karakteristiskt för den av bolagen använda metoden (s.k. notional AFRA) var att de fraktsatser som hade fastställts i förväg sedan inte påverkades av vilken fartygsstorlek som i verkligheten kom att användas och utan hänsyn till hur den enskilda transporten faktiskt utfördes med avseende på färdväg etc. Vidare tillämpades vissa tillägg som motiverades av extrakostnader för flerhamnsanlöp, läkring, dödfrakt, reservtonnage m.m. Detta system kompletterades med ett commitmentavtal som innebar återkommande åtaganden beträffande den tonnagevolym det svenska bolaget skulle komma att ta i anspråk med därtill hörande ekonomiska påföljder vid bristande uppfyllelse. Under år 1981 övergick bolagen till ett nytt schabloniserat prissättningssystem som inte grundade sig på AFRA.

RSV godtog att WS/AFRA-systemet tjänade som utgångspunkt

för beräkningen av ett armlängdspris. Verket hävdade i första hand att systemet skulle tillämpas strikt enligt principen vessel/voyage, dvs. med utgångspunkt i AFRA-noteringen för det faktiskt använda fartyget och WS-noteringen för den verkliga färdsträckan (s.k. strikt WS/AFRA). Några särskilda tillägg till AFRA-noteringen kunde inte accepteras som armlängdsmässiga förutom lastning och lossning utöver vad som ingick i AFRA-schablonen.

RR godtog AFRA-noteringarna men underströk vikten av att materialet användes med försiktighet då det byggde på genomsnittsberäkningar och avspeglade förhållanden i förfluten tid. Det kunde dock användas som prisjämförelse om systemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod. RR uttalade följande om den av bolaget tillämpade notionalmetoden.

Det kunde tyckas att den av underinstanserna valda metoden, som utgår från principen vessel/voyage, väl svarar mot detta krav på anknytning till faktiska förhållanden. Med hänsyn till vad som framkommit om det av SIPC tillämpade fraktmönstret och motiven bakom notionalmetoden kan emellertid en sådan slutsats sättas ifråga. Det kan hävdas att den av underinstanserna tillämpade metoden avlägsnar sig från de verkliga förhållandena, nämligen genom att inte tillräckligt beakta att de enskilda transporterna utgjort led i ett komplicerat fraktmönster som innefattat samlastning m.m. i flera företags intresse. Enligt regeringsrättens mening kan det i själva verket med fog göras gällande att notionalmetoden med sin schablonmässiga utformning bättre än principen vessel/voyage tar hänsyn till de speciella förhållanden som föreläggat.---

Regeringsrätten finner emellertid att Svenska Shell gjort sannolikt att den princip som notionalmetoden i detta hänseende byggt på står i överensstämmelse med vad som varit kutym på marknaden och således skulle ha varit acceptabel även för en fristående importör.

Även i övrigt ansåg RR att de tillägg som SIPC tagit ut varit motiverade med hänsyn till att tjänsterna haft ett betydande ekonomiskt värde för det svenska bolaget.

Avslutningsvis kan konstateras att RR även i dessa mål återkommer till tidigare uttalanden om den helhetsbedömning som bör göras på koncernbolags affärer med varandra och som kan innehålla kompensatoriska inslag.

Det fordras således att avvikelsen haft en inkomsteffekt i den meningen att den förorsakat en minskning av företagets inkomst. Räckvidden av detta rekvisit är inte helt klar. Bestämmelsen skulle kunna uppfattas närmast som en erinran om att avvikelsen, sedd för sig, skall ha verkat i inkomstsänkande riktning. Vanligen har rekvisitet dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning, vid vilken hänsyn kan tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. Som exempel har nämnts att företaget beträffande en viss produkt tillämpat en differentierad prissättning (jfr bl.a. Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, s 154-156). Kravet på inkomsteffekt skulle med den vidare tolkningen inte vara uppfyllt om prisavvikelsen varit ett led i en prisdifferentiering som sammantaget verkat till företagets fördel.---

Det som här nämnts innebär att korrigering enligt 43 § 1 mom. KL inte alltid skall ske i situationer där en avvikelse från armlängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt. Det är nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter innan det kan avgöras om en korrigering är motiverad. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagets affärer med varandra och att därvid beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen (jfr i detta sammanhang RÅ79 1:40, RÅ80 1:59 och RÅ84 1:16). En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigering inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit.

Målen inrymmer ett flertal frågeställningar. RR:s genombrytning av beskattningsårets slutenhet innebär att en ny princip introducerats, vilken kan befaras medföra avsevärda svårigheter ur utrednings- och kontrollsynpunkt. RR påpekar dock i samband med AFRA-noteringarna att den metod som används vid koncernbolags internprissättning bör tillämpas konsekvent över en längre tid. Detta torde innebära att de affärsmässiga motiven för transaktionerna måste kunna överblickas och värderas under en begränsad period. Om koncernföretag byter beräkningsmetod vid mellanhavanden med varandra uppkommer påtagliga svårigheter att bedöma huruvida en konstaterad prisavvikelse föranletts av affärsmässiga skäl eller beror på den ekonomiska intressegemenskapen.