



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Liselotte Nilsson

**Internprissättning
*ur ett skattekonkurrens- och
skatteplaneringsperspektiv***

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Professor Sture Bergström

Skatterätt

HT 2001

Innehåll

Sammanfattning

Internprissättningen kan av multinationella koncerner användas som ett instrument för fördelningen av vinster och förluster mellan koncernbolagen. Vid en sådan fördelning har företagen en rad aspekter att ta hänsyn till. Hit hör företagsekonomiska aspekter, koncernens vinstmaximering och skattemässiga besparingar, och inte minst skatteplanering. Ytterst handlar det om beskattningsunderlagets fördelning mellan två eller flera stater.

Den internationellt erkända armlängdsprincipen ligger till grund för prissättningen mellan närstående företag. Den har stöd i såväl OECDs modellavtal artikel 9 som dess riktlinjer för internprissättning. Armlängdsprincipen går ut på att interprissättningen mellan koncernföretagen skall vara opåverkad av intressegemenskapen och således uppfylla kraven på marknadsmässiga villkor. Om inte armlängdsprincipen efterföljs kan det företag som förlorar inkomster upptaxeras med motsvarande belopp. För svenskt vidkommande har armlängdsprincipen sin motsvarighet i korrigeringsregeln, 14:19 Inkomstskattelagen. Vid tillämpningen av armlängdsprincipen skall en rad omständigheter beaktas, exempelvis jämförbarhetsanalys, godtagande av faktiska affärshändelser, upprepade förluster, funktionsanalys m.m. Riktlinjerna rekommenderar två typer av metoder för fastställandet av armlängdsprincipen. De tre traditionella transaktionsbaserade metoderna är att föredra eftersom de är de mest direkta metoderna. För de fall de av praktiska skäl inte kan användas tillhandahålls två transaktionsbaserade vinstmetoder. Vid det praktiska fastställandet av internpris är kraven på de skattskyldiga att tillhandahålla dokumentation av avgörande betydelse.

OECDs skattekonkurrensrapport från 1998 tar upp fyra nyckelfaktorer för identifieringen av skadliga förmånliga skatteordningar, under övriga faktorer återfinns underlåtenhet att följa internationella internprissättningsprinciper. Rekommendationen att följa riktlinjerna ges. I skattekonkurrensrapporten 2000 identifieras skadliga förmånliga skatteordningar med utgångspunkt i 1998 års rapport. Internprissättningsreglerna var inte föremål för särskild granskning men några av dem innebär ett kringgående av internprissättningsproblematiken och därmed ett avsteg från armlängdsprincipen. Med utgångspunkt i tre olika typer av regler exemplifierade av skatteordningar från tre olika länder kan slutsatsen dras att regler som syftar till att förenkla internprissättningen för vissa typer av verksamheter och som innebär ett avsteg från armlängdsprincipen har blivit identifierade som skadliga förmånliga skatteordningar. I framtiden kommer sannolikt regler för safe harbour och Advance Pricing Arrangement (APA) att identifieras som skadlig förmånlig skatteordning. Likaså kommer troligtvis de svenska reglernas brist på anvisningar och dokumentationskrav få svårt att undgå en identifiering som skadlig förmånlig skatteordning vid en eventuell granskning.

Förord

Internprissättning är ett ständigt aktuellt område, och kanske kan mitt perspektiv ytterligare bidra till uppsatsens aktualitet. Det är min förhoppning att mitt examensarbete skall vara av intresse.

Jag vill här framföra ett stort tack till min handledare professor Sture Bergström och min biträdande handledare Anette Bruzelius.

Jag vill även tacka Ulrika Eklöf, skattejurist på Ernst & Young i Malmö för de praktiska aspekterna och den inblick praktiken gav mig.

Sist men för den delen inte minst vill jag tack dem som på något sätt hjälpt mig i mitt arbete med detta examensarbete.

Lund, oktober 2001

Liselotte Nilsson

Förkortningar

APA	Advance Pricing Arrangement
BCC	Belgian Co-ordination Centre
CFM	Concern Finansieringsmaatschappij
CL	Centres de Logistique
CUP	Comparable uncontrolled price method
DI	Dagens Industri
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen
ITPJ	International Transfer Pricing Journal
KamR	Kammarrätten
KL	Kommunalskattelagen
LSK	Lag om självdeklaration och kontrolluppgifter
MNC	Multinational corporation
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslagen
TNMM	Transactional net margin method

1 Inledning

”Svensk skatt lockar Volvovinst till Sverige”¹ Den internationellt låga svenska bolagsskatten på 28 % får fordonskoncernen Volvo AB att flytta hem vinstmedel från dotterbolagen Mack i USA och Renault VI i Frankrike för beskattning hos moderbolaget Volvo Global Trucks i Sverige. Bolagsskatten i Frankrike uppgår till 35 % och i USA till 35-40 %, beroende på delstat. Volvo har påbörjat arbetet med att köpa ut teknologin ur dotterbolagen och lägga ansvaret för produkterna, affärsrisken, i det svenska moderbolaget. Härmed styrs vinsterna och förlusterna till Sverige. De utländska dotterbolagen får fortsättningsvis betalt för sina tjänster och behöver inte stå för någon egen affärsrisk. I samband härmed förändras internprissättningen betydligt. Större delen av koncernens resultat och skatt fördelas till Sverige. På den ena sidan kan det innebära att Sverige under ett bra år för Volvo får en ökad intäkt i statskassan på en miljard kronor. På den andra sidan är förändringen knappast populär hos amerikanska och franska skattemyndigheter som förlorar skatteintäkter. Dyrbara skatteprocesser mot de multinationella koncernernas internprissättningen blir allt vanligare.²

Det aktuella fallet Volvo med Sverige i fokus är ett exempel på internprissättningens betydelse för såväl multinationella koncerner som enskilda stater. Företagen har att ta hänsyn till företagsekonomiska aspekter och möjligheter till vinstmaximering, skattemässiga besparingar och inte minst skatteplanering. För de enskilda staternas del bestämmer internprissättningen ytterst beskattningsunderlagets fördelning mellan två eller flera stater.

1.1 Syfte och avgränsningar

Inom ramen för detta examensarbete är mitt övergripande syfte att visa på internprissättningsproblematiken ur synvinklarna skatteplanering och skattekonkurrens. Ambitionen är inte att vara uttömmande, ett sådant arbete skulle kräva ett omfång av betydligt större mått, utan jag nöjer mig med att visa på hur skattekonkurrensen mellan stater kan ge upphov till möjligheter för skatteplanering. Inte heller uppkomsten av dubbelbeskattning och dess undanröjande behandlas. Jag har antagit ett internationellt perspektiv med utgångspunkt i armlängdsprincipen, OECDs riktlinjer och skattekonkurrensrapporter. Den svenska lagstiftningens brister berörs endast kortfattat. Avsikten är att avslutningsvis dra slutsatser om vilka typer av regleringar som anses utgöra skadlig skattekonkurrens och vilken utveckling vi kan förvänta oss.

¹ Larsson, DI 7 augusti 2001.

² Larsson, DI 7 augusti 2001.

1.2 Metod och material

Eftersom jag antagit ett internationellt perspektiv har jag huvudsakligen använt internationellt material, företrädesvis från OECD. Detta material har varit mycket omfattande och för att kunna fokusera på det centrala har jag tagit hjälp av tidskriftsartiklar såväl utländska som svenska. Några dagstidningsartiklar har fått exemplifiera aktualiteten och gett några praktiska aspekter. En stor del av materialet har varit på engelska. Min förhoppning är att inget väsentligt har gått förlorat vid översättningen. Tre svenska doktorsavhandlingar finns på området, Stefan Aldéns *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätter*, Bertil Wimans *Prissättning inom multinationella koncerner* och Richard Arvidssons *Dolda vinstöverföringar - en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*. Aldéns avhandling behandlar som titeln säger en specifik infallsvinkel och de två sistnämnda är dock båda av relativt tidigt datum, 1987 respektive 1990. De har varit användbara som en allmän ämnesorientering. Något material där internprissättningen behandlas utifrån ett skattekonkurrensperspektiv finns mig veterligen inte publicerat. I detta hänseende har jag fått hålla tillgodo med det allmänna materialet på skattekonkurrensområdet. I övrigt har jag själv främst i kapitel 6-9 analyserat materialet.

1.3 Disposition

Inledningsvis placerar jag internprissättningen i ett sammanhang och visar på internprissättningsproblematiken ur multinationella koncerners och enskilda staters synvinkel. Därefter behandlas arbetet inom OECD och armlängdsprincipens definition, tillämpning, dokumentationskrav m.m. I kapitel sex redogör jag för skattekonkurrensprojekten utifrån ett internprissättningsperspektiv. I det sjunde och avslutande åttonde kapitlet analyseras hur OECD sannolikt skulle ställa sig till den några praktiskt tillämpliga regler vid en eventuell framtida granskning. Övergripande ställs de båda perspektiven skatteplanering och skattekonkurrens mot varandra.

2 Internprissättningsproblematiken

Multinationella koncerner³ kan utnyttja internprissättningen som ett verktyg för fördelning av vinster och förluster. Vid en sådan fördelning har såväl företagsekonomiska aspekter som, koncernens vinstmaximering, skattemässiga besparingar och skatteplanering betydelse. Staterna, de berörda jurisdiktionerna, strävar efter att bevara sina skatteintäkter i den internationella konkurrensen om skattebaser och företagande. Således rymmer en mängd problem och motstridiga intressen inom internprissättningsproblematiken. Jag har för avsikt att i detta inledande kapitel visa på några av dem.

2.1 Internprissättningsproblem – begreppsmässigt innehåll

Internprissättningsproblem har aktualiserats av staters skilda skattelagstiftning och den ökade internationella handeln. Med internprissättningsproblem förstås de problem som uppstår när internationella företag vid tillrättalägandet av sin interna omsättning och vid fastställandet av villkoren härför tar *skattemässig hänsyn*. Sådan hänsyn innebär typiskt sett att den samlade globala inkomsten fördelas på ett sådant sätt, att den största möjliga delen är hänförlig till koncernbolag eller filialer i lågskatteländer och så lite del som möjligt fördelas till högskatteländer. Som utgångspunkt är det inget olovligt i att hänsyn tas till olika skatteklimat. Det är snarare en del av internationellt företagande.⁴

2.2 Internprissättningsproblematiken ur multinationella koncerners synvinkel

2.2.1 Några företagsekonomiska aspekter

Internprissättningen har även andra aspekter än de rent skatterättsliga, vilket är viktigt att hålla i åtanke. Hit hör dess organisatoriska, ekonomiska och internationella aspekter. Internprissättning används organisatoriskt som ett internt kontroll- och styrinstrument mellan ett företags olika divisioner och som ett finansiellt instrument. Faktorer som tullar och andra avgifter, valutabestämmelser, vinsthemtagningsmöjligheter, dotterbolagens finansiella möjligheter m.m. beaktas vid utformningen av den interna prispolitiken. Internprissättningen fungerar såväl som en resultatkontroll

³ eng. multinational corporations: MNCs.

⁴ Pedersen, 1998, s. 3-4.

som en stimulering av lönsamhetstänkandet. Till dess ekonomiska aspekter hör att fastställa internpriset i syfte att maximera koncernens totala vinst. Härvid strävar man efter att uppnå en balans mellan motstridiga intressen.⁵ Dels de enskilda koncernbolagens behov av självständighet och det därmed förenade vinstintresset och dels koncernens globala vinstmaximering.⁶ Till de internationella aspekterna hör lokala faktorer som att undvika inflations- och valutaförluster, tillgodose lokala minoritetsintressen och hänsyn till skatter och tullar. I vissa länder föreligger det begränsningar i rätten att föra ut vinstmedel till utlandet. Internprissättningen kan utnyttjas för ett sådant kringgående.⁷ Internprissättningen kan även utnyttjas i syfte att finansiera utländska dotterbolag.⁸ Genom en för låg internprissättning, vid varukrediter, eller genom att ett annat bolag inom koncernen står för dotterbolaget kostnader⁹ överförs kapital direkt eller indirekt till dotterbolaget genom användandet av ett internprissystem.¹⁰

Således kan konstateras att det även finns företagsekonomiska aspekter. Att undgå skatt är inte alltid företagets främsta mål. Vill man uppnå ett bra resultat hos ett dotterföretag är det knappast lämpligt att missgynna det genom en internprissättning som undanröjer dess vinst. För en pålitlig kostnadsredovisning krävs en internprissättning som återspeglar den ekonomiska verkligheten. En sådan kostnadsredovisning är grunden för företagets verksamhet, exempelvis när valet står mellan tillverkning inom koncernen och anskaffning från underleverantörer.¹¹

2.2.2 Koncernens vinstmaximering och skattemässiga besparingar

Som vi sett ovan har de företagsekonomiska aspekterna ett väsentligt inflytande över internprissättningen. Det föreligger, naturligt nog, ett nära samband mellan de företagsekonomiska aspekterna och den hänsyn som tas till berörda jurisdiktioners skatteklimate. Den ekonomiska aspekten att fastställa internpriset med avsikt att optimera koncernens totala vinst är en konsekvens av att skatten utgör en väsentlig omkostnad för företagen. Ett koncernbidrag innebär en möjlighet att skattemässigt utjämna en vinst i ett

⁵ Se vidare om de motstridiga intressena inom koncernen, bilaga A, "Varför är internprissättning ett problem?".

⁶ Arvidsson, 1990, s. 39-42. Modeller har framtagits för bestämmandet av ett optimalt internpris. Dessa modeller baseras huvudsakligen på nationalekonomisk teori. De uppvisar dock betydande brister då de förutsätter såväl en perfekt marknadskonkurrens som att de enskilda bolagen har rätt att operera oberoende av varandra.

⁷ Vinster kan i princip överföras till utlandet genom utdelning, räntor, royalties, internprissättning på varor och tjänster. Arvidsson, 1990, s. 43.

⁸ Exempelvis har Volvo givit sitt finska dotterbolag Volvo Finland Holding extra förmånliga villkor. Det interna priset på levererade bilar sattes lågt för att stötta dotterbolaget. (se Larsson, DI 1997-09-27)

⁹ Ett annat sätt är, som det inledande exemplet med Volvo visar, att moderbolaget står för dotterbolagens affärsrisker.

¹⁰ Arvidsson, 1990, s. 44.

¹¹ Mutén, SvSKT 1991, s. 253.

koncernföretag mot förluster i ett annat. Utnyttjandet av koncernbidragsreglerna innebär en skatteoptimering.¹²

Internprissättningen kan utnyttjas för dolda vinstöverföringar, vilka syftar till samma skatteoptimering som de öppna koncernbidragen. Även vinsthemtagningsmöjligheterna och begränsningar i rätten att föra ut vinstmedel till utlandet har ett nära samband med skattekostnader. Dessa regleringar syftar i allmänhet till att förhindra att skatteunderlag lämnar en jurisdiktion till fördel för en annan. Att plocka det bästa ur kakan¹³, de skilda ländernas skattelagstiftning, borde vara det som sammantaget maximerar koncernens totala vinst. Internprissättningen kan alltså utnyttjas då andra möjligheter till förlustutjämning och vinsthemtagning inte föreligger.

2.2.3 Skatteplanering

”Med skatteplanering brukar man närmast avse åtgärder för att optimera skatten och göra det i enlighet med lagstiftarens intentioner. Skillnaden mot skatteflykt är att där står åtgärderna i strid mot lagstiftarens intentioner.”¹⁴

En internationell undersökning visar att multinationella företag lägger ökad vikt vid internprissättningen som den viktigaste internationella skattefrågan för de närmast kommande åren.¹⁵ Mer än hälften av de internationella koncernernas internprissättning, som omfattades av undersökningen, utsätts för granskning av skattemyndigheten. I flertalet fall efterfrågar skattemyndigheterna dokumentation.¹⁶ Trots internprissättningens ökade betydelse har inte andelen företag som gjort den till en integrerad del av sin skatteplanering ökat de senaste åren. Flertalet företag ser det snarare som en del i taxeringsförfarandet¹⁷. Verksamma inom skatt- och finansieringsområdet anser att internprissättning i kombination med strategiska beslut kan bidra till att optimera det faktiska resultatet, koncernens vinstmaximering, och minska den globala skattebelastningen. Multinationella företag ser dock optimeringen av det faktiska resultatet, inte optimala skattelösningar, som den mest betydande faktorn vid bestämmandet av internprissättningsprinciper.¹⁸ Företagen har insett fördelen med ett globalt angreppssätt på dokumentationen. De tre faktorer som bidrar

¹² Wiman, SN 2000, s. 334.

¹³ Jfr. ”Rosinentheori”, russinteorin, är ett begrepp som används i tysk rätt, se § 15 HGB, vilket innebär att den enskilde kan välja det för honom gynnsammaste. Ett i detta sammanhang väl passande begrepp, att plocka det bästa ur kakan.

¹⁴ Fredholm Ulf, SN 2000 - 50 år, s. 83.

¹⁵ Undersökning företagen av Ernst & Young ([http://www.ey.com/global/vault.nsf/International/Transfer_Pricing_1999_Global_Survey/\\$file/tp1999.PDF](http://www.ey.com/global/vault.nsf/International/Transfer_Pricing_1999_Global_Survey/$file/tp1999.PDF)) visar att 61% av MNCs betraktar internprissättning som den viktigaste internationella skattefrågan, hos dotterbolag/filialer (subsidiaries) är motsvarande siffra 97%. Hahn and Hopkins, ITPJ 2000, s. 117.

¹⁶ Hahn and Hopkins, ITPJ 2000, s. 119.

¹⁷ eng. compliance exercise.

¹⁸ Hahn and Hopkins, ITPJ 2000, s. 117. Av de fem faktorerna på listan var skatteoptimering endast på fjärde plats.

därtill är planeringsmöjligheter, konsekvens, och kostnadsbesparingar. De multinationella företagen börjar även inse att ett integrerat angreppssätt kan innebära besparingar, vilket det även ofta gör, och att det innebär en plattform för att upptäcka möjligheter till skatteplanering.¹⁹

Det finns anledning att anta att företag med verksamheter i olika länder försöker samla sina vinster, med minsta möjliga skattebortfall i länder med förmånlig skattelagstiftning (eller i länder som saknar valutabestämmelser och andra ekonomiska regleringar)²⁰ Om skattesatsen i ett land är lägre än vad den är i andra länder utgör detta förhållande isolerat för sig ett incitament till att lokalisera vinsten dit.²¹ Som visas nedan är det fler faktorer i skattelagstiftningen än den nominella skattesatsen som påverkar företagens internprissättning.²²

Inkomstöverföringen till lågskattelandet kan ske på ett flertal tänkbara sätt. Höjda eller sänkta priser vid handel mellan koncernföretagen²³, förvridna finansieringsvillkor²⁴, förvridna villkor vid omsättning av tjänsteutbyte och immateriella tillgångar, överföring av immateriella tillgångar till skatteparadis²⁵ med efterföljande förhöjda royalty- och licensbetalningar, godtycklig fördelning av gemensamma utgifter²⁶ för marknadsföring och forskning.²⁷

Gränserna för tillåten skatteplanering uppställs i de interna rättsordningarna. För svenskt vidkommande i korrigeringsregeln, 14:19 Inkomstskattelagen, och i rättspraxis.²⁸

¹⁹ Hahn and Hopkins, ITPJ 2000, s. 121.

²⁰ Mattson, 1997, s. 100.

²¹ Arvidsson, 1990, s. 42. Tullavgifterna är samtidigt en återhållande faktor. Om ett högre internpris tillämpas i syfte att omlokalisera vinsten innebär det att man visserligen får en lägre vinst i det köpande bolaget men samtidigt så får man en ökad kostnad för tullavgifter. Omvänt ger ett lägre internpris en lägre tull samtidigt som vinsten omlokaliseras från det säljande till det köpande bolaget. Vilket resultat prisändringen i förlängningen ger beror på det transfererande ländernas tullavgifter och skattesatser.

²² Hit hör ex. dokumentationskrav, risken för skattetillägg, förekomst av safe harbour och möjlighet att sluta APA.

²³ Ex. Den danske skatteministern Stavad misstänkte att multinationella bolags danska dotterbolag (här: livemedelsföretagen Nestlé och Unilever) köpte in varor från bolag i samma koncern till priser som låg över marknadspriserna. En sådan internprissättning möjliggör förflyttning av vinster till skattemässigt mer gynnsamma länder och låter enskilda dotterbolag i länder med hög skatt göra nollresultat år efter år. Dagens Industri 1999-09-15.

²⁴ Ex. räntefria lån, se vidare ex. KamR i Sthlm:s dom 1997-03-24, mål nr 5972-1995.

²⁵ Se avsnitt 6.1.1.

²⁶ KamR:s i Jönköpings domar den 28 feb. 2001. RSV:s rättsfallsprotokoll 2001, 9/01.

²⁷ Pedersen, 1998, s. 5.

²⁸ Se särskilt RÅ 1990 ref 107 Shell-målet.

2.3 Internprissättningsproblematiken ur enskilda staters synvinkel

2.3.1 Omfördelning av skattebaser

Problemen med de multinationella företagens internprissättning är ytterst en fråga om hur beskattningsunderlaget mellan två eller flera stater skall fördelas.²⁹ Inkomstöverföringar genom godtyckliga internprissättningsvillkor avlägsnar inkomster från det koncernföretag och den stat där inkomsten bokföringsmässigt tas upp. Härmed reduceras skattebasen i det land varifrån inkomsten avlägsnas.³⁰ Om en stats regler för internprissättning och dess administration utnyttjas kan företagen spara avsevärda skattekostnader och därmed få en betydande konkurrensfördel. I kombination med en lägre skattesats kan sådana regler skapa en skattelättnad för de internationella företagen. Omvänt kan en stats stränga regler för internprissättning och dess administration inkräkta på andra staters skattebaser och i vissa fall leda till att de internationella företagen drabbas av dubbelbeskattning med försämrad konkurrensförmåga som följd.³¹

2.3.2 Skattekonkurrens

Liberaliseringen av de nationella ekonomierna och den tekniska utvecklingen har lett till en globalisering av ekonomin. De ekonomiska hindren mellan stater avskaffas och företagen utvecklar globala strategier. Men globaliseringen skapar också problem och nya uppgifter för regeringarna. De måste skapa ett skydd för de svagare i samhället genom att bevara skatteintäkter och skydda sina skattebaser. Globaliseringen har haft positiva effekter på utvecklingen av skattesystem, reformer har genomförts som ökar skattebasen och minskar skattesatsen och därmed minskar snedvridningar till följd av skatterna.³² Förändringarna innebär en strävan mot breddade skattebaser och lägre nominell skattesats.³³

Den ökade liberaliseringen av den finansiella marknaden har förbättrat den internationella allokeringen av besparingar och kapital och minskat skattekostnaderna för företagen. Men det har också ökat möjligheterna för skatteflykt och skatteundvikande³⁴ I detta sammanhang har skatteparadis blomstrat och en del regeringar har antagit speciella förmånliga skatteordningar för att locka till sig mobila aktiviteter.³⁵ Det finns en tendens att införa speciella skatteincitament i syfte att locka till sig utländska investeringar eller att locka tillbaka ekonomiska aktiviteter som tidigare

²⁹ RSV 1990:1, s. 23.

³⁰ Pedersen, 1998, s. 5.

³¹ Pedersen, 1998, s. 7.

³² Owens, Intertax 1998, s. 230.

³³ RSV 1990:1, s. 24.

³⁴ tax evasion and avoidance

³⁵ Owens, Intertax 1998, s. 231.

flyttats ut som en följd av att andra länder i sin tur beviljat liknande incitament.³⁶

Om inget görs befarrar man att staterna kommer att tvingas till ökad skattekonkurrens för att behålla eller locka till sig mobila aktiviteter. Skattekonkurrensen skulle kunna resultera i ”a race to the bottom”, en kapplöpning till botten, där skatten på mobila skattebaser slutligen kommer att försvinna helt. Det innebär att kapital- och finansiella flöden snedvrids och det blir svårare att uppnå lojal konkurrens för företagens verkliga ekonomiska aktiviteter. Om inte statens utgifter minskas finns det risk att skatterna på arbete, konsumtion och icke-mobila aktiviteter måste höjas. Därmed, menar man, att skattesystemen blir mindre rättvisa, vilket förvärras av att skattebaserna minskar. Dessutom kan det få en negativ påverkan på sysselsättningen.³⁷

Sammanfattningsvis kan konstateras att skatteintäkterna i huvudsak kan säkras på två sätt. För det första kan skattebaserna ökas genom att förmånliga skattesystem erbjuds för att locka till sig företagande och allokering av inkomster. För det andra kan en strängare kontroll och administration hindra företagen att, som i detta fall, genom internprissättning flytta över inkomster till andra förmånligare stater.

Regeringarna har i allmänhet agerat självständigt, eller i bästa fall bilateralt för att skydda sina skattebaser och sin skattepolitik. I den nya globala miljön behöver sådana åtgärder kompletteras med multilateralt samarbete.³⁸ En del i det internationella samarbetet är OECDs skattekonkurrensprojekt och OECDs riktlinjer för att fastställa marknadsmässiga internpriser. Genom att rikta in sig på de frågor som uppstår med hänsyn till mobila aktiviteter som urholkar andra staters skattebaser och som förvränger lokaliseringen av kapital och tjänster arbetar man mot målet att skydda skattesystemens integritet.³⁹

³⁶ Pinto, Intertax 1998, s. 405.

³⁷ Owens, Intertax 1998, s. 231.

³⁸ Owens, Intertax 1998, s. 231.

³⁹ OECD, 2000, s. 5.

3 Arbetet inom OECD

Sedan 1963 års version har OECDs modellavtal artikel 9 givit stater rätt att justera prissättningen vid transaktioner inom en multinationell koncern med hänvisning till armlängdsprincipen.⁴⁰ Ett antal ytterligare dokument från OECD legitimerar och utvecklar armlängdsprincipens tillämpning. 1979 års rapport⁴¹ rekommenderade tre, sedemera kallade traditionella, metoder för att fastställa armlängdsprincipen. Utvecklingen i USA under 1980-talet ledde till protester från andra OECD-länder bl. a. Sverige och Tyskland.⁴² För att överbrygga dessa meningsskiljaktigheter kom OECD 1995 med nya riktlinjer, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, i fortsättningsvis kallad riktlinjerna. Här introducerades ytterligare två alternativa metoder. Dessa riktlinjer är den senaste internationella överenskommelsen på området. De reglerar såväl armlängdsprincipens tillämpning som hur tvister på området kan undvikas och lösas.⁴³

OECD dokumenten utgör rättskällor av mellanfolklig karaktär. I avsaknad av en egentlig internationell skatterätt är deras rättskällevärde inte formellt bindande. Detta framgår även av deras innehåll och form, då de endast innehåller anvisningar och rekommendationer.⁴⁴ Formuleringarna är dessutom delvis mycket försiktiga.

Riktlinjerna utgör således inte någon lagtext. Deras rättskällevärde kan skilja sig åt mellan olika rättsordningar. Medlemsstaterna uppmuntras att följa dem i internprissättningsfrågor.⁴⁵ Problemområdet analyseras utförligt, resonemang kring olika lösningar för hur armlängdspriset skall bestämmas förs. Riktlinjerna utges i ett lösbladssystem och tanken är att de fortlöpande skall revideras och uppdateras.⁴⁶

⁴⁰ Hamaekers, ITPJ 2001, s. 30.

⁴¹ Internprissättning och multinationella företag, Rapport av OECDs kommitté för skattefrågor, 1979.

⁴² Hamaekers, ITPJ 2001, s. 31. Mer om detta under avsnittet om skattekonkurrensen.

⁴³ Riktlinjernas syfte är att de bl.a. skall:

- hjälpa multinationella företag och skattemyndigheter genom att ge vägledning och metoder för att lösa interprissättningsfall,
- bidra till att lösa internprissättningsfall vid ömsesidiga överenskommelser och vid eventuella skiljeförfaranden,
- användas vid korresponderande justeringar enligt artikel 9 st 2 i OECD:s modellavtal.

⁴⁴ Pedersen, 1998, s. 174.

⁴⁵ OECD, 1995, preface, p. 10. För svenskt vidkommande uttalade regeringsrätten i Shell-målet (RÅ 1991 ref 107) att 1979 års rapport visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att den ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som gäller. RSV Handledning för internationell beskattning 2000, s. 203. Se även Arvidsson, 1990, s. 319.

⁴⁶ Wiman, SN 1997, s. 503.

4 Armlängdsprincipen

Prissättningen på koncerninterna transaktioner skall enligt armlängdsprincipen följa normala marknadsmässiga villkor. I detta kapitel redogörs för armlängdsprincipens innebörd och tillämpning med utgångspunkt i OECDs modellavtal och riktlinjer.

4.1 OECD:s definition

Den inledande och grundläggande frågan är hur en multinationell koncerns inkomster skall fördelas mellan de stater, jurisdiktioner, som den verkar inom. Det finns två huvudmetoder. Koncernen kan betraktas som en enhet, den totala koncerninkomsten fördelas mellan staterna med hjälp av bestämda kriterier, s.k. global formula apportionment⁴⁷. Alternativt kan varje företag i koncernen betraktas som ett självständigt subjekt. Varje enhet beskattas för den inkomst som är hänförlig dit, den s.k. separatmetoden (separate entity approach).⁴⁸ Att beskatta företag oberoende av om de ingår i en multinationell koncern är en central princip för beskattning av multinationella företag. Den tillämpas i de flesta länder.⁴⁹ Riktlinjerna avvisar tydligt global formula apportionment och betonar att separatmetoden är den bästa modellen för att fördela skatteunderlaget rättvist mellan stater. Den anses skapa skattemässig neutralitet och fungerar bra i normalfallet.⁵⁰

Separatmetoden återfinns i OECDs modellavtal artikel 9 st 1, företag med intressegemenskap. Riktlinjerna hänvisar även hit för definitionen av armlängdsprincipen.⁵¹ Armlängdsprincipen är den generellt accepterade utgångspunkten vid fördelningen av vinster mellan företag i intressegemenskap (och delar av samma företag) i olika länder.⁵²

Artikel 9 st 1:

” I fall då

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

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem *som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag*, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena

⁴⁷ Sv. ”Den globala metoden”, RSVHandledning för internationell beskattning 2000, s. 195. Metoden kallas även ”något vårdslöst” för initary tax, von Koch, SN 1996 s. 273.

⁴⁸ Wiman, SN 1997, s. 503.

⁴⁹ Arvidsson, 1990, s. 16.

⁵⁰ OECD, 1995, p. 1.13-1.14.

⁵¹ OECD, 1995, p. 1.6.

⁵² Hamaekers, ITPJ 2001, s. 30.

företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.⁵³ (egen kursivering)

Således kan enligt armlängdsprincipen det företag som förlorar inkomst till följd av att marknadsmässiga villkor inte tillämpas upptaxeras med motsvarande belopp. I kommentaren förtydligas själva armlängdsprincipen. ”Justering av räkenskaperna hos företag med intressegemenskap får inte äga rum, om transaktionerna mellan företagen skett på normala marknadsmässiga villkor (efter ”arm’s length”-princip).”⁵⁴ Armlängdsprincipen går ut på att företag i en multinationell koncern (eller enligt definitionen ”företag i intressegemenskap”) skall behandlas som om de vore fristående, på armlängds avstånd, från varandra. Prissättningen mellan koncernföretagen skall alltså vara opåverkad av deras intressegemenskap.⁵⁵

4.2 Tillämpning av armlängdsprincipen

Vid tillämpningen av armlängdsprincipen skall hänsyn tas till en rad överväganden och omständigheter, såsom jämförbarhetsanalys, godtagande av faktiska affärshändelser, paketöverenskommelser, användandet av armlängds intervall, användandet av data från flera år, upprepade förluster, påverkan av myndighetsingripanden, kvittningar, användandet av tullvärdet samt användandet av internprissättningsmetoder.⁵⁶ Här kommer de mest centrala faktorerna att kommenteras.

4.2.1 Jämförbarhetsanalys

De närliggande företagens transaktioner skall jämföras med villkoren vid transaktioner mellan icke närliggande företag, d.v.s. med en oberoende transaktion. För att jämförelsen skall bli användbar måste de ”ekonomiskt betydelsefulla särdragen” i transaktionerna vara tillräckligt jämförbara. Hänsyn måste tas till skillnader som är prispåverkande och justeringar måste göras för att prissättningen av den oberoende transaktionen skall vara jämförbar med närliggandetransaktionen. Desto fler justeringar ju sämre blir naturligtvis jämförbarheten.⁵⁷ Vid tillämpningen av armlängdsprincipen krävs en förståelse för hur ett oberoende företag skulle uppfatta motsvarande villkor.⁵⁸

⁵³ OECDs modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, 1994.

⁵⁴ OECD, 1979, s. 97.

⁵⁵ Wiman, SN 1997, s. 503, OECD, 1995, kap.1.

⁵⁶ OECD, 1995, p.1.15-1.70, von Koch, SN 1996, s. 267.

⁵⁷ von Koch, SN 1996, s. 267.

⁵⁸ OECD, 1995, p. 1.15-1.16. Ett oberoende företag skulle exempelvis undersöka om de kunde köpa motsvarande vara till ett lägre pris av ett annat företag.

4.2.1.1 Faktorer som påverkar jämförbarheten

Varors och tjänsters olika karaktär har betydelse vid jämförbarheten.⁵⁹

Vad gäller varor bör transaktionerna avse varor av samma kvalitet och kvantitet, motsvarande krav på likartat slag och ungefär samma omfattning ställs beträffande tjänster.⁶⁰

Vid två oberoende företags mellanhavanden är utgångspunkten att prissättningen normalt återspeglar värdet på de funktioner som företagen utför vid transaktionen. Vid den s.k. funktionsanalysen skall de viktigaste funktionerna som den skattskyldige utför fastställas. Några av de funktioner som skall beaktas vid analysen är vem som tillverkar produkten, monterar ihop den, vem som står för underhåll, inköp, distribution, marknadsföring, finansiering, forskning m.m. Vidare vilka tillgångar som används och vilken part som står för riskerna.⁶¹ En del av funktionsanalysen är att undersöka de mellan företagen ingångna avtalen.⁶²

Marknadens geografiska läge och storlek, konkurrensen på marknaden och tillgängligheten på marknaden av alternativa varor och tjänster är sådana omständigheter som har stor betydelse vid bedömningen av jämförbarheten av transaktionerna.⁶³

Ett svårtillämpat men viktigt jämförelsekriterium är affärsstrategier av olika slag.⁶⁴ Därmed avses olika aspekter som påverkar företagets dagliga verksamhet, ex. utveckling av nya produkter, arbetslagar, riskaversion och politiska åtaganden. Riktlinjerna behandlar strategier för marknadspenetrering. Till exempel kan en varas pris sättas lägre än normalt för att vinna marknadsandelar. Hänsyn skall tas till en sådan prissättning, dock uppstår problem när de närstående företagen byter affärsstrategi eller då affärsstrategin misslyckas.⁶⁵

4.2.2 Några ytterligare omständigheter att beakta vid tillämpningen av armlängdsprincipen

Den faktiska affärstransaktionen skall enligt riktlinjerna godtas. Verkliga transaktioner som företagits av de skattskyldiga får inte ersättas med andra transaktioner. Undantag kan göras när den ekonomiska innebörden avviker från formen,⁶⁶ t. ex. när ett lån egentligen utgör eget kapital, eller när närståendevtalet i sin helhet avviker från vad oberoende företag skulle ha

⁵⁹ OECD, p. 1.19. Här anges vad som skall beaktas vid immateriella rättigheter, tjänster.

⁶⁰ Wiman, SN 1997, s. 504.

⁶¹ OECD, 1995, p. 1.20-1.27.

⁶² OECD, 1995, p. 1.28-1.29.

⁶³ OECD, 1995, p. 1.30.

⁶⁴ Wiman, SN 1997, s. 505.

⁶⁵ OECD, 1995, p. 1.31-1.35. En närståendetransaktion kan ha ägt rum då en vara introduceras på en ny marknad. Likartade förhållanden gäller inte för jämförelsetransaktionen. Invändningen kan godtas därför att man följer en affärsstrategi där de låga introduktionspriserna senare skall höjas. I riktlinjerna resoneras kring faktorer som skall beaktas vid sådana strategier och byte av dem.

⁶⁶ S.k. substance over form. von Koch, SN 1996, s. 268.

överenskommit och avtalet hindrar skattemyndigheten att bestämma ett korrekt armlängdspris.⁶⁷

Den skattskyldige kan på skattemyndighetens påstående att ett internpris är för högt komma med kvittningsinvändningen att företaget har sålt andra varor eller tjänster till ett för lågt pris.⁶⁸ Kvittningar bör enligt riktlinjerna accepteras. Det grundläggande kravet att internpriset skall motsvara marknadspriset enligt armlängdsprincipen skall dock följas. Det anges att det är lämpligt att kvittningar redovisas öppet och att det kan visas att transaktionerna, efter att hänsyn tagits till kvittningarna, överensstämmer med armlängdsprincipen.⁶⁹

Företag strävar i tullhänseende efter ett lågt pris som tullvärde. I skattehänseende kan de däremot vilja använda ett så högt pris som möjligt för att öka de avdragsgilla kostnaderna.⁷⁰ Tullvärdet kan enligt riktlinjerna användas vid tillämpningen av armlängdsprincipen. Enligt OECD kan det ökade samarbetet mellan skatte- och tullmyndigheter bidra till att minska de fall där tullvärdet inte godtas i skattehänseende och omvänt. Ett sådant samarbete gynnar dessutom informationsutbytet.⁷¹

Att internprissättning inte är någon exakt vetenskap och att det är mycket svårt att fastställa ett enda pris som det korrekta marknads- eller armlängdspriset är allmänt accepterat och konstateras i riktlinjerna. Vid tillämpning av flera metoder samtidigt leder det vanligtvis till olika resultat, olika armlängdspriser, och därmed även till ett intervall av värden, vilket armlängdsprincipen befinner sig inom.⁷² Även vid tillämpning av samma metod kan man få fram olika priser, satta mellan oberoende företag.⁷³ I sådana fall skall det pris som ligger inom intervallet godtas. Värden som markant avviker från de övriga skall man bortse ifrån, då de bakomliggande uppgifterna kan vara mindre tillförlitliga.⁷⁴

4.3 Metoder för att fastställa armlängdspriset

De finns ett flertal metoder för att bestämma armlängdspriset. Riktlinjerna delar in dem i traditionella transaktionsbaserade metoder och transaktionsbaserade vinstmetoder. De traditionella transaktionsbaserade metoderna utgörs av marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. Dessa metoder rekommenderades redan i 1979 års OECD rapport.⁷⁵ De transaktionsbaserade vinstmetoderna, vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden introducerades i 1995

⁶⁷ OECD, 1995, p. 1.36-1.37.

⁶⁸ Detta kallas set-offs och utgör en kvittningsinvändning. Wiman, SN 1997, s. 506, OECD, 1995, p. 1.60.

⁶⁹ OECD, 1995, p. 1.60-1.64.

⁷⁰ von Koch, SN 1997, s. 268, OECD, 1995, p. 1.67.

⁷¹ OECD, 1995, p. 1.65-1.67.

⁷² OECD, 1995, p. 1.45-1.49.

⁷³ Wiman, SN 1997, s. 506.

⁷⁴ OECD, 1995, p. 1.45-1.49.

⁷⁵ Se OECD, 1979, kap. 1.

års riktlinjer.⁷⁶ Ingen av metoderna är tillämplig på alla fall, det är inte heller möjligt att tillhandahålla sådana regler. Företagen har även möjligheten att använda sig av prissättningsmetoder som inte anges i riktlinjerna, dock under förutsättning att de stämmer överens med armlängdsprincipen. Företagen skall kunna visa vilken metod de använt⁷⁷

4.3.1 Traditionella transaktionsbaserade metoder

De traditionella transaktionsbaserade metoderna är de mest direkta metoderna för att fastställa ett armlängdspris. De är att föredra framför andra metoder. Dock kan praktiska svårigheter vid tillämpningen uppstå p.g.a. det verkliga affärlivets komplexitet.⁷⁸ Svårigheter kan exempelvis uppstå vid jämförbarhetsanalysen eller vid en justering av priset.⁷⁹ Då det inte finns tillräckligt med uppgifter kan andra metoder aktualiseras.⁸⁰

4.3.1.1 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden⁸¹ innebär att man jämför internpriset med priset på liknande varor eller tjänster mellan oberoende parter vid liknande omständigheter. Transaktionen är jämförbar om ingen av skillnaderna mellan den oberoende och närstående transaktionen inverkar på marknadspriset, eller om rimliga korrekta justeringar kan vidtas för att eliminera skillnadernas materiella effekter.⁸²

4.3.1.2 Återförsäljningsprismetoden

Vid återförsäljningsprismetoden⁸³ utgår man ifrån priset på varan (eller tjänsten) vid försäljning från ett företag i intressegemenskapen, koncernföretaget, till ett oberoende företag. Detta pris, återförsäljningspriset, reduceras därefter med en "bruttovinstmarginal". Bruttovinstmarginalen skall motsvara återförsäljarens kostnader och en rimlig vinst, opåverkad av intressegemenskapen mellan företagen. Vad som återstår efter denna reduktion anses utgöra armlängdspriset vid den ursprungliga försäljningen inom koncernen.⁸⁴

4.3.1.3 Kostnadsplusmetoden

Vid kostnadsplusmetoden⁸⁵ utgår man, som namnet antyder, från företagets kostnad för att tillhandahålla en vara eller tjänst. Ett rimligt vinstpåslag

⁷⁶ OECD, 1995, kap. 3.

⁷⁷ OECD, 1995, p. 1.68-1.70.

⁷⁸ OECD, 1995, p. 2.49.

⁷⁹ OECD, 1995, p. 2.9.

⁸⁰ OECD, 1995, p. 2.49.

⁸¹ eng. comparable uncontrolled price method, CUP.

⁸² OECD, 1995, p. 2.6-2.7. jfr. OECD, 1979, s. 15. Marknadsprismetoden är i princip den lämpligaste att använda och teoretiskt sett den enklaste.

⁸³ eng. resale price method.

⁸⁴ OECD, 1995, p. 2.14.

⁸⁵ eng. cost plus method.

läggs till kostnaden för att företaget skall göra en rimlig vinst med hänsyn till utförda funktioner och situationen på marknaden. Detta pris utgör armlängdspriset.⁸⁶

4.3.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

De transaktionsbaserade vinstmetoderna utgår på ett eller annat sätt från den vinst som uppstår vid transaktioner mellan närstående företag. Någon fördelning av koncernens totala resultat är det dock inte fråga om. Dessa metoder skall användas subsidiärt till de traditionella metoderna, och de får inte användas endast för att det saknas uppgifter för användningen av de traditionella metoderna.⁸⁷ Av dessa metoder har vinstfördelningsmetoden företräde.⁸⁸

4.3.2.1 Vinstfördelningsmetoden

Vinstfördelningsmetoden⁸⁹ innebär att man försöker eliminera speciella koncerninterna villkors påverkan på vinsten. En jämförelse görs med hur oberoende företag skulle fördela vinsten vid en motsvarande transaktion. Först fastställs den vinst som skall fördelas. Därefter fördelas vinsten på en ekonomisk riktig grund som motsvarar en vinstfördelning om alla villkor i transaktionen följt armlängdsprincipen. Företagens bidrag till vinsten beräknas enligt funktionsanalysen (se ovan) och värderas enligt uppgifter om marknaden.⁹⁰

4.3.2.2 Nettomarginalmetoden

Nettomarginalmetoden⁹¹ är en vinstjämförelsemetod.⁹² Enligt denna metod undersöks nettovinstmarginalens förhållande till en lämplig bas (exempelvis försäljning, kostnader och tillgångar) som ett företag erhåller vid en koncernintern transaktion. Om möjligt skall nettovinstmarginalen fastställas i enlighet med den nettovinstmarginal som den skattskyldige skulle ha erhållit i en jämförbar oberoende situation. I annat fall skall ett annat oberoende företags nettovinstmarginal fungera som riktlinje. Även här skall en funktionsanalys företas.⁹³

Exempel: Ett företag har en försäljning på 10. Kostnaden för sålda varor är 1. Bruttovinsten uppgår därmed till 9. Bruttovinsten reduceras med övriga rörelsekostnader 4. En rörelse- eller nettovinst på 5 återstår. Nettovinstmarginalen i förhållande till omsättningen blir alltså 50%.⁹⁴

⁸⁶ OECD, 1995, p. 2.32.

⁸⁷ OECD, 1995, p. 3.1- 3.2.

⁸⁸ Hall, SN 1998, s. 682.

⁸⁹ eng. profit split method.

⁹⁰ OECD, 1995, p. 3.5.

⁹¹ eng. transactional net margin method, TNMM.

⁹² Hall, SN 1998, s. 683.

⁹³ OECD, 1995, p. 3.26.

⁹⁴ Wiman, SN 1997, s. 510.

4.3.3 Kort analys av metodernas praktiska användning

I de fall man lyckas hitta en transaktion att jämföra de närstående företagens transaktioner med anses *marknadsprismetoden* vara den bästa metoden för att fastställa internpriset. Det kan dock vara problematiskt att vidta justeringar vid skillnader mellan transaktionerna. Skillnader kan gälla exempelvis varutyp, kvalitet, kvantitet och marknad.⁹⁵

Enligt riktlinjerna anses *återförsäljningsmetoden* fungera bäst när återförsäljaren inte tillför varan något större värde.⁹⁶ Vad gäller bruttovinstmarginalen är det viktigt att transaktionen mellan de oberoende parterna är jämförbar med närståendetransaktionen. Antingen får eventuella skillnader inte påverka bruttovinstmarginalen eller så får justeringar vidtas för att eliminera sådana skillnader. Däremot är skillnader vad gäller själva produkten mindre viktiga då vinstpåslaget är hänförligt till återförsäljarens kostnader.⁹⁷

Kostnadsplusmetoden anses passa bäst vid försäljning av halvfabrikat, på långsiktiga köp och försäljningsavtal eller vid tillhandahållande av tjänster.⁹⁸

Vinstfördelningsmetoden har huvudsakligen kritiserats för att vara orealistisk eftersom oberoende företag, med undantag från joint ventures och partnerships, inte fördelar sin gemensamma vinst i efterhand på ett sätt som överensstämmer med vinstfördelningsmetodens tillämpning. Vinstfördelningsmetoden återspeglar därmed inte verkligheten.⁹⁹

Beträffande *nettomarginalmetoden* har det hävdats att den inte är förenlig med armlängdsprincipen enligt modellavtalet.¹⁰⁰

Val av metod sägs slutligen i huvudsak styras av tillgänglig data. Om tillgängligheten av data tillåter ett val mellan metoder, uppstår frågan om metodernas logik har betydelse för resultatet. Om detta är fallet, kan val av metod praktiskt ses som ett val av internpris. Återförsäljningsmetoden beaktar inte produktionskostnaden för produkten förvärvat av ett företag i intressegemenskapen. Kostnadsplusmetoden beaktar inte de kostnader för funktioner som tillhandahålls av det företag i intressegemenskapen som säljer produkten vidare till ett oberoende företag. En kostnadsförändring omfattas därmed endast av en av metoderna. Att välja metod innebär därmed att man väljer om internpriset skall återspegla kostnadsförändringen eller inte.¹⁰¹

Sammanfattningsvis kan konstateras att de traditionella transaktionsbaserade metoderna är att föredra. Det är dock inte alltid möjligt att praktiskt tillämpa dem.¹⁰² Vilken metod, eller kombination av metoder, som skall användas för att visa att de interna transaktionerna företagits på armlängds avstånd grundas på metodernas hierarki i OECDs riktlinjer, de

⁹⁵ Wiman, SN 1997, s. 507.

⁹⁶ OECD, 1995, p. 2.19.

⁹⁷ Wiman, SN 1997, s. 507-508.

⁹⁸ OECD, 1995, p. 2.32.

⁹⁹ Becker, Intertax 1995, s. 257.

¹⁰⁰ Hall, SN 1998, s. 683.

¹⁰¹ Blomme, ITPJ 2000, s. 42.

¹⁰² OECD, 1995, p. 2.49.

jämförbara data som är tillgänglig och eventuell lagstiftning eller riktlinjer i de aktuella jurisdiktionerna.

5 Dokumentation

Vid det praktiska fastställandet av internpris är, som ovan vid upprepade tillfällen framhållits, tillgängligheten av information av avgörande betydelse. Frågan vilka krav som kan ställas på de skattskyldiga att tillhandahålla information och dokumentation är såväl viktiga som komplicerade. På den ena sidan behöver skattemyndigheten tillräckligt med information från de skattskyldiga för att kunna bedöma om prissättningen varit förenlig med armlängdsprincipen. På den andra sidan vill de skattskyldiga inte ägna sig åt överdriven och obehövlig information ur skattesynpunkt.¹⁰³

Riktlinjerna syftar till att ge skattemyndigheterna allmän vägledning om vilka krav på dokumentation de kan eller får ställa på de skattskyldiga avseende information. De syftar även till att underlätta för de skattskyldiga att identifiera den viktigaste dokumentationen för att visa att de har tillämpat armlängdsprincipen.¹⁰⁴

5.1 Avvägning mellan skattemyndighetens och de skattskyldigas intressen

En avvägning mellan skattemyndighetens och de skattskyldigas intressen måste göras.¹⁰⁵ Kravet på dokumentation måste vägas mot kostnaderna för dess framtagande. Mer information än vad som behövs för att fastställa internpriset bör inte krävas. Skattemyndigheten bör inte ställa orimliga dokumentationskrav.¹⁰⁶

Utgångspunkten är att de skattskyldiga skall bestämma internpriset med hänsyn till tillgänglig information vid tidpunkten för transaktionens genomförande.¹⁰⁷ Information som i normala fall tas fram av affärsmässiga skäl skall även tas fram när det gäller internprissättning. Detta gäller exempelvis information om vad internprissättningen grundas på, vilka faktorer som togs med i beräkningen och vilken metod som valdes.¹⁰⁸ Den dokumentation som normalt sett skall tas fram av andra skäl än skatteskal bör finnas hos företaget.¹⁰⁹

Skattemyndigheterna skall inte begära att de skattskyldiga tillhandahåller information som inte är i deras faktiska kontroll. När den skattskyldige är ett dotterbolag till ett utländskt koncernföretag eller endast är

¹⁰³ Enligt Wiman, SN 1997 s. 515, innebär alla dokumentationskrav i sig ett intrång i den huvudsakliga verksamheten. Detta skulle kunna jämföras med EG-rättens restriktionsförbud, vilket dock inte är föremål för detta arbete.

¹⁰⁴ OECD, 1995, p. 5.1.

¹⁰⁵ Wiman, SN 1997, s. 515.

¹⁰⁶ OECD, 1995, p. 5.6. Exempelvis bör skattemyndigheten inte ställa krav på att den skattskyldige behåller dokumentation som är äldre än en tänkbar eftertaxeringsperiod. OECD, 1995, p. 5.8, 5.15.

¹⁰⁷ OECD, 1995, p. 5.3.

¹⁰⁸ OECD, 1995, p. 5.4.

¹⁰⁹ Wiman, SN 1995, s. 515.

minoritetsdelägare kan det vara svårt att erhålla information eftersom den skattskyldig inte har kontroll över det associerade företaget.¹¹⁰

Skattemyndigheten skall arbeta för att sekretessen för handel- eller vetenskapliga hemligheter bibehålls. De skall efterfråga sådan information endast om de kan garantera att informationen kan förbli konfidentiell, med undantag för vad som krävs vid öppna domstolsförhandlingar eller beslut.¹¹¹

Dokumentationskraven kan påverkas av olika jurisdiktioners bevisbörderegler,¹¹² vilket jag har valt att behandla under avsnitt 7.1.2.

5.2 Relevant information

Vilken information som är relevant för bestämmande av internpris beror på omständigheter och fakta i det enskilda fallet. Det finns särskilda särdrag som är gemensamma för alla undersökningar av internpriset. De är beroende av informationen om den skattskyldige, det associerade företaget, transaktionens natur och på vilka grunder transaktionen har prissatts. Riktlinjerna syftar till att visa på vilken information som kan vara användbar vid bestämningen av armlängdspriset. De utgör inget minimum av relevant information inte heller skall de uppfattas som uttömmande.¹¹³ Informationen kan gälla vilka företag som slutit avtal med det skattskyldiga företaget och om den ifrågasatta transaktionen. Vad är det för typ av vara eller tjänst? Vilka försäljningsvillkor? Hur är koncernen organiserad och hur ser ägarstrukturen ut? Hur ser riskfördelning inom koncernen, såväl allmänt som beträffande den aktuella transaktionen, ut? Vidare kan informationen gälla affärsstrategier och kvittningsinvändningar, olika slag av finansiell information, resultat- och balansräkningar och information avseende interna prissättningsförhandlingar.¹¹⁴

¹¹⁰ OECD, 1995, p. 5.11.

¹¹¹ OECD, 1995, p. 5.13.

¹¹² Bevisbördans placering i internprissättningsmål kan skilja sig åt mellan olika stater. (jfr Wiman. SN 1997, s. 519. Bevisbördans fördelning i Sverige och USA skiljer sig åt.) .

¹¹³ OECD, 1995, p. 5.16.

¹¹⁴ OECD, 1995, p. 5.17-5.27.

6 OECDs skattekonkurrensprojekt

OECD kom med sin första skattekonkurrensrapport 1998¹¹⁵. Den behandlar vad som utgör skadlig skattekonkurrens och vilka faktorer som skall tas i beaktande, dessa kompletteras med rekommendationer. I samband med 1998 års rapport bildades ett forum för fortsatt arbete inom området. Dess identifiering av skadliga skattesystem presenterades i en rapport 2000.¹¹⁶ Den fortsatta tidsplanen är att de skadliga dragen skall vara avlägsnade i april 2003.¹¹⁷ Här redogörs för nykelfaktorerna och de faktorer som särskilt berör internprissättning, och kringgående av riktlinjerna. Avslutningsvis berörs några internprisregler i egenskap av skadliga förmånliga skatteordningar, enligt rapporten 2000. Det sistnämnda avsnittet bygger i stora drag på egen analys, vilket jag återkommer till i arbetets avslutande kapitel.

6.1 OECD:s skattekonkurrensrapport från 1998

OECDs Committee on Fiscal Affairs (kommittén) presenterade i april 1998 skattekonkurrensrapporten: ”*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*”¹¹⁸. Genom godkännandet av rapporten antog OECDs råd en rekommendation till medlemsstaternas regeringar och gav kommittén anvisningar att fortsätta sitt arbete på området och att utveckla en dialog med icke-medlemsländer.¹¹⁹ Dock avstod Luxemburg och Schweiz från att godkänna rapporten och anta rekommendationerna.¹²⁰

Rapporten behandlar skadliga skattesystem¹²¹ i form av skatteparadis¹²² och skadliga förmånliga skatteordningar¹²³ i OECD-länder¹²⁴, beroende territorier och i icke-medlemsländer. Den fokuserar på geografiskt rörliga

¹¹⁵Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.

¹¹⁶Towards Global Tax Co-operation Progress in Identifying and Elimination Harmful Tax Practices.

¹¹⁷ OECD, 2000, s. 9.

¹¹⁸ OECD:s skattekonkurrensrapport offentliggjordes den 28 april 1998, OECD 1998, s. 3.

¹¹⁹ Owens, Intertax 1998, s. 230.

¹²⁰ Annex II statements by Luxembourg and Switzerland, OECD 1998, s. 73ff.

¹²¹ eng. harmful tax practices.

¹²² eng. tax havens.

¹²³ eng. harmful preferential tax regimes. Dahlberg introducerar begreppet parallellskattestat som en synonym för ”harmful preferential tax regime”, Dahlberg, SN 1999, s. 213. Jag föredrar dock översättningen skadliga förmånliga skattesystem då det ligger nära originalbegreppet.

¹²⁴ OECDs medlemsländer består av: Australien, Belgien, Canada, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Island, Italien, Japan, Republiken Korea, Luxemburg, Mexico, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Sverige, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern, USA och Österrike. Dessutom tar EG kommissionen del i OECDs arbete. (OECD, 2000, s. 2.).

aktiviteter som finansiella tjänster och servicefunktioner. Rapporten definierar faktorer som kan användas för att identifiera dessa skadliga skattesystem och ger 19 vidsträckta rekommendationer för att motverka sådana system. Några av rekommendationerna bygger på en vidareutveckling av redan befintliga nationella och bilaterala åtgärder för att motverka skadliga skattesystem. I rapporten läggs ett nytt viktigt fokus på att intensifiera det internationella samarbetet. Riktlinjer har föreslagits såväl för att försvara den samordnade tillämpningen av defensiva åtgärder som för att behandla skadliga förmånliga skatteordningar i medlemsländer.¹²⁵

6.1.1 Skatteparadis

OECD rapporten visar på fyra nyckelfaktorer för att identifiera skatteparadis:

- Ingen eller endast nominell skatt
- Avsaknad av effektivt utbyte av information
- Avsaknad av insyn
- Inga substantiella aktiviteter

Den nödvändiga utgångspunkten vid identifieringen av skatteparadis är att ställa frågan om förekomsten av ingen eller endast nominell skatt och om staten ställer sig till förfogande (eller om det uppfattas som om de ställer sig till förfogande) för icke-bosatta skattebetalare som en plats för undvikande av skatt i sina bosättningsländer. De andra nyckelfaktorerna kan bekräfta identifieringen av skatteparadis.¹²⁶

I likhet med andra regleringar kan internprissättningsreglerna i sådana skatteparadis utnyttjas för skatteundandragande. Då internprissättningsreglerna, och andra regler inte behandlas specifikt enligt definitionen av skatteparadis utan definitionen utgår från skattesystemen som helhet lämpar skatteparadisdefinitionen sig inte för en närmare tillämpning och analys beträffande interprissättningsregler.

6.1.2 Skadliga förmånliga skatteordningar

En stats internprissättningsregler skulle kunna inordnas under definitionen av skadlig förmånlig skatteordning.

6.1.2.1 Nyckelfaktorer

Fyra nyckelfaktorer anges för att identifiera skadliga förmånliga skatteordningar:

- Ingen eller låg effektiv skattesats
- Systemet är helt eller delvis avgränsat från den inhemska marknaden
- Avsaknad av insyn
- Avsaknad av effektivt utbyte av information

¹²⁵ Owens, Intertax 1998, s. 230.

¹²⁶ OECD, 1998, s. 22-23.

Den nödvändiga utgångspunkten vid en undersökning av om en skadlig förmånlig skatteordning föreligger är noll eller låg effektiv skattesats på den relevanta inkomsten. Noll eller låg skattesats kan uppstå därför att den uppgjorda skattesatsen i sig är mycket låg eller p.g.a. det sätt som ett land bestämmer den skattebas som skattesatsen skall tillämpas på. Detta i kombination med en eller flera av de övriga faktorerna bestämmer när en skadlig förmånlig skatteordning är för handen.¹²⁷

6.1.2.2 Övriga faktorer - underlåtenhet att följa internationella internprissättningsprinciper

Ytterligare åtta faktorer anges under rubriken övriga faktorer, vilka kan användas där de anses relevanta. Till de övriga faktorerna hör underlåtenhet att hålla sig till internationella internprissättningsprinciper. Här pekar man på några av internprissättningsproblemen, såsom att man måste ta hänsyn till faktorerna i det specifika fallet, att det inte är någon exakt vetenskap och att internprissättning indirekt kan påverka ett företags konkurrensförmåga. En hänvisning görs till OECDs riktlinjer från 1995. En sådan felaktig tillämpning kan till exempel bestå i att en vinstnivå sätts som inte överensstämmer med de funktioner som faktiskt utförs av den aktuella enheten, överdriven allokering av intäkter till ett företag som inte deltar i någon aktivitet, eller allokering till ett företag som deltar i en aktivitet men som inte skulle konstituera ett fastdriftsställe.¹²⁸

Avvikelse från armlängdsprincipen kan också ske i form av godkännande av särskilda prisöverenskommelser såsom tillämpningen av ”cost-plus pricing”, en slags variant av kostnadsplusmetoden, som inte speglar det rätt påslagna armlängdsvärdet eftersom anpassningen är förhandlingsbar eller beräknad på ett begränsat underlag. Risken för snedvridningar i konkurrens är särskilt framträdande när behandlingen av en skattskyldig saknar insyn, då en skattskyldig kan förhandla sig till ett interpris med skattemyndigheten (då principen för allokeringen av intäkter inte är klart fastställda i lag eller föreskrift hos skattemyndigheten), och där principen om likabehandling inte är inpräntad i det rättsliga systemet. Sådana ordningar kan hindra en konsekvent tillämpning av riktlinjerna och möjliggöra för skattskyldiga att erhålla fördelar som inte är tillämpliga för andra skattskyldiga.¹²⁹ Här kommer den grundläggande rättsliga principen om likhet inför lagen, objektivitetsprincipen, till tydligt uttryck.

Olämplig användning av ”advance rulings”, bindande förhandsbesked¹³⁰, och liknande individuella förhandlade överenskommelser kan också snedvrیدا konkurrensen mellan stater, och skulle jag vilja tillägga, mellan skattskyldiga. Det kan ske i sådana fall där behandlingen av den skattskyldige saknar insyn och inte grundas på en fullständig och detaljerad undersökning av fakta och omständigheter i fallet. Vidare då försök görs att

¹²⁷ OECD, 1998, s. 27.

¹²⁸ OECD, 1998, s. 31. Se även ovan kap. 2 internprissättningsproblematiken.

¹²⁹ OECD, 1998, s. 31-32.

¹³⁰ Från skattemyndighetens sida.

ge skattebetalaren fullständig säkerhet av skattebehandlingen genom att bestämma faktiskt internpris, snarare än lämplig interprissättningsmetod. Sådana snedvridningar kan även uppstå när skattemyndigheter lämnar riktlinjernas rekommendationer mot användning av safe harbour¹³¹ och marginaler utan beaktande.¹³²

6.1.3 Rekommendation beträffande internprissättningsregler

Regler för internprissättning behandlas särskilt i rekommendationerna för motverkande av skadlig skattekonkurrens. Rekommendationerna föreskriver att staterna skall följa de principer som stadgas i riktlinjerna. De skall därigenom avstå från tillämpning eller underlåtande av tillämpning av sina internprissättningsregler på ett sätt som utgör skadlig skattekonkurrens. Genom att avvika från armlängdsprincipen kan stater verka som skattegynnande mellanled. Ett sådant handlande kan utgöra skadlig skattekonkurrens. Rekommendationen är riktad mot att avlägsna sådant agerande och uppmanar alla stater att konsekvent följa riktlinjerna såväl för bosatta som icke-bosatta skattebetalare. Det tillämpas särskilt vad gäller ordningar där en skattebetalares specifika position bestäms av administrativa beslut. Kommittén framhåller att den skall ta dessa överväganden i beaktande vid kontrollen av riktlinjernas implementering.¹³³

6.2 OECD:s skattekonkurrensrapport från 2000

Forumet identifierade ett antal skadliga skattesystem som presenterades i kommitténs rapport "*Towards Global Tax Co-operation Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*" från juni 2000¹³⁴. Till grund för identifieringen av skadliga förmånliga skatteordningar ligger de fyra nyckelfaktorer och de övriga faktorer som framfördes i 1998 års rapport. I syfte att vara så omfattande som möjligt har en skadlig förmånlig skatteordning blivit identifierad som potentiellt skadlig om den har *särdrag* som tyder på att den potentiellt kan innebära ett skadligt skattesystem. Uppmärksammas bör att det ännu inte har företagits någon övergripande bedömning av om ordningarna faktiskt är skadliga. Därmed inbegriper de skadliga förmånliga skatteordningarna med andra ord ordningar där frågan om faktisk skada beror på ordningens tillämpning under speciella omständigheter och ordningar som har särdrag som går under kriterierna för skadliga förmånliga skatteordningar men som vid detta skede inte blivit bedömda som faktiskt skadliga eller oskadliga.¹³⁵

Fortsatt arbete skall bestå i att bistå medlemsländerna i bestämmande av vilken av deras skadliga förmånliga skatteordningar som är eller kan anses

¹³¹ Se nedan avsnitt 7.2.

¹³² OECD, 1998, s. 32.

¹³³ OECD, 1998, s. 45.

¹³⁴ Se bilaga B: Member Country Preferential Regimes, OECD 2000, s. 12-14.

¹³⁵ OECD, 2000, s. 12.

vara faktiskt skadliga och i bestämmande hur de skadliga särdragen i sådana skattesystem skall avlägsnas.¹³⁶

6.3 Internprissättningsregler i egenskap av skadliga förmånliga skatteordningar

6.3.1 Internprissättningsregler uppmärksammade i OECDs rapport år 2000

Till grund för identifieringen av skadliga förmånliga skatteordningar ligger, som tidigare nämnts, de fyra nyckelfaktorerna och övriga faktorer. Dessa faktorer kan sägas utgöra den allmänna motiveringen till identifieringen. Någon särskild motivering, förklaring till hur kriterierna tillämpats, i det enskilda fallet ges dock inte. Härmed ökar dock risken att bedömningarna uppfattas som godtyckliga. Det inbjuder dessutom till spekulationer om att andra omständigheter, såsom staternas politiska styrka, lobbyverksamhet, forumets sammansättning m.m. kan ha påverkat bedömningen. Möjligtvis är det sådana omständigheter som haft inverkan för att de stora länderna endast förekommer i ett fåtal fall. Vad beträffar de länder som är medlemmar i EU är likheterna med EUs lista betydande¹³⁷. Identifieringen av dessa skatteförmåner i högskattejurisdiktioner grundas på EU:s uppförandekod för företagsbeskattningen.¹³⁸

Kommittén uttalade även i rapporten att mer arbete krävs för att förklara hur kriterierna har tillämpats. Forumet skall, som ett nästa steg i arbetet, utveckla en ledning för hur kriterierna enligt 1998 års rapport skall tillämpas på de skatteordningar som är identifierade som potentiellt skadliga. Dessa tillämpningskommentarer skall tillhandahållas på en allmän nivå, utan hänvisning till någon specifik skatteordning, och tillämpas lika på alla typer eller kategorier av skatteordningar som man vänder sig till. De skall visa vilka drag, generellt, som kan bli problematiska för särskilda kategorier eller typer av skatteordningar. Tillämpningskommentarerna kommer att bygga på en gränsöverskridande undersökning vid utvärderingen av skadliga förmånliga skatteordningar.¹³⁹

Forumet har tillfrågat the Committee's Working Party on Taxation of Multinational Enterprises att utarbeta en ledning inom området "ruling systems" och andra internprissättningsfrågor.¹⁴⁰ Med "ruling systems" eller "advance ruling" förstås att skattemyndigheten på förhand ger ett besked om

¹³⁶ OECD, 2000, s. 12.

¹³⁷ Primarologruppen.

¹³⁸ Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattningen. (Införd som bilaga i EKOFIN-Rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik, EGT C 2. 6.1.1998.)

¹³⁹ OECD, 2000, s. 15.

¹⁴⁰ OECD, 2000, s. 15.

skattebetalarens möjliga framtida skattesituation.¹⁴¹ Ett sådant förfarande återfinns hos två av de regler som nedan kommer att behandlas.

Tills vidare är det dock överlämnat till den enskilde att försöka analysera hur forumet kan tänkas ha resonerat. Jag har inte för avsikt att här uttömmande redogöra för de skadliga förmånliga skatteordningar som blivit föremål för OECDs lista.¹⁴² Jag nöjer mig med att visa på några av de ordningar som innebär ett avsteg från eller kringgående av armlängdsprincipen och internprissättningsproblematiken. Jag utgår från tre av huvudgrupperna, nämligen reglerna för huvudkontor, distributions center och finansiering och exemplifierar med skatteordningar från tre länder.¹⁴³

6.3.1.1 Regler för huvudkontor – Belgien: Co-ordination Centre (BCC)

Ett BCC är antingen ett dotterbolag eller ett fast driftsställe etablerat i Belgien av ett utländskt bolag tillhörande en internationell grupp. En internationell grupp utgörs av alla bolag i vilket det gemensamma aktieinnehavet uppgår till 20% av aktiekapitalet. Det fordras att gruppen har dotterbolag i minst fyra länder och att det inbringar en viss minsta omsättning utanför Belgien. Vidare finns ett krav på minst tio heltidsanställda¹⁴⁴ inom två år från verksamhetens början. Ett BCC skall utveckla och centralisera kvalificerade aktiviteter till förmån för företagsgruppen. Sådana aktiviteter kan utgöras av förberedande och biträdande verksamheter som marknadsföring, insamling och tillhandahållande av information, försäkringstjänster. Men även aktiviteter med större räckvidd ex., finansiella tjänster som beviljande av krediter och lån, valutatransaktioner m.m. Ingen av verksamheterna får dock utökas till att omfatta sådana verksamheter som utgör gruppens egentliga affärsverksamhet. Dessa aktiviteter skall endast utföras till fördel för andra medlemmar i gruppen. De får med andra ord aldrig tillhandahålla tjänster till förmån för tredje part. Den belgiska skattemyndigheten skall på förhand fastställa om förutsättningarna för ett BCC är uppfyllda och godkänna huvudkontoret som ett sådant¹⁴⁵

Ett BCC är skattskyldigt till normal bolagsskatt (40.17%), dock på ett begränsat skatteunderlag. Istället för faktiska vinster i enlighet med räkenskaperna bestäms skatteunderlaget av en procentsats, vinstmarginal, på kostnaderna till följd av tillhandahållandet av gemensamma aktiviteter. Vissa poster, såsom personalkostnader, finansiella kostnader och beskattning är uteslutna från beräkningen av skatteunderlaget. I avsaknad av ett objektiva kriterium bestäms vinstmarginalen (mark-up) till 8 %.¹⁴⁶

Vid en tillämpning av de fyra nyckelfaktorerna kan jag konstateras att den nödvändiga utgångspunkten ingen eller låg effektiv skatt föreligger.

¹⁴¹ Primarolo, s. 25-26.

¹⁴² Se vidare bilaga B: Member Country Preferential Regimes, OECD 2000, s. 12-14.

¹⁴³ För fullständig lista se bilaga B.

¹⁴⁴ De skall omfattas av det belgiska socialförsäkringssystemet.

¹⁴⁵ Pinto, Intertax 1998, s. 397, Primarologruppen, s. 20.

¹⁴⁶ Primarologruppen, s. 21.

Visserligen utgår normal bolagsskatt men skatteunderlaget begränsas genom att kostnadsplusmetoden¹⁴⁷ tillämpas på ett begränsat underlag, eftersom vissa kostnader är undantagna. Systemet är helt eller åtminstone delvis avgränsat från den inhemska marknaden genom kraven på internationell grupp, de utlandsetablerade dotterbolagen och kravet på minsta omsättning utanför Belgien.

Ser man vidare till underlåtenheten att följa internationella internprissättningsprinciper, föreligger avsteg från riktlinjerna. Tillämpningen av kostnadsplusmetoden, vilken i sig är en tillåten metod, speglar inte det rätta armlängdspriset eftersom den utgår från ett begränsat underlag. Hela värdet av de funktioner som företaget utför ingår inte i skatteunderlaget, vilket det rimligtvis hade gjort vid handel med tredje part enligt jämförbarhetsanalysen.

Praktiskt sett tillhandahåller bestämmelsen rättslig säkerhet vad gäller priser på transaktioner inom koncernen. Då intäkterna är låga i jämförelse med utgifterna och de är hänförliga till transaktioner med närstående företag, kan det vara svårt att beräkna den beskattningsbara vinsten, enligt räkenskaperna. Följaktligen kommer BCCs skatteunderlag sannolikt att vara mycket lågt och det kommer att finnas möjlighet för skattemyndigheten att ifrågasätta priserna med hänvisning till internprisreglerna. Denna bestämmelse undanröjer dessa problem och tillhandahåller BCCs med rättslig säkerhet eftersom priset kommer accepteras av skattemyndigheten så länge som de håller sig inom den överenskomna 8-procentsmarginalen.¹⁴⁸ Förenklat kan man säga att ett fiktivt armlängdspris fastställs som bygger på ett begränsat skatteunderlag. Därmed föreligger ett fall av kringgående av de internationella internprissättningsprinciperna.

Syftet bakom bestämmelsen var att uppmuntra enheter inom multinationella koncerner, engagerade i utvecklingen och centraliseringen av särskilda aktiviteter till fördel för företagsgruppen, att lokaliseras sådana aktiviteter till Belgien.¹⁴⁹ Bakom en sådan centralisering kan det rimligen från företagets synpunkt ligga även andra syften än de rent skatterättsliga. Det kan företagsekonomiskt vara gynnsamt att organisatoriskt samla sådana faktorer hos ett huvudkontor. BCC-bestämmelsen ger dock ett tydligt skatteincitament till en sådan centralisering och lokalisering till fördel för Belgien och till nackdel för andra stater. Här ligger skattekonkurrensens kärna.

6.3.1.2 Regler för distributions center- Frankrike: Centres de Logistique (CL)

Bestämmelsen kan tillämpas på såväl utländska som franska multinationella företag som sätter upp ett huvudkontor eller logistikcenter i Frankrike. Dess tillämpning skall beviljas i form av ett bindande förhandsbesked.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Pinto använder sig av begreppet ”Cost-Plus” method. Pinto, Intertax 1998, s. 396.

¹⁴⁸ Pinto, Intertax 1998, s. 397.

¹⁴⁹ Pinto, Intertax 1998, s. 396.

¹⁵⁰ Primarolo, s. 24. (bindande förhandsbesked - eng. advance ruling).

Moderbolaget med säte antingen i Frankrike eller utomlands skall kontrollera de andra bolagen antingen direkt eller indirekt genom innehav av 50 % av rösterna.¹⁵¹ De tänkbara aktiviteterna för huvudkontor och logistikcenter består av typiska huvudkontorsaktiviteter (management, kontroll och samordning av en företagsgrupp) och logistik verksamhet (lager, märkning, packning, distribution av produkter och därmed förbunden administration).¹⁵² Dessa verksamheter skall utföras enbart på de andra bolagens vägnar.¹⁵³

CL är skattskyldiga för normal bolagsskatt (33,33%) men skatteunderlaget är även i detta fall begränsat, enligt kostnadsplusmetoden, till en bestämd procentsats, 6-10 %, av dess redovisade kostnader. Procentsatsen (mark-up), vanligtvis 8%, bestäms på förhand enligt överenskommelse med de franska skattemyndigheterna. Från skatteunderlaget är de kostnader som orsakats av andra företag inom gruppen och dem med betalningskaraktär undantagna. För att återspegla den beskattningsbara vinsten vid en motsvarande transaktion mellan icke närstående tas hänsyn till verksamhetens struktur och de utförda aktiviteterna. Därmed anses armlängdsprincipen vara uppfylld.¹⁵⁴ Det kan dock ifrågasättas om så är fallet. Liksom i det belgiska fallet företas inte någon jämförbarhetsanalys, även om hänsyn tas till verksamhetens struktur och aktiviteterna. Procentsatsen är trots allt relativt förutbestämd. Dessutom undantas vissa kostnader från skatteunderlaget. Riktlinjerna säger att man skall utgå från kostnaderna för tillhandahållande av varan eller tjänsten. Att intäkter hänförliga till tjänster som tillhandahålls bolag utanför företagsgruppen går under den normala skatterättsliga regleringen visar tydligt på en favorisering och särbehandling av koncerninterna transaktioner.¹⁵⁵

Denna franska bestämmelse uppvisar inga betydande skillnader i jämförelse med den föregående belgiska, vad gäller beräkningen av beskattningsunderlaget. Kravet på 50 % innehav av röstandelarna är dock avsevärt högre. Vid en jämförelse med de svenska reglerna för öppna vinstöverföringar, d.v.s. koncernbidrag är dock kravet lågt. Koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL uppställer krav på ägande av 90 % av andelarna.

Vad som är intressant att notera i detta fall är att den franska regeringen ökade öppenheten och insynen vid publiceringen av villkoren och förfarandereglererna för CL-bestämmelsens tillämpning. Bestämmelsen hade dock varit i bruk en längre tid i form av opublicerad administrativ praxis. Först 1996 formulerades den i ett officiellt dokument. Trots öppenheten, eller snarare tack vare öppenheten, har regleringen identifierats som en skadlig förmånlig skatteordning.¹⁵⁶

¹⁵¹ Pinto, Intertax 1998, s. 399.

¹⁵² Primarolo, s. 24.

¹⁵³ Pinto, Intertax 1998, s. 399.

¹⁵⁴ Pinto, Intertax 1998, s. 399.

¹⁵⁵ Pinto, Intertax 1998, s. 399.

¹⁵⁶ Pinto, Intertax 1998, s. 399-400.

Att härifrån ta steget och ställa sig frågan hur mycket som döljer sig bakom administrativ praxis är inte långt. I mångt och mycket är det ofrånkomligen administrationen, och reglerna däromkring, som styr skattemyndighetens möjlighet att genomdriva skatteregler i allmänhet och armlängdsprincipens tillämpning är inget undantag.

6.3.1.3 Regler för finansiering – Nederländerna: Concern Finansieringsmaatschappij (CFM)

Bestämmelsen introducerades 1997, alltså efter utfärdandet av riktlinjerna, och riktar sig till finansbolag etablerade i Nederländerna. Som tillhör en multinationell grupp. Den syftar till att förbättra skatteklimatet för de internationella grupper av bolag som vill centralisera sina finansiella aktiviteter och minska de finansiella riskerna.¹⁵⁷ Regleringen introducerades som en del i ett paket som syftar till att öka det nederländska skattesystemets konkurrenskraft. Det nederländska finansdepartementet erkände uttryckligen behovet av åtgärder för att hävda sig i den internationella skattekonkurrensen.¹⁵⁸ Det måste betraktas som ett uppriktigt yttrande och även en aning kontroversiellt i den mån bestämmelsen inkräktar på andra länders skattebaser.

Den internationella grupp som bolaget skall tillhöra måste ha bolag etablerade i minst fyra länder eller på två kontinenter. Bolaget, som går under benämningen CFM skall verka som ett finansiellt centrum¹⁵⁹ och enbart utföra koncerninterna (alltså inte till förmån för tredje part) finansiella aktiviteter utifrån Nederländerna. Ett ytterligare villkor är att CFM måste utföra endast en mycket begränsad del av sina aktiviteter till förmån för en nederländsk grupp av företag, detta för att förhindra eventuella försök att urholka den nederländska skattebasen genom skatteundvikande lösningar. Aktiviteterna består av ett antal ”intra-group financing activities”, hit hör beviljande av förskott och lån, leasing och factoring, controlling, finansiella och administrativa aktiviteter.¹⁶⁰

Huvuddragen i CFM-bestämmelsen är att bolaget, har möjlighet att bilda en skattebefriad finansiell riskreserv. Dess syfte är att kunna täcka de risker som uppstår till följd av de aktiviteter som utförs för gruppens räkning. Riskreserven innebär ett betydande uppskjutande av skatten på de inkomster som tillskjuts riskreserven. Dessa inkomster kommer att beskattas först vid ett senare skede då reserven återförs till beskattning. 80% av inkomsterna från de finansiella aktiviteter, exempelvis ränta till följd av koncerninterna lån, kan avsättas i den skattefria riskreserven. Därmed blir 20 % föremål för den normala bolagsskatten på 35 %. Den effektiva skatten blir därmed reducerad till 7 %.¹⁶¹ När fonderna i riskreserven återförs blir de i vissa fall föremål för specialbehandling. Tre skilda skattebehandlingar förekommer;

¹⁵⁷ Pinto, Intertax 1998, s. 400.

¹⁵⁸ Van der Laan and Papen, Intertax 1996, s. 210.

¹⁵⁹ Gruppens centrala finansiella ledningsfunktioner, central finance management, skall alltså utföras av CFM.

¹⁶⁰ Pinto, Intertax 1998, s. 400.

¹⁶¹ Van der Laan and Papen, Intertax 1996, s. 212.

skattefrihet, 10% beskattning eller full beskattning. Jag går här inte in på villkoren men det kan kort konstateras att möjligheterna till skattebefrielse synes goda då man avser att finansiera investeringar för gruppens räkning. I fall av likvidation eller emigration till en utländsk jurisdiktion utlöses riskreserven, och blir föremål för normal bolagsskatt.¹⁶²

I likhet med de föregående regleringarna föreligger krav på en internationell grupp. Att endast en mycket begränsad del av aktiviteterna får utföras till förmån för nederländska företag tydliggör ytterligare att systemet helt eller åtminstone delvis är avgränsat från den inhemska ekonomin. Undantaget för de nederländska bolagen visar tydligt att den egna skattebasen skyddas från urholkning, att utsätta andra länder för den risken försvaras dock med motiveringen att förbättra skatteklimatet för multinationella koncerner. Liksom i de föregående fallen öppnar det upp för skatteplanering. I detta fall skulle ett förläggande av centrala finansiella ledningsfunktioner till Nederländerna innebära uppenbara skattefördelar.

Kopplingen till internprissättningsreglerna och ett kringgående av dem förefaller inte lika uppenbar som i de två föregående fallen. Men i likhet med gruppen för distributions eller service center kan internprissättningsproblematiken aktualiseras. En förutsättning är att inkomsterna från de finansiella aktiviteterna uppfyller armlängdsprincipen. Exempelvis att räntan på lån är marknadsmässig.¹⁶³ En sådan prövning är, som ovan beskrivits, relativt omfattande. Liksom vid en sådan bedömning i allmänhet öppnar det upp för godtycklighet. I detta fall försvåras prövningen av att ett CFM endast ägnar sig åt koncerninterna aktiviteter. Härtill kommer att Nederländerna kan tänkas ställa sig mindre kritiska vid en sådan prövning då det med sannolikhet öppnar upp för överflyttningar av skattebaser till dem, här kommer det sålunda an på de övriga inblandade ländernas internprissättningsregleringar. Vi ställs följdaktligen inför den klassiska internprissättningsproblematiken. Denna kringgås genom att armlängdsräntan fastställs genom en viss procent på omsättningen, enligt en tabell. Dessa uppgifter bygger på en analys av vad som skall utgöra armlängdspriser vid finansiella aktiviteter.¹⁶⁴ Jag anser dock att även här föreligger en beräkning av ett fiktivt skatteunderlag, som knappast uppfyller armlängdsprincipens krav på marknadsmässiga priser. Dessutom är det i slutändan endast inkomster till följd av intressegemenskapen som kan placeras i riskreserven. Konsekvensen blir att det endast är sådana inkomster som kan bli föremål för en gynnsammare skattesats och därmed föreligger ett kringgående av syftet bakom armlängdsprincipen.

¹⁶² Van der Laan and Papen, Intertax 1996, s. 212, Pinto, Intertax 1998, s. 400-401.

¹⁶³ Primarolo, s. 6, 28.

¹⁶⁴ Langereis m.fl. Intertax 1997, s. 265, Primarolo, s. 28.

7 Möjligheter till skatteplanering och skattekonkurrens

Som tidigare framhållits är OECD dokumenten av mellanfolklig karaktär och således inte formellt bindande.¹⁶⁵ De har ändå ett betydande inflytande på området. Det skall dock hållas i åtanke att inte alla OECDs medlemsländer har infört regler för internprissättning. Så länge inte riktlinjerna och skattekonkurrensrapporterna beaktas av medlemsländerna pågår ett "race to the bottom". Irland som på senare tid alltmer kan beskrivas som ett land lämpat för skatteplanering¹⁶⁶ saknar internprissättningsregler. I irländsk skattelag föreligger relativt få begränsningar i bolagens möjligheter att fördela sina vinster. Irlands låga bolagsskatt i kombination med relativt höga skattesatser på andra typer av handel har resulterat i att man inte anser det nödvändigt att utfärda internprissättningslagstiftning för att skydda den irländska skattebasen.¹⁶⁷ Denna nödvändighet kan givetvis diskuteras.

Problem uppstår även när armlängdsprincipens efterlevnad inte kontrolleras på nationell nivå. Utvecklingen går mot en aggressivare kontroll från skattemyndigheterna.¹⁶⁸ Likaså är regler som saknar sanktioner verkningslösa. Dessa problem är dock inte specifika för internprissättningsfall. En viktig del av internprissättningen är kraven på dokumentation. Kraven varierar mellan olika länder, vilket kan få konsekvenser för armlängdsprincipens efterlevnad, denna aspekt är särskilt intressant för svenskt vidkommande.

Dokumentationskraven, användande av safe harbour och individuella överenskommelser i form av APA, behandlas i riktlinjerna. De kommer här att behandlas översiktligt från ett skatteplanerings- och skattekonkurrensperspektiv.

7.1 Bristande dokumentationskrav

De formella dokumentationskraven varierar betydligt mellan olika jurisdiktioner. I ett fåtal länder, däribland USA och Australien, uppställs särskilda dokumentationskrav i internprissättningslag eller föreskrift. Sådana bestämmelser anses ofta kräva mer detaljerad dokumentation än motsvarande transaktioner med oberoende företag. Kraven på dokumentation kan även härröra från den allmänna bolagsbeskattningen. I andra länder har skattemyndigheten gett ut föreskrifter om vad de förväntar sig för dokumentation om interna transaktioner och dess internprissättning. De flesta länder har inga lagstadgade bestämmelser, föreskrifter eller

¹⁶⁵ Se kap. 3.

¹⁶⁶ Se ex. OECD, 2000, s. 12-14.

¹⁶⁷ McAroy, s. 3-5,9. Dock tillämpas armlängdsprincipen på de närstående transaktioner som flyttar över skattebaser till, den i vissa fall tillämpliga, lägre bolagsskatten på 10%.

¹⁶⁸ Hamaekers, ITPJ 2001, s. 31-32.

bestämda förfaranderegler.¹⁶⁹ Utvecklingen går mot en ökad reglering på området.¹⁷⁰ Dessutom kan dokumentation bli betydelsefull för att undvika skattemyndighetens ifrågasättande och lösandet av internprissättningsstvister till de skattskyldiga bolagens fördel.¹⁷¹

7.1.1 Sanktioner/skattetillägg¹⁷²

Konsekvenserna för dem som inte uppfyller dokumentationskraven kan bli mycket allvarliga och uppgå till höga kostnader. En multinationell koncern kan inte utan korrekt dokumentation, som bevis till stöd för sin internprissättning, bestrida den justering som skattemyndigheten eventuellt vill driva igenom. Dessutom ålägger vissa länder, exempelvis USA och Japan, utöver justeringen betydande skattetillägg/sanktioner om inte dokumentationskraven uppfylls.¹⁷³

7.1.2 Bevisbördans inverkan på dokumentationskraven

En viktig fråga som påverkar dokumentationskravets omfattning är om bevisbördan i internprissättningsfrågor är på den skattskyldiges eller skattemyndighetens sida. Det avgörande är om den multinationella koncernen skall bevisa att internpriserna uppfyller armlängdsprincipen eller om skattemyndigheten skall bekräfta att den föreslagna justeringen överensstämmer med armlängdsprincipen.¹⁷⁴

Bevisbördans placering varierar mellan olika länder. I vissa länder måste den skattskyldige visa att internpriserna uppfyller armlängdsprincipen, och att den föreslagna justeringen är ogiltig. I andra länder ligger bevisbördan på den skattskyldige endast med hänsyn till eftertaxering.¹⁷⁵ I dessa länder måste skattemyndigheten visa att justeringen erfordras då internpriserna inte överensstämmer med armlängdsprincipen.¹⁷⁶

I riktlinjerna uttalas att dokumentationskraven kan påverka bevisbördereglerna.¹⁷⁷ I de flesta jurisdiktioner ligger bevisbördan på skattemyndigheten. Således måste den skattskyldige inte visa

¹⁶⁹ Deiloitte Touche Tohmatsu International, 1995, s. 1-2.

¹⁷⁰ Hamaekers, ITPJ 2001, s. 31-32.

¹⁷¹ Deiloitte Touche Tohmatsu International, 1995, s. 1.

¹⁷² eng. penalties.

¹⁷³ Deiloitte Touche Tohmatsu International, 1995, s. 1-3, 10, 11.

Sanktionerna för inkorrekt dokumentation kan indelas i tre kategorier:

- 1.) Sanktion/skattetillägg då man förlorar tvisten mot skattemyndigheten om korrekt internprissättning. Kostnaden blir i detta fall justeringen, tillsammans med eventuell ränta eller sanktion förenad därmed.
- 2.) Särskild sanktion för bristande dokumentation
- 3.) Sanktioner i under allmän företagsbeskattning för brister i att tillhandahålla dokumentation eller information på begäran av skattemyndigheten.

¹⁷⁴ Deiloitte Touche Tohmatsu International, 1995, s. 12.

¹⁷⁵ eng. proper tax return.

¹⁷⁶ Deiloitte Touche Tohmatsu International, 1995, s. 12.

¹⁷⁷ Bevisbördans placering i internprissättningsmål kan skilja sig åt mellan olika stater. (jfr Wiman. SN 1997, s. 519. Bevisbördans fördelning i Sverige och USA skiljer sig åt.).

internprissättningens riktighet om inte skattemyndigheten (prima facie) kan visa att priset är oförenligt med armlängdsprincipen. Riktlinjernas diskussion om dokumentation syftar inte till att höja de inhemska dokumentationskraven. Även om skattemyndigheten har bevisbördan kan den rimligen kräva att den skattskyldige tillhandahåller information om dess internprissättning. Utan riktig information kan inte skattemyndigheten undersöka fallet ordentligt. Om den skattskyldige inte tillhandahåller riktig information kan det i en del jurisdiktioner bli en omkastning av bevisbördan. Presumtionen blir således till fördel för skattemyndighetens justering. Denna presumtion kan givetvis motbevisas. Oavsett bevisbördan skall såväl den skattskyldige som skattemyndigheten sträva efter att i god tro visa att internprissättningen är i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Bevisbördan skall inte utnyttjas för lösa eller icke motbevisbara påståenden om internpriset.¹⁷⁸

7.1.3 De svenska dokumentationskraven

Det finns enligt förarbetena inget stöd för ett för skattemyndighetens del särskilt betungande beviskrav för korrigeringsregeln, 14:19 IL¹⁷⁹. Bevisreglerna är således de samma som övrigt inom taxeringsprocessen.¹⁸⁰ Allmänt kan konstateras att huvudprincipen är att den skattskyldige skall visa sin rätt till avdrag och det allmänna skall visa att den skattskyldige t.ex. haft oredovisade kostnader.¹⁸¹ Taxeringen grundas på de skattskyldigas deklARATIONER och de uppgifter som ligger till grund därför. Vid en eftertaxering skall skattemyndigheten styrka att en oriktig eller ofullständig uppgift lämnats i deklARATIONEN.¹⁸² Domstolspraxis om korrigeringsregelns tillämpning visar dock att löst hållna kompensationsinvändningar från den skattskyldige godtagits, vilket inneburit att beviskravet på den skattskyldige sänkts.¹⁸³

Vad som här är av särskilt intresse är de s.k. ”medverkansreglerna”, som ålägger den skattskyldige att tillhandahålla visst material. Den skattskyldige skall i skäligen omfattning genom räkenskaper och anteckningar fullgöra sin deklARATIONS- och uppgiftsskyldighet.¹⁸⁴ I internprissättningsmål är det dock i princip aldrig tillräckligt med de nuvarande reglerna för uppgiftslämning i deklARATIONEN. Skattemyndigheten har därför möjlighet att begära ut ytterligare uppgifter.¹⁸⁵ Det kan dock vara svårt att i praktiken utnyttja dessa möjligheter eftersom det i förväg kan vara svårt att precisera de uppgifter man behöver. Materialet är ofta mycket omfattande och kan vara spritt på flera bolag.¹⁸⁶ RSV efterfrågade redan 1990, i samband med begäran om

¹⁷⁸ OECD, 1995, p. 5.2.

¹⁷⁹ tidigare 42 § 1 mom KL.

¹⁸⁰ RSV 1990:1, s. 246.

¹⁸¹ Det finns dock en hel del presumtionsregler som undanröjer denna huvudprincip.

¹⁸² RSV 1990:1, s. 192-194.

¹⁸³ RSV 1990:1, s. 246.

¹⁸⁴ Se främst Lag (1990:325) om självdeklARATION och kontrolluppgifter, LSK, 4 kap. 1 §.

¹⁸⁵ Taxeringslag (1990:324), TL, 3 kap. 5 §.

¹⁸⁶ RSV 1990:1, s. 195.

anvisningar för tolkningen av korrigeringsregeln, en översikt av medverkansreglerna. RSV ansåg att större krav på bolagens redovisning av interna transaktioner i deklARATIONERNA bör ställas.¹⁸⁷ Anvisningar och ökad informationskyldighet saknas dock fortfarande. Skattegranskarna förespråkar att företagen skall redogöra för sin policy för internprissättning.¹⁸⁸

7.1.4 Skatteplanering och skattekonkurrens

De svenska reglerna utgör ett exempel på i praktiken bristande dokumentationskrav. Denna brist ökar företagets möjligheter att flytta skatteunderlag genom en internprissättning som inte följer armlängdsprincipen. Det är alltså lätt för svenska koncerner att flytta vinster mellan olika länder. I detta hänseende kan man gå så långt som att påstå att Sverige stödjer illojal skattekonkurrens.¹⁸⁹ Här öppnas upp för möjligheten att flytta vinster till skatteparadis.

Samtidigt borde Sverige, med tanke på den internationellt låga bolagsskattesatsen, vara ett land dit man styr sina vinster. Men då korrigeringsregeln saknar anvisningar för dess tolkning (OECDs riktlinjer anses inte tillräckliga) framstår de svenska reglerna som så oklara att företagen ofta beskattar sina vinster i andra länder. Företagen litar inte på de svenska reglerna utan beskattar istället sina vinster i t. ex. USA där klara, tydliga och inte minst stränga regler tillämpas.¹⁹⁰ Enligt detta synsätt står sig alltså det landet som uppfyller riktlinjernas dokumentationskrav bättre i konkurrensen om skattebaser.

Om koncerner med bolag i såväl Sverige och USA uppfyller de amerikanska internprissättningsreglerna och dokumentationskraven finns det givetvis inget som hindrar dem att tillämpa en internprissättningspolicy som fördelar mesta möjliga skatteunderlag till Sverige, liksom i det inledande exemplet med Volvo.

7.2 Användande av Safe Harbour

Svårigheterna vid armlängdsprincipens tillämpning kan undvikas genom att skattemyndigheten i förväg fastställer gränser, ett toleransutrymme - safe harbour -, inom vilket internpriset eller vinster vid internprissättningen måste hållas för att accepteras utan ifrågasättande.¹⁹¹

Formellt är en safe harbour en bestämmelse som tillämpas på en given kategori av skattebetalare som befrias från vissa skyldigheter, som annars skulle åligga dem enligt skattelag. Dessa skyldigheter ersätts med enklare förpliktelser. De administrativa kraven för tillämpning av safe harbour kan

¹⁸⁷ RSV 1990:1, s. 246.

¹⁸⁸ Wikström, DI 1999-11-05, Ljunggren, DI 2001-09-06.

¹⁸⁹ Jfr, Ljunggren, DI 2001-09-06.

¹⁹⁰ Wikström, DI 1999-11-05.

¹⁹¹ OECD; 1979, s. 19, OECD, 1995, p. 4.95.

variera. En viss kategori skattskyldiga kan befrias helt från att omfattas av internprissättningsreglerna. I andra fall kan det röra sig om en skyldighet att följa vissa förfaranderegler för att safe harbour bestämmelserna skall vara tillämpliga. Sådana regler kan kräva att skattebetalaren upprättar internpriser eller resultat på ett speciellt sätt, exempelvis genom att tillämpa en av skattemyndigheten angiven förenklad internprissättningsmetod eller uppfylla särskilda informationskrav.¹⁹²

Safe harbour behandlar således två fall vad avser villkoren för den skattskyldige vid närstående-transaktioner:

- Vissa transaktioner är undantagna från tillämpningen av internprissättningsbestämmelserna.
- De tillämpliga reglerna är förenklade. Exempelvis genom att priser eller vinster måste falla inom vissa angivna intervaller.¹⁹³

Användningen av safe harbour kan motiveras med hänvisning till dess fördelar. Tillämpningen av armlängdsprincipen kräver insamlande av fakta och utvärdering av den. I vissa fall är komplexiteten oproportionerlig i förhållande till bolagets storlek eller närstående-transaktionernas antal. Safe harbours kan underlätta taxeringsförfarandet genom att undanta skattskyldiga från sådana bestämmelser. Utformad som en form av mekanisk regel tillåts större flexibilitet, särskilt på de områden där det inte finns några jämförbara armlängdspriser.¹⁹⁴

En annan fördel är förutsägbarheten att internpriset kommer att godkännas av skattemyndigheten. De bolag som uppfyller villkoren för safe harbour är försäkrade om att de inte kommer att utsättas för en närmare granskning i samband med sin internprissättning. Skattemyndigheterna godkänner det pris som överstiger ett visst minimum eller som faller inom det förutbestämda intervallet. För detta syfte kan de skattskyldiga tillhandahållas relevanta parametrar t.ex. vinstpåslag.¹⁹⁵

Dessutom underlättas skattemyndighetens administration. När väl bolagens berättigande till användning av safe harbours avgjorts krävs endast minimala undersökningar med hänsyn till internpriser. De kan därmed satsa mer resurser på andra områden.¹⁹⁶

7.2.1 Möjligheter för skatteplanering

I riktlinjerna uttrycks även medvetenheten om att användningen av safe harbour kan stå i strid med armlängdsprincipen och att möjligheter till skatteplanering kan uppstå.¹⁹⁷ Då armlängdsprincipen är ett mått på den korrekta internprissättningen kan varje möjlighet att metvetet, och lagligen, avvika från den ses som ett led i en skatteplanering.

¹⁹² OECD, 1995, p. 4.95

¹⁹³ OECD, 1995, p. 4.96. Safe harbour inbegriper inte fall då skattemyndigheten och den skattskyldige i förväg kommer överens om internprissättningen, s.k. advance pricing arrangements ; APA. Se vidare avsnitt 7.3.

¹⁹⁴ OECD, 1995, p.4.99-4.100.

¹⁹⁵ OECD, 1995, p. 4.101.

¹⁹⁶ OECD, 1995, p. 4.102.

¹⁹⁷ OECD, 1995, p. 4.97.

Det är svårt att upprätta kriterier för bestämmandet av safe harbour, vilket kan resultera i vinster eller priser som inte är förenliga med armlängdsprincipen. Till exempel kan en safe harbour ange en minsta vinstmarginal enligt en transaktionsbaserad vinstmetod när den skattskyldige skulle kunna använt en traditionell transaktionsbaserad metod, som är att föredra¹⁹⁸. I safe harbours natur ligger även att internpriser företrädesvis bestäms med hänvisning till standard mål till skillnad från individuella fakta och omständigheter enligt armlängdsprincipen.¹⁹⁹ Safe harbour kan även uppfattas som godtyckliga eftersom de sällan passar fakta och förhållanden i det individuella fallet.²⁰⁰ Skillnaden mellan det enskilda fallet och det standardiserade måttet kan utnyttjas för att uppnå en lägre skatt. Safe harbour öppnar således upp för skatteplanering.

Bolagen kan härmed få incitament att modifiera sina internpriser för att flytta över skattepliktiga inkomster till andra jurisdiktioner. Möjligheterna därtill kan exemplifieras med att safe harbour som baseras på det industriella genomsnittet kan utnyttjas av ett bolag med bättre lönsamhet. Exempelvis då den verkliga vinstmarginalen ligger på 15% kan safe harbour som föreskriver 10% utnyttjas för en omfördelning av skatteunderlaget till utlandet.²⁰¹

Safe harbours kan påverka prissättningsstrategin²⁰² hos multinationella koncerner. De skattskyldiga bolagen kan modifiera sina priser på transaktioner med närstående för att uppfylla villkoren för tillämpningen av safe harbours och därmed undvika skattemyndighetens kontroll. Möjligheten till överdrift av skattegrundande inkomst i ett land är större där upptagande av för låg skattepliktig inkomst eller brister i dokumentationen är förenat med höga straffavgifter. Bolagen kan i sådana fall prioritera förutsägbarheten framför ett korrekt armlängdspris.²⁰³

7.2.2 Skattekonkurrens

Användningen av safe harbour i ett land kommer även att påverka beräkningen av skatten för närstående bolag i andra jurisdiktioner.²⁰⁴

I de fall de skattskyldiga bolagen väljer förutsägbarheten framför riskerna att bli utsatta för straffavgifter, då de inte uppfyllt kraven för fastställandet av ett korrekt armlängdspris, kommer ett ökat skatteunderlag att inrapporteras till det land som tillhandahåller safe harbour. Samtidigt kommer safe harbour att drabba både det utländska närstående bolaget och

¹⁹⁸ Se avsnitt 4.3.

¹⁹⁹ OECD, 1995, p. 4.104-4.106.

²⁰⁰ OECD, 1995, p. 4.107. Godtyckligheten kan minimiseras, vilket kan vara förenat med stora svårigheter, genom ett omfattande insamlande av information kring priser och prisutveckling. Därmed ökar dock skattemyndighetens administrativa börda, vilket motverkar syftet att förenkla administrationen.

²⁰¹ OECD, 1995, p. 4.116-4.117.

²⁰² I vissa fall kan det framstå som en grov förenkling att placera prissättningsstrategin under skatteplanering.

²⁰³ OECD, 1995, p. 4.108-4.109.

²⁰⁴ OECD, 1995, p. 4.103.

den utländska skattemyndigheten, eftersom mindre vinster och skattegrundande inkomster kommer att fördelas till deras jurisdiktioner. Därvid uppstår frågan om korrekt fördelning av skattebaser mellan jurisdiktioner. Det kan förväntas att den utländska skattemyndigheten i sådana fall kommer att justera priser med anledning av safe harbour, vilket innebär att den skattskyldige drabbas av dubbelbeskattning. Emellertid kan den skattskyldige överväga att en måttlig dubbelbeskattning är ett acceptabelt pris att betala för att undgå de besvärliga internprissättningsreglerna.²⁰⁵

En lättnad av dubbelbeskattning till följd av användning av safe harbour kan enligt riktlinjerna endast bli aktuell om den skattskyldige kan visa att internprissättningen uppfyller armlängdsprincipen. Detta motiveras med att de fördelar som den skattskyldige tar del av i användningen av safe harbour innebär att han också skall vara förberedd på de nackdelar, den dubbelbeskattning som kan uppstå.²⁰⁶

Safe harbour kan således innebära en internationell undertaxering då inkomster kan fördelas till lågskattestater eller skatteparadis. Varje stat står härvid inför en avvägning mellan på den ena sidan hur attraktiva safe harbours får vara och på den andra sidan urholkandet av skatteunderlaget.²⁰⁷ Varje stat bör därmed överväga till vilket pris man har råd att delta i skattekonkurrensen.

Efter övervägande av för- och nackdelarna med safe harbour kommer OECD i riktlinjerna till slutsatsen att man inte rekommenderar användningen av safe harbour.²⁰⁸ Denna ståndpunkt har bekräftats i skattekonkurrensrapporterna. I 1998 år rapport hänvisas till riktlinjerna i allmänhet och man nämner särskilt de snedvridningar som kan uppstå när skattemyndigheten avviker från rekommendationerna mot användningen av safe harbour.²⁰⁹

Vid en jämförelse med de skadliga förmånliga skatteordningar som uppmärksammas i OECDs rapport år 2000 och som tidigare exemplifierats återfinns drag av safe harbour karaktär.²¹⁰ I alla tre fallen omfattas en viss kategori av skattskyldiga bolag, som skall uppfylla vissa villkor beträffande ägande och aktiviteter. De skall godkännas på förhand och de tillämpar en förenklad internprissättningsmetod, som baseras på en i förhand fastställd, vinstmarginal eller mark-up d.v.s. en procent, på vissa inkomster eller omsättningen. Denna procentsats är standardiserad till 8% vad gäller de belgiska huvudkontoren, för de franska distributionscentret kan den variera mellan 6-10% men fastställs även här vanligtvis till 8%. Beträffande nederländska finansiella center kommer safe harbour karaktären till tydligt uttryck. Armlängdsräntan fastställs genom en viss procent på omsättningen enligt en tabell. I grunden ligger kostnadsplusmetoden, men då en vinstmarginal fastställs på förhand föreligger likheter med safe harbour.

²⁰⁵ OECD, 1995, p. 4.108-4.111.

²⁰⁶ OECD, 1995, p. 4.112.

²⁰⁷ OECD, 1995, p. 4.118-4.119.

²⁰⁸ OECD, 1995, p. 4.121-4.123.

²⁰⁹ OECD, 1998, s. 32. Se även avsnitt 6.1.2 ovan.

²¹⁰ Se ovan, avsnitt 6.3.

Som tidigare påpekats saknas motiveringar till vilka faktorer som var avgörande för att dessa regler listades som skadliga förmånliga skatteordningar. Min egen uppfattning är att utformningen som en mekanisk regel efter standardiserade mått och utan hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet har varit en betydelsefull faktor. I sådana fall föreligger ett avsteg från armlängdsprincipen.

Då safe harbour tydligt avvisas i såväl riktlinjerna som i 1998 års rapport och regler med sådana drag blivit identifierade som skadliga förmånliga skatteordningar i rapporten år 2000 vore den naturliga utvecklingen att safe harbour i framtiden kommer att klassas som skadlig skattekonkurrens.

7.3 Användande av Advance Pricing Arrangements (APA)

Kort sagt kan man säga att en Advance Pricing Arrangement, APA, är ett bindande individuellt avtal mellan skattebetalaren och skattemyndigheten om användande av internprissättningsmetod. Den internprissättning som de närstående företagen därefter tillämpar i enlighet med avtalet anses skatterättsligt vara på armlängds avstånd. Skulle det sedan visa sig att man redovisat en felaktig inkomst anses man ha gjort det i god tro.²¹¹

Riktlinjerna behandlar APA utförligt, här kommer endast en översiktlig beskrivning att göras. En APA reglerar en lämplig uppsättning kriterier för bestämmande av internpris under en bestämd tid. Sådana kriterier kan exempelvis utgöras av metod, jämförelseobjekt och lämpliga justeringar, hur framtida förändringar av förutsättningarna skall behandlas.²¹² En APA kan täcka skattebetalarens alla internprissättningsfrågor, vilket föredras av en del länder, eller vara begränsade till vissa dotterbolag eller transaktioner.²¹³ En nyckelfråga är hur ingående en APA kan reglera internprissättningen över en längre tidsperiod, under flera års tid. Exempelvis huruvida endast internprissättningsmetod eller mer specifika resultat kan fastställas i ett enskilt fall. Generellt måste man vara försiktig när en APA reglerar mer än vilken metod och det sätt som metoden skall tillämpas eftersom mer specifika slutsatser är beroende av framtidsprognoser.²¹⁴

Nackdelen med APA är att det är en resurskrävande process.²¹⁵ Den skattskyldige skall uppfylla samma krav på dokumentation, jämförbarhets-

²¹¹ Wiman, SN 1997, s. 521.

²¹² OECD, 1995, p. 4.124.

²¹³ OECD, 1995, p. 4.137.

²¹⁴ OECD, 1995, p. 4.125-4.129. Det vore exempelvis olämpligt att hävda att korttidsräntan enligt armlängdsprincipen för koncerninterna lån skall kvarstå vid sex procent under de kommande tre åren. Här skulle man kunna utgå från LIBOR räntan plus en fastställd procent. Ett annat exempel är att det vore olämpligt att bestämma vinstfördelningen när man vet att fördelningen av funktioner mellan företagen kommer att variera. Sammanfattningsvis beror förutsägelseernas tillförlitlighet på omständigheterna i det enskilda fallet, vilket såväl skattemyndigheterna och skattebetalaren bör uppmärksamma vid bestämmandet av avtalets omfattning.

²¹⁵ Hamaekers, ITPJ 2001, s. 31.

och funktionsanalys m.m. som då inget avtal ingås.²¹⁶ De främsta fördelarna med ett avtal i förhållande till en kontroll i efterhand av skattemyndigheten är att det skattskyldiga företaget har möjlighet att delta i processen genom att presentera fallet och förhandla med skattemyndigheten.²¹⁷ Genom att ingå ett avtal i förväg undviks således risken för skattetillägg.

Riktlinjerna behandlar APA under rubriken administrativa åtgärder för att undvika och lösa internprissättningstvister. Det gäller såväl mellan den skattskyldige och skattemyndigheten som mellan stater.²¹⁸ Syftet kan alltså sägas vara att förebygga tvister.

Ytterligare en viktig aspekt är den information som den skattskyldige tillhandahåller skattemyndigheten. En ansökan hos skattemyndigheten om en APA innebär att internprissättningsfrågor avslöjas inför skattemyndigheten, innan man vet om det kommer att beviljas.²¹⁹ Härmed görs skattemyndigheten uppmärksam på internprissättningen, vilket i annat fall eventuellt skulle undslippa en så ingående granskning.

Enligt OECD skall den information bolagen lämnar till skattemyndigheten under förfarandet omfattas av samma nationella sekretesslagstiftning som annan information som den skattskyldige lämnar till skattemyndigheten.²²⁰

En del länder tillåter unilaterala APA mellan skattemyndigheten och skattebetalaren i dess jurisdiktion, utan iblandning av andra intresserade skattemyndigheter. Då unilaterala APAs kan påverka skattskyldigheten i andra jurisdiktioner, bör dess skattemyndighet informeras. Möjligheten finns att staterna kan enas om ett bilateralt eller multilateralt APA genom en ömsesidig överenskommelse enligt artikel 25 i OECDs modellavtal. De flesta länder föredrar bilaterala eller multilaterala APA. De minskar riskerna för dubbelbeskattning och ökar förutsägbarheten för de skattskyldiga. Lagligt stöd för APA återfinns i den inhemska lagstiftningen eller då det gäller de bi- eller multilaterala i dubbelbeskattningsavtalen.²²¹

I exempelvis Australien, Canada, Japan och USA kan APA ingås under speciella omständigheter.²²²

7.3.1 Skatteplanering och skattekonkurrens

Det är de unilaterala avtalen som kan skapa problem beträffande fördelningen av skattebaser.

Så länge inte avtalen som sådana är avgörande för bolagens inkomstfördelning och de endast är en bekräftelse på armlängdsprincipens tillämpning, föreligger inga problem i skatteplanerings- eller skattekonkurrenshänseende. Detta är snarare ett scenario av det ideala tillståndet. Om avtalen däremot leder till en förvridning av inkomsternas

²¹⁶ OECD, 1995, p. 4.134.

²¹⁷ OECD, 1995, p. 4.135.

²¹⁸ OECD, 1995, Chapter IV.

²¹⁹ Wiman, SN 1997, s. 522., jfr OECD, 1995, p. 4.156.

²²⁰ OECD 1999, § 57.

²²¹ OECD, 1995, p.4.130-4.131, 4.140-4.142.

²²² Deloitte Touche Tohmatsu International, 1995, s. 10.

fördelning, så att en större del av inkomsterna allokeras till det land som sluter APA sker det på de jurisdiktioners bekostnad där de närstående företagen har sin hemvist. Ett sådant fall skulle exempelvis kunna utgöras av APA som inte är tillräckligt flexibla för ändrade förhållanden på marknaden eller omfördelning av företagets funktioner. Då utformningen av APA i regel är sekretessbelagda finns det inga möjligheter för utomstående att kontrollera deras förenlighet med armlängdsprincipen. Det föreligger i dessa fall en konkurrens om skatteunderlaget där de administrativa åtgärderna utnyttjas i sådant syfte. Gynnsamheten för den enskilde att sluta APA är naturligt nog större där denne har bevisbördan eller då höga skattetillägg riskeras, dessa faktorer kan således betraktas som ett skatteplaneringsincitament.

Andra jurisdiktioners skattemyndigheter kan invända mot internpriset, att det inte överensstämmer med armlängdsprincipen. Därmed kvarstår risken för dubbelbeskattning. Om den skattskyldige godtar ett avtal som flyttar över inkomster till det land som sluter APA i syfte att undvika långdragna och kostsamma undersökningar och skattetillägg flyttar den administrativa bördan från det land som tillhandahåller APA till andra jurisdiktioner.²²³

I riktlinjerna uttrycks rekommendationer i mycket försiktiga ordalag. Man hänvisar till att endast ett fåtal länder använder sig av APA, men att de som har erfarenhet hitintills tycks vara nöjda. Man kan förvänta sig att användningen av APA kommer att öka.²²⁴

I 1998 års skattekonkurrensrapport ses olämplig användning av advance rulings, bindande förhandsbesked från skattemyndighetens sida, och liknande individuella förhandlade överenskommelser som en faktor som kan snedvrída konkurrensen. Själv tycker jag att ett APA borde kunna inordnas under en sådan individuellt förhandlad överenskommelse. Användningen av termen APA förekommer dock inte i detta sammanhang.

I de fall jag behandlar från rapporten år 2000, förekommer bindande förhandsbesked, i betydelsen att det skall fastställas att de speciella regleringarna är tillämpliga. Att hävda att det föreligger en individuell förhandlad överenskommelse vore dock att hårdra förfarandet. Som jag uppfattar det är det snarare ett godkännande av att villkoren för reglernas tillämpning är uppfyllda. Någon bekräftelse på APAs olämplighet kan jag därmed inte konstatera.

²²³ OECD, 1995, p. 4.148.

²²⁴ OECD, 1995, p. 4.160-4.161.

8 Slutord

OECDs riktlinjer har trots sin folkrättsliga karaktär en betydande inverkan på internprissättningsområdet. I riktlinjerna analyseras internprissättningsproblematiken utförligt och lösningar rekommenderas.

Skattekonkurrensrapporten 1998 tillhandahåller fyra nyckelfaktorer för identifieringen av skadliga förmånliga skatteordningar och hänvisar till riktlinjerna. Dessutom framhålls att man skall vara medveten om internprissättningsproblemen, såsom att hänsyn måste tas till faktorerna i det specifika fallet och att det inte är någon exakt vetenskap. Rapporten visar på hur avsteg från armlängdsprincipen kan göras, exempelvis genom att armlängdsvärdet är beräknat på ett begränsat underlag eller att anpassningen till armlängdsvärdet är förhandlingsbar. Detta är särskilt påtagligt när behandlingen av den skattskyldige saknar insyn eller när inte principen om likabehandling erkänns. Sådana regler hindrar en konsekvent tillämpning av riktlinjerna. Rapporten nämner särskilt att riktlinjerna inte rekommenderar användningen av safe harbour och andra liknande marginaler. I skattekonkurrensrapportens rekommendationer uppmuntras staterna att konsekvent följa riktlinjerna för såväl bosatta som icke-bosatta skattebetalare. Det framhålls att detta gäller särskilt när en skattebetalares position bestäms av administrativa beslut.

Till grund för identifieringen av skadliga förmånliga skatteordningar i skattekonkurrensrapporten 2000 låg de fyra nyckelfaktorerna och de internationella internprissättningsprinciperna som presenterades i 1998 års rapport. Här skall noteras att internprissättningsregler inte blivit föremål för särskild granskning av OECD. De fall jag valt att behandla är sådana där det föreligger ett kringgående av internprissättningsproblematiken och därmed ett avsteg från armlängdsprincipen. De kan alla ses som en bekräftelse på tillämpning av kriterierna och rekommendationerna i 1998 års rapport.

Alla tre fallen innebär, genom kraven på internationell anknytning, någon slags avgränsning till den inhemska marknaden. En vinstmarginal tillämpas dessutom på ett begränsat skatteunderlag vilket resulterar i en låg effektiv skatt. Härmed tas inte någon hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, vilket kan utnyttjas i skatteplaneringssyfte. I två av fallen villkoras reglernas tillämpning av ett godkännande på förhand av skattemyndigheten, vilket kan inordnas under att den skattskyldiges specifika position bestäms av administrativa beslut. Reglerna visar tydligt att respektive land försöker locka till sig de skilda typerna av verksamheter. Det görs inte heller någon hemlighet av att det är reglernas syfte. De franska reglerna har länge varit en opublicerad administrativ praxis men först på senare tid formulerats i ett officiellt dokument. Det ligger nära till hands att tänka sig att ett flertal länder tillämpar en jämförlig praxis som skulle klassificeras som skadlig förmånlig skatteordning om den kom under granskning.

Med lärdomar från de båda skattekonkurrensrapporterna kan slutsatsen dras att användning av safe harbour och APA i framtiden sannolikt kommer

att klassas som skadlig skattekonkurrens. Likaså skulle jag vilja likställa
bristande dokumentationskrav med ett tydligt avsteg från riktlinjerna.
Därmed skulle de svenska reglerna ha svårt att undgå en identifiering vid en
kommande granskning. De av svenska skattemyndigheter efterfrågade
tillämpningsanvisningarna kommer troligtvis att efterfrågas även från
internationellt håll. Slutligen är det dock inte vad som officiellt regleras som
utgör skadlig skattekonkurrens utan hur tillämpningen ser ut.

Problemen kring internprissättningen kan tyckas omöjliga att lösa. Att
ämnesområdet är mycket komplext råder det samstämmighet om, likaså att
internationell enhetlighet är början till en lösning. Skattelagstiftningen är
dock ett område där den nationella suveräniteten kommer till tydligt uttryck.
Vad som kan verka hopplöst för enskilda stater kan däremot vara
hoppningivande för multinationella koncerner, som kan spara väsentliga
skattekostnader.

Bilaga A

Varför är internprissättning ett problem?

Det grundläggande internprissättningsproblemet är att ett företags interna enheter och externa grupper ofta strävar efter ett internpris som är förlustbringande för organisationens övergripande mål.

Följande situation illustrerar problemet.

Ett företag har sin tillverkningsenhet i stat A, som säljer sina produkter till distributionsenheten i stat B.

- 1.) Direktören för distributionsenheten i stat B vill ha låga internpriser. Direktören erhåller en årlig bonus som baseras på enhetens vinst. Det lägre internpriset ökar vinsterna både genom lägre anskaffningspris och lägre tullar.
- 2.) Skatterådgivaren vill ha högre internpriser p.g.a. den låga skattesatsen i stat A. Emellertid vet skatterådgivaren även att skattemyndigheten i stat B påtvingar skattetillägg om internpriset inte anses uppfylla armlängdsprincipen, och denna risk ökar om den beskattningsbara inkomsten minskas i stat B.
- 3.) Företagets kamrer vill ha låga internpriser. Han tror att stat A:s valuta skall sjunka i värde och vill minska exponeringen i det landet till ett minimum.
- 4.) Företagets finansavdelning vill ha låga internpriser för att finansiera expansion i stat B.
- 5.) Finansdirektören oroar sig för att ett icke marknadsmässigt internpris skall påverka det faktiska resultatet för båda stater och det kan dessutom leda till oriktiga och olämpliga beslut..

I sådana här fall blir det svårt att bestämma ett internpris som överensstämmer med företagets övergripande mål. Problemen kan lösas genom att delegera besluten till en avdelning, vilket kan innebära att inte andra avdelningars intressen tas tillvara och att det kan vidare resultera i ineffektivitet och rättsliga problem. Andra företag kan lösa problemen genom förhandlingar med de inblandade enheterna. Detta slösar med företagets resurser då enheterna främst ser till sina egna intressen. Ett förhandlat internpris är förmodligen inte heller det optimala ur ett vitt företags perspektiv.²²⁵

²²⁵ Heimert, Strategic Transfer Pricing: A Primer for the Boardroom, Ernst & Young, s. 3. ([http://www.ey.com/global/vault.nsf/us/Strategic_Transfer_Pricing_-_A_Primer_for_the_Boardroom/\\$file/boardroom.pdf](http://www.ey.com/global/vault.nsf/us/Strategic_Transfer_Pricing_-_A_Primer_for_the_Boardroom/$file/boardroom.pdf) (utskrift 2001-07-31.).

Bilaga B

A. Member Country Preferential Regimes²²⁶

11. The preferential tax regimes identified as potentially harmful are:

Country	Regimes
<i>Insurance</i>	
Australia	Offshore Banking Units
Belgium	Co-ordination Centres
Finland	Åland Captive Insurance Regime
Italy	Trieste Financial Services and Insurance Centre 7
Ireland	International Financial Services Centre
Portugal	Madeira International Business Centre
Luxembourg	Provisions for Fluctuations in Re-Insurance Companies
Sweden	Foreign Non-life Insurance Companies
<i>Financing and Leasing</i>	
Belgium	Co-ordination Centres
Hungary	Venture Capital Companies
Hungary	Preferential Regime for Companies Operating Abroad
Iceland	International Trading Companies
Ireland	International Financial Services Centre
Ireland	Shannon Airport Zone
Italy	Trieste Financial Services and Insurance Centre 8
Luxembourg	Finance Branch
Netherlands	Risk Reserves for International Group Financing
Netherlands	Intra-group Finance Activities
Netherlands	Finance Branch
Spain	Basque Country and Navarra Co-ordination Centres
Switzerland	Administrative Companies
<i>Fund Managers</i>	
Greece	Mutual Funds/Portfolio Investment Companies [Taxation of Fund Managers]
Ireland	International Financial Services Centre [Taxation of Fund Managers]
Luxembourg	Management companies [Taxation of management companies that manage only one mutual fund (1929 holdings)]
Portugal	Madeira International Business Centre [Taxation of Fund Managers]
<i>Banking</i>	
Australia	Offshore Banking Units
Canada	International Banking Centres
Ireland	International Financial Services Centre
Italy	Trieste Financial Services and Insurance Centre 8
Korea	Offshore Activities of Foreign Exchange Banks
Portugal	External Branches in the Madeira International Business Centre
Turkey	Istanbul Offshore Banking Regime

²²⁶ http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/report_En.pdf

Towards Global Tax Co-operation REPORT TO THE 2000 MINISTERIAL COUNCIL MEETING AND RECOMMENDATIONS BY THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS **Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**, OECD 2000, s. 12-14. (Ursprungskällan är modifierad vad avser dess fotnoter.)

Headquarters regimes

Belgium	Co-ordination Centres
France	Headquarters Centres
Germany	Monitoring and Co-ordinating Offices
Greece	Offices of Foreign Companies
Netherlands	Cost-plus Ruling
Portugal	Madeira International Business Centre
Spain	Basque Country and Navarra Co-ordination Centres
Switzerland	Administrative Companies
Switzerland	Service Companies

Distribution Centre Regimes

Belgium	Distribution Centres
France	Logistics Centres
Netherlands	Cost-plus/Resale Minus Ruling
Turkey	Turkish Free Zones

Service Centre Regimes

Belgium	Service Centres
Netherlands	Cost-plus Ruling

Shipping

Canada	International Shipping
Germany	International Shipping
Greece	Shipping Offices
Greece	Shipping Regime (Law 27/75)
Italy	International Shipping
Netherlands	International Shipping
Norway	International Shipping
Portugal	International Shipping Register of Madeira

Miscellaneous Activities

Belgium	Ruling on Informal Capital
Belgium	Ruling on Foreign Sales Corporation Activities
Canada	Non-resident Owned Investment Corporations
Netherlands	Ruling on Informal Capital
Netherlands	Ruling on Foreign Sales Corporation Activities
United States	Foreign Sales Corporations

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt material

- EKOFIN-Rådet Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattningen. (Införd som bilaga i EKOFIN-Rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik, EGT C 2. 6.1.1998.).
- Primarolo gruppen Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group, Nr: 4901/99
[Http://ue.eu.int/newsroom/LoadDoc.cfm?MAX=21&DOC=!!!&BID=75&DID=60641&GRP=2309&LANG=1...](http://ue.eu.int/newsroom/LoadDoc.cfm?MAX=21&DOC=!!!&BID=75&DID=60641&GRP=2309&LANG=1...) (utskrift 2000-08-01).
- RSV *Rapport 1990:1 Internprissättning*
Riksskatteverket, Solna, 1990.
- RSV *Handledning för internationell beskattning*,
RSV 352 utgåva 5, Fritzes, Stockholm 2000.
- OECD *Internprissättning och multinationella företag*,
Rapport av OECDs kommitté för skattefrågor,
1979, översättning av riksskatteverkets
arbetsgrupp för skattefrågor, Stockholm 1987.
- OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Report of July 1995 with supplement, International Bureau of Fiscal Documentation, The Tax Treatment of Transfer Pricing (lösbladssystem), Amsterdam 1987, och supplement. (Cit. OECD, 1995).
- OECD Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. OECDs kommitté för skattefrågor. (Sv. Översättning Jan Francke och Hillel Skurnik) Uppsala, 1995.
- OECD *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD publications, Paris, 1998. (Cit. OECD 1998).

OECD *Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedur ("MAP APAS")*, International Bureau of Fiscal Documentation, The Tax Treatment of Transfer Pricing (lösbladssystem), 1999. (Cit. OECD 1999).

OECD *Towards Global Tax Co-operation Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Pratices*,
http://www.oecd.org/daf/fa/harm.tax/Report_En.pdf
utskrift 2001-08-07 (Cit. OECD 2000).

Litteratur

Aldén, Stefan *Om regelkonkurrensen inom inkomstskatterätter*, Nerenius & Santérus, Stockholm, 1998.

Arvidsson, Richard *Dolda vinstöverföringar En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförlaget, Stockholm, 1990.

Mattson, Nils *Svensk internationell beskattningsrätt*, 12:e uppl, Norstedts juridik, Stockholm, 1997.

Pedersen, Jan *Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, Köpenhamn, 1998.

Wiman, Bertil *Prissättning inom multinationella koncerner*, Iustus förlag, Uppsala 1987.

Artiklar

Becker, Helmut *Comments on Profit Methods proposed by the OECD Discussion Report*, Intertax, 1995, s. 256-259.

Blomme, Jozef *The Choice of a Transfer Pricing Method*, International Transfer Pricing Journal, 2000, s. 42-43.

Dahlberg, Mattias *Skattekonnkurrensprojekten inom EU och OECD*, Skattenytt, 1999, s. 209-222.

- Deloitte Touche
Tohmatsu International *Documentation Requirements in International Transfer Pricing*, New York, 1995.
- Ernst & Young *Transfer Pricing 1999 Global Survey*
[http://www.ey.com/global/vault.nsf/International/Transfer_Pricing_1999_Global_Survey/\\$file/tp1999.PDF](http://www.ey.com/global/vault.nsf/International/Transfer_Pricing_1999_Global_Survey/$file/tp1999.PDF) (utskrift 2001-07-1).
- Fredholm, Ulf *Om skattekonsts verksamhet*,
Skattenytt 2000 – 50 år, s. 83-86.
- Hahn, William F.,
Hopkins Tobin E. *Transfer Pricing in 2000 and Beyond*
International Transfer Pricing Journal,
2000, s. 117-121.
- Hall, Mikael *Transaktionsbaserade vinstmetoder*,
Skattenytt, 1998, s. 682-696.
- Hamaekers, Hubert *Arm's Length – How Long?*
International Transfer Pricing Journal,
2001, s. 30-40.
- Heimert, Michael *Strategic Transfer Pricing: A Primer for the Boardroom*, Ernst & Young,
[http://www.ey.com/global/vault.nsf/us/Strategic_Transfer_Pricing_-_A_Primer_for_the_Boardroom/\\$file/boardroom.pdf](http://www.ey.com/global/vault.nsf/us/Strategic_Transfer_Pricing_-_A_Primer_for_the_Boardroom/$file/boardroom.pdf)
(utskrift 2001-07-31).
- Langereis, Ch. J m.fl *International Aspects of Dutch Financing Companies*,
Intertax 1997, s. 265-272.
- Larsson, Gerhard *Svensk skatt lockar Volvovinst till Sverige*,
Dagens Industri 2001-08-07
<http://www.di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=2001\08\07\28765&print=1> (utskrift 2001-08-07).
- Larsson, Gerhard *Volvos dolda resultat*,
Dagens industri 1997-09-27
<http://di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=1997\09\27\di0003&print=1> (utskrift 2001-08-08).
- Ljunggren, Gunnar *Sverige stödjer illojal skattekonkurrens*,
Dagens Industri 2001-09-06,

<http://di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=2001\09\06\30933&print=1> (utskrift 2001-10-05).

- McAroy, Joe *OECD Country Surveys, Ireland*,
International Bureau of Fiscal Documentation,
1998.
- Mutén, Leif *Om dolda vinstöverföringar mm*,
Svensk Skattetidning, 1991, s. 251-255.
- Owens, Jeffrey *Curbing Harmful Tax Competition –
Recommendations by the Committee on Fiscal
Affairs*, Intertax 1998, s. 230-234.
- Pinto, Carlo *EU and OECD to Fight Harmful Tax
Competition: Has the Right Path Been
Undertaken?*, Intertax 1998, s. 386-410.
- Van der Laan, Robert A *About Netherlands Finance Centres and More*,
Papen, Jack C. Intertax 1996, s. 208-213.
- Von Koch, Nils *OECDs nya riktlinjer för internprissättning*,
Skattenytt 1996, s. 264-274.
- Wikström, Tobias *Luddiga skatteregler skrämmer bort företagen*,
Dagens Industri, 1999-11-05
<http://di.se/scripts/Main/print.asp?ID=1999/11/05/di0009&print=01> (utskrift 2001-08-08).
- Wiman, Bertil *Utvecklingen på internprissättningsområdet*,
Skattenytt 1997, s. 500-523.
- Wiman, Bertil *Koncernbeskattning*,
Skattenytt 2000, s. 334-335.
- Wrede, Gunnar *Svenska bolag hotas av dansk skattesmäll*,
Dagens Industri, 1999-09-15
<http://di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=1999/09/15/di0021&print=1> (utskrift 2001-08-08).

Rättsfallsförteckning

RÅ 1991 ref 107

KamR i Stockholm, dom 1997-03-24, mål nr 5972-1995

KamR i Jönköping, domar den 28 feb. 2001, hämtade från RSV:s rättsfallsprotokoll 2001, 9/01.