



**EKONOMIHÖGSKOLAN**  
Lunds universitet  
Institutionen för Handelsrätt

# Armlängdsprismetoder

Skatterätt vt05

Författare  
Melinda Dávid

Handledare  
Lars-Gunnar Svensson

<b>1. INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Problemformulering	4
1.3 Syfte	5
1.4 Metod	5
1.5 Avgränsning	5
1.6 Disposition	5
<b>DEL I</b>	<b>7</b>
<b>2 INTERNPRISSÄTTNING</b>	<b>7</b>
2.1 Internprissättningens syfte	7
2.2 Metoder för internprissättning	7
2.2.1 Kostnadsbaserad internprissättning	8
2.2.1.1 Särkostnad	8
2.2.1.2 Självkostnad eller tillverkningskostnad	9
2.2.1.3 Självkostnad eller tillverkningskostnad med vinstpålägg	9
2.2.2 Marknadsbaserad internprissättning	10
2.2.2.1 Rådande marknadspris	10
2.2.2.2 Hypotetisk marknadspris	11
2.2.2.3 Bedömt marknadspris	11
2.2.3 Förhandlingsbaserad internpris	11
2.2.3.1 Affärsmässiga förhandlingar	12
2.2.3.2 Korrektionsförhandlingar	12
2.2.4 Vinstdelning	13
2.3 Forskning kring internprissättning	13
2.4 Internprismetodernas förhållande till armlängdsprincipen	14
<b>DEL II</b>	<b>16</b>
<b>3 ARMLÄNGDSPRISSÄTTNING</b>	<b>16</b>
3.1 Armlängdsprincipen	16
3.2 Svenska bestämmelser	16
3.2.1 Prisavvikelse	17
3.2.2 Helhetsbedömning	18

<b>3.3 Tillämpning av armlängdsprincipen enligt OECD</b>	<b>19</b>
3.3.1 Jämförbarhetsanalys	19
3.3.2 Funktionsanalys	19
<b>3.4 Armlängdsprismetoder</b>	<b>21</b>
3.4.1 Transaktionsbaserade metoder	21
3.4.1.1 Marknadsprismetoden	21
3.4.1.2 Återförsäljningsmetoden	22
3.4.1.3 Kostnadsplusmetoden	23
3.4.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder	23
3.4.2.1 Nettovinstmarginalmetoden	23
3.4.2.2 Vinstfördelningsmetoden	24
<b>3.5 Skattemyndigheternas intresse</b>	<b>25</b>
<b>4. OLIKA TRANSAKTIONER OCH RÄTTPRAXIS</b>	<b>27</b>
<b>4.1 Varor</b>	<b>27</b>
RÅ 1991 ref. 107, Shell -målet	27
<b>4.2 Tjänster</b>	<b>30</b>
4.2.1 RÅ 1984 1:83, Upjohn -målet	31
<b>4.3 Finansiella transaktioner</b>	<b>32</b>
4.3.1 RÅ 1979 1:40, Öberg -målet	34
<b>4.4 Immateriella tillgångar</b>	<b>35</b>
4.4.1 RÅ 1979 1:98, Findus -målet	36
<b>5. SLUTDISKUSSION OCH ANALYS</b>	<b>38</b>
<b>5.1 Internpriser</b>	<b>38</b>
5.1.1 Förhandlingsbaserad internpris	39
<b>5.2 Svenska bestämmelser och praxis</b>	<b>39</b>
<b>5.3 Armlängdsprismetoder</b>	<b>40</b>
5.3.1 Marknadsprismetoden	41
5.3.2 Återförsäljningsprismetoden	41
5.3.3 Kostnadsplusmetoden	42
<b>5.4 Sammanfattande ord</b>	<b>43</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>44</b>

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Handel idag har ett mer globalt perspektiv där företag i en koncern agerar över nationella gränser, eftersom koncernens olika funktioner kan vara etablerade i olika länder. Därmed uppstår en multinationell koncern, som av naturliga skäl tvingas handla tjänster, produkter och immateriella rättigheter med varandra, och varigenom det uppstår en rad olika transaktioner. Alla transaktioner har värden som uppskattas utifrån olika metoder som kallas för prissättning av transaktioner. Prissättningen av en transaktion mellan två aktörer som ingår i en företagsgrupp kallas för internprissättning.<sup>1</sup> Med internpris åsyftas det värde som åsätts en koncernintern prestation genom olika metoder.<sup>2</sup> Metoder som används vid sådana interna prissättningar kan utgå från kostnads-, marknads- eller förhandlingsbaserade värderingar men det kan dock även finnas andra metoder. Internprissättningen av transaktioner kan påverkas av andra faktorer än företagsekonomiska. Sådana kan vara privaträttsliga regleringar, där exempelvis borgenärer och aktieägarminoriteter skyddas genom gränsdragning av internpriser. Vidare fastställer internationella organisationer normer som också har en inverkan i den interna prissättningen. Offentliga regleringar, med skatter och tullar, prisregleringar och valutaregleringar har dessutom viss influens i det interna priset.<sup>3</sup>

Internpriserna sätts utifrån organisatoriska mål, däribland vinstmaximerande mål, vilket innebär för den multinationella företagsgruppen att den globala vinsten ska bli så stort som möjligt. Följaktligen leder detta incitament till att intäkterna fördelas inom koncernen, dels för ett vinstutjämnande syfte och dels i beskattningssyfte, som kan åstadkommas genom prissättning på transaktioner mellan företagen i gruppen. Vinstutjämnande syfte kan innebära att moderbolaget skjuter in kapital i ett dotterbolag som presenterar ett underskott genom en högre internprissättning av produkttransaktioner mellan de båda. Dessutom kan det genom en högre prissättning av interna transaktioner ske en dold vinstöverföring genom att företagen överför vinster från företag i ett land med hög skattebas till ett land med låg skattebas och på så vis undkommer en högre beskattning.

Det ligger således i skattemyndigheternas intresse att interna priser är korrekta och inte manipuleras. Internpriserna ska motsvara priser som sätts mellan två företag som är oberoende av varandra, och benämns armlängdsprincipen.<sup>4</sup> I vidare mening innebär det att det inte skall vara möjligt att dolt överföra vinster genom en felaktig internprissättning över nationella gränserna. Armlängdsprincipen betyder i korthet att företag i koncern skall "*handla med varandra till marknadsmässiga priser*". De metoder som används för att fastställa om internpriser är *marknadsmässiga* kallas således armlängdsmetoder.<sup>5</sup>

## 1.2 Problemformulering

För att fastställa om det föreligger avvikelser från det marknadsmässiga priset och armlängdsprincipen tillämpas olika armlängdsprismetoder. Den svenska lagstiftningen

---

<sup>1</sup> Lantz, Björn (2002), *Internprissättning i svenska börsnoterade bolag*

<sup>2</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>3</sup> Wiman, Bertil (1987) *Prissättning inom multinationella koncerner*

<sup>4</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>5</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

beskriver dessvärre endast under vilka omständigheter korrigerings skall ske av näringsverksamhetens resultat vid felaktig internprissättning. Emellertid nämns inte armlängdsmetoderna som ska vägleda och fastställa om internprissättningen är korrekt. Därigenom uppstår de frågor som jag avser att utreda i uppsatsen:

- Utifrån vilka metoder fastställer multinationella företag sina internpriser?
- Vilka metoder är tillgängliga för bestämning av armlängdspriser?
- Är internprismetoderna antagbara ur skatterättslig synvinkel?
- Tar armlängdsprismetoderna hänsyn till företagsekonomiska fundament?
- 

### 1.3 Syfte

Syftet med studien är att utreda om internprismetoder, som används av multinationella koncerner, är godtagbara skatterättsligt. Syftet är även att se över armlängdsprismetoderna och om dessa tar hänsyn till företagsekonomiska fundament.

### 1.4 Metod

Inledningsvis kommer internprissättningsmetoder armlängdsprismetoder att studeras och analyseras. Därefter kommer att göras en utredning av armlängdsprincipen och metoderna som tillämpas vid en armlängdsprövning. Vidare kommer att olika transaktioner mellan företag i koncerner att studeras och analyseras utifrån hur armlängdsprincipen behandlar dessa. För att uppnå uppsatsens syfte har jag även valt att göra en inventering av företagsekonomisk litteratur om interpriser samt OECD: s rapporter för att beskriva de olika armlängdsprismetoderna. Vid analysen av olika transaktioner mellan koncernföretag har jag valt att använda mig OECD: s rapporter och av svensk rättspraxis. Vid litteraturinventeringen kommer jag även att leta efter rättsliga och företagsekonomiska argument som behandlar ämnet.

### 1.5 Avgränsning

Med hänsyn till uppsatsens syfte och metod har jag valt att enbart titta på de metoder som finns för interpriser och bortse andra områden av interprissättningen. Eftersom i internprissättningssteorin nämns en rad olika metoder som kan anses vara oanvändbara i verkligheten, kommer jag först och främst att beskriva dem mest använda metoderna. Då armlängdsprincipen har en rad problematik att erbjuda inom skatterätten, har jag valt att koncentrera mig på metoder för armlängdspriser. När det kommer till rättspraxisen kommer jag endast att utreda enstaka och relevanta rättsfall för att visa den svenska bedömningen av armlängdsprincipen och användningen av olika armlängdsprismetoder.

### 1.6 Disposition

Uppsatsen kommer att bestå av två delar:

**Del I** kommer att behandla den företagsekonomiska aspekten av uppsatsen. Där **kapitel 2** kommer att ge en inblick i metoder för bestämning av internpriser, och ger därmed en mer ingående beskrivning av internprissättning och de faktorer som kan påverka styrningen av internprissättningen hos multinationella koncerner.

**Del II** kommer att beskriva den juridiska aspekten av uppsatsen. Där **kapitel 3** kommer att utgå från de metoder som används för att bestämma armlängdspriser. **Kapitel 4** kommer att ge en inblick hur olika transaktioner behandlas av armlängdsprincipen och rättspraxisen. Med transaktioner menas varor, immateriella tillgångar, tjänster och krediter.

# Del I

## 2 Internprissättning

### 2.1 Internprissättningens syfte

Olika funktioner i en företagskoncern kan vara etablerade i olika länder. Ur dessa gränsöverskridande och multinationella koncerner uppkommer företag som inbördes kan handla med varandra varigenom det uppstår olika interna transaktioner. Så fort det uppstår en intern transaktion av tillgångar mellan koncernbolag uppkommer ett värderingsproblem i den interna prissättningen och hur dessa internpriser skall användas inom koncernen.<sup>6</sup> Med internpris åsyftas det värde som åläggs en koncernintern prestation.<sup>7</sup> Med andra ord är internprissättningen ett prissättningssystem på en produkt som transfereras mellan två företag i en och samma multinationella koncern, som har ett övergripande gemensamt mål.<sup>8</sup>

Internprissättningen används först och främst i styrnings-, motivations- och resultatbedömningsskäl. Multinationella koncerner använder sig av internprissättning eftersom det är en rimlig fördelning av kostnader och i sin tur även vinster. Dessa kan fungera som incitament till ledningen av dotterbolagen och därmed höjs ”moralen” både hos personalen och hos ledningen. Internprissättningen skall också vara informativ till koncernledningen, med andra ord skall prissättningen vara tillgänglig för uppföljning och kontroll för det centrala organet.<sup>9</sup>

### 2.2 Metoder för internprissättning

Det finns inte en ensam metod som är bäst lämpad för internprissättning. Detta eftersom prissättningen måste tillfredsställa både moderbolaget och utländska dotterbolag, och inte uppmärksamma skattemyndigheterna i de länder som bolagen är etablerade. Det finns heller ingen ensam metod som möter alla krav från produktion, marknadsföring och den finansiella aspekten lika.

Multinationella koncerner har flera internprissättningsmetoder att välja mellan, där olika metoder används för olika ändamål. Traditionellt finns det tre olika metoder för internprissättning, vilka också anses vara de mest använda metoderna. Den första metoden för bestämning av internprissättning är kostnadsbaserad och grundar sig på någon form av kostnadsberäkning för de överförda prestationerna. Den andra är marknadsbaserad värdering. Den tredje metoden är baserad på att priser och andra leveransvillkor skall fastställas mellan leverantören och mottagaren genom förhandling mellan aktörerna.<sup>10</sup> Den sista metoden som kommer att beskrivas är vinstdelningsmetoden, som utgår från en *dynamisk tvådelad prissättning*.<sup>11</sup>

---

<sup>6</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>7</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>8</sup> Lantz, Björn (2002), *Internprissättning i svenska börsnoterade företag*

<sup>9</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>10</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser* & Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>11</sup> Lantz, Björn (2002) *Interprissättning i svenska börsnoterade bolag*

## 2.2.1 Kostnadsbaserad internprissättning

Kostnadsbaserad internprissättning är en av de mest använda metoderna eftersom värderingen baseras på någon form av kostnadsberäkning som också gör det lättare att fastställa internpriset.<sup>12</sup> Motivet till dess användning och dess popularitet är att den mottagande parten inte skall få leveransen gratis men inte heller behöver betala fullt pris till den levererande parten inom samma koncern. Avsikten är att skapa incitament till att i första hand köpa inom koncernen och sålunda utnyttja befintliga interna resurser. Kostnadsbaserad internprissättning kan baseras på den faktiska kostnaden eller på standardkostnaden.<sup>13</sup>

Faktiska kostnaden används oftast då det saknas en väl utarbetad internprissättning inom koncernen. Då ses de producerande enheterna som en kostnadscenter hellre än vinstcenter, och som kan skapa interna konflikter avseende vinstallokering. Metoden är inte heller accepterad av skattemyndigheterna, såvida inte den beskattningsbara vinsten är allokering till det levererande företaget.<sup>14</sup>

Däremot standardkostnaden är den som är allmänt vedertagen för en viss typ av leverans under en bestämd period. Standardkostnaden fixeras nämligen för minst en budgetperiod, och syftet är att undvika alltför växlande internpriser. Växlande internpriser kan vara missledande speciellt om de svänger snabbare än besluten.<sup>15</sup> Metoden kan sedan delas in i antingen särkostnad, tillverkningskostnad eller självkostnad.

### 2.2.1.1 Särkostnad

Med särkostnad avses en kostnad för en given internleverans som kan uppskattas med den rörliga kostnaden eller med den direkta kostnaden. Dock kan den direkta kostnadens uppskattning underskattas, vilket medför att företaget kommer att ta ut ett för lågt pris vid den externa försäljningen<sup>16</sup> Avsikten med metoden är att på kort sikt och i en fastställd begränsad situation styra användningen av befintliga resurser på ett optimalt vis. Metoden styr koncernens kortsiktiga totaloptimering och ger ett bra underlag för kortsiktiga beslut om produktpolitik och prissättning. Om koncernen har en outnyttjad kapacitet kan förfarandet ge förmånligare underlag för planering.<sup>17</sup>

Dock finns det nackdelar med metoden såsom risker för resursslöseri då modellen underskattar särkostnaderna. Beräkningen gör att de låga kostnader från ett tidigare led kan dölja höga kostnader i ett senare. Därutöver får det senare ledet ett större handlingsutrymme att på bekostnad av de tidigare leden möjligheten att ta ut lägre priser vid extern försäljning.<sup>18</sup>

---

<sup>12</sup> Verlage, H. C. (1975) *Transfer pricing for multinational enterprises*, sid. 170 & Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>13</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser* & Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>14</sup> Cavusgil, S. Transfer Pricing for global markets, *Columbia Journal of World Business*; December 1, 1996

<sup>15</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser* & Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>16</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>17</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>18</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser* & Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*



### 2.2.1.2 Självkostnad eller tillverkningskostnad

Metodens avsikt är att företaget som levererar inom koncernen skall få sina kostnader täckta, dock utan att generera vinst. Metoden medför redovisningsfördelar och är lätt att använda samt också ger intrycket av att vara ett objektiva värde. Det köpande bolaget får dessutom veta vad prestationen kostar på långt sikt under normala förhållanden. Därmed visar självkostnadspriset även kostnaderna köparen måste bära på lång sikt för att det skall vara lönsamt, vilket skapar kostnadsmedvetenhet.<sup>19</sup>

Dock visar internpriset som baseras på självkostnad eller tillverkningskostnad inte bolagets bidrag till koncernens resultat. Det ger heller inte uppfattning om relevant information om kostnaden vid volymförändringar, vidareförsäljningar, externa inköp/försäljningar, vilket kan leda till att besluten styrs fel. Tillverkningskostnad och självkostnad är beroende på prestationsvolymen och det är därför viktigt hur och av vem volymen bestäms. Konflikter om kostnader och volymer är nästan ofrånkomliga, dock finns det sätt att undvika problematiken genom att debitera fasta och rörliga kostnader separata. Vidare ger inte metoden heller motivation till rationalisering hos leverantören om kostnaden täcks genom automatik, vilket inte gäller vid användning av standardkostnad. Den köpande enheten kan inte heller påverka höga kostnader hos leverantören. Därför kan metoden utlösa missnöje och ren ovilja hos leverantören om denna har resultatansvar inte enbart kostnadsansvar och således tvingas avstå från vinstmöjligheter på en del av sin kapacitet.<sup>20</sup>

### 2.2.1.3 Självkostnad eller tillverkningskostnad med vinstpålägg

Metoden benämns även för kostnadsplusmetoden. Metoden bygger på att i beräkningen av internpriset medräknas den normala avkastningen på investerat kapital, därför kan metoden minska behovet av förhandlingar. Vinstpålägget ger även en uppfattning om vad en utomstående leverantör hade kunnat kräva. Därmed kan en sådan prissättning lätt accepteras av myndigheter om det inte finns ett godtagat marknadspris eller om den inte kan beräknas.<sup>21</sup>

Syftet med metoden är att det levererande företaget i koncernen skall låtas gå med vinst, eftersom det inte blir lika attraktivt för det säljande företaget att söka sig till en extern marknad, men också för att effektivisera enheten. Metoden medför att företagen inom koncernen kan koncentrera sig på koncernens gemensamma mål. Därmed skapas en vinstmedvetenhet som avspeglar en nödvändig avkastning på investerat kapital. Detta medför att det beräknade vinstpålägget ingår i det löpande internpriset eller debiteras periodvis.<sup>22</sup>

Dock kan ett automatiskt vinstpåslag också medföra att företaget blir ineffektivt eftersom de får ”en buffert att spela med”.<sup>23</sup> Vidare kan ett automatiskt vinstpåslag medföra andra belastningar för koncernen eftersom metoden kan bringa dålig nyskapelse. Ett automatiskt vinstpåslag kan vidare orsaka att en felaktig bild uppkommer av kostnaderna, där priset blir ”godtyckligt och auktoritärt”. Detta är framför allt vanligt

---

<sup>19</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser & Arvidsson, Rickard (1990) Dolda vinstöverföringar*

<sup>20</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>21</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internprissättning*,

<sup>22</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internprissättning*,

<sup>23</sup> Lantz, Björn (2002) *Internprissättning i svenska börsnoterade bolag*

vid integrerade verksamheter. Kostnaden kan i slutändan, efter vinstpåslag i flera led som egentligen är lönsamma för koncernen, leda till att sista ledet kan verka vara olönsam. Dock kan tillfredsställande vinst på slutprodukter garantera att erforderliga priser kan tas ut.<sup>24</sup>

## 2.2.2 Marknadsbaserad internprissättning

Tillämpning av en marknadsprissättning anses vara en av de bästa för internprissättning, i synnerhet vid den externa rapporteringen. Detta eftersom metoden eliminerar intern partiskhet och underlättar validering, som även tilltalar skattemyndigheterna. Emellertid kan marknadspriser från ett prestationsperspektiv vara orättvisa eftersom hela vinsten från transaktionen hamnar hos det levererande företaget i koncernen utan något företräde för kostnadsreducering.<sup>25</sup>

Ett av decentraliseringens huvudmotiv är att företagen i koncernen skall placeras i konkurrerande läge där lönsamhetstänkande och rationella beslut skall framkallas, och även ställa krav på företagets resultat. Därmed anses värderingar etablerade på konkurrensmarknaden vara bäst och mest objektiva. Genom att använda marknadsbaserade internpriser skapas konkurrenskraftiga priser och därigenom även utsätts för marknadstest, varigenom olönsamma produkter och avdelningar upptäcks. Detta kan innebära ett pristryck på det levererande företaget inom koncernen. Vidare anses en marknadsbaserad internprissättning vara funktionellt om prissättningsutrymmet ska begränsas i kedjans sista led.

Dessvärre medför detta risker och pristrycket kan orsaka att företagets totala kapacitet inte utnyttjas. För en del standardprodukter kan det finnas etablerade marknadspriser som kan vara lättillgängliga vid den interna prissättningen. Dock kan det finnas sådana produkter som är unika och därmed inte heller något etablerat marknadspris. Produkten kanske inte har en enhetlig marknad vilket medför att priserna kalkyleras på basis av likartade produkter.<sup>26</sup> Metoden för marknadsbaserat internprissättning kan därmed delas in i rådande marknadspris, hypotetisk marknadspris och bedömt marknadspris.

### 2.2.2.1 Rådande marknadspris

Rådande marknadspris innebär att koncernföretaget får agera självständigt och under konkurrens. Eftersom internpriset är lika med marknadspriset medför det att inget företag förlorar på handeln inom koncernen. Således anses den vara idealistisk för värdering, planering och motivation. Dock är nackdelen att vid överkapacitet för säljande företaget kan marknadspriset vara missvisande. Priset kan det bli frestande för den köpande företaget att göra en olönsam egentillverkning. Dessutom kan det bli väldigt kostsamt för ett företag med ett stort produktsortiment att ideligen följa upp marknadspriserna, och även att följa marknadspriser om marknaden dumpar priserna av olika skäl som kan inverka kraftig på företaget.

---

<sup>24</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>25</sup> Verlage, H. C. (1975) *Transfer pricing for multinational enterprises*, sid. 174ff & Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*, sid. 41 & Cavusgil, S. *Transfer Pricing for global markets*, *Columbia Journal of World Business*; December 1, 1996

<sup>26</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

Långsiktigt kan det skapa prognosproblem när det framtida marknadspriset skall bestämmas. Detta eftersom det framtida marknadspriset då blir ett hypotetiskt istället för faktiskt pris. Det är även problematiskt med att bestämma ett marknadsbaserat internpris då medräkning av olika faktorer, såsom till exempel produktionsspecifikation och försäljningsvillkor krävs i priset, speciellt om företagets externa handel med prestationen är obetydlig. Problem kan också skapas då integrationsvinsterna skall fördelas inom koncernen eftersom ett marknadspris inte är specificerad med vilken avdelning skall hur mycket av vinsten.<sup>27</sup> Om företaget inte hittar ett lämpligt marknadspris, det vill säga om det inte finns ett etablerat marknadspris kan då ett hypotetiskt marknadspris tillämpas.

### 2.2.2.2 Hypotetisk marknadspris

Metoden är användbar då produkten är unik och det inte finns ett etablerat marknadspris. Då kan priset härledas till en likartad produkt på marknaden. I uppskattningen skall även beaktas vad den har för påverkan på marknaden om produkten introducerades på den externa marknaden. Således innebär att vid beräkning av priset kan både den interna och externa prissättningsmetoden utnyttjas. Vidare innebär metoden att koncernföretaget tillåts att agera under konkurrens, även om det inte finns en etablerad extern marknad för produkten.

Prissättningsmetoden utgörs av långsiktig operationell kostnad som ger en relevant information för planering på långt sikt. Detta skall ge en rättvis och objektiv värdering av koncernföretaget som medför motivation då båda parter blir stimulerade till internhandel, eftersom båda köparen och säljaren tillgodoräknas integrationsfördelar. Däremot kan det även finnas problematik med metoden eftersom marknadspriser, som det hypotetiska priset baseras på, kan vara manipulerade där till exempel dolda rabatter kan finnas. Risken är att det kan skapa konflikter vid bestämning av ett hypotetiskt marknadspris då olika avdelningar försöker tjäna en slant på varandras bekostnad.<sup>28</sup> Om inte den här metoden är tillämplig på interntransaktionen kan företaget använda ett bedömt marknadspris.

### 2.2.2.3 Bedömt marknadspris

Syftet med metoden är att skapa ett marknadsbaserat internpris även om det inte finns ett sådant externt alternativ. Vilket innebär varken en extern alternativ och en likartad produkt existerar på marknaden. Sådana situationer kan uppstå då produkten är specialbeställd, och då både slutprodukten och produktens delar är specialtillverkade för köparen. Då kan koncernen ta fram priset genom att beakta avkastningskrav, använd teknologi, och etcetera, och sedan konstruera internpriset utifrån en tänkt extern leverantör.<sup>29</sup>

## 2.2.3 Förhandlingsbaserad internpris

Metoden är utbredd och anses ha övertag över andra metoder för internprissättning eftersom dess fria spelrum. Under förhandlingsbaserade interpriser har ledningen av koncernföretagen en större frihet att förhandla om kvalitén, betalningar och huruvida

---

<sup>27</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>28</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>29</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

transfereringar inom koncernen skall ske. Resultatet av förhandlingarna beror sedan på om det finns en arrangerad kompensation för ledningen, dess förhandlingsskicklighet, enhetens självständighet och koncernföretagets förhandlingsstruktur. För att uppnå en optimal förhandling skall ledningen inneha identisk information om företagets kostnader, möjlig vinst och andra relevanta data. Identisk information är dock ovanligt i praktiken eftersom parterna kan känna att de tappar förhandlingsfördelar.<sup>30</sup> Metoden ger också utrymme för koncernledningen att planlägga reglerna för företagsledarnas interaktion och företagets ersättningsplan som ger grunden för optimala förhandlingar.<sup>31</sup>

### 2.2.3.1 Affärsmässiga förhandlingar

Avsikten med metoden är att skapa en intern marknad där företagen inom koncernen tillåts att agera utifrån egna perspektiv som kan vara till fördel för hela koncernen. Metoden används då det råder bristfällig konkurrens och koncernen önskar en fullständig decentralisering av företagen, och där bägge parter kan påverka priset. Detta skapar ett samförstånd mellan parterna och därigenom undviks egenmäktighet. Metoden tillåter att företagen även använder externa alternativ vilket gör att metoden är praktisk, speciellt då internprestationer är få.<sup>32</sup>

Dock kan metoden skapa hinder för samverkan och motsättningar inom koncernen som kan leda till fördröjning med ett slutligt pris. Därmed får det centrala styret ingripa speciellt om företagen inte har samma förhandlingsförmåga. Risken blir därmed att företagen blir bedömda efter förhandlingsförmågan och inte av ekonomiska variabler.<sup>33</sup>

Det finns en annan form av förhandlingsbar internprissättning där företagen kommer överens om priset vid tiden då företagets affärsplan antogs. En sådan prissättning eliminerar variationer som resulterar i ett centraliserat beslutstagande bortom koncernföretagets ledning. Nackdelen med metoden är att den inte täcker prishöjning av råmaterial som kan resultera i undanröjning av avdelningarnas stimulans för att återvinna inflationsdrivna förluster och förluster från utländsk valuta vid handel med en tredje part.<sup>34</sup>

### 2.2.3.2 Korrektionsförhandlingar

Metoden avser sådana förhandlingar då syftet är att ändra ett redan framtaget grundpris genom tidigare nämnda metoder. Detta typexempel av förhandlingar rör vanligen fördelningen av samordningsfördelar. Vid mindre förhandlingar, då få prestationer berörs och då korrigeringar ej har ekonomisk betydelse som kan grundas på sakskaäl, bör tillämpningen eliminera irritationsmoment och öka insikter om andras situation. Större betydande förhandlingar skiljer sig inte mycket från *affärsmässiga förhandlingar*.<sup>35</sup>

---

<sup>30</sup> Lantz, Björn (2002) *Internprissättning inom svenska börsnoterade bolag*

<sup>31</sup> Vaysman, Igor "A model of negotiation transfer pricing" *Journal of Accounting and Economics* 25 (1998) 349-384

<sup>32</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>33</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>34</sup> Cavusgil, S. Transfer Pricing for global markets, *Columbia Journal of World Business*; December 1, 1996

<sup>35</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

## 2.2.4 Vinstdelning

Vinstdelningsmetoden går ut på att tillämpa ett slags ”*dynamisk tvådelad prissättning*”. Produkten överförs primärt på den interna marknaden till standardberäkningens rörliga kostnad. När den interna köparen sedan säljer produkten vidare externt uppstår täckningsbidrag, som sedan ska beräknas som genomsnittligt försäljningspris under det gångna året med avdrag för den standardberäknade rörliga kostnaden. På basis av förhandling *ex ante* ska detta täckningsbidrag sedan fördelas mellan de interna aktörerna.<sup>36</sup>

Tillvägagångssättets fördelar är att det inte behövs kontinuerlig uppföljning av marknadspriser när dessa är växlade. Om standardberäkningen av de rörliga kostnaderna återspeglar alternativvärdet av den interna produkten leder processen till att den sammanlagda vinsten maximeras. Problemet är dock att situationen ändå inte är optimal. Det finns inget som säger att den rörliga standardkostnaden kanske inte återspeglar det sanna alternativvärdet. Därför kan det motivera aktörerna att försöka påverka beräkningen av standardkostnaderna på ett sådant sätt att deras egen vinst förbättras på bekostnad av motparterna och helheten. Ett annat problem med metoden kan uppstå vid fördelning av täckningsbidraget mellan aktörerna är att det kan skapa konflikter. Om det inte finns en naturlig jämvikt mellan aktörerna kan det krävas att en tredje aktör måste agera som medlare.<sup>37</sup> Metoden är dock en erkänd metod av skattemyndigheterna och därmed en praktiskt använd metod.

## 2.3 Forskning kring internprissättning

Den forskning som har gjorts kring interprissättningsfrågan har utvisat att det inte finns ett utmärkande faktorer hos företagen som säger att skatteplanering är något avgörande faktor för interprissättning.<sup>38</sup> Även om skatter har en påverkande effekt på internpriserna. Som har att göra med om interpriserna är godtagna av skattemyndigheterna. Skälet till att koncerner använder sig av internprissättningar kan kopplas till att koncerner är decentraliserade och därmed indelade i självständiga divisioner varigenom det uppstår en intern handel sinsemellan.<sup>39</sup> Där syftet är resursallokeringen, med andra ord att fördela kostnaderna och vinsterna mellan divisionerna, och därigenom skapa incitament för dess ledning.<sup>40</sup>

Forskningsresultaten visar att företagen använder sig av ett eller flera modeller för internprissättning. De modeller som används skiljer sig avseende om det är ett varu- eller tjänsteproducerande företag. Varuproducerande företag använder sig av förutbestämda modeller som oftast är framlagda genom centrala direktiv. Däremot tjänsteproducerande företagen låter divisionerna själva förhandla fram ett pris. Vid förhandlingar mellan två dotterbolag kan det uppstå sådana förhållanden såsom mellan två oberoende företag vilket innebär att de inte går med på att sätta överpriser på transaktioner och därigenom föra ut vinster ur företaget och landet.<sup>41</sup>

---

<sup>36</sup> Lantz, Björn (2002) *Internprissättning i svenska börsnoterade företag*.

<sup>37</sup> Lantz, Björn (2002) *Internprissättning i svenska börsnoterade bolag*.

<sup>38</sup> Lodin, Sven-Olof (1979) *Internationella företagsbeskattnings*

<sup>39</sup> Lantz, Björn (2002) *Internprissättning i svenska börsnoterade bolag*.

<sup>40</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser & Arvidsson, Rickard (1990) Dolda vinstöverföringar*

<sup>41</sup> OECD (1984) *Internprissättning och multinationella företag*

Multinationella koncerner använder flera skäl som basis vid bestämmande av interna priser, inte bara skatter. Därför antas priser som bäst lämpar deras verksamhet där de övervägande mål är att maximera den totala nettovinsten efter skatt, oavsett formen av inkomst, och där målet kanske inte alltid är att komma undan beskattning. Istället används metoderna för att optimera produktionen genom olika incitament, vilket leder till kostnadseffektivisering och därigenom uppnå vinstmaximering. För att kunna maximera vinsterna krävs det att modellen för internprissättningen skall vara enkel och lättförståelig i praktiken.<sup>42</sup> Därmed används sådana metoder som är marknads- och kostnadsbaserade eller kostnadsplusmetoden, och vi får heller inte glömma den förhandlingsbaserade metoden där det oftast är marknadspriset eller kostnader som ligger till bas när företag förhandlar fram internpriset.

Till grund för priset på varan eller tjänsten som transfereras ligger marknadspriset, som används som bas vid förhandlingar om ett pris. Anledningen bör sannolikt vara viljan att fördela de integrationsfördelar som den levererande divisionen åtnjuter vid marknadsprissättning och vilket leder till att den köpande enheten motiveras att handla internt. En annan förklaring till extensionen av marknadsprissättningsmetoden är att skattemyndigheten i stor utsträckning accepterar metoden för internprissättning.<sup>43</sup> En annan modell som anses vara vanligt förekommande är internprissättning baserad på kostnaden, samt kostnadsplusmodellen. Detta eftersom företagen tycker att det är en enkel metod för härledning av kostnader och vinster. Denna metod kan också användas som bas vid förhandlingar. Forskningen har konstaterat att även den förhandlingsbaserade internprissättningsmodellen är utbredd, särskilt bland tjänsteproducerade företag.<sup>44</sup>

## 2.4 Internprismetodernas förhållande till armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen vid transaktioner mellan närstående företag skall baseras på samma villkor som gäller mellan två av varandra oberoende företag. Därmed skall prissättningen motsvara de villkor som skulle ha avtalats sinsemellan oberoende företag för motsvarande eller liknande prestationer under samma eller liknande förhållanden på den öppna marknaden.<sup>45</sup> Därmed faller armlängdsprincipen med automatik under marknadsbaserad internprismetoden. Eftersom metoden bygger på rådande marknadspris, där förutsättningen är att det finns ett etablerat marknadspris.<sup>46</sup> Därför kan också hos skattemyndigheterna dess popularitet förklaras.

För andra interntransaktioner finns det däremot inte en enhetlig marknad, till exempel immateriella rättigheter, företagsspecifika tjänster, och etcetera. I sådana situationer krävs det att marknadspriset framtas med hjälp av andra metoder där alternativen kan vara att härleda internpriset från priset på liknande transaktioner eller att beräkna internpriset utifrån det som en extern producent skulle ha tillämpat. Metoden betecknas för hypotetisk marknadsprismetoden, som ligger nära ett armlängdspris, eftersom marknadskrafternas påverkan på priset beaktas.<sup>47</sup>

---

<sup>42</sup> Lantz, Björn (2002) *Internprissättning i svenska börsnoterade bolag*.

<sup>43</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser* & Arvidsson Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar & Lantz, Björn (2002) Internprissättning i svenska börsnoterade bolag*

<sup>44</sup> Lantz, Björn (2002) *Internprissättning i svenska börsnoterade bolag*

<sup>45</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>46</sup> Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser*

<sup>47</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

Men om en sådan marknad inte finns, det vill säga att det inte finns en motsvarande eller liknande produkt eller tjänst på marknaden föreslås att en annan armlängdsmetod används. Ett alternativ är kostnadsmetoden som utgår från företagets faktiska kostnader. Vid frånvaro av konkurrens är risken stor att kostnaderna blir högre än vid konkurrens. Detta kan leda till konflikt vid tillämpningen av armlängdsprincipen eftersom det kan uppfattas som överprissättning. Av kostnadsbaserade metoderna ligger kostnadsplusmetoden närmast ett armlängdspris. Förhandlingsbaserade priser kan till en viss utsträckning motsvara armlängdspriser eftersom metoden kan användas när ofullständig konkurrens råder på marknaden. För att metoden skall vara effektiv och därmed närma sig ett armlängdspris krävs att företagen fritt får utnyttja externa alternativ.<sup>48</sup>

Vidare går det inte heller att bortse från att koncernföretag sällan verkar helt oberoende av varandra, vilket armlängdsprincipen kräver. Ett sådant beroende kan konstateras speciellt vid vertikalt integrerade koncerner. Om vi föreställer oss att slutprodukten består av två komponenter, A och B, innebär den vertikala dimensionen att produktionen av de båda är planerad så att de produceras av ett enda företag. Det är känt länge att priser på en slutprodukt är alltid lägre då komponenterna produceras av ett enda företag än då de produceras av oberoende företag. Detta beror på att två oberoende företag inte tar hänsyn till effekter av sin prissättning. Då produktionen av komponenterna ligger inom en och samma koncern blir prisseffekterna integrerad och därmed minimerad. Därmed blir bilden vilseledande vid tillämpningen av armlängdsprincipen.

Dessutom genererar vertikalt integrerade företag vinsten genom fördelar som integrationen ger. Vid armlängdsprövningen skall dessa vinster hänföras till de olika företagen i integrationen. Dock kan detta vara mycket svårt att avgöra då armlängdsprincipen kräver att varje enhet isoleras, alltså skiljes varje företag från övriga verksamheten och därigenom hänförs vinsten. Här uppstår problematiken att vertikalt integrerade företag inte är helt oberoende av varandra och därmed nästintill omöjligt att skilja från verksamheten. Att isolera enheterna och hänföra vinsten till dessa enheter kan skapa en missvisande bild av resultatet vid armlängdsprövningen, framför allt om det inte finns en öppen marknad för att kunna hänföra priset, utan företaget tvingas till att tillta hypotetiska priser.

---

<sup>48</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

## Del II

### 3 Armlängdsprissättning

#### 3.1 Armlängdsprincipen

I föregående avsnitt framställdes det företagsekonomiska perspektivet av uppsatsen där jag beskrev tillämpningen av olika metoder för internprissättning, vilket innebär värderingen av transaktioner mellan koncernföretag. Värderingen av dessa transaktioner sker utifrån koncernens gemensamma organisatoriska mål, såsom vinstmaximering. Således leder detta till att intäkterna kan fördelas inom koncernen dels i vinstutjämnande syfte och dels i beskattningssyfte. Dessa kan åstadkommas genom att medvetet eller omedvetet manipulera internpriserna och har kommit att hamna i de nationella skattemyndigheternas intresse.<sup>49</sup>

Skattemyndigheternas intresse ligger i att koncernföretag ska handla internt med *marknadsmässiga priser*, vilket menas att de interna priserna skall baseras på samma villkor som mellan två oberoende företag. Med andra ord skall det inte vara möjligt att föra vinster över nationella gränser genom manipulering av internpriser.<sup>50</sup> Principen för marknadsmässig prissättning förklaras genom *armlängdsprincipen* (engelska: *arm's length principle*)<sup>51</sup>. Det är en internationellt accepterad norm för bedömning av transaktioner mellan närstående företag inom en multinationell koncern. Principen innebär att närstående företag skall handla med varandra på samma villkor som de handlar med fristående, oberoende företag och de skall handla med varandra som om dem befinner sig minst ett armlängdsavstånd.<sup>52</sup>

#### 3.2 Svenska bestämmelser

Armlängdsprincipen kan återfinnas i den svenska lagstiftningen i Inkomstskattelagen (IL) under 14 kap. 19 § och är formulerad enligt följande:

*”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 uppgåtts till om sådana villkor inte funnits.”*

Den svenska armlängdsprincipen kallas även för korrigeringsregeln eftersom det ska ske en korrigerings om armlängdsprincipen inte uppfylls. Om en transaktion har skett mellan närstående företag som avviker från det marknadsmässiga och denna har bidragit till att resultatet i den svenska näringsverksamheten blivit lägre på grund av oriktig prissättning medför regleringen att resultatet korrigeras. Resultatet skall då korrigeras till det belopp

---

<sup>49</sup> OECD (2001) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*

<sup>50</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>51</sup> OECD, (2001) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, se även *Art. 9 of the OECD Model of Tax Convention*

<sup>52</sup> Wiman, Bertil (2002) *Beskattning av företagsgrupper*



som skulle ha varit aktuell om transaktionen kommit till stånd mellan oberoende parter.<sup>53</sup> För att resultatkorrigering skall ske krävs att en del rekvisit är uppfyllda:

- Det skall föreligga ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna
- Resultatet skall ha blivit lägre till följd av ett avtal vars villkor avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två helt oberoende parter, och som har en påverkande effekt på inkomsten där det sker en inkomstökning på grund av villkoren av avtalet.
- Det skall ha skett en prisavvikelse till följd av ett avtalsvillkor som ej är marknadsmässig.
- Skattemyndigheten skall kunna visa att näringsverksamhetens resultat har blivit lägre till följd av avvikande avtalsvillkor.

Dessutom krävs att den avtalspart vars resultat minskat till följd av avtalsvillkoren, som inte hade uppkommit mellan oberoende parter, skall vara skatteskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet i Sverige.<sup>54</sup> Den resultatökning som den andra parten uppbär kan emellertid inte bli föremål för svensk beskattning enligt *IL* eller dubbelbeskattningsavtal.<sup>55</sup>

### 3.2.1 Prisavvikelse

Det som kan vara av intresse för denna studie är prisavvikelser, eftersom studien behandlar fastställande av armlängdspriser. I princip innebär prisavvikelse att närstående företag handlar med varandra till icke marknadsmässiga priser. Tillämpningen av armlängdsregeln förutsätter att villkoren som avtalats mellan parterna avviker från vad som anses vara avtal mellan två oberoende näringsidkare och som medför att det sker en prisavvikelse. Vidare krävs att det av omständigheterna inte framgår att de icke marknadsmässiga avtalsvillkoren tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen.<sup>56</sup> Ekonomisk intressegemenskap innebär i princip att det föreligger ett direkt eller indirekt ägande av berörda företag eller en direkt eller indirekt kontroll av dessa.<sup>57</sup>

Den svenska lagstiftningen formulerar endast allmänt om armlängdprincipen, som riktar sig mot avtalsvillkor, och är fåordig om hur en korrekt bedömning av dessa villkor skall ske. I princip är det endast skatteutredningen som berör frågan där tre olika metoder nämns för att få fram ett korrekt armlängdspris. Men denna är emellertid också fåordig om tillämpningen av metoderna. De metoder som anses vara traditionella för bestämning av armlängdspriser kommer att beskrivas längre fram. Utgångspunkten är att undersöka och jämföra företagens prissättning med utomstående.<sup>58</sup> Skatteutredningen visar att det även kan fastställas ett allmänt gällande normalpris utifrån branschstatistik och dylikt.<sup>59</sup> Sådana marknadspriser är dessvärre inte alltid enkla att fastställa eller att överhuvudtaget finna information om.

---

<sup>53</sup> Wiman, Bertil (2002) *Beskattning av företagsgrupper*

<sup>54</sup> Inkomstskattelagen 13 kap

<sup>55</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>56</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>57</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>58</sup> SOU 1 964:29 sid. 111ff & RÅ 1991 ref 107 s.k. Shell - målet

<sup>59</sup> SOU 1 964:29 sid. 130

Regeringsrätten fastställde i målet **RÅ 1991 ref. 107** (s.k. Shell - målet), att OECD: s rapport från 1979, där armlängdsprismetoder har utarbetats, kan tjäna till ledning vid bedömning om prisavvikelse föreligger enligt korrigeringsregeln. Detta eftersom lagstiftningen och förarbeten är fåordiga om armlängdsprismetoder. Därmed uttalade regeringsrätten att *"...de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten är visserligen inte bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom, KL (IL 14 kap 19 §), ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det gäller här. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande"*.<sup>60</sup>

Vid denna tidpunkt gällde rapporten från 1979, som nu har ersatts av 2001 års rapport. Rapporten från år 2001 skulle ha erkänts med största sannolikhet av Regeringsrätten som vägledning och därför bör den ha samma status som metoderna i 1979 års rapport hade efter 1991 års prejudikat. I den nya rapporten nämns de traditionella metoderna för bestämning av armlängdspriser samt även nya metoder har tillagts.

### 3.2.2 Helhetsbedömning

Vid tillämpningen av armlängdsprincipen har regeringsrätten antagit en helhetsbedömning av transaktioner mellan närstående företag.<sup>61</sup> Denna innebär att det inte alltid är nödvändigt att pröva varje transaktion för sig utan även beakta helt andra transaktioner mellan företagen, med andra ord att relationen mellan avtalsparterna samt deras transaktioner skall utredas. Syftet är då att försäkra sig om ifall en transaktion som inte motsvarat marknadspriset kompenseras på något annat sätt. Det är det inkomstöverförande företags ansvar att visa att en sådan kompensation har skett eller kommer att ske. Vilket innebär att vid tillämpningen av armlängdsregeln om icke marknadsmässiga transaktioner som har skett, beaktas transaktionerna åt båda riktningarna. Dessa innebär i sin tur att de två transaktionerna som sker åt båda hållen, mellan leverantören och köparen, kan ta ut varandra och därmed förhindra korrigerings av det skattemässiga resultatet. Kompensationen kan under vissa omständigheter även bestå av ökade vinster utan att någon kompenserande felaktig prissättning egentligen har skett. Därmed beaktas inte endast enstaka transaktioner utan flera transaktioner mellan avtalsparterna.<sup>62</sup>

Under helhetsbedömningen rekommenderas en viss försiktighet vid bedömning av om avtalsvillkor inte är marknadsmässiga. Försiktighetsprincipen är viktig för att sälla bort sådana naturliga avvikelser i prissättningen som kan ha orsakats av naturliga skäl, såsom affärsmässiga och företagsekonomiska.<sup>63</sup> Detta eftersom sådana avvikande prissättningar även kan ske mellan oberoende företag. Det har uttalats om två fall där avvikande prissättning beror på annat än den ekonomiska intressegemenskapen. Då ett företag vill introducera en vara på en ny marknad eller dylika fall är det vanligt att en prissättning som inte ger tillräcklig vinst eller kostnadstäckning tillämpas. Även konkurrenssituation på en viss marknad kan medföra att prissättningen mot denna måste sättas lägre än mot andra geografiska marknader.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> Shell-målet RÅ 1991 ref. 107

<sup>61</sup> RÅ 1970 1:40 & RÅ 1980 1:59

<sup>62</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>63</sup> Prop. 1982/83:73, sid 12

<sup>64</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

## 3.3 Tillämpning av armlängdsprincipen enligt OECD

### 3.3.1 Jämförbarhetsanalys

OECD har lagt fram vägledande principer vid tillämpningen av armlängdsprincipen. Tillämpningen är generellt baserad på jämförelse av situationer under kontrollerade former med transaktioner mellan oberoende företag. För att de jämförelser som utförs skall vara meningsfulla krävs att relevanta ekonomiska och utmärkande egenskaper är jämförbara. Med andra ord att den oberoende transaktionen ur skall vara jämförbar med transaktionen mellan närstående ett ekonomiskt perspektiv. Om det upptäcks prispåverkande faktorer som omöjliggör jämförelsen krävs att justeringar görs för att transaktionerna skall vara jämförbara. De påverkande faktorer som skall tas hänsyn till vid jämförelsen är kontraktsvillkor, ekonomiska omständigheter och affärsstrategier. Här är det också viktigt att göra särdrag på olika transaktioner, då mellan varor, tjänster och immateriella tillgångar.<sup>65</sup>

### 3.3.2 Funktionsanalys

OECD:s rapport från 2001 betonar vikten av en funktionsanalys vid en armlängdsprövning.<sup>66</sup> Till en viss grad är analysen även nämnd i svenska utredningar, där behandlas först och främst affärsmässiga och företagsekonomiska skäl som kan vara påverkande vill avvikande prissättning, varvid hänsyn skall tas vid en armlängdsprövning.<sup>67</sup> För att en jämförelse skall kunna utföras vid en armlängdsprövning är det viktigt att en noggrann funktionsanalys genomförs. Analysen innebär att betydelsefulla funktioner såsom ekonomiska aktiviteter och åtaganden som utförs av ett oberoende företag och ett närstående företag identifieras och jämförs. Det är viktigt i detta samband att beakta organisationsstrukturen därför att det är endast de viktigaste funktionerna som bör identifieras och jämföras. Uppstår det skillnader i identifieringen krävs att justeringar görs. De relevanta funktioner som kan jämföras är: design, tillverkning, montering, FoU, service, inköp, distribution, marknadsföring och reklam, transporter, finansiering och management. Vidare kan det även vara relevant att identifiera och jämföra investerade tillgångar eller kommande investeringar. Här bör också övervägas vilken typ av tillgångar som används, såsom produktionsutrustning, immateriella tillgångar och etcetera. Nedan kommer funktionsanalysens olika steg, och som bör identifieras och jämföras vid bestämning av armlängdspriset att beskrivas,<sup>68</sup>

#### A. Risk

Vid armlängdsprövningen bör beaktas risken som parterna åtar sig. Om inte risk beaktas är funktionsanalysen otillräcklig. En riskanalys krävs eftersom på den öppna marknaden kompenseras riskökningen utav en ökning av den förväntade avkastningen, som sedan kan ha en viss påverkan på priset. Detta kan då härledas till den interna marknaden och beaktas vid en funktionsanalys. Riskaspekterna som skall beaktas i analysen är

---

<sup>65</sup> OECD (2001) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*

<sup>66</sup> Wiman, Bertil, ”Utvecklingen på internprissättningsområdet” *SkatteNytt* nr. 9 1997

<sup>67</sup> Prop. 1982/83:73 sid. 11

<sup>68</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

marknadsrisk, risk av förlust förknippat med investering i och nyttjande av egendom, produktionsutrustning och etcetera.<sup>69</sup>

## **B. Kontraktsvillkor**

En av funktionsanalysens delmoment är att utreda kontraktsvillkor. Finns det ett skriftligt avtal bör undersökas om avtalsvillkoren är uppfyllda, med andra ord att avtalsvillkoren är jämförbara med oberoende parter. Om det inte finns ett skriftligt avtal bör parternas agerande vara det väsentliga för utredningen. När det kommer till handel, såsom gentemot tredje person, om avtalsvillkoren definierar uttryckligen och underförstått hur ansvar, risk och ekonomiska förmån är uppdelade mellan parterna. Vid handel mellan oberoende företag ser intresse motsättningar till att de strävar efter att hålla fast vid kontraktsvillkoren. Vilket inte kan påstås om handel inom en koncern, där intresse motsättningar inte finns i samma utsträckning. Därför är det viktigt att företagets agerande motsvarar kontraktsvillkoren.<sup>70</sup>

## **C. Ekonomiska omständigheter**

Bland de ekonomiska omständigheter som har betydelse är marknadens geografiska läge, dess storlek, konkurrens på marknaden samt tillgänglighet av alternativa produkter. Armlängdspriser kan variera mellan olika marknader även för transaktioner för samma produkt eller tjänst. För att uppnå jämförbarhet är det viktigt att marknaden som den oberoende och närstående företaget verkligen är jämförbar. Skillnaderna mellan de jämförda transaktionerna skall inte ha en väsentlig effekt på priset, och i sådana fall skall justeringar göras. Primärt är det viktigt att identifiera relevant marknad eller marknader med hänsyn till tillgänglig substitut för varor eller tjänster.<sup>71</sup>

## **D. Affärsstrategier**

Även affärsstrategin har stor betydelse vid bestämning av jämförbarhet för internprissättning. Affärsstrategier täcker många aspekter av ett företag, såsom innovation och utveckling av nya produkter, diversifieringsgrad, riskbenägenhet och etcetera. Analys kan bli relevant med avseende om affärsstrategin är formulerad för hela koncernen eller om dotterbolagen agerar självständigt.

Affärsstrategin innehåller oftast en marknadsintroduktionsplan där den skattepliktige har som mål att öka dess marknadsandel, vilket kan innebära att ett lägre pris kommer att tas ut än vad marknadspriserna är för motsvarande varor eller tjänster. Dilemmat är att jämförelse inte kan göras mellan en oberoende aktör och med en transaktion mellan närstående parter som har ägt rum under en produktintroduktionsperiod. Denna invändning kan godtas därför att en affärsstrategi följs, där låga introduktionspriser kommer att följas av högre priser när marknaden är etablerad. Priset åsyftar sådan prissättning som kan underlätta produktens introduktion på en marknad. Således kan ett felpris utgöra ett armlängdspris då godtagbara affärsmässiga skäl finns.<sup>72</sup> Även uppstartningskostnader kan vara anledning till avvikande prissättningar. Dessa innebär att ett moderbolag via prissättning subventionerar ett nystartat dotterbolag under en period.<sup>73</sup> Skälet till acceptering är att det ändå anses vara moderbolagets kostnad om de

---

<sup>69</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>70</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>71</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, se även Prop. 1982/83:73, sid. 11

<sup>72</sup> Prop. 1982/83:73 sid. 11 jmf. 1 964:29 sid. 115

<sup>73</sup> Wiman, Bertil (1987) *Prissättning inom multinationella företag*

hade valt att etablera i någon annan form än dotterbolag. Detta bygger på antagandet att dessa, i ett framåtblickande perspektiv, kommer att skapa förutsättningar för att öka vinster för det svenska företaget. Dock är sådana inkomstöverföringar endast accepterade om de används för att täcka kostnader och inte för att finansiera dotterbolagets investeringar i anläggningstillgångar.<sup>74</sup>

Enligt OECD kan multinationella företag använda sig av vilken prissättningsmetod som bäst lämpar deras transaktion under förutsättning att de överensstämmer med armlängdsprincipen. Därmed kan en kombination av flera internpriser användas. Det kan därför krävas stor flexibilitet från skattemyndigheters sida genom att ibland acceptera faktum att det kan krävas en kombination av flera olika metoder för att kunna fastställa ett internpris som kan lämpa sig som armlängdspris. Därmed blir det viktigt att multinationella koncerner tillhandahåller dokumentation om deras internprissättningsmetod.<sup>75</sup>

### 3.4 Armlängdsprismetoder

För att fastställa armlängdspriset, alltså det marknadsmässiga priset, finns flera olika metoder som vägledning. Dessa metoder är framtagna både för skattemyndigheter som skall kunna fastställa armlängdspriset, och för multinationella företag som skall sätta det korrekta internpriset, det vill säga priser som är marknadsmässiga. De metoder som tillämpas är marknadsprissättningsmetoden, återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden. Utöver dessa traditionella metoder har det tillkommit nya som är transaktionsbaserade vinstmetoder och som ursprungligen kommer från USA.

#### 3.4.1 Transaktionsbaserade metoder

##### 3.4.1.1 Marknadsprismetoden

Vid en bedömning av om det interna priset är förenlig med armlängdsprincipen borde idealet vara att internpriser jämförs med transaktioner mellan sinsemellan oberoende företag eller mellan en koncern och en fristående aktör på den öppna marknaden. Med oberoende transaktioner menas försäljning till och från koncernens fristående företag eller mellan fristående företag. Om det däremot inte finns jämförbara transaktioner som uppstår mellan fristående företag kan internttransaktionen jämföras med en transaktion som uppstår mellan koncernföretaget och en extern aktör.<sup>76</sup>

I teorin anses metoden vara den lättaste och mest tillämpliga att använda. Emellertid händer det i praktiken att bevisning är otillgänglig eller svår att inhämta eller att det råder oenighet om priserna är jämförbara eller inte.<sup>77</sup> Således är en koncernintern transaktion jämförbar med en transaktion mellan sinsemellan oberoende part om ett av följande villkor är uppfyllda:

---

<sup>74</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, se även Prop. 1982/83, sid.11 jmf. SOU 1 964:29, sid. 115

<sup>75</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>76</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>77</sup> OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*

- Ingen av skillnaderna mellan jämförda transaktionerna eller de företag som vidtar transaktionerna kan inverka materiellt på marknadspriset
- Rimligt korrekta justeringar kan göras för att eliminera de materiella effekterna på sådana skillnader.<sup>78</sup>

Svårigheterna ligger i att göra rimliga justeringar för skillnaderna mellan transaktionerna. Skillnader kan vara hänförliga till exempelvis varutyp, kvantitet, kvalitet och marknad. För att dessa skall vara tillämpliga på varor och tjänster, som det uttryckligen görs, måste dessa varor och tjänster vara likartade och det måste vara en ekonomisk jämförbar situation, med andra ord varorna och tjänsterna ska ha sålts på en marknad som är ekonomisk jämförbar. Vidare måste varorna ha sålts på samma nivå i kedjan mellan tillverkare och slutkonsumenten. Vid prisavvikelse från marknadsmässiga priser är det viktigt att beakta de tidigare nämnda affärsmässiga och företagsekonomiska skäl till dessa avvikelser.<sup>79</sup> Går det inte att hitta en jämförbar marknadsmässig transaktion kan återförsäljningsmetoden användas.

### 3.4.1.2 Återförsäljningsmetoden

Återförsäljningsmetoden anger det pris som åläggs en vara eller tjänst vid försäljning från ett koncernföretag till en oberoende köpare som utgångspunkt. Detta återförsäljningspris reduceras sedan med en lämplig bruttovinst som motsvarar det pålägg som återförsäljaren måste ta ut för att täcka sina kostnader och göra en rimlig vinst. En lämplig bruttovinstmarginal avses ett oberoende vinstpåslag, med andra ord ett som är opåverkat av närstående företag som är säljaren och köparen. Det som återstår efter reduceringen av utpriset med en lämplig bruttovinst kan anses utgöra ett mått på armlängdspriset på den ursprungliga försäljningen till det återförsäljande företaget inom koncernen.<sup>80</sup>

För att metoden ska tillämpas vid en jämförelse mellan en koncernintern transaktion och en transaktion mellan två oberoende parter skall två förutsättningar uppfyllas:

- Ingen av skillnaderna mellan de jämförda transaktionerna eller mellan de företag som genomför transaktionerna kan inverka materiellt på bruttovinstmarginalen;
- Rimligt korrekta justeringar kan göras för att eliminera de materiella effekterna av sådana skillnader.<sup>81</sup>

Det är konstaterat att det krävs färre justeringar vid användningen av denna metod än marknadsprismetoden. I fall där karakteristika mellan den interna transaktionen och transaktionen mellan oberoende parter är lika i allt utom själva produkten kan återförsäljningsmetoden vara mer tillförlitlig än själva marknadsprismetoden. Återförsäljningsmetoden fungerar bäst när återförsäljaren inte tillför varan något större värde. Metoden är inte heller lämpad när varan vidare förädlas av återförsäljaren eller om återförsäljaren tillför varan ett varumärke eller liknande. Litteraturen nämner en metod som anses vara den som kan användas om ingen av marknadsprismetoden eller återförsäljningsmetoden är tillämplig, vilken är kostnadsplusmetoden som baseras på den faktiska transaktionen mellan oberoende företag.<sup>82</sup>

<sup>78</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>79</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>80</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>81</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>82</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

### 3.4.1.3 Kostnadsplusmetoden

För att metoden skall vara tillämpbar vid jämförelser av koncerninterna transaktioner med sinsemellan oberoende företag krävs att ett av rekvisiten är uppfyllt:

- Ingen av skillnaderna mellan de jämförda transaktioner eller mellan de företag som genomför transaktionerna kan inverka materiellt på påslaget på kostnaden;
- Rimligt korrekta justeringar kan göras för att eliminera de materiella effekterna av sådana skillnader.<sup>83</sup>

Metoden utgår från kostnaderna för varan eller tjänsten som sålts till ett närstående företag. På kostnaden påförs ett rimligt vinstpåslag, nettovinstmarginal för att komma fram till det pris som det tillverkande företaget bör ta ut för att göra en rimlig vinst, med hänsyn tagen till utförda funktioner och marknadssituation. En jämförbar nettovinstmarginal är antingen en som används av en och samma producent i en oberoende transaktion eller en som använts av en annan producent vid en jämförbar oberoende transaktion. Metoden är bäst tillämplig vid försäljning av halvfabrikat mellan närstående företag eller tillhandahållande av tjänster. Därmed skall metoden användas när återförsäljningsmetoden är praktiskt oanvändbar.<sup>84</sup>

### 3.4.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

Transaktionsbaserade vinstmetoder kan sägas vara nya metoder som har accepterats av OECD, och som enbart finns med i 2001 års rapport. Dock ger rapporten uttryck för kritik till dessa metoder eftersom det anses att metoderna sällan, eller om än någonsin, används av företagen. Oavsett kritiken uttalas att den vinst som uppstår i en koncernintern transaktion kan vara en relevant indikation på att en transaktion har påverkats av villkor som avviker från vad som skulle ha tillämpats i en transaktion mellan två oberoende parter, varvid en approximation kan göras av vinsten.<sup>85</sup> Metoderna som nämns i rapporten är nettovinstmarginalmetoden och vinstfördelningsmetoden.

#### 3.4.2.1 Nettovinstmarginalmetoden

Metoden utgår från den nettovinstmarginal som uppstår i en närstående transaktion i förhållande till en lämplig bas. Basen kan exempelvis utgöras av kostnader, omsättning eller tillgångar. Därför liknar den funktionellt sett återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden.

---

<sup>83</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>84</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>85</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

Exemplet nedan kan klarlägga metoden<sup>86</sup>:

Försäljning	10
KSV	1=
Bruttovinst	9-
Overhead-kostnad	4=
Nettovinst	5

Nettovinstmarginalen i relation till omsättningen blir då;  $5/10=0.5$  eller 50 %; som sedan skall jämföras med en oberoende nettovinstmarginal. Vid metodens tillämpning är det möjligt att i första hand inhämta informationen från koncernföretaget. Detta eftersom den skatteskyldige även handlar med oberoende parter varvid en nettovinstmarginal uppkommer genom en oberoende transaktion. Går inte sådan information att inhämtas från koncernföretaget måste de hämtas från en jämförbar oberoende transaktion. Dock skall behövliga justeringar göras med hänsyn till skillnaderna mellan den närstående transaktionen och jämförelsetransaktionen då det kan finnas sakförhållanden som skall tas hänsyn till vid en bedömning av en transaktion. Detta av den orsaken att det inte räcker med att konstatera likheter i de funktioner respektive företag utför. Det finns andra faktorer som påverkar nettovinstmarginalen utan att den skulle nödvändigtvis påverka armlängdspriset. Sådana faktorer kan vara skillnader i ledningseffektivitet, kostnadsstruktur och finansiella kostnader.<sup>87</sup>

Metoden anses också underlätta den praktiska tillämpningen där man endast behöver analysera en av parterna. I jämförelse med vinstdelningsmetoden som kräver att samtliga berörda närstående parter analyseras vilket kan vara problematiskt om företagen befinner sig olika länder. Att å andra sidan behöva analysera en part kan leda till en mindre tillförlitlig bestämning av armlängdspriset. Den största nackdelen med metoden är att nettovinstmarginalen kan påverkas av faktorer som inte har någon effekt på prissättningen och det kan därför bli svårt att ta fram tillförlitliga och jämförbara armlängdsmarginaler.<sup>88</sup>

### 3.4.2.2 Vinstfördelningsmetoden

Vinstfördelningsmetoden bygger på att man försöker eliminera påverkan på vinsten som beror på avvikande villkor i en koncernintern transaktion. Detta genom att bestämma den fördelning av vinsten som oberoende företag skulle ha förväntat sig om den hade deltagit i motsvarande transaktion. Metoden innehåller två steg för fastställande av armlängdspriset. För det första fastställs vinsten från transaktionen som fördelas mellan närstående företag. För det andra fördelas vinsten mellan närstående företag på en ekonomiskt vägande grund så att den ungefärligen motsvarar den vinstfördelning som skulle ha resulterats om alla villkor i transaktionen hade varit baserade på armlängdsprincipen.

<sup>86</sup> Wiman, Bertil, ”Utvecklingen på internprissättningsområdet” *Skattenytt* nr 9, 1997

<sup>87</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>88</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*



Exempel, vinsten beräknas för hela kedjan A-C.<sup>89</sup>

A, producerar varan: 10

Säljes till B (närstående): 20

Säljes till C (oberoende): 25=

Vinst (25-10) 15, som sedan fördelas mellan A och B och som motsvarar fördelningen som hade skett i ett armlängdsavtal.

Vinstfördelningen beräknas här enligt rest- eller tillskottsanalysen. Vid tillskottsanalysen fördelas den framräknade vinsten från transaktionerna baserat på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med. Med vinst menas rörelsevinst, men undantagsvis kan med motsvarande justeringar bruttovinsten istället användas. Vid restanalysen erhåller först varje företag så mycket av vinsten att det motsvarar den avkastning som motsvarar transaktionen. Detta innebär att det krävs att avkastningskravet räknas ut för de prestationer som respektive företag tillhandahåller i transaktionskedjan. Därefter fördelas resten mellan företagen efter vad som skulle ha ägt rum mellan oberoende företag.<sup>90</sup>

Metoden anses vara en av de bästa metoderna för att fastställa armlängdspriser eftersom det inte direkt krävs jämförelsetransaktioner. Detta därför att vinstfördelningen bygger på de funktioner respektive företag bidrar med. Dock kan det vara en fördel för metodens användning att inhämta information från oberoende företag vid värdering av funktionerna. De påpekanden som finns mot metoden är att vinstfördelningsmetoden sällan leder till att någon av parterna erhåller vad som kan uppfattas som en orimligt stor del av vinsten. Därav kan metoden vara fördelaktig vid bestämmande av armlängdspriset när exempelvis immateriella rättigheter är involverade.<sup>91</sup>

Metoden förutsätter dock tillgång till information från oberoende företag avseende värdet på de funktioner som analyseras, men menar att dessa värden har mindre samband med närstående transaktioner än de jämförelsetransaktioner som används vid tillämpning av de traditionella metoderna. Ju sämre samband desto mer subjektivt blir resultatet vid vinstfördelningsmetoden. Metoden förutsätter också att det finns lättillgänglig information om utländska närstående företag, som dessvärre inte är helt tillgänglig. Slutligen påpekas också att oberoende företag normalt inte använder en vinstfördelningsmetod vid prissättning, med undantag vid så kallade joint ventures.<sup>92</sup>

### 3.5 Skattemyndigheternas intresse

Skattemyndigheternas intresse ligger generellt i att internprissättningen skall följa armlängdsprincipen. Kortfattat kan sägas att skattemyndigheterna har i intresse att vinster inte felaktigt skall föras över nationella gränserna eftersom de strävar efter att till rätt nivå vinstbeskatta de koncernföretag som är verksamma inom respektive jurisdiktion. Detta bygger på en central princip för beskattning av multinationella koncerner som innebär att varje stat beskattar företagen som är verksamma i deras jurisdiktion,

<sup>89</sup> Wiman, Bertil, ”Utvecklingen på internprissättningsområdet”, *Skattenytt* nr. 9, 1997

<sup>90</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>91</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>92</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

oberoende om dem ingår i en multinationell koncern. Principen innebär att varje stat tilldelas ett beskattningsunderlag som motsvarar den vinst som de företag som är verksamma inom jurisdiktionen intjänat.<sup>93</sup> För detta krävs att prissättningen på koncerninterna transaktioner över gränserna är korrekta, med andra ord att de baseras på samma villkor som gäller mellan två sinsemellan oberoende företag. I vidare mening innebär att skattemyndigheterna har som intresse att det inte skall vara möjligt att vinster förs över de nationella gränserna genom felaktiga prissättningar. Dock finns det motstridiga intressen mellan nationella skattemyndigheterna. För de enskilda staterna gäller det att förhindra att obeskattade vinster flyttas över till andra stater. Skattemyndigheterna i den stat där det levererande koncernföretaget befinner sig har i intresse att internpriserna inte är för låga, medan skattemyndigheterna där det mottagande koncernföretaget befinner sig i har intresse att internpriserna inte är för höga. Konflikten hänger samman med problematiken att avgöra hur fördelningen av obeskattade vinster mellan de stater där koncernen är verksam i.<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

<sup>94</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*

## 4. Olika transaktioner och rättpraxis

### 4.1 Varor

Det finns olika koncerninterna transaktioner och därför kan det vara relevant att skilja mellan dessa och därigenom visa hur dessa behandlas av armlängdsprincipen. Transaktionsslaget innefattar i princip alla försäljningar av fysiska egendomar, varor, såväl fastigheter och inventarier.<sup>95</sup> Det är i huvudsak tre metoder som är tillämpliga för bestämning av armlängdspris för varutransaktioner. (Se kap. 3.3). Marknadsprismetoden innebär en jämförelse av villkoren vid närstående transaktioner med de villkor som existerat vid en jämförbar transaktion mellan oberoende företag. Återförsäljningsmetoden utgår i princip från det pris en närstående återförsäljare tar ut av en oberoende köpare. Detta pris reduceras med det vinstpåslag som uttagits från återförsäljningen där både köp och återförsäljning har skett med det oberoende företaget. Efter reduktionen erhålls det armlängdspris mellan säljaren och den närstående återförsäljaren. Kostnadsplussmetoden utgår från säljarens kostnad för att producera varan som ökas med en skälig vinst. Den sammanlagda summan blir då en skälig armlängdspris.<sup>96</sup> Svensk rättspraxis nämner också att en metod är att fastställa det i allmänhet gällande normalpriset, där bland annat branschstatistik används som utgångspunkt.<sup>97</sup> Då vägledning kan inhämtas från de flesta branscher om vad som utgör marknadspris liksom vad som anses utgöra en normal prisavvikelse.<sup>98</sup>

#### *RÅ 1991 ref. 107, Shell -målet*

Målet rör prissättning av råolja och frakt mellan AB Svenska Shell och systerbolaget Shell International Petroleum Company Ltd (nedan nämnd som SIPC). AB Svenska Shell förvärvade råolja av SIPC under åren 1976-1981. Taxeringsintendenten (TI) yrkade i målet mot AB Svenska Shell att bolagets skattemässiga resultat för samma period skulle korrigeras med ungefär 198 miljarder kronor. Därvid vägrades Shell avdrag för inköp av råolja med ungefär 47 miljarder kronor och för frakt 151 miljarder kronor. TI ansåg att Shell vid inköp av råolja från SIPC betalat ett pris för både råolja och frakt, som ansågs överstiga de priser som skulle ha avtalats mellan två sinsemellan oberoende företag. Vidare ansåg TI att armlängdspriset för råolja skulle beräknas med utgångspunkt från producentländers officiella prissättning och i fråga om frakt med anvisning av de tariffer som gällde för spotfraktavtal.

Rättsfallet anses vara en av Sveriges mest omfattade processer genom tiderna rörande armlängdsregelns tillämpning. Det väsentliga i målet är prisavvikelsen, det vill säga, villkoren att varor sålts till lägre eller köpts till högre pris än ”de i allmänhet gällande” eller att avvikelsen i övrigt skett på grund av ”vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende näringsidkare”. I första hand blir frågan därmed hur armlängdspriset skulle beräknas, vilken är en renodlad metodfråga. I andra hand en ren teknikfråga, huruvida prissättningen på råolja och frakt skulle jämföras var för sig eller som ett enhetligt pris. Prissättningsfrågor är inte reglerat av lagtexten och förarbeten innehåller begränsat om

<sup>95</sup> Wiman, Bertil (1987) *Prissättning inom multinationella koncern*, sid. 296

<sup>96</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*, sid. 203f

<sup>97</sup> SOU 1 964:29 sid. 111ff & RÅ 1991 ref 107 s.k. Shell - målet

<sup>98</sup> SOU 1 964:29 sid. 130

vägledande uttalanden. Inte heller praxisen ger närmare vägledning i prissättningsfrågor. Beträffande rekvisiten prisavvikelse yttrade Regeringsrätten följande:

*”Ordalangen 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 avviker från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har dock inget stöd i förarbeten och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överenskommelse 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 - så som skett i målet - kvittas mot varandra.”*

Eftersom det saknas vägledning i lagstiftningen, förarbeten och praxis har Regeringsrätten uttalat att som anvisning vid bestämning av armlängdspriset är OECD: s rapport från år 1979 en tillfredställande vägledning. Här ansågs att skattemyndigheter, för att kunna bestämma ett armlängdspris, bör utgå från de faktiska transaktionerna och således inte grunda sin bedömning på hypotetiska transaktioner och därmed utsätta företagets affärsrättsliga bedömning vid den ifrågakvarande tidpunkten med sin egen. Rapporten anses inte vara bindande för den svenska skattemyndigheten, men rapporten står inte heller i strid med 14 kap. 19 § IL (43 § 1 mom. KL). Vidare har regeringsrätten även gjort en utredning bland de nämnda metoderna i OECD: s 1979 års rapport, ”Internprissättning och Multinationella företag”, där marknadspris-, återförsäljningspris- och kostnadsplusmetoden nämndes för att kunna bestämma en tillfredställande armlängdsmetod till armlängdsprövningen. (Se kap. 3.3 i denna studie)

Regeringsrätten ansåg att den metod som blir tillämplig i fallet är marknadsprismetoden. Detta eftersom armlängdsprövningen grundas då på uppgifter som finns tillgängliga om prisförhållanden på olje- och fraktmarknaden, med andra ord att bedöma de olika priserna var för sig. I den mån de transaktioner som skall bedömas saknar direkt motsvarighet på marknaden blir det enligt Regeringsrätten nödvändigt att grunda bedömningen på en uppskattning som bygger på antaganden om vad en fristående råoljeimportör i samma situation som Svenska Shell AB skulle ha varit beredd att acceptera. Det finns endast enstaka fall för att hitta ett motsvarande råoljepris och därför bör enligt Regeringsrätten tillämpas ett okontrollerat marknadspris. Utifrån detta ansågs det vara svårt att fastställa ett exakt marknadspris och det blev således nödvändigt att uppskatta ett skäligt ungefärligt marknadspris. Grunden till detta var de stora multinationella oljeföretagens dominans på marknaden som begränsar utrymmet för fri prisbildning. Dessutom har priset på råoljemarknaden varit instabila under perioden, i synnerhet vad gäller spotpriser<sup>99</sup>. Vad gäller frakten fanns det inget pris från SIPC då de endast fraktar för Shell koncernen. SIPC ansågs dock vara en självständig trader.

Dessutom har Regeringsrätten även uttalat sig om OECD: s rekommendationer om funktionsanalysen, som anses vara vägledning vid armlängdsprövning för det aktuella fallet. För att kunna göra en rättfärdigande armlängdsprövning krävs det att hänsyn tas

---

<sup>99</sup> Spotpriser: dagspriser vid inköp av en enstaka råoljelast på den s.k. spotmarknaden och vid över- och underskott på råolja kan dessa priser markant under respektive överstiga de priser som uttalas vid kontraktsförsäljningar.

till affärsmässiga skälen som kan ha påverkat transaktionerna mellan SIPC och Svenska Shell. Därmed krävde Regeringsrätten att en helhetsbedömning skulle göras av det svenska och utländska företagens affärer med varandra och beakta transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstverkande effekten av prisavvikelsen.

Fraktpriserna mellan SIPC och Svenska Shell AB var bestämda enligt följande. SIPC var fraktförare för hela koncernen. Efter en revision av dess fraktmönster anses att SIPC: s följer ett fraktmönster som det inte finns motsvarighet för på marknaden. Därmed bör det tillämpas en hypotetisk bedömning utifrån en fristående råoljeimportör som befunnit sig i samma faktiska situation som Svenska Shell och som skulle ha varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit inom ramen för de tillämpade fraktmönster.

Vid armlängdsprövningen för oljepriset använde Regeringsrätten de tillgängliga priserna på marknaden som jämförelsematerial, även om dem inte gav en entydig bild av marknadspriset. Vidare ansågs att var och en inom sitt tillämpningsområde är en god vägledning vid prövningen. Jämförelsematerialet bestod av spotpriser, amerikanska listpriser, GSP-noteringar<sup>100</sup> och brittiska kontraktspriser. Oljepriserna har avtalats mellan SIPC och Svenska Shell AB. Enligt ramavtalet SIPC tog ut för levererad råolja SSP<sup>101</sup>, som fastställdes enligt Svenska Shell AB med utgångspunkt från de villkor som vid varje tidpunkt gällde för jämförbara råoljeleveranser på marknaden. Priserna och betalningsvillkoren skulle vara marknadsmässiga, där priserna reviderades regelbundet.

Regeringsrätten fann att Svenska Shell AB har under en tidsperiod som omfattar 1976-1977 erlagt ett för lågt pris på råolja till SIPC och under 1978 ett för högt pris och ett marknadsmässigt pris under de resterande åren. Vidare ansågs att bolagen tillämpat en och samma affärsstrategi i fråga om sina oljeinköp, som innebär att Svenska Shell AB valt att binda sina oljeinköp från SIPC till priser som fastställts i en bestämd ordning och enligt vissa normer. Vidare ansågs verksamheten mellan koncernbolagen vara vertikalt integrerad. Därmed finner Regeringsrätten att denna strategi kan motiveras med affärsmässiga skäl och inte andra skäl eller intressegemenskapen. Därmed finnes att underdebiteringen under 1976-1977 kan kvittas mot överdebiteringen 1978. När det kommer till frakt fann regeringsrätten att prissättningen faller inom ramen för vad som skulle accepteras av en fristående råoljeimportör som befunnit sig i samma situation som Svenska Shell AB.

Regeringsrätten resonerade som följer; *”Det är inte uteslutet att ett prissättningsystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbar från armlängdssynpunkt leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år eller att kostnader i form av överpriser under följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare- kanske avsevärt senare – skede av affärsverksamheten”*. Dessutom att *”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. vilken samband som har påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret eller motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.”*

Regeringsrätten har funnit att det har skett betydande och regelbundna affärsaktiviteter mellan bolagen som anses vara ett krav vid en helhetsbedömning. Vidare anser

---

<sup>100</sup> utgör en officiell notering av priser på råolja fastställd av stater tillhörande OPEC

<sup>101</sup> Scheduled Selling Price

Regeringsrätten att prisavvikelse inte kan generellt begränsas till transaktioner som åsatts ett icke marknadsmässigt pris. Av den anledningen kan alltså hänsyn tas till flera transaktioner som kompenserar varandra. En helhetsbedömning skall göras där det väsentliga är de långsiktiga effekter av de grunder och metoder som bestämmer prissättningen mellan fortlöpande affärsförbindelser. Försiktighetsprincipen är av stor betydelse här som är påkallat då avvikelse från armlängdspris kan ha affärsmässiga grunder. Således om ett företag har affärsmässiga grunder för felaktig prissättning kan en helhetsbedömning av transaktionerna göras för att se om detta har eller kan förväntas kompenseras. I Shells fall ansågs strategin för att bestämma priser på råolja som medförde felaktiga prissättningar i de enskilda fallen vara till följd av affärsmässiga skäl.

## 4.2 Tjänster

Här kommer att behandlas i huvudsak tjänster som används inom en koncern. I Romfördraget återfinns följande definition av tjänst, som innebär "... *en prestation som normalt utförs mot ersättning...*"<sup>102</sup> Tjänster kan sedan delas in i kommersiella och administrativa. Med kommersiella menas tjänster som utförs av företag som ett led i den normala affärsverksamheten. Sådana tjänster utför inte koncernföretag endast för närstående företag utan även oberoende företag. Däremot administrativa tjänster är sådana som endast utförs för interna behov, såsom teknisk och juridisk rådgivning, men som också kan erhållas av utomstående. I princip är det moderbolaget som erbjuder tjänsterna till dotterbolagen.<sup>103</sup>

Armlängdsprissättningsmetoder som är tillämpliga vid prissättning av tjänster är för det första marknadsprissättning som sedan följs av kostnadsprissättning<sup>104</sup>, på vilket ett vinstpåslag kan påföras<sup>105</sup> av koncerninterna tjänster. Enligt OECD: s 1979 års rapport, skall i första hand användas en marknadsorienterad metod där utgångspunkten är den prissättning som oberoende företag använder för samma slag av tjänster. Om det däremot inte finns jämförbara transaktioner, då får istället göras en jämförelse med koncernföretagets egen prissättning med ett externt företag. Går det inte alls att ta fram ett jämförbart marknadspris kan då i första hand armlängdspriset uppskattas genom en kostnadsorienterad metod. Här skall både direkta och indirekta kostnader beaktas samt att det kan påföras ett vinstpåslag på kostnadsersättningen.<sup>106</sup>

I princip bör det fakturerade priset spegla samtliga relevanta kostnader, både direkta och indirekta eftersom ett oberoende företag i en armlängdssituation skulle sträva efter att få alla sina kostnader täckta. I en sådan armlängdsituation beaktas även att det fakturerande företaget skulle kunna påföra en skälig vinst på kostnaderna för tjänsten. Emellertid kan det vara svårt att avgöra vad en skälig vinst är och skilja mellan direkta och indirekta kostnader. Som ledning för att kunna fastställa de direkta kostnaderna är att sådana kan knytas till en speciell tjänst såsom kostnaden för de anställda som direkt har kontakt med den utförda tjänsten, samt utgifter för material som direkt krävs för att erbjuda tjänsten.

---

<sup>102</sup> SFS 1994:1500

<sup>103</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*, sid. 377

<sup>104</sup> OECD (1979), *Internprissättning och multinationella företag*, sid. 89

<sup>105</sup> **RÅ 1984 1:83** & OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*, sid. 89 & Wiman, Bertil (1987) *Prissättning inom multinationella koncerner*, sid. 107

<sup>106</sup> OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*, sid. 87f

Indirekta kostnader däremot kan inte knytas direkt till den utförda tjänsten, men som har ett samband med direkta kostnaderna, såsom el, ljus, telefon osv.<sup>107</sup>

Regeringsrätten ger uttryck för helhetsbedömning även när det kommer till tjänster. Det räcker inte att det endast finns en antydning för att finna att det föreligger felaktig prissättning mellan närstående företag. Därmed skall inte bortses från omständigheter kring prissättningen av transaktionen mellan dessa.

#### 4.2.1 RÅ 1984 1:83, *Upjohn -målet*

Fallet berör huruvida ett skäligt vinstpåslag måste ingå i priset på tjänsten som utfördes mellan de närstående företagen. Dessutom berörs om en schablonmetod kan tjäna som ledning när prissättningen skall bedömas. Fallet anses vara vägledning för andra former av transaktioner även om fallet behandlar tjänstetransaktioner. Detta eftersom rättsfrågan anses vara grundläggande.

Upjohn Aktiebolag är ett helägt dotterbolag till Upjohn Company, USA, som är moderbolag i en multinationell läkemedelskoncern. Vari ingår även läkemedelsproducerande belgiska Upjohn S. A. Det svenska dotterbolaget Upjohn AB och belgiska Upjohn S. A. ingick ett avtal år 1976 där de överenskom att det svenska bolaget för det belgiska bolaget skulle bearbeta den svenska marknaden. Bearbetningen skulle ske genom marknadsföring, information och andra säljstimulerande åtgärder och de skulle agera hos socialstyrelsen, sjukhus och läkare. Enligt avtalet skulle Upjohn AB erhålla för dessa tjänster ett vederlag bestående av en årlig serviceersättning som motsvarade bolagets självkostnad, där bolaget inte skulle uppvisa någon vinst eller förlust på de utförda tjänsterna.

Taxeringsintendenten yrkade att avtalet som ingicks mellan det svenska och belgiska bolaget innehöll sådana ekonomiska villkor som två sinsemellan oberoende företag vanligen inte skulle acceptera. Därför yrkade han att ett vinstpåslag skulle påföras på fakturerade ersättningen som vid den tidpunkten uppgick till 5,4 miljoner kronor. TI ansåg att ett rimligt vinstpålägg skulle vara 10 %. Till stöd använde han sig av OECD:s rapport "Internprissättning och multinationella företag" som uttalade att prissättningen för tjänstetransaktioner skall vara som på den öppna marknaden, och därmed skulle ett vinstpålägg ingå. Detta bestreds från bolagets sida vilka menade att full kostnadsersättning erhöles och vinst för risktäckning inte var nödvändig. Däremot om de hade övertagit försäljningen, som Läkemedelsdistribution AB hade hand om, skulle en full kostnadstäckning med provision erhållas.

Regeringsrätten biföll bolagets besvär och därmed undanröjde den överklagade taxeringen. Vidare fastslog regeringsrätten att armlängdsregeln var tillämplig på avvikande prissättning på tjänster. En schablonmässig metod som TI rekommenderat kan endast tillämpas som vägledning, men inte som en generell tillämpning. Vid situationer där det har skett en dold vinstöverföring måste bedömas från dess unika fall och krävs ytterligare bevis för att påvisa att prissättningen inte är skatterettsligt riktig. Därför gäller det att göra en grundlig prövning av vad som utgör ett marknadsmässigt pris. Därför var det otillfredsställande för regeringsrätten att endast använda en schablonmässig metod utan att se på prissättningen i övrigt, där andra omständigheter av betydelse vid prissättningen och dess vinstutveckling bör beaktas. Vilket TI inte hade gjort, dvs. TI hade inte beaktat relevanta omständigheter eller gjort en riktig prisutvärdering.

---

<sup>107</sup> OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*, sid. 88

*”Att företaget 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”*

Även om avtalet mellan dess företag och det svenska bolagets nollresultat kan antyda om dold vinstöverföring är det inte tillräckligt för att finna att det föreligger felaktig prissättning mellan de närstående företagen. Det skall inte bortses från omständigheter mellan bolagen kring prissättningen av transaktionen. Sammanfattningsvis kan sägas att det inte går att bortse från en bedömning av det marknadsmässiga priset på tjänsten. Regeringsrätten tittade dessvärre inte närmare på det marknadsmässiga priset som kanske ha gjorts. Dock var frågan i målet huruvida ett skäligt vinstpåslag skall ingå i priset på tjänsten utförd av ett närstående företag. För att få en uppfattning om ett vinstpåslag fordras krävs att det marknadsmässiga priset tas fram, oberoende vilken armlängdsmetod som används. Detta för att möjliggöra en jämförelse mellan ett närstående pris och ett oberoende pris. Därmed skulle en framtagning av det marknadsmässiga priset vara relevant för att kunna avgöra om ett skäligt vinstpåslag skall ingå i priset eller ej.

### **4.3 Finansiella transaktioner**

Här är det viktigt att åtskillnad görs på aktieägartillskott och lån. Detta eftersom då en koncernintern transaktion betraktas som ett kapitaltillskott skall ränta inte tas ut. I svensk rätt vid koncerninterna lån, underlåta att ta ut ränta, eller uttagande av för hög eller för låg ränta anses som otillåten vinstöverföring. Jämförelse kan göras där uttag av för hög eller för låg ränta i regel innebär detsamma som för hög eller för låg prissättning på varor eller tjänster. Vad som utgör en hög ränta utgår från den så kallade ”armlängdsräntan”.<sup>108</sup> ”Armlängdsräntan” avser den ränta som används mellan två oberoende företag på den externa marknaden, och som oftast utgör en marknadsmässig ränta. Avsikten är då att motverka dolda vinstöverföringar som sker mellan långivare och låntagare genom att avtala om en sådan räntesats som inte motsvarar en marknadsränta, alltså en ränta som är avtalad mellan oberoende parter.<sup>109</sup> Vid bedömning av underlåtenheten på uttag av ränta, bör det utgå från landets affärsseder, där oberoende företag tar ut ränta vid kreditgivning skall också de närstående företagen göra det. Underlåtenhet att inte ta ut ränta vid kreditgivning strider mot armlängdsprincipen eftersom sådana förhållanden avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.<sup>110</sup> Dock krävs i sådana fall att för det närstående företagets inkomst har påverkats på grund av ränta inte har uttagits. (Se vidare i RÅ 1979 1:40)

För att kunna bedöma om det har skett en otillåten vinstöverföring gör regeringsrätten en helhetsbedömning som inte är endast en bedömning av räntetransaktionen utan också en bedömning av andra omständigheter kring transaktioner som skett mellan de närstående företagen, och undersöker transaktionerna som skett i båda riktningar. Detta för att få en uppfattning om vilka transaktioner som skett i kompensationssyfte och hur detta förhåller sig till kvittningsrätten, som bygger på antagandet om hur det undersökta

<sup>108</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*, 323ff

<sup>109</sup> OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*, sid. 101

<sup>110</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*, sid. 324



bolagets inkomst skulle ha påverkats om andra avtalsvillkor hade tillämpats för vissa andra redan redovisade transaktioner.<sup>111</sup>

---

<sup>111</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*, 326ff, se även RÅ1979 1:40 & RÅ 1984 1:59

#### 4.3.1 RÅ 1979 1:40, Öberg -målet

I målet hade C.O Öberg & CO Aktiebolag en fordran på sitt helägda dotterbolag i Portugal, Oberque, Limas e Mecanica (nedan kallad OLM) utan att kräva ränta på beloppet. Båda företagen tillverkade filter. OLM levererade normalt alla tillverkade filter direkt till Öberg men i vissa fall skedde leveransen och OLM fakturerade hela sin försäljning på Öberg, som i sin tur fakturerade kunderna. Öberg hade överfört vissa medel till dotterbolaget under perioden 1968-1970 i samband med att filtproduktionen sattes igång år 1970 som redovisades i Öberg som fordringar på OLM men ingen ränta togs ut på lånet. 1973 minskades lånet med 1 miljon kronor och vid årets utgång uppgick lånet till 150 000 kronor. I målet var frågan om Öbergs underlåtenhet att ta ut ränta stred mot 43 § 1 mom. KL (14:19 IL)

Regeringsrätten framförde att koncernens prissättning kan godtas om priset bygger på kostnadstäckning för tillverkningsbolaget och om inte särskilda omständigheter orsakar annat. Prissättningen i sig föll inte under kritik utan detta riktade sig mot underlåtenheten att ta ut ränta. Regeringsrätten antog bolagets resonemang och menade att dotterbolaget i liknande mån hade höjt försäljningspriset på filter om det hade blivit krävt på räntebetalning av Öberg då OLM:s produktionskostnader hade stigit med räntans belopp. Eftersom OLM fakturerade hela produktionen på Öberg hade dess inkomst inte blivit lägre än den skulle bli om räntebetalning hade erhållits. Faktum att OLM efter år 1973 redovisade en balanserad vinst ansågs inte vara uttryck för felaktig prissättning företagen emellan, särskilt då OLM befann sig i ett uppbyggnadsskede.

Det var i det här fallet Regeringsrätten introducerade helhetsbedömningen, där resonemanget som Regeringsrätten förde medförde att den visserligen felaktigt prissatta transaktionen, som i detta fall var räntan, inte skulle bedömas isolerat för att ta ställning till om en inkomstminskande prisavvikelse skett utan att även andra omständigheter som har en inkomsteffekt. Vidare medförde detta att bedömningen inte begränsades till transaktionerna för sig utan att ta hänsyn till andra transaktioner som kompenserat det inkomstbortfall som den första transaktionen medförde. I fallet skulle då vara det inkomstbortfall som underlåtenheten att ta ut ränta medförde, kompenseras av försäljningspriset på filtarna. Därmed skulle ränteuttaget vara direkt påverkande på försäljningspriset i samma utsträckning. Hänsyn togs till kompenserande invändningarna endast då det förekom affärsaktiviteter mellan bolagen. OLM har fakturerat hela sin försäljning på Öberg och full integration mellan bolagen förelåg där Öberg tillhandahöll OLM med de filtämnena som de använde i sin produktion.

Regeringsrätten behandlade inte om OLM:s prissättning av filtarna som fakturerades på Öberg varit marknadsmässig eller ej. I sammanhanget anfördes att en prissättning inom en koncern som motsvarar kostnadstäckning för tillverkningskostnad är acceptabel endast om särskilda omständigheter inte talar emot. Det faktum att OLM efter 1973 redovisade en balanserad vinst ansågs i sig göra uttryck för felaktig prissättning mellan bolagen, vilket motiverades av Regeringsrätten att OLM befann sig i ett uppbyggnadsskede.

Frågan som uppstod var om Öberg till följd av underlåtenheten att ta ut ränta verkligen betalat mindre till OLM för filtarna än annat fall skulle ha gjort. Om OLM tillämpat kostnadstäckande prissättning var fallet då; årsresultaten från 1970 och 1971 tyder på en prissättning som inte överstiger kostnadstäckningen. Under åren 1972 och 1973

överstiger dock intäkterna kostnaderna vilket tyder på en annan prissättningsstrategi som i sig kan tyda på oriktig prissättning. Detta eftersom en marknadsmässig prissättning skulle medföra en inkomstgenerering. Regeringsrätten fann att det inte förelåg någon oriktig prissättning eftersom bolaget låg i uppbyggnadsskedet. Regeringsrättens bedömning ligger inom ramen av kausalbedömning vid armlängdsprövning, vilket innebär att bolagets inkomstbildning granskas utifrån hur det påverkats av tillämpad prissättning. (Se kap. 3.1.2 och 3.2)

#### 4.4 Immateriella tillgångar

Transaktionsslaget utgör upplåtelse och överlåtelse av immateriella tillgångar. I princip gäller om avtal ingås mellan närstående bolag om licensiering skall villkoren i avtalet i skatterettsligt avseende vara detsamma som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Vid avtalstidpunkten bör ha medräknats att få verklig nytta av rättigheten och att den avtalade ersättningen i form och belopp är marknadsmässig.<sup>112</sup> Ersättning för detta utgår periodiskt och därmed betecknas ersättningen som royalty, som också kan utgå som en engångsersättning.<sup>113</sup> Därmed utgår vanligen royalty som en återkommande betalning som kan baseras på rättighetsanvändarens output, försäljning eller i vissa fall vinsten.<sup>114</sup>

Med immateriella tillgångar menas industriella rättigheter såsom patent, varumärke, design eller modell (mönster, mall), och med intellektuella rättigheter avses know-how, copyright etc.<sup>115</sup> Här är det väsentligt att skilja mellan patent och varumärke, där patenten berör i princip produktion av varor. Däremot varumärke används i marknadsföringen vid försäljning av varan eller tjänsten. Patent ger ägaren en exklusiv rättighet för att kunna använda en specifik innovation för en begränsad period. Varumärke kan däremot vara för evigt, dess skydd kan endast försvinna under väldigt speciella omständigheter, som är ett unikt namn, symbol eller bild som ägaren eller licenstagaren eventuellt använder för att identifiera varor eller tjänster.<sup>116</sup>

OECD: s rapport från 2001 ger en klar beskrivning av vilka metoder som skall användas vid beskattning av immateriella rättigheter. För det första är det viktigt att jämförbara särdrag återfinns mellan den transaktionen som sker mellan närstående företag och transaktionen mellan oberoende företag. Här skall hänsyn även tas till patentens beskaffenhet, omfattningen och varaktigheten av skyddet under patentlagen. Andra faktorer som skall tas hänsyn till är geografiska begränsningen som rättigheten gäller inom, export restriktioner, investera kapital etcetera. I huvuddrag gäller att avtalet som ingås mellan närstående parter om licensiering skall villkoren vara detsamma som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. Detta innebär att ersättningen för nyttjande av de immateriella tillgångarna, royalty, skall vara marknadsmässiga och i storlek och form som om det hade betalats av en oberoende part för samma rättighet under samma förhållanden. Om det inte finns en jämförbar transaktion får andra metoder användas. Sådana är kostnadsrelaterade metoder, som kanske inte riktigt återspeglar ett riktigt armlängdspris

---

<sup>112</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>113</sup> Wiman, Bertil (1987) *Prissättningen inom multinationella företag*

<sup>114</sup> OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>115</sup> OECD (2001) *Guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

<sup>116</sup> OECD (2001) *Guidelines for multinational enterprises and tax administrations*

men som dock kan ge vägledning såsom vid lägre gränser av vinster.<sup>117</sup> Metoden som utgår från kostnaderna, säger att den som utvecklat ett patent eller know-how kan täcka sina FoU-kostnader genom att kräva betalning från en annan part för dennes användning. Ersättningen som sker för forskningsarbetet kan också beaktas som en avgift för koncerninterna tjänster. Detta då forskningen bedrivs av ett bolag på uppdrag av ett annat närstående företag till vilket den utvecklade rättigheten övergår. De bolag som har utvecklat en rättighet kan också söka täcka sina utvecklingskostnader genom att ta betalt av de närstående företag som använder sig av den.<sup>118</sup>

I de svenska bestämmelserna är armlängdsregeln inte tillämplig på royalty som betalas till utlandet från svensk näringsidkare, då royaltyn beskattas i landet.<sup>119</sup> Därigenom är armlängdsregeln tillämplig på royalty som utbetalats från utlandet till näringsidkare som befinner sig i Sverige. I svensk praxis återfinns inte vägledning för hur ersättningens form och storlek är korrekt enligt armlängdsregeln. Snarare utreds vad som anses vara rimliga avtalsvillkor mellan närstående parter där villkoren skall vara marknadsmässiga.<sup>120</sup> (se vidare RÅ 1979 1:98)

#### 4.4.1 RÅ 1979 1:98, *Findus -målet*

Findus AB har under beskattningsåret 1970 betalt mer än 2,7 miljoner kronor i royalty till ett schweiziskt bolag, Produits Findus SA. Båda bolagen tillhörde Schweizbaserade koncernen Nestlé. Beloppet som angavs i räkenskaperna utgjorde ersättning för att det svenska bolaget fick nyttja vissa varumärken och andra immateriella rättigheter som det schweiziska bolaget ägde. Dessa rättigheter ägdes av det svenska bolaget tidigare men överläts till det schweiziska bolaget. Innan denna överlåtelse hade AB Marabou ägt såväl rörelsen Findus, inklusive de immateriella rättigheterna, som aktierna i det svenska bolaget, AB Findus. Rörelsen i Findus bedrevs i kommission av AB Findus för Marabous räkning. I samband med att Marabou överlät verksamheten till Nestlé förde Marabou över rörelsen Findus, inklusive immateriella rättigheter, till det svenska bolaget. Tillgångarna blev överförda till dess bokförda värde och till de immateriella rättigheterna blev inte fastställd några värden. Däremot kom Marabou överens med Nestlé att de immateriella rättigheterna skulle förvaras hos det svenska bolaget under fem år för att sedan omedelbart föras över till det schweiziska bolaget. Det var underförstått att det var det schweiziska bolaget under den tiden som var den faktiska innehavaren av rättigheterna. Så snart de immateriella rättigheterna överfördes skulle det svenska bolaget erlägga royalty till det schweiziska bolaget som ersättning för att nyttja rättigheterna.

Taxeringsintendenten yrkade att det svenska bolaget skulle eftertaxeras för royaltyersättningen enligt korrigeringsregeln. Han ansåg att det är utesluter att ett svensk företag skulle sälja sina varumärken med mera till ett helt utomstående utländskt företag och på så sätt definitivt göra sig av med rättigheterna, för att sedan binda sig för årliga royaltybetalningar för rätten att nyttja dem.

Regeringsrätten framförde att ingen anmärkning hade riktats mot royaltyns storlek och att royalty utgår vid nyttjande av annans varumärke eller liknande är helt normalt, därmed är 43 § 1 mom. KL inte tillämplig i fallet. Frågan skulle istället vara om

<sup>117</sup> OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*, sid. 66ff

<sup>118</sup> OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*, sid. 55

<sup>119</sup> Inkomstskattelagen 13 kap.

<sup>120</sup> Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar*, sid. 355ff

företaget vid överlåtelse av rättigheten skulle erläggas royalty. Detta eftersom TI angav i sin yrkan att överlåtelsen skedde helt utan vederlag vilket inte är helt korrekt då ett vederlag motsvarande 40 miljoner kronor lades fram av det schweiziska företaget. Den inkomst som skulle kunna uppfångas till beskattning hos Findus AB skall hänföras till det beskattningsår som omfattar tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Regeringsrätten fann dock att den tidpunkten inte var helt solklar i målet.

Sammanfattningsvis kan sägas att med målet har regeringsrätten fastslagit att korrigeringsregeln, eller armlängdsregeln är tillämplig på överlåtelse av immateriella rättigheter som sker utan att vederlag utgår, men att en korrigering måste hänföras till det beskattningsår som omfattar tidpunkten för överlåtelse.

## 5. Slutdiskussion och analys

### 5.1 Internpriser

Multinationella koncerner använder sig av sådana internpriser som bäst lämpar deras verksamhet. Orsaken till internprissättningen är att koncerner är decentraliserade och därmed indelade i självständiga divisioner varigenom det kan uppstå en intern handel. Internprissättningens syfte är resursallokering som anses vara en kontroll- och styrinstrument. Resursallokering innebär att fördela kostnader och vinster mellan divisioner inom en koncern och därigenom skapa incitament för ledningen. Detta kan sedan leda till koncerngemensam vinstmaximering. Koncerner använder sig av metoder som är enkla och lättförståeliga och som avser att medföra en optimering av produktion och priser som i sin tur skall leda till vinstmaximering. Med anledning av detta anses de marknads- och kostnadsplusmetoden vara populära bland företagen. En ytterligare anledning till metodernas popularitet är att de är godtagna av skattemyndigheterna, då det finns en utmärkande svårighet att sätta internpriser som är accepterade av myndigheterna. Om andra metoder tillämpas av företagen, som kan uppfattas ge en avvikande prissättning, är det rekommenderbart med noggrann dokumentation som sedan kan nyttjas som bevisning om skattemyndigheterna ifrågasätter internpriserna.

Som tidigare konstaterat är de övervägande målen med internpriserna att maximera den totala nettovinsten efter skatt oavsett inkomstformen. Resonemanget kan kopplas samman med att företag försöker minimera eller undvika beskattning för att maximera vinsterna, vilket enligt min åsikt inte kan generaliseras. Det finns en utmärkande svårighet att sätta internpriser som bäst lämpar verksamheten och som kan accepteras av myndigheterna. Samtidigt påstår den forskning som har gjorts kring internprissättning har också utvisat att skatteplanering inte är någon avgörande och påverkande faktor för internprissättningen. Däremot, som tidigare nämnts, har internprissättning många syften däribland är prissättning av koncerninterna transaktioner i en decentraliserad organisation där dess syfte är att kontrollera och styra. Därvid begränsas automatiskt möjligheten att av skatteskäl manipulera internpriserna.

Däremot kan vinstmaximeringsmål också vara motstridigt när det kommer till påståendet att koncerner inte skatteplanerar vid internprissättning. Koncerner har en tendens till viss skatteplanering när syftet är att vinstmaximera. För att uppnå en hög vinst gäller det för koncernen som helhet att betala så låg skatt som möjligt som sedan leder till högre vinster. Högre vinster kan ge incitament till dolda vinstöverföringar genom internprissättning. Vinstöverföring kan ske genom överprissättning där vinster överförs från ett land med hög skattebas till ett land med lägre skattebas. Därför har skattemyndigheter i intresse att internpriser är korrekta så att obeskattade vinster inte överförs över nationella gränser. Skattemyndigheterna ser då internprissättningen som ett verktyg för multinationella koncerner som används för att föra över vinster över de nationella gränserna och därigenom undvika beskattning. Ja, det händer att det sker en prisavvikelse, men det skall inte med automatik antas att det är en dold vinstöverföring. Internprissättningen är vare sig en enkel eller exakt vetenskap och därför kan en sådan prisavvikelse ske helt omedvetet.

Naturligtvis kan det finnas en utmärkande svårighet att internt bestämma korrekta marknadsmässiga priser som kan accepteras av de nationella skattemyndigheterna. Det

kan därmed uppstå konflikter mellan internprissättningsmetoder och armlängdsprismetoder. Detta därför att armlängdsprincipen inte har en verklighetsförankring. Då företag i en koncern sällan arbetar under fullständig konkurrens, och inte heller är helt oberoende av varandra blir inte internpriserna korrekta i enlighet med armlängdsprincipen. Detta är särskilt utmärkande i en vertikalt integrerad koncern som genererar vinst genom de fördelar som integrationen föranleder. Vid armlängdsprövningen skall dessa vinster hänföras till de olika företagen i integrationen. Dock kan detta vara mycket svårt att göra då armlängdsprincipen kräver att varje enhet isoleras, alltså särskiljes varje företag från övriga verksamheten, och därigenom skall vinsten hänföras till varje enhet. Problematiken är att företag i en vertikalt integrerad koncern inte är helt oberoende av varandra och därmed är det nästintill omöjligt att särskiljas från verksamheten. Att isolera enheterna och hänföra vinsten till dessa kan skapa en missvisande bild av resultatet vid armlängdsprövningen, framför allt om det inte finns en öppen marknad för att kunna jämföra priset.

### **5.1.1 Förhandlingsbaserad internpris**

Något som armlängdsmetoderna glömmar är att koncernföretag väldigt ofta använder sig av att förhandla fram priser. Prisförhandling är en utpräglad metod, som nämns av internprissättningsteorin, och som till viss utsträckning kan motsvara armlängdspriser. Detta eftersom förhandlingsmetoden kan användas när ofullständig konkurrens råder på marknaden. För att den skall vara effektiv och därmed närma sig ett armlängdspris krävs att företagen fritt får utnyttja externa alternativ. Metoden används för att kunna få fram en större frihet att förhandla om kvalitet, betalningar och huruvida transfereringar skall ske. Det förhandlade priset grundas på företagets kostnader, möjlighet till vinst och andra data. Utifrån dessa aspekter bestäms priset, som kan bli högre eftersom det vid förhandlingar kan finnas ett större spelrum där priserna kan sättas över eller under marknadspriset. En sådan prissättning kan exempelvis vara att först täcka kostnaderna, sedan påföra en vinst, och slutligen ges ett utrymme för förhandling. Om priset sätts över marknadspriset kan det av skattemyndigheterna uppfattas som en dold vinstöverföring, vilket egentligen inte är en dold vinstöverföring utan snarare ett förhandlat pris.

Metoden används i stor utsträckning av tjänsteföretagen där divisionerna själva förhandlar fram ett pris. Därmed uppstår en förhandling mellan två koncernföretag varvid det uppkommer förhållanden såsom mellan två oberoende företag. Detta kan i vidare mening innebära att koncernföretagen inte går med på överprissättning på transaktionerna eftersom deras vinst kan utarmas. Situationen kan vara helt naturlig mellan självständiga företag, som har beslutanderätt över prissättningen. Detta resonemang kan ta död på påståenden såsom att internprissättningen används som ett verktyg för att undvika beskattning.

## **5.2 Svenska bestämmelser och praxis**

Armlängdsprincipen återfinns i Inkomstskattelagen 14 kap § 19, och som också kallas för korrigeringsregeln. Detta eftersom korrigeringsregeln skall ske om en ej marknadsmässig transaktion har skett mellan närstående företag, som har bidragit till att resultatet i den svenska näringsverksamheten har blivit lägre på grund av felaktig prissättning. Därför medför regleringen att resultatet korrigeras. De svenska bestämmelserna formulerar endast allmänt om armlängdsprincipen som riktar sig mot avtalsvillkoren, men är fåordig

om hur en korrekt bedömning av dessa villkor. Det globala ekonomiska samarbetsorganet OECD har utarbetat metoder för att fastställa ett korrekt armlängdspris. Regeringsrätten har slagit fast i RÅ 1991 ref. 107 att dessa metoder skall tjäna som vägledande vid bedömning om prisavvikelsen föreligger enligt korrigeringsregeln.

### 5.3 Armlängdsprismetoder

När det finns misstanke att en vinstöverföring har skett tar skattemyndigheter hjälp av olika metoder för att sätta armlängdspriset. Metoder som tillämpas vid armlängdsprövningen är olika då de kan utgå från marknadspriset, återförsäljningspriset, kostnadspriset plus vinst och så vidare. Vid bestämning av vilken armlängdsmetod som skall användas är det viktigt att ett jämförbart pris kan tas fram från ett oberoende företag. Problemet är att koncernföretag inte är helt oberoende av varandra och därmed blir inte heller transaktionerna jämförbara. Detta eftersom producerande koncerner använder sig av olika enheter för att ta fram de olika komponenter som läggs ihop av den sista enheten i produktionskedjan och som sedan transfereras vidare till den säljande enheten i koncernen. Producerande enheter tar i sådana fall fram halvfabrikat till slutprodukten. Därmed är dessa enheter inte helt oberoende av varandra och handlar därför de inte såsom externa företag gör på en fri marknad.

På en öppen marknad är företag inte beroende av varandra på samma sätt som företag i närstående relation eftersom sådana företag kan använda sig av andra företag. Därmed uppstår också priserna på ett sådant sätt som lämpar sig för en fri marknad där produkter och tjänster utsätts för konkurrens. Detta är kanske inte helt möjligt för företag i sinsemellan beroende ställning eftersom det kanske inte går att hämta halvfabrikat från den externa marknaden. Däremot på en intern marknad vore det inte går att återskapa en fri marknad kan det heller inte uppstå priser som på en öppen marknad. Därmed kan inte skattemyndigheterna förvänta sig att priser är såsom mellan två oberoende företag när internpriser skall jämföras med armlängdsmetoderna.

Dilemmat kring armlängdsprincipen är också att koncernföretag ibland gör transaktioner som fristående företag inte skulle göra. I sådana fall finns det transaktioner av den typ som närstående skulle utföra som oberoende företag inte skulle. Därmed blir det svårt att tillämpa armlängdsprincipen eftersom det är näst intill omöjligt att införskaffa bevis på villkor som används mellan oberoende näringsidkare. Till följd därav att vid armlängdsprincipens tillämpning blir det problematiskt att samla in överensstämmande information. Denna information är dock viktig vid jämförelse av transaktioner eftersom armlängdsprincipen kräver att transaktioner med eller mellan oberoende parter skall analyseras och jämföras med koncerninterna transaktioner. Finns det inte jämförbara transaktioner är armlängdsprövningen ej tillämplig.

Svårighet kan också uppstå när det kommer till armlängdsprövning av royalty där det inte finns klara och tydliga beskrivningar hur armlängdsprincipen är tillämplig. Dock rekommenderas att marknadsbaserad prissättning tillämpas. Personligen anser jag att detta inte är verklighetsförankrat eftersom sådana transaktioner mellan företag har väldigt unika särdrag vilket innebär att varje patent och varumärke är unik. Därför går det egentligen inte att hitta ett marknadsbaserat pris för att jämföra priser på transaktioner mellan oberoende och närstående företag. I sådana situationer rekommenderas att undersöka om det närstående företaget har ett sådant avtal med en extern licenstagare som kan jämföras med transaktionen



mellan den och ett närstående företag, och därigenom avgöra ett armlängdspris. OECD: s rapporter säger att det är mycket som spelar in i ett sådant avtal, såsom geografisk begränsning, marknaden som företaget verkar inom och etcetera. Detta innebär att olika royaltys kan komma att tas ut från företag beroende på ovan nämnda aspekter. En sådan royalty återspeglar inte alltid ett armlängdspris och därmed kan inte en jämförelse göras mellan dessa priser.

### 5.3.1 Marknadsprismetoden

Vid tillämpningen av armlängdsprincipen är det rekommenderat att först och främst använda marknadsprismetoden. Metoden innebär att internpriser jämförs med transaktioner mellan sinsemellan oberoende företag, en koncern eller ett fristående företag. Problemet med metoden att det kan vara svårt att inhämta lämplig information vilket leder till att bevisningen är otillräcklig och därmed skapas oenighet om att priserna är jämförbara. Dessutom finns det inte alltid en motsvarande eller likadan produkt eller tjänst på marknaden. Vilket egentligen händer ofta eftersom produkterna blir allt mer unika. Då krävs att justeringar görs för att jämställa den jämförda transaktionen med den interna transaktionen. Sådana skillnader kan hänföras till varutyp, kvalitet, marknad och etcetera. Sådana skillnader brukar oftast vara det som särskiljer produkterna från varandra. Detta kan dock vara problematiskt eftersom en sådan justering inte alltid kan göras.

Vidare kräver marknadsprismetoden att priset inhämtas från marknaden men problemet är att det kanske inte alltid råder fri konkurrens på marknaden. Ett exempel är oljemarknaden, där priset inte bestäms av marknadskrafterna utan av gigantiska multinationella företag. Finns det inte en motsvarande eller liknande produkt eller råder det inte fri konkurrens tillämpas en hypotetisk marknadsprismetod (RÅ 1991 ref. 107). Enligt internpristeorin säger metoden att priset på en sådan produkt kan härledas till likartad produkt. Dock sätts inte priset rent utifrån den likartade produkten utan prissättningsmetoden utgörs också av en operationell kostnad. Därmed utnyttjas både den interna och externa prissättningsmetoden. Marknadsprismetoden används ofta av multinationella företag eftersom den tilltalar skattemyndigheterna. Detta eftersom metoden eliminerar intern partiskhet och underlättar validering. Däremot kan metoden kännas orättvis utifrån det multinationella företagens perspektiv eftersom hela vinsten från transaktionen hamnar hos det levererande företaget i koncernen. Om inte heller en hypotetisk marknadsprismetod kan tillämpas vid en armlängdsprövning rekommenderas återförsäljningsmetoden. Dock säger internprissättningsteorin att i en sådan situation kan ett bedömt marknadspris tillämpas. Metoden används då produkten är unik och då det inte finns ett etablerat marknadspris. Sådana situationer kan uppstå då produkten är specialbeställd. Då avgörs priset utifrån avkastningskrav, använt teknologi och så vidare. Men vid armlängdsprövningen tillämpas återförsäljningsmetoden.

### 5.3.2 Återförsäljningsprismetoden

Återförsäljningsmetoden har som utgångspunkt att ett pris som åsatts en vara eller tjänst vid försäljning från ett koncernföretag till en oberoende köpare. Detta återförsäljningspris reduceras sedan med en lämplig bruttovinst som motsvarar det pålägg som återförsäljaren måste ta ut för att täcka sina kostnader och göra en rimlig vinst. Med rimlig vinst avses ett vinstpåslag som är opåverkat av de närstående företag som är säljare och köpare. Det som återstår är priset på försäljningen till det

återförsäljande företaget inom koncernen. Det som skall jämföras är vinstpåslaget med ett oberoende vinstpåslag. Någon metod som kan jämföras i internpristeorin med återförsäljningsmetoden finns inte. Därför är metoden endast tillämplig vid armlängdsprövningen. De invändningar som kan finnas mot metoden är att det kan endast användas i specifika situationer då produkten säljs till en återförsäljare. Dock är den försäljningskedjan förkortad i dagens affärsvärld vilket innebär att återförsäljaren oftast har försvunnit i försäljningskedjan, och därmed sker försäljningen direkt från det producerande företaget till konsumenten. Denna förändring krävdes av konsumenterna och innebar minskade priser som i sin tur medförde att företagen fick eliminera en del kostnader. Däribland var det kostnader som en återförsäljare kunde belasta produktens pris med. (se 3.3 Återförsäljningsmetoden)

### 5.3.3 Kostnadsplusmetoden

Problemet som uppstår med kostnadsplusmetoden är att vid frånvaro av konkurrens är risken stor att kostnaderna blir högre än vid konkurrens. Detta kan leda till konflikter vid tillämpningen av armlängdsprincipen eftersom det kan uppfattas som överprissättning. Av de kostnadsbaserade metoderna ligger kostnadsplusmetoden närmast ett armlängdspris. Kostnadsplusmetoden utgår från kostnaderna för varan eller tjänsten som sålts till ett närstående företag. På kostnaden påförs ett rimligt vinstpåslag för att kunna komma fram till det pris som det tillverkande företaget *bör* ta ut för att göra en rimlig vinst. Vid armlängdsprövningen är en jämförbar vinstmarginal antingen ett som använts av koncernföretaget vid en oberoende transaktion eller ett som använts av en annan producent vid en oberoende transaktion. Men som tidigare konstaterat är företag inte helt oberoende av varandra som krävs av skattemyndigheter. Därmed är det inte en regularitet att koncernföretag tar ut en vinst vid en intern transaktion. Enligt kostnadsmetoden som används av multinationella företag som internprissättningsmetod, är syftet att täcka det levererande företags kostnader. Ett vinstpåslag är inte uteslutet men används dock oftast inte eftersom själva metodens syfte och popularitet är att den mottagande parten inte skall få leveransen gratis men inte heller behöver betala fullt pris till leverantören inom samma företag.

Armlängdsprismetoden förutsätter att ett marknadsmässigt pris som grundar sig på kostnader har en vinstmarginal. Även själva namnet kostnadsplusmetoden förutsätter att vinst har påförts eftersom det är marknadsmässigt, det vill säga att ett oberoende företag i samma situation skulle ha påfört en vinst på kostnaden. Ja, det är mycket möjligt, men inom en koncern, som inte är helt oberoende av varandra, handlar i sådana fall inte med varandra i vinstmaximerande syfte. Vinstmaximerande är däremot ett koncerngemensamt mål, men kanske inte det enskilda koncernföretags mål. Snarare är metodens syfte att täcka koncernföretags kostnader. Dock säger decentraliseringsteorin att företag i en koncern skall stå självständigt där de kan ta sina egna beslut. Därmed beslutar de själva över sina egna internpriser och kan därmed också ha vinstmaximerande syfte med prissättningen. Detta kan skapa problem, som i de fall då det påförs en vinstmarginal redan vid produktionsstadiet för ett halvfabrikat, som leder till en markant prisökning för slutprodukten i sista ledet då säljande företag skall sälja produkten till en extern aktör. Därmed kan det inte vara en konkurrenskraftig prissättning på marknaden.

## 5.4 Sammanfattande ord

Sammanfattningsvis kan sägas att det inte finns en enhetlig metod eller en metod som bäst lämpar sig för det enskilda företaget utan en bedömning skall göras av de olika situationer och det enskilda företaget. Skattemyndigheterna skall inte anta med automatik att det föreligger oegentligheter bara för att det förekommer prisavvikelser. En prisavvikelse behöver inte alltid betyda att företaget har som avsikt att föra över obeskattade vinster över gränserna utan man skall se det som att internprissättning är ett komplext system där produkter är unika och därmed är priserna unika. Detta innebär att priserna inte alltid är jämförbara och därmed krävs också en helhetsbedömning av transaktionerna mellan närstående företag. För företag gäller det att de håller en god dokumentation om deras val av internprissättningsmetod där metoden beskrivs systematisk och där en klar motivering anges eftersom detta kan komma till användning i de fall myndigheter ifrågasätter priser som används internt, och där dokumentationen kan användas som bevisning.

## Källförteckning

- Arvidsson, Göran (1972) *Internpriser, Styrning, Motivation, Resultatbedömning*, Sveriges Mekanförbund, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm
- Arvidsson, Rickard (1990) *Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförlaget
- Cavusgil, S. Transfer Pricing for global markets, *Columbia Journal of World Business*; December 1, 1996
- Ernst & Young: Transfer pricing 1999 Global Survey: Practices, Perceptions, and Trends for 2000 and beyond
- Lantz, Björn & Ceder, Andreas & Larsson, Jonas, *Internprissättning i svenska börsnoterade bolag -FE rapport 2002-387*, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
- Lodin, Sven –Olof (1978) *Internationella företags beskattning*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie
- OECD (1979) *Internprissättning och multinationella företag*, Översättning av riskskatteverkets arbetsgrupp för internationella skattefrågor, 1987
- OECD (1984) *Internprissättning och multinationella företag – Tre skattefrågor*, Översättning av riskskatteverket, 1991
- OECD (2001) *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris
- Vaysman, Igor, “A model of negotiated transfer pricing” *Journal of Accounting and Economics* 25 (1998) 349-384
- Verlage, H. C. (1975) *Transfer pricing for multinational enterprises – Some remarks on its economic, fiscal and organizational aspects*, Rotterdam University Press
- Von Koch, Nils, “OECDs nya riktlinjer för internprissättning” *Skattenytt* nr. 5 1996
- Wiman, Bertil (1987) *Prissättning inom multinationella koncerner – Amerikanska skatteregler i svensk belysning*, IUSTUS Förlag
- Wiman, Bertil (2002) *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm
- Wiman, Bertil, ”Utvecklingen på internprissättningsområdet” *Skattenytt* nr 9, 1997
- Offentliga tryck**
- SOU 1964:29 *Koncernbidrag – Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.*
- Prop. 1982/83:73 *om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.*

## **EU Kommissionens utredningar**

KOM (2001) 582, Bryssel, 23.10.2001 *Mot en inre marknad utan skattehinder*

Kom (2003) 726, Bryssel, 24.11.2003 *En inre marknad utan företagsbeskattningssmässiga hinder*

KOM (2004) 297, Bryssel, 23.04.2004 *Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättningen i EU på företagsbeskattningsområdet*

## **Rättsfall**

RÅ 1979 1:40

RÅ 1979 1:98

RÅ 1980 1:59

RÅ1984 1:16

RÅ 1984 1:83

RÅ 1991 ref. 107