

Januari 2004



**EKONOMIHÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

Kandidatuppsats

# INTERNPRISSÄTTNING

- Armlängdsprincipen  
och dess praktiska tillämpning

**Handledare**  
Per Magnus Andersson  
Carl Hellberg

**Författare**  
Ruth Yosef  
Fredrik Ljung

<b>Uppsatsens titel:</b>	Internprissättning – armlängdsprincipen och dess praktiska tillämpning
<b>Seminariedatum:</b>	15/1–2004
<b>Ämne/kurs:</b>	FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
<b>Författare:</b>	Ruth Yosef och Fredrik Ljung
<b>Handledare:</b>	Per Magnus Andersson och Carl Hellberg
<b>Nyckelord:</b>	Internprissättning, Armlängdsprincipen, PM 2003:5, Prissättningsmetoder, Internprissättningsproblematik.
<b>Syfte:</b>	Syftet är att utifrån gällande regler och föreslagen lagstiftning beskriva och analysera hur armlängdsprincipen vid internprissättning skall tillämpas, och vilka metoder som därvid kan komma att användas samt att göra en analys av de problem som en felaktig tillämpning av principen kan medföra.
<b>Metod:</b>	Utgångspunkten är RSV:s PM 2003:5, för att sedan dels deskriptivt redogöra för internprissättningsproblematik generellt dels belysa både de företagsekonomiska och de rättsliga frågorna utifrån praktiska aspekter. För att kunna belysa problemområdet och den effekt som förslaget kan förväntas få på ett korrekt sätt, krävs det att studien innehar en tvärvetenskaplig karaktär. Vi har således arbetat både rättsdogmatiskt, dvs. genom att studera rättskällor och doktrin samt även rapporter och dyl. och genom att göra en teoretisk studie av övrig relevant litteratur, artiklar m.m.
<b>Slutsatser:</b>	Att fastställa ett korrekt armlängdspris kan vara problematiskt. En stor orsak till det är avsaknad av klara riktlinjer för hur metoderna skall tillämpas. Valet av metod kan således vara problematiskt. Interna faktorer hos företaget såsom t. ex. organisationsform, påverkar internprissättningen. Att ta hänsyn till de interna faktorerna är normalt sett det viktigaste. De externa faktorerna som t. ex. skatter bör därför inte få påverka prissättningen i lika stor utsträckning. Den nya lagstiftningen kommer att innebära stora omställningar för svenska multinationella företags prissättning i många fall. Reglerna kring internprissättning skärps vilket medför att företagen måste vara ännu mer noggranna då de sätter sina internpriser. Fokuseringen på armlängdsprincipen kommer därmed att öka.

**Title:** Transfer pricing – the armlength principle

**Authors:** Ruth Yosef and Fredrik Ljung

**Advisors:** Per Magnus Andersson and Carl Hellberg

**Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)

**Date:** 15/1-2004

**Key words:** Transfer pricing, armlength principle, PM 2003:5, pricing methods, pricing problems.

**Purpose:** The purpose of this work is to describe and analyse from existing law and the proposal legislation, how the armlength principle is used by transfer pricing and what methods may be applicable, and also to analyse the problems which may appear when an incorrect price is set.

**Methodology:** The starting point is the proposal of RSV PM 2003:5, then to give further details on the complexity of problems regarding transfer pricing generally and to throw a shed of light both from a business economics and a legal point of view. . To illustrate the problems and the effect the proposal may bring, an interdisciplinary method is used. Therefore a study of different legal sources, doctrine, reports and other literature, articles and suchlike has been carried out.

**Conclusions:** Setting a correct armlength price may be troublesome. The main reason for that is the lack of clear guidelines for applying the methods. Internal element in the company, for example organisational structure, will affect the pricing. The external elements for an example taxes, should not be allowed to affect the pricing to such an extent. The new legislation regarding transfer pricing will in many cases lead to big adjustments for international Swedish companies concerning their pricing, due to the more strict regulations.

# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar.....</b>	<b>7</b>
<b>1 Inledning.....</b>	<b>8</b>
1.1 Bakgrund.....	8
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.3 Syfte.....	11
1.4 Uppsatsens upplägg.....	12
<b>2 Metod.....</b>	<b>13</b>
2.1 Övergripande angreppssätt.....	13
2.1.1 Referensram.....	15
2.1.2 Val av metod.....	15
2.1.3 Val av praktisk referensram.....	16
2.1.4 Perspektiv.....	17
2.2 Primärdata.....	17
2.2.1 Sekundärdata.....	18
2.3 Källkritik.....	18
2.3.1 Källkritiska kriterierna.....	19
<b>3. Internprissättning.....</b>	<b>21</b>
3.1 Syfte.....	21
3.2 Armlängdsprincipen.....	22
3.3 Jämförbarhetsanalys.....	24
3.4 Armlängdsprincipen i svensk rätt.....	25
<b>4 Metoder för internprissättning.....</b>	<b>26</b>
4.1 Allmänt.....	26
4.2 Marknadsbaserade internprissättningsmetod.....	27

4.2.1	Marknadsprismetoden (I).....	27
4.2.2	Fördelar med marknadsprismetoden.....	29
4.2.3	Nackdelar med marknadsprismetoden.....	29
4.3.	Uppskattat marknadsprismetoden (II) .....	29
4.3.1	Fördelar med uppskattat marknadsprismetoden .....	30
4.3.2	Nackdelar med uppskattat marknadsprismetoden .....	30
4.4	Metoden baserad på bedömt pris hos ett utomstående effektivt bolag .....	30
4.5	Återförsäljningsmetoden.....	31
4.5.1	Fördelar- respektive nackdelar med återförsäljningsmetoden .....	32
4.6	Kostnadsbaserade internprissättningsmetoder .....	32
4.6.1	Särkostnadsmetoden och dess fördelar- respektive nackdelar.....	33
4.6.2	Självkostnadsmetoden och dess fördelar- respektive nackdelar.....	33
4.6.3	Kostnadsplusmetoden och dess fördelar- respektiver nackdelar .....	34
4.6.4	Standardkostnadsmetoden och dess fördelar- respektive nackdelar.....	35
4.7	Övrig metod (fjärde metoden) .....	36
4.8	Förhandlingsbaserade internprissättningsmetoder.....	37
<b>5</b>	<b>Rättspraxis.....</b>	<b>39</b>
5.1	Korrigeringsregeln .....	39
5.2	RÅ 1991 ref 107 - Shell-målet.....	42
5.2.1	Huvudfråga och bakgrund till fallet.....	43
5.2.2	Om Shell-koncernen .....	44
5.2.3	Yrkanden och domskäl .....	45
5.2.4	Om tillämpningen av 43 § i mom KL.....	46
5.2.5	OECD-rapporternas betydelse.....	48
5.2.6	Armlängdsprincipens tillämpning i målet.....	49
5.2.7	Regeringsrättens bedömning.....	50
5.2.8	Domslut och slutsats .....	51
<b>6</b>	<b>PM 2003:5 Informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner .....</b>	<b>52</b>
6.1	Internationell harmonisering.....	52
6.1.1	OECD.....	53

6.1.2 EU .....	54
6.1.3 PATA .....	54
6.2 Internationell överblick.....	54
6.2.1 Danmark.....	55
6.2.2 Norge .....	55
6.2.3 Finland .....	55
6.2.4 Nederländerna.....	56
6.2.5 Tyskland.....	56
6.2.6 Storbritannien.....	56
6.2.7 USA .....	57
6.2.8 Australien.....	57
6.3 Föreslagen lagstiftning.....	57
<b>7 Analys av problem förknippade med internprissättning.....</b>	<b>59</b>
7.1.1 Dubbelbeskattning .....	59
7.1.2 Överföring av vinster till andra länder.....	61
7.2 Redovisningsproblem .....	62
7.2.1 Externt respektive internt.....	62
7.2.2 Rättvisande bild .....	64
7.3 Övriga problem .....	65
7.4 Påverkan av ny lagstiftning.....	66
<b>8 Resultat och resultatdiskussion .....</b>	<b>68</b>
<b>9 Källförteckning .....</b>	<b>72</b>
9.1 Offentligt tryck .....	72
9.2 Publicerade källor .....	72
9.3 Rättsfall.....	75

# Förkortningar

cif	cost, insurance, freight
dwt	dead weight tonnage
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
Fob	free on board
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KBR	Koncernbalansräkning
KRR	Koncernresultaträkning
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OPEC	Organization of Petroleum Exporting Countries
PATA	Pacific Association of Tax Administrators
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningsförsamling
SIPC	Shell International Petroleum Company
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

# 1 Inledning

---

---

*Stora multinationella koncerner växer fram i allt större kraft i samband med att världshandeln ökar. Enligt uppgift från RSV sker ca 60 procent av handeln inom dessa företagsjättar. Besluten företagen står inför i samband med sin internprissättning blir allt svårare men också allt viktigare.*

---

---

## 1.1 Bakgrund

Bestämmelser gällande internprissättning introducerades första gången under första världskriget. Kriget hade inneburit högre skatter vilket hade lett till att företag manipulerade med prissättningen för att flytta vinsterna bort från högskatteländer för att lätta skattebördan. Storbritannien var första land att införa regler vilket man gjorde år 1915, USA följde efter 1917. Från 1915 fram till mitten på 60-talet hände sedan inte mycket mer på området. Orsaken var att världens ekonomi efter första världskriget var i ruiner, efter det följde den stora depressionen på 30-talet och sedan kom andra världskriget. Sammantaget bidrog det till att den internationella handeln inte kom igång ordentligt förrän på mitten av 60-talet. Under mitten av 70-talet började man åter att uppmärksamma internprissättning, som för de utvecklade länderna med sina höga skattesatser innebar ett stort problem. Som en följd av den ökande internationaliseringen av den ekonomiska verksamheten växte det fram allt fler stora multinationella företag. En sådan koncern står för en hög grad av gemensam strategi och är därigenom en stark ekonomisk enhet.<sup>1</sup>

Koncernens olika individuella medlemsföretag verkar under olika regelverk beroende på i vilket land företagen finns. Detta innebär bland annat att olika regler

---

<sup>1</sup> OECD, *Internprissättning och multinationella företag* (1979), s. 7.



för redovisning och beskattning gäller för olika medlemsföretag trots att de tillhör samma ekonomiska enhet. Inom en multinationell koncern av det här slaget pågår normalt många transaktioner företagen sinsemellan. När närstående företag handlar med varandra skall priset sättas som om priserna skulle ha överenskommit mellan oberoende parter i motsvarande eller liknande förhållande på marknaden. För att komma fram till detta pris finns det ett flertal olika metoder som företagen bör använda sig av. I verkligheten kan det dock vara andra skäl som styr prissättningen än nämnda metoder. Somliga företag använder sig av internprissättning som ett hjälpmedel för att maximera sina vinster, det vill säga att man till exempel flyttar vinsterna till det land som har den lägsta skattesatsen och realiserar vinsterna där. Effekten blir att vinster som egentligen uppkommit i ett land och därför borde ingå i skattebasen där flyttas till ett land med en lägre bolagsskatt.

En internationell harmonisering pågår i flera olika organisationer för att komma till rätta med problemen. En lösning som då förespråkas är att man inför regler som innebär en informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner. Många länder har redan infört sådana regler. I Sverige finns däremot inte motsvarande lagstiftning ännu. Ny lagstiftning på internprissättningsområdet är dock på gång. RSV har fått i uppdrag från Finansdepartementet att utreda huruvida ett krav på informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner skall införas i Sverige. Denna rapport kom år 2003 och kan om den blir verklighet komma att innebära stora omställningar för svenska internationella företag.

## 1.2 Problemdiskussion

Internprissättning är termen för att beskriva värdet på transaktioner mellan närstående företag.<sup>2</sup> Internprissättningen i multinationella företag är särskilt besvärlig eftersom hänsyn måste tas till förhållanden, som inte aktualiseras vid

---

<sup>2</sup> Stroud, Alan & Masters, Colin, *Transfer Pricing* (1991 ), s. 1.

transaktioner inom ett och samma land. Exempel på sådana förhållanden är skatter, tullar, valutabestämmelser, konkurrensförhållanden, affärsseder m. m. i olika länder vilket komplicerar transaktionen ytterligare.<sup>3</sup>

Om en enhet inom ett multinationellt företag säljer något till underpris till en annan enhet så kommer det säljande bolagets vinst att påverkas negativt och det köpande bolagets positivt. Om företaget istället säljer till överpris så kommer dess vinst att påverkas positivt medan det köpande företaget då följaktligen får betala ett överpris. Koncernens vinst som helhet påverkas inte, de individuella företagens vinster däremot berörs och flyttas inom koncernen. Ifall företagen är belägna i olika länder, kommer skattebasen i det ena landet att minska till förmån för det andra landet. Om företagen fick styra prissättningen okontrollerat, skulle det medföra att de kunde styra vinsterna efter eget bevåg. För att motverka det används en internationellt vedertagen princip, armlängdsprincipen. Genom att följa denna princip, när företagen handlar med varandra, kan prissättningen ske som de vore verksamma på armlängdsavstånd med varandra. Med detta menas att företagen handlade som om de vore två ifrån varandra oberoende företag vilka företar en affärstransaktion. Till hjälp för att fastställa armlängdspriset finns ett antal metoder. De har olika fördelar respektive nackdelar och valet av metod kan vara behäftat med svårigheter.

Tillämpningen av armlängdsprincipen är viktig då företag kan dra fördelar av prissättningen, ur skattesynpunkt, ifall den avviker från en korrekt prissättning. Fördelarna ur skattesynpunkt är det faktum att bolagsskatten varierar från land till land, vilket kan komma i utnyttjande i syfte att styra eventuellt uppkomna vinster inom koncernen till lågskatteland. Stora multinationella koncerner kan på det här sättet använda sig av internprissättning som ett styrmedel för bolagsvinster för att åstadkomma stora skattemässiga fördelar gentemot andra företag. Det är inte bara andra företag som missgynnas, utan de stora förlorarna är de länder vars skattebas urholkas, då beskattningen av vinsterna istället sker i ett lågskatteland. Även koncernen kan få problem till följd av en felaktig prissättning, då det istället för

---

<sup>3</sup> Arvidsson, Göran., *Internpriser* (1971), s. 219.

att leda till en lättnad av skattebördan, leda till att koncernens vinster faller offer för dubbelbeskattning.

Ett annat problem som internprissättning kan ge upphov till är konflikter mellan externa och interna mål som finns uppsatta inom koncernen. Med interna mål menar vi de målen som sätts upp utifrån organisatoriska aspekter. Dessa kan vara alltifrån hur enheterna respektive divisionerna är organiserade till att få personalen att verka i samma riktning som uppsatta målen. Det är extra viktigt idag att det inom en multinationell koncern föreligger målkongruens och en enhetlig strategi.

Som nämnts finns det en rad olika metoder att använda sig av för två närstående företag när de skall bestämma internpriset vid en transaktion. Vi skall i vår uppsats redogöra för de olika metoderna och i vilka situationer de är lämpliga att använda, vilket kan bero på t ex vilken sorts vara transaktionen består av. Vidare skall vi belysa de olika metodernas fördelar respektive nackdelar. Analysen i vår uppsats kommer att bestå av att vi identifierar och analyserar de problem som internprissättning kan ge upphov till om inte armlängdsprincipen beaktas. Vi har även valt att titta på vad som kommer att hända i framtiden på området. Sverige är idag ett av allt färre länder som helt saknar anvisningar för hur ett armlängdspris skall beräknas och vilka metoder som därvid kan komma att användas. Med anledning av det vill vi därför försöka ta reda på hur den tilltänkta lagstiftningen kan komma att påverka de problem som vi analyserat.

## **1.3 Syfte**

Syftet med föreliggande arbete är att utifrån gällande regler och föreslagen lagstiftning beskriva och analysera hur armlängdsprincipen vid internprissättning skall tillämpas, och vilka metoder som därvid kan komma att användas samt att göra en analys av de problem som en felaktig tillämpning av principen kan medföra.

## 1.4 Uppsatsens upplägg

Vi kommer i de kapitel som följer nedan att börja med ett metodavsnitt (kap. 2) där vi beskriver de vägval vi gjort under vårt skrivande av denna uppsats samt varför vi valt att lägga upp arbetet på det sätt vi har gjort. Därefter kommer en närmare beskrivning av syftet med internprissättning och den i samband med internprissättningen viktiga armlängdsprincipen (kap. 3). Sedan kommer en genomgång av vilka metoder som finns för att fastställa armlängdspriset samt de olika metodernas för- och nackdelar (kap. 4). Detta följs av en redogörelse för korrigeringsregeln och en genomgång av praxis på området samt de slutsatser man kan dra från den (kap. 5). I kapitlet finns också en analys av det viktigaste rättsfallet det så kallade Shell-målet. Efter att ha tittat på hur de gamla reglerna tillämpats kommer vi in på ett avsnitt som handlar om PM 2003:5, det vill säga den utredning som RSV gjort angående behovet av ny lagstiftning och som ligger till grund för lagförslaget (kap. 6). Näst sista kapitlet är vår analys av de problem som vi identifierat i samband med internprissättning (kap. 7). Avslutningsvis för vi en diskussion kring vår analys och presenterar de resultat vi kommit fram till (kap. 8).

## 2 Metod

---

---

*I detta kapitel redogör vi för den metod som använts i uppsatsen och det angreppssätt som vi har valt. Vi kommer även att redogöra för de insamlade primär- och sekundärdata. Vidare beskrivs de källkritiska kriterier som aktualiserats under arbetets genomförande.*

---

---

### 2.1 Övergripande angreppssätt

För att uppnå förståelse av den kunskap som vårt arbete ger oss och läsaren, är det viktigt att vara medveten om och tänka igenom vetenskapsteorin och metodlärans innehåll.<sup>4</sup> Klargörandet av detta är av betydelse då den valda metoden styr problemformuleringen, tillvägagångssättet samt det resultat och slutsats/er vi kommer fram till. Metod utgör som sagt den hantverksmässiga sidan av den vetenskapliga verksamheten, dvs. läran om de instrument som använts vid insamlandet av informationen.

Med övergripande angreppssätt menas undersökarens sätt att se på saker och ting. Detta kan innebära att det råder någon slags ”påverkande effekt” åt båda riktningarna, dvs. att problemen kan påverka angreppssättet samtidigt som angreppssättet påverkar problemen. Både problem och angreppssätt kan enligt Widersheim-Paul<sup>5</sup> m.fl. förändras under en utredning.

Vårt angreppssätt illustreras med nedanstående figur vilken åskådliggör att referensramen utgör en utgångspunkt för vilket/vilka problem vi kommer att ta

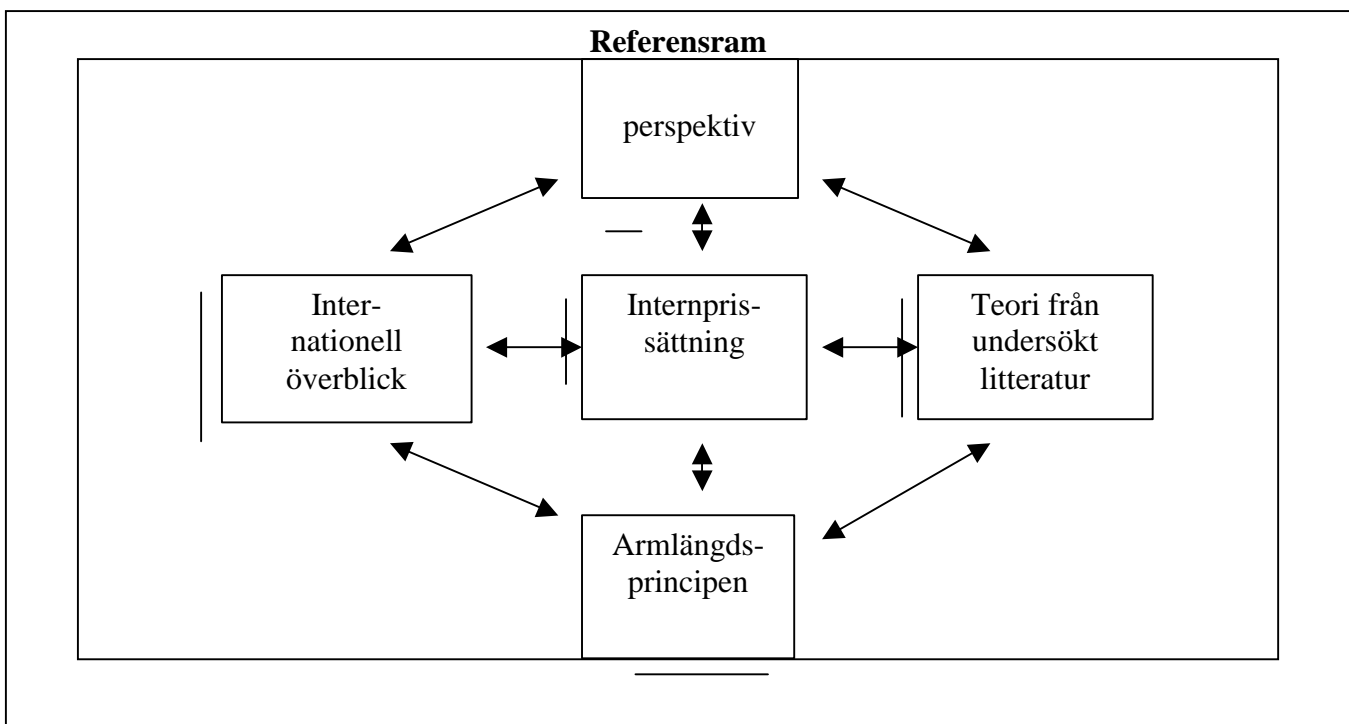
---

<sup>4</sup> Arbnor, Ingeman & Bjerke, Björn, *Företagsekonomisk metodlära* (2001), s. 21.

<sup>5</sup> Widersheim-Paul m.fl., *Att utreda, forska och rapportera* (1991), s. 51.

oss an, vilka aspekter och perspektiv som läggs an samt vilka teorier och eventuellt modeller vi använder oss av för att beskriva och lösa problemen. Det yttersta skalet, referensramen, i modellen nedan visar att den yttersta "vågbyggnaden" under vilken vår samlade kunskap, normer, handlingsregler, fördomar, värderingar m.m. ingår.

Då vår bakgrund är sådan att vi har erfarenhet från såväl juridiska som ekonomiska studier, kommer vi således att inhämta både material och inspiration från båda dessa områden. Under arbetets gång som inleddes med materialinsamling, sedan val av ämne hade gjorts, har bearbetning av det samlade materialet såsom rättskällor, rapporter, artiklar och övrig litteratur skett, vilket sedermera sammanställts och utgjort underlag för den analys och de slutsatser som uppsatsen har utmynnat i.



Figur 1. Övergripande angreppssätt

Källa: Fritt ur Wiedersheim-Paul m.fl. (1991), sid. 51

### **2.1.1 Referensram**

I referensramen ingår som vi redan nämnt i föregående avsnitt samlade erfarenheter, värderingar, normer m.m. Författarna saknar tidigare samlade erfarenheter, dvs. praktiska arbeten på området i fråga. Vår bakgrund förenklar dock förståelsen av både de juridiska och ekonomiska problemen som internprissättning kan medföra.

### **2.1.2 Val av metod**

Vi har utgått ifrån RSV:s PM 2003 om dokumentations- och informationsskyldighet för att sedan dels deskriptivt redogöra för internprissättnings problematik generellt dels belysa både de företagsekonomiska och de rättsliga frågorna utifrån praktiska aspekter. Som vi redan nämnt i inledningen föreslås i PM:et en dokumentations- och informationsskyldighet för internprissättningen. Denna skyldighet kommer att få dubbla effekter, dvs. både ekonomiska och rättsliga och berör företagen i allra högsta grad. För att kunna belysa problemområdet och den effekt som förslaget kan förväntas få på ett korrekt sätt, krävs det att studien innehar en tvärvetenskaplig karaktär. Anledningen härför är att internprissättningen är ett ämne som är av stort intresse för så väl för företagen som fiskalen (staten). Staten använder sig av rättsliga metoder för att driva igenom sitt skatterättsliga anspråk medan företagen försöker motivera sin prissättningspolitik/metod utifrån affärsmässiga och organisatoriska skäl. Det krävs därför att man har en god förståelse av både juridiken och företagsekonomien. Vi har således arbetat både rättsdogmatiskt, dvs. genom att studera rättskällor så som lagtext, förarbeten, praxis och doktrin samt även rapporter och dyl. och genom att göra en teoretisk studie av övrig relevant litteratur, artiklar m.m.

Valet av detta tillvägagångssätt beror på följande. Företagen är fria att bedriva sin verksamhet, företagsekonomiskt, på det vis de anser mest lämpligt. Detta innebär att prissättningsfrågan avgörs av företagen själva baserat på olika affärsmässiga,

strategiska, organisatoriska etc. överväganden. Här har fiskalen ingenting att säga till om direkt, bortsett från det fall det finns fog att räkna med att den aktuella internprissättningen inte har varit motiverat av affärsmässiga skäl utan snarare av andra sådana, dvs. i skatteundandragande eller skatteflykts syfte. Vid misstankar om sådana syften är företagen skyldiga att visa på att deras internprissättning har gjorts så som om de inblandade företagen vore oberoende från varandra och befann sig på ”armslängds avstånd” och därmed användningen av armlängdsprincipen. Detta innebär att lagen indirekt sätter ramen för internprissättningen i multinationella koncerner. På grund härav är det av vikt att förstå lagstiftarens intentioner och tilltänkta metoder för internprissättning så att företagen blir varse om ”det givna spelutrymmet”. Vi kommer således att kombinera både de juridiska och företagsekonomiska aspekterna. Det skall dock påpekas att den rättsliga sidan är av stor vikt för vårt arbete då utgångspunkten som nämnts är RSV:s PM om dokumentations och informationskyldighet vilken i sin tur är ett resultat av juridiskt arbete vars uppdrag har grundats på fiskala intressen.

Internprissättnings problematik är en gränsöverskridande fråga då den aktualiseras först i fråga om transaktioner mellan multinationella koncerner och då flera stater försöker att rädda sin skattebas genom att reglera ramen för prissättningen. Det finns även internationella organ som OECD som verkar för att utarbeta modeller och riktlinjer för metoder vid internprissättning. Vidare förekommer internationellt samarbete i allt större utsträckning. Vi har därför valt att göra en internationell utblick.

### **2.1.3 Val av praktisk referensram**

Vi har valt att redogöra för internprissättning teoretiskt, främst utifrån de svenska förhållandena bl.a. med hjälp av RSV:s PM: och det övriga materialet som vi har tillgodogjort oss i denna uppsats. Då någon direkt dokumentationsskyldighet ej föreligger i Sverige är vår möjlighet att studera årsredovisningar hos svenska företag ganska begränsade.



## 2.1.4 Perspektiv

Vi har alla vårt sätt att se på tillvaron, dvs. ett perspektiv vilket också är viktigt för utredningsarbeten.<sup>6</sup> Beroende på från vilkas och vilka aspekter problemen ses eller frågeställningarna görs, kan det bli avgörande skillnader i resultaten som arbetet leder fram till. Perspektivet kan sägas bestämma hur man uppfattar verkligheten varför resultaten kan vara avhängigt av vem den undersökande individen är. En undersökning är således beroende av i vilket syfte den görs och ur vems perspektiv den utförs. Perspektivet i detta arbete utgår ifrån en företagsekonomisk- och juridisk aspekt, i den mån det är relevant för arbetet.

Arbetets strävan och målsättning vad gäller perspektivet är att hålla ett neutralt och objektivt angreppssätt och därigenom försöka förmedla motsvarande bild av internprissättning och dess problematik.

## 2.2 Primärdata

Vi har valt att inte göra några empiriska undersökningar, varken kvantitativa eller kvalitativa. Detta beror på att internprissättning är en del av företagshemlighet varför det torde vara svårt att dra några tillförlitliga slutsatser av de eventuella resultat vi hade kunnat erhålla vid en sådan undersökning, därför har vi begränsat oss till teoretiska studier. Torts vår begränsning tror vi ändå kunna göra ett meningsfullt arbete då vi får täckning för den bortfallna empiriska delen genom att vi gör en djupdykning i praxis vilken är en del av praktiken, dvs. verkligheten.

Samtidskravet uppfylls genom att utgångspunkten i vårt arbete RSV:s PM 2003 är nytt och kommer troligtvis att ligga som en del av underlag till den kommande lagstiftningen. Den torde därmed fånga upp den stora diskussionen som har pågått och fortfarande pågår både hos företagen och hos lagstiftaren samt bland övriga yrkesverksamma.

---

<sup>6</sup> Wiedersheim-Paul m.fl., *a.a.*, s. 54.

## 2.2.1 Sekundärdata

För att finna användbart material har sökningar gjorts främst i förarbete, praxis, doktrin, litteratur, kommentarer och publicerade artiklar. Då vi båda har varit bekanta med vårt ämne, har vi med startpunkt i det material vi hade kännedom om, använt olika Internetbaserade databaser i mycket stor utsträckning vid sökning av ytterligare material. Sökningen av artiklar har skett på samma sätt.

## 2.3 Källkritik<sup>7</sup>

Det är naturligtvis svårt att åstadkomma en uppsats som är helt objektiv och därför har arbetet med uppsatsen eftersträvat så hög grad av objektivitet som möjligt. Arbetet kommer således inte att vara helt objektivt. Begränsad objektivitet innehåller fyra olika delar och alla dessa kan finnas i olika grad.

Begränsad objektivitet innebär för det första att uppsatsen inte bara är relevant för författaren utan att den har ett mervärde i form av relevans även för andra än författaren själv. Målgruppen för förevarande arbete är främst lärare och ekonomistuderande vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet. Det finns givetvis ingenting som begränsar att arbetet kan intressera även andra än de nämnda. För det andra måste slutsatserna vara troliga vilket kan uppnås genom en väl underbyggd och noggrann analys. För det tredje krävs det neutralitet vilket kräver att författaren inte förhåver sig själv eller väljer att ej redogöra för fakta som skulle kunna påverka analysen och därmed slutsatserna i viss riktning. Den avslutande delen rör balansen mellan olika perspektiv. Då arbetet med denna uppsats konfronterat författarna med flera av varandra oberoende källor har internprissättning kommit att studeras utifrån olika författares perspektiv. Detta kan exemplifieras med att framställningar som RSV:s PM 2003, Internpriser,<sup>8</sup> Prissättning inom multinationella koncerner<sup>9</sup> och OECD:s rapporter och riktlinjer m.m. använts. G. Arvidssons bok har i stor utsträckning använts i R. Arvidssons

---

<sup>7</sup> En del av avsnittet bygger på Widerheim-Paul m.fl., a. a., s. 27.

<sup>8</sup> Arvidsson, Göran., a. a.

avhandling<sup>10</sup>. Den benämnda avhandlingen tillsammans med Wimans bok har refererats av regeringsrätten i Shell målet vilken är prejudicerande och därmed har stor betydelse i praktiken. OECD:s publicerade källor är av stor betydelse både nationellt, särskilt då regeringsrätten i nämnda mål uttalat om att dessa kan användas som vägledning, och internationellt. Härigenom anser vi subjektiviteten i uppsatsen ha minskat.

### 2.3.1 Källkritiska kriterierna

Under arbetets gång med vår uppsats har vi insamlat en hel del material vilket medförde att det var nödvändigt att kunna bedöma vilka källor som var valida, reliabla och relevanta, dvs. huruvida källan var relevant för frågeställningen. Syftet med själva källkritiken är just att kunna bestämma detta. Källor kan granskas och klassificeras utifrån tre kritiska kriterier, nämligen samtidskrav, tendenskrav och beroendekritik.<sup>11</sup>

Samtidskravet avser frågan huruvida informationen är aktuell eller ej. Vad avser samtidskravet har arbetet präglats av att försöka ha så ”dagsfärska” källor som möjligt. Som redan nämnts är utgångspunkten för arbetet en ny utredning och det övriga material som använts i arbetet uppfyller samtidskravet oavsett åldern av dessa. Det skulle kunna sägas att kravet har i princip löst sig själv.

Tendenskritiken används för att exempelvis besvara en fråga om huruvida uppgiftslämnaren har några egna intressen i frågan m.m. Tendensen kan ta sig uttryck i valet av ord eller uttryck eller i valet av fakta. Att det förekommer tendens i en källa innebär i sig inte alltid att källan därigenom blir ointressant. Detta då man kan finna två källor med motsatt tendens vilka kan användas för att balansera varandra. I all litteratur och periodika finns det alltid en risk att författaren själv inte är helt objektiv. Det skall uppmärksammas att det inte är säkert att läsaren alla gånger uppfattar författarens skrivande vilket naturligtvis

---

<sup>9</sup> Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner* (1987).

<sup>10</sup> *Dolda vinstöverföringar* – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner.

kan leda till diverse misstolkningar. Det sagda medför att det är särskilt viktigt att kritiskt granska källorna utifrån vem som är författare, dennes syfte med framställningen m.m. Omfattningen av det studerade materialet och medvetenheten av denna tendensproblematik hos författarna torde ha gjort att uppsatsen ger en nyanserad bild av internprissättning.

Beroendekritiken innebär att man ställer sig frågan om källorna är oberoende från varandra. Som det redan nämnts har flera oberoende källor använts i arbetet vilket ger svar på frågan om källornas inbördes beroende till varandra i föreliggande arbete.

---

<sup>11</sup> Wiedersheim-Paul m.fl., *a. a.*, s. 82 f.

## 3. Internprissättning

---

---

*Nedan kommer vi att redogöra för olika syften som företag kan ha med sin internprissättning. Vilket syfte ett företag än har med sin internprissättning, så måste armlängdsprincipen beaktas. Kapitlet kommer därför att avslutas med en närmare presentation av armlängdsprincipen.*

---

---

### 3.1 Syfte

Internprissättningen har en stor betydelse i multinationella koncerner. Anledningen härför är att det förekommer en mängd affärstransaktioner av diverse slag mellan olika bolag i en koncern och dessa transaktioner måste prissättas precis så som det är fallet när affärshändelsen äger rum med externa motparter. Problemet ligger således i hur dessa interna prestationer skall värderas. För att möta denna problematik har system för internprissättning utvecklats av moderbolagen. Internprissättningssystem används enligt Arvidsson<sup>12</sup> främst för:

- Styrning, samordning och kontroll av företagsenheter
- Resursallokering inom företaget
- Incitament, kostnadsmedvetande
- Information
- Resultatredovisning

Syftet med användandet av internprissystem kan då hänföras till tre kategorier, dvs. styrning (framåtblickande), psykologiska (information, motivation) och redovisning/uppföljning (bakåtblickande, registrerande).<sup>13</sup> I multinationella koncerner tillkommer andra syften, t.ex. skatter, tullar, valutabestämmelser,

---

<sup>12</sup> Arvidsson, Göran, a. a., s. 8 och 26, se även Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar* (1990), s. 25 och Riksskatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, s. 190f.

konkurrensförhållanden, affärsseder i olika länder m.m. Dessa benämns ofta som internprissättningens miljöfaktorer. En annan viktig faktor är den multinationella koncernens organisationsform<sup>14</sup>. Det syfte som väger tyngst vid utformning av internprissättning är maximeringen av koncernens totala vinst och detta innebär att man i första hand använder internprissättning som ett företagsekonomiskt instrument och i andra hand för skatteplanering.<sup>15</sup> Skatter utgör dock en företagsekonomisk kostnad som bör vara så liten som möjligt för att uppnå en vinstmaximering. Skatterna är inte allt för sällan en stor kostnadspost hos företagen.

### **3.2 Armlängdsprincipen**

Armlängdsprincipen är en internationellt vedertagen princip vid internprissättning som används vid vinstfördelning mellan företag i intressegemenskap i olika länder. Den har till sitt yttersta syfte att säkerställa att rätt skatt betalas i rätt land samtidigt som den innebär ett skydd för företagen vad gäller dubbelbeskattning.

Hur skall då en multinationell koncerns inkomster fördelas mellan de jurisdiktioner, stater som den verkar inom? Utgångspunkten är att det finns två sätt att se det på. Antingen betraktas koncernen som en enda enhet och den totala inkomsten för koncernen fördelas med hjälp av bestämda kriterier (global formula apportionment). Det andra synsättet är att betrakta varje i koncernen ingående företag som ett enskilt subjekt, som skall beskattas för den del av inkomsten som är hänförlig till detsamma (separatmetoden).

---

<sup>13</sup> Arvidsson, Göran, a. a. s.26-27, se även Arvidsson, Richard, a. a., s. 26.

<sup>14</sup> Arvidsson, Richard, a.a., s. 26.

<sup>15</sup> Riksskatteverket, a. a., s. 190f.

Armlängdsprincipen finns återgiven i artikel 9 i OECD:s modellavtal:

#### ASSOCIATED ENTERPRISES

1. *Where*

*a) An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*

*b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the Contracting State,*

*and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.*

2. *Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that*

*State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.*

För att korrekt kunna bestämma ett koncernföretags inkomst måste dock prissättningen mellan koncernföretagen vara opåverkad av intressegemenskapen dem emellan. De skall i skattemässigt hänseende handla med varandra som om de befann sig på armlängds avstånd. Prissättningen skall därför bedömas efter vad företag på armlängd skulle ha överenskommit, därav armlängdsprincipen.<sup>16</sup>

### 3.3 Jämförbarhetsanalys

Som nämnts ovan skall den aktuella transaktionen mellan de närstående företagen jämföras med transaktioner mellan icke närstående företag. För att jämförelsen skall vara meningsfull skall de ekonomiskt betydelsefulla särdragen vara tillräckligt jämförbara. Skillnader som påverkar priset måste beaktas, och eventuella justeringar på grund därav göras, för att jämförelsen skall kunna ske på ett riktigt sätt.

Tjänster och varor har olika karaktär, vilket får betydelse vid en jämförbarhetsanalys. När det gäller varor bör transaktionerna avse varor av samma kvalitet och kvantitet. Motsvarande krav, när det gäller tjänster, är att de bör vara av likartat slag samt tillhandahållna i samma omfattning.

I samband med armlängdsprövningen är det viktigt att också en funktionsanalys genomförs. Utgångspunkten vid en sådan är att prissättningen normalt återspeglar värdet på de funktioner respektive företag bidrar med i transaktionen.<sup>17</sup> Meningen är att fastställa de viktigaste funktionerna som respektive part utför. Hänsyn tas också till de tillgångar som utnyttjas, och vilken part som står för vilka risker i transaktionen. Även en undersökning över ingångna avtal i samband med transaktionen skall analyseras.

Ytterligare faktorer som påverkar är marknadens geografiska läge och storlek, konkurrensen och tillgängligheten på marknaden av alternativa varor och

---

<sup>16</sup> Wiman, Bertil, *Skattenytt* (1997), s. 503.

<sup>17</sup> *ibid*, s. 504.



tjänster.<sup>18</sup> Dessa är omständigheter som har stor betydelse vid bedömningen av jämförbarheten av transaktionerna. Även vilken affärsstrategi ett företag tillämpar spelar in, och hänsyn därtill måste tas.

### **3.4 Armlängdsprincipen i svensk rätt**

Ett åsidosättande av armlängdsprincipen regleras i svensk rätt i 14 kap. 19 § 1 st. IL. Paragrafen uttrycker armlängdsprincipen i svensk rätt, samtidigt har den karaktären av en korrigeringsregel. Regeln gäller för enskilda näringsidkare såväl som för juridiska personer. Begreppet ekonomisk intressegemenskap, som måste föreligga för att korrigeringsregeln skall bli tillämplig, kan föreligga på ett direkt eller indirekt sätt antingen genom ägande eller genom kontroll. I bevishänseende behöver det allmänna endast göra det sannolikt att intressegemenskap föreligger. Är samtliga förutsättningar uppfyllda blir således korrigeringsregeln tillämplig, vilket får till följd att det företag som förlorar inkomst till följd av att marknadsmässiga villkor inte tillämpats upptaxeras med motsvarande belopp. Rekvisitet ekonomisk intressegemenskap definieras i 14 kap. 20 § IL. En fullständig återgivning av IL 14 kap. 19-20 § finns kapitel fem.

---

<sup>18</sup> OECD, *Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (1995), p. 1.30.

# 4 Metoder för internprissättning

---

---

Det en rad internprissättnings metoder. I detta kapitel skall redogöras för dessa metoder vilka används hos företagen vid prissättning på koncerninterna transaktioner. Vissa metoder är att föredra än andra beroende på vad det är för typ av företag och typ av transaktion varför den ena metoden kan vara fördelaktigare än den andra. Även detta kommer att tas upp här nedan.

---

---

## 4.1 Allmänt

Det finns olika metoder för att sätta priser på koncerninterna prestationer och dessa är marknadsbaserade prissättningsmetoder (marknadspris), återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden samt varje annan metod som anses eller befinns vara godtagbar.<sup>19</sup> De i litteraturen mest förekommande metoderna torde vara marknadsbaserade, kostnadsbaserade och förhandlingsbaserade internprissättningsmetoder.<sup>20</sup> De två första metoderna är de mest förekommande medan den sista har fått en ökad praktisk betydelse i takt med framväxten av företag vilka är organiserade i divisioner.<sup>21</sup>

Nedan skall vi redogöra för de här ovan nämnda metoderna med hjälp av den indelning som har gjorts av OECD, Wiman och Anthony – Govindarajan samt i viss mån från Arvidsson R och Warbrandt.

---

<sup>19</sup> OECD, *Internprissättning och multinationella företag* (1979), s. 37, Anthony, Robert & Govindarajan, Vijay, *Management centroll systems* (2001), s. 203 ff., se även Arvidsson, Richard, a. a., s. 26.

<sup>20</sup> Arvidsson, Richard, a. a., s. 26, Warbrandt, Sven, *Transferprissättning i svenska multinationella företag* (1986) s. 8 ff.

<sup>21</sup> *ibid.*.

## 4.2 Marknadsbaserade internprissättningsmetod

Det finns tre huvudtyper av marknadsbaserade priser och internpriserna baseras på följande:

- I) rådande marknadspris,
- II) uppskattat marknadspris och
- III) bedömt pris hos ett utomstående effektivt bolag.<sup>22 23</sup>

### 4.2.1 Marknadsprismetoden<sup>24</sup> (I)

Denna metod innebär att priset sätts lika med marknadspriset baserat på de rådande marknadspriserna. Vid fastställande av priset tas ledning från jämförbara transaktioner mellan oberoende köpare och säljare. Detta förutsätter att det finns en fungerade marknad, för de aktuella produkterna/tjänsterna, och därmed etablerade marknadspriser. Försäljnings- respektive anskaffningskostnader vid intern och extern handel förutsätts dessutom vara lika. Anledningen eller syftet med att företagen använder sig av marknadsprismetoden är att ställa självständiga och lönsamhetsansvariga parter inom ett decentraliserat företag inför den verkliga marknadens pristryck.<sup>25</sup> Det sagda skall motivera lönsamhetstänkande, rationalisering och kostnadsreduktioner. Metoden innebär således att företagen får agera självständigt under konkurrens vilket gynnar samhället i stort, inte minst då mindre företag får bättre möjligheter till inträde på marknaden och kunderna därmed får mer valuta för sina pengar tack vare eventuella lägre priser och även

---

<sup>22</sup> Arvidsson, Richard, a. a., s. 29.

<sup>23</sup> Denna metod är vad Anthony & Govindarajan, s. 202, kallar för the fundamental principle vilket innebär att internprissättningen borde vara likartad det pris som övriga kunder skulle ha fått betala eller det pris som man själv skulle ha fått betala om köpet hade skett från utomstående. Denna princip har genomsyrat även det skatterättsliga tänkandet på så viss att den ligger till grund när s.k. genomsyn äger rum. Då brukar man tala om att prissättningen skall sättas så som om transaktionen skedde företag emellan vilka saknar intressegemenskap är oberoende från varandra

<sup>24</sup> Avsnittet om fördelar och nackdelar bygger på OECD: s Rapport, Rapport av OECD: s kommitté för skattefrågor 1979, s. 38 ff., Arvidsson, Richard, a.a., s. 29 f. och Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner* (1987), s. 303-309 och se även Warbrandt, Sven, a. a., s. 11.

fler valmöjligheter av både produkter och tjänster. Vidare förlorar inte något bolag på att handla inom koncernen. Det råder skillnad mellan marknadspriser för olika produkter beroende på om dessa är exempelvis halvfabrikat, färdiga produkter eller slutprodukter.<sup>26</sup> Vid färdiga produkter är återförsäljningsprismetoden att föredra då det är lättare att bestämma ett marknadspris på t.ex. massproducerade varor än på komplicerade slutprodukter vars produktion kan omfatta ett helt system. Ytterligare svårigheter gör sig gällande då företaget har arbetat upp en viss kvalitetsprofil på sina produkter vilket är fallet vid patent och design.

Vid internprissättning med förevarande metod måste hänsyn tas till vissa faktorer så som att föremålet för den koncerninterna transaktionen (produkt/tjänst) omsätts på marknader som är jämförbara, att eventuella skillnader i kvantitet respektive kvalitet har beaktats m.m. Inte allt för sällan kan det vara omöjligt att hitta jämförbara priser på halvfabrikat eller komponenter. Ju mer specialiserade varorna är desto mindre sannolikt är det att handel med dem förekommer på den öppna marknaden. Även då liknande varor finns att hitta på marknaden, kan diskrepanser i priset förekomma pga. geografiska faktorer. Utbud och efterfrågan på samma eller liknande produkt kan variera avsevärt från ett land till ett annat pga. mikro- och makroekonomiska faktorer, dvs. ekonomiska och sociala strukturer, geografiska förhållanden, konsumtionsmönster m.m. i olika delar av världen. Det skall även påpekas att marknadspriserna kan variera även inom ett och samma land och inte bara från ett land till ett annat. Vidare är det nödvändigt att den transaktion som skall jämföras kommer från samma marknadsled och tidsperiod, då priser exempelvis mellan ett partihandelsled och detaljhandelsled inte är jämförbara. Andra relevanta faktorer som bör beaktas, främst juridiska sådana, är olika kontraktsvillkor, t.ex. längden på avtalstiden, olika rabattsystem och serviceåtaganden, diverse typer av rättigheter såsom immateriella rättigheter, royaltys m.m. En prissättning är inte förenlig med armslängdsprincipen om det finns ett godtagbart marknadspris och koncernen använder sig av kostnadsbaserad metod.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Warbrandt, Sven, a. a., s. 11.

<sup>26</sup> *ibid.*

<sup>27</sup> Riksskatteverket, a. a., s. 202ff.

## **4.2.2 Fördelar med marknadsprismetoden**

De fördelar som kan uppnås med metoden, sett ur företagets synvinkel, är dess objektivitet och lättförståelighet och tillämpbarhet. Metoden stämmer väl överens med ett decentraliserat lönsamhetsansvar och den gör det möjligt att mäta företagets prestationer, den avslöjar ineffektivitet och därmed skapas det kostnadsbesparningar då medvetenhet om problemet uppnås hos de medverkande. Det är även lättare att skapa motivation och likaså att göra en bättre planering. Ur rättssäkerhetsaspekt skapas det förutsebarhet vilket är positivt inte blott för rättsapparaten och de inblandade myndigheterna utan även för företagen då dessa kan förutse och planera sin verksamhet på bästa möjliga effektiva sätt.

## **4.2.3 Nackdelar med marknadsprismetoden**

Metoden består inte enbart av positiva egenskaper utan den är givetvis behäftad även med mindre goda, för att säga negativa, sådana. Ett problem är att internpriset kan bli missvisande vid överkapacitet hos ett säljande företag och att det köpande företaget kan frestas till en för koncernen olönsam egentillverkning. Det kan vara kostsamt att följa marknadspriserna, särskilt om koncernen har ett stort sortiment av varuprodukter eller tjänster, och tillfälliga prisdumpningar kan leda till snedvridna priser. Inom koncernen internt kan metoden skapa missnöje om hur integrationsvinsterna skall fördelas vilket kan medföra problem vid vinst eliminering i bokslut. Avslutningsvis kan prognosproblem uppkomma avseende priset vid långsiktiga avtal.

## **4.3. Uppskattat marknadsprismetoden<sup>28</sup> (II)**

Denna metod är eller blir intressant när någon identisk produkt inte finns på marknaden, då kan en prishärledning göras från liknande produkter.

Tillvägagångssättet innebär att ett antagande görs så som om konkurrens rådde, dvs. koncernföretagen tillåts agera som under en verklig konkurrens, trots avsaknaden av en extern marknad.

#### **4.3.1 Fördelar med uppskattat marknadsprismetoden**

Metoden ger, sett ur företagets synvinkel, ett relevant underlag för planering. Detta torde vara av större vikt särskilt vid långsiktiga planeringar. Övriga fördelar som kan uppnås är att metoden medför till en rättvis och objektiv värdering av koncernföretagen, att den skapar motivation, att parterna stimuleras till internhandel m.m. Ur fiskal aspekt ger metoden en vägledning vid bedömning av olika transaktioner inom koncernen, i vilka oegentligheter misstänks föreligga avseende prissättning och metoden skapar förutsebarheten i rättsbedömningen.

#### **4.3.2 Nackdelar med uppskattat marknadsprismetoden**

Det kan vara mycket svårt att uppskatta ett marknadspris för varor och tjänster vilka saknar en riktig motsvarighet på marknaden. Vidare är det svårt att veta hur hänsyn till integrationsfördelarna skall tas och hur exempelvis ändring av inköpskälla skall bedömas och bestämmas. Dessutom föreligger det en icke oväsentlig risk för att oenighet om hur priset skall bestämmas kan förekomma och likaså att parterna kan försöka sko sig på varandras kostnad.

### **4.4 Metoden baserad på bedömt pris hos ett utomstående effektivt bolag<sup>29</sup>**

Den tredje marknadsprissättningsmetoden är baserad på ett bedömt pris hos en effektiv extern producent. Denna metod innebär att om det skulle visa sig omöjligt

---

<sup>28</sup> Detta avsnitt bygger huvudsakligen på Arvidsson, Richard, a. a., s. 30.

<sup>29</sup> Ibid.

att uppskatta ett marknadspris med hjälp av liknande produkter (se ovan), kan man konstruera ett interntpris. Även denna metod precis som fallet i föregående sådan gör det möjligt för företagen att agera så som om dessa verkade under konkurrens, trots att externa alternativ saknas. Vad gäller fördelar och nackdelar hänvisas läsaren till föregående avsnitt då fördelarna respektive nackdelarna är desamma även i det här fallet.

## 4.5 Återförsäljningsmetoden<sup>30</sup>

Återförsäljningsmetoden är en indirekt metod som används för att fastställa ett marknadspris och innebär att man i sitt antagande utgår från ett slutligt försäljningspris till en oberoende part, dvs. part med vilken det ej råder intressegemenskap. Från återförsäljningspriset görs avdrag för kostnader och ett marknadsmässigt vinstpålägg varvid det kvarvarande priset anses som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen inom koncernen. Denna metod är tillämplig vad gäller färdiga produkter/slutprodukter/tjänster för vidare försäljning varför den förmodligen är mest användbar vid tillämpning på marknadsföringsåtgärder. Metoden torde vara mindre lämplig eller användbar om förädling har skett hos återförsäljaren vilken t.ex. har gett varan ett väsentligt ökat värde. Skulle det vara så att produktens värde har påverkats av ett varumärke eller annan immateriell tillgång hos återförsäljaren, kan värdet vara så förändrat att metoden blir svår användbar. Att märka är att återförsäljningspriset är mest användbart om det ligger nära försäljningen tidsmässigt, då andra faktorer som t.ex. växelkurser annars måste beaktas.

Som ovan nämnt kräver marknadsprismetoden jämförbara priser och återförsäljningsprismetoden å sin sida kräver jämförbara handelsmarginaler. Vanligen förväntas vinsten stå i relation till värdet av de prestationer som utförts och de risker som tagits av återförsäljaren. Vinsten kan givetvis variera beroende på huruvida återförsäljaren äger ensamrätt till vidare försäljning av varorna eller

ej. Uppskattning av vinsten kan ske med ledning av den vinst återförsäljaren kan göra på varor eller tjänster som köpts och sålts vid transaktion med icke närstående företag. Om det sagda inte är möjligt, kan ledning fås utav helt fristående företags vinst. Detta skall dock göras med viss försiktighet. Syftet med återförsäljningsmetoden för bolaget är att lägga marknadspress på de levererande bolagen i koncernen.<sup>31</sup>

#### **4.5.1 Fördelar- respektive nackdelar med återförsäljningsmetoden**

De fördelar som kan uppnås, sett ur företagets synvinkel, utöver de under marknadsprismetoden benämnda är att de levererande företag kan fås möjlighet att påverka marknadspriserna.

Nackdelarna är svårigheten att beräkna eller uppskatta en korrekt handelsmarginal och att snabba prisförändringar fortplantas direkt till de levererande företagen. En aspekt är att metoden ger prognosproblem vid långsiktiga avtal.

### **4.6 Kostnadsbaserade internprissättningsmetoder**

Enligt Arvidsson<sup>32</sup> indelas kostnadsbaserade internpriser i två huvudtyper:

- I) internpriser baserade på särkostnad, rörlig kostnad, gränskostnad och
- II) internpriser baserade på självkostnad och tillverkningskostnad.

---

<sup>30</sup> Avsnittet bygger på OECD: s Rapport, OECD: s kommitté för skattefrågor (1979), s. 42-45, Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner* (1987), s. 309-318 och Riksskatteverket, a. a., s. 216ff.

<sup>31</sup> Warbrandt, Sven, a. a., s. 12.

<sup>32</sup> Arvidsson, Richard, a. a. s. 32.



#### **4.6.1 Särkostnadsmetoden och dess fördelar- respektive nackdelar<sup>33</sup>**

Denna metod syftar till att styra användandet av existerande produktionskapacitet för att optimera totalomsättningen.

Fördelarna, sett ur företagets synvinkel, är att metoden ger ett relevant underlag för planering när kapacitetsutnyttjandet är lågt. Dessutom ger metoden ett gott underlag för kortsiktsavgöranden om prissättning och produktpolitik och några behov av fördelning av fasta- respektive samkostnader finns ej. Slutligen kan det köpande företaget se direkt när det är bättre för koncernen som helhet att handla externt.

Nackdelar med denna metod är svårigheten att beräkna särkostnaderna med risk för resursslöseri som följd, att den inte ger tillräckligt med underlag för att planering av kapacitetsförändringar skall kunna göras och att den inte kan utgöra något relevant underlag för planering om internprestationerna är få. Höga priser i ett led kan döljas av låga i ett tidigare och sista ledet får då ett stort handlingsutrymme på de tidigares bekostnad och detta kan leda till att för låga priser tas ut i den externa försäljningen.

#### **4.6.2 Självkostnadsmetoden och dess fördelar- respektive nackdelar<sup>34</sup>**

Självkostnadsmetoden bygger på att det producerande företaget får betalt för sina kostnader, dock utan att någon vinst görs på de interna transaktionerna. Utgångspunkten är säljarens kostnad för anskaffning råvaror eller halvfabrikat och produktionskostnaden för den färdiga produkten. Tillägg tillkommer på varje produktionsleds olika kostnader.

---

<sup>33</sup> Avsnittet bygger på Arvidsson, Richard, a.a., s. 27 och Warbrandt, Sven, a. a., s. 10.

<sup>34</sup> Avsnittet bygger på Arvidsson, Richard, a. a., s. 28 och Warbrandt, Sven, a. a., s. 9.

Denna metod är enkel att använda och den underlättar och förenklar redovisningssystemet. Självkostnadsberäkningar görs i princip alltid hos företagen vilket innebär att det inte tillkommer några extra kostnader varför metoden kan anses vara billig. Metoden ger internprissättningen ett objektiva värde samtidigt som den skapar ett kostnadsmedvetande hos både det säljande och det köpande företaget.

Metoden visar dock ej de enskilda företagens bidrag till det totala resultatet. Den ger inte heller någon riktig uppfattning om relevant kostnad vid beslut om volymförändring, vidareförädling och externa inköp och försäljningar. Detta gör att beslutet kan styras fel. Hos det säljande bolaget saknas det incitament till rationellt tänkande om kostnaderna täcks automatiskt. Problem och missnöje kan uppstå enheterna emellan om t.ex. säljaren har resultatansvar, kan det lätt skapas missnöje med de interna leveranserna då säljaren inte får erhålla vinst på de levererade produkterna.

### **4.6.3 Kostnadsplusmetoden och dess fördelar- respektiver nackdelar<sup>35</sup>**

Denna metod syftar till att låta det säljande företaget göra vinst vilket skapar, i alla fall, ökad vinstmedvetandet. Tillvägagångssättet är detsamma som ovan bortsett ifrån att man vid användning av denna metod tillägger en markandsmässig vinstmarginal. Vid beräkning av vinstmarginalen tas vägledning från statistik eller andra uppgifter från oberoende företag. Svårighet att bestämma ett korrekt vinstpålägg föreligger dock, inte minst då det kan vara svårt att fastställa ett relevant kostnadstillägg eftersom det än saknas metoder för harmoniserade kostnadsredovisning och denna skiljer sig mellan olika länder. Både de direkta och indirekta kostnaderna måste beaktas varför det ibland kan

---

<sup>35</sup> Avsnittet bygger på OECD: s Rapport, OECD: s kommitté för skattefrågor 1979, s. 45-47, Arvidsson, Richard, a. a., s. 28 och Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner* (1987) s. 318-322 samt i viss mån Warbrandt, Sven, a. a., s. 9.

vara påkallat att utgå från genomsnittsbereäkningar då det är ganska normalt förekommande att både kostnader och verksamhetsvolymerna fluktuerar<sup>36</sup>.

Förevarande metod anses av OECD användbar främst i speciella situationer då den kan underlätta uppskattningen av ett armlängdspris vid försäljning av halvfabrikat mellan närstående företag. Metoden är tillämpbar även när olika företag inom en och samma koncern träffar överenskommelse om gemensamt resursnyttjande och när ett dotterbolag har sin huvudsakliga funktion som underleverantör.

De fördelar som uppnås, sett ur företagets synvinkel är följande. Prissättningen ger en nödvändig avkastning på kapitalet hos det säljande företaget och den uppmuntrar koncerninterna leveranser eftersom det säljande företaget inte behöver avstå från vinsten. En jämförelse kan göras mellan vad externa konkurrerande leverantörer tar för pris och vad egna interna leverantörer tar. Den är enkel att använda och accepteras oftast inom koncernen.

Det automatiska vinstpåslaget skapar dålig motivation till rationaliseringar och en felaktig bild kan fås av kostnaderna. En för koncernen lönsam produkt kan framstå som olönsam pga. de olika vinstpåslagen vilket i sig kan leda till felaktiga beslut pga. det dåliga underlaget. Metoden är ganska rigid i det avseende att den är kostnadsinfluerad vilket kan leda till att marknadens svängningar beaktas och fångas dåligt. Metoden förutsätter att vinst uppkommer vilket inte alltid behöver vara fallet i verkligheten. Slutligen kan vissa kostnader dessutom vara mindre normala, t.ex. föranledd av dålig företagsledning.

#### **4.6.4 Standardkostnadsmetoden och dess fördelar- respektive nackdelar<sup>37</sup>**

---

<sup>36</sup> Riksskatteverket, a. a., s. 216f.

<sup>37</sup> Avsnittet bygger på Arvidsson, Richard, a. a., s. 28 och Warbrandt, Sven, a. a., s. 10.

Användandet av standardkostnader brukar motiveras med att alltför snabbt fluktuerande priser undviks och att det motiverar både säljare och köpare att pressa sina aktuella kostnader.

Metoden underlättar planering för köpare samtidigt som den avslöjar ineffektivitet hos säljare. Vidare ger den säljaren incitament att sänka sina kostnader och förenkla resultatanalys, rapportering och redovisning samtidigt som den är enkel att förstå.

Nackdelen med metoden är följande. Den kan tyvärr ge upphov till konflikter angående kvalitet och produktutformning. Risken för att avvikelser från standarden inte uppmärksammas är inte obefintlig vilket kan medföra att felaktig bild förmedlas av de verkliga kostnaderna. Prisförändringar kan leda till att effektivitetsbrister ej uppmärksammas.

## **4.7 Övrig metod (fjärde metoden)<sup>38</sup>**

För det fall marknadsprismetoden inte är användbar, kan en kombination av återförsäljnings- och kostnadsplusmetoderna eller övriga lämpliga sätt att beräkna ett armlängdspris tillämpas. Den fjärde metoden innebär att samtliga lämpliga metoder att beräkna ett armlängdspris är tillåtna förutsatt att dessa leder till ett godtagbart resultat då marknadsprismetoden inte kan användas. Här gäller det alltså att hitta en godtagbar metod som är praktiskt brukbar. Det är naturligtvis ingenting som hindrar att den fjärde metoden används i kombination med marknadsprismetoden. Metod av detta slag är mera inriktad på företagets resultat än på priset för de enskilda transaktioner då markandsuppgifter saknas. Företaget måste då visa på att metoden stämmer överens med armlängdsprincipen.

Ett bra sätt att få underlag kan vara att jämföra ett företags totala verksamhet med ett annat liknande företag för att på så vis få ledning vid bedömning av internprissättning. Sådana jämförelser skall dock göras med ett gott mått av

försiktighet. En annan metod som kan användas är den s. k. skälig vinstfördelning, vilken innebär att försök görs för att fördela vinsten för den specifika transaktionen mellan de närstående bolagen genom att fördelningen sker proportionellt i förhållande till det eller de bidrag som vart och ett av bolagen gett för den slutliga vinsten.

## **4.8 Förhandlingsbaserade internprissättningsmetoder<sup>39</sup>**

Denna metod finns ej upptagen i OECD:s rapport från 1979 men vi tar ändå upp den då den förekommer i litteraturen i stor utsträckning och torde troligtvis användas i företagen i relativt stor omfattning. Grundtanken med denna metod är att bolagen inom koncernen skall förhandla om priser för att därmed försöka efterlikna en marknadssituation som om företagen vore fristående från varandra. Syftet är bolagen då skall agera på ett för hela koncernen positivt sätt. Det som avgör förhandlingsutrymmet är koncernens organisation, dvs. hur företagen är organiserade. Om organisationen är mycket decentraliserad och en ofullständig konkurrens råder, kan fria förhandlingar tillåtas mer, under förutsättning att parterna kan köpa och sälja även externt. Metoden är användbar även om internprissättningar sällan förekommer. Koncernledningen kan utfärda allmänna anvisningar till divisionerna angående inom vilka gränser förhandlingar kan ske, t.ex. minimikrav på lönsamhet och dyl.

Förhandlingsbaserade priser kan i viss mån motsvara ett armlängdspris, men för att den skall vara effektiv förutsätts att företaget får som nämnts utnyttja externa alternativ.

Fördelar som kan uppnås, sett från företagets synvinkel är följande. Köparen får möjlighet att påverka priset varvid båda företagen drar nytta av integrationsfördelarna. Godtycke kan undvikas vilket i sig skapar samförstånd

---

<sup>38</sup> Avsnittet bygger på OECD:s Rapport, OECD: s kommitté för skattefrågor (1979), s. 47-49, Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner* (1987), s. 323 ff. och Riksskatteverket, a. a., s. 216f.

<sup>39</sup> Avsnittet bygger på Arvidsson, Richard, a. a., s. 30-32.

förhandlingsparterna emellan. Säljaren får dessutom incitament att minska sina kostnader.

Baksidan med denna metod är som följer. Risk föreligger att missämja istället för samförstånd skapas. Metoden är mycket arbets- och tidskrävande. Ytterligare risk är att bedömningsgrunden kan komma att baseras på vederbörande förhandlingskicklighet vid resultatutvärdering istället för förmågan att kontrollera den ekonomiska verksamheten. Snedvridningar kan göra sig gällande om parterna har mycket olika förhandlingsstyrka vilket kan kräva ingripande från koncernledningen. Metoden accepteras ofta inte som förenlig med armlängdsprincipen av myndigheter vilket kan göra det riskabelt att använda sig av den. Eftersom ett kostsamt processförfarande kan aktualiseras och därmed råder det oförutsebarhet.

# 5 Rättspraxis

---

---

*I detta kapitel skall inledningsvis en redogörelse för korrigeringsregeln göras för att därefter återge ett rättsfall som är av en signifikant praktisk betydelse, Shell-målet. Fallet skall ge belysning om OECD rapporternas betydelse och korrigeringsregelns tillämpning i målet. Avslutningsvis dras en slutsats av domstolens bedömning och dess domslut.*

---

---

## 5.1 Korrigeringsregeln

Bestämmelserna om korrigeringsregeln eller oriktig prissättning som de benämns i lagtexten återfinns i 14:19-20 IL och lyder enligt följande:

*Oriktig prissättning m.m.*

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

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

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

3. *det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Lag (2003:224).*

*20 § Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om*

- *en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller*
- 
- *samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.*

Korrigeringsregeln infördes i Sverige genom SFS 1928:370 redan i 1918 års kommunalskattelag. Bestämmelsen har sedan dess ändrats vid två tillfällen, 1965 genom SFS 1965:573 och 1983 genom SFS 1983:123. Anledningen till den första lagändringen var att bestämmelsens utformning skulle harmonisera bättre med motsvarande bestämmelser i svenska dubbelbeskattningsavtal medan den senare ändringen var ämnad att sänka beviskravet för det allmänna avseende rekvisitet ekonomisk intressegemenskap.<sup>40</sup> Svårigheten i bevishänseende skall vi visa på i vår redogörelse av rättsfall längre fram.

Syftet med korrigeringsregeln är säkerställande av det svenska beskattningsunderlaget och inte förhindrande av inkomstöverföringar till utlandet.<sup>41</sup> Förhindrande av inkomstöverföringar skulle troligtvis strida mot EG-rätten, dvs. de fria etableringsfriheterna och fria kapital och varurörelsefriheterna. Korrigeringsregeln är tillämplig på oriktiga prissättningar inom multinationella koncerner och liknande grupper av inbördes närstående företag varigenom obeskattade vinster överförs från ett svenskt företag till ett utländskt företag vilket inte är skatteskyldigt för den överförda inkomsten här i Sverige.<sup>42</sup> En tillämpning

---

<sup>40</sup> Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom skatterätten* (1998), s. 111.

<sup>41</sup> Aldén, a. a., s. 110 f., Pelin, Lars, *Internationell skatterätt* (2000), s. 71 och SOU 1926:18 s. 68.

<sup>42</sup> Pelin, Lars a. a., s. 71 och Aldén, Stefan, a. a., s. 110.



av korrigeringsregeln i 14:19 IL förutsätter bl.a. ett avtalsförhållande mellan den svenske och utländske näringsidkaren.<sup>43</sup>

Korrigeringsregeln tar sikte på inkomstöverföringar till utlandet genom oriktig prissättning och denna regel ger de svenska myndigheterna möjlighet att beskatta sådana inkomster som obehörigt, genom internprissättning, överförts från en svensk näringsidkare till utländskt företag.<sup>44</sup> Grundtanken är att de inkomster som har uppkommit i Sverige skall beskattas här i riket. Detta är en slags tillämpning av källstatsprincipen. Vad som uppnås genom justeringen, dvs. korrigeringen är att den skatteskyldiges inkomster beräknas upp till det belopp som inkomsten (intäkten) skulle ha gått upp till om den felaktiga prissättningen inte hade ägt rum. Enligt kommentaren<sup>45</sup> var den viktigaste ändringen sedan 1965 en allmän skärpning av bestämmelserna. Förutsättningen för bestämmelsernas tillämplighet var tidigare att inkomsten till följd av de vidtagna prisreglerande åtgärderna uppenbarligen blev avsevärt lägre än den skulle ha blivit dem förutan.<sup>46</sup> Efter den ovan benämnda ändringen krävs det endast att inkomsten blivit lägre. I och med denna ändring har bestämmelserna i stort sett utformats enligt armlängdsprincipen vilket innebär någon slags harmonisering eller kodifiering av den ”internationellt accepterade” principen. Det skall dock understrykas att man i förarbetena, vid tillkomsten av 1965 års lagstiftning, uttalat att bedömningen av prissättningen borde ske med särskild försiktighet vid affärer mellan svenskt moder- och utländskt dotterbolag.

Frågan är hur armlängdsregeln förhåller sig till de allmänna principerna för inkomstberäkningen. Detta förhållande är inte reglerat i lagstiftningen men enligt Andersson m.fl.<sup>47</sup> torde armlängdsregeln uppfattas som en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler för beräkningen av resultatet. Varken förarbete eller praxis ger dock svar på frågan. Regeringsrätten har i två fall, RÅ 1948 not. 776 och RÅ 1980 not. 114, tillämpat armlängdsregeln utan närmare motivering.

---

<sup>43</sup> Pelin, a. a., s. 53.

<sup>44</sup> *ibid* s. 69.

<sup>45</sup> Andersson, Mari, m.fl., *Inkomstskattelagen – en kommentar* (2002), s. 360 f.

<sup>46</sup> *ibid*.

<sup>47</sup> *ibid* s. 362.

## 5.2 RÅ 1991 ref 107 - Shell-målet

Shell-målen är benämning på ett antal eftertaxerings- och taxeringsmål som avsett Aktiebolaget Svenska Shells (nedan benämnt Shell) inkomstförhållanden och som handlagts vid förvaltningsdomstolar sedan 1983 och slutligen avgjorts genom regeringsrättens dom den 22 oktober 1991. Detta mål väckte stor uppmärksamhet då det pågick, inte minst då den är den mest omfattande processen rörande korrigeringsregelns tillämpning genom tiderna. Fallet är också det första målet i modern tid som behandlar rena prissättningsfrågor.<sup>48</sup>

Fallet är utan tvekan den mest omfattande processen i modern tid rörande korrigeringsregelns tillämplighet.<sup>49</sup> Till grund för processen låg ett betydande revisionsarbete. Det sammanlagda avdragsbeloppet vilket var föremål för processen i mellankommunala skatterätten uppgick till mer än 198 miljoner kr, fördelat på råolja med cirka 47 miljoner och på frakt med mer än 151 miljoner kr. beloppet reducerades dock i kammarrätten och vid regeringsrätten från 198 miljoner kr till 110 miljoner kr, fördelat på råolja med cirka 37 miljoner och frakt med cirka 73 miljoner kr. målet är mycket komplicerat i tekniskt hänseende och det berör i huvudsak frågor som är specifika för de internationella oljebolagens råoljehantering, speciellt avseende det fraktmönster som Shells systerbolag Shell International Petroleum Company (SPIC) haft. I vårt arbete kommer vi dock inte att ta upp de i tekniskt hänseende komplicerade frågor då dessa är av mindre intresse materiellt. Vi kommer således att ägna större uppmärksamhet åt de uttalanden som regeringsrätten har gjort vilka är av principiell karaktär och torde ha fått stor betydelse. Innan dess skall vi dock återge bakgrunden om Shell-koncernen och avseende den delen som regeringsrätten har tagit upp rörande/allmänt om markanden. Anledningen härför är att markandssituationen har en stor betydelse vid bedömningen om huruvida den interna prissättningen har varit ”marknadsmässig” eller ej m m. Som det redan redogjorts, krävs det att man

---

<sup>48</sup> Arvidsson, Richard, a. a., s. 255.

<sup>49</sup> Arvidsson, Richard, *svensk skattetidning* (1991), s. 529, se även Dolda vinstöverföringar s. 255.

tittar på bl.a. på hur markanden ser ut och vilka faktorer som skall vägas in innan prissättningen görs likaså bedömningen om prisets ”riktighet”.

### **5.2.1 Huvudfråga och bakgrund till fallet**

Huvudfrågan i samtliga målen var om 43 § 1 mom kommunalskattelagn (1938:370, KL) i momentets lydelse enligt SFS 1965:573, numera motsvarande 14:19-20 IL, skulle föranleda korrigerig av Shells inkomst under åren 1976-1981 på grund av för höga avdrag för kostnader för inköp av råolja och transport av råoljan till Göteborg.

Regeringsrätten anförde som bakgrund till fallet följande. Inom världsmarknaden för olja har sju internationella koncerner intagit en dominerande ställning. Shell-koncernen och ytterligare en företagsgrupp är europeiska medan övriga är amerikanska. Dessa har regelmässigt bedrivit verksamhet inom alla delar av oljehantering, från upptagande av råolja till försäljning av olika petroleumprodukter till de slutliga konsumenterna.

Verksamheten inom de stora oljeföretagen har sålunda varit vertikalt integrerad. Företagen har förutom koncessioner för råolja haft även lagringsanordningar, pipelines, tankfartyg och raffinaderier. I många fall har företagen också haft anordningar för distribution av oljeprodukter till de slutliga konsumenterna.

Under 1970-talet ökade producentländernas inflytande på utvinnig av råolja och på råoljepriserna. Oljekrisen 1973-1974 påverkade priserna och förändrade konkurrensförhållandena till beträffande producentländerna och de stora oljekoncernerna. Skatter och avgifter som koncernerna betalade till producentländerna för råolja höjdes kraftigt och koncernernas koncessioner inskränktes betydligt. OPEC-organisationen bildades och flertalet av länderna däri nationaliserade oljetillgångarna. Under Irankrisen 1978-1979 minskades oljeproduktionen påtagligt i området vid Persiska viken och oljekoncernerna tvingades inskränka sin försäljning. Oljeproduktionen ökade emellertid i andra delar av världen och blev totalt sett relativt oförändrad.

Transporten för olja och kostnaderna härför är väsentliga faktorer inom oljeförsörjningen. Av publikationer utgivna av dåvarande statens pris- och kartellnämnd framgår följande uppgifter. År 1970 fanns omkring 3 200 stora tankfartyg om sammanlagt cirka 150 miljoner dwt. År 1978 var antalet fartyg cirka 3 800 om sammanlagt omkring 383 miljoner dwt. Därefter minskades tankeflottan avsevärt. År 1986 var antalet fartyg cirka 2 600 om sammanlagt 230 miljoner dwt. Praktiskt taget hela den i målet aktuella perioden kännetecknades av ett betydande överskott på frakt kapacitet med låga fraktpriser som följd. Av tonnaget ägdes omkring 1/3 av de stora oljebolagen och cirka 2/3 av fristående rederier och av statliga företag. En betydande del av fartyg som ägdes av fristående rederier var dock långtidsförhyrda av stora oljekoncernerna.

### **5.2.2 Om Shell-koncernen**

Om koncernen upptog regeringsrättsdomen följande. I Shell-koncernen fanns två ägarbolag, N V Koninklijke Nederlandsche Petroleum Maatschappij OC The "Shell" Transport and Trading Company Ltd i Storbritannien. Dessa ägde genom holdingbolaget The Shell Petroleum Company Ltd 60 % respektive 40 % av koncernen. I denna har ingått ett stort antal s k operating companies i olika länder samt några s k service companies.

Svenska Shell var det "operating company" som är verksamt i Sverige. Bolaget drev handel med petroleumprodukter över hela landet och raffinering av råolja till färdiga produkter skedde i Göteborg genom det helägda Shell Raffinaderi Aktiebolag. Lagring och distribution utfördes genom det hälften ägda bolaget Pol Transport Aktiebolag.

Bland de olika "service companies" kan nämnas Shell International Petroleum Company Ltd (SPIC) i Storbritannien inom vilket en särskild division, Shell International Trading Company (SITCO), har varit Shellkoncernens internationella tradigföretag (inköps- och försäljningsföretag).

Shell-koncernens sammanlagda omsättning exklusive skatter och avgifter uppgick enligt av vad som framgår av handlingarna år 1981 till omkring 400 miljarder kr.

Nettoinkomsten var cirka 18 miljarder kr. Svenska Shells andel av koncernens omsättning uppgick till 1-2 procent.

### 5.2.3 Yrkanden och domskäl

Taxeringsintendenten yrkade att Svenska Shell skulle eftertaxeras för åren 1977-1981 för vad bolaget enligt intendenten erlagt till SPIC utöver armlängdspriser. Taxeringsintendenten yrkade på motsvarande sätt att Svenska Shells inkomsttaxeringar 1982 skulle höjas. Vidare yrkade han att skattetillägg skulle påföras. Mellankommunala skatterätten biföll ej taxeringsintendentens talan

I KRS förde RSV det allmännas talan och inskränkte skatteanspråket till omkring 110 miljoner kr jämte skattetillägg. KRS biföll delvis RSV:s talan. Svenska Shell yrkade i regeringsrätten att mellankommunala skatterättens domar skulle fastställas medan RSV i ett anslutningsbesvär yrkade fullt bifall till verkets i KRS förda talan.

Regeringsrätten diskuterade i inledningen av domskälen att vid inkomsttaxeringen i Sverige föreligger en principiell rätt till avdrag för sådana kostnader som är att hänföra till intäkternas förvärvande. I inkomstslaget rörelse<sup>50</sup> betecknas kostnader av denna typ som driftkostnader och andra slags av kostnader är avdragsgilla endast om särskilda regler medger. Detta innebär bl.a. att ett svenskt företag som ingår i en internationell koncern kan ha rätt att som driftkostnad dra av en på företaget belöpande del av koncernens kostnader för koncerngemensamma anordningar, funktioner eller tjänster. Avdrag medges då endast till den del som kostnaden i fråga kan betraktas som driftkostnad för det svenska företaget. Detta innebär att det måste vara klarlagt att den koncerngemensamma nyttighet som kostnaderna avser verkligen också kommit företaget till godo i motsvarande mån.

---

<sup>50</sup> Inkomst av rörelse heter numera inkomst av näringsverksamhet. I och med den stora skattereformen 1990 slopades de sex olika inkomstkällorna och gjordes om till dagens s tre olika inkomstkällor varav inkomst av näringsverksamhet är en.

## 5.2.4 Om tillämpningen av 43<sup>51</sup> § i mom KL

Rekvisitet som i första hand var av intresse i målet är kravet på prisavvikelse, dvs. att varor sålts till lägre eller köpts till högre pris än de i ”allmänhet gällande” eller att avvikelsen i övrigt skett från ”vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare”. Det senare ledet anger den grundläggande principen för bedömningen, kallad armlängdsprincipen. En huvudråga i målet var således hur armlängdspriset skulle bestämmas. Varken lagtexten eller förarbetena till den ger några direkta vägledande uttalanden. Vidare gav inte heller dittillsvarande praxis någon närmare vägledning i prissättningsfrågor.

Domstolen diskuterade om ordalydelsen i bestämmelserna möjligen kunde uppfattas så att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avvikit från marknadspriset. Det konstaterades dock att en generell tillämpning av en så snäv begränsning av prisjämförelsen inte har något stöd i förarbetena och varför den inte heller kan anses påkallat av lagstiftningens syfte. Lagstiftningens syfte är att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet. Därför menade man att det när det svenska och utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period vilken är föremål för bedömning.

---

<sup>51</sup> För de taxerigsår som var aktuella i målet gällde följande lydelse av bestämmelsen. Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans företag eller kan öva inflyttande på dess ledning eller i vars företag han är ekonomiskt intresserad eller på vars företags ledning han kan öva inflyttande, försålt varor till lägre pris än av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller i övrigt med honom avtalat ekonomiska villkor som avvika från vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare och, har i följd härav, inkomsten av företaget blivit lägre än det eljest skola bliva, samt har tillika den, vilken inkomsten istället tillförts, icke att utgöra skatt för inkomsten här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.

Av bestämmelsen framgår att en avvikelse från armlängdspriset skall föranleda korrigerings endast under förutsättning att avvikelsen medfört att inkomsten av företaget blivit lägre än den annars skulle ha blivit. Det krävs således att avvikelsen har haft en inkomst effekt i betydelsen att den har förorsakat en minskning av företagets inkomst. Räckvidden av rekvisitet är dock inte helt klar. Det har dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning. Här tas då hänsyn till bl.a. kompensatoriska effekter vilka har haft samband med den aktuella prisavvikelsen, t.ex. att företaget beträffande en viss produkt tillämpat en differentierad prissättning. Domstolen kom fram till att oaktat den exakta räckvidden av det i lagtexten inskrivna rekvisitet, att det står klart att 43 § 1 mom KL ger utrymme för hänsynstaganden av det slag som exemplet med prisdifferentiering antyder. Vidare menade domstolen att korrigerings enligt 43 § 1 mom KL inte skall ske alltid i situationer där en avvikelse från armlängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt, ty det är nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter innan det kan avgöras om en korrigerings är motiverad. Det kan därför i många fall bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagets affärer med varandra och även beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan tänkas ge kompensation för den inkomsttänkande effekten av prisavvikelsen. Resultatet av en sådan helhetsbedömning är att korrigerings inte aktualiseras trots en klar prisavvikelse har varit för handen.

Regeringsrätten ansåg att det här ovan redogjorda avser de transaktioner och avtalsförhållanden som har direkta motsvarigheter på marknaden och där det har varit möjligt att bestämma ett faktiskt marknadspris, dvs. de i allmänhet gällande priserna. Det förekommer dock ofta vid affärer mellan närstående företag att de varor och tjänster som saken avser inte har något eller några motsvarigheter på marknaden. Detta är fallet i förevarande rättsfall. Domstolen menar att även vid dessa fall måste ett armlängdspris fastställas. Bedömningen, vid fastställandet härav, kan göras exempelvis med utgångspunkt i det säljande företagets kostnader eller de priser som det köpande företaget tar ut vid en vidareförsäljning. Skulle utredning saknas om dessa förhållanden, får bedömningen grundas på hypotetiska överväganden om vad av varandra oberoende parter skulle ha kommit överens om i ett liknande faktiskt affärsläge, beaktat olika affärsmässiga aspekter. Detta är en

bedömning som inte sällan är lätt att ge sig in på, då mycket invecklade aspekter finns med i bilden. Detta kan vara t.ex. som domstolen pekar på långvariga relationer mellan företag som hör till samma koncern.

Att beakta är att principen om beskattningsårets slutenhet har en grundläggande betydelse vid inkomsttaxeringen. Principen innebär att överdebitering ett år inte kan kvittas mot underdebitering ett annat år. Regeringsrätten menar dock att principen inte bör tillämpas kategoriskt och att det inte är uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre tidsperspektiv är fullt godtagbart från armlängdssynpunkt leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år eller kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare kanske ett avsevärt senare skede av affärsverksamheten. Det kan därför vara nödvändigt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet i vissa fall. Slutligen poängterar och framhåller domstolen att bestämmelserna i 43 § 1 mom KL bör tillämpas med viss försiktighet vilket också betonas i förarbetena.

### **5.2.5 OECD-rapporternas betydelse**

Inkomstkorrigering med stöd av korrigeringsregeln eller liknande den typ av regel är enligt regeringsrätten ett internationellt sett vedertagen beskattningsåtgärd, vilket återspeglas genom att liknande regler finns i olika dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder. Regeringsrätten påpekar att en regel för inkomstkorrigering finns i det s. k. OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal. Man menar dock att korrigeringsregeln tyvärr medför problem av olika slag, t.ex. risken för dubbelbeskattning. Detta problem gör sig gällande genom att inkomsthöjning som ett led i vägrade avdrag i ett land inte alltid leder till inkomstreducering i ett annat land där ersättningsmottagande koncernbolaget beskattas. Domstolen menar därför på att en förutsättning för uppnåendet av undvikande av dubbelbeskattning är att prissättningsfrågorna bedöms på samma sätt av skattemyndigheterna i de båda involverade staterna, vilket kan vara behäftad med svårigheter i praktiken.



För att komma runt den benämnda problematiken har OECD lagt fram en rapport, Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Domstolen menar att det särskilt bör erinras om de metoder som i rapporten angivits för att fastställa armlängdspriser. Man menar dock att skattemyndigheterna som en allmän princip, i strävan att komma fram till ett armlängdspris, bör utgå från de faktiskt företagna transaktionerna. Skattemyndigheterna bör således grunda sin bedömning på de här benämnda faktiska transaktionerna och inte på hypotetiska sådana vilka därmed ersätter företagets egna affärsmässiga bedömningar. Vad gäller OECD-rapportens rättsliga status menar regeringsrätten att de riktlinjer som ges i rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten som inte står i strid med korrigeringsregeln ger en god och välbalanserad belysning av problematiken varför uttalandena däri i relevanta delar tjäna som ledning vid tillämpningen av den svenska regeln.

Här skulle det kunna sägas att riktlinjerna i rapporten har fått en ”förarbete liknande status” i och med regeringsrättens uttalande i förevarande fall. Detta gäller dock under förutsättning att riktlinjerna inte avviker dvs. står i strid med den svenska bestämmelsen. Då den svenska bestämmelsen i dagsläget stämmer överens med bestämmelsen i modellavtalet, art 9, torde det inte vara några svårigheter avseende stridigheten härom.

### **5.2.6 Armlängdsprincipens tillämpning i målet**

Armlängdsprincipen har en avgörande roll vid den typ av prisjämförelser som har aktualiserats i målet. OECD-rapporten rekommenderar, vid bestämmande av ett armlängdspris, i första hand markandsprismetoden och vid avsaknad av sådant pris kostnadsplusmetoden. Regeringsrätten har i fallet tillämpat markandsprismetoden av praktiska skäl, eftersom denna metod var den enda som stod till buds då annat material som skulle ha kunnat ligga till grund för användning av de övriga i OECD-rapporten anvisade metoderna inte bringats av parterna. Armlängdsprövningen har grundats så långt som möjligt på uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råolja- och fraktmarknaderna. Tillämpning av markandsprismetoden förutsätter dock att avtalsförhållandena och

marknadssituationerna är klarlagda. I de fallen där transaktionen saknar motsvarighet på marknaden har bedömningen gjorts baserade på uppskattningar som bygger på antaganden om vad fristående oljeimportörer i samma faktiska situation som Svenska Shell skulle ha varit beredd att acceptera.

Regeringsrätten liksom underinstanserna inriktade prövningen på att närmare granska hur de enskilda komponenterna, dvs. råolja- och fraktpriserna, var för sig förhöll sig till kravet på armlängdsprismässighet.

### **5.2.7 Regeringsrättens bedömning**

Regeringsrätten tar först upp i sin bedömning några allmänna riktlinjer för den bedömning enligt 43 § 1 mom KL som skall göras av de priser för råolja som Svenska Shell betalt under den aktuella tidsperioden för att sedan behandla de särskilda taxeringsåren var för sig. Bedömningen för vart och ett av åren skall inte beröras närmare här.

Domstolen går vidare och tittar på punkten 17 i OECD-rapporten. Enligt den är det alltid lämpligt, när man undersöker de internpriser som används inom ett multinationellt företag, att börja med att analysera funktionerna hos de olika företag som ingår i koncernen. I samma punkt sägs det att bl.a. att en viss kännedom om strukturen och organisationen hos koncernen och en viss kunskap om vilka företag som står för risker och ansvar för olika aktiviteter är nödvändig för att skattemyndigheterna skall få hjälp att avgöra när det är sannolikt att en vinst kommer att uppstå. Regeringsrätten behandlade frågan mot bakgrund den nämnda punkten och med hänsyn till vad parterna anfört huruvida SIPC har haft en sådan ställning och sådana åtaganden i förhållandet till Svenska Shell så att det har framstått som marknadsmässigt att SIPC tagit ut en viss handelsmarginal. Mot bakgrund av vad som framkommit i målet fann regeringsrätten att Svenska Shells ståndpunkt i frågan om en handelsmarginal för SIPC framstå som rimlig då i målet inte har framkommit något som motsäger bolagets påstående om att det inom Shell-gruppen har förelagat möjligheter till självständigt beslutsfattande och oberoende för de enskilda bolagen.

Vad gäller prissättningen på de frakttjänster som Svenska Shell har köpt från SIPC gjorde regeringsrätten prövningen utifrån armlängdssynpunkt genom att som utgångspunkt för prövningen fastställa det närmare innehållet i tjänsterna och fann att det inte fanns tillräcklig grund för korrigerande med stöd av 43 § 1 mom KL.

### **5.2.8 Domslut och slutsats**

På grund av det som anförts här ovan fann regeringsrätten inte styrkt att Svenska Shell lämnat oriktig uppgift avseende taxeringarna åren 1977-1981 varför det ej heller föreligger skäl för påförande av skattetillägg. Regeringsrätten biföll Svenska Shells besvär och upphävde kammarrättens domar avseende eftertaxering för åren 1977-1981. Riksskatteverkets besvär bifölls således ej. Regeringsrättens dom var enhälligt.

Att anmärka är att OECD-rapporten från 1979 har använts i alla instanser, både av parterna och av domstolarna. Den har haft en central roll vid tolkningen av armlängdsprincipen. Det är troligen ovanligt att anlita en internationell rättskälla vid tillämpningen av intern svensk skatterätt, särskilt i ett sådant fall där utgången med största sannolikhet skulle komma att vara prejudicerande. Vi får även ta hänsyn att fallet är cirka 13 år gammalt och att de internationella samarbeten förmodligen inte var lika väl utvecklade som de är i dagens läge. Idag har man insett mer och mer att många av problemen av detta slag inte kan lösas endast med hjälp av nationella regler eller enbart med snävt begränsade internationella samarbeten. Anmärkningsvärt är också att regeringsrätten ansåg att den inom skatterätten centrala principen om beskattningsårets slutenhet kan brytas i vissa fall.

# 6 PM 2003:5 Informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner

---

---

*PM angående informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner är en utredning gjord av riksskatteverket på uppdrag av finansdepartementet. Syftet med utredningen var att kasta ljus på området och lämna förslag till lösningar, inklusive de författningsändringar som behövs för ett genomförande av förslaget. Nedan kommer först en genomgång av den internationella harmonisering som är på gång runt om i världen, där vi även kort går igenom de olika organisationer som jobbar för denna harmonisering. Efter det kommer vi att gå in på en internationell genomgång där syftet först och främst är att visa hur det ser ut i några av våra grannländer, samt andra stater som Sverige har omfattande handelsförbindelser med. Därefter följer en mer noggrann beskrivning av det aktuella förslaget.*

---

---

## 6.1 Internationell harmonisering

Många av problemen med internprissättning har sin utgångspunkt i att olika stater tillämpar olika regler. Ett naturligt steg för att motverka problemen blir då att försöka få en ökad internationell harmonisering av de regler och principer som finns. Vi kommer nedan att belysa den roll OECD:s arbeten spelar här, men det finns även ytterligare organisationer som gör en viktig insats på området vilket vi också vill lyfta fram.

### 6.1.1 OECD

OECD:s arbeten är inte implementerade i svensk rätt men kan enligt svensk domstol (se det s.k. Shell-målet ovan) tillämpas vid tolkning av frågor rörande internprissättning. Vidare används rapporterna ideligen av företag, skattemyndigheter och domstolar som stöd i utredningar och skatteprocesser.

OECD:s riktlinjer om information och dokumentation angående internpriser har till syfte att ge en allmän vägledning till företag så att deras internttransaktioner är överensstämmande med armlängdsprincipen vilket i sin tur medför att deras deklarationsuppgifter blir korrekta. För att göra detta bör företagen enligt riktlinjerna kunna visa upp skriftligt material som skall visa att armlängdsprincipen beaktats samt på vilken basis armlängdspriset är satt. Även vilken metod som använts vid fastställandet av armlängdspriset skall anges. Sådan skriftlig dokumentation behöver dock inte finnas färdig utan skall snarare finnas till hand om skattemyndigheten bestämmer sig för att granska en transaktion mellan närstående företag närmare.

Harmful tax competition är ytterligare ett problemområde som OECD försöker att bekämpa, begreppet är ett uttryck för en osund skattekonkurrens stater emellan. Staterna tävlar om de stora multinationella företagens vinster genom att erbjuda låga bolagsskatter. På så sätt försöker man få företagen att styra vinsterna till det egna landet och får därmed rätten till att ta ut skatt på vinsterna. OECD:s rekommendation om internprissättning (nr 6) innebär att staterna konsekvent bör följa principerna i riktlinjerna genom att t. ex. utveckla regler och tillvägagångssätt för att få tillgång till dokumentationen från företag.<sup>52</sup> Utgångsläget vid internprissättning är att om en stat misslyckas med att följa internationella principer av det här slaget, så blir skatteutfallet vanligtvis lägre än

---

<sup>52</sup> PM 2003:5, sid. 13.

om armlängdsprincipen tillämpats på ett korrekt vis, dvs. ett åsidosättande av internationella principer kan medföra en skadlig skattekonkurrens.

### **6.1.2 EU**

Inom EU pågår ett projekt som kallas för uppförandekoden (code of conduct). Arbetet som får betydelse på internprissättningsområdet, handlar dock i första hand om att förverkliga den inre marknaden. Meningen är inte att försvåra det arbete som OECD gör eller att försöka komma med något som skall gälla istället för OECD:s riktlinjer, utan snarare är tanken att en allmänt accepterad standard inom EU kan användas som ett komplement till riktlinjerna. I EU finns numera också ett gemensamt forum för internprissättning, som skall verka för att förbättra koordinationen mellan medlemsstaterna och företagen som är verksamma inom dessa stater.

### **6.1.3 PATA**

Australien, Japan, Kanada och USA är medlemsländerna i PATA (Pacific Association of Tax Administrators), organisationen som gemensamt har tagit fram en standard för dokumentation av internpriser. Anledningen är att förenkla för företagen så att de lättare kan följa de olika regler som gäller.

## **6.2 Internationell överblick**

Innan man genomför en lagändring så kan man dra lärdomar från hur det ser ut i andra länder där motsvarande lagstiftning redan har införts. RSV har därför i sin rapport tittat närmare på några länder, vilket vi också kommer att göra. Anledningen till det är att det kan vara intressant för läsaren att få en överblick hur det ser ut i andra länder och därigenom få en bättre uppfattning om att reglerna skiljer sig länderna emellan. Att ha detta klart för sig innan vi kommer in

på problemen i följande avsnitt är viktigt då många av problemen har sin grund i just det faktum att reglerna är olika.

.

### **6.2.1 Danmark**

Redan 1998 infördes regler om informationsskyldighet i den danska lagtexten. Regeln är utformad som så att den innebär en skyldighet för företagen att i samband med deklarationen lämna in en särskild bilaga där omfattningen och karaktären av transaktioner med närstående utländska företag redovisas. Den danska skattemyndigheten använder sig sedan av denna mottagna information för att göra ett urval av de företag och transaktioner som man anser sig behöva granska närmare. År 1999 infördes även regler om dokumentationsskyldighet vilket medförde att de danska bolagen tvingades till att regelbundet uppdatera dokumentationen med vetskap om att skattemyndigheten hade rätt att begära in sådan dokumentation.

### **6.2.2 Norge**

I Norge pågår ett arbete med att implementera OECD:s riktlinjer i norsk rätt, under 2002 lämnades förslag till lösning. Förslaget innebär bl.a. att information om transaktioner med närstående utländska bolag skall lämnas redan i deklarationen. Dessutom föreslås det att priser och villkor i samband med sådana transaktioner skall dokumenteras av företagen. Förslaget är med andra ord i mycket detsamma som det som är aktuellt i Sverige.

### **6.2.3 Finland**

Finland saknar i dagsläget regler för informations- och dokumentationsskyldighet. Men som i många länder är arbetet på gång och sker genom ett samarbete mellan Finansministeriet och Skattestyrelsen.

## **6.2.4 Nederländerna**

Vad gäller informationsskyldigheten finns inga särskilda krav uppställda i lagtexten som tvingar företagen att lämna sådan information i deklarationen. Det finns dock en möjlighet för skattemyndigheten att begära in bokföring och annat som anses relevant vid tveksamheter rörande företagets interprissättningsfrågor. Sedan 2002 finns regler om att företagets räkenskaper måste innehålla stöd för hur internpriserna satts.

## **6.2.5 Tyskland**

Då det inte finns några bestämda krav på information i deklarationen i tysk lagtext finns det istället en möjlighet för skattemyndigheten att få in informationen från tyska företag angående deras transaktioner med närstående utländska företag via förfrågningar. Något krav för företagen att föra löpande bokföring med anledning av internprissättning finns inte heller, dock finns det ett förslag på att ett sådant krav skall införas från och med januari 2003.

## **6.2.6 Storbritannien**

Inte heller i Storbritannien finns någon skyldighet för företagen att lämna information i samband med deklarationen, det finns däremot en skyldighet för företagen att särskilt intyga att armlängdsprincipen iakttagits. En skyldighet att upprätta dokumentation finns men det är upp till företagen att bestämma vad som är centralt och nödvändigt för att bekräfta att armlängdsprincipen beaktas.



## **6.2.7 USA**

I USA lämnas uppgifter i deklARATIONEN genom en blankett där ett 20-tal frågor skall besvaras. Blanketten skall användas av företag som företar transaktioner med ett utländskt företag vilket de äger eller kontrollerar till mer än 50 procent. En annan liknande blankett används när ett utländskt subjekt äger ett amerikanskt företag till mer än 25 procent. Ett krav på löpande dokumentation av internpriserna finns också.

## **6.2.8 Australien**

Den skattskyldige skall lämna uppgifter i en bilaga till deklARATIONEN både vad gäller transaktioner med utländska närstående företag och investeringar i utländska bolag. Något uttryckligt krav på dokumentation finns inte men skattemyndigheten har utfärdat en skrivelse om vad som enligt myndigheten bör ingå i en sådan. Har dokumentationen dessutom förts löpande får den större tilltro hos myndigheten.

## **6.3 Föreslagen lagstiftning**

Nuvarande regel som säger att armlängdsprincipen skall beaktas vid transaktioner med utländska närstående företag finns som vi nämnt tidigare i 14 kap 19 § IL. Regeln innebär att inkomsten kan korrigeras om den har påverkats negativt av att näringsidkaren har avvikit från marknadsmässiga villkor vid internationella internaffärer.<sup>53</sup> Den svenska bestämmelsen är alltså förenlig med OECD:s riktlinjer, dvs. att armlängdsprincipen skall iakttas. Enligt RSV kan man därmed redan med gällande lagstiftning utläsa att det finns en skyldighet för företagen att senast vid deklARATIONEN veta om att de har följt principen. RSV menar på att detta inte kan ske på något annat sätt än att företagen fortlöpande redan har en sådan dokumentation. Man vill med detta visa att steget till att införa en informations- och dokumentationsskyldighet därmed inte är så stort. Vi är inte

riktigt av samma uppfattning utan tror att många svenska företag kan komma att uppleva det som ett stort steg.

Många näringslivsorganisationer som uttalat sig menar på att man borde vänta tills arbetet med harmoniseringen som pågår inom EU (se ovan under 6.1.2) är klar. RSV är dock av en annan uppfattning och menar på att arbetet inom EU precis tagit sin form och att en lösning inom en snar framtid därför inte är att vänta samt att en reglering också tar sikte på förhållande med stater utanför EU. Med dessa nya regler skärper Sverige rutinerna samtidigt som man anpassar dem till gällande internationella principer. Med ett "eget" regelverk på hemmaplan blir det också lättare för Sverige att vara med och påverka i det pågående internationella samarbetet då det egna regelverket kan tjäna som förebild samt att man kan dra slutsatser från det. Vidare kan ett land som väljer att låta bli att införa en ökad informations- och dokumentationsskyldighet i längden bli anklagad för att ägna sig åt skadlig skattekonkurrens (se under avsnitt 6.1.1).

---

<sup>53</sup> PM 2003:5, s 31.

# 7 Analys av problem förknippade med internprissättning

---

---

*Vi kommer i detta kapitel att analysera de problem som kan associeras med internprissättning. En indelning mellan skatterättsliga- och redovisningsproblem har skett för att förtydliga ytterligare. Först kommer skatterättsliga problem att undersökas närmare (kap. 7.1). Följt av de problem som kan förknippas med redovisning (kap. 7.2). Slutligen kommer övriga problem att tas upp (kap. 7.3). Vi kommer att avsluta kapitlet med att se om och i så fall hur, de problemen kommer att påverkas av att en informations- och dokumentationsskyldighet införs i Sverige.*

---

---

## 7.1 Skatteproblem

### 7.1.1 Dubbelbeskattning

Det finns två olika situationer av dubbelbeskattning. Den första är ekonomisk dubbelbeskattning. Detta är för handen då samma inkomst kan komma att beskattas hos två olika skattesubjekt och därmed bli beskattad två gånger. Den andra situationen är internationell dubbelbeskattning<sup>54</sup>. Den senare är fallet då en och samma person eller ett och samma skatteobjekt på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit om under i övrigt liknande förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats endast i en av staterna.<sup>55</sup> Internationell dubbelbeskattning är således ett

---

<sup>54</sup> Även kallad jurisdiktionell dubbelbeskattning

<sup>55</sup> Pelin, Lars, a. a., s 114.

resultat av att två länders skattemyndigheter bedömer en beskattningsfråga på olika sätt.

Det ligger alltså i företagets intresse att se till att internprissättningen sker på ett korrekt sätt, då det inte spelar någon roll huruvida den felaktiga prissättningen skett medvetet eller inte. Faktum kvarstår att inkomsten kan bli föremål för dubbelbeskattning. Företagen bör med andra ord försäkra sig om att de känner till regler och vedertagen praxis så att de kan undvika att råka ut för dubbelbeskattning. För att undvika dubbelbeskattning av företagen har Sverige dubbelbeskattningsavtal med de flesta länder idag, dock inte alla. Även OECD:s rapporter har spelat en stor roll för att motverka problemen i samband med dubbelbeskattning. Rapporterna fungerar även som riktlinjer till företagen för vad som anses som accepterad prissättning.

Ett annat problemområde är det som kallas för följdjusteringar. Problemen uppkommer då en skattemyndighet i något av de två aktuella länderna vid en transaktion inte accepterar de internpriser som tillämpats. Om till följd av detta priserna eller inkomstfördelningen justeras eller föreslås bli justerade vid beskattningen i ett land, uppkommer frågan, om en följdjustering skall göras i det andra landet eller om den ursprungliga justeringen skall jämkas med eller utan en vederbörlig följdjustering i det andra landet.<sup>56</sup> Sker en sådan justering kan den leda till ekonomisk dubbelbeskattning. Sådana följdjusteringar undviks i regel av skattemyndigheterna så till vida att företaget konsekvent använt sig av prissättningsmetoder som bygger på armlängdsprincipen. Det kan dock finnas fall då inte ens det faktum att företaget försökt att tillämpa armlängdsprincipen garanterar att företaget inte löper risk för en följdjustering. Detta kan kännas orättvist då det i vissa fall kan vara svårt för företagen att fastställa armlängdspriset även om det är vad man försökt att uppnå. Vid skattemyndighetens uppskattande om huruvida ett armlängdspris utgått vid en transaktion skall ju även de använda sig av OECD:s rapporter som vägledning, vilket borde medföra att det inte blir någon dispyt mellan myndigheterna i de två länderna. Anledningen till att så dock sker, även då företaget försökt att beakta

---

<sup>56</sup> OECD, *Internprissättning och multinationella företag* – tre skattefrågor, s. 9.

armlängdsprincipen, är att den inte är någon exakt norm utan det kan finnas utrymme för olika tolkningar. Även andra orsaker kan ligga till grund för en dispyt mellan skattemyndigheterna, såsom skillnader i lagstiftning och förfaringssätt.

Ett följdproblem som kan uppstå är risken för en kostsam rättsprocess i det fall ett företags prissättning skulle utsättas för närmare granskning av skattemyndigheten. Till en början kan det för företagets del innebära kostnad i form av tid och resurser för att skaffa fram de uppgifter som begärts in av myndigheten. Skulle det även leda till en rättslig tvist kommer inblandandet i en sådan, som verkligen är ett tidkonsumerande projekt, säkerligen att leda till en oerhört kostsam affär. Detta, både vad gäller att binda upp sin egen personal samt kostnad för professionella rådgivare. I slutändan kan en negativ dom naturligtvis också innebära stora ofördelaktiga skattejusteringar. En uppmärksammas rättsprocess kan också innebära en negativ inverkan på det egna varumärket, vilket i sin tur kan påverka resultatet.

### **7.1.2 Överföring av vinster till andra länder**

Överföring av vinster till andra länder är ett fiskalt problem, det vill säga ett problem som drabbar staten. Den drabbade statens skattebas minskas till förmån för den andra staten. Skattemyndigheten i det land de levererande bolagen befinner sig i är måna om att internpriserna inte sätts för lågt vilket innebär att vinsterna flyttas utomlands. Skattemyndigheten i det land som de mottagande bolagen är belägna i, är å sin sida måna om att företagen drivs med ett vinstsyfte och därmed att internpriserna inte sätts för högt på den interna transaktionen.

Den bakomliggande orsaken till problemet är naturligtvis en önskan om att maximera sin vinst, vilket i sin tur innebär en strävan efter att minimera sina skatter och tullavgifter. Ett högt internpris innebär att man omlokaliserar vinsten, men medför också att tullavgiften blir högre. Ett lågt internpris däremot innebär att vinsten omlokaliseras samt att tullavgiften blir lägre. Skatte- och tullmyndigheterna har sålunda sinsemellan motstridiga intressen när det gäller

internprissättningen.<sup>57</sup> Vid sin kontroll av internpriserna skall de båda myndigheterna använda sig av armlängdsprincipen, det vill säga se till att priset står i överrensstämmelse med principen. Det finns dock tillfällen då dessa motstridiga intressen mellan myndigheterna tar över. Skattemyndigheten vill ha ett lågt internpris för att kunna beskatta en hög vinst, tullmyndigheten vill istället ha ett högt internpris att basera importavgifterna på.<sup>58</sup>

Problemet med multinationella koncerner som systematiskt utnyttjar internprissättningen som ett medel för skatteflykt torde dock inte längre vara lika vanligt. En orsak till det är att det på senare år har skett en harmonisering av ländernas skattenivåer, skillnaderna mellan länderna är med andra ord inte längre lika stora. Andra orsaker är den skärpta lagstiftningen på området i många länder och den ökade kontrollen av multinationella koncerner. Ovan sagda utesluter inte att det faktiskt finns enskilda koncerner som kontinuerligt ägnar sig åt en felaktig prissättning av skatteskal, utan gäller för koncerner i allmänhet.

## **7.2 Redovisningsproblem**

### **7.2.1 Externt respektive internt**

I dagens multinationella koncerner finns idag en hög grad av gemensam strategi som skall fungera som ledstjärna för alla medlemsföretag. Det blir allt viktigare med en klar vision och affärsidé, som kan styra medlemsföretagen i samma riktning mot de gemensamt uppsatta målen. För dessa koncerner kan internprissättningen vara problematisk då den kan användas för olika syften (mål). Problematiken uppstår när dessa syften är i konflikt med varandra. Det är då vanligtvis interna mål som hamnar i konflikt med de externa.

---

<sup>57</sup> Arvidsson, Richard, a. a., s. 43.

<sup>58</sup> *ibid.*

Enligt G. Arvidsson<sup>59</sup> är följande exempel på externa och interna mål för internprissättningen:

#### ***Externt***

- ett medel för att etablera vinstmål för koncernens operativa enheter i samråd mellan koncernledning och dotterbolag
- på optimalt sätt avväga vinsten mellan olika operativa enheter inom koncernen med hänsyn tagen till skatter och tullar
- göra det möjligt att för ledningen att värdera och jämföra dotterbolagens resultat
- etablera internpriser som är acceptabla för nationella skatte- och tullmyndigheter

#### ***Internt***

- reducera tiden för interna prisdiskussioner
- stimulera till ett bättre koncerntänkande
- ge säljande enheter full kostnadsinformation så att man kan bedöma om en affär är lönsam ur koncernens synpunkt
- belöna försäljning av standardprodukter
- stimulera försäljningen på nya marknader och inom nya användningsområden

Det första problemet man tänker på är när vinstkravet, som ju är ett externt mål från ägarnas sida, hamnar i konflikt med internt uppsatta mål. Ägarna till moderbolaget i koncernen bryr sig exempelvis inte om var vinsterna uppstår utan är istället intresserade av att maximera sin avkastning då den i slutändan ändå troligen hamnar hos moderbolaget. Därför kan ett sådant krav från ägarna peka i riktningen att prissättningen borde anpassas till ländernas olika skattesatser så mycket som möjligt för att därigenom se till att vinsterna i så stor utsträckning som möjligt hamnar i ett land med låg bolagskatt. Detta vinstkrav hamnar, som nämnts, lätt i konflikt med internt uppsatta mål.

---

<sup>59</sup> Arvidsson, Göran, a. a., s. 236.

Det kan även påpekas att ett sådant vinstkrav skulle kunna påverka redovisningen av koncernens vinster. Vinster vilka uppkommit i ett annat bolag, kan till synes verka ha genererats av ett annat bolag som redovisar den i sin externa redovisning. Vinsten hamnar så att säga hos ”fel” bolag vilket inte har genererat vinsten, genom att dess årsredovisning ger en felaktig bild. För det företag inom koncernen som verkligen hade genererat vinsten redovisas kanske istället en förlust. Har man inte redan i budgetarbetet räknat med de här felaktiga internpriserna kan det vara svårt för ledningen att tolka siffrorna. En korrekt bild av företaget är viktig för ledningen då den alltid bör veta exakt var lönsamheten finns.

I det fall en minoritet finns i det bolag som drabbats av för höga internpriser, får det till följd att de inte får den avkastning som de egentligen har rätt till. För företagets anställda kan det få den effekten att eventuella bonus- och belöningssystem baserade på förtjänsten minskar eller uteblir. En annan aspekt kan vara att personalen i dotterbolaget upplever det som negativt att arbeta i ett företag som ständigt går med förlust. Det i sig ger felaktiga incitament och bidrar till sämre motivation, vilket i sin tur påverkar prestationen. Hänsyn måste också tas till att fortsätta en förlustdrivande verksamhet från år till år. Detta torde vara svårt att motivera för den lokala skattemyndigheten.

### **7.2.2 Rättvisande bild**

Begreppet rättvisande bild, korrekt bild, eller det engelska begreppet ”True and Fair View”, kommer ursprungligen från brittisk redovisning och innebär ett krav på att redovisningens helhet skall ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat<sup>60</sup>. Detta begrepp har kommit in i svenska redovisningsnormer genom EU:s fjärde bolagsdirektiv. Rättvisande bild är implementerat i ÅRL vilken i sin tur bygger på fjärde- och sjunde direktivet<sup>61</sup>. Syftet är att redovisningen skall sträva efter att ge en korrekt och rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning och resultat. I detta sammanhang skall det påpekas att rättvisande bild kan stå i strid med försiktighetsprincipen, då en korrekt bild bör så långt som möjligt upplysa

---

<sup>60</sup> Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (1999), s. 15.



om alla förhållande som är kända. Risken med detta förfaringssätt är att en alltför optimistisk beskrivning av den ekonomiska ställningen kan vara för handen.

I 7:1 ÅRL anges det att ett moderföretag skall upprätta en koncernredovisning för varje räkenskapsår med undantag för de i 7:2-3 angivna situationerna. Vad som skall ingå i koncernredovisningen framgår av 7:4 ÅRL. Detta är en KBR, KRR, noter och förvaltningsberättelse samt i vissa fall en finansieringsanalys. Upprättandet av koncernredovisning är av en utomordentlig betydelse, inte minst i skattesammanhang, men framförallt i förevarandefall ur redovisningsaspekt. Det är omöjligt att få en klar bild av koncernens totala resultat och ställning enbart baserat på de olika koncernföretagens egna årsredovisningar. Hos aktörer på aktiemarknaden och övriga intressenter så som de anställda, både existerande och presumtiva borgenärer, inte minst massmedia lagstiftare, politiker m.m., finns det ett stort behov av att snabbt och lätt kunna tillgodogöra sig informationen utav en sammanställning av resultatet och få en klar bild om ställningen för koncernen som helhet, varför särskilda lagregler har utformats just för koncernredovisningen. Vad gäller koncernredovisningen är saken mindre problematisk då eliminering av interna vinster sker vid upprättandet av koncernredovisning. De enskilda bolagens årsredovisning, kan dock bli missvisande då internprissättningen inte har skett på ett korrekt sätt. Detta kan medföra att redovisningen inte uppfyller kravet på att ge en rättvisande bild för bolagen ingående i koncernen var för sig.

De principer som gäller för upprättandet av koncernredovisning är överskådlighet, god redovisning och rättvisande bild<sup>62</sup>. Grundläggande redovisnings principer vilka framgår av 2:4 ÅRL och värderingsregler i kap. 4 ÅRL skall tillämpas på koncernredovisningen.

## 7.3 Övriga problem

---

<sup>61</sup> Axelman, Lennart, m. fl., *Skriftserie nr 55/02 IAS/IFRS 2005* (2003), s. 9.

<sup>62</sup> För närmare beskrivning av rättvisande bild se 2:3 ÅRL, se även 7:6 ÅRL

Som tidigare nämnts är det inte helt enkelt alltid att fastställa armlängdspriset. Detta kan bero på att det inte finns något marknadspris att jämföra med t.ex. om det rör sig om en halvfärdig produkt som inte har något marknadsvärde, därför att den måste förädlas ytterligare. Det kan också vara så att det är frågan om en helt ny produkt, vilket naturligtvis försvårar prissättningen. Tanken är ju att man skall sätta ett armlängdspris. Den här regeln är ingen exakt norm utan har formen av en ramlagstiftning som ger utrymme för tolkningar. Enligt svensk tradition spelar förarbeten en stor roll då ytterligare tolkning behövs. Förarbetena på det här området ger dock inte någon exakt vägledning, varför andra källor måste sökas. Man vänder sig då till praxis men det finns än så länge inte så många rättsfall på området (det viktigaste är Shell-målet, se 5.2). Lösningen är de rapporter som kommit från OECD (vilket också regeringsrätten nämner i domen). Men även om rapporterna beaktats vid internprissättningen kan det uppstå dispyt om huruvida det är ett armlängdspris eller inte. Detta är ett rättssäkerhetsproblem. Företagen kan alltså inte vara helt säkra på att det pris som de kommit fram till verkligen kommer att accepteras av till exempel skattemyndigheten. Detta gör att företaget kan ha svårt att förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Denna förutsägbarhet vilar på en grundläggande princip, nämligen legalitetsprincipen. Vilken inom skatterätten innebär att medborgarna endast får påföras skatt med uttryckigt stöd av lag. Principen motiveras genom att rättsskipningen därigenom blir (1) fri från godtycke och (2) förutsebar.<sup>63</sup> Problemet är därför inte bara ett skatteproblem utan även ett rättssäkerhetsproblem.

## 7.4 Påverkan av ny lagstiftning

Problemet med dubbelbeskattning påverkas inte direkt av den nya lagstiftningen. Motvapnen mot det här problemet är dubbelbeskattningsavtal och ett nära samarbete mellan olika länder. Samt riktlinjer från OECD. Risken för dubbelbeskattning torde dock minska i och med det ökade samarbetet runt om i världen för en harmonisering av reglerna kring internprissättning, vilket borde

---

<sup>63</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt* (1978), s. 66.

leda till en bättre kommunikation mellan länderna. Detta i sin tur torde verka för att dubbelbeskattning kan undvikas.

Förflyttning av vinster till andra länder kommer att påverkas av den nya lagstiftningen eftersom, den innebär en skärpning av reglerna. Företagen måste på ett helt annat sätt än idag redovisa på det sätt prissättningen skett. Det skall finnas löpande dokumentation på vilken basis prissättningen skett samt vilken metod som använts. Tidigare har denna information mer haft stämpel som företagshemlighet, men i och med den nya lagstiftningen tvingas företagen att vara öppnare med sin internprissättningspolitik. Vi tror att detta kan bli en rejäl omställning för vissa företag. Även om man tidigare haft att beakta armlängdsprincipen kommer det nu bli ytterligare press på företagen att göra så.

Vad gäller problemen med olika mål som företagen kan ha för sin internprissättning, tror vi att valmöjligheterna kommer att begränsas. Med detta menar vi att man tidigare haft lite mer spelrum när man satte internpriserna, vilket mål man än hade med dem. De nya reglerna innebär ju i och för sig inte någon exakt precisering av hur armlängdspriset skall räknas ut, men de innebär en skärpning och ökad kontroll, vilket i sin tur kommer att innebära mindre tolkningsutrymme för företagen för hur priset skall sättas.

Vad gäller problemet med förutsebarheten kommer den förmodligen att påverkas positivt. En skärpning av reglerna innebär ju att det tolkningsutrymmet minskas. Helt uppfyllt kommer kravet på förutsebarhet dock inte bli, det kommer att återstå en viss osäkerhet. Anledningen är att man enligt förslaget valt att inte uppställa några uttryckliga formkrav utan lämnar det upp till RSV att komma med kompletterande föreskrifter.

## 8 Resultat och resultatdiskussion

---

---

Det avslutande kapitlet nedan i vår uppsats utgörs av en diskussion kring vår analys samt en presentation av de slutsatser vi dragit från denna.

---

---

Att fastställa armlängdspriset är inte alltid en enkel uppgift. Svårigheten kan till exempel bero på att varan eller tjänsten är en väldigt unik eller att det är en helt ny produkt.m.m. Som visats finns det i dagens svenska lagstiftning inte några som helst anvisningar för att fastställa armlängdspriset. Utgångspunkten vid fastställande av armlängdspriset är istället OECD:s riktlinjer. Inte heller dessa ger något exakt svar på hur armlängdsprincipen skall tillämpas, termen "[...] som på armlängdsavstånd" inbjuder till tolkningsutrymme. OECD:s rapporter går dock lite längre än den svenska lagstiftningen i och med metoderna för internprissättning finns uppräknade. Frågan blir då vilken metod man skall använda? Svaret på denna fråga är inte självklar. Som vi presenterat i kapitel 4 finns det en rad metoder att välja mellan. Vi har vidare diskuterat olika för- och nackdelar med metoderna. Sammanfattningsvis kan man säga att det inte finns någon metod som fungerar bäst i alla situationer. De faktorer vi identifierat, som bör påverka valet av metod är först och främst interna förhållanden; typ av vara, de inblandade företagens karaktär, koncernens struktur och organisation samt framtidsplaner. Det finns även externa faktorer som kan påverka, såsom höga tullar och skatter, vinstkrav från aktieägare, minoritetsintresse, rådande marknadssituation och lokala förhållanden. Internprissättningen är således ingen enkel företeelse utan en komplicerad process som kräver att hänsyn tas till många olika faktorer. För att uppnå en lyckad prissättning är det av vikt att man först och främst har ett enhetligt system för internprissättning. Systemet bör vara väl genomarbetat för att bli riktigt effektivt. Det bör i första hand, menar vi, användas till att ta hänsyn till de interna faktorerna inom koncernen. Då skattesatserna

håller på att utjämnas i allt större utsträckning runt om världen, främst i industri länderna bör hänsyn till sådana externa faktorer tas vid det fall de skulle vara ovanligt höga.

I vår analys av de problem som kan förknippas med internprissättning gjorde vi en indelning av problem som är hänförliga till skatter respektive redovisning samt övriga problem som vi identifierat. Risken för dubbelbeskattning finns oavsett om den felaktiga prissättningen skett medvetet eller inte. Vi har visat att företagen måste vara väl förtrogna med OECD:s rapporter för att kunna göra en korrekt prissättning med tillämpning av armlängdsprincipen. Även skattemyndigheterna använder sig av rapporterna för att bedöma prissättningen. Myndigheterna i de olika länderna kan dock tolka prissättningen på olika sätt och det finns därför en risk för företaget att dubbelbeskattning kan ske i det fall myndigheterna tolkar situationen på olika sätt.

Internprissättningen har hamnat allt mer i fokus hos skattemyndigheter och man riktar den allt större uppmärksamhet, vilket medför för företagen att de i dagens läge måste vara allt mer noggranna med sin prissättning. Allt fler transaktioner hamnar på skattemyndigheternas bord för närmare granskning. En sådan granskning leder till en början till en skyldighet för företagen att bevisa att deras prissättning skett på ett riktigt sätt. Detta medför extra kostnader för företagen. Lyckas man inte övertyga myndigheten att prissättningen verkligen är riktig kan det hela sluta med en utdragen rättsprocess som innebär mer kostnader. I slutändan kan företaget även bli upptaxerat vilket innebär extra skattekostnader som företaget inte kalkylerat med.

Förflyttning av vinster till andra länder innebär också problem för staten i det land vinsten flyttas ifrån. Det handlar här om att staterna vill skydda sin skattebas. Det är detta problem som i huvudsak ligger till grund för den nya lagstiftningen som är under en intensiv utredning runt om i världen. Det är alltså ett internationellt problem och många organisationer, med OECD i spetsen, jobbar för en global harmonisering av reglerna.

Vidare har vi behandlat att skatte- och tullmyndigheterna ibland har motstridiga intressen när det gäller tolkningen av en internprissättning. Det hela bygger på att skattemyndigheten vill ha ett lågt internpris för att inte vinsten i det importerande bolaget skall minska. Tullverket däremot ser hellre att internpriset sätts högre eftersom tullavgifterna utgår på det fakturerade beloppet.

Koncernredovisningen ger en mycket bättre och rättvisande bild än den som fås av de enskilda företagen ingående i koncernen. Anledningen härför är att eliminering av de interna vinsterna har skett i koncernredovisningen medan de kvarstår i årsredovisningen hos medlemsföretagen. Som vi har visat används internprissättningen många gånger för överföring av vinster, dvs. någon slags dold vinstöverföring, vilket innebär att de företag som egentligen har gett upphov till vinsten inte troligtvis redovisar den egen förvärvade vinsten i sin årsredovisning. Detta förvanskar erhållandet av en korrekt bild av bolagets resultat vilket i sin tur kan ha en negativ inverkan, både hos de anställda och hos övriga intressenter. Internprissättningen kan således medföra att redovisningen av företagets egentliga ställning inte förmedlas på ett korrekt sätt.

Legalitetsprincipen är en grundläggande princip inom svensk rätt. Principen har som syfte att se till att rättskipningen blir fri från godtycke samt att den blir förutsebar. Att rättskipningen skall vara fri från godtycke innebär i skatterättsliga sammanhang att medborgarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag. Förutsebarheten innebär att var och en skall kunna förutse effekterna av sitt handlande. Om företagen handlar i enlighet med lagen, skall dessa kunna vara säkra på att de inte kommer att drabbas av olika sanktioner, i form av påförande av ytterligare skatt, skattetillägg etc. Vi har visat att myndigheterna kan tolka en internprisfråga på olika sätt. Tolkningsdiskrepansen kan föreligga så väl företag och skattemyndighet emellan som hos två olika myndigheter. Efter vår analys har vi kommit fram till att de svenska reglerna inte står i direkt strid med legalitetsprincipen men att de inte heller är direkt förenliga med den. Den nya lagstiftningen är ett steg i rätt riktning men det kommer fortfarande att råda en viss osäkerhet en viss tid framöver.

I 7.4 till har vi försökt att sia lite om framtiden. Vi har tidigare i vårt arbete, närmare bestämt i kapitel 6, gjort en genomgång av RSV:s PM Informations- och

dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner. Denna PM ligger till grund för förslaget för ny svensk lagstiftning. Med anledning av förslaget har vi tittat på hur det kan komma att påverka de problem som vi identifierat och analyserat.

Det nya förslaget innebär, dvs. det steg som Sverige är på väg att ta, är i riktning mot den rådande lagstiftningen i många andra länder i dagsläget. De flesta länder har idag redan motsvarande lagstiftning eller är precis som Sverige på väg att införa den. En harmonisering av reglerna kommer att leda till att Sverige bättre kan hänga med utvecklingen och påverka reglerna kring internprissättning internationellt. Vi tror att allt som allt kommer detta leda till en bättre kommunikation mellan länderna och dess myndigheter. Bättre kommunikation borgar för att man lättare kan undvika problem såsom dubbelbeskattning.

Som nämnts är ett av huvudsyftena med den nya lagstiftningen att undvika problematiken kring att vinster som är uppkomna i ett land flyttas till ett annat av skatteskal. Självklart kommer just denna problematik att påverkas av den nya lagförslaget. Företagen kommer helt enkelt att tvingas att vara öppna med sin internprissättning, och användningen av den i skatteplaneringssyfte kommer då att bli nästintill omöjligt. Armlängdsprincipen kommer att hamna ännu mer i fokus och företagen tvingas således att tillämpa den på ett korrekt och tydligare sätt än tidigare. Avslutningsvis skall det påpekas att vi är medvetna om att varje ändring och förändring kan få oförutsedda konsekvenser än det ursprungligen avsedda, men att vi sammantaget är av den övertygelsen att det föreslagna förslaget torde medföra förbättringar och skapar bättre förutsättningar i det praktiska arbetet både för företagen och myndigheterna i stort och för harmoniseringen av systemet generellt även internationellt.

# 9 Källförteckning

## 9.1 Offentligt tryck

SFS (1999:1229) Inkomstskattelagen

SFS (1995:1554) Årsredovisningslagen

SOU 1926:18 - Betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet av 1924 års skatteberedning

## 9.2 Publicerade källor

Aldén, Stefan. Om regelkonkurrens inom skatterätten, Nerenius & Santéus Förlag AB, Stockholm, 1998

Andersson, Mari, Saldén Enéus, Anita & Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen – En kommentar. Del I & II, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002

Anthony, Robert N., & Govindarajan, Vijay, Management controll systems, Mcgraw-Hill International Book Co, Singapore,2001

Arvidsson, Göran. Internpriser - Styrning, Motivation och Resultatbedömning, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm,1971

Arvidsson, Göran, Internprissättning, M & B fackboksförlaget ab, Uddevalla, 1972



Arvidsson, Richard. Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen inom multinationella koncerner, Jurist förlaget, Stockholm, 1990

Arvidsson, Richard, Svenskskattetidning 1991, Shell-målen – en kommentar till regeringsrättens dom, s.526-535

Axelmann, Lennart, Phillips, Dan & Wahlquist, Ola, IAS/IFRS 2005 – En jämförelse mellan international Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer (skriftserie nr 55/02), Ernst & Young, Stockholm, 2003

Bergström, Sture. Skatter och civilrätter – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Liber Förlag, Stockholm, 1978

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn Att utreda, forska och rapportera, Liber Ekonomi, Malmö, 2001

Hall, Mikael, Skattenytt 1998, Transaktionsbaserade vinstmetoder, s. 682-696

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder, Studentlitteratur, Lund, 2001

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christe, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur, Lund, 2001

Mutén Leif, Svensk skattetidning 1992, Skattelagar på kollisionskurs, s.562-570

Nilsson, Stellan, Redovisningens normer och normbildare - En nationell och internationell översikt, Studentlitteratur, Lund, 1999

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 17 (NSFS), Förhållandet mellan bokföring och beskattning - Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Esbo i oktober 1986, Allmänna Förlaget, Göteborg, 1987

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 19 (NSFS), Internprissättning i multinationella koncerner – Rapporter och inlägg vid NSF: s seminarium i Saltsjöbaden i november 1987, Allmänna Förlaget, Göteborg, 1988

OECD, Transferpricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 1995, uppdaterat 2001

OECD, Modell Tax Convention on Income and on Capital – Condensed version 28 January 2003

OECD, Internprissättning och multinationella företag. Rapport av OECD: s kommitté för skattefrågor 1979. Översättning av riksskatteverkets arbetsgrupp för internationella skattefrågor, Stockholm, 1987

OECD, Internprissättning och multinationella företag – Tre skattefrågor. Rapport av OECD: s kommitté för skattefrågor 1984. Översättning av riksskatteverkets arbetsgrupp för internationella skattefrågor, Stockholm, 1991

Pagan, Jill C. & Wilkie, J Scott, Transfer pricing - strategy in a Global Economy, IBFD Publications BV, Amsterdam, 1993

Pelin, Lars, Internationell skatterätt - Ur ett svenskt perspektiv, Studentlitteratur, Lund, 2000

Rienecker, Lotte & Jørgensen, Peter Stray, Att skriva en bra uppsats, Liber Ekonomi, Lund, 2002

Riksskatteverket, Rapport 1990:1 Internprissättning. Solna 1990

Riksskatteverket,Handledning för internationell beskattning, Solna, 2003

Riksskatteverket, PM Informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner, Dnr 5824-02/151, Solna, 2003

Stroud, Alan W. & Masters, Colin D., Transfer pricing, Butterworths & Co, London 1991

Wahlgren, Göran, Svenskskattetidning 1991, Shell-målen – en redogörelse för regeringsrättens dom den 22 oktober 1991, s.495-525

Wahlgren, Peter, Juridisk riskanalys – Mot en säkrare juridisk metod, Jure AB, Stockholm, 2003

Warbrandt, Sven, Transferprissättning i svenska multinationella företag, AB Primo.1986

Wiman, Bertil, Prissättning inom multinationella koncerner – Amerikanska skatteregler i svensk belysning, Iustus Förlag, Uppsala, 1987

Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Norstedt Juridik AB, Stockholm, 2002

Wiman, Bertil, Skattenytt 1997, Utvecklingen på internprissättningsområdet, Skattenytt, s. 500-523

## **9.3 Rättsfall**

RÅ 1948 not 776

RÅ 1980 not 114

RÅ 1991 ref. 107