

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Kajsa Roos

Internprissättning av koncerninterna tjänster

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Ämnesval	5
1.3 Syfte	6
1.4 Metod och material	6
1.5 Avgränsningar	6
1.6 Disposition	7
2 INTERNPRISSÄTTNINGENS HUVUDDRAG	8
2.1 Inledning	8
2.2 Problemet i korthet	8
2.3 Terminologi	9
2.4 Internprissättning ur staternas synvinkel	10
2.5 Internprissättning ur företagens synvinkel	10
2.5.1 Skatteplanering	10
2.5.2 Företagsekonomiska aspekter	11
2.6 Internprissättning ur internationell synvinkel	11
2.6.1 Arbetet inom EU	11
2.6.2 Arbetet inom OECD	12
3 OECD:S RIKTLINJER	13
3.1 Inledning	13
3.2 Armlängdsprincipen	14
3.3 Tillämpning av armlängdsprincipen	15
3.3.1 Jämförbarhetsanalys	15
3.3.2 Funktionsanalys	15

3.4 Armlängdspriset	17
3.4.1 Marknadsprismetoden	17
3.4.2 Återförsäljningsprismetoden	18
3.4.3 Kostnadslusmetoden	18
3.4.4 Transaktionsbaserade vinstmetoder	19
3.4.5 Tillämpning av metoder för internprissättning	20
4 SVENSK RÄTT	21
4.1 Inledning	21
4.2 Korrigeringsregeln	22
4.3 Ekonomisk intressegemenskap	24
4.4 Beviskrav	24
4.5 Avslutande synpunkter	25
5 DUBBELBESKATTNINGSAVTAL OCH INTERNPRISSÄTTNING	26
5.1 Inledning	26
5.2 Tillämpning av skatteavtal	26
5.3 Tolkning av skatteavtal	27
5.4 OECD:s modellavtal artikel 9	28
5.4.1 Inledning	28
5.4.2 Företag med intressegemenskap	29
5.4.3 Andrahandsjusteringar	29
5.5 Den svenska korrigeringsregeln och OECD:s artikel 9	30
6 TRANSAKTIONSSLAGET TJÄNST	31
6.1 Inledning	31
6.2 Avgränsning mot övriga transaktionsslag	32
6.3 Har en tjänst tillhandahållits?	33
6.3.1 Inledning	33
6.3.2 Nyttoprövning	33
6.4 Koncerninterna tjänster	34
6.4.1 Inledning	34
6.4.2 Aktieägartjänster	34
6.4.3 Individuella tjänster	35
6.4.4 Koncerngemensamma tjänster	37
6.5 Armlängdspris på tjänster	38
6.5.1 Inledning	38

6.5.2	Direkt debitering	38
6.5.3	Indirekt debitering	38
6.5.4	Prissättningsmetod	39
6.5.5	Vinstpåslag vid direkt debitering	40
6.5.6	Vinstpåslag vid indirekt debitering	41
6.6	Avslutande synpunkter	42
7	DOKUMENTATIONSSKYLDIGHET VID INTERNPRISSÄTTNING	44
7.1	Inledning	44
7.2	OECD :s riktlinjer och dokumentationsskyldighet	44
7.2.1	Inledning	44
7.2.2	Dokumentationens innehåll	45
7.2.2.1	Transaktionerna	45
7.2.2.2	Företagen	45
7.2.2.3	Prissättning och särskilda omständigheter	46
7.2.2.4	Utförda funktioner	46
7.2.2.5	Ekonomiska förhållanden	46
7.2.3	Sammanfattning av OECD: s riktlinjer avseende dokumentationsskyldighet	47
7.3	Svensk rätt och dokumentationsskyldighet	47
7.3.1	Bakgrund	47
7.3.2	Den nya lagstiftningen	48
7.4	Dokumentation av koncerninterna tjänster	50
7.5	Avslutande synpunkter	51
8	INTERNPRISSÄTTNING OCH EG-RÄTTEN	53
8.1	Inledning	53
8.2	Skiljemannakonventionen	53
8.3	EU Joint Transfer Pricing Forum	54
8.4	Code of Conduct	54
8.5	Avslutande synpunkter	55
9	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	56
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	59
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	62

Summary

A large number of cross-border transactions take place within multinational groups. This includes transactions between group-companies and independent enterprises, as well as transactions within the group. Price-fixing of the intra-group transactions is influenced by other factors than supply and demand. When dealing with transactions between two independent enterprises, both parties will probably want a price resulting in profit maximization for their own business. On the other hand, when dealing with intra-group transactions the group's profit maximization is in focus, even if it is to one group-company's disadvantage. By fixing a price on less than market value it is possible to move taxable income to group-companies with domicile in countries with low tax rate, and consequently reduce the group's total tax expense. The fiscal authorities concerned want to make incorrect price-fixing impossible to prevent transfer pricing being used to move taxable income out of their tax-jurisdiction.

Transfer pricing is a global fiscal problem and rules concerning the matter is incorporated in both domestic legislation and in most double taxation treaties. Furthermore, OECD has drawn up guidelines regarding transfer pricing aiming to help both companies and fiscal authorities when dealing with transfer pricing issues. Within the EC proceeds the work on the subject of harmonization of the member states legislation in order to maintain a well functional internal market. Amongst other things, the work has resulted in an arbitration convention regarding transfer pricing disputes between the member states.

Transfer pricing on intra-group services is connected to certain special difficulties in relation to, for example goods. For one thing it is not always clear whether a service shall be charged for on its own or if it is part of a package deal, for example goods that require installation services. It can also be problematic to show that a service in fact has been delivered, or if the recipient has been charged a price consistent with market value but does not benefit from the service. Accordingly, transfer pricing of intra-group services can be difficult to assess and it also include problems concerning classification of the services provided.

Sammanfattning

Inom multinationella koncerner sker en mängd gränsöverskridande transaktioner, både från ett koncernföretag till en oberoende part och mellan de olika koncernföretagen. Prissättning av de koncerninterna transaktionerna påverkas av andra faktorer än utbud och efterfrågan. Vid transaktioner mellan två från varandra oberoende parter torde båda önska en prissättning som har en vinstmaximerande följd för det egna företaget. Vid transaktioner mellan två närstående koncernföretag står istället koncernens vinstmaximering i fokus, även om det är till nackdel för det enskilda koncernbolagets resultat. Genom att sätta ett pris som understiger marknadsvärdet kan beskattningsbar inkomst flyttas till koncernföretag med hemvist i lågskatteländer och således minska koncernens totala skattekostnad. Internprissättning kan även syfta till att resultatutjämna inom koncernen då det saknas regler för gränsöverskridande resultatutjämningsregler. De fiskala myndigheterna i berörda stater vill omöjliggöra oriktig prissättning för att hindra att internprissättning används för att flytta beskattningsbar inkomst ur deras skattejurisdiktion.

Internprissättning är ett globalt skatterättsligt problem och rättsregler som berör ämnet finns både i intern lagstiftning och i de flesta dubbelbeskattningsavtal. OECD har dessutom utarbetat riktlinjer på området där såväl skattemyndighet som företag kan finna vägledning i internprissättningsproblematiken. Inom EU pågår arbetet med harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning för att främja en väl fungerande marknad inom unionen. Arbetet har bland annat resulterat i en konvention om skiljedom i internprissättningstvister mellan staterna.

Prissättning av koncerninternt producerade tjänster förbinds med vissa speciella svårigheter i förhållande till t.ex. varor. För det första är det inte alltid klart huruvida tjänsten överhuvudtaget skall debiteras som en självständig transaktion eller om den skall anses ingå, som ett paketavtal, i ett annat transaktionsslag t.ex. varor som kräver installation. Det kan även vara svårt att visa om en tjänst faktiskt har levererats eller om "mottagande" företag debiterats marknadsmässigt pris utan att erhålla någon nytta av köpet. Transaktionsslaget tjänst är således svårbedömt och *koncerninterna* tjänster inbegriper dessutom åtskilliga andra klassifikationsproblem.

Förkortningar

EG	Europeiska gemenskapen
EEC	European Economic Community
EU	Europeiska Unionen
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
FoU	Forskning och utveckling
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelagen
JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket (numera Skatteverket)
SFS	Svensk författningssamling
SKV FS	Skatteverkets författningssamling
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
SÖ	Sveriges överenskommelser med främmande makter

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En stor del av världshandeln sker numera inom multinationella koncerner, vilka verkar inom flera nationella ekonomiska och juridiska system. Internationellt ägande blir vanligare vartefter finansiella marknader avregleras och gränsöverskridande direktinvesteringar motses allt mer positivt av såväl stater som företag. Denna globaliseringsprocess innebär att nationsgränserna som sådana blir mindre viktiga för beslut angående koncernföretagens lokalisering.¹

Inom de multinationella företagen sker en mängd gränsöverskridande transaktioner både från ett koncernföretag till en oberoende part och mellan de olika koncernföretagen. För de sistnämnda, de koncerninterna transaktionerna, uppstår viss problematik angående prissättning. Vid transaktioner mellan två från varandra oberoende parter torde båda önska en prissättning som har en vinstmaximerande följd för det egna företaget. Vid transaktioner mellan två närstående koncernföretag står istället koncernens vinstmaximering i fokus, även om det är till nackdel för det enskilda koncernbolagets resultat.

På grund av den gemensamma önskan om ett fördelaktigt pris påverkas internttransaktioners prissättning av fler faktorer än utbud och efterfrågan. En faktor kan vara prissättningens funktion i fråga om styrning, motivering och kontroll av koncernföretagen. Ett annat skäl till viss prissättning kan vara skatterätten i de stater där den multinationella koncernen verkar. Vinstmaximering förutsätter att företagets kostnader minimeras i så stor utsträckning som möjligt. En stor kostnad som koncerner vill minimera är kostnadsposten skatt. Genom att sätta ett internpris som understiger marknadsvärdet kan beskattningsbar inkomst flyttas till företag med hemvist i lågskatteländer och således minska koncernens totala skattekostnader. Skattemyndigheterna i berörda stater vill naturligtvis omöjliggöra en oriktig prissättning, just för att förhindra att internprissättning används för att flytta beskattningsbar inkomst ur deras skattejurisdiktion.

Det skatteundandragande som följer av en oriktig prissättning är ett världsomfattande problem eftersom det snedfördelar den tilltänkta uppdelningen av rätten att beskatta mellan staterna. Detta har resulterat i relativt omfattande lagstiftning på internprissättningsområdet, då staterna vill säkerställa sitt beskattningsunderlag. Diskrepans mellan regelverken missgynnar den internationella marknaden eftersom det kan leda till kraftig dubbelbeskattning på aktuell inkomst. För att motverka detta har man genom internationellt samarbete försökt utarbeta gemensamma principer på internprissättningsområde.

¹ Prop. 2005/06:169, s. 102.

Armlängdsprincipen är internationellt etablerad som utgångspunkt i internprissättningsfrågor. För att en prissättning skall anses vara godtagbar utifrån armlängdsprincipen skall den motsvara vad två från varandra oberoende företag skulle ha avtalat om; priset skall vara marknadsmässigt godtagbart. Principen har kommit till uttryck i bland annat OECD:s modellavtal och såväl svenska interna regler som de flesta svenska dubbelbeskattningsavtal baseras på den.² OECD har dessutom utarbetat riktlinjer för tillämpning av armlängdsprincipen i syfte att göra medlemsländernas lagstiftning mer enhetlig. Effekten av harmoniserade regler blir dels en minskning av risken för dubbelbeskattning och skatteundandragande, dels en ökad rättssäkerhet för företagen - då deras internprissättningsmetoder kan antas vara legitima i samtliga stater företagen verkar i.

Sveriges medlemskap i EU har haft effekt på vårt skattesystem, främst vad avser indirekta skatter, men även på direkta skatter. Harmoniseringsåtgärder på internprissättningsområdet är ännu inte genomförda, men arbete pågår för att skapa en enhetlig rättspolitisk syn på hur medlemsstaternas regelverk bör se ut.

1.2 Ämnesval

Internprissättning är, som ovan framkommit, ett betydelsefullt och högaktuellt skatterättsligt område. Problematiken kring internprissättning varierar något beroende på vad för slags transaktion som är för handen. Prissättning av koncerninternt producerade tjänster förbinds med vissa speciella svårigheter i förhållande till övriga transaktionsslag. För det första är det inte alltid klart huruvida tjänsten överhuvudtaget skall debiteras som en självständig transaktion eller om den skall anses ingå, som ett paketavtal, i ett annat transaktionsslag t.ex. varor som kräver installation. Det kan även vara svårt att visa om en tjänst faktiskt har levererats eller om ”mottagande” företag debiterats marknadsmässigt pris utan att erhålla någon nytta av köpet. Transaktionsslaget tjänst är således svårbedömt och koncerninterna tjänster inbegriper dessutom åtskilliga andra klassifikationsproblem.

Koncerninterna tjänster är, utöver ovan sagda, intresseväckande ur skatterättslig synvinkel då de, just på grund av sin otydliga karaktär, potentiellt kan leda till svekfullt handlande av företagen. Administrativa tjänster anses av många vara de transaktioner som torde bli föremål för granskning flest gånger såväl globalt som nationellt.³ Frågan är om de nya svenska reglerna om dokumentationsskyldighet vid internprissättning kommer att underlätta skattemyndighetens kontroll av transaktionsslaget och dess marknadsmässiga priser.

² Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 16.

³ Hall och Persson, *Global undersökning av multinationella företags internprissättning*, SvSkT 1/2002, s. 66.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är tudelat. En allmän bild av internprissättning skall framställas för att betona områdets betydelse för såväl företag som skattemyndigheter. Det primära är dock att belysa problematiken kring prissättning av just koncerninterna tjänster. Ändamålet är att skapa en djupare förståelse för ämnet och dess komplexa natur, samt ge insikt i hur - i vart fall teoretiskt - tillämpning av rekommendationer och gällande rätt står i begrepp att lösa problemkomplexet.

1.4 Metod och material

Uppsatsen utgår från sedvanlig rättsdogmatisk metod vilket innebär att lagtext, dubbelbeskattningsavtal, förarbeten, praxis och doktrin brukas i undersökningen. Internprissättning är ett globalt skatterättsligt problem och således begränsas inte studien till svensk rätt. Stor vikt läggs på OECD: s riktlinjer, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, för att ge en bild av internationellt vedertagna principer och metoder på området. De svenska interna reglerna, dubbelbeskattningsavtal och OECD: s riktlinjer behandlas i stor utsträckning i doktrinen där otydligheter analyseras och förklaras. Eventuella luckor i den svenska lagstiftningen samt konsensus mellan svensk rätt och OECD: s riktlinjer förklaras i största möjliga mån genom praxis. Samtliga rättsfall kommer ifrån Regeringsrätten och är begränsade i sitt antal.

1.5 Avgränsningar

I skatterättsligt hänseende finns det en mängd frågeställningar angående internprissättning. Uppsatsen syftar dock enbart till att ge en allmän bild av ämnet i sin helhet samt belysa de särpräglade svårigheter som uppstår vid prissättning av koncerninterna tjänster. Således lämnas övriga transaktionsslags tekniska frågeställningar därhän, med undantag av vissa moment i den allmänna delen av uppsatsen.

Internprissättning är inte bara intressant ur skatterättslig synpunkt utan även ur ett företagsekonomiskt perspektiv. För multinationella koncerner är internprissättning ett verktyg för koncernens verksamhet i sin helhet, t.ex. kontroll och resultatbedömning av dotterbolag. Företagsekonomiska problemställningar och förmånliga lösningar av dessa, inkluderas inte i uppsatsen. Det skall dock tydliggöras på vilket sätt internprissättningens företagsekonomiska aspekter påverkar koncernens verksamhet, men detta kommer göras ytligt utan djupgående analyser och förklaringar.

Vad avser nationella regler på internprissättningsområdet är uppsatsen helt avgränsad till svensk rätt. En komparativ studie görs enbart mellan den

svenska lagstiftningen och de internationellt vedertagna rekommendationer och principer som finns på området. I denna studie får dessa således anses etablerade i den grad att de återspeglar åtskilliga länders interna lagstiftning.

1.6 Disposition

Uppsatsens inledande kapitel behandlar *internprissättningens huvuddrag* för att ge läsaren en summarisk bild av internprissättning och den juridiska utveckling som sker på området. Kapitlet syftar till att förklara dels uppsatsens innehåll, dels den terminologi som brukas. Efterföljande kapitel redogör för *OECD:s riktlinjer*. Kapitlet är relativt omfattande då riktlinjerna fungerar som vägledning vid tillämpning av armlängdsprincipen i många stater, däribland Sverige. Därefter behandlas internprissättning i *svensk rätt*, vilket inkluderar en granskning av den svenska korrigeringsprincipen. De svenska interna reglerna följs sedan av ett kapitel om *dubbelbeskattningsavtal och internprissättning*. Här förklaras de mellanstatliga problem som kan uppstå i samband med gränsöverskridande transaktioner inom en koncern. Ovanstående disposition syftar till att först ge läsaren en mjukstart i ämnet samt skapa en relativt grundlig referensram av de regelverk som tillämpas på området.

Kapitel 6 i uppsatsen behandlar internprissättning inom *transaktionsslaget tjänst*. Här redogörs för de speciella skatterättsliga svårigheter som uppstår vid prissättning av koncerninterna tjänster. Även förklaringar på klassifikation av olika tjänster inkluderas, samt respektive kategoris problematik. Kapitlet är omfattande och syftar till att djupgående bringa klarhet i klassifikationsproblem, prissättningsfrågor och metoder rörande koncerninterna tjänster. För att främja förståelse, utreda oklarheter och på grund av reglernas likartade utformning, görs i kapitlet inga direkta dispositionsmässiga skillnader av internationella normer och den svenska rätten.

Efter detta följer ett kapitel om *dokumentationsskyldighet vid internprissättning*. Här behandlas dels dokumentationsskyldighet enligt OECD:s riktlinjer dels de nya svenska reglerna på området. För att skapa en enhetlig bild av dokumentationsskyldigheten inkluderas avslutningsvis dokumentationsskyldighet av koncerninterna tjänster. Följaktligen har denna del på grund av dispositionsmässiga skäl avskilts från kapitlet om koncerninterna tjänster. Utrymme ägnas åt *internprissättning och EG-rätten* i kapitlet som följer därefter. Redogörelsen är korthuggen och dess primära syfte är att ge läsaren en inblick i de gemensamma försök som görs för att lösa internprissättningsproblematiken inom unionen.

Uppsatsen avslutas med *sammanfattande slutsatser* i kapitel 9.

2 Internprissättningens huvuddrag

2.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att ge en allmän referensram för internprissättning. Internprissättningsproblematiken skall beskrivas i korthet, den terminologi som används i texten skall förklaras och motiveras. Därefter följer en kort beskrivning av de motstridiga intressen som verkar inom internprissättningsområdet samt andra aspekter av internprissättningen än den rent skattemässiga. Slutligen skall en allmän framställning ges av det internationella arbete som utförs för att främja utformningen av de nationella regler som finns på området samt vad som görs för att lösa internprissättningsproblematiken.

2.2 Problemet i korthet

Internprissättning avser prissättningen på varor och tjänster som företag producerar för försäljning till andra företag inom samma koncern. Internprissättningsproblematik avser de rättsliga svårigheter som uppstår när multinationella företag tar skattemässig hänsyn vid internprissättningen, t.ex. rörande planering av fördelningen av koncernens omsättning och eventuellt fördelaktiga kontraktsvillkor som koncernföretagen avtalar om sinsemellan.⁴ Genom fördelaktig internprissättning kan stora delar av koncernens totala inkomst tilldelas företag skattskyldiga i lågskatteländer och så liten del som möjligt till företag skattskyldiga i högskatteländer. Världshandeln sker idag till stor del inom internationellt verksamma koncerner och företagens internprissättning har därmed stor betydelse för staternas skatteunderlag.⁵ För att undvika att beskattningsbar inkomst skickas utomlands till annan skattejurisdiktion har staterna lagstiftat på internprissättningsområdet.

Kortfattat uppstår problemen i de motstridiga intressen internationella koncerner och stater har. Koncernen vill minska sin totala skattekostnad så mycket som möjligt och fördelaktig internprissättning kan främja detta mål, samtidigt som staten inte vill att beskattningsbar inkomst flyttas ur deras skattejurisdiktion.

⁴ Pedersen, *Transfer Pricing – I international skatteretlig belysning*. 1998, s. 3.

⁵ Prop. 2005/06:169, s. 88.

2.3 Terminologi

Det skall klargöras att många termer i den följande texten ursprungligen kommer från engelskan, men i de flesta fall finns en vedertagen svensk version vilken då används, om än kompletterad med den engelska termen.

Internationell juridisk dubbelbeskattning, ibland kallad internationell dubbelbeskattning, syftar på det förhållande när två eller flera länder beskattar samma skattesubjekt för samma inkomst. *Internationell ekonomisk dubbelbeskattning* avser det förhållande när två eller flera stater beskattar samma inkomst men där beskattningen sker hos två olika skattesubjekt.

Med *multinationella* eller *internationella koncerner* avses en företagsgrupp där minst två koncernföretag har sin skattemässiga hemvist i olika stater. Begreppen avser inte att kvantitativt svara mot kraven i enskilda staters interna rättsregler, såväl skatterättsliga som civilrättsliga. Uttrycken *koncernföretag*, *företag i intressegemenskap* och *närstående företag* används synonymt för att beskriva intressegemenskap mellan företag. Motsatsen till dessa är *oberoende företag/part/kontrahent* vilka avser de företag som inte ingår i intressegemenskapen.

Regler kring vad som konstituerar en *intressegemenskap* skiljer sig i utformning och omfattning staterna emellan, t.ex. de facto-kontroll, majoritetsägande och styrelseförhållanden. Vid utvärdering om intressegemenskap föreligger, skall begreppet först analyseras i enlighet med inhemska regler vilka i sin tur kan analyseras i ljuset av t.ex. dubbelbeskattningsavtal.⁶ I det följande avser begreppet intressegemenskap förhållanden där företag A direkt eller indirekt deltar i ledning, kontroll eller kapital i företag B, eller när samma personer direkt eller indirekt deltar i ledning, kontroll och kapital i företag A och företag B.⁷

Överföring av obeskattade medel mellan två företag benämns som *vinstöverföring* eller *inkomstöverföring*. Transaktioner mellan närstående parterna betecknas som *koncerninterna* eller *kontrollerade transaktioner*. *Okontrollerade, oberoende* eller *jämförelsetransaktioner* avser transaktioner mellan oberoende parter.

Övrig terminologi såsom koncerninterna tjänster förklaras och diskuteras löpande.⁸

⁶ Hamaekers, *Introduktion to Transfer Pricing*, 2006, s. 24.

⁷ OECD: *s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, Art. 9 (1).

⁸ Terminologi, se även Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar*, Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner* och *Beskattning av företagsgrupper*.

2.4 Internprissättning ur staternas synvinkel

Internationell beskattning avser de rättsregler som tillämpas på internationella transaktioner och internationella rättförhållande. Hänsyn skall dels tas till samtliga berörda staters interna rättsregel dels till tillämpningsbara dubbelbeskattningsavtal som eventuellt finns mellan de båda staterna.⁹ Alla stater värnar om sina beskattningsintressen och har därmed särskild lagstiftning som förbjuder inkomstöverföringar till andra stater. Den enskilda statens beskattningsrätt kan dock inte vara hur stor som helst utan det måste göras en territoriell begränsning. Dessutom skiljer sig staternas lagstiftning åt i utformning och omfattning, även om de flesta utgår från den så kallade armlängdsprincipen.¹⁰ Något staterna har gemensamt är att de genom skattelagstiftningen försöker förhindra att internpriser används för att flytta obeskattad inkomst till annan stat.

Staten där det koncernföretag som levererar varan eller tjänsten har sin hemvist vill se till att priset på denna inte är för lågt, eftersom det innebär att företagets beskattningsbara inkomst inte blir så hög som den borde. Staten där det koncernföretag som är mottagare av varan eller tjänsten har sin hemvist vill inte att priset på denna är för högt. Det skulle innebära att för mycket av företagets inkomst överförs till annan stat genom betalning av varan eller tjänsten.

En grundläggande princip för beskattning av internationella koncerner är att respektive stat beskattar ”sina egna” företag oavsett om dessa ingår i en koncern eller inte. Beskattningsunderlaget för vardera staten uppgår då till de vinster de egna företagen tjänar. För att denna princip inte skall undermineras krävs dock att internprissättningen görs på ett skattemässigt godtagbart sätt så att inkomster inte otilbörligt skickas från en stat till en annan.¹¹

2.5 Internprissättning ur företagets synvinkel

2.5.1 Skatteplanering

Multinationella företag är i allmänhet mest intresserade av den totala nettoinkomsten efter skatt, således blir skatteplanering en naturlig del av verksamheten. Skatteplanering associeras ofta felaktigt med skatteflykt eller andra former av skattebrott. Det torde dock vara ovanligt att stora etablerade

⁹ Rabe och Melbi, *Det svenska skattesystemet*, s. 217.

¹⁰ Rabe och Melbi, *Det svenska skattesystemet*, s. 476.

¹¹ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 16.

koncerner använder internprissättning för att undkomma beskattning genom lagstridig skatteplanering. Skatteplanering är istället en nödvändighet för att uppnå vinstorienterad konkurrens med andra stora internationella koncerner.¹² Det finns ingen rättslig grund för företagen att undvika hög beskattning genom skatteplanering, såtillvida att koncernens internprissättningssystem tar hänsyn till berörda staters skatteregler, vilka ofta är baserade på armlängdsprincipen.¹³ Internprissättningen syftar dock inte bara till att undkomma höga skatter, även om detta naturligtvis är önskvärt, utan verkar även på andra plan.

2.5.2 Företagsekonomiska aspekter

I företagsekonomiska hänseenden innebär internprissättning det belopp som en del av en organisation debiterar en annan del av samma organisation för t.ex. en produkt eller en tjänst som den senare tar del av. Det finns fler sidor av internprissättningen än den skatterättsliga och det är av vikt att även framhäva dessa. Ett företagsekonomiskt skäl till internprissättning är att det kan verka som ett medel i resultatanalyser av berörda koncernföretag. Det ger även en bild över huruvida det är mer lönsamt att producera tjänsten eller varan inom koncernen eller att anskaffa densamma från ett oberoende företag. Via internprissättningen skapas dessutom möjlighet för en rimlig resursallokering inom koncernen.¹⁴ Slutligen skall nämnas att det finns en psykologisk aspekt på internprissättning inom den företagsekonomiska ramen. De priser som koncernföretagen sätter på transaktioner sinsemellan kan verka som informationsbärare och incitamentsskapare.¹⁵

2.6 Internprissättning ur internationell synvinkel

2.6.1 Arbetet inom EU

1995 blev Sverige medlem i EU vilket bland annat innebar ett åtagande av vissa förbindelser på det skatterättsliga området. Fördelarna med sådana åtaganden är att minska konkurrensen mellan medlemsländerna om det skatteunderlag som finns inom unionen som helhet. Arbetet med internprissättningsfrågor inom EU syftar till att harmonisera medlemsländernas lagstiftning och således främja en god handelsbalans samt minska risken för diskriminering.¹⁶ Arbetet har resulterat i en konvention om skiljedom i internprissättningsfrågor, rapporter från

¹² Se t.ex. Hamaekers, *Introduction to Transfer Pricing*, s. 123.

¹³ Armlängdsprincipen innebär kortfattat att internprissättningen motsvarar det som två oberoende företag skulle ha avtalat om. Se mer nedan 3.2 Armlängdsprincipen.

¹⁴ Hamaekers, *Introduction to Transfer Pricing*, s. 9 f.

¹⁵ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 26.

¹⁶ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 20.

Kommissionen som bland annat inkluderar förslag på lösningar av problemen samt tillsättande av JTPF, *Joint Transfer Pricing Forum*, vilket syftar till att undersöka problematiken och framställa lösningar av densamma.¹⁷

2.6.2 Arbetet inom OECD

OECD, *Organisation for Economic Co-operation and Development*, har till uppgift att främja en positiv utveckling av världsekonomin, vilket innebär en så fri handel som möjligt för att öka den ekonomiska tillväxten i medlemsstaterna.¹⁸ OECD bedriver arbete för att de enskilda staternas internationella skatteprinciper skall harmoniseras i så stor utsträckning som möjligt. De internationella skattebestämmelser som finns är oftast implementerade i nationell lagstiftning, men detta betyder inte att lagstiftning avseende internprissättning är likalydande runt om i världen. Risken för ekonomisk dubbelbeskattning minskar om det finns en internationell samsyn rörande utformning och tillämpning av lagstiftning på internprissättningsområdet. OECD har därför till uppgift att ställa upp ett slags ramverk som skall verka för att stoppa såväl dubbelbeskattning som total skattefrihet.¹⁹ OECD: s modellavtal ger staterna en utgångspunkt för hur dubbelbeskattningsavtal kan utarbetas och tolkas. Modellavtalet är även utgångspunkten för den så kallade amlängdsprincipen.²⁰ Denna princip och andra publikationer från OECD kommer nedan förklaras djupgående eftersom organisationens har stark påverkan på medlemsstaternas lagstiftning rörande internprissättning.

¹⁷ Se mer nedan under kap. 8 *Internprissättning och EG-rätten*.

¹⁸ Prop. 2005/06:169. s. 102.

¹⁹ Owens, *International Taxation: Meeting the Challenges – the Role of the OECD*, s. 555.

²⁰ *OECD: s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, 1994.

3 OECD:s riktlinjer

3.1 Inledning

Artikel 9 i OECD:s modellavtal reglerar transaktioner mellan företag som befinner sig i intressegemenskap.²¹ Artikeln beskriver dels när intressegemenskap föreligger, dels att staterna kan justera en internprissättning som inte är marknadsmässig och som därmed bidragit till att ett företags inkomster blivit lägre i den aktuella staten. I artikeln finns även en officiell redogörelse för armlängdsprincipen, vilken utgör basis för bilaterala skatteavtal mellan OECD:s medlemsländer. I den svenska översättningen av 1977 års modellavtal har armlängdsprincipen i artikel 9 p.1 följande lydelse:

”Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalats 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 företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.”

För att underlätta tillämpning av artikeln har OECD givit ut omfattande rekommendationer och rapporter. Rekommendationerna för bestämmande av ett skattemässigt godtagbart internpris finns i 1995 års *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, hädanefter riktlinjerna. Dessa arbetades fram allteftersom intresset för internprissättningen växte och USA tog täten i utvecklingen av fiskala regler därom. OECD fick genom den Amerikanska utvecklingen bekymmer rörande sin roll som ledande språkrör på internprissättningsområdet och arbetade därför fram en revision av 1979 års rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* vilken resulterade i 1995 års riktlinjer.²² Riktlinjerna syftar till att ge vägledning i internprissättningsfall mellan multinationella företag och skattemyndigheter, både vid överenskommelser och vid tvister. Vid en tillämpning av artikel 9 st. 2 i modellavtalet, korresponderande justering av internpris, syftar riktlinjerna till att ge en så riktig justering som möjligt samtidigt som ekonomisk dubbelbeskattning förhindras. Då OECD saknar egentliga befogenheter utgör riktlinjerna inte lagtext och således går nationell lag före. Likväl uppmanade OECD medlemsstaterna att följa riktlinjerna i 1998 års rapport om *Harmful Tax Competition* eftersom underlåtelse att tillämpa dem skapar en risk för skadlig skattekonkurrens.²³

²¹ OECD, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet* (1994).

²² Hamaekers, *Introduction to Transfer Pricing*, IBFD, 2006, s. 6.

²³ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 232.

3.2 Armlängdsprincipen

Hur en multinationell koncerns inkomster skall fördelas mellan de berörda staternas är en grundläggande fråga vid internationell inkomstbeskattning. En metod att använda innebär att varje företag i en multinationell koncern behandlas som ett självständigt subjekt och som är på armlängdsavstånd från resterande koncernföretag vid bedömning av koncerninterna transaktioner, *separatmetoden*. Detta till skillnad från att hela koncernen ses som en enhet där den totala inkomsten fördelas över berörda stater enligt en viss formel, *global formula apportionment*.²⁴ Vid tillämpning av denna metod uppstår dock vissa svårigheter då staterna utvecklat olika formler och risken finns att förlustgivande företag beskattas såsom vinstgivande.

OECD:s medlemsstater är överens om att armlängdsprincipen skall vara ledande vid upprätthållande av en funktionell internprissättning, vilket betyder att separatmetoden är utgångspunkt. Detta då armlängdsprincipen skapar en neutralitet i valet av bolagsform genom att enskilda bolag och bolag i intressegemenskap skattemässigt behandlas lika i internationella förhållanden.²⁵ Metoden har dock även kritiserats på grund av att en faktisk tillämpning av den kan vara mycket komplicerad och att den inte beaktar effektivitetsvinster inom en koncern, samt på grund av de svårigheter som uppstår vid värdering av exempelvis immateriella tillgångar. OECD är, som sagt, av uppfattningen att armlängdsprincipen skall vara utgångspunkt vid internprissättning men att metoderna för att tillämpa densamma kan utvecklas ytterligare och därmed förbättras.²⁶

Armlängdsprincipen kommer till uttryck i artikel 9 i modellavtalet och innebär i korthet att prissättning på transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall göras i enlighet med sådan prissättning som oberoende parter skulle ha avtalat om. Företagen anses då vara på armlängds avstånd. Tillämpning av armlängdsprincipen är dock komplicerad och det kan uppstå problem när det saknas motsvarande jämförbara transaktioner hos oberoende företag, och även om sådan jämförbarhet finns kan det föreligga hinder på grund av konfidentialitet i det oberoende företaget.²⁷ Dessutom är utredningsmaterialet oftast dels omfattande, dels svåråtkomligt. Det finns även en problematik kring staternas bedömning av den enskilda transaktionen eftersom dessa inte alltid överensstämmer.²⁸ Riktlinjerna fungerar då, i alla fall teoretiskt, som en harmoniseringsåtgärd där olika tillvägagångssätt rekommenderas för att möjliggöra en så riktig och internationellt likvärd prissättning som möjligt. Denna tillämpning kommer att redovisas för nedan.

²⁴ Wiman, *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, SkatteNytt, 1997, s. 502.

²⁵ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.7 och 1.13.

²⁶ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 224.

²⁷ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.12.

²⁸ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 234.

3.3 Tillämpning av armlängdsprincipen

3.3.1 Jämförbarhetsanalys

Vid en tillämpning av armlängdsprincipen är utgångspunkten hur företag i en intressegemenskap agerat i jämförelse med hur två ifrån varandra oberoende företag skulle ha agerat i ett liknande avtalsförhållande. För att kunna göra en sådan tillämpning och därmed antingen godkänna eller justera ett pris, behövs det en analys kring vilka transaktioner som faktiskt är att anse som jämförbara.²⁹ En jämförelsetransaktion, okontrollerad transaktion, skall ha ungefär samma karakteristiska särdrag som den eventuellt fel prissatta transaktionen, kontrollerad transaktion.³⁰ Vissa skillnader gör dock inte den okontrollerade transaktionen obrukbar, såtillvida att aktuella skillnader kan beräknas med en godtagbar exakthet.³¹ Prispåverkande faktorer skall därför inkluderas i jämförbarhetsanalys av transaktionerna. Faktorer som skall tas hänsyn till vid analysen är riskfördelning, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter och affärsstrategier.³² Dessa kommer att beskrivas mer detaljerat nedan. Till vilken grad de olika prispåverkande faktorerna skall anses påverka jämförbarheten mellan en transaktion och en annan beror dels på vilken metod som valts för att fastställa armlängdspriset dels den kontrollerade transaktionens beskaffenhet.³³ Vid en jämförbarhetsanalys måste dessutom de olika transaktionsslagen hållas isär; t.ex. varor, tjänster, immateriella tillgångar. En godtagbar jämförbarhet inom t.ex. transaktionsslaget tjänst bör innebära att tjänsterna är likartade och tillhandahållna i ungefär lika stor omfattning.³⁴

3.3.2 Funktionsanalys

Det ekonomiska resultatet av ett avtal mellan två oberoende företag påverkas av respektive företags prestationsmätt av de funktioner som utförs. Därför är det nödvändigt att göra en funktionsanalys vid fastställande av en eventuell jämförbarhet mellan en kontrollerad och en okontrollerad transaktion. Funktionsanalysen innebär identifikation och jämförelse av ekonomiskt betydande aktiviteter och accepterad ansvarighet som oberoende företag respektive företag i intressegemenskap utför. Här skall även påpekas betydelsen av hur den aktuella intressegemenskapen ser ut, det

²⁹ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.15.

³⁰ Terminologi, se även The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossary.

³¹ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 235.

³² The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.17.

³³ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.18.

³⁴ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.19.

vill säga koncernens struktur och organisation.³⁵ Detta för att utröna vilka av företagens funktioner som kan anses ha betydelse i en prissättningsfråga och därmed främja jämförelseanalysens riktighet.

De funktioner som skall identifieras och jämföras är bland annat design, tillverkning, montering, FoU, service, inköp, distribution, marknadsföring och reklam, transport, finansiering och management. Eventuella materiella skillnader i de funktioner som det jämförliga oberoende företaget utför skall justeras.³⁶ Hänsyn skall även tas till den antagbara risk som ligger på parterna. Förutsättningarna för en transaktion, såväl kontrollerad som okontrollerad, påverkas av allokering av risk och därmed är den nödvändig att beakta vid en funktionsanalys. Detta följer av att på den öppna marknaden bör ett omfattande risktagande för ifrågavarande part kompenseras med en ökning av förväntad avkastning, oavsett om riskerna aktualiseras eller ej. Risker som skall tas under övervägande är t.ex. marknadsrisk och risk för förlust som uppkommer genom investering i egendom och produktionsutrustning.³⁷

Vidare skall aktuella kontraktsvillkor analyseras då dessa fastställer vilka funktioner som skall utföras samt hur dessa skall fördelas parterna emellan. I fall där skrivna kontrakt eller annan dylik korrespondens saknas får villkor knutna till transaktionen härledas ur parternas uppförande gentemot varandra samt ur de ekonomiska principer som i allmänhet gäller dem emellan. Även i de fall där skrivet kontrakt finns kan dock problem uppstå. Två oberoende parter kommer med all sannolikhet se till att motparten uppfyller sina åtaganden. Två parter i ekonomisk intressegemenskap är inte nödvändigtvis lika angelägna om att villkoren i realiteten uppfylls. Därför är det viktigt att se till de egentliga villkor som följer den kontrollerade transaktionen för att analysera jämförbarheten med en okontrollerad transaktion i fråga om kontraktsvillkor.³⁸

Armlängdspriset kan även påverkas av hur marknaden ser ut eftersom även okontrollerade transaktioner kan skilja sig åt beroende på ekonomiska omständigheter som råder på olika marknader. Därför skall först aktuell marknad identifieras, och för jämförbarhet skall vissa ekonomiska omständigheter analyseras vidare. Sådana omständigheter är t.ex. geografiskt läge, marknadens storlek, konkurrens och tillgänglighet av substitutvaror.³⁹

³⁵ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.20.

³⁶ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.21.

³⁷ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.23-24.

³⁸ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.28-29.

³⁹ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.30.

Armlängdsprövningen påverkas även av eventuella affärsstrategier som både oberoende företag och företag i ekonomisk intressegemenskap vidtar i sin verksamhet. Därför skall även sådana funktioner inkluderas i analysen. Det kan röra sig om innovation och utveckling av nya produkter, etablering på ny marknad och riskaversion. Ett felpris kan vara godtagbart om det är ett resultat av en viss affärsstrategi. T.ex. vid introduktion på en ny marknad kan det krävas att företagets löpande vinst är lägre till fördel för en förväntad framtida vinst när etablering väl skett. Företaget måste dock visa att felpriset är ett resultat av dokumenterad affärsstrategi, och att denna i praktiken följts. Det viktigaste för godkännande är dock att den lägre vinst som uppstår på grund av en affärsstrategi, med felpris som resultat, rättfärdigas med en tillräckligt stor antagen framtida vinst.⁴⁰

3.4 Armlängdspriset

För att fastställa armlängdspriset, det pris som kan anses som marknadsmässigt riktigt, rekommenderar OECD i första hand tre traditionella transaktionsbaserade metoder eftersom dessa bedöms vara de mest direkta tillvägagångssätten. Naturligtvis är den enklaste metoden att direkt jämföra med en okontrollerad transaktion, men sådana är inte alltid tillgängliga och då krävs att andra, mindre direkta, indicium jämförs och analyseras. Nedan kommer först de traditionella transaktionsbaserade metoderna redovisas för, följt av övriga metoder, de s.k. transaktionsbaserade vinstmetoderna, vilka tillämpas då förstnämnda kategori inte är framkomlig.

3.4.1 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden, *comparable uncontrolled price method*, är den mest direkta metoden som riktlinjerna tillhandahåller och då den är tillämpningsbar är den att föredra framför övriga. Metoden utgår från marknadspriset på jämförbara varor, tjänster och dylikt, det vill säga en jämförelse görs mellan den kontrollerade och den okontrollerade transaktionen. Jämförbarhet anses finnas om det inte finns några skillnader, som påverkar priset mellan de båda transaktionerna eller aktuella företag, samt om skillnader finns, att justering är möjlig för att undanröja resultaten av sådana materiella skillnader.⁴¹ Det finns naturligtvis stora svårigheter kring justeringsprocessen då prisavvikelsen kan ha flertal orsaker, se ovan angående jämförelseanalys och funktionsanalys.

⁴⁰ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.31-35.

⁴¹ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2.6-7.

3.4.2 Återförsäljningsprismetoden

Återförsäljningsprismetoden, *resale price method*, fastställer armlängdspriset indirekt genom det pris som produkten har när det slutligen säljs till oberoende part. Detta pris reduceras med en bruttovinstmarginal, vilken inkluderar återförsäljarens kostnader samt rimliga vinstmarginaler som inte påverkats av intressegemenskapen, och därmed fastställs ett armlängdspris. Den bruttovinstmarginal som skall dras av bestäms genom jämförelse med okontrollerade transaktioner återförsäljaren gör med oberoende part eller andra helt oberoende okontrollerade transaktioner. Även här krävs med andra ord att inga skillnader finns, alternativt att justering kan göras så resultat av vinstpåverkande skillnader tillintetgörs. Här skall dock betonas att skillnader i själva produkten är mindre viktiga med anledning av att återförsäljarens vinst står i relation till dennes kostnader. Vikt skall istället läggas på de funktioner som utförs, den ekonomiska situationen och liknande. Således fungerar metoden bäst när återförsäljaren inte påverkar produktens värde i nämndvärd mening. När justering på grund av skillnader mellan transaktionerna är problematisk kan återförsäljningsprismetoden ge ett mer korrekt armlängdspris än marknadsprismetoden eftersom själva produkten blir mindre betydelsefull.⁴²

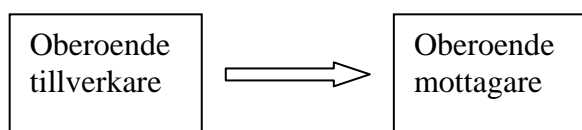
3.4.3 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden, *cost plus method*, utgår från de kostnader som företaget ådrar sig för att producera varan eller tjänsten som är föremål för den kontrollerade transaktionen. Därtill skall sedan en jämförbar vinst adderas för att säkerställa att företaget får ut en lämplig intäkt i förhållande till de funktioner som utförts. Jämförbarhet finns i liknande transaktion företaget gjort med en oberoende part, men även liknande transaktioner mellan två oberoende parter kan ge vägledning. Det är vinstmarginalen som blir föremål för jämförelseanalys. En korrekt prissättning motsvarar alltså självkostnad plus ett marknadsmässigt vinstpålägg. Metoden anses som mest fördelaktig i situationer där försäljning skett av halvfabrikat, långsiktiga köp- och säljavtal samt där den kontrollerade transaktionen består av provision för tjänster.⁴³ Med anledning av att kostnadsplusmetoden ofta används vid prissättning av koncerninterna tjänster skall här exemplifieras hur metoden kan tillämpas.

⁴² The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2.14-19.

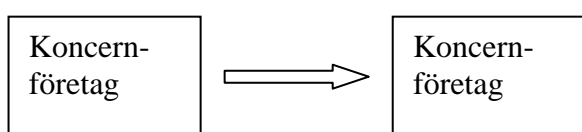
⁴³ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2.32-33.

Exempel på tillämpning av kostnadsplusmetoden⁴⁴



Försäljningspris	300
Produktionskostnad	250

Vinst	50
"Mark up"	= 50/250 = 20 %



Produktionskostad	200
Produktionskostnad plus vinstpålägg	= 200 + 20 %
Internpris	= 200 × 1.2 = 240

Metoden är kostnadsinfluerad och förändringar i marknaden kan bli besvärliga att beakta vid tillämpning. Eftersom förfaringssätt vid kostnadsredovisning skiljer sig mellan staterna kan problem uppstå avseende beräkning av relevant kostnadsunderlag. Det är således viktigt att beakta såväl direkta som indirekta kostnader vid beräkningen. Genomsnittsbereäkningar kan bli nödvändiga vid tillämpning av kostnadsplusmetoden eftersom volym och kostnad av verksamheten kan variera inom relativt korta perioder.

3.4.4 Transaktionsbaserade vinstmetoder

Teoretiskt är de traditionella transaktionsbaserade metoderna att föredra då de mer direkt fastställer armlängdspriset. Praktiskt kan dock affärsverksamheter vara mer komplexa och sakna tillförlitliga uppgifter rörande transaktionerna. Således krävs att tillämpning av andra metoder övervägs. Enligt OECD bör dock dessa transaktionsbaserade vinstmetoder användas restriktivt och ses som sista utväg i de sällan förekommande fall där de traditionella transaktionsbaserade metoderna ej kan tillämpas. Även här skall artikel 9 i modellavtalet efterföljas, det vill säga armlängdsprincipen och dess krav på jämförbarhet mellan kontrollerad och

⁴⁴ Se även SKV M 2007:4, s. 24.

okontrollerad transaktion. Metoderna kommer nedan att beskrivas ytterst kortfattat.

Vinstfördelningsmetoden, *profit split method*, identifierar den sammanlagda vinst som uppkommit hos de närstående företagen som berörts av transaktionen. Sedan delas denna vinst mellan berörda företag på ett ekonomiskt välgrundat vis utifrån hur en antagen fördelning av vinsten skulle se ut i ett armlängdsavtal. Fördelningen skall göras utifrån en funktionsanalys vilken omfattar de tillgångar som brukats och de risker som förmodats. Riktlinjerna ger, dock inte uttömmande, vägledning för hur vinstfördelningen skall beräknas.⁴⁵ Svårighet kring beräkningen anses vara en av nackdelarna med metoden, och skälet därtill är besvärlighet att få fram information från den utländska andra parten. Fördelar med denna metod är att den inte kräver en direkt jämförbarhet, även om det är att föredra, samt att det ger vardera part en rimlig vinst utifrån vidtagna funktioner vid fördelningsberäkningen.⁴⁶ I fall där en transaktionsbaserad vinstmetod används har vinstfördelningsmetoden företräde framför nettomarginalmetoden.⁴⁷

Nettomarginalmetoden, *transactional net margin method*, granskar företagets nettovinstmarginal som uppstår i och med en transaktion med närstående företag och sätts i relation till en lämplig bas bestående av t.ex. kostnader, försäljningssiffror och tillgångar. En nackdel med denna metod är att nettovinstmarginalen kan påverkas av omständigheter som egentligen inte påverkar själva priset, t.ex. höga kostnader vid introduktion på ny marknad, samt att metoden utgår från att företagen alltid går med vinst. Nettomarginalmetoden skall även den baseras på en funktionsanalys för att kontrollera om justering bör göras. Det kan dock vara svårt att få fram tillförlitliga jämförelsemarginaler då metoden förlitar sig på enbart ett företags funktioner som dessutom inte nödvändigtvis har påverkat själva prissättningen.⁴⁸

3.4.5 Tillämpning av metoder för internprissättning

Det är viktigt att betona att ingen av ovanstående metoder för internprissättning är lämplig att använda i alla tänkbara förhållanden, och det är således inte rimligt att sätta upp beräkningsregler som täcker alla möjliga eventualiteter. De traditionella transaktionsbaserade metoderna anses dock vara användbara i de flesta fall.

⁴⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 3.23.

⁴⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 3.7-9.

⁴⁷ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 238.

⁴⁸ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 3.26-34.

4 Svensk rätt

4.1 Inledning

Företagsekonomiskt fungerar koncerner i största utsträckning som en ekonomisk enhet. Skattemässigt skall företag i intressegemenskap dock beskattas var och ett för sin egen inkomst, IL 6 kap. 3 - 4 § §. Respektive resultat, som skall beskattas, påverkas av de avdragsgilla kostnader som uppstår genom utgifter för att förvärva och bibehålla företagets egen inkomst, IL 16 kap. 1 §.⁴⁹ Konflikten mellan den företagsekonomiska aspekten och skattelagstiftningen kan ge skäl att t.ex. minska enskilda koncernföretags resultat genom att flytta vinsterna till länder med låg skattesats, eller försök att jämna ut resultaten och således även skattebelastningen inom koncernen.⁵⁰ En sådan inkomstöverföring kan ske genom oriktig prissättning på varor och tjänster där det mottagande företaget antingen betalar för mycket, minskar sin inkomst, eller betalar för lite, ökar sin vinst.

Reglering av felaktig prissättning på transaktioner mellan närstående företag har funnits i svensk lagstiftning sedan kommunalskattelagen trädde i kraft 1928.⁵¹ 1965 reviderades bestämmelsen och fick då i huvudsak sin förhandenvarande form. Skälen bakom lagändringen var att skapa en likformighet mellan den inhemska regleringen och den i tillämpliga dubbelbeskattningsavtal.⁵² Bestämmelsen tar avstamp i om det finns intressegemenskap mellan minst två företag och vinstöverföring sker mellan dessa på ett sätt som inte skulle ha skett om intressegemenskap inte funnits. En dold vinstöverföring kan frambringas genom felaktig prissättning med anledning av att företagen var intressegemenskap, det vill säga att avtalet inte skulle ha kommit till stånd mellan två oberoende företag.⁵³ I sådant fall finns risk att vinster överförs till företag utomlands vilket betyder att det svenska företagets skatteunderlag minskar.⁵⁴ Den så kallade korrigeringsregeln i IL 14 kap. 19 § tar sikte på sådana transaktioner och tillämpas för att justera en inkomst som blivit lägre genom felaktig prissättning vid avtal med utländska närstående företag.⁵⁵ Regeln syftar således till att säkra den svenska skattebasen och förhindra att vinster flyttas till lågskatteländer.⁵⁶

⁴⁹ Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 25.

⁵⁰ Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 66.

⁵¹ Kommunalskattelag (1928:370), prop. 1927:102. Se även Helmers, *Kringgående av skattelag*, s. 388.

⁵² SOU 1964:29 s.115.

⁵³ Andersson m.fl., *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del 1*. s. 441.

⁵⁴ Vinstöverföringen kan dock ske i öppen form genom koncernbidrag och då tillämpas reglerna i IL 35 kap.

⁵⁵ Korrigeringsregeln kallas ibland även för felprisregeln.

⁵⁶ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 129.

Nedan kommer korrigeringsregeln i IL 14 kap. 19 § att redogöras för. Därefter behandlas rekvisitet ekonomisk intressegemenskap i korrigeringsregeln särskilt, då förutsättningarna för en sådan återfinns i IL 14 kap. 20 §.

De svenska reglerna rörande dokumentationsskyldighet i samband med internprissättning framställs, av dispositionsmässiga skäl, i kapitel 7 *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning*.

4.2 Korrigeringsregeln

Korrigeringsprincipen i IL 14 kap. 19 § ger uttryck för armlängdsprincipen i OECD: s modellavtal artikel 9 och tar sikte på beskattningsbar inkomst som förts över till utländskt koncernföretag genom felaktig internprissättning.⁵⁷ Eftersom korrigeringsregeln motsvarar artikel 9 i stor utsträckning kan OECD: s riktlinjer användas vid tolkning av internprissättningsproblematik trots att dessa inte implementerats i svensk skatterätt. Regeringsrätten fastställde i Shell-målet, RÅ 1991 ref 107, att riktlinjerna ger god vägledning vid tillämpning av korrigeringsregeln.⁵⁸

Korrigeringsregeln tillämpas om resultatet av en svensk näringsverksamhet blivit lägre på grund av att villkor som avtalats skiljer sig från vad två oberoende kontrahenter skulle ha avtalat. Rättsföljden är att resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits.⁵⁹ Det finns dock inga garantier för att resultatet minskas genom motsvarande korrigerering i den utländska stat där resultatet blivit högre på grund av den felaktiga prissättningen.⁶⁰ En korrigerering i enlighet med IL 14 kap. 19 § kan dock enbart ske om även övriga rekvisit i paragrafen är uppfyllda;

1. *den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i IL eller på grund av ett skatteavtal,*
2. *det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och*
3. *det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*⁶¹

Den i Sverige hemmahörande kontrahenten, vars inkomst minskat genom den felaktiga prissättningen, skall vara näringsidkare.⁶² Det finns inga

⁵⁷ Artikel 9 i OECD: s modellavtal är även förebild för motsvarande bestämmelser i flera dubbelbeskattningsavtal.

⁵⁸ Se även Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 129 och s. 143.

⁵⁹ IL 14 kap. 19 § 1 men.

⁶⁰ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 130.

⁶¹ IL 14 kap. 19 § p. 1-3.

motsvarande krav på den i utländska kontrahenten, men det måste vara fråga om ett självständigt rättssubjekt eftersom ett *avtalsförhållande* kräver två parter. Detta innebär att korrigeringsregeln inte skall tillämpas på transaktioner mellan svenskt företag och dess utländska filialer. Det utländska företaget skall inte heller vara skattskyldig i Sverige för den ökade inkomsten. Korrigeringsregeln torde inte kunna tillämpas på sådana transaktioner som sker mellan ett utländskt företag och dess svenska filial eftersom företaget är skattskyldig för filialens inkomst av näringsverksamhet i Sverige och rekvisitet om avtalsvillkor med icke här i landet skattskyldig därmed inte är uppfyllt.⁶³ Korrigeringsregeln torde dock vara tillämplig på sådana transaktioner som vidtas mellan filialen och andra rättssubjekt, än huvudkontoret, inom koncernen. Det finns inte heller någon begränsning i tillämpning av korrigeringsprincipen avseende enbart svenska subjekt.⁶⁴

Det svenska företagens inkomst skall som sagt ha blivit mindre genom felprissättningen.⁶⁵ Vid en bedömning om inkomsten minskat bör dock inte varje transaktion i sig vara vägledande. Ett icke marknadsmässigt pris på en viss tjänst kan kompenseras genom för högt pris på en annan tjänst. Det är således en helhetsbild av transaktionerna mellan det svenska och det utländska företaget som bör beaktas, inte den isolerade värdeöverföringen.⁶⁶ Regeringsrätten uttalade i RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) att transaktioner mellan koncernföretag som kompenserar varandra i fråga om över- och underpris inte bör begränsas till beskattningsåret. För att säkra att rekvisitet om minskad inkomst är uppfyllt finns det därför ett vidare tidsperspektiv på kompensatoriska effekter i samband med felprissättning. Det är dock nödvändigt att transaktionerna kan överskådas och värderas samt att de är klart preciserade till tid, värde och sin natur. Sammanfattningsvis; vid tillämpning av korrigeringsprincipen kan det vara nödvändigt att bryta principen om beskattningsårets slutenhet.⁶⁷

Det skall finnas sannolika skäl att aktuella parter befinner sig i *ekonomisk intressegemenskap* samt att denna är anledning till den felaktiga prissättningen. Ekonomisk intressegemenskap anses föreligga om rekvisiten i IL 14 kap. 20 § är uppfyllda, se nedan 4.3 *Ekonomisk intressegemenskap*. Ett kausalitetsförhållande mellan felprissättningen och den ekonomiska intressegemenskapen är således nödvändig för tillämpning av korrigeringsregeln. Det kan dock föreligga *andra skäl till den felaktiga prissättningen än intressegemenskapen*. Framgår det av omständigheterna att de icke marknadsmässiga avtalen tillkommit på grund av sådana andra skäl skall korrigeringsregeln inte göras. Prissättningen bör t.ex. godtas för att täcka ett dotterbolags nödvändiga kostnader i samband med uppbyggnad på ny

⁶² Med näringsidkare menas varje fysisk och juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Se Wiman B., *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 78.

⁶³ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 225 f.

⁶⁴ Wiman, B. *Beskattning av företagsgrupper*, s. 91 f.

⁶⁵ IL 14 kap. 19 § 1 men.

⁶⁶ RÅ80 1:59 samt Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 136.

⁶⁷ Se även Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 138 ff.

marknad eller på grund av konkurrenssituationen på en marknad kräver försäljning till lägre pris.⁶⁸ Detta följer av att moderbolaget skulle ha haft motsvarande kostnader om det själv byggt upp marknaden utomlands.⁶⁹

Tidigare har regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och uttagsbeskattning i IL 22 kap. diskuterats i doktrinen. I situationer där prissättningen överstiger vad som är att anse som marknadsmässigt är bara korrigeringsregeln tillämplig, medan både uttagsbeskattningsregeln och korrigeringsregeln är tillämpliga vid underprissättning.⁷⁰ Regeringsrätten fastslog dock 2006 att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse, *lex specialis*, på det internationella området och skall därför gå före allmänna regler vid beräkning av näringsverksamhetens resultat.⁷¹

4.3 Ekonomisk intressegemenskap

I IL 14 kap. 20 § anges när rekvisitet ekonomisk intressegemenskap i korrigeringsregeln är uppfyllt. Paragrafen fastslår att när en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledning eller övervakning av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital är dessa företag i ekonomisk intressegemenskap. Det samma gäller när samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledning eller övervakning av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Alla koncernstrukturer torde falla inom paragrafens gränser då ekonomisk intressegemenskap även föreligger vid indirekt ägande vilket t.ex. inkluderar ägande genom bulvan. Är ägarsambanden svaga kan det dock vara problematiskt att visa på en ekonomisk intressegemenskap, paragrafen ställer inte upp några krav på exempelvis *viss* ägarandel.⁷²

4.4 Beviskrav

Det skall finnas *sannolika skäl* för att en ekonomisk intressegemenskap föreligger vid tillämpning av korrigeringsregeln, eftersom kausalitet skall finnas mellan denna och den felaktiga prissättningen.⁷³ Skattemyndigheten måste iakttä detta beviskrav innan en inkomstkorrigering görs. 1983 mildrades skattemyndighetens bevisskyldighet.⁷⁴ Ändringen grundade sig bland annat i att det i många andra länder föreligger strängare sekretessbestämmelser rörande uppgifter om ägarförhållanden, vilket

⁶⁸ Prop. 1982/83: 73 s. 11.

⁶⁹ Se även under 3.3.2 sista st. angående godtagbart felpris p.g.a. andra skäl utifrån OECD:s riktlinjer.

⁷⁰ IL 14 kap. 19 §, IL 22 kap. 3 §.

⁷¹ Regeringsrättens dom 23 februari 2006, mål nr 7338-7339-01.

⁷² Wiman, *Beskattning av företagsgrupper*, s.92.

⁷³ IL 14 kap. 19 § p. 2.

⁷⁴ Prop. 1982/83: 73, SFS 1983:123.

skapade svårigheter i att uppfylla beviskravet.⁷⁵ Numera måste som sagt skattemyndigheten bara visa att ekonomisk intressegemenskap föreligger med *sannolika skäl*. Redan vid fastställande av att prissättningen är felaktig torde intressegemenskap presumeras. En sådan antydning torde vara godtagbar i fråga om kraftiga avvikelser från marknadsmässiga priser, men som ovan nämnts kan felprissättning vara godtagbart om det föreligger andra skäl till den än intressegemenskapen.

Det åligger dock näringsidkaren att bevisa om det föreligger sådana andra skäl till felprissättningen. Detta följer naturligt av att näringsidkaren torde vara den part som lättast kan få fram de uppgifter som behövs för att uppfylla beviskravet.⁷⁶

Efter införandet av dokumentationsskyldighet i svensk rätt, LSK 19 kap. 2a och 2b § §, torde bevisning för både skattemyndighet och skattskyldig ha förenklats. Se mer nedan 7 *Dokumentationsskyldighet och internprissättning*.

4.5 Avslutande synpunkter

Den svenska lagstiftningen på internprissättningsområdet är något oklar. Det framgår inte av lagtexten hur armlängdspriset skall utrönas, utan istället får OECD:s riktlinjer nyttjas som vägledning. På liknande vis används Skatteverkets handledning i internationell beskattning, men denna hänvisar även den till OECD i fråga om internprissättning. Varken OECD:s riktlinjer eller Skatteverkets handledning är att se som rättsregler och är således inte rättsligt sanktionerade. Praxis på internprissättningsområdet är begränsad, men det utbud som finns avhjälpur vissa oklarheter. Detta behandlas utförligare i kapitel 6, med begränsning till praxis angående koncerninterna tjänster.

⁷⁵ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 228.

⁷⁶ Prop. 1982/83: 73 s. 11f.

5 Dubbelbeskattningsavtal och internprissättning

5.1 Inledning

De folkrättsliga skatteavtal som stater ingår med varandra har två syften, dels att främja minskad internationell dubbelbeskattning dels att förhindra internationell skatteflykt. Skatteavtalsrätten utgör ett eget system av rättsregler och kännetecknas av att de inte formulerar egna eller nya skatteanspråk.⁷⁷

De flesta skatteavtal är bilaterala men det finns även multilaterala såsom det nordiska.⁷⁸ Substantiellt är avtalen anpassade till rådande förhållanden mellan avtalsslutande stater och tillämpas på direkta transaktioner mellan dessa stater. Skattskyldiga som påverkas av avtalet har i regel sin hemvist i någon av de avtalsslutande staterna.⁷⁹ Internprissättningsregler inkluderas i de flesta fall i dubbelbeskattningsavtalen och har i regel utformats i enlighet med OECD: s modellavtal artikel 9.

Som framkommit tidigare är den svenska korrigeringsregeln, IL 14 kap. 19 §, uppbyggt på ungefär samma rekvisit som artikel 9 i modellavtalet och detsamma gäller även för svenska dubbelbeskattningsavtal.⁸⁰ Således överensstämmer de svenska inhemska reglerna rörande internprissättning i mångt och mycket med motsvarande regler i de flesta av Sveriges dubbelbeskattningsavtal.

Nedan skall först tillämpning och tolkning av skatteavtal behandlas för att skapa en allmän bild av dubbelbeskattningsavtalens folkrättsliga karaktär. Därefter kommer OECD: s modellavtal artikel 9 redogöras för då denna ligger till grund för de flesta internprissättningsregler som inkluderas i svenska dubbelbeskattningsavtal. Vissa upprepningar från kap 3 *OECD: s riktlinjer* förekommer då det ansetts nödvändigt i sammanhanget.

5.2 Tillämpning av skatteavtal

Som ovan nämndes överensstämmer internprissättningsreglerna i skatteavtal mellan Sverige och annan stat i stor utsträckning med korrigeringsregeln. Det är dock inte helt klart hur den svenska interna skatterätten förhåller sig till skatteavtalsrätten. Den interna skatterätten bestämmer först och främst huruvida den aktuella inkomsten är skattepliktig här i landet. Både

⁷⁷ Se t.ex. Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 179.

⁷⁸ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 187.

⁷⁹ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 192.

⁸⁰ Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 139 och 144.

obegränsad och begränsad skattskyldighet skall utredas för att klargöra om aktuell stat kan göra skatteanspråk. Skall inkomsten inte beskattas enligt svenska regler så finns det ingen anledning att gå vidare till skatteavtal med annan stat. När inkomsten dock skall beskattas enligt den svenska skatterätten men där fler stater gör gällande att de har ett internrättsligt beskattningsanspråk får man genom tillämpning av skatteavtal lösa konflikten. Genom tolkning av skatteavtalet bestäms att endera staten får avstå från sitt beskattningsanspråk, trots den interna skatterätten, i syfte att undvika internationell dubbelbeskattning.⁸¹ Skatteavtalen påverkar dock bara de interna reglerna i den mån att de inskränker endera statens beskattningsrätt, någon utvidgning av den andra statens skatterätt kan således inte göras genom tillämpning av skatteavtal.⁸²

5.3 Tolkning av skatteavtal

Vid tolkning av interna rättsregler är den primära rättskällan lagen som sådan. Det behövs dock kompletterande rättskällor eftersom lagtexten sällan innehåller all information som behövs för en lämplig tillämpning av rättsregeln. Sådana kompletterande rättskällor består av förarbeten, praxis, doktrin samt, inom skatterätten, föreskrifter, rekommendationer och allmänna råd från Skatteverket.⁸³ Kan lagtexten tolkas på mer än ett sätt använder man sig antingen av en objektiv eller av en subjektiv lagtolkningsmetod. Den objektiva lagtolkningsmetoden innebär att lagtexten skall tolkas på det sätt som objektivt anses som mest rimligt, oberoende vad som anges i kompletterande rättskällor.⁸⁴ Den subjektiva tolkningsmetoden tillskriver i sin tur de kompletterande rättskällorna stor betydelse vid tolkning av oklar lagtext.⁸⁵

Dubbelbeskattningsavtalen utgör dock en form av folkrättsliga avtal och således skall de principer som gäller vid tolkning av folkrättsliga traktater användas vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal.⁸⁶ Regler om folkrättsliga traktat finns i *Wienkonventionen om traktaträtten*.⁸⁷ Artiklarna 31 – 33 i konventionen uttrycker folkrättsliga tolkningsregler. Tolkingen skall i första hand grundas på traktattexten och denna skall enligt artikel 31 p.1 tolkas ”ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte”. I artikel 31 p. 2 förklaras innebörden av det *sammanhang* som uttrycks i p. 1. Förutom avtalstexten, bilagor och preambel skall även sidoavtal till traktaten som parterna träffat i samband med traktatens

⁸¹ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 199.

⁸² Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 145.

⁸³ Rabe, Melbi, *Det svenska skattesystemet*, s. 52.

⁸⁴ Vid flera tänkbara objektiva tolkningar kan dock även de kompletterande rättskällorna beaktas.

⁸⁵ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 205.

⁸⁶ Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 140.

⁸⁷ SÖ 1975:1, se även Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 206.

ingående inkluderas i tolkningen. Detsamma gäller för sådana sidoavtal som träffats efter traktatens ingående, artikel 31 p. 3.⁸⁸

Skatteavtalens syfte är att undvika internationell dubbelbeskattning, hindra skatteflykt samt möjliggöra en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan staterna. Avtalstolkningen bör därmed verka för att dessa syften skall uppnås. Genom användning av folkrättsliga tolkningsprinciper minskar risken för internationell dubbelbeskattning frambringad av tillämpning av skilda inhemska tolkningsprinciper. I fråga om internprissättningsreglerna i ett dubbelbeskattningsavtal är det naturligtvis av vikt att avtalslutande stater tolkar reglerna lika, t.ex. om reglerna om internprissättning i dubbelbeskattningsavtalet är otydliga vad avser justering av inkomst. Klargör inte reglerna huruvida staten, dit den otillbörliga inkomstöverföringen skickats, skall göra en vederbörlig justering som minskar den skattskyldiges inkomst i den staten, bör traktaten tolkas mot bakgrund av dess ändamål och syfte. Detta medför att internationell dubbelbeskattning skall undvikas och en justering som ökar inkomsten i endera staten bör således minskas med motsvarande belopp i den andra staten.⁸⁹

5.4 OECD:s modellavtal artikel 9

5.4.1 Inledning

OECD:s modellavtal utgör ett hjälpmedel för att medlemsstaterna enhetligt skall kunna lösa de allmänna problem som uppstår inom området för internationell juridisk dubbelbeskattning.⁹⁰ Som tidigare sagts är de flesta av de svenska dubbelbeskattningsavtalen grundade på OECD:s modellavtal. I modellavtalet behandlar artikel 9 regler rörande företag i intressegemenskap, det vill säga internprissättningsproblematiken. Artikeln är, såsom IL 14 kap. 19 §, en korrigeringsregel genom vilken staterna har möjlighet att korrigera en inkomst som minskats genom inkomstöverföring till annat företag i intressegemenskapen med hemvist i annan stat.

OECD:s riktlinjer utgör ett komplement i tillämpning av artikel 9 vad gäller bestämmande av ett skattemässigt godtagbart internpris.⁹¹ Nedan kommer en mer utförlig framställning av artikel 9 och dess rekvisit göras, eftersom denna ligger till grund för de flesta internprissättningsregler som inkluderas i svenska dubbelbeskattningsavtal. En jämförelse mellan artikel 9 och den svenska korrigeringsregeln kommer även inkluderas.

⁸⁸ Se även Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 140 ff.

⁸⁹ Se kommentar till *OECD: s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, artikel 25. p.9-10.

⁹⁰ Kommentarer till *OECD: s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, s.7.

⁹¹ Se 3 kap. *OECD: s riktlinjer*.

5.4.2 Företag med intressegemenskap

Artikel 9 p.1 behandlar när en intressegemenskap skall anses föreligga samt armlängdsprincipen med rättsföljd, det vill säga justering av inkomst. Intressegemenskap anses föreligga när ett företag med hemvist i en avtalsslutande stat, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag med hemvist i en annan avtalsslutande stat.⁹² Intressegemenskap är även för handen om samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller kontrollen i de båda företagen.⁹³ Armlängdsprincipen skall enligt artikeln styra huruvida aktuell inkomst kan justeras. Principen och dess rättsföljd uttrycks på följande sätt i artikel 9 p.1:

”Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalats 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 företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.”

5.4.3 Andrahandsjusteringar

En justering i enlighet med artikel 9 p.1 kan leda till ekonomisk dubbelbeskattning om inkomsten beskattas både i den stat där den uppstod, det vill säga där justering vidtagits, och i den stat dit inkomsten överförts till. Enligt artikel 9 p.2 skall det då finnas möjlighet till en andrahandsjustering. Detta innebär att när en stat justerat inkomsten uppåt på grund av att armlängdsprincipen inte beaktats så skall den andra staten göra en motsvarande justering nedåt. Detta kräver naturligtvis att de båda staterna är överens om att uppjusteringen är korrekt.⁹⁴

Finns det inget dubbelbeskattningsavtal mellan de aktuella staterna kan någon andrahandsjustering inte krävas eftersom det då inte finns någon skatterättslig grund för en sådan justering. Genom att ha klara regler om korresponderande nedjusteringar inkluderat i avtalet minimeras risken för ekonomisk dubbelbeskattning. Det föreligger dock ingen direkt skyldighet för staterna att faktiskt göra en sådan nerjustering i samband med att annan stat ökat aktuell inkomst genom justering. Är staterna inte överens om att en uppjustering bör göras eller omfattningen av uppjusteringen kan det ej krävas att nerjustering görs. Detta följer av att en stat inte skall vara tvingad att nerjustera om den andra staten gör en skönsässig upptaxering.⁹⁵

⁹² OECD, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, artikel 9 p. 1 a.

⁹³ OECD, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, artikel 9 p. 1 b.

⁹⁴ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 244.

⁹⁵ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 189.

5.5 Den svenska korrigeringsregeln och OECD:s artikel 9

Som framkommit ovan utgår både den svenska korrigeringsregeln och artikel 9 i OECD: s modellavtal från armlängdsprincipen. I båda fall använder man dessutom OECD: s riktlinjer som vägledning vid tillämpning av armlängdsprincipen, trots att den faktiska regeltexten inte anger att så skall göras. Det finns dock vissa skillnader mellan de svenska interna reglerna och de i artikel 9.

Den möjlighet till nedjustering som finns i artikel 9 p.2 saknar motsvarighet i den svenska korrigeringsregeln. Detta finner sig naturligt av att det skulle vara praktiskt olämpligt. Den svenska korrigeringsregeln skulle genom lagstadgad möjlighet till nedjustering undermineras eftersom det skapar incitament för företag att avsiktligt sätta felaktiga priser. Finns det en automatisk rätt till nedjustering minskar risken för ekonomisk dubbelbeskattning och företagen skulle inte lida i samma ekonomiska utsträckning av en korrigeringsreglering. Andra stater skulle även kunna göra skönsmässiga korrigeringsregleringar till nackdel för det svenska beskattningsunderlaget. Nedjusteringar bör således endast regleras i dubbelbeskattningsavtal, inte i den interna rätten.⁹⁶

Vad gäller rättssubjektet som omfattas av bestämmelsen skiljer sig den svenska korrigeringsregeln från den i modellavtalet. Korrigeringsregeln kräver för det första att det rättssubjekt hos vilket inkomsten blivit lägre skall vara näringsidkare medan artikel 9 enbart kräver att rättssubjektet skall vara ett företag, vilket även inkluderar enskilda näringsidkare.⁹⁷ Den part vars inkomst har ökat genom den felaktiga prissättningen skall enligt artikel 9 även det vara ett företag. Den svenska korrigeringsregeln kräver enbart att parten inte skall beskattas i Sverige, och torde således även inkludera utländska fysiska personer som inte bedriver företag.⁹⁸

Huruvida företagen i fråga är i intressegemenskap eller inte, bestäms enligt båda reglerna i huvudsak på likartat vis. Däremot kan det ur bevishänseende finnas skillnader. De svenska reglerna kräver enbart att skattemyndigheten visar att det finns sannolika skäl att intressegemenskap föreligger. De interna reglerna är följaktligen mindre strikta för myndigheten i detta hänseende.⁹⁹

⁹⁶ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 177.

⁹⁷ I OECD: s modellavtal artikel 3 p.1 framgår att företag kan bedrivas av både juridiska och fysiska personer.

⁹⁸ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, s. 178 f.

⁹⁹ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 244.

6 Transaktionsslaget tjänst

6.1 Inledning

Transaktionsslaget tjänst kan delas upp i *allmänna kommersiella tjänster* och *koncerninterna tjänster*. De allmänna kommersiella tjänsterna innefattar de tjänster som utgör yrkesmässig verksamhet som till väsentlig del bedrivs av närstående företag. Marknadsprismetoden är tillämplig för beräkning av armlängdspriset och armlängdspriset bestäms med vägledning av jämförbara transaktioner med oberoende part. Jämförelseanalysen inkluderar bland annat tjänstetyp, kontraktets varaktighet och fördelning av affärsrisk.¹⁰⁰ Denna typ av tjänster lämnas dock därhän och koncentration läggs nu på de koncerninterna tjänsterna.

Koncerninterna tjänster kan i vga drag definieras som de tjänster som tillfredställer koncernens egna behov av central ledning, samordningsfunktioner samt som informations- och kontrollsystem för koncernledningen. Genom en central ledning eller inrättande av speciella enheter kan dessutom gemensamma servicefunktioner tillgodoses.¹⁰¹ Vid en fördelaktig prissättning av sådana tjänster kan koncernen skapa stordriftsfördelar eller annan rörelsedrivande effektivitet, vilket gynnar koncernens totala ekonomiska situation.¹⁰²

Vid valet av metod för prissättning i enlighet med armlängdsprincipen görs åtskillnad mellan de olika transaktionsslag som finns, t.ex. varor, immateriella tillgångar och tjänster. Priset kan variera när det t.ex. krävs ett vinstpåslag för att armlängdsprincipen skall anses uppfylld eller när det inte ingår någon ökning av den faktiska kostnaden för en viss prestation.¹⁰³ Således är det viktigt att utröna vilket transaktionsslag prestationen skall hänföras till.

Nedan kommer avgränsning mellan tjänster och andra transaktionsslag beskrivas samt när en tjänst kan anses vara tillhandahållen. Begreppet koncerninterna tjänster skall redogöras för, vilket även inkluderar förklaring av olika typer av koncerninterna tjänster. När en koncernintern tjänst kan anses vara tillhandahållen och svårigheter vid bestämmande av dess armlängdspris, samt annan närliggande problematik skall även behandlas. Utgångspunkten är svensk rätt men i avsaknad av speciella regler rörande internprissättning av koncerninterna tjänster hänvisas till skatteverkets handledning för internationell beskattning, OECD: s riktlinjer och doktrin.¹⁰⁴

¹⁰⁰ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2007*, s. 252.

¹⁰¹ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 248.

¹⁰² Pagan och Wilkie, *Transfer pricing strategy in a global economy*, s.110

¹⁰³ Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 228 f.

¹⁰⁴ Skatteverkets handledning är precis som OECD: s riktlinjer inte bindande, utan verkar enbart som vägledning vid oklara förhållanden.

6.2 Avgränsning mot övriga transaktionsslag

Som ovan nämnts är det viktigt att klargöra vilket transaktionsslag en viss transaktion tillhör vid utredning av godtagbart armlängdspris. För att uppnå det mest precisa värdet av en transaktion är det önskvärt att applicera armlängdsprincipen på varje enskild transaktion. Problem kan dock uppstå när två prestationer är beroende av varandra eller där en prestation i praktiken enbart är ett led i presterandet av annan mer omfattande transaktion. Därför måste principer kring aggregation och segregation av transaktionerna analyseras.¹⁰⁵ Vid t.ex. vissa långsiktiga kontrakt rörande tjänster kan det vara mer rimligt att applicera armlängdsprincipen på två sammangytrade transaktioner istället för på varje transaktion för sig. När en tjänst är utförd i samband med en prestation ur annat transaktionsslag kan det vara lämpligt att bedöma värdet av tjänsten tillsammans med denna sistnämnda prestation, den så kallade huvudprestationen.¹⁰⁶ Tjänsten skall således inte värderas eller ersättas för sig utan tillsammans med huvudprestationen. Frågan är när en tjänst är att anse som underordnad.

Tjänster av stor omfattning torde aldrig ses som underordnade utan det är snarare de tjänster som utförs i liten skala vid t.ex. teknisk hjälp i samband med en köpt vara eller dylikt.¹⁰⁷ Vid paketavtal kan det dock vara nödvändigt att utvärdera varje transaktion för sig. Paketavtal avser de avtal mellan två företag i intressegemenskap som t.ex. inkluderar såväl licenser som tekniska och administrativa tjänster. Dessa paketavtal inkluderar med andra ord flera transaktionsslag där ingetdera är underordnat och som i praktiken mycket väl skulle kunna separeras till olika avtal. Efter en sådan segregation av transaktionsslagen är det dock viktigt att skattemyndigheten tar under beaktande huruvida internprissättningen av paketavtalet i sin helhet följer armlängdsprincipen.¹⁰⁸ Det skall påpekas att det är omständigheterna i det enskilda fallet som avgör huruvida aggregation eller segregation som skall tillämpas på de sammanflätade transaktionerna. Åtskillnad mellan transaktionsslagen innebär naturligtvis även att utröna om en koncernintern tjänst överhuvudtaget har tillhandahållits. Kriterier rörande detta förklaras vidare nedan.

¹⁰⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.42 och 7.3.

¹⁰⁶ Terminologi, se Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 229.

¹⁰⁷ Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 229.

¹⁰⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1.43-1.44.

6.3 Har en tjänst tillhandahållits?

6.3.1 Inledning

Eftersom ett företag bara skall ta betalt för sådana tjänster som producerats för annans räkning, är det första som skall klargöras vid en analys av internprissättning av koncerninterna tjänster huruvida en tjänst faktiskt har tillhandahållits. Detta görs genom att ställa frågan om ett oberoende företag skulle vara villig att antingen betala för tjänsten eller utföra den själv. Finns det ett behov hos det mottagande företaget torde en koncernintern tjänst vara för handen. Kostnader som uppstår då ett företag producerar en tjänst som endast det företaget haft nytta av skall inte debiteras något annat företag inom koncernen, därför är det viktigt att visa huruvida tjänsten producerats för egen, delvis för egen eller för annat företags räkning.¹⁰⁹ Detta görs genom en så kallad nyttoprövning.

6.3.2 Nyttoprövning

Nyttoprövningen är teoretiskt enkel och syftar till att undersöka om tjänsten tillfört mottagande företag något med ekonomiskt eller kommersiellt värde. Frånvaro av sådan värdeöverföring visar att ett oberoende företag inte skulle vara villig att betala för prestationen och densamma är således ingen koncernintern tjänst i förhållande till armlängdsprincipen.¹¹⁰ Praktiskt kan det dock vara svårare eftersom det finns flertalet omständigheter som påverkar huruvida nytta kan anses erhållen eller ej. Så är fallet då ett företag t.ex. tillhandahåller tjänster till hela koncernen, men där inte alla koncernföretag utnyttjar dem eller nyttjar dem endast enstaka gånger. I jämförelse med en oberoende parts förmodade förhållningssätt kan då ingen betalningsvilja anses föreligga och därmed bör dessa koncernföretag inte debiteras. Eftersom tjänsten tillhandahålls för alla koncernbolag bör man dock låta nyttoprövningen omfatta längre tidsperioder. Ett sporadiskt utnyttjande av en, för alla koncernföretags tillgänglig, tjänst kan intensifieras med tiden på grund av t.ex. koncernorganisatoriska skäl. Det bör dock finnas ett förutsebart behov av tjänsten som är till nytta för det aktuella företaget.¹¹¹

När ett koncernföretag säljer en tjänst till ett annat koncernföretag men där även det senare företaget producerar samma tjänst, kan nyttoprövningen generellt sett inte resultera i att en tjänst anses tillhandahållen där debitering skall ske. En oberoende part skulle inte betala för en tjänst den själv producerade. Det finns dock undantag vid bedömning av sådana duplikat. Är den ytterligare mottagna tjänsten endast utförd temporärt efter omorganisering i företaget, t.ex. centralisering av viss administration eller

¹⁰⁹ Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 231.

¹¹⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 7.6.

¹¹¹ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2007*, s.254.

ledningsförvaltning, kan debitering godtas. Ett annat undantag är om dubbletten av tjänsten begärs som ett led i beslutsfattande, t.ex. ytterligare rättsliga expertuttalanden från annat koncernföretags jurister.¹¹² Aktieägartjänster erbjuder en liknande form av problematik i förhållande till en nyttoprövning. Detta kommer dock behandlas nedan i samband med aktieägartjänster i övrigt.

6.4 Koncerninterna tjänster

6.4.1 Inledning

Koncerninterna tjänster inkluderar i stor utsträckning sådana tjänster som i praktiken skulle kunna tillhandahållas av en utomstående part, t.ex. juridiska tjänster. Av begreppet koncernintern tjänst faller dock av sig själv att även sådana tjänster som företagen inte bör eller kan erhålla från annan inkluderas, t.ex. internutbildning av personal.¹¹³ Enligt OECD kan koncerninterna tjänster delas in i tre grupper; *aktieägartjänster* som moderbolaget utför i dess roll som aktieägare i dotterbolaget, *individuella tjänster* som syftar till de tjänster som utförs för ett eller flera företag i koncernen samt *koncerngemensamma tjänster* som på olika vis gynnar moderbolaget, hela koncernen eller flera enskilda bolag inom koncernen.¹¹⁴

6.4.2 Aktieägartjänster

Aktieägartjänster utför moderbolaget för att förvalta och säkra sin investering i ett eller flera koncernbolag. Inom kategorin aktieägartjänster kan kostnader uppstå vid t.ex. emittering av aktier i dotterbolag, moderbolagets internrevision och sammanställning av koncernbokslut, samt vid expansion av koncernen. Enligt svensk praxis skall aktuella dotterbolag dock inte faktureras för dessa kostnader då det får anses vara en investering för moderbolaget, trots att det kan gynna ett dotterbolag. Aktieägar kostnader är istället avdragsgilla i moderbolaget och finansiering av aktiviteterna kan göras genom utdelning från dotterbolag.¹¹⁵ Detta förfarande går i linje med tillvägagångssättet för att utröna huruvida en tjänst har tillhandahållits. Vid aktieägartjänster antas det producerande företaget erhålla nyttan av tjänsten och det mottagande företaget skall således inte tillåtas avdrag för kostnaderna därav.¹¹⁶ Se mer om denna så kallade nyttoprövning ovan. Åtgärderna får istället finansieras genom utdelning från dotterbolaget. Aktieägartjänster kan i vissa fall ses som ett vidare begrepp av dubblerade

¹¹² The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 7.11.

¹¹³ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 7.2.

¹¹⁴ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2006*, s. 249.

¹¹⁵ Se bl.a. RÅ82 1:8 nedan.

¹¹⁶ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2005*, s. 224.

tjänster.¹¹⁷ Det kan praktiskt vara svårt att avgöra huruvida tjänsten syftar till att främja moderbolagets förvaltning och kontroll av investering i dotterbolaget, aktieägartjänster, eller om tjänsten har ett servicesyfte där dotterbolaget erhåller faktisk nytta och således skall debiteras. Utför moderbolaget tjänster som dotterbolaget har kapacitet att utföra själv, med egna tillgångar och egen kvalificerad personal, bör det anses att moderbolaget enbart producerat tjänsten för egen räkning i sin roll som aktieägare.¹¹⁸

I svensk praxis har området prövats angående moderbolagets rätt till avdrag av kostnader som uppstått i samband med aktieägartjänster. RÅ 82 1:9 behandlade huruvida ett aktiebolags kostnader i samband med kallelse till bolagsstämman skulle vara avdragsgilla vid taxeringen. Regeringsrätten uttalade att aktieägarnas rätt att besluta i bolagets angelägenheter sker på bolagsstämman och kallelse till denna skall ske enligt bolagsordningen. Enligt aktuellt aktiebolags bolagsordning skulle detta göras bland annat genom kungörelse i Post- och Inrikes Tidningar. Följaktligen kunde bolaget inte undvika kostnaderna för en sådan kungörelse. Regeringsrätten ansåg att kostnaderna därmed fick ses som avdragsgilla vid taxeringen.

6.4.3 Individuella tjänster

Individuella tjänster är de tjänster som utförs för ett eller flera företag i koncernen. Lönekostnader för personal som moderbolag sänt ut till dotterbolag i en annan stat är exempel på individuella tjänster. Individuella tjänster bör debiteras direkt med ett marknadsmässigt pris eller, om sådant inte finns, genom kostnadsplusmetoden.¹¹⁹

Gränsdragning mellan individuella tjänster och aktieägartjänster är ibland komplicerad. Frågan som bör ställas är huruvida nyttan av utförda tjänster tillkommit dotterbolaget eller om kostnaderna uppstått på grund av moderbolagets vilja att säkerställa sin investering.¹²⁰ I svensk rättspraxis har frågan huruvida ett moderbolag har rätt att dra av kostnader hänförliga till personal som tjänstgör i utländska dotterbolag prövats i RÅ 1986 not 250 och i RÅ 1986 not 251.

I RÅ 1986 not 250 yrkade taxeringsintendenten att AB Astra skulle eftertaxeras på grund av att bolagets resultat belastats med kostnader för chefspersoner i utländska dotterbolag i form av bl.a. löner och pensionskostnader. Taxeringsintendenten ansåg att dessa kostnader inte avser moderbolaget och skulle således inte vara avdragsgilla. Enligt Astra hade de ifrågavarande utlandsplacerade personerna fortfarande arbetsuppgifter i moderbolaget samt koncernbetonade sådana. Deltagande i konferenser i roll som representant för moderbolaget och inhämtade av

¹¹⁷ Se 6.3.2 *Nyttoprövning*.

¹¹⁸ Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 234.

¹¹⁹ Se 6.5.2 *Direkt debitering*.

¹²⁰ RSV Rapport 1990:1 *Internprissättning*, s. 142.

information om företagsklimatet för moderbolagets räkning, var två av de arbetsuppgifter personerna fortfarande utförde. Vid sidan av funktioner utförda åt det utländska dotterbolaget hade den svenska personalen med andra ord fortfarande många arbetsuppgifter avseende moderbolagets verksamhet. Kammarrätten anförde, vilket Regeringsrätten inte ändrade, att på grund ovanstående omständigheter och arten av tjänsterna kunde moderbolaget ej vägras avdrag. Korrigeringsprincipen var inte tillämplig.

I RÅ 1986 not 251 yrkade taxeringsintendenten på eftertaxering av PLM Sellbergs AB för inkomst m.m.. Den korrigering som yrkades om avsåg löne- och flyttningskostnader för tjänstemän som arbetat i ett spanskt dotterbolag. Taxeringsintendenten anförde att kostnaderna var hänförliga till det spanska bolaget och därför skulle avdrag inte medges. Sellbergs framhöll att ifrågavarande personal hade till uppdrag att främja moderbolagets insyn och kontroll i dotterbolaget. Med hänsyn till moderbolagets intresse i dotterbolaget fick det anses att någon överföring av inkomst inte skett utan kostnaderna var hänförliga till moderbolaget. Avdrag medgavs.

Rättsfallen visar att när personal arbetar i ett dotterbolag, men då de samtidigt utför arbete åt moderbolaget så är kostnaderna avdragsgilla i moderbolaget. Ett motsvarande avdrag torde inte få ske i dotterbolaget om personalen var avlönad hos detta. Istället borde då moderbolaget debiteras av dotterbolaget för de tjänster som utförts. En fråga som återstår är hur stor del av lönekostnaderna som moderbolaget rätteligen bör svara för. Ifrågavarande personal torde utifrån omständigheterna även ha utfört tjänster för dotterbolagets räkning och moderbolaget skall då varken betala för dessa eller beviljas avdrag för kostnaderna därav.¹²¹ Omständigheterna i Sellbergs-målet var sådana att moderbolaget hade ett faktiskt intresse av att ha egen personal som tjänstgjorde i dotterbolaget. Det fanns ett intresse för ökad insyn med syfte att säkerställa en investering och arbetet är således att beakta som aktieägartjänst. I Astra-målet kan det dock diskuteras huruvida det är faktiskt är fråga om en aktieägartjänst eller en individuell tjänst som skall debiteras dotterbolaget. Det framgick dock inte av målet om moderbolaget betalt hela lönekostnaden eller enbart de hänförliga till tjänster som utfört åt moderbolaget i sin roll som aktieägare. Fördelning av kostnader och avdragsrätt därav måste grundas i hur den anställdes arbetsuppgifter är fördelade inom koncernen, vilket kan praktiskt vara svårt.¹²²

Räckvidden på ovanstående notisfall kan diskuteras, men vid gränsdragning mellan individuella tjänster och aktieägartjänster bör en nyttoprövning göras. En utredning av fördelningen av utförda tjänster är således nödvändig.¹²³ Har dotterbolaget erhållit nytta av personal från moderbolaget, skall dotterbolaget debiteras för utförda tjänster. Har

¹²¹ Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar*, s. 388.

¹²² Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar*, s. 390.

¹²³ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2007*, s. 257.

moderbolaget erhållit nytta av tjänsterna i sin roll som aktieägare skall ingen debitering ske och kostnaderna är avdragsgilla i moderbolaget.

6.4.4 Koncerngemensamma tjänster

De aktiviteter som hamnar i kategorin koncerngemensamma tjänster består av avtal mellan närstående bolag, där kostnader och risker för att producera tjänster fördelas dem emellan. I gengäld får då bolagen viss andel i tillgången, alternativt fri tillgång av densamma. Detta förekommer inom tjänstesektorn men är särskilt vanligt vid framtagande av immateriella tillgångar. Andra kostnader som hänförs till koncerngemensamma tjänster är juridisk och administrativ hjälp samt rådgivning och service m.m. Av historiska skäl är det ofta moderbolaget som står som producent för koncerngemensamma tjänster. Tjänsterna skall vara tillgängliga för i princip hela koncernen.¹²⁴ Debitering av koncerngemensamma tjänster kan ske direkt eller indirekt. Den direkta metoden är, som för övriga typer av tjänster, att föredra. Praktiskt kan dock de koncerngemensamma tjänsterna, i jämförelse med de individuella tjänsterna, vara svårare att debitera direkt. Anledning till detta kan vara antingen att direkt debitering kräver orimlig administration eller att nyttoprövningen endast kan resultera i en uppskattning av fördelad nytta.¹²⁵ Den indirekta debiteringsmetoden kommer behandlas utförligare nedan.

Vissa koncerngemensamma tjänster kan även benämnas arrangemang för kostnadsfördelning, *cost contribution arrangement*. Sådana avtalsförhållanden mellan koncernföretag innebär att de delar på kostnader och risker för att producera och leverera en tjänst. Avtalsparterna kan genom detta t.ex. uppnå stordriftsfördelar samt dra ner på kostnader.¹²⁶ Kostnaderna skall fördelas mellan inblandade koncernföretag i förhållande till den nytta var och ett kan förväntas erhålla. Samarbetet har en sådan karaktär av ömsesidighet att vinstpålägg inte skall göras vid kostnadsfördelningen. Detta följer av att enligt armlängdsprincipen skall internpriset vara marknadsmässigt godtagbart, och de avtalsförhållanden som nu är för handen torde aldrig uppkomma mellan oberoende parter med vinstintresse. Däremot kan skattemyndigheten kräva justering av kostnadsbidraget om koncernföretagets nytta kraftigt avviker från vad som betalas.¹²⁷ Det är alltså fråga om en indirekt debiteringsmetod med schablonmässig karaktär.

I svensk praxis har schablonmetoder godtagits.¹²⁸ Det krävs dock att den valda schablonen är rimlig och att den återspeglar det enskilda företagets faktiska nytta. Arrangemang för kostnadsfördelning torde kräva att

¹²⁴ RSV Rapport 1990:1 *Internprissättning*, s. 143.

¹²⁵ RSV Rapport 1990:1 *Internprissättning*, s. 77.

¹²⁶ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2005*, s. 258.

¹²⁷ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2005*, s. 258.

¹²⁸ Se RÅ 1967 Fi 1247 där ett företag medgavs avdrag efter viss procent av omsättningen, och RÅ84 1:16 där ett företag medgavs avdrag för schablonmässigt beräknade kostnader med 1 procent av omsättningen.

företagen kan producera klar dokumentation på både kostnadsfördelning och en utförlig nyttoprövning - för att visa att inkomstöverföringen är ersättning för tillhandahållna tjänster och därmed erhålla avdragsrätt.

6.5 Armlängdspris på tjänster

6.5.1 Inledning

Fastställande av huruvida en tjänst faktiskt har tillhandahållits är utgångspunkten vid kontroll av pris på koncerninterna tjänster. Kan det konstateras att det är fråga om en koncernintern tjänst, är nästa steg att bestämma huruvida priset är i enlighet med armlängdsprincipen. Det vill säga om debiteringen är marknadsmässigt godtagbart. OECD: s riktlinjer presenterar två metoder för debitering av koncerninterna tjänster, direkt debitering och indirekt debitering. Nedan kommer de båda metoderna redogöras för. Utrönande av vilken metod som används syftar till att ge insyn i vilka tjänster som utförts och debiterats för, samt förutsättningarna för prissättningen. Utöver detta skall själva prissättningsmetoderna sättas i sammanhang, här inkluderas dock enbart de metoder som vanligen används vid prissättning av koncerninterna tjänster.¹²⁹

6.5.2 Direkt debitering

Direkt debitering av koncerninterna tjänster är att föredra framför den indirekta metoden. För skattemyndigheten förenklas processen att avgöra om prissättningen är i enlighet med armlängdsprincipen eftersom varje identifierad tjänst faktureras för sig. Metoden är vanlig när koncernföretaget även skall kunna utföra tjänsten externt, t.ex. juridisk rådgivning som debiteras per arbetad timme.¹³⁰ I fråga om individuella tjänster bör företagen använda direkt debitering i så stor omfattning som möjligt.¹³¹ Armlängdspriset bestäms sedan efter vald prissättningsmetod, vilket behandlas mer nedan.

6.5.3 Indirekt debitering

Indirekt debitering används när det är problematiskt att visa i vilken omfattning ifrågavarande koncernföretag utnyttjat tjänsten. Vanligen används metoden vid koncerngemensamma tjänster där det är svårt att precisera det faktiska nyttjandet alternativt när den administrativa arbetsbördan blir allt för omfattande angående redovisning av åtgärderna.¹³²

¹²⁹ För utförlig förklaring av prissättningsmetoder, se kap 3 *OECD: s riktlinjer*.

¹³⁰ Wiman, *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, s. 511.

¹³¹ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 7.20-7.21.

¹³² OECD, *Internprissättning och multinationella företag, tre skattefrågor*, s. 102 f..

Debitering sker oftast genom att fördela ut kostnaderna på de koncernföretag som erhållit nytta av aktuell tjänst, och fördelning bör då vara jämförbar med vad oberoende parter skulle ha accepterat.¹³³ Även arrangemang för kostnadsfördelning innebär att indirekt debitering används, då kan dock fördelningen även grundas på företagets omsättning eller investerat kapital, se ovan.¹³⁴

För att använda indirekt debitering istället för direkt debitering skall företagen uppfylla vissa tillämpningsvillkor: Metoden bör vara fastställd i förväg ingångna avtal som följs konsekvent under en längre tidsperiod. Avtalet används enbart av de koncernföretag som har, eller kan förväntas ha, nytta av tjänsterna. Koncernföretagen som skall dela på kostnaderna bör ha full tillgång till tjänsterna och kostnaderna för verksamheten bestämmas i enlighet med allmänt vedertagna redovisningsprinciper. Slutligen är kostnadsfördelning enligt ovan inte godtagbart om aktuella tjänster utgör det producerande koncernföretagets huvudsakliga verksamhet och samtidigt lämnas till oberoende part, det torde då vara fråga om individuella tjänster inte arrangemang för kostnadsfördelning.¹³⁵

En granskning av indirekt debitering inriktas primärt på en verifiering av vald metod. Uppfyller inte företaget tillämpningskraven eller om det föreligger avvikelser från tjänsternas verkliga fördelning, bör metoden underkännas och ny etableras.¹³⁶

6.5.4 Prissättningsmetod

Koncernföretag föredrar i allmänhet att använda sig av de traditionella transaktionsbaserade metoderna vid fastställande av godtagbart armlängdspris.¹³⁷ Vid prissättning av koncerninterna tjänster är det främst marknadsprismetoden och kostnadsplusmetoden som brukas.¹³⁸ Detta förhållningssätt överensstämmer med rekommendationerna i OECD: s riktlinjer. Marknadsprismetoden används när det finns jämförelsetransaktion mellan två oberoende företag alternativt mellan ett koncernföretag och en oberoende part.¹³⁹ Godtagbara jämförelsetransaktioner torde finnas vid t.ex. redovisning och juridisk rådgivning. Kostnadsplusmetoden är lämplig i de fall då det inte finns acceptabla jämförelsetransaktioner på grund av t.ex. tjänstens säregna karaktär.

Oavsett om kostnadsplusmetoden tillämpas vid direkt eller indirekt debitering skall såväl direkta och indirekta kostnader beaktas. Direkta

¹³³ Wiman, *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, s. 511.

¹³⁴ 6.4.4 *Koncerngemensamma tjänster*.

¹³⁵ Skatteverket, *Handledning Internationell beskattning 2007*, s. 258 f.

¹³⁶ RSV Rapport 1990:1 *Internprissättning*, s. 76.

¹³⁷ Angående traditionella transaktionsbaserade metoder se kap 3 *OECD: s riktlinjer*.

¹³⁸ Hall och Persson, *Global undersökning av multinationella företags internprissättning*, s. 65.

¹³⁹ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 7.31.

kostnader har ett omedelbart samband med tjänsten, t.ex. löner och resekostnader. Indirekta kostnader har inte ett omedelbart samband med tjänsten men dock med dess direkta kostnader, t.ex. allmänna administrativa kostnader.¹⁴⁰ Kostnadstäckningen är nödvändig och med stor sannolikhet är även ett rimligt vinstpåslag erforderligt för att armlängdsprincipen skall uppfyllas.

6.5.5 Vinstpåslag vid direkt debitering

I RÅ 84 1:83 (*Upjohn*) prövades huruvida skäligt vinstpåslag på tjänstetransaktioner mellan företag i intressegemenskap måste ingå i prissättningen. Upjohn AB är ett helägt dotterbolag till The Upjohn Company (USA) som även äger det belgiska bolaget Upjohn S.A.. De båda dotterbolagen ingick ett avtal om att det svenska bolaget skulle bearbeta den svenska marknaden för det belgiska bolagets räkning. Detta innebar att det svenska bolaget genom marknadsföring och informations spridning skulle utöva inflytande på socialstyrelse, sjukhus och läkare. Direkt debitering för dessa tjänster skulle ske genom årlig serviceersättning motsvarande en fullständig kostnadstäckning. Således skulle bolaget varken gå med vinst eller förlust för utförda tjänster. Taxeringsintendenten gjorde gällande att två företag på armlängds avstånd inte skulle ha avtalat om sådana ekonomiska villkor som utesluter vinstmöjligheter. Därför ansågs att ett vinstpålägg om 10 % skulle göras på vederlaget. Taxeringsintendenten hänvisade till OECD: s ståndpunkt att prissättning på koncerninterna tjänster skall motsvara priserna på den öppna marknaden vilket inkluderar vinstmarginaler.¹⁴¹ Bolaget bestred talan och anförde att på grund av den totala kostnadstäckningen fanns ingen anledning för vinst i risktäckningssyfte. Dessutom var det belgiska bolagets vinstmarginal liten och lönsamheten i Sverige inte särskilt betydande. Länsrätt och Kammarrätt dömde i linje med taxeringsintendenten och korrigeringsregeln tillämpades. Regeringsrätten ansåg dock att taxeringsintendenten inte gjort sannolikt att ersättningarna understeg marknadsmässigt pris och biföll bolagets klagan.

Slutsats som kan dras från Upjohn-målet är att ett vinstpålägg inte alltid är nödvändigt utan att en total kostnadstäckning kan vara tillräckligt för att armlängdsprincipen skall anses uppfyllt. Här gäller dock, precis som vid internprissättning i övrigt, att omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra huruvida priset är godtagbart eller ej. Det är således mycket viktigt att en grundlig utredning kring vad som är ett marknadsmässigt pris på aktuella tjänster och frånvaro av vinstmarginal är inte tillräckligt för att tillämpa korrigeringsprincipen. Hade en utförligare utredning angående armlängdspriset gjorts i Upjohn-målet med en fördjupad funktionsanalys, kunde domen med andra ord ha sett annorlunda ut.

¹⁴⁰ Wiman, *Prissättning inom multinationella koncerner*, s. 248.

¹⁴¹ Fallet avser 1980års taxering och således är det OECD: s rapport ”*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*” som hänvisas till, inte 1995års riktlinjer som behandlats tidigare i denna uppsats.

6.5.6 Vinstpåslag vid indirekt debitering

Även i RÅ 2006 ref. 36 behandlades vinstpåslag med skillnad att det här inte sänkades, utan att det ansågs vara icke avdragsgillt. I fallet var det fråga om indirekt debitering där avgifterna beräknades enligt vissa fördelningsnycklar. Dow Sverige AB är dotterbolag i den multinationella koncernen Dow Chemical Group. I koncernen finns även ett schweiziskt dotterbolag som agerar servicecenter i fråga om marknadsföring, produktion, administration och personalfrågor. Detta bolag allokeringar sina kostnader på mottagande koncernföretag enligt en viss fördelningsnyckel, det vill säga inte efter det faktiska utnyttjande respektive bolag haft. Dessutom adderades ett vinstpålägg på 10 % av kostnaderna.

Det svenska bolaget medgavs enbart avdrag för 75 % av kostnaderna och vinstpåslaget ansågs inte avdragsgillt alls. Skattemyndigheten ansåg att bolaget inte visat att de betalda tjänsterna var driftskostnader i dess näringsverksamhet. Kostnaderna var med andra ord inte proportionerliga med den nytta det svenska bolaget erhölet. Vinstpåslaget underkändes på grund av att mottagande bolag inte kunde påverka tjänsterna som oberoende part. Enligt OECD: s riktlinjer skall inte vinstpåslag göras vid kostnadsfördelning av sådana tjänster. Dow Sverige bestred talan och menade att tjänsterna var av sådan speciell art att de var nödvändiga för bolagets näringsverksamhet. Dessutom menade företaget att vid tillämpning av indirekta debiteringsmetoder i enlighet med OECD: s riktlinjer kan ett vinstpåslag göras. Både Länsrätt och Kammarrätten biföll skatteverkets talan.

Regeringsrätten fick i uppdrag att svara på om den skattskyldige skulle anses ha dragit av större kostnader än vad som är proportionerligt med erhållen nytta genom att använda en indirekt debiteringsmetod, samt om vinstpåslaget skulle godkännas såsom avdragsgillt. Regeringsrätten godkände full avdragsrätt inklusive vinstpåslaget. Tjänsterna fick anses ingå i en vedertagen organisationsform för internationella koncerner och kvantiteten av tjänster gör det i princip omöjligt att använda något annat än en indirekt debiteringsmetod. Det ansågs därmed även saknas anledning att inte godta vinstpåslaget.

Regeringsrätten påpekade att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella bestämmelser vid beräkning av resultat.¹⁴² För tillämpning av korrigeringsregeln krävs att en prisavvikelse har påverkat den skattskyldiges resultat negativt. Således måste avtalsparternas samtliga mellanhavanden beaktas.

¹⁴² Här hänvisade Regeringsrätten till RÅ 2004 ref. 13 då detta först klargjordes i svensk rättspraxis.

6.6 Avslutande synpunkter

Ovanstående rättsfall visar att det vid prissättning av koncerninterna tjänster är ytterst viktigt att genomföra en grundlig funktionsanalys. Marknadspriset, det som sätts mellan två oberoende företag, är inte alltid detsamma som armlängdspriset. Med armlängdsprincipens definition i åtanke verkar detta oklart och förvirrande. Närstående företag kan dock avtala om villkor som aldrig skulle uppstå mellan två oberoende parter, och dessa villkor kan omöjliga alltid värderas i pengar. Vinstpåslag bör således varken vara obligatoriskt eller frivilligt, bedömning bör istället ske utifrån det enskilda fallets omständigheter.

I svensk rätt finns det ingen särskild lagstiftning avseende koncerninterna tjänster. Korrigeringsregeln är tillämplig vid oriktig prissättning av gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap. I övrigt fungerar Skatteverkets handledning i internationell beskattning och OECD: s riktlinjer som vägledning för såväl de fiskala myndigheterna som de skattskyldiga företagen.

Utrönande av ett riktigt armlängdspris på koncerninterna tjänster är förenade med ett flertal svåra bedömningsmoment. För det första måste det klargöras att det är en tjänst som är för handen överhuvudtaget, eller om det är fråga om t.ex. ett paketavtal. Svårigheten ligger här i att besluta vilken av transaktionerna som skall anses vara huvud prestationen. Problematiken torde bara uppkomma om kvantiteten av utförd tjänst är liten, men får bedömas i vart enskilt fall. Nästa spørsmål är huruvida en tjänst faktiskt har tillhandahållits. Detta innebär att den tjänst som utförts skall vara till nytta för det mottagande företaget. Debitering av tjänster skall naturligtvis enbart göras om mottagande företag får ”valuta för pengarna”. Här uppstår då fråga om den koncerninterna tjänstens klassifikation. Är det en aktieägartjänst skall debitering inte ske. Är det en individuell tjänst eller en koncerngemensam tjänst kan debiteringsmodell och armlängdspris skilja sig. Klassifikationsproblemet måste bedömas efter omständigheterna i varje enskilt fall och den indelning som görs ovan, *aktieägartjänster*, *individuella tjänster* och *koncerngemensamma tjänster*, är inte preciserad för alla tänkbara avtalsvillkor. Här torde det kunna uppstå risk för dubbelbeskattning om staterna prövar klassificering på avvikande sätt. Bliar tjänsten bedömd som aktieägartjänst i den stat där dotterbolaget har sin hemvist skall moderbolaget stå för kostnaden och dotterbolagets inkomst kan justeras om debitering skett. Anses samma tjänst utgöra en individuell tjänst i den andra staten skall debitering ske. Detta innebär att såväl moderbolagets som dotterbolagets inkomster kan komma att justeras.

Systematiken påverkas av erhållen nytta och avtalad funktionsfördelning. Bedömningen om nyttan är proportionerlig med vederlaget är inte enkel och berörda parter bör utgå från en godtagbar jämförelsetransaktion. Även i anknytning till jämförelseanalysen uppstår stora bekymmer. Vissa typer av tjänster är lätta att jämföra då de på motsvarande vis hade kunnat köpas från utomstående part, t.ex. juridisk rådgivning. Jämförelsetransaktioner är dock

svårare att hitta när transaktionerna är del av ett avtal som löper under lång tid eller har speciell riskfördelning. Återigen är alltså funktionsanalysen central vid utvärdering av armlängdspriset. Det skall dock klargöras att när en regelrätt jämförelsetransaktion inte finns måste justering av skillnaderna ske. Desto fler skillnader det finns mellan transaktionerna, desto mer justeringar. Konsekvensen av detta torde bli en mindre tillförlitlig jämförbarhet och således öppnar koncerninterna tjänster dörren för felaktig prissättning. Således möjliggörs allokering av beskattningsbar inkomst till lågskatteländer.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det stora problemet vid prissättning av koncerninterna tjänster är dess situationsrelaterade karaktär. Varje avtal och prissättning måste bedömas enskilt, och samtidigt måste det finnas en helhetssyn på de transaktioner som vidtas mellan två företag i intressegemenskap. Prissättningen skall vara marknadsmässigt godtagbar, precis som för andra transaktionsslag, men det kan vara ytterst komplicerat att avgöra om så är fallet. Detta följer naturligt av att många tjänster och den bakomliggande funktionsfördelningen är svår att värdera i pengar. Problemet ligger med andra ord inte i huruvida en kostnad är avdragsgill i sig, utan snarare hur stor summa som kan anses vara avdragsgill.

7 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning

7.1 Inledning

Som ovan framkommit är armlängdsprincipen den grundläggande utgångspunkten för bedömning huruvida prissättning av transaktioner mellan internationella företag i intressegemenskap är marknadsmässig. Principen rekommenderas av OECD och i svensk rätt kommer den till uttryck i 14 kap. 19 §, korrigeringsregeln.¹⁴³ Genom att utgå från att ett pris skall vara marknadsmässigt, det vill säga varken underpris eller överpris, hindras undanflykt av beskattning och dubbelbeskattning samt främjar säkerställande av att skatt erläggs i rätt stat. Kontroll av att armlängdsprincipen beaktats regelrätt kräver dock ett dokumenterat underlag.

Internationellt skiljer sig lagstiftningen kring dokumentationsskyldighet både i utformning och i omfattning stater emellan. OECD:s riktlinjer ger en allmänt hållen rekommendation kring vad dokumentationen bör innehålla och detta kommer redovisas för nedan. De svenska reglerna är nytillkomna och skall därför i det följande presenteras utförligt. Någon diskussion kring skillnader i dokumentationsskyldighet och tillvägagångssätt av de olika transaktionsslagen görs dock inte utan särskild vikt läggs enbart på dokumentation av koncerninterna tjänster.

Eftersträfvade gemensamma normer för dokumentationsskyldighet inom EU behandlas nedan tillsammans med arbetet kring internprissättning inom unionen i övrigt. Detta görs för att skapa en helhetsbild av försöken till harmonisering inom gemenskapen.¹⁴⁴

7.2 OECD:s riktlinjer och dokumentationsskyldighet

7.2.1 Inledning

Internprissättningsdokumentation behandlas i kap. V i riktlinjerna. Vägledningen är visserligen allmänt hållen men kapitlet framhåller tydligt den problematik som såväl skattskyldig som skattemyndighet kan tvingas hantera.¹⁴⁵ Först och främst framhålls att riktlinjerna inte syftar till att

¹⁴³ Se mer under kap. 4.2 *Korrigeringsregeln*.

¹⁴⁴ Se mer under kap. 8.4 *Code of Conduct*.

¹⁴⁵ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.1.

ålägga den skattskyldige en större dokumentationsskyldighet än den inrikes lag kräver. Samtidigt betonas vikten av korrekt dokumentation för att undanröja risken att bevisbördan flyttas från skattemyndigheten till den skattskyldige.¹⁴⁶ Detta följer av att skattemyndigheten i många jurisdiktioner besitter vissa presumtionsfördelar vid en föreslagen korrigerings. I riktlinjerna framhålls även att genom en utförlig dokumentation skapas sveklöshet mellan skattemyndighet och skattskyldig i fråga om att transaktionerna prissätts i enlighet med armlängdsprincipen, oberoende av bevisbördans placering.¹⁴⁷

7.2.2 Dokumentationens innehåll

Riktlinjerna ger en relativt utförlig bild över vilken information som bör ingå i dokumentationen. Det framhålls dock att relevanta omständigheter i det enskilda fallet påverkar vad som är rimligt att kräva. Det finns vissa grundmoment som bör inkluderas, såsom information om företaget, relevanta närstående företag, transaktionens beskaffenhet och den metod som använts för att prissätta transaktionen i fråga. Den vägledning som ges i riktlinjerna om vad dokumentationen bör innehålla skall inte ses som vare sig ett minimikrav eller som en uttömmande lista över vad skattemyndigheten kan kräva av den skattskyldige.¹⁴⁸ Nedan följer en beskrivning av den information som enligt riktlinjerna bör ingå i dokumentationen.

7.2.2.1 Transaktionerna

Vid en analys av armlängdsprincipen kan ytterligare information rörande de aktuella kontrollerade transaktionerna vara relevant att inkludera i dokumentationen. Riktlinjerna ställer upp exempel på vad sådan information kan innehålla; transaktionernas karaktär, ekonomiska villkor och eventuella förändringar i handelsavtal. Vidtas det liknande transaktioner med företag som icke är närstående är det rimligt att dessa dokumenteras ur nyttighetssynpunkt. Detta gäller dock enbart om transaktionerna är att anse såsom jämförbara. Finns det dessutom vetenskap kring jämförbara okontrollerade transaktioner bör även dessa redovisas, eftersom det underlättar analysen huruvida armlängdsprincipens krav på marknadsmässighet är uppfyllt.¹⁴⁹

7.2.2.2 Företagen

Information om de närstående företag som är inblandade i den aktuella kontrollerade transaktionen bör även den inkluderas i dokumentationen. Här

¹⁴⁶ Bevisbördans placering kan dock variera beroende på jurisdiktion.

¹⁴⁷ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.2.

¹⁴⁸ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.16.

¹⁴⁹ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.17.

ställer riktlinjerna upp fem saker som bör dokumenteras; en översikt av verksamheten, organisationsstruktur, ägarförhållanden i koncernen, resultat och försäljningssummor samt omfattningen av transaktioner som den skattskyldige vidtar med utländska företag i intressegemenskap.¹⁵⁰

7.2.2.3 Prissättning och särskilda omständigheter

Dokumentationen bör innehålla information om prissättningen i sig och huruvida det finns särskilda omständigheter som kan ha påverkat priset. Prissättningsinformationen kan t.ex. innehålla en beskrivning av använd enhetlig prissättningsberäkning inom koncernen som helhet. Dessutom kan det vara fördelaktigt att inkludera val av metod för att fastställa armlängdspriset, skälen därtill och huruvida denna överensstämmer med armlängdsprincipen.¹⁵¹

De prispåverkade omständigheter som kan inkluderas i dokumentationen innefattar bland annat om priset satts lågt på grund av affärsstrategiska skäl vid introduktion på ny marknad.¹⁵²

7.2.2.4 Utförda funktioner

Information om de funktioner som utförts bör inkluderas i dokumentationen eftersom de kan underlätta den funktionsanalys som utförs i samband med tillämpning av armlängdsprincipen. I riktlinjerna ställs ett antal exempel på funktioner som kan dokumenteras upp: tillverkning, montering, inköp och distribution, marknadsföring och reklam, transport, finansiering samt managementförhållanden. Hur riskfördelningen ser ut mellan de inblandade företagen är även det en funktion som bör dokumenteras för att främja en rättvisande funktionsanalys.¹⁵³

7.2.2.5 Ekonomiska förhållanden

I vissa fall finns ett behov av att jämföra de närstående företagens resultat för att undersöka lämpligheten av koncernens internprissättningspolicy. Dokumenterad information kan i dessa fall förklara ett visst tillvägagångssätt för skattemyndigheten.¹⁵⁴ Relevanta ekonomiska förhållanden inom koncernen, som bör dokumenteras, kan t.ex. vara kalkyler över kostnader och intäkter i de inblandade företagen som påverkat prissättningen. Det anges även att information av relevans kan besittas av ett

¹⁵⁰ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.18.

¹⁵¹ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.19.

¹⁵² The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.21.

¹⁵³ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.23-24.

¹⁵⁴ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.25.

utländskt närstående företag vilket t.ex. inkluderar uppgifter om tillverkningskostnader, FoU och vissa administrativa kostnader.¹⁵⁵

7.2.3 Sammanfattning av OECD: s riktlinjer avseende dokumentationsskyldighet

I riktlinjerna finns en uppräknig av information som rekommenderas vara inkluderat i dokumentationsskyldigheten. Denna uppräknig av information är varken ett minimikrav eller uttömmande, utan skall enbart verka som en vägledande mall för utformningen av lagstiftad dokumentationsskyldighet. Anvisningarna genomsyras dock av tre grundsatser. För det första skall den skattskyldiges kostnader för att framställa dokumentationen stå i proportion till den nytta som skattemyndigheten erhåller genom densamma. Detta innebär att den skattskyldige enbart bör vidta rimliga åtgärder för att framställa lämplig dokumenterad information, samtidigt som skattemyndigheten har rätt att kräva tillräckligt mycket information för att göra en bedömning om priset är i enlighet med armlängdsprincipen. För det andra påpekas att innan transaktionen genomförs bör den skattskyldige överväga om prissättningen är i linje med armlängdsprincipen och därmed skattemässigt godtagbar. För det tredje påpekas betydelsen av en välvilja mellan den skattskyldige och skattemyndigheten för att främja framställning av tillräcklig dokumentation. Den skattskyldige bör vara tillmötesgående och framställa krävd information samtidigt som skattemyndigheten bör se till att inte kräva allt för utförlig dokumentation.¹⁵⁶

7.3 Svensk rätt och dokumentationsskyldighet

7.3.1 Bakgrund

1 januari 2007 trädde regler om dokumentationsskyldighet rörande internprissättning i kraft i Sverige, LSK 19 kap. 2 a – 2 b § §.¹⁵⁷ Som ovan framkommit styr armlängdsprincipen huruvida en internprissättning är godtagbar även i Sverige.¹⁵⁸ Tidigare fanns ingen lagstiftad dokumentationsskyldighet men företagen var ändå skyldiga att känna till om deras prissättning överensstämde med armlängdsprincipen och se till att villkoren var marknadsmässiga.¹⁵⁹ Det fanns således ett behov av att göra internprissättningsreglerna tydligare, både för att underlätta för företagen

¹⁵⁵ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.26-27.

¹⁵⁶ The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 5.28-29.

¹⁵⁷ Se SFS 2006:584, lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

¹⁵⁸ Korrigeringsregeln, IL 14 kap. 19 §.

¹⁵⁹ Prop. 2005/06:169, s. 102.

och för skattemyndigheten, vilket gjordes genom att lagreglera dokumentationsskyldigheten. På så vis vill man effektivisera skattekontrollen och ge företagen en möjlighet att få klarhet i vilken information de behöver dokumentera samt i vilken omfattning detta skall ske. Det har även ansetts finnas en risk för att Sveriges skattebas skall minska genom svårigheter att hävda skatteintresse gentemot länder som redan lagstiftat på området. Väl dokumenterad information rörande företagens internprissättning skulle dessutom underlätta förfarandet vid en överenskommelse aktuella stater emellan och minska risken för dubbelbeskattning.¹⁶⁰

Vid utformningen av den svenska lagstiftade dokumentationsskyldigheten tog man avstamp i OECD: s riktlinjer, kap. V. Reglerna skall följa en internationellt godtagbar standard och går därför i linje med riktlinjerna i stor utsträckning, bland annat i fråga om proportionalitet mellan skattskyldiges börda och skattemyndighetens nytta av att informationen dokumenteras.¹⁶¹

Nedan kommer lagstiftningen att beskrivas utifrån de ramar som ställs upp för vad dokumentationen skall innehålla. Angående de olika transaktionsslagen kommer enbart transaktionsslaget tjänst, med begränsning till koncerngemensamma tjänster, kommenteras särskilt i fråga om art och omfattning.

7.3.2 Den nya lagstiftningen

Den nya lagstiftade dokumentationsskyldigheten finns i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, och har följande lydelse;

19 kap. Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning

2 a § Den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet skall, i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldig enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), upprätta skiftlig dokumentation avseende dessa transaktioner.

Första stycket gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver dokumentation upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.

2 b § Dokumentation enligt 2 a § första stycket skall innehålla

- 1. en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,*
- 2. uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna,*
- 3. en funktionsanalys,*

¹⁶⁰ Prop. 2005/06: 169, s.102.

¹⁶¹ Prop. 2005/05:169, s. 103.

4. en beskrivning av vald prissättningsmetod, och
5. en jämförbarhetsanalys.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen.

2 a § behandlar vilka skattskyldiga som omfattas av dokumentationsskyldigheten. Tillämpningsområdet är detsamma som för korrigeringsregeln, IL 14 kap. 19 §, och bygger på den ekonomiska intressegemenskap som regleras i IL 14 kap. 20 §.¹⁶² Detta betyder att från och med 1 januari 2007 omfattas ungefär 26 000 företag av dokumentationsskyldigheten i Sverige.¹⁶³ Omfattas den skattskyldige av ovanstående bestämmelser skall dokumentation framställas med det innehåll som ställs upp i 2 b §.

2 b § fastställer i sista st. att *regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen.* Den 14 februari 2007 kom Skatteverkets föreskrifter om tillämpning av dokumentationsreglerna.¹⁶⁴ I föreskrifterna framkommer att de nya dokumentationskraven har till syfte att säkerställa att en rimlig bedömning om transaktionernas villkor och prissättning är i enlighet med armlängdsprincipen. Föreskrifterna radar upp vad som skall inkluderas i dokumentationen samt påpekar att endast de uppgifter som är nödvändiga för att uppfylla dokumentationens syfte är obligatoriska.¹⁶⁵ Efter att föreskrifterna trädde i kraft har skatteverket publicerat ytterligare information rörande tillämpning av de nya reglerna. Detta gjordes i meddelandeform och denna publikation är mycket mer omfattande än de föregående föreskrifterna.¹⁶⁶

Utgångspunkt för dokumentationen ligger i en *beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten.* Här klargörs ägarförhållanden inom koncernen, hur koncernen är organiserad samt på vilka marknader aktuella företag är verksamma på. En sådan dokumentation ger företagen en möjlighet att förklara konkurrenssituationer och affärsstrategier på olika marknader som kan vara prispåverkande. Den skattskyldige ges även en möjlighet att upplysa om skillnader vid val av jämförelsetransaktioner beroende på vilken marknad det rör sig om.¹⁶⁷

Avseende *arten och omfattningen av transaktionerna* skall den skattskyldiges koncerninterna transaktioner beskrivas. Här skall bland annat avtalsvillkor och storleken på transaktionerna inkluderas. Sammanfattningsvis skall dokumentation finnas som styrker att valet av

¹⁶² Se kap 4.2 *Korrigeringsregeln.*

¹⁶³ Grive och Carendi, *Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter*, SkatteNytt 2007, s. 209.

¹⁶⁴ SKVFS 2007:1.

¹⁶⁵ SKVFS 2007:1, 2-9 § §.

¹⁶⁶ SKV M 2007:4.

¹⁶⁷ Prop. 2005/06: 169, s. 103 f..

prissättningsmetoder och resultatet därav överensstämmer med armlängdsprincipen.¹⁶⁸

Syftet med den *funktionsanalys* som skall ingå i dokumentationen är att säkerställa rimligheten i val av jämförbarhetstransaktioner och internprissättningsmetod. *Prissättningsmetoder* som tillämpas skall även de inkluderas i dokumentationen för att fastställa om priset är marknadsmässigt och därmed godtagbart. Slutligen skall en *jämförbarhetsanalys* dokumenteras, vilken beskriver eventuella interna och externa jämförelsetransaktioner.¹⁶⁹ Funktionsanalysen, prissättningsmetoden och jämförbarhetsanalysen utgår ifrån OECD: s riktlinjer. Val, beskrivning och tillvägagångssätt är således desamma som framställts ovan i kap 3, *OECD: s riktlinjer*.

7.4 Dokumentation av koncerninterna tjänster

Vad som skall ingå i dokumentationen torde vara det samma för alla transaktionsslag avseende *beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten* eftersom detta syftar till att ge grundläggande kunskaper om verksamheten för att kunna finna rättvisande jämförelsetransaktioner. Skillnad mellan transaktionsslagen torde inte heller föreligga angående dokumentationen av *funktionsanalys, prissättningsmetod och jämförbarhetsanalys*. Naturligtvis kan det finnas praktiska skillnader då vissa transaktionsslag kan kräva utförligare information ur bevishänseende. Den stora skillnaden i dokumentationskrav mellan transaktionsslagen bör sannolikt vara *uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna*. Beskrivningen av transaktionerna är ett led i jämförbarhetsanalysen och således är det av stor vikt att dessa uppgifter är så korrekta och precisa som möjligt. Arten och omfattningen av transaktionerna behandlas i Skatteverkets föreskrifter 5 §.

5 § Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företagets interna transaktioner i förhållande till vart och ett av de företag med vilka transaktioner förekommit, antingen transaktion för transaktion eller i aggregerad form.

Transaktionerna skall beskrivas utifrån jämförelsefaktorerna och beskrivningen skall bland annat innehålla uppgifter om

- 1. typ av transaktion,*
- 2. värde,*
- 3. mängd,*
- 4. andra avtalsvillkor,*
- 5. eventuella samband med andra transaktioner som är väsentliga för prissättningen, och*

¹⁶⁸ Prop. 2005/06: 169, s. 104.

¹⁶⁹ Prop. 2005/06: 169, s. 106.

6. kostnadsunderlag, fördelningsmodell och vinstpålägg vid kostnadsbaserad indirekt debitering av tjänster.

Dokumentationen skall med andra ord innehålla den information angiven i ovanstående punkter oavsett transaktionslag. För upplysning om utförda transaktioner kan dock vissa av uppgifterna vara onödiga beroende på vad för transaktion som är för handen. På motsvarande sätt kan det ibland krävas ytterligare uppgifter för att utröna om armlängdspriset är korrekt. Detta är naturligtvis situationsrelaterat och bedömning får göras utifrån vart enskilt fall. Avseende prissättning av koncerninterna tjänster skall vissa speciella sakförhållanden uppmärksamma.

Dokumentation angående *arten och omfattningen* av koncerninterna tjänster skall innehålla uppgifter där det klart framgår vilka tjänster som utförts, priset på dessa samt vilka villkor som har tillämpats på transaktionerna.¹⁷⁰ Det bör även framgå att det mottagande företaget erhållit rimlig nytta av aktuell tjänst. Nyttoprövningen är inte en obligatorisk del av dokumentationsskyldigheten enligt skatteverkets föreskrifter. Vid en eventuell granskning av prissättning på koncerninterna tjänster torde det dock inte vara ovanligt att företagen behöver visa på att en rimlig förutsebar nytta föreligger.¹⁷¹

Angående debiteringen av tjänster kan, som ovan beskrivits, detta ske antingen direkt eller indirekt. Den direkta debiteringen används vanligen på individuella tjänster vars omfattning är överblickbar. När transaktionerna är så omfattande att det föreligger svårigheter att hänföra rätt tjänster till den enskilde mottagaren, används istället en indirekt debiteringsmetod. Metoden utgår i de flesta fall från en lämplig fördelningsnyckel, som i praktiken torde bli relativt schablonmässig. Skatteverkets föreskrifter 5 § p. 6 anger därför att vid indirekt debitering ställs ett högre krav på dokumentationen än vid direkt debitering samt i jämförelse med övriga transaktionslag. Uppgifter om använd fördelningsnyckel skall inkluderas, samt det kostnadsunderlag denna är baserad på. I stor utsträckning används kostnadsplusmetoden vid utrönande av armlängdspriset på koncerninterna tjänster. När så är fallet skall dokumentationen även inkludera uppgifter om vinstpålaggets storlek.¹⁷²

7.5 Avslutande synpunkter

Vid tillämpning av dokumentationskraven är det viktigt att samtliga koncerninterna transaktioner beskrivs, särskilt angående koncerninterna tjänster då dessa lätt kan döljas. Av detta följer naturligt att skattemyndigheten gärna inriktar sin kontroll på prissättningen av just koncerninterna tjänster. Det finns stora ekonomiska nackdelar med felaktig

¹⁷⁰ SKV M 2007:4, s. 14.

¹⁷¹ SKV M 2007:4, s. 15.

¹⁷² SKV M 2007:4, s. 14.

prissättning utifall en korrigerings görs, vilket skulle betyda att inkomsten eventuellt beskattas i två stater. Däremot är frågan om lagstiftade dokumentationskrav inte borde följas av ett sanktionssystem. En uppjustering kan som sagt bli mycket kostsam för koncernen, men rörande koncerninterna tjänster torde det vara relativt enkelt att sätta ett felaktigt pris på grund av dess diffusa karaktär. Dokumentationen av koncerninterna tjänster skall visserligen vara utförlig och kraven på funktionsanalysen är höga, men praktiskt torde dessa uppgifter relativt enkelt kunna revideras otillbörligt.

8 Internprissättning och EG-rätten

8.1 Inledning

EG-rätten har sedan Sveriges medlemskap i unionen blivit del av svensk intern rätt. För att säkerställa den gemensamma marknadens effektivitet och hindra diskriminering inom unionen pågår arbete med att skapa enhetliga skatteregler. Ett flertal direktiv på skatteområdet har antagits av ministerrådet angående de indirekta skatterna. EG-domstolen har dessutom, i åtskilliga fall, konstaterat att även om frågor rörande direkta skatter inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, så måste medlemsstaterna iaktta gemenskapsrätten vid utövande av sin behörighet.¹⁷³ Medlemsstaterna har således förändrat vissa delar av den interna rätten för att främja harmoniseringen inom unionen.

På internprissättningsområdet har harmoniseringsarbetet resulterat i en konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap, skiljemannakonventionen.¹⁷⁴ Dessutom inrättade kommissionen, tillsammans med medlemsstaterna, ett forum för internprissättning, Joint EU Transfer Pricing Forum. Forumet syftar till att förbättra samordningen mellan staterna och deras interna rätt, men även att förbättra förhållanden och samförstånd mellan medlemsstater och företag i frågor om beskattning av gränsöverskridande transaktioner.¹⁷⁵

Nedan kommer skiljemannakonventionen, EU Joint Transfer Pricing Forum och kommissionens arbete i övrigt presenteras. Syftet är att ytterst kortfattat skapa en bild av försöken till harmonisering på internprissättningsområdet inom gemenskapen - som torde kunna verka som ett komplement till OECD: s riktlinjer samt OECD: s globala arbete i övrigt.

8.2 Skiljemannakonventionen

Medlemsstaterna valde att reglera förfarandet i en multilateral konvention istället för i ett direktiv. Anledning till detta var att staterna inte var villiga att avstå från en så stor del av sin skatterättsliga suveränitet, särskilt inte med anledning av frånvaron av enhetliga regler på internprissättningsområdet inom unionen. Konventionsformen innebär att

¹⁷³ Se t.ex. mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 29.

¹⁷⁴ Konvention (90/436/EEC) om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Även kallad *The Arbitration Convention*.

¹⁷⁵ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 403 och s. 408.

EG-domstolen saknar jurisdiktion att tolka staternas förfarande enligt konventionen.¹⁷⁶

Konventionens syfte är att lösa den ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppstå när ett företags vinster justeras i en eller flera medlemsstater och där staterna inte är överens om var skatten skall erläggas alternativt om en nedjustering skall vidtas. I många fall är sådana tvister reglerade i de bilaterala dubbelbeskattningsavtal som finns mellan medlemsstaterna. Skiljemannakonventionen har dock strängare krav än de i de bilaterala avtalen.¹⁷⁷ Dels krävs att staterna skall lösa tvisten sinsemellan inom en viss tidsfrist, dels om överenskommelse inte kan göras skall en rådgivande kommitté tillsättas. Kommittén skall bestå av representanter från behöriga myndigheter i berörda stater, samt personer som nominerats inom EU. Kommittén avger sedan ett yttrande i frågan varefter staterna har sex månader på sig att undanröja dubbelbeskattningen.¹⁷⁸

8.3 EU Joint Transfer Pricing Forum

Kommissionen inrättade 2002 EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) med syfte att främja harmonisering av den gemensamma marknaden även på internprissättningsområdet. Målet är att förbättra samordningen mellan medlemsstaterna och öka samarbetet mellan staterna och berörda skattskyldiga.¹⁷⁹ Forumet består av representanter från samtliga medlemsländer samt representanter från näringslivet. JTPF skall lägga fram lösningar på internprissättningsproblematiken inom unionen med utgångspunkt i OECD:s riktlinjer. Huvudfrågor som skall bearbetas är bland annat harmonisering av synen på dokumentation, förhandsbesked i internprissättningsfrågor och konfliktlösning inom ramen för skiljemannakonventionen. Arbetet skall resultera i pragmatiska icke lagreglerade lösningar.¹⁸⁰

8.4 Code of Conduct

Inom ramen för JTPF har en uppförande kod, *code of conduct*, på internprissättningsområdet tagits fram angående dokumentationsskyldighet; *European Union Transfer Pricing Documentation* (EUTPD). Denna utgör inte ett rättsligt bindande instrument utan syftar till ökat samspel mellan staterna med klara överenskommelser och enhetlighet som följdverkan. Här

¹⁷⁶ Rousselle, *The EC Arbitration Convention – An Overview of the Current position*, s. 15.

¹⁷⁷ Rousselle, *The EC Arbitration Convention – An Overview of the Current position*, s. 15.

¹⁷⁸ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 405.

¹⁷⁹ KOM(2001) 582 slutlig, 23 oktober 2001. s. 14.

¹⁸⁰ Von Koch, *EU TPD – Hjälp eller börda för näringslivet*, s. 152, och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 408.

framhålls att standardiserade dokumentationskrav bör genomföras på ett flexibelt sätt och samtidigt beakta berörda staters särskilda förhållanden.¹⁸¹

8.5 Avslutande synpunkter

Arbetet på internprissättningsområdet inom unionen har resulterat i ett antal harmoniseringsåtgärder, som dock hålls utanför den formella EG-rätten.¹⁸² Införandet av en uppförandekod, som verkar som ett komplement till OECD:s riktlinjer om dokumentation, torde kunna skapa en större harmoniseringsvilja inom unionen avseende interna regler om dokumentationsskyldighet. Enhetlig lagstiftning inom gemenskapen främjar den öppna marknaden och dess konkurrenskraftighet. Detta följer av att multinationella företag enklare kan producera rättvisande dokumentation om det klart framgår vad som krävs. Harmoniseringsåtgärder underlättar med andra ord det praktiska kring företagens dokumentationsplikt. Det torde även öka samförståndet mellan företag och medlemsstaterna om dokumentationsskyldigheten är lika sträng i hela unionen. Enhetlig lagstiftning på dokumentationsområdet främjar även samspelet mellan staterna i fråga om undanröjande av dubbelbeskattning. Tolkning av ifrågavarande dokumentation torde bli mer enhetlig, om själva dokumentationen utförts på ett enhetligt sätt.

Skiljemannakonventionens syfte att lösa internprissättningstvister mellan staterna, främjar undanröjande av dubbelbeskattning inom unionen. Denna multilaterala konvention gynnar således den inre marknaden. För företagen torde det dessutom vara mycket positivt med en införd tidsfrist på staternas tvistelösning.

¹⁸¹ Se resolution (2006/C 176/01).

¹⁸² T.ex. regelverk i direktivform.

9 Sammanfattande slutsatser

Multinationella koncerner är i allmänhet mest intresserade av den totala nettoinkomsten efter skatt. En fördelaktig internprissättning kan minska kostnadsposten skatt genom att allokera större del av inkomsten till lågskatteländer. Ett sådant förfarande kan snedfördela den tilltänkta uppdelningen av beskattningsrätten mellan staterna. Skattemyndigheten i berörda stater vill naturligtvis inte att beskattningsbar inkomst flyttas ur deras skattejurisdiktion och relativt omfattande lagstiftning har utvecklats på området. Diskrepans mellan regelverk missgynnar dock den internationella marknaden eftersom det kan leda till kraftig dubbelbeskattning på aktuell inkomst. För att motverka detta har man genom internationellt samarbete försökt utarbeta gemensamma principer på internprissättningens område.

Armlängdsprincipen är ledande vid upprätthållande av en funktionell internprissättning i majoriteten av stater. Armlängdsprincipen innebär i korthet att prissättning på transaktioner mellan närstående företag skall göras i enlighet med sådan prissättning som oberoende parter skulle ha avtalat om. Utgångspunkten för fastställande om ett internpris är i enlighet med armlängdsprincipen är OECD: s riktlinjer. Riktlinjerna fungerar som vägledning, men ger inget direkt svar på hur armlängdsprincipen faktiskt skall tillämpas. Det finns således ett stort tolkningsutrymme för huruvida priset är godtagbart eller ej. Den jämförbarhet med oberoende transaktioner som armlängdsprincipen bygger på har svagheter. Vidtar företagen koncerninterna transaktioner som aldrig, eller sällan, skulle göras mellan två oberoende företag torde det vara nästintill omöjligt att hitta en jämförbarhet. De avtal som ingås mellan koncernföretag kan inkludera en viss funktionsfördelning som inte uppstår på den öppna marknaden och detta kan vara ytterst svårt att värdera i pengar. Riktlinjerna ger möjlighet till en justering av skillnader mellan den koncerninterna och den oberoende transaktionen. Sådana skillnader torde dock även de vara mycket svåra att värdera. OECD: s riktlinjer ger exempel på metoder som har till syfte att utvärdera ett godtagbart armlängdspris. Vid internprissättning av tjänster används oftast antingen marknadsprismetoden eller kostnadsplusmetoden.

Marknadsprismetoden utgår från marknadspriset på jämförbara tjänster, det vill säga en jämförelse görs mellan den kontrollerade och den okontrollerade transaktionen. Jämförbarhet anses finnas när det inte föreligger några skillnader, som påverkar priset, mellan de båda transaktionerna eller om justering är möjlig för att undanröja sådana materiella skillnader. Metoden är det mest direkta sättet att få fram armlängdspriset och den är dessutom lättillämpad när jämförelsetransaktioner finns. Marknadsprismetoden ger även en god förutsebarhet rörande skattekonsekvenser, eftersom det torde vara svårt för skattemyndigheten att underkänna ett pris framtaget med denna metod. Tillämpning av marknadsprismetoden kan dock vara till nackdel. Det finns sällan oberoende transaktioner som helt stämmer överens med den koncerninterna som är för handen. Alltför stora justering av skillnader torde kunna leda till ett sämre armlängdspris än om annan metod

användes. Dessutom kan marknadsprismetoden vara svårtillämpad på långsiktiga avtal då det är svårbedömt hur det marknadsmässiga priset ser ut i framtiden.

Kostnadsplusmetoden är den metod som oftast används vid utvärdering av armlängdspris på tjänster. Metoden utgår från de kostnader som företaget ådrar sig för att producera ifrågavarande tjänst. Därtill skall sedan en jämförbar vinst adderas för att säkerställa att företaget får ut en lämplig intäkt i förhållande till de funktioner som utförts. Även här ligger jämförbarheten i hur oberoende parter skulle ha avtalat, men det är vinstmarginalen som är föremål för jämförelseanalysen. En korrekt prissättning motsvarar alltså självkostnad plus marknadsmässigt vinstpåslag. Såväl direkta som indirekta kostnader skall beaktas vid beräkningen, och på grund av fluktuerande volymer och kostnader av verksamheten kan genomsnittsberäkningar bli nödvändiga. Kostnadsplusmetoden ger avkastning hos det producerande företaget. Detta kan skapa incitament för att vidta koncerninterna transaktioner, då det egna koncernföretagets vinstmaximering får utrymme koncernpolitiskt. Metoden förutsätter således att vinst skall uppkomma, men så är inte alltid fallet. Vissa kostnader och villkor som följer av en koncernintern transaktion är inte alltid att jämföra med en oberoende transaktion. När då enbart vinstmarginalen är föremål för jämförbarhetsanalysen uppstår problem. I jämförelse med hur den öppna marknaden ser ut, finns det sällan ett konkurrensmoment vid köp av koncerninterna tjänster. Risken är då att kostnaderna inte motsvarar de hos en oberoende part och kostnadsplusmetoden resulterar i en överprissättning.

I svensk rätt uttrycker korrigeringsregeln i IL 14 kap. 19 § armlängdsprincipen, och tar således sikte på beskattningsbar inkomst som överförs till utländskt koncernföretag genom felaktig internprissättning. Korrigeringsregeln tillämpas om resultatet av en svensk näringsverksamhet blivit lägre på grund av att villkor som avtalats skiljer sig från vad två oberoende kontrahenter skulle ha avtalat. Rättsföljden är att resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Regeln ger dock inga anvisningar i hur armlängdsprincipen skall tillämpas. I svensk rätt nyttjas vanligen förarbeten till lagtexten om denna öppnar för tolkningsmöjligheter. På internprissättningsområdet finns det dock inte mycket information avseende tillämpning av armlängdsprincipen. Istället får tolkning göras utifrån andra källor. Enligt svensk praxis ger OECD:s riktlinjer en god ledning vid tillämpning av den interna korrigeringsregeln, se Shell-målet (RÅ 1991 ref. 107). Praxis på området är relativt knapphändig, men det finns trots allt några rättsfall där viss problematik klarlagts. I Shell-målet uttalade Regeringsrätten t.ex. att transaktioner mellan koncernföretag som kompenserar varandra i fråga om över- och underpris inte bör begränsas till principen om beskattningsårets slutenhet. Förfarandet syftar till att säkra att rekvisitet om minskad inkomst i korrigeringsregeln är uppfyllt genom att tillämpa ett vidare tidsperspektiv på kompensatoriska effekter i samband med felprissättning.

Frånvaron av klara rättsregler angående tillämpning av armlängdsprincipen kan skapa rättssäkerhetsproblem. Detta följer av att företagen inte med säkerhet kan förutse de skattekonsekvenser som vald prissättning innebär. Tolkning av de sakomständigheter som ligger bakom prissättningen kan skilja sig mellan den skattskyldige och skattemyndigheten. Exempelvis kan storleken på den nytta det mottagande företaget erhåller, genom köp av tjänster från annat koncernföretag, vara svårbedömt. Skattemyndigheten kan då hävda att nyttan inte är proportionerlig med kostnaderna för tjänsterna, se RÅ 2006 ref. 36. En sådan tolkningsdiskrepans mellan skattemyndighet och skattskyldig bör undanröjas i enlighet med, den i Sverige gällande, legalitetsprincipen. Principen innebär i korthet ”ingen skatt utan lag”, och i tveksamma fall bör den för den skattskyldige fördelaktigaste tolkningen användas.¹⁸³ Rättsskipning på internprissättningsområdet är dock full av godtycke och saknar den grad av förutsägbarhet som är önskvärd i ett rättssystem. Detta blir ytterst tydligt i fråga om koncerninterna tjänster eftersom dessa är sammankopplade med flertalet bedömningsmoment: proportionalitet mellan nytta och kostnad, klassifikation av tjänsten, godtagbar kompensation mellan över- och underpris, marknadsmässigt vinstpåslag etc.

Den 1 januari 2007 trädde regler om dokumentationsskyldighet rörande internprissättning i kraft i Sverige, LSK 19 kap. 2 a – 2 b § §. Tidigare fanns ingen lagstiftad dokumentationsskyldighet men företagen var ändå skyldiga att känna till om deras prissättning överensstämde med armlängdsprincipen. Genom den nya lagstiftningen vill man effektivisera skattekontrollen och ge företagen en möjlighet att få klarhet i vilken information de behöver dokumentera, samt i vilken omfattning detta skall ske. Förhoppningsvis kan de praktiska resultaten av de lagstiftade dokumentationskraven avhjälpa viss tolkningsdiskrepans mellan företag och skattemyndighet. Det återstår dock att se om de nya reglerna kommer få en positiv effekt på effektiviteten av skattekontrollen samt på rättssäkerheten.

Sammanfattningsvis kan fastställas att bästa val av prissättningsmetod skiljer sig från fall till fall. Bedömning om prissättningen är i enlighet med armlängdsprincipen får avgöras utifrån sakomständigheterna i det enskilda fallet. Skattemyndigheten bör dock inte, i enlighet med legalitetsprincipen, utgå från att en prisavvikelse syftar till att genomföra en otillbörlig inkomstöverföring. En helhetsbedömning av transaktionerna är nödvändig och förhoppningsvis kommer de nya dokumentationskraven förenkla förfarandet. Huruvida tillämpliga rekommendationer och gällande rätt står i begrepp att lösa problemkomplexet är inte klart. Resultatet av den utveckling som sker på området, i fråga om lagstiftning, står knappast i proportion med utvecklingen av den globaliseringsprocess som pågår i fråga om gränsöverskridande transaktioner. Avlägsnande av betydande diskrepans mellan staternas regelverk torde dock underlätta undanröjande av dubbelbeskattning och internprissättningsvister. Fortsatt samarbete över gränserna är således önskvärt.

¹⁸³ Rabe och Melbi, *Det svenska skattesystemet*, s. 522.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck:

- OECD *Internprissättning och multinationella företag, tre skattefrågor, 1984.*
- OECD *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, 1994.*
- OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations, 1995.*
- Prop. 1927:102 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m.*
- Prop. 1982/83:73 *Regeringens proposition om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.*
- Prop. 2005/06:169 *Regeringens proposition om effektivare skattekontroll m.m.*
- RSV Rapport 1990:1 *Internprissättning*
- Skatteverket *Handledning internationell beskattning 2005.*
- Skatteverket *Handledning internationell beskattning 2006.*
- Skatteverket *Handledning internationell beskattning 2007.*
- SKVFS 2007:1 *Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av Prissättning mellan företag i intressegemenskap.*
- SKV M 2007:4 *Skatteverkets information om dokumentation av Prissättning av transaktioner mellan företag i Intressegemenskap.*
- SOU 1964:29 *Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.*

Litteratur:

- Aldén, Stefan *Om regelkonkurrens inom Inkomstskatterätten*, Nerenius & Santéus Förlag AB, Göteborg 1998.
- Andersson, Krister *Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av Prissättning mellan företag i intressegemenskap*, SvSkT 2/2007, s. 142-146.
- Andersson, Mari
Saldén Enérus, Anita
Tivéus, Ulf *Inkomstskattelagen. En kommentar. Del 1*. Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2006.
- Arvidsson, Richard *Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförlaget, Stockholm 1990.
- Berglund, Anna *Supreme Court Decision on Intra-Group Service Fees*, International Transfer Pricing Journal, september/oktober 2006, s. 271-275.
- Grive, Magnus
Carendi, Isabel *Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter*, SkatteNytt 2007, s. 209-212.
- Hall, Mikael
Persson, Olov *Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning*, SvSkT 2/2007, s. 147-156.
- Hall, Mikael
Persson, Olov *Global undersökning av multinationella företags internprissättning*, SvSkT 1/2002, s. 63-71.
- Hamaekers, Hubert *Introduction to Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam 2006.
- Helmers, Dag *Kringgående av skattelag: studie i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Almqvist & Wiksell, Stockholm 1956.
- Lodin, Sven-Olof *En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation*, SvSkT 5/2007, s. 315-319.
- Lodin, Sven-Olof
Lindencrona, Gustaf
Melz, Peter
Silfverberg, Christer *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Stockholm 2007.

- Owens, Jeffrey *International Taxation: Meeting the Challenges – the Role of OECD, European Taxation*, december 2006, s. 555-558.
- Pagan, Jill
Wilkie, Scott *Transfer pricing strategy in a global economy*, IBFD, Amsterdam 1993.
- Pedersen, Jan *Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning*, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, Köpenhamn 1998.
- Pelin, Lars *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, 4e uppl., Prose Design & Grafik, Lund 2006.
- Rabe, Gunnar
Melbi, Ingrid *Det svenska skattesystemet*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2007.
- Rousselle, Oliver *The EC Arbitration Convention – An Overview of the Current Position*, European taxation, januari 2005, s. 14-18.
- Wiman, Bertil *Prissättning inom multinationella koncerner*, Iustus förlag, Uppsala 1987.
- Wiman, Bertil *Beskattning av företagsgrupper*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2002.
- Wiman, Bertil *Utvecklingen på internprissättningsområdet*, SkatteNytt 1997, s. 500-523.
- Von Koch, Nils *EU TPD – Hjälp eller börda för näringslivet?* SvSkT 2/2006, s. 152-159.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten:

RÅ 1967 Fi 1247

RÅ80 1:59

RÅ82 1:9

RÅ84 1:16

RÅ84 1:83

RÅ 1986 not. 250

RÅ 1986 not. 251

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2006 ref. 36

EG-domstolen

Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, den 13 december 2005.