



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Pär Johansson

Internprissättning och immateriella tillgångar

Examensarbete
20 poäng

Sture Bergström

Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte	7
1.3 Metod och disposition	7
2 OECD:S RIKTLINJER OCH SVENSK SKATTERÄTT	9
2.1 Bakgrund	9
2.2 Riktlinjerna och svensk skatterätt	9
2.3 Armlängdsprincipen	10
2.3.1 Armlängdsprincipen i praxis	13
2.4 Jämförbarhetsanalys	13
2.5 Prissättningsmetoder	15
2.5.1 Marknadsprismetoden	15
2.5.2 Återförsäljningsprismetoden	15
2.5.3 Kostnadsplusmetoden	16
2.5.4 Vinstfördelningsmetoden (profit split)	16
2.5.5 Nettovinstmarginalmetoden	16
3 OECD:S RIKTLINJER OCH IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	17
3.1 Inledning	17
3.2 Kommersiella immateriella rättigheter	17
3.3 Metoder att överföra immateriella tillgångar mellan företag	18
3.4 Beräkning av armlängdspriset	19
3.4.1 Armlängdspriset vid värderingsvårigheter	19
3.4.2 Rekommendationer till skattemyndigheterna	20
4 DEN SVENSKA FELPRISREGELN OCH IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	22
4.1 Direktöverlåtelse av immateriella tillgångar	22
4.2 Upplåtelse av immateriella tillgångar	23

4.2.1	Felprisregeln och royalty	23
5	DEN SVENSKA FELPRISREGELN, PRAXIS OCH OECD:S RIKTLINJER	25
5.1	Royalty eller klumpsumma?	25
5.1.1	Svensk praxis och riktlinjerna	26
5.2	Helhetssyn	27
5.2.1	Svensk praxis och riktlinjerna	28
5.3	Försiktighetskrav	29
5.3.1	Svensk praxis och riktlinjerna	30
5.4	Affärsmässiga skäl	30
5.4.1	Svensk praxis och riktlinjerna	31
5.5	Utflyttning av koncernledningsfunktioner	32
5.5.1	Svensk praxis och riktlinjerna	33
5.6	Regel- eller rättshandlingstolkning	33
5.6.1	Svensk praxis och riktlinjerna	34
5.7	Överlåtelse av immateriella tillgångar	35
5.7.1	Svensk praxis och riktlinjerna	36
6	SLUTSATSER	37
	LITTERATURFÖRTECKNING	38
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	39
	OFFENTLIGT TRYCK	40

Sammanfattning

Internprissättningsfrågor relaterade till upplåtelse och överlåtelse av immateriella tillgångar har uppmärksammats de senaste åren. Transaktioner med immateriella tillgångar är svårare att identifiera och kvantifiera än transaktioner med varor och tjänster. OECD utgav 1995 uppdaterade riktlinjer för hur medlemsländerna skattelagstiftning på internprissättningsområdet avseende immateriella tillgångar bör utformas.

Uppsatsen syfte är att utreda i vilken omfattning den svenska inkomstskatterätten, avseende internprissättning vid transaktioner av immateriella tillgångar, överensstämmer med de principer som rekommenderas i OECD:s riktlinjer.

Det förhärskande tillvägagångssättet för att upprätthålla en prisnivå vid försäljning inom en intressegemenskap, kallas ”armlängdsprincipen”. Armlängdsprincipen innebär att vid handel mellan två företag inom en intressegemenskap skall samma internpriser användas som två av varandra oberoende parter skulle använda i samma situation.

Den svenska motsvarigheten till armlängdsprincipen innefattas i den så kallade felprisregeln och återfinns i IL 14:19. Felprisregeln kräver att det föreligger ett kontraktuellt förhållande mellan åtminstone två parter. Den svenska civilrätten medger inte att ett företag ingår avtal med sig själv. Innebörden av detta är att den svenska felprisregeln troligen inte är tillämplig på transaktioner inom ett företag. Regeln torde exempelvis inte kunna användas vid transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.

Att OECD:s riktlinjer har inflytande på den svenska rättsutvecklingen inom interprissättningsområdet har vid flera tillfällen bekräftats i praxis. Det så kallade ”Shell-målet” är det mest kända fallet (RÅ 1991 ref. 107) ur denna aspekt.

Riktlinjerna behandlar transaktioner med immateriella tillgångar i kapitel VI. Med immateriella tillgångar avses i riktlinjerna: rätt att använda industriella tillgångar som patent, varunamn, varumärken, design och modeller. Begreppet inkluderar även upphovsrätten till litterära artistiska verk samt immateriella rättigheter som know-how och affärshemligheter. Riktlinjerna fokuserar på immateriella tillgångar som kan associeras till kommersiella aktiviteter, vilket även innefattar marknadsföringsaktiviteter.

Vanligen överförs immateriella tillgångar mellan oberoende parter genom överlåtelse eller licens. Vid överlåtelse övergår äganderätten till köparen emedan äganderätten vid ett licensförfarande förblir hos licensgivaren. Riktlinjerna rekommenderar att armlängdspriset skall fastställas genom den

så kallade marknadprismetoden. Marknadprismetoden bör användas då samma ägare har licensierat jämförbara immateriella tillgångar under jämförbara omständigheter till ett oberoende företag. Det är också möjligt att beakta priser som oberoende företag i samma industri använder för motsvarande typ av tillgång. Vidare kan vägledning sökas i offerter, alternativt konkurrerande bud avseende rätt till licens, till oberoende företag.

Den svenska felprisregeln torde var tillämplig vid direktförsäljning av en immateriell tillgång till och från ett närstående utländskt företag. Det saknas emellertid rättsfall som aktualiserar felprisregelns tillämpning på direktöverlåtelser av immateriella tillgångar till ett närstående företag. Regeringsrätten har emellertid i det så kallade Findusfallet anfört att felprisregeln kan komma att användas om en immateriell tillgång överlåtes utan att fullt vederlag utgår (RÅ79 1:98).

Regeringsrätten har i två äldre rättsfall, RÅ 1947 ref. 34 och RÅ 1967 ref. 7, slagit fast att betalning kan utgöra royalty fastän den sker i formen av en klumpsumma. Rättsfallen berör inte felprisregeln men är ändå intressanta då de visar att betalningsformen inte är avgörande för om ersättningen skall betraktas såsom kompensation för upplåtelse eller överlåtelse. Detta är i förlängningen relevant då bedömningen av armlängdspriset enligt riktlinjerna skiljer sig åt beroende på om transaktionen avser en upplåtelse eller överlåtelse av immateriella tillgångar.

Rättsfallen berör förvisso inte felprisregeln men klargör att det ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv är möjligt att använda olika ersättningsformer, som licensavgifter och ersättning via en klumpsumma. Ur ett svenskt perspektiv kan det verka självklart att denna möjlighet föreligger även vad gäller koncerninterna transaktioner. Praxis eller doktrin föranleder inte en annan ståndpunkt. Det finns emellertid länder, däribland USA, som inte medger klumpsummeersättningar vid koncerninterna transaktioner med immateriella tillgångar.

I praxis har ofta tillämpats en helhetssyn vilken i relativt omfattande utsträckning medgivit möjlighet att åberopa att domstolen skall beakta alla omständigheter i det specifika fallet till försvar för ett icke marknadsmässigt pris. Domstolarna har exempelvis accepterat kompensationsinvändningar när ett bolag använt icke armlängdsmässiga priser gentemot ett koncernföretag, s.k. kvitning.

Svensk rättspraxis och riktlinjerna stämmer väl överens med varandra vad gäller tillämpning av ett helhetssynsätt vid bedömning av om armlängdspriser föreligger. Att olika metoder skulle användas i detta hänseende vid överlåtelse av immateriella tillgångar, jämfört med materiella tillgångar är knappast troligt. Denna ståndpunkt bekräftas också av kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari, mål nr 3100-1998, vilken behandlade bland annat överlåtelser av immateriella tillgångar. I fallet medgavs inte avdrag för royaltybetalningar. Domstolen angav dock i

domskälen att ett helhetssynsätt skulle användas men att de omständigheter som bolaget framfört inte rättfärdigade den utbetalade royaltyn.

I äldre förarbeten fanns tidigare krav på restriktiv tillämpning av felprisregeln vid transaktioner mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag. Bevisbördan för skattemyndigheten har emellertid mildrats. Det räcker numera att skattemyndigheten påvisar dels att oriktig prissättning föreligger, dels att det finns samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen, för att sannolika skäl för intressegemenskap skall anses föreligga. Bevisbördan för att den oriktiga prissättningen har tillkommit av andra skäl än intressegemenskap tillfaller därför företaget.

Försiktighetskravet så som det tillämpas i svensk praxis saknar motsvarighet i riktlinjerna. Detta ger anledning till att höja ett varningens finger för alltför extensivt användande av analogier till andra stater, vilkas internprissättningsregler bygger på riktlinjerna, regler och praxis. Anledningen är självklart att dessa stater i sin motsvarighet till felprisregeln inte nödvändigtvis har inkluderat ett försiktighetskrav.

RÅ 1994 ref. 85 belyser frågan om vad som innefattas i begreppet affärsmässigt betingad, eller om man så vill ”av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap”. Av fallet kan den okontroversiella slutsatsen dras att det inte föreligger någon skillnad för hur IL 14:19 st 1 p 3. skall tolkas beroende på om den aktuella transaktionen avser en immateriell eller en materiell tillgång.

IL och riktlinjerna (kapitel VI) torde ha samma inställning till att medge avsteg från armlängdsprincipen om det är affärsmässigt betingat. Riktlinjerna behandlar förvisso inte frågan specifikt i samband med överlåtelse/upplåtelse av immateriella tillgångar men det finns ingen anledning för att dessa skulle behandlas på annat sätt. Kapitel VI avseende immateriella tillgångar i riktlinjerna är trots allt endast en precisering av de principerna som fastslagits i de tidigare kapitlena. Ett avsteg från dessa principer borde rimligtvis uppmärksammas i kapitel VI.

Det var länge oklart huruvida utflyttning av ledningsfunktioner skulle kunna medföra skattekonsekvenser. Frågan är emellertid sedan 1998 avgjord av Regeringsrätten (RÅ 1998 not. 213). I fallet överklagade RSV ett förhandsbesked av skatterättsnämnden. Omständigheterna i fallet var följande. Ett svenskt bolag övervägde att överföra delar av koncernens ledningsfunktioner till ett brittiskt koncernbolag. Överföringen bestod i att 100 personer i ledande befattning erhöll anställning i det nya bolaget. Fallet berör inte direkt felprisregeln men är intressant då det bidrar till en klarare inkomstskatterättslig definition av materiella och immateriella tillgångar.

I riktlinjerna ges en exemplifierande uppräkningslista av immateriella tillgångar. Riktlinjerna innehåller däremot inte en klar gränsdragning mellan

immateriella och materiella tillgångar. I RÅ 1998 not. 213 fastslår Regeringsrätten att utflyttade koncernledningsfunktioner inte utgör grund för uttagsbeskattning. Domstolen grundar sitt ställningstagande på att en avyttringsbar tillgång inte har tagits ur en förvärvskälla. Överföring av ledningsfunktioner från ett företag till ett annat utgör alltså, enligt Regeringsrätten, inte uttag ur en förvärvskälla.

Det är omöjligt att definitivt avgöra om riktlinjernas definition av immateriella tillgångar är densamma som den svenska inkomstskatterättsliga definitionen. Det finns emellertid inget i riktlinjerna som klart pekar på att ledningsfunktioner skulle utgöra immateriella tillgångar.

Felprisregeln, IL 14:19 stadgar att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre, till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall under vissa förutsättningar resultatet beräknas till det belopp som skulle blivit om dessa villkor inte fanns. Utformningen av regeln torde innebära att den inte avser att angripa de oskäligen avtalsvillkoren i sig, utan endast att resultatet skall justeras till vad det skulle varit om inte de nämnda avtalsvillkoren existerade.

I äldre praxis har det emellertid förekommit att domstolen använt felprisregeln för att uttolka utförda rättshandlingar. Riktlinjerna föreskriver emellertid att internprissättningsreglerna inte kan användas för att modifiera redan befintliga avtalsvillkor. Mot bakgrund av detta kan det eventuellt föreligga en diskrepans mellan de svenska reglerna och riktlinjerna.

Det kan som bekant vara svårt att identifiera värdet av immateriella tillgångar. Detta innebär att det kan vara svårt att fastställa ett armlängdspris vid en transaktion med immateriella tillgångar mellan företag inom en intressegemenskap. Det finns inget svenskt rättsfall som behandlar frågan om värdering av immateriella tillgångar. Däremot framkom i det s. k. Findus-fallet betydelsen av att i rätt tid identifiera att immateriella tillgångar har överlåtits (RÅ 1979 1:98).

Det saknas i Sverige praxis som behandlar värdering av immateriella tillgångar. Det är därför självklart vanskligt att försöka genomföra en jämförelse mellan de svenska reglerna och riktlinjerna. Mot bakgrund av den svenska ekonomins globalisering, i vilken riktlinjerna utgör en del, och domstolarnas upprepade hänvisningar till riktlinjerna är det däremot troligt att en bedömning av svensk domstol åtminstone skulle utgå från dessa.

Den svenska inkomstskatterätten saknar ett utbyggt regelverk avseende internprissättning av immateriella tillgångar. Uppsatsen visar emellertid att diskrepanserna mellan riktlinjerna och tillämpningen av den svenska felprisregeln i svenska domstolar är förbluffande små.

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:70)
Riktlinjerna	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Internprissättningsfrågor relaterade till upplåtelse och överlåtelse av immateriella tillgångar inom en koncern har särskilt uppmärksammats de senaste åren. Flera exempel av försäljning av klientlistor, patent, varunamn, varumärken etc. har förekommit och bidrar till att företagen vidtar åtgärder för att fastställa var de värdeskapande verksamheterna inom företaget verkligen ligger. Transaktioner med immateriella tillgångar är svårare att identifiera och kvantifiera än transaktioner med varor och tjänster. Detta eftersom det nästan aldrig går att identifiera några jämförbara transaktioner eller vinster som kan härledas till den immateriella tillgången.

Det ökade intresset för internprissättningsfrågor relaterade till immateriella tillgångar gäller inte enbart de multinationella företagen utan även skattemyndigheterna. OECD utgav 1995 uppdaterade riktlinjer för hur medlemsländernas skattelagstiftning på internprissättningsområdet avseende immateriella tillgångar bör utformas.

1.2 Syfte

Den ökade globaliseringen medför krav på harmonisering av regelverken i de länder som vill medverka i och till denna process. För att en effektiv marknad skall kunna existera krävs att handelshinder, såsom exempelvis tullar och subventionering av inhemska företag, och andra imperfektioner reduceras. OECD:s arbete utgör en del i strävan att uppnå en effektiv marknad. Vilket bland annat innefattar att ge de multinationella företagen en rimlig möjlighet att förutspå den skatteexponering de kommer att utsättas för.

Uppsatsens syfte är att utreda i vilken omfattning den svenska inkomstskatterätten, avseende internprissättning vid transaktioner med immateriella tillgångar, överensstämmer med de principer som rekommenderas i OECD:s riktlinjer om internprissättning.

1.3 Metod och disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse för riktlinjerna och hur dessa påverkar den svenska rättstillämpningen avseende internprissättning. Härfter beskrivs riktlinjernas rekommendationer för hur OECD:s medlemsländer bör utforma sin reglering avseende transaktioner med immateriella tillgångar mellan företag inom samma intressegemenskap. I nästa kapitel redogörs för hur den svenska felprisregeln kan komma att påverka transaktioner med

immateriella tillgångar mellan företag inom samma intressegemenskap. Därefter beskrivs hur den svenska felprisregeln har tillämpats i svenska domstolar i fall som berör transaktioner med immateriella tillgångar. Vidare diskuteras och analyseras om svensk praxis överensstämmer med de rekommendationer som riktlinjerna tillhandahåller. Slutligen presenteras mina slutsatser i det sista kapitlet.

2 OECD:s riktlinjer och svensk skatterätt

I detta kapitel ges en kort redogörelse av de svenska reglerna rörande internprissättning. Dessutom ges en kort beskrivning av OECD:s ”Transfer Pricing Guidelines” (härefter ”riktlinjer”) och hur dessa påverkar den svenska rättstillämpningen.

2.1 Bakgrund

OECD har sedan 70-talet arbetat med att ta fram direktiv med avsikt att harmonisera medlemsländerna interna lagstiftning avseende multinationella företags internprissättning. 1995 antogs de idag gällande riktlinjerna för internprissättning av OECD:s kommitté i skattefrågor.¹

Syftet med riktlinjerna var att underlätta för multinationella företag och skattemyndigheter att komma fram till korrekta internpriser genom att tillhandahålla olika beräkningsmetoder. I förlängningen skulle detta leda till ett minskat antal konflikter mellan skattemyndigheterna och de multinationella företagen, samt bidra till ökad förutsägbarhet rörande framtida beskattning för de multinationella företagen.²

2.2 Riktlinjerna och svensk skatterätt

OECD:s riktlinjer inleds med en rekommendation om att medlemsländerna bör använda riktlinjerna vid tillämpningen av de interna internprissättningsreglerna. Dessutom rekommenderas de multinationella företagen att utnyttja riktlinjerna när de utvärderar sina internpriser. Slutligen uppmanas skattemyndigheterna att beakta företagens kommersiella överväganden när de avgör huruvida internpriserna vid internationella transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen.³

Internationellt sett har ökat fokus mot internprissättningsfrågor blivit allt mer tydligt. Exempelvis har Danmark nyligen infört ny lagstiftning baserad på OECD:s riktlinjer. Föregångslandet inom internprissättningsområdet är emellertid USA. Det är till stor del utvecklingen i USA som fungerar som katalysator för utvecklingen inom OECD. Framtagandet av OECD:s

¹ Wiman, B. Utvecklingen på internprissättningsområdet. SN 1997 s ???

² Von Koch, N. OECD:s nya riktlinjer för internprissättning. SN 1996 s ???

³ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Preface p. 1. ff.

riktlinjer kan till viss del ses som en reaktion på de införda internprissättningsreglerna i USA under 80-talet.⁴

Den svenska lagstiftningen avseende internprissättning är egentligen begränsad till en paragraf, 14:19 IL (tidigare 43 § 1 mom KL).⁵ Nämnda lagrum med tillhörande förarbeten, tillsammans med den begränsade rättspraxis som finns på området utgör vägledning för hur internprissättningsfrågor skall lösas i Sverige. Av praxis (se nedan) framgår också att OECD:s riktlinjer bör konsulteras vid bedömning av internprissättningsfrågor.

Det hittills mest omfattande och omtalade svenska rättsfallet rörande internprissättningsfrågor är det så kallade ”Shell-målet”.⁶ Av Regeringsrättens domskäl framgår att domstolen vid sina bedömningar avseende om internpriserna varit av armlängdskaraktär använt sig av OECD:s riktlinjer. Även finansdepartementet har under 1990-talet antytt att en översyn av den svenska felprisregeln (nuvarande 14:19 IL) eventuellt kommer att genomföras för att vidare harmonisera gällande svensk rätt med riktlinjerna.⁷

2.3 Armlängdsprincipen

Det i internationella sammanhang förhärskande tillvägagångssättet för att upprätthålla en acceptabel prisnivå vid försäljning mellan företag inom en intressegemenskap, kallas ”armlängdsprincipen”.⁸

Armlängdsprincipen innebär att vid handel mellan två företag inom en intressegemenskap så skall samma internpriser användas som två oberoende parter skulle använda i samma situation. Konceptet är från början fastslaget i art. 9.1 i OECD Model Tax Convention⁹ och har sedan vidare definierats i riktlinjerna.^{10 11} Armlängdsprincipen definieras i modellavtalet enligt nedan:

”Where

⁴ Lodin, S-O. Is the American approach fair? – some critical views on the transfer pricing issues. I: H. H. Alpert & K. Van Raad (eds.) Essays on international Taxation to Sidney I. Roberts. Kluwer, 1993. s. ??? (hämtat på internet)

⁵ 14:20 IL utgör endast ett förtydligande till 14:20 IL.

⁶ RÅ 1991 ref. 107.

⁷ Wiman, B. Utvecklingen på internprissättningsområdet. SN 1997 s ???

⁸ Riksskatteverket.Handledning för internationell beskattning. Stockholm 2000. (Cit 2000). s. 195.

⁹ Härefter ”modellavtalet”

¹⁰ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chapter 1, p. 1. ff. PricewaterhouseCoopers. International Transfer Pricing. Suffolk, 1998. s 24.

¹¹ Modellavtalet utgör grunden för bilaterala skatteavtal mellan OECD-länder men används även av flera länder som valt att stå utanför OECD.

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 participates directly or indirectly in the management control or capital of an enterprise of a 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 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.”¹²

Den svenska motsvarigheten till armlängdsprincipen innefattas i den så kallade felprisregeln och återfinns i IL 14:19:

”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.”*

Det framgår tydligt att den svenska regeln påminner om art. 9.1 modellavtalet. Det finns inget i den svenska felprisregeln som direkt strider mot ordalydelsen i modellavtalet art. 9.1. och det torde vara troligt att de båda lagrummen definierar armlängdsprincipen på i princip motsvarande vis.¹³

Den svenska felprisregeln uppställer enligt ovan fem rekvisit för att en prisjustering skall vara möjlig. För det första måste det föreligga en relation mellan en näringsidkare skattskyldig i Sverige och en annan näringsidkare som dels erhållit inkomster på grund av ett avtalsförhållande med det förra företaget, dels inte är skattskyldig i Sverige. För det andra måste parterna ingå i en ekonomisk intressegemenskap, för det tredje får inte avtalsvillkoren motsvara vad oberoende parter skulle avtalat sinsemellan, för det fjärde skall inte villkoren tillkommit av andra hänsyn än ekonomisk intressegemenskap och slutligen, för det femte, måste resultatet för den i Sverige skattskyldige parten blir lägre till följd av transaktionen.

¹² OECD, Model tax convention on Income and on Capital. OECD Committee on Fiscal Affairs. (lösbladssystem) Paris 1992. (Cit. OECD 1992).

¹³ Von Koch, N. OECD:s nya riktlinjer för internprissättning. SN 1996 s ???

Felprisregeln kräver alltså att det föreligger ett kontraktuellt förhållande mellan åtminstone två parter. Den svenska civilrätten medger inte att ett företag ingår avtal med sig själv. Innebörden av detta blir att regeln i dess nuvarande tappning troligen inte kan anses vara tillämplig på transaktioner inom ett företag. Regeln torde exempelvis inte kunna användas vid transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.¹⁴

Riktlinjerna framhäver flera fördelar med att använda armlängdsprincipen. Till exempel innebär armlängdsprincipen att oberoende och närstående företag behandlas på ett likvärdigt sätt. Då armlängdsprincipen innebär att oberoende och närstående företag ges samma spelregler (sett från ett inkomstskatterättsligt perspektiv) medges möjlighet att undvika att orättvisa nackdelar/fördelar och imperfektioner i beskattningshänseende uppstår. Då skatteaspekternas betydelse minskar i inflytande på företagets investeringsbeslut, premierar armlängdsprincipen tillväxten av internationell handel och investeringar. Vidare anses armlängdsprincipen med fördel kunna användas i situationer som involverar försäljning av varor, samt i lånesituationer i vilka det finns möjlighet att identifiera jämförbara transaktioner som vidtagits av jämförbara oberoende företag under jämförbara omständigheter.¹⁵

Det finns emellertid situationer i vilka armlängdsprincipen inte är direkt applicerbar. Ett exempel är att företag i en intressegemenskap mycket väl skulle kunna delta i transaktioner i vilka oberoende företag inte skulle delta. Omständigheterna rörande en sådan transaktion behöver inte nödvändigtvis motiveras av skatteflyktsskäl, utan kan uppstå då företag i en intressegemenskap som bedriver handel med varandra möter andra kommersiella omständigheter än oberoende företag. Ett exempel härpå kan vara att ett oberoende företag skulle tveka att sälja en immateriell tillgång för ett fast pris om det inte gick att estimerar vinstpotentialen, och det fanns andra sätt att exploatera den immateriella tillgången. Företag inom en intressegemenskap skulle emellertid kunna ingå en sådan transaktion eftersom den potentiella vinsten ändå skulle stanna kvar inom intressegemenskapen.¹⁶ Den svenska felprisregeln i IL 14:19 st. 1 p. 3 (med förtydligande i IL 14:20) reglerar emellertid dylika situationer, och medger avsteg från armlängdsprincipen om affärsmässiga skäl föreligger för beslutet.

¹⁴ Noterbart är att OECD den 8 februari 2001 publicerade ett diskussionsunderlag ”Discussion on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” vilket uppmanar till diskussion i frågan om hur vinstfördelning skall ske mellan ett bolag och dess fasta driftställe. Utgångspunkten för diskussionen tycks vara att försöka undersöka i vilken omfattning OECD:s riktlinjer kan användas analogt för fördelningen av vinster till fasta driftställen.

¹⁵ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 1.7 f.

¹⁶ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 1.8 ff.

2.3.1 Armlängdsprincipen i praxis

Att OECD:s riktlinjer har inflytande på den svenska rättsutvecklingen inom internprissättningsområdet har vid ett flertal tillfällen bekräftats i praxis. Det så kallade Shell-målet är det mest kända fallet. Regeringsrätten avgjorde här en mängd olika internprissättningsgrågor. Samtliga är inte av intresse inom ramen för denna uppsats. Viktigt är emellertid uttalandet nedan:

*”Regeringsrätten instämmer i KRS:uttalande i nyssnämnda dom (s 12 f) att de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”*¹⁷

Regeringsrättens ståndpunkt har häfter upprepade gånger verifierats i praxis¹⁸ och doktrin¹⁹, och det torde inte föreligga något tvivel om att riktlinjerna tillmätts en betydande vägledande funktion vid tolkningen av den svenska felpreisregeln i nuvarande IL 14:19-20.

2.4 Jämförbarhetsanalys

Armlängdsprincipen tillämpas vanligtvis genom en jämförelse mellan omständigheterna som omgärdar en transaktion inom en intressegemenskap med en transaktion mellan oberoende parter. För att en sådan jämförelse skall vara till någon nytta krävs att de ekonomiska karaktäristika rörande transaktionen är någorlunda jämförbara.

Vid en jämförbarhetsanalys skall enligt riktlinjerna flera olika aspekter beaktas.²⁰ Nedan redogörs för ett urval av dessa.

- Karaktäristika på tillgång/service som säljs

Exempel på karaktäristika för en materiell tillgång kan vara dess attribut, kvalitet, tillgänglighet och möjlighet att tillhandahålla vissa volymer. Vid försäljning av en service måste beaktas vilken typ och i vilken omfattning servicen har. Slutligen vid transaktioner i vilka immateriella tillgångar

¹⁷ RÅ 1991 ref. 107.

¹⁸ Se exempelvis kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari 2001, mål nr 656-1995, kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari 2001, mål nr 3100-1998 samt kammarrätten i Stockholms dom den 11 september 2001, mål nr 8001-2000.

¹⁹ Exempel härpå är Wiman, B. Utvecklingen på internprissättningsområdet. SN 1997 s ??? och Tivéus, U. och Köhlmark, A. Internationella Skattehandboken, 4:e uppl., Stockholm 2001. s. 228.

²⁰ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 1.19 ff.

innefattas bör formen för transaktion beaktas (dvs. överlåtelse eller upplåtelse), typen av tillgång (dvs. patent, varumärke eller know-how, etc.), gällande tidsperiod, omfattning av exklusivitet, och förväntad avkastning relaterad till användandet av den immateriella tillgången.

- Funktionsanalys

Vid en transaktion mellan två oberoende parter, kommer compensationen ofta speglas av de funktioner som de olika företagen utför. Därför måste de funktioner som parterna utför analyseras vid en bedömning av om en oberoende transaktion är jämförbar med en transaktion inom en intressegemenskap. Exempelvis bör skattebetalarna och skattemyndigheten identifiera och jämföra design, tillverkningen, FoU-verksamhet, servicenivå, inköpsfunktionen, marknadsföring, ledningen, finansieringslösningar och transportlösningar. Vid alla avvikelser som noteras bör justeringar utav priset övervägas.

Vidare bör också beaktas vilka typer av tillgångar som används av de olika företagen som medverkar i analysen (dvs. tillgångar som påverkar den aktuella transaktionen). Exempel härpå är utnyttjande av fabriksutrustning användandet av olika immateriella tillgångar, etc., och karaktäristika på tillgångar som används, som exempelvis, ålder, marknadsvärde, läge, omfattning av varumärkesskydd, etc.

Slutligen bör också de risker som bärs av de företag som ingår i funktionsanalysen beaktas. Exempel på olika risker som bör tas hänsyn till är, marknadsrisken, risk relaterad till utvecklingsarbete, finansiell risk (t. ex. kreditrisk och växelkursrisk), etc.

- Kontraktsvillkor

I en transaktion mellan oberoende parter avgör vanligtvis kontraktsvillkor vilken part som skall inneha vilka skyldigheter och risker. Dessutom brukar kontraktet reglera hur eventuella vinster som uppstår på grund av det ingångna avtalet skall fördelas mellan avtalsparterna. Detta innebär att ingångna avtal bör beaktas vid genomförandet av en funktionsanalys enligt ovan.

- Ekonomiska omständigheter

Riktlinjerna rekommenderar också att olika ekonomiska omständigheter skall beaktas vid bestämmande av ett armslängdspris. En och samma vara kan mycket väl rendera olika priser beroende på vilken marknad den säljs. Detta innebär att de relevanta marknaderna, i vilka de varor/tjänster som skall jämföras kommer att avsättas, bör identifieras. Härmed avses att storleken på marknaderna, konkurrensen på dessa marknader, tillämpliga regelverk, vilka kunderna är (exempelvis: återförsäljare eller slutkunder), skall jämföras.

2.5 Prissättningsmetoder

Det mest direkta sättet, att fastslå att ett armlängdsförhållande vid en transaktion inom en intressegemenskap föreligger, är att jämföra priset i den kontrollerade transaktionen med priset i motsvarande transaktion mellan två oberoende parter. Omständigheterna är emellertid inte alltid så gynnsamma att detta kan ske, vilket medfört att det etablerats olika metoder som jämför andra variabler för att identifiera ett armlängdspris (exempelvis bruttovinstmarginaler).

OECD har specifikt framhållit fem metoder (utan att för den skulle hävda att några andra metoder inte går att använda) som kan användas för att fastslå ett armlängdspris. Dessa fem metoder är uppdelade på i två grupper: de traditionella transaktionsbaserade metoderna och de transaktionsbaserade vinstmetoderna. Generellt kan sägas att riktlinjerna förespråkar de förra framför de senare. Nedan följer en kort presentation av prissättningsmetoderna.²¹

2.5.1 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden (the comparable uncontrolled price method) är den metod som enligt riktlinjerna, om förutsättningar finns, alltid bör användas. Metoden innebär att priset på den interna transaktionen skall jämföras med marknadspriset vid en kontrollerad transaktion mellan två av varandra oberoende parter (se 2.4 ovan).²²

2.5.2 Återförsäljningsprismetoden

Det pris som åsatts en vara vid försäljningen från ett företag inom en koncern till en oberoende köpare utgör utgångspunkten i återförsäljningsprismetoden. Detta pris reduceras med en lämplig bruttovinstmarginal, som skall motsvara den marginal som återförsäljaren behöver för att täcka sina rörelsekostnader samt ge en rimlig vinst. Återstoden kan sägas utgöra armlängdspriset. Enligt riktlinjerna är denna metod är särskilt lämplig vid vidareförsäljning.²³

²¹ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 2.1 ff.

²² OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 2.6 ff.

²³ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 2.14 ff. samt Hall, M. och Myllynen M. OECD:s förslag om fördelning av vinst till fasta driftställen. SvSkT 2001. s. 270 f.

2.5.3 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden utgår från ett företags kostnader för att tillhandahålla tjänster eller varor till ett närstående företag. Till detta pris adderas sedan ett rimligt vinstpåslag, relaterat till de funktioner och risker som företaget utför respektive innehar. Vidare bör även beaktas de vinstpåslag som normalt sett gäller för företag som verkar inom den aktuella marknaden. Riktlinjerna ger vid handen att metoden har sitt främsta tillämpningsområde vid tillhandahållande av tjänster samt vid försäljning av halvfabrikat.²⁴

2.5.4 Vinstfördelningsmetoden (profit split)

Vinstfördelningsmetoden innebär att en koncernvinst som uppkommit i en transaktion med ett närstående företag skall fördelas mellan transaktionsparterna som oberoende parter hade fördelat den. Initialt identifieras den vinst som uppstått, och som skall fördelas, genom den kontrollerade transaktionen.

Den vinst som skall fördelas kan antingen utgöra hela vinsten av transaktionen, eller bestå av en viss del av vinsten som finns kvar när resterande del av vinsten fördelats efter vissa förutsättningar. Det enskilda företagets bidrag till transaktionen (och därmed rätt till del i vinsten) bedöms genom att en funktionsanalys genomförs.^{25 26}

2.5.5 Nettovinstmarginalmetoden

Nettovinstmarginalmetoden sätter nettovinsten/rörelsevinsten i förhållande till en lämplig bas (t. ex. kostnader, försäljning, tillgångar) som ett företag uppvisar i en koncernintern transaktion. Den erhållna nettovinstmarginalen skall sedan jämföras med motsvarande marginal som företaget erhållit vid en transaktion med en oberoende part. Kan en sådan transaktion inte urskiljas kan även jämförelse göras med nettovinstmarginalen vid en jämförbar transaktion genomförd av ett annat företag i en oberoende transaktion.²⁷

²⁴ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 2.32 ff.

²⁵ Se 2.3.

²⁶ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 3.5.

²⁷ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 3.26. samt Riksskatteverket. Handledning för internationell beskattning. Stockholm 2000. (Cit 2000). s. 309.

3 OECD:s riktlinjer och immateriella tillgångar

Kapitel VI i riktlinjerna behandlar transaktioner med immateriella tillgångar inom en intressegemenskap. I detta kapitel beskrivs dessa rekommendationer, för att senare i uppsatsen möjliggöra en jämförelse mellan riktlinjerna och svensk rätt.

3.1 Inledning

Kapitel VI i riktlinjerna behandlar vilka metoder som bör användas för att säkerställa att korrekta internpriser används vid transaktioner med immateriella tillgångar mellan närstående företag. Kapitlet tar även upp de problem som kan uppstå då företag som de facto utför marknadsföringsåtgärder inte är de legala ägarna till den immateriella tillgång de marknadsför (exempelvis varumärken och varunamn).²⁸

Med immateriella tillgångar avses i riktlinjerna: rätt att använda industriella tillgångar som patent, varunamn, varumärken, design och modeller. Begreppet inkluderar även upphovsrätten till litterära artistiska verk samt immateriella rättigheter som know-how och affärshemligheter. Riktlinjerna fokuserar på immateriella tillgångar som kan associeras till kommersiella aktiviteter, vilket även innefattar marknadsföringsaktiviteter.²⁹

3.2 Kommersiella immateriella rättigheter

Riktlinjerna delar upp de immateriella tillgångarna i två kategorier. Den första kategorin består av immateriella rättigheter hänförliga till från tillverkningsaktiviteter eller FoU-verksamhet i ett företag. FoU-arbetet utförs ofta genom antingen:

- 1) egen forskning (i syfte att erhålla både den legala som ekonomiska äganderätten);
- 2) kontraktsforskning åt en eller fler beställare (beställaren erhåller här den legala såväl som den ekonomiska äganderätten till den immateriella tillgången); eller
- 3) genom gemensam FoU tillsammans med ett eller flera koncernföretag, vilket leder till delat ekonomiskt och legalt ägande

²⁸ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.1 .

²⁹ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.2.

till den immateriella tillgången (s. k. cost contribution arrangements, vilka utförligare behandlas i riktlinjernas kap. VIII).³⁰

Den andra kategorin utgörs av immateriella rättigheter hänförliga till marknadsföringsaktiviteter, och inkluderar varumärken, varunamn, klientlistor, distributionskanaler, unika namn, symboler och bilder.³¹

Det är inte alltid självklart vilken typ av immateriell tillgång som innehas. Immateriella rättigheter som affärshemligheter och know-how kan vara trade intangibles samtidigt som de är marketing intangibles. Exempelvis kan en kund köpa en vara eftersom han vet att det säljande företaget besitter unik know-how vad gäller att tillverka den efterfrågade varan. I detta fall utgör säljaren know-how både en trade intangible och en marketing intangible.

3.3 Metoder att överföra immateriella tillgångar mellan företag

Vanligen överförs immateriella tillgångar mellan oberoende parter genom överlåtelse eller licens. Vid överlåtelse övergår äganderätten till köparen emedan äganderätten vid ett licensförfarande oftast förblir hos licensgivaren (gäller åtminstone initialt). Licensavgiften baseras normalt sett på användarens produktion, försäljning eller vinst, emedan priset vid försäljning ofta baseras på nuvärdesberäkningar beräknade på framtida vinster hänförliga till den aktuella immateriella tillgången.³²

Det förekommer att kompensationen för en immateriell tillgång inkluderas i priset som tas ut för en vara eller tjänst. Innebärande att licensavgiften bakas in i priset för varan. Om detta sker kan det vara nödvändigt att beräkna vad som utgör kompensation för varan/tjänsten respektive vad som utgör licensavgift. En anledningen till varför detta kan vara viktigt är att vissa länder tar ut källskatt på licensavgifter (dock inte Sverige).³³

Det är också vanligt förekommande att flera immateriella tillgångar säljs tillsammans ("package contract"). Då kompensationen för olika typer av immateriella tillgångar kan beskattas olika i vissa länder kan det krävas att det sker en uppdelning av köpeskillingen på de olika tillgångarna i avtalet.³⁴

³⁰ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.3.

³¹ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.4.

³² Adams, C. And Graham, P. Transfer Pricing: A UK Perspective. London, 1998. s. 27.

³³ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.17

³⁴ Wiman, B. Utvecklingen på internprissättningsområdet. SN 1997 s ???

3.4 Beräkning av armlängdspriset

Det finns ett antal metoder som kan användas för att beräkna armlängdspriset vid en transaktion med en immateriell tillgång. Riktlinjerna anger vissa faktorer som särskilt bör undersökas för att jämförbarhet skall säkerställas. Dessa faktorer inkluderar: förväntad framtida nytta av den immateriella tillgången (beräknas vanligtvis genom diskontering av framtida kassaflöden); begränsningar avseende i vilken geografisk marknad den immateriella tillgången får användas; grad av exklusivitet; uppstartningskostnader; möjlighet att sublicensiera; vid patent, giltighetstid, omfång och de facto tid under vilken patentet har ett ekonomiskt värde, licenstagarens distributionsnät, samt licenstagarens möjlighet att medverka vid, och ta del av, framtida utveckling av den licenserade tillgången.³⁵

Den metod som enligt riktlinjerna är att föredra vid fastställande av armlängdspriset är marknadsprismetoden (se ovan kap. 2.5.1). Marknadsprismetoden bör användas då samma ägare har licensierat jämförbara immateriella tillgångar under jämförbara omständigheter till ett oberoende företag. Det är också möjligt att beakta det pris som oberoende företag i samma industri använder för motsvarande typ av immateriell tillgång. Dessutom går vägledning att söka i offerter, alternativt konkurrerande bud avseende rätt till licens, till oberoende företag.³⁶

Det är emellertid möjligt att använda de andra transaktionsbaserade prismetoderna (se ovan kap. 2.5). Särskilt vinstfördelningsmetoden kan vara användbar i situationer då det inte finns några passande jämförbara kontrollerade transaktioner.³⁷

3.4.1 Armlängdspriset vid värderingsvärigheter

När det vid tidpunkten för transaktionen råder stor osäkerhet avseende värderingen av den immateriella tillgången som skall upplåtas/överlåtas bör utgångspunkten vara vad oberoende parter skulle överenskommit sinsemellan. Dessa skulle enligt riktlinjerna exempelvis försöka estimerar framtida vinster/kassaflöden. Ett annat alternativ kan vara att avtalet löper på en begränsad tid, alternativt att en prisjusteringsklausul inkluderas i avtalet (för att skydda avtalsparterna för en oväntad värdeutveckling på den immateriella tillgången). Vidare kan avtalsparterna välja att till viss del stå risken själva, men inkludera en avtalsklausul som stadgar att priset skall

³⁵ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.20.

³⁶ Adams, C. And Graham, P. Transfer Pricing: A UK Perspective. London, 1998. s. 28.

³⁷ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.26 f.

förhandlas om då oförutsedda händelser, som förändrar de fundamentala förutsättningarna för avtalet, inträffar.³⁸

Riktlinjerna idéer torde baseras på superroyalty-regeln som introducerades i amerikansk rätt 1986. Regelns innebörd är att inkomsten av en överlåtelse eller upplåtelse av en immateriell tillgång skall stå i rimlig proportion till den inkomst som faktiskt tillskrives den immateriella tillgången. Den erhållna ersättningen skall relateras till den inkomst som den immateriella tillgången bidrar till. Om inkomsten ökar skall ersättningen göra detsamma.³⁹

Superroyalty-regeln har blivit hårt kritiserad eftersom den amerikanska staten de facto förbehåller sig rätten att i efterhand justera upplåtelseersättningen till en amerikansk licensgivare. Rekommendationerna i riktlinjerna skiljer sig på en väsentlig punkt från de amerikanska superroyalty-reglerna, eftersom de förstnämnda tydligt anger att ingen eftersyn får göras. Det vill säga armlängdspriset skall bygga på de förutsättningar som parterna hade att utgå från vid tiden för avtalets ingående.⁴⁰

I svensk doktrin har Wiman kritiserat superroyalty-regeln. Detta även om han menar att regeln förvisso skulle kunna vara användbar på situationer vilka avser ett licensavtal, eftersom de kan jämföras med en årlig omförhandling av royalty. Wiman menar emellertid att regeln är mindre lämplig att använda vid överlåtelssituationer. För det första anser han att oberoende parter inte skulle ingå avtal där den rörliga delen av köpeskillingen baseras på vinst istället för omsättning. För det andra skulle den rörliga delen med största sannolikhet vara tidsbegränsad i ett avtal mellan oberoende parter. För det tredje så var det enligt Wiman med största sannolikhet redan tidigare möjligt att ingripa och korrigera framtida inkomster med stöd av armlängdsprincipen.⁴¹

3.4.2 Rekommendationer till skattemyndigheterna

Vid situationer då skattemyndigheterna i medlemsstaterna skall fastställa värdet på en svårvärderad immateriell tillgång, rekommenderar riktlinjerna skattemyndigheterna att använda den metod som oberoende parter skulle använda under jämförliga omständigheter. Innebärande att om oberoende parter skulle basera sitt pris på vissa specifika antaganden bör också

³⁸ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.28 ff.

³⁹ IRC sec. 482.

⁴⁰ OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.33.

⁴¹ Wiman, B. Prissättning inom multinationella koncerner, Amerikanska skatteregler i svensk belysning. Ak avh. Uppsala 1987. s 272 ff.

skattemyndigheten göra detta. Ett sådant förfarande gör det möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera att rimliga antaganden använts.⁴²

Skattemyndigheterna kan ha svårt att fastställa vilka framtida vinster som rimligtvis var förutsägbara vid transaktionstillfället. I sådana fall kan efterföljande utveckling innebära att skattemyndigheterna efterfrågar vad oberoende parter skulle gjort baserat på den information som fanns tillgänglig vid transaktionstidpunkten (se ovan, kap 3.4.1).

⁴² OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.31 ff.

4 Den svenska felprisregeln och immateriella tillgångar

Innevarande kapitel redogör kort för hur immateriella tillgångar kan överföras och huruvida den svenska felprisregeln är applicerbar i dessa fall. Det finns normalt två sätt att överföra immateriella tillgångar inom en intressegemenskap: överlåtelse eller upplåtelse.^{43 44}

Oberoende av vilket sätt som används talar det mesta för att den utbetalade kompensationen är avdragsgill oberoende av om den sker i formen av en licensavgift eller en engångsbetalning. Även om avdragsrätt föreligger i båda dessa situationer tar den sig olika uttryck. Vid betalning av licensavgift medges avdrag direkt. Utgörs däremot kompensationen av en engångsutbetalning skall kostnaderna balanseras och kostnadsföras enligt 20/30 regeln alternativt restvärdesmetoden.⁴⁵

4.1 Direktöverlåtelse av immateriella tillgångar

Den svenska felprisregeln torde vara tillämplig vid direktförsäljning av en immateriell tillgång till och från ett närstående utländskt företag. Varken Inkomstskattelagen eller riktlinjerna stadgar att immateriella tillgångar skall behandlas annorlunda än andra typer av tillgångar vid direktöverlåtelse. En annan fråga är att det är betydligt svårare att sätta ett korrekt pris på en immateriell tillgång. RSV hävdar till exempel att överlåtelser av immateriella tillgångar till ett närstående företag för ett engångsbelopp, där inte säljaren medgivits rätt till tilläggsersättning baserad på köparens produktion, försäljning, vinst, etc. normalt sett knappast förekommer mellan oberoende parter.⁴⁶

Det saknas rättsfall som aktualiserar felprisregelns tillämpning på direktöverlåtelse av immateriella tillgångar till ett närstående företag. Regeringsrätten behandlade emellertid 1979 ett fall (det s k Findusfallet) i vilket fastslogs att felprisregeln inte var tillämplig eftersom den royalty som betalats inte hade visats vara mindre än vad oberoende parter skulle betala. Regeringsrätten anförde

⁴³ Se ovan under kap. 3.3.

⁴⁴ Noterbart är att de amerikanska internprissättningsreglerna kräver att royalty utgår vid transaktioner med immateriella tillgångar, innebärande att betalning med ett engångsbelopp inte medges.

⁴⁵ IL 18:13 och 17.

⁴⁶ Riksskatteverket. Handledning för internationell beskattning. Stockholm 2000. (Cit 2000). s. 250.

”Att royalty utgår vid utnyttjande av annans varumärke eller liknande är helt normalt och kan i och för sig inte föranleda åtgärd enligt 43 § 1 mom kommunalskattelagen.

Däremot kan i princip sådan åtgärd ifrågakomma om tillgång av förevarande slag – under omständigheter som anges i nämnda lagrum – överlåtes utan att fullt vederlag utgår”⁴⁷

Regeringsrätten fick inte anledning att vidare tillämpa felprisregeln på den aktuella transaktionen. Efter Regeringsrättens uttalande kan det emellertid knappast råda något tvivel om att regeln generellt sett skulle vara tillämplig vid överlåtelser av immateriella tillgångar.

4.2 Upplåtelse av immateriella tillgångar

IL saknar en definition på uttrycket royalty. Den enda gången som begreppet berörs är i IL 13:11 där det stadgas att

”Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet.”.

samt rörande innebörden av begränsad skattskyldighet i IL 6:11 2 st. Här fastslås att

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

Paragraferna beskriver aldrig direkt begreppet ”royalty” och ger ingen ytterligare vägledning vad som enligt svensk skatterätt skall inkluderas i det. OECD:s modellavtal art. 12 p. 2 ger dock den definition som också återfinns i riktlinjerna (se ovan kap. 3.1). Noterbart är att inte längre leasing- eller hyresbetalningar inkluderas i definitionen.

4.2.1 Felprisregeln och royalty

I doktrin har det länge dryftats huruvida den svenska felprisregeln är tillämplig på situationer i vilka royalty utbetalas från en svensk källa till utlandet. Detta då betalningen för utnyttjande av immateriella tillgångar som en utländsk licensgivare erhåller i form av royalty anses vara en intäkt av näringsverksamhet från ett fast driftställe bedrivet i Sverige.⁴⁸

⁴⁷ RÅ79 1:98.

⁴⁸ IL 6:11.

Richard Arvidsson har tidigare hävdat att felprisregeln sannolikt inte är tillämplig i dessa situationer eftersom royalty enligt svensk intern rätt skall beskattas i Sverige, vilket innebär att båda inkomstkällorna då finns i den svenska jurisdiktionen. Vidare hävdade Arvidsson att felprisregeln inte heller är tillämplig i de fall då Sverige avstår från sin beskattningsrätt genom ett dubbelbeskattningsavtal (vilket betyder att inkomstkällorna uppdelas på två olika jurisdiktioner).⁴⁹ Det står emellertid numera klart att Arvidssons åsikt avseende felprisregelns tillämplighet i det sistnämnda fallet inte var korrekt. Detta då det i propositionen till IL uttryckligen fastslås att den nya lydelsen av felprisregeln i IL 14:19 st 1 p 1 (*”den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat skall inte beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal”*) endast är ett förtydligande av vad som redan tidigare var gällande rätt.⁵⁰ Det vill säga att royaltyersättningar till utlandet omfattades redan tidigare av felprisregeln.

Att felprisregeln är tillämplig på den omvända situationen, det vill säga då ett svenskt företag erhåller royalty från utlandet, har det aldrig varit något tvivel om. Detta bekräftas exempelvis av Regeringsrätten i ett fall från 1994 rörande frågan om olika former av stöd som ett svenskt aktiebolag utgett till ett dotterbolag i utlandet utgjort omkostnader i moderbolagets rörelse.⁵¹ I domskälen anförde Regeringsrätten att

”De skattemässiga effekterna av underlåtenheten att fakturera Ekaraisio för ... royalty får bedömas enligt den vid 1984 års inkomsttaxering gällande bestämmelsen i 43 § 1 mom. Kl, dvs. enligt den s.k. felprisregeln”.

⁴⁹ Arvidsson, R. Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner. Ak. Avh. Stockholm 1990. s 124 ff samt 356. Se även, Riksskatteverket. Handledning för internationell beskattning. Stockholm 2000. (Cit 2000). s 197 f., där också RSV hävdar att viss osäkerhet avseende korrigeringsregelns tillämplighet råder. Samma ståndpunkt innehåller även efter IL:ens tillkomst av Nils von Koch. Se Tivéus, U. och Köhlmark, A. Internationella Skattehandboken, 4:e uppl., Stockholm, 2001. s 218 (von Koch är ansvarig för internprissättningsavsnittet).

⁵⁰ Proposition 1999/2000:2, del 2. s 187 f.

⁵¹ RÅ 1994 ref. 85.

5 Den svenska felprisregeln, praxis och OECD:s riktlinjer

I kapitel 5 beskrivs hur felprisregeln har tillämpats i svenska domstolar i fall som berör överlåtelse och upplåtelse av immateriella tillgångar. Tyngdpunkten av redogörelsen läggs på att beskriva de mest kända fallen samt ett antal relativt färskare kammarrättsfall.

Vidare analyseras hur svensk praxis överensstämmer med de rekommendationer som OECD:s riktlinjer tillhandahåller. Genomgången baseras på de rättsfall som presenteras, samt beskrivningen av riktlinjerna i tidigare kapitel.

5.1 Royalty eller klumpsumma?

Regeringsrätten har i två äldre rättsfall, RÅ 1947 ref. 34 och RÅ 1967 ref. 7, slagit fast att betalning kan utgöra royalty fastän den sker i formen av en klumpsumma. Rättsfallen berör inte felprisregeln men är ändå intressanta då de visar att betalningsformen inte är avgörande för om ersättningen skall betraktas såsom kompensation för upplåtelse eller överlåtelse. Detta är i förlängningen relevant då bedömningen av armlängdspriset enligt riktlinjerna skiljer sig åt beroende på om transaktionen avser en upplåtelse eller överlåtelse av immateriella tillgångar.

I RÅ 1947 ref. 34 överlät ett Schweiziskt bolag tillverknings- och försäljningsrätten till en ”kemisk massa” till ett svenskt bolag. Som kompensation för överlåtelsen erhöll det schweiziska bolaget en årlig licensavgift. Enligt avtalen skulle betalning ske genom att det utländska bolaget vid avtalens ingående erhöll 300 000 kr, samt ytterligare 200 000 kr uppdelat på de två nästföljande åren. De erlagda beloppen skulle sedan avräknas på licensavgifterna enligt en förutbestämd beräkningsgrund.

Det svenska företaget ansåg att de 300 000 kr var att anse som en sådan engångsbetalning som inte var skattepliktig i Sverige. Regeringsrätten ansåg emellertid, i likhet med underrätterna, att de 300 000 kr var att anse som förskott på royalty och därför var beskattningsbar inkomst i Sverige hos det schweiziska bolaget. Regeringsrätten har förmodligen vägt in det faktum att det i avtalen mellan bolagen tydligt angavs att det erlagda beloppet skulle avräknas mot den licensavgift som det svenska bolaget var skyldigt att betala.

RÅ 1967 ref. 7 rörde frågan huruvida en engångsersättning, som inneburit avlösning av en för all framtid utgående royalty, utgjort skattepliktig intäkt av rörelse. SKF hade i fallet medgett sitt dotterföretag, AB Volvo, rätt att

köpa ut sig från ett för all framtid gällande royaltyavtal. Royaltyn utgjorde ersättning för SKF:s ekonomiska, tekniska och kommersiella stöd vid uppbyggnaden av AB Volvos bilproduktion. Regeringsrätten anförde i fallet att

”Genom det år 1929 ingångna avtalet har SKF tillförsäkrats kompensation för sitt sålunda lämnade bistånd. Vid nämnda förhållanden finner RegR, att avtalet av år 1929 måste betraktas såsom ett led i SKF:s förvärvsverksamhet och att vad som uppburits på grund av avtalet utgör för detta bolag skattepliktig intäkt av rörelse, vare sig det utgått på en gång eller i form av årliga utbetalningar eller delvis årligen och delvis med ett engångsbelopp, vilket utgjort avlösning av framdeles utgående belopp.”

Av 1947 års rättsfall kan man sluta sig till att en engångsbetalning kan utgöra förskottsbetalning för framtida royalty. Omständigheterna i detta fall skiljer sig mot RÅ 1967 ref. 7 såtillvida att i det förra fallet medgavs en rätt för licenstagaren att avräkna det nedlagda beloppet mot framtida royalty. Vidare avsåg det senare fallet en situation i vilken ett företag med en engångsbetalning löser sig från sin skyldighet att betala framtida royalty. Det finns anledning att fundera över hur Regeringsrätten idag, med tanke på vad riktlinjerna stadgar om hur klumpsummebetalningar skall hanteras, hade bedömt motsvarande situation. Å ena sidan föreskriver riktlinjerna att engångsbetalningar utan möjlighet till tillgångsersättning knappast förekommer i en oberoende transaktion. Å andra sidan avser inte 1967 års fall en transaktion på vilken felprisregeln är tillämplig på eftersom båda parter är skattskyldiga i Sverige, vilket självklart innebär en dramatisk reduktion av riktlinjernas värde som rättskälla i denna situation.

5.1.1 Svensk praxis och riktlinjerna

Ovan presenterades två rättsfall, RÅ 1947 ref. 34 och RÅ 1967 ref. 7, i vilka olika ersättningssystem tillämpades vid upplåtelse/överlåtelse av immateriella tillgångar. I RÅ 1947 ref. 34 upplät ett Schweiziskt bolag försäljningsrättigheter till ett svenskt bolag. Det svenska bolaget kompenserade det Schweiziska bolaget via en årlig licensavgift. I RÅ 1967 användes istället en klumpsumma som kompensation vid avlösning av en för all framtid utgående royalty.

Riktlinjerna stadgar uttryckligen att överföring av immateriella tillgångar kan ske antingen genom en direkt överlåtelse eller genom upplåtelse (i form av royaltyavgifter fastställda i ett licensavtal). Riktlinjerna utvecklar transaktionsformerna och klargör att kompensation för att utnyttja immateriella rättigheter mycket väl kan inkluderas i priset för en materiell tillgång, och att det i dessa fall är nödvändigt att identifiera vilken del av

ersättningen som avser den immateriella tillgången respektive den materiella tillgången.⁵²

Riktlinjernas beskrivning av hur immateriella tillgångar skall ersättas överensstämmer med vad som gäller i Sverige. I de ovan beskrivna rättsfallen har ersättning utbetalats via royalty såväl som via en klumpsumma. Rättsfallen berör förvisso inte felprisregeln men klargör att det ur ett inkomstskatterettsligt perspektiv är möjligt att använda olika ersättningsformer, som licensavgifter och ersättning via en klumpsumma. Ur ett svenskt perspektiv kan det verka självklart att denna möjlighet föreligger även vad gäller koncerninterna transaktioner. Praxis eller doktrin föranleder inte en annan ståndpunkt. Det finns emellertid länder, däribland USA, som inte medger klumpsummeersättningar vid koncerninterna transaktioner med immateriella tillgångar.

5.2 Helhetssyn

I praxis har ofta tillämpats en helhetssyn vilken i relativt omfattande utsträckning medgivit möjlighet att åberopa att domstolen skall beakta alla omständigheter i det specifika fallet till försvar för ett icke marknadsmässigt pris.⁵³⁵⁴ Domstolarna har exempelvis accepterat kompensationsinvändningar när ett bolag använt icke armlängdsmässiga priser gentemot ett koncernföretag, s.k. kvittning.

Ett fall där kompensationsinvändningar kom att accepteras var det s.k. Öberg-målet.⁵⁵ Här hade ett svenskt bolag givit ett räntefritt lån till sitt portugisiska dotterbolag. Eftertaxering grundat på felprisregeln kom att yrkas på ett belopp motsvarande marknadsmässig ränta. Bolaget invände att om det portugisiska bolaget hade debiterats ränta hade priset till slutkund tvingats höjas i motsvarande mån. Regeringsrätten fastslog att en prissättning inom en koncern som innebär kostnadstäckning för tillverkningsbolaget måste accepteras om det inte föreligger särskilda omständigheter som föranleder annat. Vidare menade Regeringsrätten att dotterbolagets produktionskostnader skulle öka med den debiterade räntan. Slutsatsen blev att det svenska företags vinst inte reducerats på grund av underlåtenheten att debitera det portugisiska företaget ränta.

Regeringsrätten verifierade i Shell-målen att vid en bedömning av priserna vid transaktioner mellan företag inom en intressegemenskap skall alla transaktioner mellan företagen beaktas. Regeringsrätten anför i domskälen:

⁵² OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995. Chap 6.16 ff.

⁵³ Se exempelvis RÅ 1991 ref. 7.

⁵⁴ Tivéus, U. och Köhlmark, A. Internationella Skattehandboken, 4:e uppl., Stockholm 2001. s 232.

⁵⁵ RÅ 1979 ref. 1:40.

”I många fall kan det bli nödvändigt att gör en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företags affärer med varandra och att därvid beakta bl. a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen ... En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigerig inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit.”⁵⁶

I det sistnämnda fallet konstaterade dessutom Regeringsrätten att överpriser och underpriser som förekommit under en viss tidsperiod bör kunna kvittas mot varandra. Det sensationella med denna ståndpunkt var att Regeringsrätten inte kopplade kvittningsrätten till sådana transaktioner som sker under ett och samma beskattningsår, utan medgav att ett längre tidsperspektiv innehas. Innebörden blev därmed att domstolen frångick den skatterättsliga principen om beskattningsårets slutenhet.

De ovannämnda rättsfallen berör inte explicit transaktioner med immateriella tillgångar. Kammarrätten i Jönköping har emellertid behandlat ett antal mål i vilket en av frågorna var om ett svenskt företags underlåtenhet att debitera ett brasilianskt dotterbolag för FoU-tjänster skulle inkomstbeskattas med stöd av 43 § 1 mom. KL.⁵⁷ Kammarrätten resonerar sig i fram till att det svenska företaget hade utfört en tjänst för vilken ingen ersättning utgått och att felprisregeln var tillämplig. I fallet ger domstolen ytterligare stöd för att kompensationsinvändningar kan användas på situationer som avser transaktioner relaterade till immateriella tillgångar (även om domstolen sedan avslår de invändningar som företaget anförde).⁵⁸

5.2.1 Svensk praxis och riktlinjerna

Ovan presenterades ett antal olika rättsfall i vilka domstolen betraktat de koncerninterna transaktionerna utifrån i ett helhetssynsätt. Detta innebär exempelvis att domstolen beaktat både kompensationsinvändningar såväl som de aktuella koncernbolagens samtliga affärer sinsemellan vid en bedömning av om internpriserna är marknadsmässiga.

Riktlinjerna stadgar på flera ställen att de multinationella företagen och skattemyndigheterna skall ta ett helhetsgrepp. Alla omständigheter, i det enskilda fallet, som skulle kunna påverka priset i en extern transaktion skall beaktas vid fastställandet av ett armlängdspris.

⁵⁶ 1991 ref. 107.

⁵⁷ Kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari 2001, mål nr 3100-1998 och Kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari 2001, mål nr 656-1995

⁵⁸ Domstolen ansåg att det belopp som skulle återföras till beskattning hos bolaget skall motsvara den del av FoU-kostnaderna som kan anses belöpa på dotterbolagen. Det verkar alltså som om domstolen har bedömt situationen och allokerat kostnaderna med hjälp av ett fiktivt cost contribution arrangement (se ovan kap. 3.5).

Svensk rättspraxis och riktlinjerna stämmer väl överens med varandra vad gäller tillämpning av ett helhetssynsätt vid bedömning av om armlängdspriser föreligger. Att olika metoder skulle användas i detta hänseende vid överlåtelse av immateriella tillgångar, jämfört med materiella tillgångar är knappast troligt. Denna ståndpunkt bekräftas också av kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari, mål nr 3100-1998, vilken behandlade bland annat överlåtelser av immateriella tillgångar. I fallet medgavs inte avdrag för royaltybetalningar. Domstolen angav dock i domskälen att ett helhetssynsätt skulle användas men att de omständigheter som bolaget framfört inte rättfärdigade den utbetalade royaltyn.

5.3 Försiktighetskrav

I äldre förarbeten fanns tidigare krav på restriktiv tillämpning av felprisregeln vid transaktioner mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag.⁵⁹ Bevisbördan för skattemyndigheten har emellertid mildrats. Det räcker numera att skattemyndigheten påvisar dels att oriktig prissättning föreligger, dels att det finns samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen, för att sannolika skäl för intressegemenskap skall anses föreligga. Bevisbördan för att den oriktiga prissättningen har tillkommit av andra skäl än intressegemenskap tillfaller därför företaget. I propositionen anförde departementschefen dock att skattemyndigheterna måste acceptera att vissa prisavvikelse kan förekomma från marknad till marknad utan att detta beror på intressegemenskap.⁶⁰

I Shell-målen menade Regeringsrätten att det av förarbeten till 43 § 1 mom. KL framgår att föreskriften om hänsynstagande till affärsmässiga skäl ger uttryck för en allmän princip som är tillämplig också i situationer som inte faller in under föreskrifterna i anvisningspunkten.⁶¹

Kammarrätten i Jönköping hänvisar i bland annat mål nr 656-1995 (dom 2001-02-28) till tidigare praxis⁶² och konstaterar att armlängdsprincipen bör tillämpas med stor restriktivitet. Denna tidigare praxis inkluderar RÅ 1994 ref. 85 vilket, i likhet med kammarrättsfallet delvis berör immateriella tillgångar.⁶³ Av de aktuella fallen går det inte att utläsa om försiktighetsprincipen tar sig specifika uttryck vad gäller immateriella tillgångar. Att så skulle vara fallet skulle annars inte vara helt orimligt med tanke på de ofta komplicerade värderingsfrågor som omgärdar behandlingen av immateriella tillgångar.

⁵⁹ SOU 1964:29, s 115.

⁶⁰ Prop 1982/83:73, s 11 f.

⁶¹ RÅ 1991 ref. 107

⁶² jfr RÅ 1991 ref. 107, RÅ 1994 ref. 85 samt RÅ 1994 not. 697.

⁶³ Fallen avser underlåtenhet att fakturera ut royalty till dotterbolag som kompensation för FoU-verksamhet bedriven av det svenska moderbolaget.

5.3.1 Svensk praxis och riktlinjerna

Den svenska felprisregeln innefattade tidigare ett krav på restriktiv tillämpning. Kravet yttrade sig i en bevisbörderegeln med innebörden att skattemyndigheten hade bevisbördan för att prissättningen inte hade tillkommit på grund av andra skäl än intressegemenskap. I och med 1982 års omarbetning av felprisregeln överfördes emellertid bevisbördan i detta hänseende på företaget. Efterföljande praxis har emellertid visat att det förmodligen fortfarande föreligger ett försiktighetskrav på det allmännas sida vid tillämpningen av felprisregeln.

Försiktighetskravet har inte kommenterats särskilt vad gäller värdering av immateriella tillgångar i dessa fall. Med tanke på dels bedömningssvårigheterna som omgärdar värdering av immateriella tillgångar, dels det faktum att ingen annan ståndpunkt framkommit i varken doktrin eller praxis, borde försiktighetskravet gälla också vid transaktioner med immateriella tillgångar.

Försiktighetskravet så som det tillämpas i svensk praxis saknar motsvarighet i riktlinjerna. Detta ger anledning till att höja ett varningens finger för alltför extensivt användande av analogier till andra stater, vilkas internprissättningsregler bygger på riktlinjerna, regler och praxis. Anledningen är självklart att dessa stater i sin motsvarighet till felprisregeln inte nödvändigtvis har inkluderat ett försiktighetskrav. Internprissättningsområdet torde annars vara väl lämpat för analogier av andra staters praxis och lagstiftning. Detta särskilt med tanke på att den svenska lagstiftningen på internprissättningsområdet ligger en bra bit efter många andra länder, som exempelvis USA, Danmark, Holland och Storbritannien. Dessutom bygger lagstiftningen i dessa länder, liksom i Sverige, på riktlinjerna.

5.4 Affärsmässiga skäl

I RÅ 1994 ref. 85 bedömde Regeringsrätten bland annat de skattemässiga effekterna av att Eka Nobel underlåtit att fakturera royalty till ett delägt finskt bolag enligt felprisregeln, samt om utgivna bidrag till det finska dotterbolaget var avdragsgilla. Domstolen resonerade först om bidrag som Eka Nobel givit det finska dotterbolaget varit att anse som avdragsgilla kostnader. För att de utgivna beloppen skulle få avräknas mot Eka Nobels rörelseintäkter krävdes att de utgjorde omkostnader för Eka Nobels förvärvande eller bibehållande av intäkterna, och att de var att anse som driftskostnader i bolagets rörelse. Domstolen medgav avdragsrätt med motiveringen att Eka Nobels etablering på den finska marknaden ingick i en internationell satsning på en viss produkt, vilket tagit stora resurser i anspråk. Vidare ansåg domstolen att det inte kunde anses sannolikt att det utgivna bidraget avsett stödja annan del av bolagets verksamhet än den som avsåg avsättningen av Eka Nobels produkter. De utgivna bidragen fick alltså

anses utgöra omkostnader för intäkternas förvärvande och rätt till avdrag medgavs.

Domstolen resonerade på samma sätt avseende underlåtenheten att fakturera det finska bolaget för royalty. Royaltyn fick alltså anses vara affärsmässigt betingad och tillkommen av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap, vilket innebar att felprisregeln inte kunde anses tillämplig i fallet.

Rättsfallet belyser frågan om vad som innefattas i begreppet affärsmässigt betingad, eller om man så vill ”av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap”.⁶⁴ Av fallet kan den okontroversiella slutsatsen dras att det inte föreligger någon skillnad för hur IL 14:19 st 1 p 3. skall tolkas beroende på om den aktuella transaktionen avser en immateriell eller en materiell tillgång.

5.4.1 Svensk praxis och riktlinjerna

Ovan redogjordes för RÅ 1994 ref. 85. I detta fall konstaterar domstolen bland annat att underlåtenheten att fakturera ut royalty anses vara affärsmässigt motiverad och därför tillkommen av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Syftet med det svenska moderbolagets beslut att underlåta att fakturera ut royalty till sitt finska dotterbolag var att öka avsättningen av de egenproducerade varorna i Finland. Den finska marknaden ingick i en större internationell satsning av de aktuella varorna. I IL 14:19 st 2 p 3 konstateras att om andra skäl än ekonomisk intressegemenskap ligger bakom den oriktiga prissättningen är felprisregeln inte tillämplig.

I Riktlinjernas kapitel I redogörs för hur armlängdsprincipen skall användas. Där stadgas bland annat att en faktor för att fastställa om en transaktion är jämförbar med en annan transaktion (innebärande att ett armlängdsförhållande föreligger) är om det är en affärsstrategi som ligger bakom transaktionen.

Riktlinjerna medger att en affärsstrategi kan inkludera marknadspenetrationsåtgärder. Om ett företag strävar efter att penetrera en marknad, eller att öka sin marknadsandel i en redan befintlig marknad, är det tillåtet att tillfälligt tillämpa ett pris som är lägre än vad som annars betalas för likvärdiga produkter i den aktuella marknaden. Grundtanken är att det kortsiktigt sett lägre priset på sikt skall leda till större intäkter, och därmed större skatteintäkter.

IL och riktlinjerna (kapitel VI) torde ha samma inställning till att medge avsteg från armlängdsprincipen om det är affärsmässigt betingat. Riktlinjerna behandlar förvisso inte frågan specifikt i samband med överlåtelse/upplåtelse av immateriella tillgångar men det finns ingen

⁶⁴ IL 14:19 st 1 p 3.

anledning för att dessa skulle behandlas på annat sätt. Kapitel VI avseende immateriella tillgångar i riktlinjerna är trots allt endast en precisering av de principerna som fastslagits i de tidigare kapitlen. Ett avsteg från dessa principer borde rimligtvis uppmärksammas i kapitel VI.

5.5 Utflyttning av koncernledningsfunktioner

Det var länge oklart huruvida utflyttning av ledningsfunktioner skulle kunna medföra skattekonsekvenser. Frågan är emellertid sedan 1998 avgjord av Regeringsrätten.⁶⁵ I fallet överklagade RSV ett förhandsbesked av skatterättsnämnden. Omständigheterna i fallet var följande. Ett svenskt bolag övervägde att överföra delar av koncernens ledningsfunktioner till ett brittiskt koncernbolag. Överföringen bestod i att 100 personer i ledande befattning erhöi anställning i det nya bolaget. Fallet berör inte direkt felpreisregeln men är intressant då det bidrar till en klarare inkomstskatterättslig definition av materiella och immateriella tillgångar.

I Regeringsrätten yrkade RSV i första hand⁶⁶ att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget skulle uttagsbeskattas för de tillgångar som överförts till det brittiska företaget. RSV grundade sitt yrkande på att det svenska företags upplåtelse av koncernledningsfunktionerna till det brittiska företaget utgjorde en form av rättighet som kan jämföras med de tillverknings- respektive försäljningsrättigheter som ett tillverkningsföretag kan upplåta till ett annat företag. Överföring av ledningsfunktioner i ett multinationellt företag innebär inte bara att en rätt att styra och leda koncernen lämnats utan också att en stor mängd egendom av immateriell natur som det svenska företaget arbetat upp i form av marknadsinformation, arbetsrutiner, organisationsutredningar etc. kommer att utnyttjas i det brittiska bolagets verksamhet.⁶⁷

Regeringsrätten menade att det för att uttagsbeskattningsregeln i 22 § KL skall kunna bli tillämplig krävs att en tillgång som kan bli föremål för avyttring har tagits ur en förvärvskälla. Vidare anfördes att

*”En överföring av ledningsfunktioner innebärande att personer slutar sin anställning i ett bolag och erhåller anställning i ett annat kan inte anses innebära att en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen eftersom ”tillgången” i fråga (de anställda) inte kan avyttras... Att det brittiska koncernbolaget i fortsättningen kan komma att utöva ledningsfunktioner som hittills utförts inom X kan således inte föranleda någon uttagsbeskattning”.*⁶⁸

⁶⁵ RÅ 1998 not 213

⁶⁶ Andrahandsyrkandet faller inte inom ramen för uppsatsen och behandlas därför inte.

⁶⁷ RÅ 1998 not 213

⁶⁸ RÅ 1998 not 213

Rättsfallet berör inte felprisregeln utan avser endast uttagsbeskattningsregeln i dåvarande 22 § KL. Resonemanget som Regeringsrätten för är emellertid förmodligen överförbart på felprisregeln. Detta torde innebära att vid överföring av anställda från ett svenskt företag till ett annat utländskt närstående företag kommer felprisregeln inte att kunna användas.

Det föreligger emellertid ett osäkerhetsmoment såtillvida att felprisregeln inte direkt, tillskillnad mot uttagsbeskattningsreglerna, uttalar att den avser transaktioner med tillgångar och tjänster. Det skulle möjligtvis kunna antas att felprisregeln har ett något bredare tillämpningsområde och att överföringen av koncernledningspersonal skulle kunna innefattas häri.

5.5.1 Svensk praxis och riktlinjerna

I riktlinjerna ges en exemplifierande uppräkningslista av immateriella tillgångar. Riktlinjerna innehåller däremot inte en klar gränsdragning mellan immateriella och materiella tillgångar.

I RÅ 1998 not. 213 fastslår Regeringsrätten att utflyttade koncernledningsfunktioner inte utgör uttagsbeskattningsobjekt. Domstolen grundar sitt ställningstagande på att en avyttringsbar tillgång inte har tagits ur en förvärvskälla. Överföring av ledningsfunktioner från ett företag till ett annat utgör alltså, enligt Regeringsrätten, inte uttag ur en förvärvskälla.

Det är omöjligt att definitivt avgöra om riktlinjernas definition av immateriella tillgångar är densamma som den svenska inkomstskatterättsliga definitionen. Det finns emellertid inget i riktlinjerna som pekar på att ledningsfunktioner skulle utgöra immateriella tillgångar.

5.6 Regel- eller rättshandlingstolkning

Felprisregeln, IL 14:19 stadgar att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre, till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall under vissa förutsättningar resultatet beräknas till det belopp som skulle blivit om dessa villkor inte fanns. Utformningen av regeln torde innebära att den inte avser att angripa de oskäligen avtalsvillkoren i sig, utan endast att resultatet skall justeras till vad det skulle varit om inte de nämnda avtalsvillkoren existerade.

Kammarrätten i Stockholm har emellertid i några omstridda mål mot Cinematograph Aktiebolag använt felprisregeln för att klassificera rättshandlingar.⁶⁹ Felprisregeln användes för att fränkänna ett avtal mellan två bolag rättslig verkan på den grund att avtalsvillkoren inte var

⁶⁹ Kammarrätten i Stockholms domar den 3 november 1978, mål nr 1153-1977, mål nr 3219-3221-1997.

affärsmässigt betingade. Arvidsson har kritiserat förfarandet och menar att om parterna har kommit överens om vissa avtalsvillkor måste överenskommelsen accepteras även skatterättsligt. Detta hindrar emellertid inte att de befintliga avtalsvillkoren prövas enligt felprisregeln.⁷⁰

5.6.1 Svensk praxis och riktlinjerna

I kapitel 5.6 konstaterades att felprisregeln inte kan användas för att ogiltigförklara oskäligen avtalsvillkor (d. v. s. avtalsvillkor vilka innebär att armlängdsprincipen inte följs). Regeln innebär endast att de oskäligen avtalsvillkoren skall bortses från vid en prövning om transaktionen har ett armlängdsmässigt pris.

I äldre praxis⁷¹ har det emellertid förekommit att domstolen använt felprisregeln för att uttolka utförda rättshandlingar. Felprisregeln har exempelvis av kammarrätten i Stockholm använts för att frångå ett avtal mellan två bolag rättslig verkan på den grund att avtalsvillkoren inte var affärsmässigt betingade. Domstolens agerande har som tidigare nämnts kritiserats av Arvidsson. Fallets prejudikatverkan kan självklart ifrågasättas på grund av dess ålder, detta särskilt med tanke på utvecklingen inom internprissättningsområdet de senaste 10-15 åren. Vidare med tanke på att fallet aldrig kom att prövas av Regeringsrätten.

Riktlinjerna föreskriver klart och tydligt att armlängdsprincipen inte kan användas för att modifiera existerande avtalsvillkor

”Thus, a tax adjustment under the arm’s length principle would not affect the underlying contractual obligations for non-tax purposes between the associated enterprises...”

Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan det eventuellt föreligga en diskrepans mellan de svenska reglerna och riktlinjerna. Arvidssons kritik mot att kammarrätten i Stockholm använt felprisregeln för att frångå avtalsvillkor rättsverkan är emellertid välgrundad, och underbyggs av det faktum att felprisregeln, mig veterligen, inte använts i detta syfte i praxis härefter. Regeringsrättens uttalanden i bland annat Shell-målet ger stöd för Arvidssons hållning. Domstolen fastslår här att riktlinjerna utgör en viktig källa vid bedömningen av internprissättningsfrågor. Eftersom riktlinjerna inte medger att avtalsvillkor frångås rättslig verkan på den grunden att de strider mot armlängdsprincipen, talar detta för att inte heller de svenska reglerna medger detta.

⁷⁰ Arvidsson, R. Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner. Ak. Avh. Stockholm 1990. s 362.

⁷¹ Kammarrätten i Stockholms domar den 3 november 1978, mål nr 1153-1977, mål nr 3219-3221-1997.

5.7 Överlåtelse av immateriella tillgångar

Det kan som bekant vara svårt att identifiera värdet av immateriella tillgångar. Detta innebär att det kan vara svårt att fastställa ett armlängdspris vid en transaktion med immateriella tillgångar mellan företag inom en intressegemenskap. Det finns inget svenskt rättsfall som behandlar frågan om värdering av immateriella tillgångar. Däremot framkom i det s k Findus-fallet betydelsen av att i rätt tid identifiera att immateriella tillgångar har överlåtits.⁷²

Aktiebolaget Findus (härefter Findus) drev 1969 en livsmedelsindustri i Sverige. Under 1969 betalade bolaget kSEK 2 744 till det Schweiziska företaget, Produits Findus SA (härefter Produits), för utnyttjande av det varumärken som tillhörde det Schweiziska bolaget. Båda bolagen ingick vid tidpunkten för betalningen i Nestlé-koncernen.

Varumärkena hade tidigare ägts av det svenska bolaget, men hade överlåtits till Produits. Före det att nämnda överlåtelse ägt rum ägde Aktiebolaget Marabou Findus-rörelsen (inklusive de immateriella rättigheterna), samt det svenska bolaget Findus. Findus bedrev Findusrörelsen på kommission för Marabous räkning. I samband med Marabous försäljning av Findus-verksamheten till Nestlé fördes Findus-rörelsen (inklusive de immateriella tillgångarna) över till Findus. De immateriella tillgångarna åsattes inget värde. Marabou och Nestlé överenskom att de immateriella tillgångarna skulle förvaras av Findus i fem år för att sedan överföras till Produits. Efter överföringen skulle det svenska bolaget börja betala royalty till Produits för utnyttjande av de immateriella tillgångarna.

Taxeringsintendenten yrkade att Findus skulle eftertaxeras för den erlagda royaltyersättningen. Denne menade att det i fallet föreliggande licensavtalet inte skulle ha slutits mellan oberoende parter. Oberoende företag skulle inte sälja sina varumärken till varandra, och därmed fränhända sig rättigheterna och sedan binda sig för årliga utbetalningar för rätten att utnyttja varumärkena.

Regeringsrätten anförde att taxeringsintendenten inte anmärkt på storleken på royaltybeloppet, utan att grunden för talan är att Findus tidigare utan vederlag har överlåtit varumärkena till Produits. Vidare menade Regeringsrätten att felprisregeln inte kan föranleda åtgärd på den grund att royaltyersättning utgår för utnyttjande av annans varumärke eller liknande. Däremot kan regeln användas om en tillgång överlåtes utan att full kompensation utgår. Den inkomst som i detta fall skulle beskattas skulle då vara att hänföra till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Följden av Regeringsrättens resonemang blev att de av taxeringsintendenten åberopade transaktionerna inte var av sådan

⁷² RÅ 1979 1:98.

beskaffenhet att de kunde påverka beräkningen av inkomst för det aktuella beskattningsåret.

Domen har kritiserats med utgångspunkt i det helhetssynsätt som Regeringsrätten tagit i ett antal senare mål.⁷³ I köpeavtalet framgick dock att en inte obetydlig del av köpesumman faktiskt avsåg immateriella tillgångar. Det verkar därför osannolikt att de immateriella tillgångarna överlåtits utan att vederlag härför erlagts. Som tidigare noterats (se ovan kap. 5.6) kan inte felprisregeln användas för att ändra rättsfakta utan endast för att bedöma om de aktuella avtalsvillkoren motsvarar vad oberoende parter skulle avtala sinsemellan. Detta innebär att felprisregeln inte hade kunnat användas för att göra en omtolkning, med innebörden att de immateriella tillgångarna de facto inte skulle varit inkluderade i köpesumman.

5.7.1 Svensk praxis och riktlinjerna

Det saknas i Sverige praxis som behandlar värdering av immateriella tillgångar. Det är därför självklart vanskligt att försöka genomföra en jämförelse mellan de svenska reglerna och riktlinjerna. Mot bakgrund av den svenska ekonomins globalisering, i vilken riktlinjerna utgör en del, och domstolarnas upprepade hänvisningar till riktlinjerna är det däremot troligt att en bedömning av svensk domstol åtminstone skulle utgå från dessa.

⁷³ Mattson, N. Några utvecklingslinjer i svensk internationell beskattningsrätt. En genomgång av praxis. SvSkT 1982 s 469.

6 Slutsatser

Den svenska inkomstskatterätten saknar ett utbyggt regelverk avseende internprissättning av immateriella tillgångar. Uppsatsen visar emellertid att diskrepanserna mellan riktlinjerna och tillämpningen av den svenska felpreisregeln i svenska domstolar är förbluffande små. En anledning kan förstås vara att riktlinjerna är utformade som just riktlinjer och därför lämnar stora utrymmen för tolkningar. Detta är emellertid knappast hela sanningen, utan de svenska domstolarna har definitivt tagit stort intryck av riktlinjerna i sin rättstillämpning.

Rättsfallen, från början av 90-talet och framåt, som redogjorts för i uppsatsen innehåller alla hänvisningar till riktlinjerna. Av domskälen i dessa domar framgår med tydlighet att domstolarna har tagit stor hänsyn till hur riktlinjerna anger att internprissättningsfrågorna skall lösas. Det är förmodligen inte alltför vågat att tro att riktlinjerna, i takt med den ökade internationalisering av näringslivet, kommer att få ytterligare inflytande på de svenska internprissättningsreglerna i framtiden.

Litteraturförteckning

Adams, C. And Graham, P. Transfer Pricing: A UK Perspective. London, 1998.

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

Hall, M. och Myllynen M. OECD:s förslag om fördelning av vinst till fasta driftställen. SvSkT 2001 s 963-974.

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

Lodin, S-O. Is the American approach fair? – some critical views on the transfer pricing issues. I: H. H. Alpert & K. Van Raad (eds.). Essays on international Taxation to Sidney I. Roberts. Kluwer, 1993, s. ??? (hämtat på internet).

OECD. Discussion on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris 2001.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Report of the OECD committee on fiscal affairs. Paris 1995.

PricewaterhouseCoopers. International Transfer Pricing. Suffolk, 1998.

Riksskatteverket. Handledning för internationell beskattning. Stockholm 2000. (Cit 2000).

RSV:s rättsfallsprotokoll 3/01. Kr i Stockholm dom den 13 december 2000

Tivéus, U. och Köhlmark, A. Internationella Skattehandboken, 4:e uppl., Stockholm, 2001.

Von Koch, N. OECD:s nya riktlinjer för internprissättning. SN 1996 s ???

Wiman, B. Prissättning inom multinationella koncerner, Amerikanska skatteregler i svensk belysning. Ak avh. Uppsala 1987.

Wiman, B. Utvecklingen på internprissättningsområdet. SN 1997 s ???

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1998 not 213

RÅ 1994 ref. 85

RÅ 1991 ref. 107

RÅ79 1:98

RÅ 1979 ref. 1:40

RÅ 1967 ref. 7

RÅ 1958 ref. 48

RÅ 1947 ref. 34

Kammarrättsfall

Kammarrätten i Stockholms dom den 11 september 2001, mål nr 8001-2000

Kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari 2001, mål nr 3100-1998

Kammarrättens i Jönköpings dom den 28 januari 2001, mål nr 656-1995

Offentligt tryck

Propositioner

Proposition 1999/2000:2, del 2.

Prop 1982/83:73

Utredningar

SOU 1964:29