



Stora Skattedagen

Gränsöverskridande omstruktureringar, ett aktuellt och minerat område!

24 november 2022

Talare



**Karolina
Viberg**

Partner, Transfer Pricing

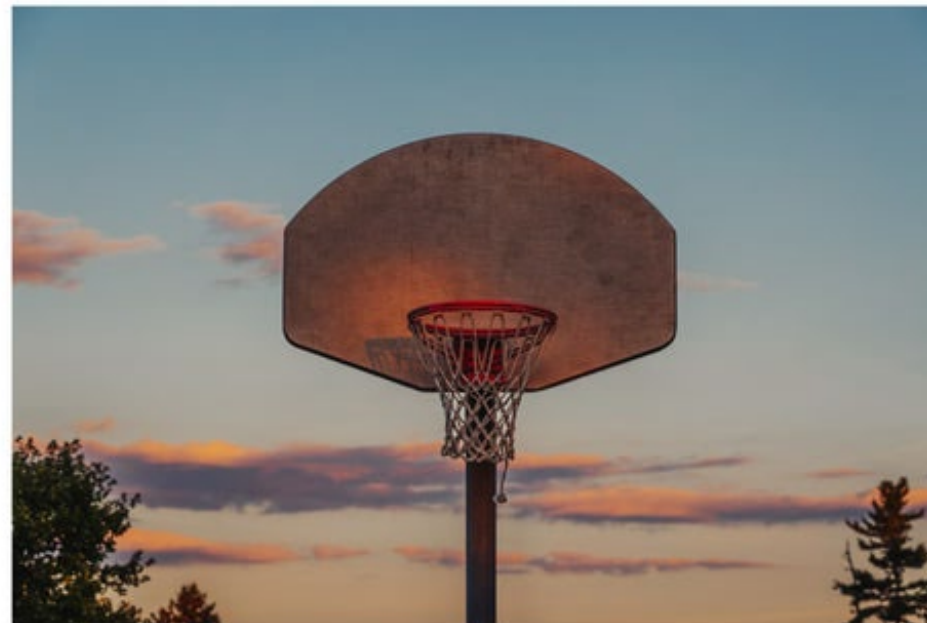


**Thomas
Andersson**

Director, Tax Dispute

Agenda - Gränsöverskridande omstruktureringar

- 01** Inledning
- 02** Skatteverkets perspektiv
- 03** Typfall I
- 04** Typfall II
- 05** Typfall III
- 06** Sammanfattning och slutsatser



01

Inledning

Stora Skattedagen 2022

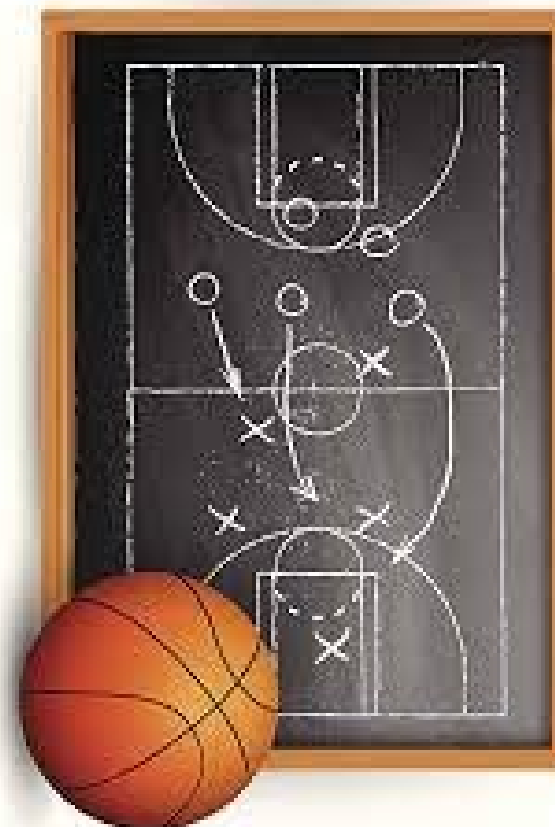
Gränsöverskridande omstruktureringar

Varför omstrukturering?

- Möjliggöra en sund företagsekonomisk organisation och struktur för den bedrivna verksamheten
- Optimalt utnyttjande av resurser och tillgångar där de ger bäst avkastning
- Ofta till följd av förvärv eller snabbt växande verksamhet
- Eliminering av dubblerade funktioner

Gränsöverskridande omstruktureringar – vilket är skatteperspektivet?

- Inom landet finns regler för att omstruktureringar kan genomföras utan negativa beskattningsekvenser
- Vid gränsöverskridande förhållanden finns risk för resultatkorrigering, alltid marknadspris
- Särskilt komplex då två eller flera länders skattesystem ska beaktas
- För multinationella koncerner är det av betydelse att dubbelbeskattningssituationer kan undvikas



Typfall

I

Omstrukturering till följd av förvärv

II

Flytt av risker – kontroll över risk

III

Överlåtelse av immateriella tillgångar



02

Skatteverkets perspektiv

Stora Skattedagen 2022

Den svenska skattebasen måste försvaras vid omstruktureringar

Fokusområde

Sverige har ett rikt näringsliv och hög koncentration av innovation och utveckling av IP – hög förekomst av förvärv och uppköp vilket leder till omstruktureringar

Sveriges position i BEPS 2.0

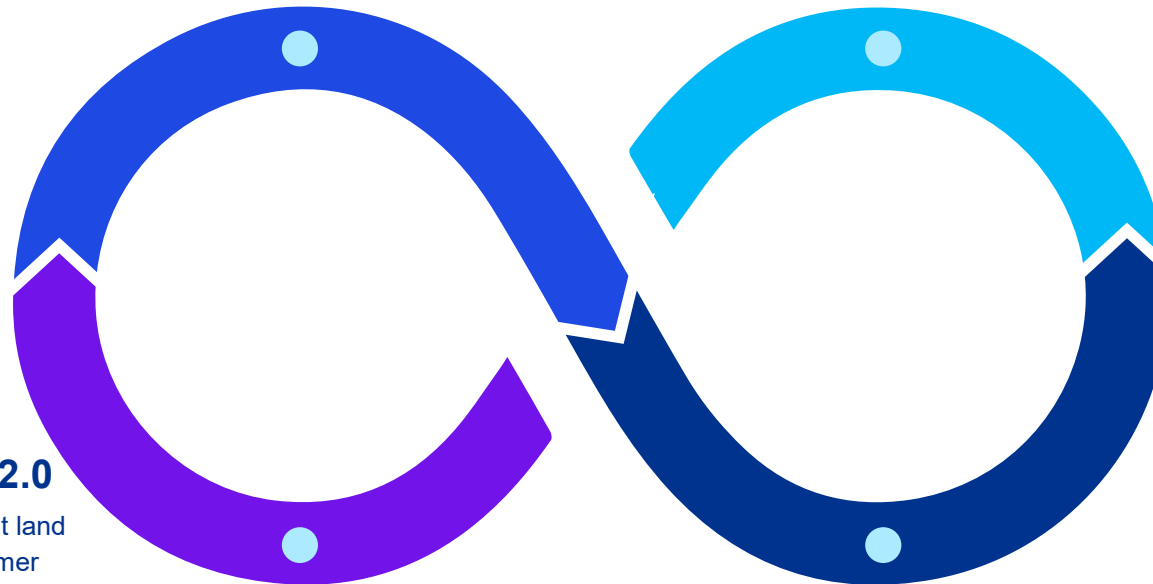
Skatteverket bevakar skattebasen i ett litet land där internationella skattesystemet går alltmer mot källstatsprincipiell beskattning, dvs. beskattning där värde skapas

Skatteverkets uppdrag

Ett eventuellt skatteintäktsbortfall om tillgångar flyttas ut ur landet under marknadsvärde, en av Skatteverkets uppgifter är att motverka felprissättning

Skatteverkets urvalsprocess fångar omstruktureringar

Skatteverket tillämpar idag ett automatiskt urvalsförfarande för revisionsärenden där bl.a. deklarerationer med materiella förändringar i balans och resultaträkning flaggas – gränsöverskridande omstruktureringar som företagits av en skatteskyldig kommer därför i hög utsträckning att granskas



Vad är en gränsöverskridande omstrukturering

“There is no legal or universally accepted definition of business restructuring.”

“...business restructuring refers to the cross-border reorganisation of the commercial or financial relations between associated enterprises, including the termination or substantial renegotiation of existing arrangements.”

OECD TPG

- Kartläggning av den faktiska transaktionen
- Kontroll över risk (Kapitel I)
- DEMPE (Kapitel VI)
- Vägledning vid TP-värderingar
- Kapital IX – omstruktureringar
- Kapitel X – finansiering



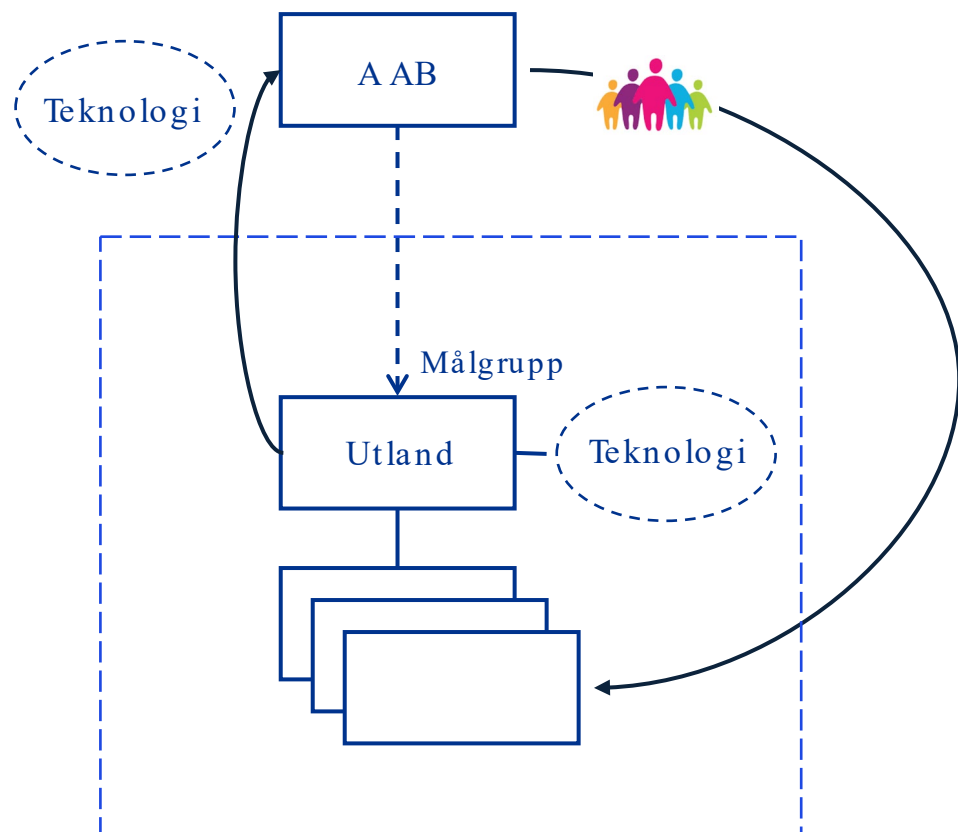
03

Typfall I

Omstrukturering till följd av förvärv

Stora Skattedagen 2022

Omstruktureringar till följd av förvärv



Vilka TP-frågor uppkommer ofta vid omstruktureringar som görs efter förvärv?

- Överföring av materiella / immateriella tillgångar
- Flytt av funktioner och kompetens
- Finansiering

Har det tillkommit några relevanta och intressanta rättsfall under året?

- Meda, förvaltningsrätten i Stockholm
- PlayedHolding AB, förvaltningsrätten i Stockholm (ännu ej avgjort)

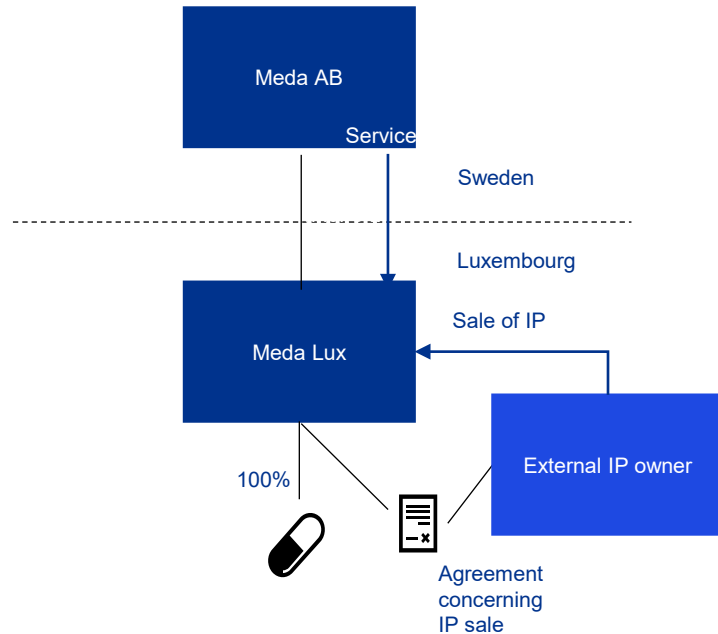
Tidigare relevanta avgöranden

- RÅ 1998 not. 213 – Ericsson
- Gambro
- Datawatch

Omstrukturering till följd av förvärv – FR dom, mål nr. 4938-21, Meda

Skatteverkets talan

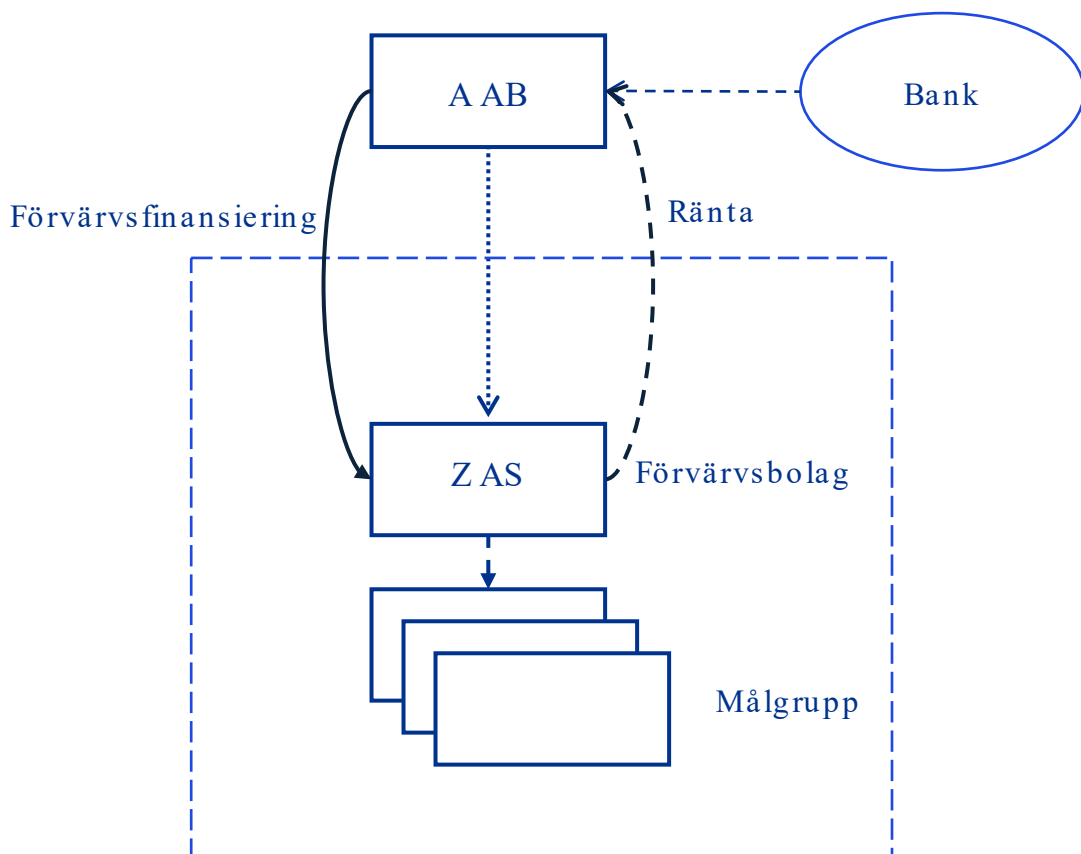
Skatteverket anför bl.a. att kartläggningen av den faktiska transaktionen **inte** är en fråga om en **bedömning av rättshandlingars verkliga innebörd utan** en prövning **inom ramen för korrigeringsregeln**. De koncerninterna transaktionerna måste **bedömas ur ett internprissättningsperspektiv**. I nu aktuella mål har Skatteverket bedömt att Meda AB har varit den verkliga beslutsfattaren och den part som har **kontrollerat de väsentliga riskerna vid förvärven**. Denna bedömning har direkt stöd i 14 kap. 19 § IL och det saknas därför skäl att göra en bedömning av rättshandlingarnas verkliga innebörd.



Avgörandet i Förvaltningsrätten uttrycker att en **resultatkorrigering** utifrån korrigeringsregeln måste **utgå från vad som kan anses avtalat** mellan parterna.

*”I denna del konstaterar förvaltningsrätten inledningsvis att korrigeringsregelns ordalydelse avser villkor som har ”avtalats”. Detta uttryckssätt ger starkt stöd för att **det som ska bedömas är den civilrättsliga innebörden hos vidtagna rättshandlingar**. Varken förarbeten eller praxis från Högsta förvaltningsdomstolen ger stöd för något annat.”*

(Om)strukturering till följd av förvärv - Förvärvsfinansiering



Vilka TP-frågor uppkommer ofta vid finansiering av företagsförvärv?

- Kartläggning av transaktionen - Lån eller tillskott (OECD TPG kapitel X)
- Räntesats
- Övriga villkor

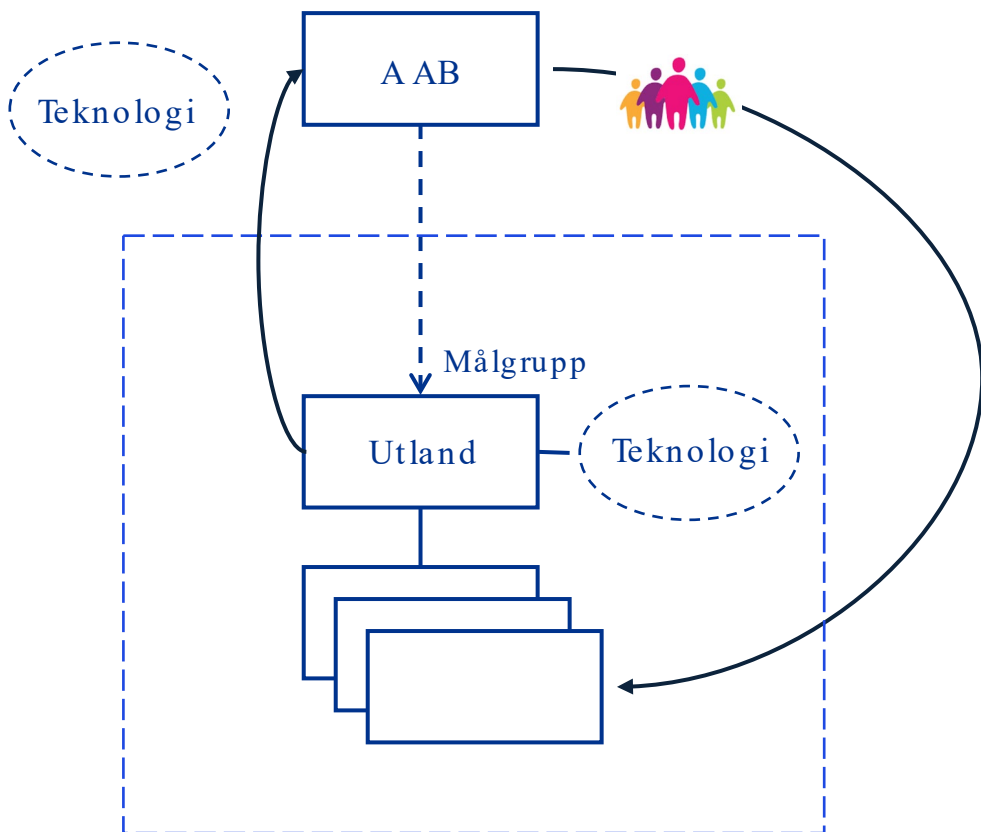
Har det tillkommit några relevanta och intressanta rättsfall under året?

- Played Holding ABs pågående mål i kammarrätten i Stockholm
- BlackRock - UK

Tidigare relevanta avgöranden

- HFD 2016 ref. 45 – Nobel Biocare Holding AB

Omstruktureringar till följd av förvärv



Vilka minor bör undvikas?

- Kartläggningen av den faktiska transaktionen
 - Har något av värde faktiskt överlåtits?
- Prissättning,
 - Hade oberoende parter faktiskt betalat för överföringen (enbart ökad/minskad vinst är inte tillräckligt för en kompensation)
 - Om de hade betalat för överföringen, vad är det marknadsmässiga priset (koppling till förvärvspriset på aktierna?)
 - Vilka är de realistiska alternativen?
- Finansiering, kartläggningen och samtliga lånevillkor måste beaktas

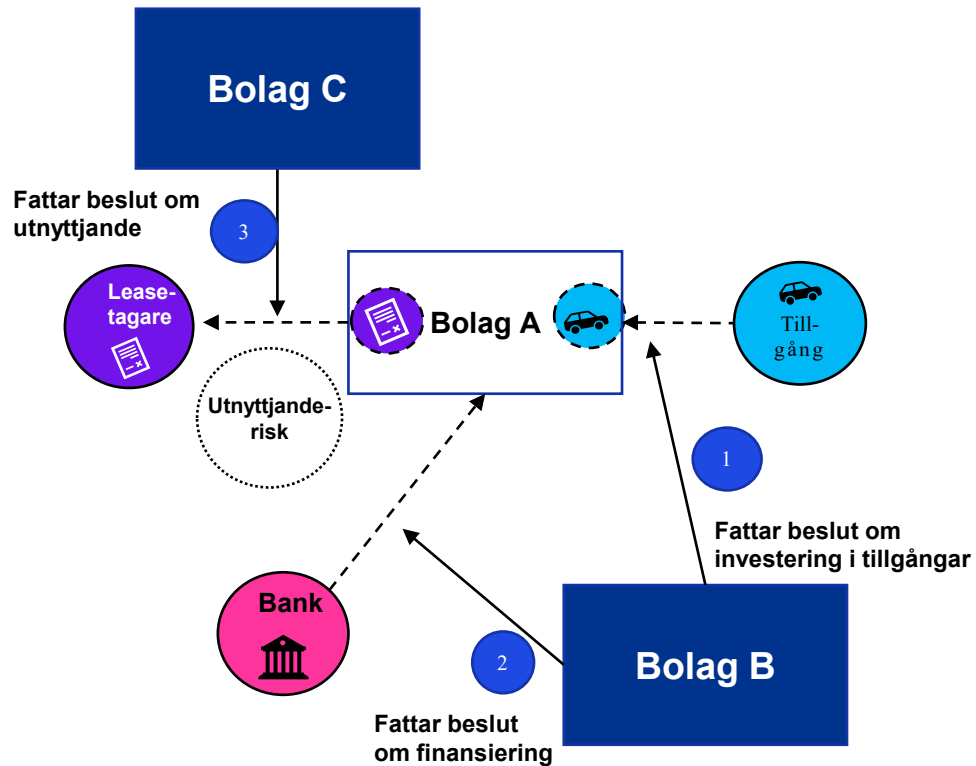
03

Typfall II

Flytt av risker - Kontroll över risk

Stora Skattedagen 2022

Flytt av / kontroll över risk – TPG – Exempel 1.85



Betydelsen av vem som har kontroll över riskerna

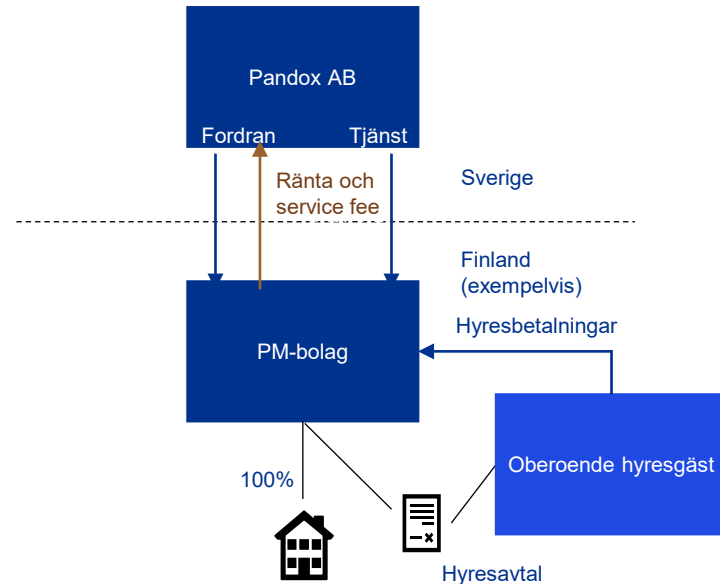
- Vad är kontroll över risk (formell och faktisk kontroll samt finansiell kapacitet)?
- Är kontroll över risk en tjänst?
- Är det resultatet som ska allokeras om?
- Kan kontroll över risk flyttas?

Har det tillkommit några relevanta och intressanta rättsfall under året?

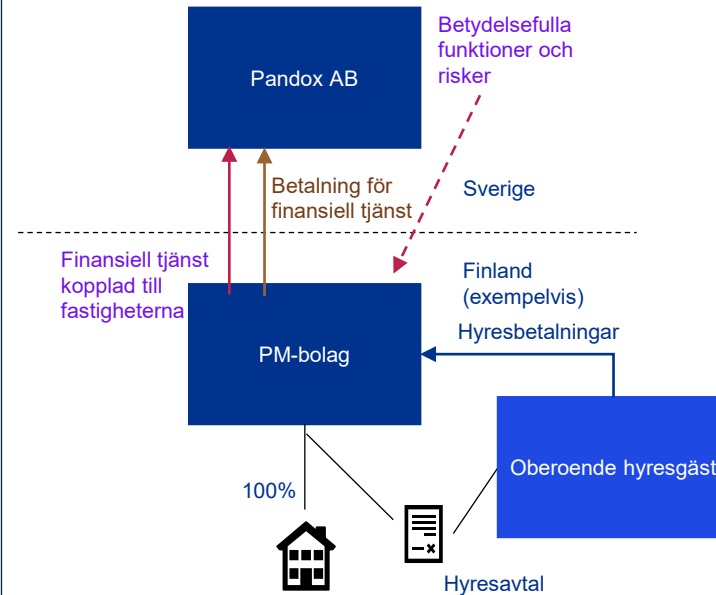
- Pandox, förvaltningsrätten i Stockholm

Flytt av kontroll över risk – FR dom, mål nr. 12512-20 – Pandox AB

Faktiskt avtalade förhållanden



Skatteverkets omkaraktäriserade förhållanden



[Enligt Skatteverket] ”PM-bolagen och deras legitamt ägda tillgångar har förvärvats in i intressegemenskapen till marknadspris från externa aktörer, d.v.s. ett armlängdsmässigt pris **har betalats för den fortsatta rätten till avkastningen från PM-bolagens tillgångar.**”

”Utifrån funktionsanalysen har Skatteverket konstaterat att **det är ni [Pandox AB] som har utfört de värdeskapande funktionerna till vilka de ekonomiskt betydelsefulla riskerna i verksamheten har varit kopplade till**”

Flytt av kontroll över risk – FR dom, mål nr. 12512-20 – Pandox AB

*Förvaltningsrätten instämmer inte i Skatteverkets bedömning av var i Pandoxkoncernen det värdeskapande arbetet bedrivs. Domstolen beaktar vid denna bedömning **särskilt att verksamheterna i de PM-bolag som förvärvas redan är etablerade genom bl.a. innehav av hotellfastigheter med tillhörande operatörsavtal.***

Utredningen ger inte heller stöd för att Pandox AB i övrigt skulle ha haft sådan kontroll över förvaltningen av hotellen att PM-bolagens bidrag till verksamheten är begränsade på det sätt som beskrivs i Skatteverket beslut. Förvaltningsrätten bedömer därför att Skatteverkets utredning inte visar att Pandoxkoncernen bygger på sådana affärsmässiga relationerna som förutsätts i punkt 1.85 i riktlinjerna.

Vad hade betydelse för utgången i målet (ej överklagat av SKV)

- Förvärv av aktier i bolag innehållande tillgångar
- Även bolag utan egen personal kan rättshandla (styrelse) och kontrollera risk
- Dokumentation

Varför är domskälen så olika i Padox och Meda-målen - bevistemat

Förvaltningsrätten i Stockholm mål nr 12512-20 mfl,
Padox

*Förvaltningsrätten vill inledningsvis framhålla ändamålet med **korrigeringsregeln**, vilket är att **beskattning ska ske där den värdeskapande verksamheten bedrivs**. Bestämmelsen syftar således bl.a. till att kunna justera en inkomst när den blivit för låg på grund av att vinster överförts från Sverige till närstående företag utomlands genom prissättning av varor och tjänster som avvikit från marknadspriset.*

/../-----/..

*Avgörande betydelse för bedömningen i förevarande mål är enligt förvaltningsrätten **om Padox AB ska anses ha haft en sådan affärsmässig relation med PM-bolagen [dotterbolagen]** som beskrivs i punkt 1.85 i riktlinjerna, och därigenom har kontrollerat de ekonomiskt betydelsefulla riskerna **samt utfört de för hotellfastighetsverksamheten värdeskapande funktionerna***

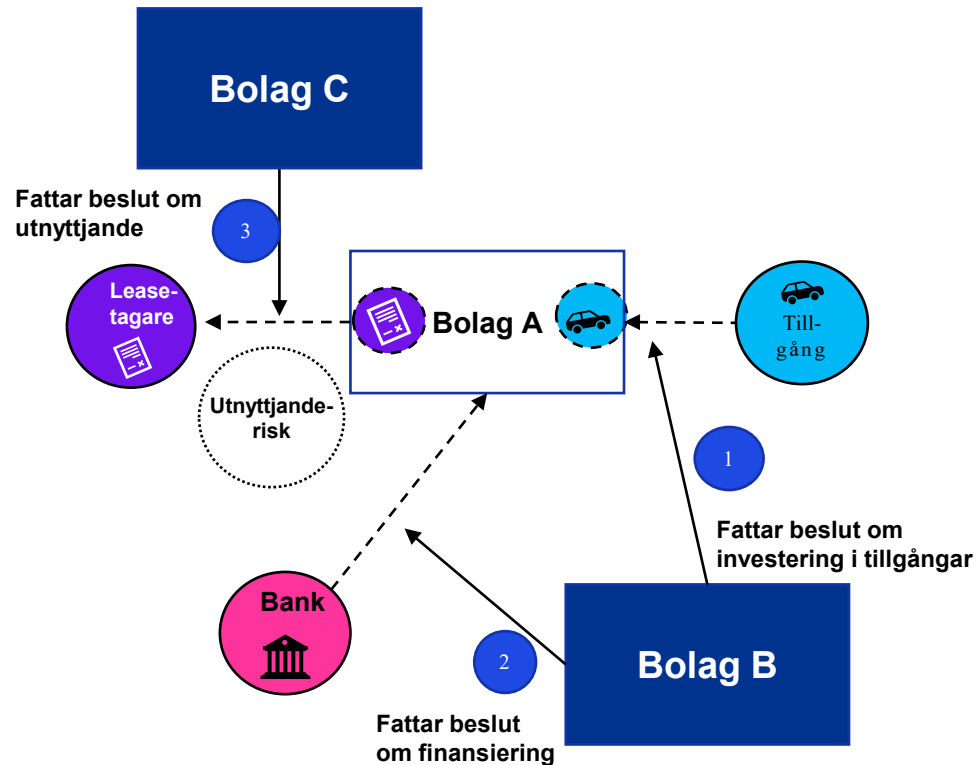
Förvaltningsrätten i Stockholm mål nr 4938-21 mfl,
Meda

*En tillämpning av **korrigeringsregeln** förutsätter att Meda AB:s resultat har **blivit lägre på grund av att villkor har avtalats** mellan Meda AB och Meda Lux som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare.*

/../-----/..

*Förvaltningsrätten ska därmed inledningsvis **ta ställning till vilka villkor som har avtalats**. Därefter ska det bedömas **om dessa villkor avviker från de villkor som skulle ha ingåtts mellan oberoende aktörer i en jämförbar situation, s.k. armlängdsmässiga villkor**. Om så är fallet är frågan om de avvikande villkoren har medfört att Meda AB:s resultat har blivit lägre.*

Flytt av / kontroll över risk – TPG – Exempel 1.85



Vilka minor bör undvikas?

- Splittrad / oklar uppfattning om koncernens substans – hur utövas kontroll över risk?
- Tydlig civilrättsligt definierad transaktion (avtal och / eller dokumentation) som är förankrad i verkligheten
- Avsaknad av dokumentation eller dokumentation som är generisk/ensidig och därmed inte överensstämmer med verkligheten

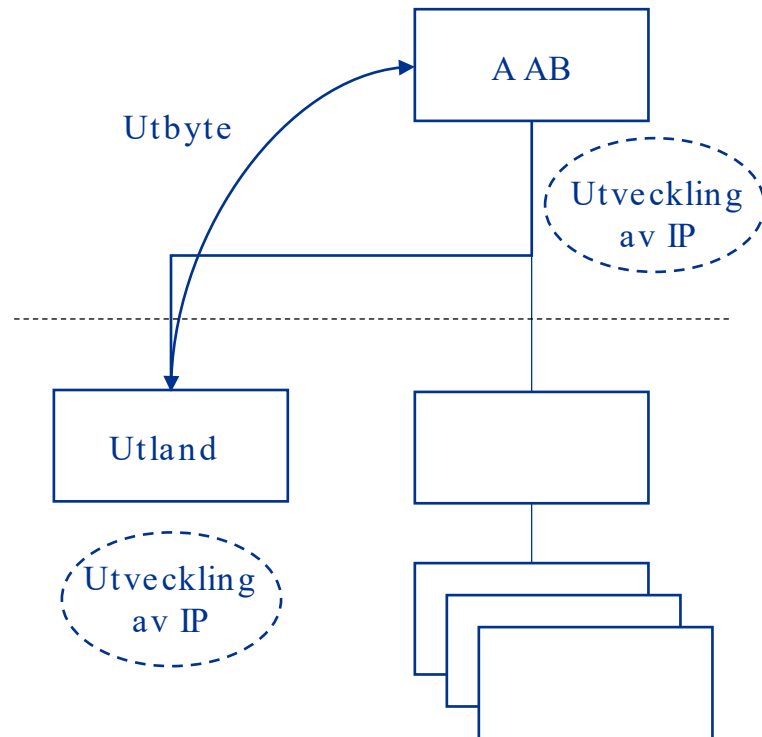
03

Typfall III

Överföring av immateriella tillgångar

Stora Skattedagen 2022

Gemensam utveckling av IP i flera länder



Betydelsen av vem som – utför DEMPE-funktioner – vilken part har rätt till den ekonomiska avkastningen

- Hur har IP uppkommit, genom förvärv eller genom egen verksamhetsutveckling?
- Vilka enheter inom koncernen bidrar med DEMPE-funktioner och i vilken utsträckning (på uppdrag av en annan part eller bidragande till strategisk utveckling)?
- Hur integrerar man IP på ett hållbart och effektivt sätt för koncernen?
- Vad är rätt pris för de identifierade transaktionerna?

Har det tillkommit några relevanta och intressanta rättsfall under året?

- Ted och Teresa, förvaltningsrätten i Stockholm

Tidigare relevanta avgöranden

- Netent, Essity m.fl.

Vilka minor bör undvikas?

- Kartläggningen av transaktionen för IP men också efterföljande transaktioner, vad är det som överförs både legalt och gällande avkastningsrätten?
- Följer respektive parts bidrag den ekonomiska avkastningen från transaktionerna?
- Avsaknad av robust dokumentation (tex. kassaflödesvärdering i förhållande till externt marknadspris) – parternas realistiska alternativ

06

Sammanfattning och slutsatser

Stora Skattedagen 2022

Hur agera?

Koncerninterna gränsöverskridande omstruktureringar är i någon mån alltid förenade med skatterisk. Vissa åtgärder finns dock att tillgå:

- **TP-analysen**

- Kartläggningen av transaktionen – är det något av värde som överlåts?
- Vilka DEMPE-funktioner eller funktioner för utövande av kontroll över risk är avgörande för omstruktureringens bedömning? Hur förändras dessa?
- Dokumentera de avväganden avseende prissättningen som gjorts och motiven till dessa – särskilt vanligt att överväganden som gjorts men avfärdats inte är dokumenterade – parternas realistiska alternativ

- **Koncerninterna avtal**

- Både avseende omstruktureringen men också för efterföljande transaktioner
- Vad är påverkan på befintliga avtal, omförhandling?
- Går det att uppnå säkerhet av bedömningen (tex. APA) eller en begränsad risk (motsvarande öppet yrkande)?
- Slutligen, förankra analysen med båda länderna i omstruktureringen



KPMG





Some or all of the services described herein may not be permissible for KPMG audit clients and their affiliates or related entities.



kpmg.com/socialmedia

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2022 KPMG AB, a Swedish entity and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

Document Classification: KPMG Confidential