



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Björn Andersson

Internprissättning av
immateriella tillgångar – en
konsekvensanalys av gällande
rätt

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
2 DEN RÄTTSLIGA REFERENSRAMEN	9
2.1 Bakgrund	9
2.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt	9
2.3 OECD och dess riktlinjer	12
2.4 EUTPD – EU:s uppförandekod gällande dokumentationskrav	13
2.5 Alternativ till armlängdsprincipen	14
3 TILLÄMPNING AV INTERNPRISSÄTTNINGSMETODER	17
3.1 Bakgrund	17
3.2 Metoder för internprissättning	17
3.2.1 Traditionella transaktionsbaserade metoder	18
3.2.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder	19
3.3 Vilken metod till vilken transaktion?	20
3.4 Immateriella tillgångar	23
3.4.1 Definition av immateriella tillgångar	24
3.4.2 Fastställa ägandet av immateriella tillgångar	25
3.4.3 Val av prissättningsmetod vid transaktioner med immateriella tillgångar	26
3.4.3.1 De traditionella transaktionsbaserade prissättningsmetoderna	27
3.4.3.2 De transaktionsbaserade vinstmetoderna	29

3.4.4	En oroväckande unilateral utveckling?	30
4	DOKUMENTATIONSKRAV VID INTERNPRISSÄTTNING	32
4.1	Bakgrund	32
4.2	Dokumentationskravet i Sverige	33
4.2.1	Omfattningen av innehållskravet	33
4.3	Ett ekonomiskt perspektiv	35
4.4	Konsekvenser och sanktioner	38
4.4.1	Eftertaxering	39
4.4.2	Skattetillägg	41
4.4.2.1	Oriktig uppgift: ett krav vid skattetillägg	42
4.4.2.2	Befrielse från skattetillägg	44
5	SLUTLIG ANALYS	48
5.1	Armlängdsprincipen och rekommenderade prissättningsmetoder	48
5.2	Det svenska rätten	49
5.2.1	Dokumentationskravet	50
5.3	Avslutande kommentar	51
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	53
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	56

Summary

This essay investigates the Swedish legislation, in an international context, concerning transfer pricing documentation with a focus on its predictability for multinational enterprises. Another point of focus is a specific transaction type: that of intangible property.

In Sweden the statute in chapter 14 section 19 SITA (Swedish Income Tax Act) has long been the only legislation regarding transfer pricing. However, during the last few years an increase in legislation has occurred. In January 2007 documentation requirement was implemented and in January of 2010 if all goes according to plan, Sweden will also have legislation in regard to advanced pricing agreements.

This development and the underlying problem that inhabits transfer pricing, its current underlying arm's length principle and the recommended methods for obtaining a arm's length price has created an unsecure situation for multinational enterprises.

The fact that transfer pricing is not an exact science, but instead a system that is built on comparison and estimated values makes it even more important that the system ensures the involved parties predictability and legal security. This essay deals both with the problems that exists with the arm's length principle and the recommended methods as well as the problems that occur when such principles are enforced with national legislation such as documentation requirements. This because it is the author's conception that they go hand in hand and that it would be irrelevant to separate the two when analyzing the situation for multinational enterprises engaged in business within the borders of Sweden.

The foremost problem is the one related to the documentation requirements and the risk of penalties in the form of a tax surcharge if it is found that a company has left incorrect information, which can be done by not leaving any information in accordance with the documentation requirements.

A second problem identified is how the risk of tax surcharges is interlinked with the complexity of the transaction. Hence the focus on intangible property, that is and also acknowledged by OECD, an especially difficult problem when determining a correct transfer price.

Sammanfattning

Detta examensarbete undersöker svensk rätt, i en internationell kontext, gällande internprissättning och dokumentationskrav med fokus på förutsebarhet för multinationella företag. En annan fokuspunkt ligger på en speciell transaktionstyp: immateriella tillgångar.

I Sverige har lagstadgandet i 14:19 IL (inkomstskattelagen) länge varit den enda existerande lagregleringen gällande internprissättning. Under de senaste åren har det tillkommit nya lagar på området. I januari 2007 infördes dokumentationskrav och om allt går enligt planerna ska Sverige i januari 2010 också ha ett lagstadgande gällande advanced pricing agreements.

Denna utveckling och det underliggande problem som existerar inom internprissättning, armlängdsprincipen och de rekommenderade prissättningsmetoderna skapar en osäker situation för multinationella företag.

Det faktum att internprissättning inte är en exakt vetenskap, utan istället ett system byggt på jämförbarhet och värderingar gör det än viktigare att systemet säkerställer en förutsebarhet för involverade parter. Denna uppsats behandlar både de problem som existerar med armlängdsprincipen och internprissättningsmetoderna, lika väl som de problem som uppstår när sådana principer förstärks genom nationell lagstiftning som dokumentationskrav. Detta då det är författarens uppfattning att dessa problem går hand i hand och att det skulle vara irrelevant att separat analysera dem och dess påverkan på multinationella företag verksamma inom Sveriges gränser.

Det främsta identifierade problemet är relaterat till dokumentationskravet och den risk som uppstår för skattetillägg om det anses att ett företag lämnat oriktig uppgift, vilket kan ske genom att inte lämna någon information i enlighet med dokumentationskravet. Det handlar om en konflikt mellan den existerande uppgiftsskyldigheten enligt taxeringslagen och det nyttillkomna dokumentationskravet.

Ett andra identifierat problem är hur denna risk för skattetillägg är sammanlänkad med komplexiteten av gjorda transaktioner. Därav fokuset på immateriella tillgångar som utgör ett speciellt svårt problem när det gäller att fastställa ett korrekt armlängdspris, vilket också OECD erkänner.

Förord

Jag vill tacka min familj och alla mina vänner som gjort min tid i Lund och mitt studentliv till ett minne för livet.

Ett speciellt tack går till Olof Bachman som bidragit till denna uppsats genom bra studiesällskap, tips på bra youtube-klipp och ett fantastiskt minne för hur jag gillar mitt kaffe. Ett stort tack till dig Olof!

Jag vill också ta tillfället i akt och tacka min handledare, Jur. Dr. Mats Tjernberg, som på ett mycket bra sätt låtit mig forma min egen uppsats och samtidigt bistått med konstruktiv hjälp och kritik när det behövts.

Ett stort och uppriktigt tack till er alla!

Förkortningar

APA	Advanced Pricing Agreements
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CPM	Cost Plus Method
CSA	Cost Sharing Agreements
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method
EU	Europeiska Unionen
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
IL	Inkomstskattelagen
IRC	International Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
GFA	Global Formulary Apportionement
KL	Kommunalskattelagen
KR	Kammarrätten
LSK	Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
PSM	Profit Split Method
RegR	Regeringsrätten
R&D	Research & Development
RPM	Resale Price Method
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska Centralbyrån
SITA	Swedish Income Tax Act
SKV	Skatteverket
SKV M	Skatteverkets meddelande
SKVFS	Skatteverkets föreskrifter
TL	Taxeringslagen
TNMM	Transactional Net-Margin Method

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den pågående globala förändringen i världen påverkar, liksom allt annat, även skatteområdet och världens stater har idag ett ökat behov av att försvara sin skattebas mot urholkning. Inom EU speciellt, men även annars internationellt, har en global integrering resulterat i att nationsgränserna fått en mindre betydelse för världshandeln. Företag etablerade i flera länder, även på olika kontinenter, blir allt vanligare. Dessa multinationella företag är var för sig att anses som en individuell separat juridisk entitet men tillsammans så ingår de i en intressegemenskap och bildar en multinationell företagskoncern. Av naturliga skäl kommer företag inom denna intressegemenskap idka handel sinsemellan och den prissättning som sker vid sådana transaktioner benämns i Sverige *internprissättning* och internationellt *transfer pricing*.

Kontroll över internprissättningen mellan företag är av stor vikt för skatteförvaltningar i länder som har multinationella företag etablerade inom sina gränser. Hade inte en kontroll av och regler för sådana transaktioner existerat hade företags internprissättning fritt kunnat användas som ett instrument för effektiv skatteplanering. Detta genom att förflytta vinster inom koncernen, så att uppkommen vinst beskattas i den nation vars beskattningsregler ger det mest fördelaktiga slutresultatet. Eller för den delen balansera uppkomna förluster på ett sätt där eventuella vinstdrivande koncernbolag kan nyttja dessa för att på så sätt minska sin totala skattebelastning. Av denna anledning, har interna transaktioner länge uppmärksamats av världens stater. Den s.k. *armlängdsprincipen* har utvecklats och är idag den generellt accepterade principen för att hantera dessa transaktioner.

Armlängdsprincipen anger att prissättningen vid interna transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter.¹ Det är med andra ord marknadsmässiga villkor som ska styra prissättningen.²

Denna princip är enkelt utformad och lättförståelig men väldigt svår att upprätthålla, inte minst vid transaktioner av immateriella tillgångar. Grundproblematiken ligger i att den nuvarande och nyttjade teorin, den s.k. armlängdsprincipen, är beroende av tillgången till jämförbar data, som är en bristvara gällande vissa materiella men framför allt för immateriella tillgångar då dess värde ligger i dess unikheter. Tillgångens värde är korrelerat med den unikheter som tillgången besitter på det sätt att värdet ökar i och med att unikheten ökar. För de immateriella tillgångar som är av en vanligare karaktär och ofta utbyts mellan olika företag är den befintliga teorin och

¹ SKV M 2007:25, s. 2.

² Ibid.

dess rekommenderade metoder applicerbar men med ett stort behov av justeringar på tillgänglig data. Korrektheten i värderingarna och jämförelserna blir osäkrare ju fler och större justeringar som krävs.

Exempel på sådana justeringar kan vara med hänseende till produktkvalité, geografisk marknad, tillgängligheten till immateriella tillgångar och är komplexa, t.o.m. ibland omöjliga att utföra.³ När det gäller immateriella tillgångar som inte är av standardkaraktär, utan istället är av sådan typ att ingen data finns tillgänglig är armlängdsprincipen och dess metoder illa utrustade för att handha transaktioner av sådana tillgångar.

Av den anledningen är det av intresse att specifikt studera internprissättning av immateriella tillgångar och sätta den internationella aspekten av systematiken i kontext med ny svensk lagstiftning på området. I detta fall den om dokumentationskrav.

Under lång tid i Sverige har armlängdsprincipen, uttryckt i den s.k. korrigeringsregeln, ensamt varit den enda lagstiftning som gällt på internprissättningsområdet. Inte förrän 2004 fastslog Regeringsrätten (RegR) regelns plats i förhållande till allmänna beskattningsprinciper som *lex specialis* avseende internationella förhållanden.⁴

2007 infördes så lagstiftning om dokumentationskrav som internationellt redan existerat i många stater. Dokumentationskravet syftar till att just kontrollera multinationella företags internprissättning och infördes som ett instrument för Skatteverket att bättre kunna skydda den svenska skattebasen.

Internprissättningen anses idag vara den enskilt viktigaste internationella skattefråga för multinationella företag.⁵ Utvecklingen på området har varit mycket stor i Sverige de senaste två åren. Förhoppningen är att denna uppsats ska kunna bringa klarhet i vad som utgör gällande rätt i dagsläget, dess eventuella problematik, och hur denna påverkar multinationella företag vid sin internprissättning.

1.2 Syfte

Uppsatsen syftar till att först beskriva den existerande rättsliga referensram som behandlar internprissättningsområdet. Såväl ur ett internationellt som svenskt perspektiv.

Med utgångspunkt från denna rättsliga referensram fokuserar uppsatsen på internprissättning av immateriella tillgångar och komplexiteten med att passa in den typen av transaktion inom nämnda referensram och vilka faktorer som skapar denna komplexitet. Utifrån detta görs en konsekvensanalys gällande det svenska dokumentationskravet och lagstiftningens ekonomiska följder samt konsekvenserna av det applicerbara sanktionssystemet med skattetillägg.

³ Internetkälla Nr. 4 (www.oecd.org).

⁴ RÅ 2004 ref. 13.

⁵ Ernst & Young (2007), s. 4.

1.3 Metod och material

Denna uppsats ämnar utreda gällande rätt på internprissättningsområdet i enlighet med nedan redovisade avgränsningar.

För detta ändamål har tillgängliga rättskällor studerats, d.v.s. lag och annan författning, rättspraxis, förarbeten och doktrin. Vikten av rättskällans innehåll beror på dess inbördes ordning, så som de är presenterade ovan.⁶ Använd juridisk metod är alltså att beteckna som rättsdogmatisk.

Internprissättning i sig är inget nytt rättsområde i förhållande till den s.k. korrigeringsregeln men mycket av den lagstiftning som tillkommit kring denna är relativt ny och oprövad.

Därför är praxis och doktrin begränsad gällande exempelvis dokumentationskrav inom svensk rätt, som uppsatsen syftar att behandla. Därför har lag, förarbeten och icke rättsligt bindande internationella dokument utgjort en betydande del av det använda materialet.

Den nationella lagstiftningen i olika länder, inkluderande Sverige, är däremot starkt influerad av dessa internationella dokument, varpå de får stor betydelse vid en studie av gällande rätt även om dessa inte är rättsligt bindande per se.

Dock har praxis och doktrin nyttjats i den mån det funnits tillgängligt, speciellt i samband med armlängdsprincipen per se och själva korrigeringsregeln.

1.4 Avgränsningar

För att kunna uppnå en relevant nivå för analys och bearbetning av material har vissa avgränsningar gjorts. Dessa är följande:

- Uppsatsen avser att främst behandla internprissättning i svensk rätt. Internationell rätt och/eller icke rättsligt bindande internationella dokument omnämns och behandlas endast i syfte att sätta den svenska rätten i en internationell kontext.
- Uppsatsen behandlar inte vilka företag som berörs av lagstiftning gällande internprissättning eller som ska upprätta dokumentation. Utgångspunkten är företag som är ett sådant skattesubjekt som faller in under behandlade lagrum. Behandlad företagsform är uteslutande aktiebolag eller utländska motsvarigheter till aktiebolag.

I övrigt är uppsatsen skriven ur ett klart dominerande juridiskt perspektiv. Internprissättning utgör ett lika intressant område att studera utifrån ett ekonomiskt perspektiv, varpå vissa ekonomiska aspekter kommer att beröras men endast i begränsad omfattning gällande dokumentationskravet.

⁶Jfr Lehrberg, B (2001), s. 73 ff.

1.5 Disposition

För att förenkla tillgodogörandet av det presenterade materialet är det viktigt att uppsatsens disposition är genomtänkt och uppnår en kvalitet i nivå med innehållet.

Målet för denna framställning har varit att upprätta en disposition som skapar en enhetlig, konsekvent struktur över det behandlade området. Läsare ska kunna ta till sig det presenterade materialet utan någon större föregående kunskap om internprissättning. Uppsatsen är, ska ändock sägas, uppbyggd och skriven primärt för personer redan insatta i svensk och internationell beskattning i generell mening. Trots detta kan förhoppningsvis uppsatsen även vara behjälplig för alla som önskar vet mer om internprissättning, oavsett deras föregående kunskap.

Uppsatsens fortsatta disposition är enligt följande:

- **Kapitel 2** – syftar till att presentera en referensram för läsaren där den grundläggande huvudprincipen för internprissättning, armlängdsprincipen, behandlas ur både ett svenskt och internationellt perspektiv. Även tillgängliga alternativ till armlängdsprincipen behandlas avslutningsvis.
- **Kapitel 3** – behandlar internprissättning i enlighet med armlängdsprincipen samt de metoder som rekommenderas vid sådan prissättning. Kapitlet avslutas med ett avsnitt om de särskiljande faktorerna som leder till att immateriella tillgångar är den i särklass svåraste typen av transaktioner att behandla vid internprissättning.
- **Kapitel 4** – presenterar den svenska regleringen som nyligen införts i svensk rätt gällande dokumentationskrav. Med utgångspunkt i presentationen studeras denna reglering ur ett företagsperspektiv med målsättningen att identifiera de fördelar kontra nackdelar som regleringen kan ge upphov till.
- **Kapitel 5** – Under hela uppsatsen har ett konstant analytiskt tänkande presenterats i samband med presentationen av referensramen och det svenska dokumentationskravet. I detta kapitel sammanlänkas detta i en slutlig gemensam analys med tillhörande avslutande kommentarer.

2 Den rättsliga referensramen

2.1 Bakgrund

Armlängdsprincipen utgör i dagsläget den internationellt vedertagna principen för att hantera prissättningen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Man återfinner principen både inom svensk rätt och utländsk rätt, samt i internationella dokument genom s.k. korrigeringsregler. I Sverige kommer den till uttryck genom regleringen i 14:19 IL. I OECD:s *Model Tax Convention* som är ett modellavtal som många länder, inklusive Sverige, använder vid utformningen av sina skatteavtal finner vi den i artikel 9.1. I USA kommer den till uttryck i *Section 482 International Revenue Code* (IRC). Det bör påpekas att det finns väsentliga skillnader mellan tolkningen av armlängdsprincipen mellan USA och övriga länder som följer OECD:s riktlinjer.⁷

Principen syftar till att motverka uppkomsten av skillnader i prissättningen mellan företag som ingår i en intressegemenskap i jämförelse med den prissättning som sker mellan företag oberoende ifrån varandra. Det är marknadsmässiga villkor som ska styra prissättningen.⁸ Det finns skillnader i hur olika länder formulerar sina regleringar, även om utgångspunkten är densamma. Huvudsaken är att de syftar till samma sak, nämligen att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter.⁹

Nedan kommer den svenska rätten samt icke rättsligt bindande internationella dokument kring internprissättning i enlighet med armlängdsprincipen redovisas. Dessutom hur dessa, om så är fallet, är sammankopplade eller påverkar varandra.

2.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt

Armlängdsprincipen kommer till uttryck i svensk rätt via den korrigeringsregel som går att finna i 14:19 IL. Paragrafen fungerar i konjunktion med regleringen i 14:20 IL som definierar termen ekonomisk intressegemenskap. En sådan korrigeringsregel är inget nytt inom svensk rätt, utan tillkom redan 1928 vid införandet av kommunalskattelagen (KL). Den fanns då i 43 § 1 mom KL.¹⁰ Den ursprungliga formuleringen lydde:

⁷ Hallbäck, C (2009), s. 817.

⁸ SKV M 2007:25, s. 2.

⁹ Ibid.

¹⁰ Prop. 1928:213, s. 23.

”Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder och har, uppenbarligen i följd härav, inkomsten av företaget blivit avsevärt lägre än den eljest skolat bliva, samt är tillika den, vilken inkomsten istället tillförts, icke för inkomsten skattskyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill, den kan antagas hava uppstått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.”¹¹

Den ursprungliga formuleringen ”... inkomsten av företaget blivit avsevärt lägre än den eljest skolat bliva...” gjorde paragrafen svårapplicierbar då den krävde en bedömning av huruvida inkomstskillnaden nådde en sådan nivå att den kunde anses vara *avsevärt lägre*. Förekomsten av en sådan bedömning ledde till betydande avvikelser från det verkliga resultatet kunde förekomma utan att korrigeringsregeln blev tillämplig.¹² 1965 omformulerades regleringen, varpå en bedömning av inkomstskillnaden icke längre var nödvändig. Detta ökade markant applicerbarheten av regeln och år 1982 skulle utvecklingen ta ytterligare ett steg. Då förändrades bevisbördan gällande den väsentliga förekomsten av intressegemenskap mellan företagen ifråga. Tidigare hade bevisbördan legat på skattemyndigheterna vilket per definition var en alltför tung börda. Svårigheten att med säkerhet fastställa intressegemenskap låg framförallt i bristen på internationellt samarbete mellan stater beträffande tillgång till uppgifter om ägarförhållanden mm. I propositionen för ändringen ifråga så angavs det att det var *”klart otillfredsställande att en inkomstjustering inte skall kunna äga rum bara därför att uppgifter om ägarförhållanden mm inte går att få fram på grund av sekretessbestämmelser i utlandet”*¹³

Av den anledningen förändrades paragrafen ytterligare och numera krävs det endast att Skatteverket gör det sannolikt att intressegemenskap föreligger, varpå börden övergår till företaget för motbevisning då det torde vara lättare för dem att framställa sådana bevis, ifall de existerar.

Dagens reglering som har utgångspunkt i den numera upphävda 43 § 1 mom KL finns som tidigare nämnt i 14:19 IL, följt av definitionsparagrafen i 14:20 IL gällande ekonomisk intressegemenskap. Korrigeringsregeln lyder:

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

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

¹¹ 43 § 1 mom KL (1928:370).

¹² SOU 1962:59, s. 212.

¹³ Prop. 1982/83:73 s. 11.

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.*¹⁴

Och gällande ekonomisk intressegemenskap så lyder 14:20 IL:

”Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om

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

För att denna korrigeringsregel alltså ska bli tillämplig kan vi från ovan redovisade lagrum utläsa att fyra rekvisit måste uppfyllas. Det första är att det föreligger ett avtalsförhållande mellan en i Sverige skattskyldig näringsidkare och någon som p.g.a. avtalets villkor tillförts inkomst som denne inte är skattskyldig för i Sverige.¹⁵ Det andra är att dessa avtalsvillkor på sannolika skäl ska kunna antas bero på en ekonomisk intressegemenskap och inte tillkommit av andra skäl.¹⁶ Det tredje och fjärde rekvisitet är att det måste förekommit en prisavvikelse i jämförelse med vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende näringsidkare, samt att den svenska näringsidkarens inkomst ska ha blivit lägre p.g.a. denna prisavvikelse.¹⁷ De två sistnämnda rekvisiten har också fastställts av RegR och att man vid bestämmande om så skett måste beakta samtliga mellanhavanden mellan avtalsparterna.¹⁸ I samma rättsfall uttrycker de också att 14:19 IL utgör en specialbestämmelse, s.k. *lex specialis*, för internationella förhållanden som har företräde framför generella inkomstskatteregler.¹⁹ Korrigeringsregelns förhållande till de generella inkomstskattereglerna var inte tidigare fastställt då det inte reglerats via lagstiftning.²⁰ På så sätt var ett klargörande via praxis tacksamt.

När det gäller själva prisavvikelsen i sig har detta behandlats i ett tidigare rättsfall, som också omnämns i RÅ 2004 ref. 13. Det tidigare rättsfallet är det s.k. *Shell-målet* som är ett av de viktigaste rättsfallen i internprissättningsammanhang.²¹ När det gäller prisavvikelsen så angav RegR att bedömningen inte skulle begränsas till de händelser som skett under ett enskilt år, utan hellre skulle de ses över en längre tidsperiod.²² Andra viktiga områden som rättsfallet berörde var bevisbördan där RegR angav att Skatteverket har den fulla bevisbördan samt att om en justering

¹⁴ 14:19 IL.

¹⁵ Arvidsson, R (1990), s. 121.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ RÅ 2004 ref. 13, s. 7.

¹⁹ Ibid., s. 6.

²⁰ SKV 352, utgåva 13 (2009), s. 244.

²¹ PricewaterhouseCoopers (2009), s. 674.

²² RÅ 1991 ref. 107.

ska vara rättfärdigad måste skillnaden mellan satt internpris och ett korrekt armlängdspris vara av väsentlig karaktär.²³

Avslutningsvis kan den svenska korrigeringsregeln i materiellt hänseende beskrivas som mer begränsad än motsvarande regel i OECD:s modellavtal och i många av gällande skatteavtal. Exempel på detta är att underkapitalisering inte omfattas av 14:19 IL enligt ett mål avgjort av RegR.²⁴

2.3 OECD och dess riktlinjer

OECD står för *Organisation for Economic Co-Operation and Development* och är en internationell organisation vars medlemmar utgörs av 30 stycken länder med demokratiskt styre.²⁵ Sverige är ett av dessa medlemsländer.²⁶

Fokus på internprissättningsfrågan har ökat signifikant de senaste åren, men har diskuterats och behandlats under en längre tid; bl.a. av OECD som redan år 1979 utgav en rapport via sin Committee on Fiscal Affairs. Rapporten gick under namnet *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Med utgångspunkt i denna rapport arbetade OECD fram riktlinjer för internprissättning och utgav år 1995 *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, som idag utgör riktlinjer för större delar av världens länder gällande regleringen av internprissättning.

Riktlinjerna är inget rättsligt bindande dokument för Sverige, men syftar till att vara ett hjälpmedel för både företag och skatteförvaltningar vid applikationen av armlängdsprincipen. Bl.a. redovisar riktlinjerna ett antal förespråkade metoder för att beräkna ett korrekt pris i enlighet med armlängdsprincipen, ett s.k. *armlängdspris*. Dessa metoder kommer kort att presenteras och diskuteras i senare kapitel (se 3.2).

Dessa riktlinjer är inte rättsligt bindande i Sverige, men starkt kopplade till tolkningen av internprissättning i enlighet med svensk lag. RegR har i RÅ 1991 ref. 107 angett att:

*”rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledningen vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”*²⁷

(reds anmärkning: 43 § 1 mom KL är numera upphävd och ersatt med 14:19 IL)

Uttalandet från RegR ger OECD:s riktlinjer en väsentlig betydelse vid tolkningen av den svenska korrigeringsregeln och den lagstiftning som senare tillkommit för att ytterligare reglera internprissättningen för multinationella företag som agerar inom Sveriges gränser.

²³ PricewaterhouseCoopers (2009), s. 674.

²⁴ RÅ 1990 ref. 34 samt prop. 2009/10:17, s. 22.

²⁵ OECD (2009), s. 4.

²⁶ Ibid.

²⁷ RÅ 1991 ref. 107, s. 10.

När internprissättningen inte sker till marknadsmässiga villkor och i enlighet med armlängdsprincipen riskerar företags skattskyldighet och etableringslandets rättmätiga skatteintäkt att bli förvrängd.²⁸ På grund av detta har OECD:s medlemsländer överenskommit om att vinster hos företag i intressegemenskap kan komma att justeras med anledning av skatteskal, för att säkerställa att armlängdsprincipen upprätthålls.²⁹ För att göra sådana justeringar har medlemsländerna inkorporerat korrigeringsregler som syftar till att se internprissättningen i ljuset av de villkor som går att finna mellan oberoende företag vid liknande transaktioner under liknande omständigheter.³⁰

Korrigeringsregeln som OECD formulerat återfinns i artikel 9.1 i deras modellavtal för dubbelbeskattningsavtal och är formulerad på följande sätt:

*"[When] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations, which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reasons of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly"*³¹

Genom artikelns utformning kan man se att OECD har för avsikt att armlängdsprincipen ska åtfölja en annan princip, den s.k. *separate entity approach*, vilket syftar till att varje företag ses som en separat entitet, oavsett förekomst eller avsaknad av intressegemenskap, i dess handhavande med andra företag som motpart.³²

I föregående avsnitt så påpekades det att den svenska korrigeringsregeln inte är riktigt lik, vid sin tillämplighet, artikel 9 i OECD:s modellavtal men överensstämmer med dess underliggande princip och uppbyggnad.

2.4 EUTPD – EU:s uppförandekod gällande dokumentationskrav

Samarbetet mellan de europeiska staterna via EU syftar bl.a. till att inom unionen främja internationell handel och företagsetablering.

Beskattningsproblematiken som uppstår p.g.a. sådan handel är komplex och EU genomförde en företagsskattestudie som presenterades 2001 där internprissättningen angavs som en av de mest komplexa frågorna inom internationell beskattning.³³ Vid diskussionen kring den växande betydelsen av internprissättning angav kommissionen följande i sin studie:

²⁸ OECD (2009), s. 28.

²⁹ Ibid.

³⁰ Ibid.

³¹ OECD (2008) Model Tax Convention, artikel 9.1.

³² OECD (2009), s. 29.

³³ COM (2001) 582, avd. 5.2, s. 256.

”It practically goes without saying that transfer pricing issues need to be considered when analyzing possible company tax obstacles to cross-border economic activity in the Internal Market.”³⁴

Som ett resultat av den genomförda studien så upprättades det år 2002 ett forum under namnet *Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)*.³⁵ Forumet har i dagsläget ett mandat som sträcker sig till början på 2011.³⁶ Medlemmarna i JTPF utgörs av 15 experter från näringslivet, en expert från vart medlemslands skatteförvaltning, samt en oberoende ordförande.³⁷

JTPF:s arbete har bl.a. resulterat i en uppförandekod under benämningen EUTPD som behandlar dokumentationskraven vid internprissättning inom unionen. Uppförandekoden utgör inget rättsligt bindande dokument utan syftar till att vara en modell för standardiserad och delvis centraliserad dokumentation.³⁸ Att använda EUTPD är alltså frivilligt för de skattskyldiga företagen och det framgår av förarbetena till de svenska dokumentationsreglerna att dokumentation enligt uppförandekoden ska anses tillgodose de krav som de svenska reglerna ställer.³⁹ Detta anges också i de föreskrifter Skatteverket utgivit angående dokumentationskrav.⁴⁰ Det är dock ett krav att företag använder sig av en konsekvent tillämpning av respektive regelsystem och kan inte alternera mellan de två systemen.⁴¹

EUTPD använder sig av en annan form av systematik jämfört med den förespråkad i OECD:s riktlinjer och det dokumentationskrav som Sverige infört.

EUTPD består av två delar, en s.k. masterfile som ska innehålla information om företagsgruppen som helhet inom EU, samt en del som behandlar landspecifik information för varje medlemsstat inom EU som företagsgruppen är etablerad inom.

Detta arbete ämnar inte behandla EUTPD närmre utan hänvisar intresserade läsare till SKV M 2007:25, s. 38f och prop. 2005/06:169, s. 90f för en beskrivning av vad som ska ingå i dokumentation enligt EUTPD.

2.5 Alternativ till armlängdsprincipen

Den teori som går under namnet *global formulary apportionment* (GFA) har av OECD och dess medlemsstater avvisats som ett reellt teoretiskt alternativ till armlängdsprincipen men ska nedan i korthet presenteras.⁴²

GFA är tänkt att fungera genom att den gemensamma vinst som uppkommer globalt inom en multinationell koncern fördelas mellan dess

³⁴ Ibid., s. 255.

³⁵ Internetkälla Nr. 1. (ec.europa.eu)

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid.

³⁸ SKV M 2007:25, s. 38.

³⁹ Prop. 2005/06:169, s. 107 samt SKV M 2007:25, s. 38.

⁴⁰ 15 § SKVFS 2007:1

⁴¹ SKV M 2007:25, s. 38.

⁴² OECD (2009), s. 88.

olika koncernföretag genom en förutbestämd och mekanisk formel.⁴³ De tre viktigaste komponenterna för GFA är:

1. Att fastställa vem den skattskyldige är, ergo att bestämma vilka företag, dotterföretag och branscher som ska ingå i den beskattningsbara koncernen.
2. Bestämma den globalt gemensamma vinsten.
3. Utarbeta en formel som kan användas för att fördela den globalt gemensamma vinsten. De viktigaste faktorerna i en sådan formel skulle mest sannolikt vara kostnader, tillgångar, löner och försäljningssiffror.⁴⁴

OECD:s negativa inställning till GFA redovisas tydligt i deras utarbetade riktlinjer. Primärt anser de att systemet är för svårt att implementera på ett sätt så att det skyddar företag mot dubbelbeskattning samtidigt som det garanterar enkelbeskattning för inblandade stater.⁴⁵ Svårigheterna består enligt OECD av den substantiella koordination och konsensus som skulle krävas på ett internationellt plan gällande alla de tre ovannämnda komponenterna.⁴⁶

Alla stater med multinationella företag verksamma inom deras gränser skulle vara tvungna att komma överens om vilka företag som utgör den skattskyldige koncernen och vilka faktorer som ska användas i formeln som beräknar vinstfördelningen. Vidare måste de vara överens om hur dessa faktorer ska mätas och vägas emot varandra.⁴⁷

OECD uttrycker också sin uppfattning att de, i motsats till de som förespråkar GFA, anser att GFA skulle vara ett mer kostsamt system med större administrativ börda för multinationella företag än vad som är fallet i dagsläget med användandet av armlängdsprincipen.⁴⁸ På den linjen ligger även svårigheten med GFA att hantera skiftningar i valutakurser.⁴⁹

GFA skulle, enligt författarens mening, i praktiken förmodligen kunna fungera inom EU ifall dess arbete om en s.k. *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) skulle bli verklighet i framtiden. CCCTB är ett projekt inom EU vars policy fastslogs 2003 men etablerades redan 2001.⁵⁰ I policyn anges att det enda systematiska sätt att korrigera de underliggande skattehindrena på den interna marknaden skulle vara att utveckla en gemensam skattesats för företags verksamheter inom EU.⁵¹ Tanken är att en möjlig implementering av CCCTB skulle eliminera det skattehinder som 27 staters olika skattesystem utgör i relation till varandra för de multinationella företag verksamma inom EU. Med skattehinder i föregående mening menas diskrepanser mellan de olika skattesystemen exempelvis gällande definitioner, avdragsrätter och skattesatser.

⁴³ Ibid., s. 84.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid., s. 85.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Ibid., s. 87.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ COM(2003) 726 och COM(2001) 582.

⁵¹ Internetkälla Nr. 2. (ec.europa.eu).

Enligt författarens mening, så är det för det första mindre sannolikt att någon CCCTB kommer till stånd inom en snar framtid. För det andra så finns det andra aspekter som gör att GFA, även om en CCCTB skulle införas, inte är ett lämpligt alternativ till användandet av armlängdsprincipen.

Om inte GFA införs globalt utan endast inom EU, så kommer systemet inte täcka all internationell verksamhet, utan endast den inom EU:s gränser. Detta skulle leda till att företag måste ta två olika system i beaktande. Ett för alla transaktioner inom den ”koncern” som bildas genom användandet av GFA och ett helt annat (läs armlängdsprincipen) för alla transaktioner som sker med företag i intressegemenskap, där företaget är etablerat utanför EU.⁵²

Detta innebär att GFA de facto inte skulle utgöra en komplett lösning på internprissättningen, så till vida, det inte kan utföras på ett enhetligt och globalt sätt.⁵³ Det är mindre sannolikt att det skulle bli verklighet både rent politiskt och ekonomiskt då alla stater skulle ha olika åsikter om vilka faktorer som skulle ingå i formeln för att beräkna skattefördelningen. De skulle även ha anledning att mäta och väga dessa faktorer mot varandra olika beroende på hur de påverkar utkomsten för den enskilda staten.⁵⁴

En sista svaghet med GFA som bör nämnas är att det är beroende av en förutbestämd och mekanisk formel. Detta leder till att de faktorer som utgör formeln och hur de vägs emot varandra är bekant för de multinationella företagen. Detta skulle kunna leda till skatteplaneringssituationer eller t.o.m. skatteflykt genom manipulering av dessa faktorer.⁵⁵ Företag skulle exempelvis, enligt OECD, kunna artificiellt skifta produktionsfaktorer som försäljning och kapital till lågskatteländer.⁵⁶ De skulle även kunna vidta de facto onödiga transaktioner, flytta mobila tillgångar och manipulera inventarier och lagertillgångar för att anpassa de faktorer som används av GFA för att beräkna skattskyldigheten.⁵⁷ På så sätt skulle de förmodligen kunna optimera sin skatteplanering och kringgå ett sådant system.

Ett sådant förfarande är inte möjligt med den nuvarande armlängdsprincipen. Då den bedömer varje situation med utgångspunkt i de förutsättningar som fanns vid den enskilda transaktionen. Avslutningsvis kan det enligt författarens mening konkluderas att GFA i dagsläget och den snara framtiden inte utgör ett reellt alternativ till armlängdsprincipen.

⁵² OECD (2009), s. 88.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

3 Tillämpning av internprissättningsmetoder

3.1 Bakgrund

Föregående kapitel har behandlat den underliggande armlängdsprincipen som utgör grunden för den i dagsläget gällande internprissättningen, samt en kort redovisning av möjliga alternativ till denna princip. I följande kapitel ska vi titta närmre på själva problematiken med att applicera armlängdsprincipen.

För att belysa varför internprissättning idag anses vara den enskilt viktigaste internationella skattefrågan för multinationella företag bör det nämnas att över 60 % av världshandeln utgörs av s.k. intra-trade.⁵⁸ Med intra-trade menas handel mellan företag i intressegemenskap. En av de främsta anledningarna till att just denna skattefråga får sådant fokus är den risk för dubbelbeskattning som existerar för dessa företag. Internprissättning kallas ibland på ett felaktigt sätt ett *zero-sum game* där dubbelbeskattningsavtalens betydelse kraftigt överskattas. Skatteavtalen eliminerar inte alltid den dubbelbeskattningssituation som uppstår då en skatteförvaltning justerar ett företags inkomst. Det indikerades 1997 att ca 42 % av de fall där en inkomstjustering gjordes av en skatteförvaltning så uppstod en dubbelbeskattningssituation för de aktuella företagsgrupperna.⁵⁹ Det finns ingen mer aktuell statistik att tillgå, men med tanke på den ökning i fokus som skatteförvaltningar världen över lägger på internprissättning är det inte en osannolik bedömning att dagens procentsats förmodligen är högre.

Nedan kommer först en kort redovisning av de metoder som rekommenderas vid fastställandet av ett armlängdspris. Sedan följer en fördjupning i användandet av dessa metoder, samt ett avsnitt speciellt om komplexiteten vid transaktioner med immateriella tillgångar.

3.2 Metoder för internprissättning

I Sverige och även internationellt har de metoder förespråkade i OECD:s riktlinjer ansetts lämpliga att använda för fastställande av armlängdsmässiga priser. Som nämnt tidigare under avsnitt 2.3 så existerar det en stark koppling mellan den svenska korrigeringsregeln och dessa riktlinjer, vilket även nämns i prop. 2005/06:169 om lagförslaget gällande dokumentationskrav.⁶⁰ För att kunna vidare diskutera internprissättning ska

⁵⁸ Neighbour, J, OECD Observer, Ernst & Young (2007) , s. 1 samt SEC (2001), s. 268.

⁵⁹ COM (2001) 582, s. 268

⁶⁰ Prop. 2005/06:169, s. 106

de rekommenderade prissättningsmetoderna beskrivas nedan. Internprissättning är ett komplext område vilket framgår när man studerar hur det rekommenderade systemet är uppbyggt. En del i denna komplexitet utgörs av svårigheten att finna ett armlängdsmässigt pris för en intern transaktion. För att kunna förenkla användandet av armlängdsprincipen något har olika metoder utarbetats vars lämplighet beror på vilken typ av transaktion som avses.

3.2.1 Traditionella transaktionsbaserade metoder

OECD rekommenderar främst användandet av de s.k. traditionella transaktionsbaserade metoderna.⁶¹ OECD anger dock att komplexiteten gällande internprissättning kan leda till praktiska problem vid tillämpningen av dessa metoder och att det existerar situationer där transaktionsbaserade vinstmetoder kan vara mer lämpliga.⁶²

Comparable uncontrolled price method (CUP)

Marknadsprismetoden

Denna metod jämför internprissättningen med sådan prissättning som sker okontrollerat, dvs. mellan företag som inte är i intressegemenskap.

Jämförelserna syftar till att genom att studera rådande marknadspris, uppskattat marknadspris eller ett uppskattat pris hos ett utomstående företag fastställa ett armlängdsmässigt internpris.

Idealet, vilket är svåruppnått, är att finna en situation där ett oberoende företag företar transaktioner som är identiska med de som företas av företaget självt ifråga.⁶³ Detta är att basera internpriset på det s.k. rådande marknadspriset. Naturligtvis är detta ideal svåruppkomligt varpå man istället får jämföra med transaktioner som inte är identiska, men liknande den egna transaktionen. Hänsyn får då tas till eventuella skillnader när man fastställer ett marknadspris på detta sätt.

Det sista alternativet vid användandet av CUP är att uppskatta ett pris baserat på vad ett effektivt, oberoende företag skulle komma fram till i samma situation. För detta ändamål kan jämförelsetransaktioner antingen vara interna, dvs. en transaktion mellan ett företag inom koncernen och ett oberoende företag eller externa, dvs. en transaktion mellan två oberoende företag.

Denna metod är framför allt lämplig vid sådana tillfällen där oberoende företag säljer exakt samma produkt som säljs mellan två företag i intressegemenskap.⁶⁴

⁶¹ OECD (2009), s. 65.

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid., s. 54 samt SKV M 2007:25, s. 22 f.

⁶⁴ Ibid., s. 54 samt SKV M 2007:25, s. 22 f.

Resale price method (RPM)

Återförsäljningsprismetoden

RPM nyttjar det återförsäljningspris som det återförsäljande företaget använder sig av i förhållande till säljbolaget som det befinner sig i intressegemenskap med. Återförsäljningspriset reduceras sedan med en bruttovinstmarginal (*gross margin*) som ska motsvara en lämplig vinst för säljföretaget, samt täcka de kostnader som de haft gällande transaktionen ifråga.⁶⁵

Metoden är lämpligast då säljföretaget inte nämnvärt bearbetar och/eller tillför något märkbart värde till produkten ifråga, samt när så kort tid som möjligt förflyter mellan återförsäljningen och det ursprungliga köpet av säljföretaget.⁶⁶

Cost plus method (CPM)

Kostnadsplusmetoden

CPM är enligt OECD mest lämpad för bestämmandet av armlängdspris vid tre fall: (1) när en halvferdig vara säljs mellan företag i intressegemenskap, (2) När företag i intressegemenskap ingått *Joint Facility Agreements*, vid långvariga s.k. *buy-and-supply* överenskommelser samt (3) när den interna transaktionen utgörs av tjänster.⁶⁷

Metoden utgår från den kostnad som uppstår vid produktionen av produkten ifråga. På denna kostnad görs sedan ett vinstpålägg som beräknas utifrån jämförelser med liknande transaktioner av oberoende företag. Den beräknade kostnaden plus vinstpålägget anses kunna utgöra ett armlängdsmässigt pris enligt CPM-metoden.⁶⁸

3.2.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

OECD redovisar två stycken metoder som utgår från ett vinstbaserat perspektiv men uttrycker att de endast bör tillämpas vid fall då de transaktionsbaserade metoderna inte är applicerbara eller om det annars är direkt olämpligt att använda dem.⁶⁹ Utöver sådana fall avråder OECD de facto från användandet av de vinstbaserade metoder som kommer att beskrivas nedan.⁷⁰

Profit Split method (PSM)

Vinstfördelningsmetoden

PSM innebär att en intern vinst som uppkommit vid en gjord transaktion mellan närstående företag fördelas mellan de berörda parterna på ett ekonomiskt välgrundat sätt.⁷¹ På så sätt ska en armlängdsmässig vinstfördelning ske.

⁶⁵ OECD (2009), s. 55 samt SKV M 2007:25, s. 23 f.

⁶⁶ Ibid., s. 57 samt SKV M 2007:25, s. 23 f.

⁶⁷ Ibid., s. 60 samt SKV M 2007:25, s. 24 f.

⁶⁸ Ibid., s. 60 samt SKV M 2007:25, s. 24 f.

⁶⁹ Ibid., s. 81 f.

⁷⁰ Ibid., s. 82.

⁷¹ SKV M 2007:25, s. 25.

Först måste en uppkommen vinst fastställas relaterat till den interna transaktionen ifråga. Sedan ska vinstuppdelen ske på ett sätt som man kan anta skulle ha skett om företagen inte hade varit i intressegemenskap.⁷² Vinstfördelningen kan ske på två olika sätt: genom bidragsmetoden eller restvärdemetoden. Bidragsmetoden syftar till att fördela vinsten baserad på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med.⁷³ Restvärdemetoden fördelar istället först vinsten mellan företagen motsvarande normal avkastning, varpå den resterande vinsten fördelas mellan involverade företag på ett sätt som man kan anta skulle ha skett mellan oberoende företag.⁷⁴

Transactional net-margin method (TNMM)

Nettomarginalmetoden

TNMM använder sig utav det rörelseresultat som uppstår hos ett företag vid en intern transaktion. Rörelseresultatet relateras till en lämplig basfaktor bestående av t.ex. kostnader, omsättning eller tillgångar.⁷⁵ Rörelsemarginalen jämförs med en motsvarande marginal som företaget uppnått exempelvis vid transaktioner med oberoende företag. Är inte detta möjligt kan rörelsemarginalen hämtas från en jämförbar transaktion som ett jämförbart och oberoende företag uppnått.⁷⁶

Den största fördelen med metoden är att tillämpningen utav den endast kräver att man analyserar en part, den s.k. *tested party*.⁷⁷ En annan fördel är att rörelsemarginalen inte heller påverkas av skillnader i de jämförda transaktionerna i lika hög grad som vid användandet av annan utgångsfaktor.⁷⁸

3.3 Vilken metod till vilken transaktion?

Av den korta och komprimerade beskrivningen av metoderna ovan har det i viss mån framkommit att de olika metoderna passar bättre eller sämre beroende på vilken transaktionstyp som studeras. Då denna uppsats inte syftar till att vidare analysera de själva prissättningsmetoderna, på annat sätt än deras lämplighet i relation till immateriella tillgångar, hänvisas intresserade läsare till OECD:s riktlinjer samt SKV M 2007:25, som finns angivna i källförteckningen, för mer ingående beskrivningar av metoderna efterfrågas.

Däremot är det viktigt att förstå den process som förespråkas och används för att fastställa vilken internprissättningsmetod som ska appliceras på undersökt transaktion. OECD och Skatteverket anger att tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från att transaktioner mellan företag i

⁷² Ibid., s. 26.

⁷³ Ibid., s.26.

⁷⁴ Ibid., s. 26.

⁷⁵ Ibid., s. 27.

⁷⁶ Ibid., s. 27.

⁷⁷ Ibid., s. 27.

⁷⁸ Ibid., s. 27.

intressegemenskap jämförs med transaktioner mellan oberoende parter.⁷⁹ Det är s.k. jämförelsetransaktioner som är utgångspunkten och dessa kan både vara interna och externa. Med en intern jämförelsetransaktion avses transaktioner mellan ett av företagen i intressegemenskap och ett oberoende företag.⁸⁰ En extern jämförelsetransaktion är transaktioner som sker mellan företag som båda är oberoende i förhållande till varandra och den undersökta intressegemenskapen.⁸¹

OECD anger i sina riktlinjer fem faktorer som kan och bör beaktas i en jämförbarhetsanalys. Dessa är:

1. Karaktärsdragen hos tillgången eller tjänsten som transaktionen avser,
2. en funktionsanalys,
3. avtalsvillkor mellan parterna,
4. ekonomiska omständigheter, och
5. affärsstrategier.⁸²

Sveriges nationella lagstiftning på internprissättningsområdet är starkt influerad av OECD:s riktlinjer, vilket tydligt märks när jämförelser görs mellan de två källorna. Det uttrycks även bokstavligt i Skatteverkets meddelande att OECD:s fem punkter ska beaktas vid jämförbarhetsanalyser.⁸³ En viktig aspekt som Skatteverket lägger särskild tyngd på är den funktionsanalys som ska föregå en jämförbarhetsanalys.⁸⁴

I funktionsanalysen analyseras de parter som är inblandade i en intern transaktion utifrån dess roller med fokus på vilka funktioner de utför, tillgångar de använder och risker de bär.⁸⁵ Det är både den skattskyldige och dess motpart som ska studeras och målet är att belysa vilka funktioner som de olika parterna bidrar med och till vilken grad dessa funktioner är värdeskapande i förhållande till den specifika transaktionen.

Med funktioner avses bl.a. de olika verksamheter som företag ägnar sig åt, som t.ex. forskning, planering, tillverkning, distribution, service, finansiering och företagsledning. Även faktorer som branschtyp och geografisk marknad ska beaktas då funktioner kan skifta i värdeskapande beroende på transaktionsslag och de omständigheter som existerar när den görs.⁸⁶

Även de olika parternas ägande av immateriella tillgångar ska beaktas, som t.ex. patent, know-how, varumärken, kundförteckningar och annat. Detta då dessa ibland kan vara de mest värdeskapande tillgångarna i en transaktion.⁸⁷ Mer ingående kommer just immateriella tillgångar behandlas i nästkommande kapitel när det är dessa som utgör den aktuella transaktionen. Men i denna aspekt rör det istället de immateriella

⁷⁹ Prop. 2005/06:169, s. 106 och OECD (2009), s. 30.

⁸⁰ Prop. 2005/06:169, s. 106.

⁸¹ Ibid.

⁸² OECD (2009), s. 32 ff.

⁸³ SKV M 2007:25, s. 18.

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ Ibid., s. 19.

⁸⁷ Ibid.

tillgångarnas värdeskapande effekt på transaktioner av andra varor eller tjänster.

Utöver funktionsanalysen måste även karaktärsdragen hos den tillgång som utgör transaktionen beaktas. Realiteten är att olika typer av varor inte är direkt jämförbara, eller en vara kontra en tjänst eller en immateriell tillgång. Det krävs att transaktionerna som ligger till grund för en jämförelse har en tillräckligt hög grad av jämförbarhet.⁸⁸ De skillnader som existerar mellan jämförelsetransaktioner kan endast accepteras om skillnadernas inverkan på priset kan beräknas med någon form av säkerhet.⁸⁹

Även avtalsvillkor mellan parterna, ekonomiska omständigheter och företagets affärsstrategier ska beaktas. Avtalsvillkoren för att de är en bra källa för att få insyn i hur parterna avsett att fördela ansvar, risker och nytta sinsemellan.⁹⁰ Ekonomiska omständigheter därför att en vara, tjänst eller tillgångs pris kan variera och bero på t.ex. vilken relevant marknad som finns, existensen av alternativa varor, tjänster eller tillgångar på marknaden, marknadsstorleken och dess geografiska plats, konsumenters köpkraft i regionen, marknads konkurrens m.fl.⁹¹ Det finns många faktorer beroende på ekonomiska omständigheter som kan påverka priset och det bör te sig självfallet att också beakta detta vid fastställandet av ett korrekt armlängdspris.

Sist måste även företags affärsstrategier beaktas. Det enklaste exemplet är när ett företag önskar penetrera en ny marknad eller utöka sin marknadsdel på en existerande marknad. Företag kan då vilja sälja sin produkt billigare än vad andra jämförbara produkter säljs för. Detta i sin tur kan också leda till att företaget under en sådan process temporärt får högre kostnader. Ur ett snävt perspektiv kan det ses som att armlängdsprincipen sätts åt sidan men det de facto istället är ett resultat av en affärsstrategi och inte bör omfattas av armlängdsprincipen.⁹²

Ovan har de fem jämförelsefaktorer som OECD förespråkar och Skatteverket använder som verktyg för att göra bedömningar av företags internprissättning redovisats. I vilken utsträckning de olika faktorerna påverkar jämförbarheten är beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, bl.a. typen av transaktion, vilken bransch och vilken prissättningsmetod som används.⁹³ Sammanfattningsvis, enligt Skatteverket, bör den part som bidrar med de mest värdeskapande funktionerna, tillgångarna samt tar på sig den huvudsakliga affärsrisken ha störst del i den vinst eller förlust som transaktionen genererar.⁹⁴

Med ovanstående sagt ska nu immateriella tillgångar specifikt behandlas inom internprissättningen och tydliggöra varför dessa utgör, enligt författarens mening, lite av en akilleshäla för armlängdsprincipen och dagens internprissättning, som baseras på jämförbarhetsanalyser och internprissättningsmetoder.

⁸⁸ Ibid., s. 28.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ OECD (2009), s. 35.

⁹¹ Ibid., s. 35 f.

⁹² Ibid., s. 36 ff.

⁹³ SKV M 2007:25, s. 28.

⁹⁴ Ibid., s. 19.

3.4 Immateriella tillgångar

Vad är det då som gör att just immateriella tillgångar utgör ett viktigt fokusområde vid internprissättning? Svaret på frågan är mångsidigt och består för det första av att Skatteverket börjat lägga mer fokus på försäljningar och betalningar, exempelvis via royalty, för immateriella tillgångar vid revisioner.⁹⁵ Detta ökar självklart intresset för frågan även inom den privata sektorn. Intresseökningen beror på hur den internationella handeln utvecklats, där transaktioner av just immateriella tillgångar blir allt vanligare. Globaliseringen av handel och investeringar gör att än mer vikt läggs vid dessa tillgångar då de bidrar med konkurrensfördelar i en värld där utvecklingen inom information och kommunikation går väldigt snabbt.⁹⁶ I dagsläget anses immateriella tillgångar vara en av huvudkrafterna bakom den ekonomiska tillväxten inom världshandeln.⁹⁷

De sista och också de praktiska faktorerna till varför immateriella tillgångar utgör ett intressant område att studera är svårigheten att hitta jämförbara transaktioner, vilket krävs för att uppfylla armlängdsprincipen och för att fastställa ett korrekt armlängdspris. Det är även av betydande svårighet att fastställa ett värde på immateriella tillgångar. OECD har också uppmärksammat dessa två praktiska problem i sina riktlinjer.⁹⁸

Med ovanstående sagt är det förstaeligt varför skatteförvaltningar börjat få upp ögonen för denna transaktionstyp i internprissättningssammanhang. Den blir därför också för multinationella företag en ytterst viktig fråga i deras internationella verksamhet. Framför allt då armlängdsprincipen, som dagens internprissättning bygger på, har blivit kritiserad för att den inte beaktar de problem som uppkommer vid värderingar av immateriella tillgångar.⁹⁹ En annan oroande faktor är att OECD och dess medlemsstater anser att problemet inte är av större karaktär än att de metoder som bygger på armlängdsprincipen successivt kan utvecklas och förbättras i takt med utvecklingen.¹⁰⁰

I det följande kapitlet ämnar jag redogöra för de faktorer som främst skapar svårighet vid internprissättning:

- Avsaknaden av en definition gällande immateriella tillgångar,
- Fastställande av juridiskt och ekonomiskt ägande av tillgångarna,
- Svårigheten med att tillämpa de redovisade prissättningsmetoderna vid prissättning av immateriella tillgångar.

⁹⁵ PricewaterhouseCoopers (2009), s. 676.

⁹⁶ Miyatake, T (2007), s. 19.

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ OECD (2009), s. 155 f.

⁹⁹ Prop. 2009/10:17, s. 20.

¹⁰⁰ Jfr Ibid.

3.4.1 Definition av immateriella tillgångar

Möjligheten att kunna definiera vad som utgör en immateriell tillgång är viktig för att kunna bestämma vilken metod som ska användas vid prissättningen mellan två företag i ekonomisk intressegemenskap. På så sätt att man behöver kunna fastställa huruvida transaktionen de facto anses bestå av en eller flera immateriella tillgångar enligt de involverade skatteförvaltningarna eller om den utgörs av en annan tillgångstyp. Av den anledningen är det ett problem att de flesta länder idag inte har en lagstadgad definition på vad som utgör en immateriell tillgång.¹⁰¹ Istället hänvisar de till vad som anges i OECD:s riktlinjer.

I Sverige är det enda som finns i skatterättslig mening lagstadgandet i 18 kap. 1 § IL. Där anges det att immateriella tillgångar ska behandlas som inventarier. Enligt ett rättsfall från RegR ska dock stadgandet inte tillämpas på rättigheter som den skattskyldige inte förvärvat från någon utomstående, utan istället upparbetats i den skattskyldiges egen verksamhet.¹⁰² Vilket gör stadgandet tämligen svagt då många immateriella rättigheter just är upparbetade inom företagets egen verksamhet, varpå det endast är god redovisningssed som ska följas i avsaknad av särskilda regler.¹⁰³ Ovanstående lagstadgande är endast av relevans vid periodisering och någon definition i svensk rätt som är applicerbar vid internprissättning existerar inte. Istället är man, precis som i de flesta länder, hänvisad till OECD:s riktlinjer.

För att komplicera det ytterligare så finns det inte heller i riktlinjerna en exakt definition av vad som utgör immateriella tillgångar. OECD anger endast att termen *intangible property* (immateriella tillgångar) inkluderar rättigheter att använda tillgångar som patent, varumärken, varunamn, design eller modeller.¹⁰⁴ Det inkluderar även litterära och artistiska rättigheter, och intellektuella rättigheter som know-how och affärshemligheter.¹⁰⁵

Det är viktigt att påpeka att OECD koncentrerar sin behandling av immateriella tillgångar till sådan som är associerade med kommersiella aktiviteter, inkluderande marknadsföringsaktiviteter.¹⁰⁶ Det innebär att det i princip inte finns en exakt definition att tillgå, utan vad som anges i riktlinjerna är endast exempel på vad som kan inkluderas och definitionen kan därför vara tillämplig på andra typer av tillgångar.¹⁰⁷ Summa summarum kan det uttryckas som att i internprissättningsssammanhang är det generellt så att varje icke materiell tillgång som klart kan exploateras, är att anse som en immateriell tillgång.¹⁰⁸

Vad OECD däremot gör är att dela in kommersiella immateriella tillgångar i vad de kallar *trade intangibles* och *marketing intangibles*. Marketing intangibles inkluderar ”*Trademarks and trade names that aid in*

¹⁰¹ Ibid., s. 22.

¹⁰² RÅ 2004 ref. 81 samt jfr med prop. 1999/2000:2, s. 231.

¹⁰³ RÅ 2004 ref. 81

¹⁰⁴ OECD (2009), s. 151.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ Miyatake, T (2007), s. 22.

¹⁰⁸ Ibid.

the commercial exploitation of a product or service, customer lists, distribution channels, and unique names, symbols, or pictures that have an important promotional value for the product concerned.”¹⁰⁹

Alla kommersiella immateriella tillgångar som inte utgör marketing intangibles är att anses som trade intangibles.¹¹⁰ Ett bra exempel på en sådan är exempelvis patent. Skillnaden mellan dessa två termer exemplifieras bäst genom att jämföra patent och varumärken, precis som OECD också gör i sina riktlinjer. Ett patent, en trade intangible, är oftast ett resultat av riskfylld och kostsam forskning (R&D, research & development) medan skapandet av ett varumärke och dess legala skydd oftast inte är kostsamt.¹¹¹ Istället ligger kostnaden för ett varumärke i processen att göra det värdefullt och sedan bibehålla eller öka dess värde.¹¹² Exempel på sådana kostnader är reklamkampanjer och andra marknadsföringsaktiviteter. Värdet kommer vara högst beroende på hur effektiva dessa aktiviteter är på den utvalda marknaden samt på det rykte som ägaren av varumärket har gällande produktkvalité och service samt hur ryktet sköts under tiden.

3.4.2 Fastställa ägandet av immateriella tillgångar

När det väl konkluderats att det är en internprissättning av immateriella tillgångar det handlar om, trots definitionssvårigheter, så övergår problematiken till att ta reda på hur ägarförhållandet ser ut. Detta för att fastställa vilken part i transaktionen som har rätt till ersättning.

Ägandet kan vara av antingen juridisk eller ekonomisk karaktär.¹¹³ Parten som juridiskt innehar äganderätten har rätt att exploatera den immateriella tillgången medan den ekonomiska äganderätten är beroende av hur utvecklingen av tillgången finansierades.¹¹⁴ Sällan innehar fler än en part den juridiska äganderätten medan den ekonomiska oftare kan vara fördelad på flera parter, exempelvis på grund av gemensam utveckling och finansiering av utvecklingen.¹¹⁵

Det finns framför allt två sätt för företag att sätta upp sin ägandestrategi. Mellan dessa kan sedan olika hybrider rent praktiskt skapas men de två utgångspunkterna är antingen centraliserat eller distribuerat ägande.¹¹⁶

Om ett företag använder sig av en centraliserad strategi innebär det att alla immateriella tillgångar, både i juridiskt och ekonomiskt perspektiv, samlas i ett och samma företag.¹¹⁷ Alla andra företag inom den ekonomiska intressegemenskapen behöver då ingå ett licensavtal med ägandeföretaget

¹⁰⁹ OECD (2009), s. 152.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ OECD (2009), s. 154.

¹¹² Ibid.

¹¹³ Ibid., s. 152.

¹¹⁴ Miyatake, T (2007), s. 25.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Adams, C et al (2002), s. 2.

¹¹⁷ Ibid.

och betala en royaltyavgift för användandet av de immateriella tillgångarna. En sådan strategi är inte neutral utan möjliggör för den multinationella koncernen att skatteplanera genom att nyttja differenser i de olika etableringsländernas effektiva skattesatser för att minska den totala skattebelastningen på koncernen.¹¹⁸

Den distribuerande strategin är istället neutral till sin natur då varje företag inom den multinationella koncernen kommer äga de immateriella tillgångarna till den grad som behövs för att sköta sin verksamhet.¹¹⁹ Det sker oftast genom användandet av s.k. *Cost Sharing Agreements (CSA)* som OECD beskriver i sina riktlinjer.¹²⁰ Normalt innebär det inte att företagen tillsammans innehar den juridiska äganderätten, då det är mer effektivt att registrera en immateriell tillgång på ett ensamt företag.¹²¹ Däremot används CSA för att fördela kostnaderna för utvecklingen av tillgången och på samma sätt för rättigheterna att nyttja den.¹²²

För internprissättning är det viktigt att kunna fastställa hos vilket eller vilka företag som ägandet av en immateriell tillgång finns. Både i juridiskt och ekonomiskt hänseende. Utan den kunskapen är det en omöjlig uppgift att mellan de inblandade parterna att fastställa ett korrekt armlängdspris och till vilken part ersättning ska utgå. Problematiken fortgår till vad som ska behandlas i nästkommande avsnitt, nämligen i vilken prissättningsmetod som är bäst lämpad för att etablera ett armlängdspris för immateriella tillgångar.

3.4.3 Val av prissättningsmetod vid transaktioner med immateriella tillgångar

I det tidigare kapitlet 3.2 redovisades kort de prissättningsmetoder som OECD rekommenderar vid fastställandet av ett armlängdspris. I detta kapitel ska dessa metoder studeras med utgångspunkt i att behandlad transaktion utgörs av en eller flera immateriella tillgångar.

De flesta länder är av åsikten att det är svårt att fastställa ett armlängdspris vid just internprissättning av immateriella tillgångar.¹²³ Samtidigt så behandlar de immateriella tillgångar på samma sätt som materiella vid internprissättning.¹²⁴ Trots att de särskiljer sig ifrån varandra på flera avgörande sätt.

Alla typer av immateriella tillgångar är till någon grad unika. Det är det faktum som utgör dess värde för företaget som innehar tillgången. Detta är sant för alla typer av immateriella tillgångar, både legalt skyddade som exempelvis patent och varumärken men även för sådana som endast skyddas

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ OECD (2009), s. 179.

¹²¹ Ibid., s. 155.

¹²² Adams, C et al (2002), s. 3.

¹²³ Miyatake, T (2007), s. 21.

¹²⁴ Ibid.

av företagssekretess som know-how, kundlistor och marknadsundersökningar.¹²⁵

Denna unikheter gör att immateriella tillgångar i sin natur är komplexa vid internprissättning då det blir svårt att göra traditionella jämförbarhetsanalyser.¹²⁶ Detta är något som också OECD tagit fasta på och i sina riktlinjer finns ett separat avsnitt som specifikt behandlar vad de kallar ”*Special Considerations for Intangible Property*”.¹²⁷

OECD rekommenderar i sina riktlinjer ingen annan prioriteringsordning vid val av prissättningsmetod för immateriella tillgångar än vad som annars är gällande. I möjligaste mån ska de traditionella transaktionsbaserade metoderna användas där CUP är att föredra, om den är applicerbar. Det är också i praktiken den mest nyttjade metoden.

Enligt en studie gjord av Ernst & Young så är användandet vid prissättning av immateriella tillgångar procentuellt fördelade på följande metoder:¹²⁸

Metod	Procentandel
CUP	54 %
CPM/TNMM	14 %
PSM	10 %
Other Method	22 %

Statistiken visar tydligt på hur CUP tydligt är den mest använda metoden, vilket i sin tur enligt författarens mening tyder på skatteförvaltningarnas förlitan på OECD:s riktlinjer. Frågan är hur pass lämpad metoden egentligen är för att användas för immateriella tillgångar.

3.4.3.1 De traditionella transaktionsbaserade prissättningsmetoderna

CUP kräver tillgång till jämförbara transaktioner, antingen interna eller externa. Existerar det en intern jämförelsetransaktion så ökar tillförlitligheten vid användandet av metoden.¹²⁹ En intern jämförelsetransaktion är jämförbar med en okontrollerad transaktion om följande är uppfyllt:

”None of the differences (if any) between the transactions being compared or between the enterprises undertaking those transactions could materially affect the price in the open market, or reasonably accurate

¹²⁵ Adams, C et al (2002), s. 1.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ OECD (2009), s. 151.

¹²⁸ Ernst & Young (2007), s. 16.

¹²⁹ OECD (2009), s. 54.

adjustments can be made to eliminate the material effects of such differences”¹³⁰

Det är detta beroende av jämförbar data och framför allt beroendet av kvalitén på tillgänglig data som är den stora svagheten med CUP. I vissa branscher är oberoende jämförbara transaktioner i princip icke-existerande eller om de existerar så är de oanvändbara p.g.a. bristande kvalitet.¹³¹

Detta gör att metoden är väl tillämplig på transaktioner som består av immateriella tillgångar av standardiserad natur, dvs. sådana tillgångar som ofta licensieras mellan företag. Detta syns också tydligt i den undersökning som redovisades ovan, där det anges att 54 % av alla transaktioner med immateriella tillgångar görs med hjälp av CUP. Anledningen till resultatet är också det faktum att mycket tyder på att metoden appliceras utan den snävhet som OECD förespråkar vid jämförbarhet. PricewaterhouseCoopers angav i ett bidrag till OECD att om vad som angavs i riktlinjerna strikt skulle följas hade det lett till ett frekvent utfall av att inga jämförbara transaktioner skulle accepteras.¹³²

Metoden är dock, enligt författarens mening, inte lämpad till att användas för individuellt starka immateriella tillgångar då CUP:s svaghet gör andra metoder bättre lämpade då det uppstår problem med att finna bra jämförbar data. Det skulle möjligtvis gå att kombinera metoden med exempelvis vinstbaserade metoder för att på så sätt få fram ett armlängdsmässigt pris.

De två övriga traditionella transaktionsbaserade metoderna, RPM och CPM, är än sämre gällande sin tillämplighet på immateriella tillgångar. **RPM** är minst lämpad och används i praktiken inte, vilket också framgår av tabellen på föregående sida. Främsta anledningen till detta är behovet av en gedigen funktionsanalys. Metoden fokuserar mindre på jämförbarheten mellan tillgången ifråga och riktar istället in sig på en jämförelse mellan de berörda företagen som gör transaktionen.

Saker att beakta vid en sådan jämförelse är enligt OECD främst tidsperioden mellan köp och försäljning, utförda funktioner, värdeskapande genom marknadsföring och liknande, avtalsförhållanden och andra mätbara skillnader och funktioner.¹³³ I praktiken är sådan information svårtillgänglig gällande oberoende företag då det inte är offentliga uppgifter i den bemärkelsen. Företag är generellt ovilliga att delge andra, ofta konkurrerande företag sådan information. Två starka bevis på metodens olämplighet vid transaktioner av immateriella tillgångar är:

1. Avsaknaden av metodens praktiska användande i Ernst & Youngs studie som presenterats ovan.
2. Att metoden inte ens är uppräknad och därmed inte tillåten att användas vid internprissättning av immateriella tillgångar i USA.¹³⁴

¹³⁰ Ibid., s. 53.

¹³¹ Internetkälla Nr. 4. (www.oecd.org), s. 1.

¹³² Ibid., s. 3.

¹³³ OECD (2009), s. 57 ff.

¹³⁴ Internetkälla Nr. 5 (www.ustransferpricing.com).

CPM är däremot en metod som används i praktiken, enligt studien på 14 % av gjorda transaktioner gemensamt med den vinstbaserade metoden TNMM. Det finns ingen uppgift på hur stor procentsatsen är för CPM kontra TNMM men, enligt författarens mening, är det sannolikt att dess procentsats är lägre än den för TNMM. Antagandet grundas på metodens fokus på kostnadsaspekten. Det gör den i princip väldigt begränsad då det generellt sätt finns lite eller ingen relation mellan uppkomna kostnader och värdet på immateriella tillgångar, vilket gör andra prissättningsmetoder bättre lämpade.¹³⁵ Den enda transaktionstyp som CPM är applicerbar på är i princip kontraktbaserad R&D, samt vid ersättning för koncerninterna tjänster.

3.4.3.2 De transaktionsbaserade vinstmetoderna

När **PSM** används innebär det att en intern vinst som uppkommit vid en företagen transaktion mellan närstående företag fördelas mellan de berörda parterna på ett ekonomiskt välgrundat sätt.¹³⁶ Metoden är av OECD rekommenderad att använda då det inte går att använda traditionella transaktionsbaserade metoder.¹³⁷ Detta p.g.a. att inga jämförbara transaktioner går att finna eller att de som existerar inte är av den karaktären att justeringar kan göras på lämpligt sätt.

Metoden är väl lämpad för att användas vid transaktioner av immateriella tillgångar av högre unik karaktär. Detta då metoden inte baseras på jämförbara transaktioner. Vilket gör den mer flexibel och bättre anpassad för de situationer när tillgångens karaktär omöjliggör en jämförbarhetsanalys.

Metoden är dock indirekt beroende av en möjlighet till jämförelser i det avseende att det krävs andra prissättningsmetoder för att fastställa hur den uppkomna vinsten korrekt ska fördelas mellan involverade företag. Ett sätt att göra detta är förslagsvis att beräkna de olika företagens bidragande del till den totala kostnaden för uppkomsten av den immateriella tillgången ifråga.¹³⁸ En lämplig metod att använda för sådan underliggande jämförelse är CPM.

Det fördelaktiga är att en jämförelse av de involverade företagens funktioner med syfte att komma fram till en korrekt vinstfördelning är mindre komplext än att göra jämförelser på transaktionsnivå när det handlar om unika immateriella tillgångar. Detta faktum gör, enligt författarens mening, PSM till en bra prissättningsmetod vid handhavandet av immateriella tillgångar. Dess användande kommer med stor sannolikhet att öka ju viktigare denna typ av tillgångar blir för internationellt verksamma företag i målsättningen att få och upprätthålla en konkurrensfördel gentemot andra oberoende företag.

TNMM däremot är en prissättningsmetod som OECD inte rekommenderar över huvud taget. De uttrycker istället att metoden är att

¹³⁵ Atkinson, M et al (1999), s. 71.

¹³⁶ SKV M 2007:25, s. 25.

¹³⁷ OECD (2009) s. 160.

¹³⁸ Atkinson, M et al (1999) s. 73.

anse som en sista utväg, då inga andra alternativ är möjliga p.g.a. de förutsättningar som existerar.¹³⁹ Samtidigt så uppmärksammar de att TNMM möjliggör praktiska lösningar på annars olösliga internprissättningsproblem om metoden används med försiktighet och lämpliga justeringar.¹⁴⁰ Detta då metodens styrka ligger främst i att nettomarginaler till mindre grad påverkas av transaktionsskillnader och funktionsskillnader än vad som gäller vid användandet av traditionella transaktionsbaserade prissättningsmetoder.¹⁴¹

Anledningen till att OECD inte rekommenderar metoden ligger i en värdering att dessa fördelar inte uppväger de svagheter som existerar i användandet av nettomarginaler. Dessa kan influeras av faktorer som inte har någon egentlig effekt eller har mindre substantiell effekt på pris och bruttomarginaler.¹⁴² Vilket gör korrekta och pålitliga bedömningar av armlängdsmässiga marginaler svåruppnåeligt.¹⁴³

Att TNMM används i praktiken är redovisat, vilket också visar på dess nödvändighet i vissa speciella situationer. Dessa är, enligt författarens mening, begränsade till transaktioner av immateriella tillgångar av standardkaraktär eller materiella tillgångar, vid de situationer då de traditionella transaktionsmetoderna inte är möjliga att tillämpa.

3.4.4 En oroväckande unilateral utveckling?

Problematiken som existerar med användandet av de rekommenderade prissättningsmetoderna för transaktioner av immateriella tillgångar har blivit redovisad ovan och detta avsnitt ska istället fokusera på problematiken med oklara definitioner. I avsnitt 3.4.1 och 3.4.2 redovisades bristen på multilateralt accepterade definitioner på vad som utgör immateriella tillgångar och vad som konstituerar ekonomiskt ägande av sådan tillgång.

Avsaknaden av detta har börjat ge upphov till unilateral beteende som vid en fortsatt utveckling kan leda till stora problem enligt författarens mening. Framför allt skulle en ökad förekomst av unilateralt agerande minska multinationella företags förutsebarhet över sin beskattningssituation, öka deras risk för dubbelbeskattning och i ett längre tidsperspektiv negativt påverka utvecklingen av världshandeln och den ekonomiska globaliseringen.

Ett avgjort rättsfall i USA har tydliggjort detta problem. Det s.k. Glaxo-fallet avgjordes aldrig av domstol, utan IRS och GlaxoSmithKline (Glaxo) förlikade med ett resultat att Glaxo utbetalade ett belopp om 3,4 miljarder dollar och återtog ett krav på skatteåterbäring om 1,8 miljarder dollar.¹⁴⁴ En prisbelönt magisteruppsats med titeln *The Global Effect of the Glaxo Case* har skrivits om detta fall specifikt och författaren hänvisar till

¹³⁹ OECD (2009), s. 81.

¹⁴⁰ Ibid., s. 78.

¹⁴¹ Ibid., s. 75.

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid.

¹⁴⁴ Gustavsson, S et al (2008), s. 35.

denna uppsats för mer ingående läsning om fallet än vad som presenteras här.¹⁴⁵

Av vad som tidigare presenterats i denna uppsats kan det utläsas att immateriella tillgångar utgör ett otydligt område inom internprissättningen. Speciellt gällande definitioner och värdering. Den primära frågan som Glaxo-fallet berörde var hur vinst som uppstått från immateriella tillgångar skulle fördelas mellan berörda parter.¹⁴⁶

Glaxokoncernen är verksam inom läkemedelsbranschen. Det brittiska moderbolaget ägde patentet till det läkemedel som tvisten gällde samt bedrev all R&D gällande den immateriella tillgången. Det amerikanska dotterbolaget i sin tur hade som funktion att till största del ansvara för försäljning och marknadsföring av läkemedlet.¹⁴⁷

Det generellt accepterade synsättet, och det som OECD förespråkar, är att den huvudsakliga vinsten framför allt ska anses ha skapats genom värdet av det underliggande patentet, p.g.a. av den R&D som krävts för dess tillkomst och kostnaden för den.¹⁴⁸ IRS gjorde tog en avvikande ståndpunkt och hävdade att det väsentliga värdet hade skapats av den marknadsföring som det amerikanska dotterbolaget hade utfört. Varpå de ansåg att PSM var en lämplig prissättningsmetod med en vinstfördelning där 80 % skulle gå till det amerikanska dotterbolaget och de resterande 20 % till moderbolaget som ägde patentet.¹⁴⁹

Den brittiska skatteförvaltningen motsatte sig IRS ståndpunkt, och vidhöll att användandet av det internationellt accepterade synsättet att den högst värdeskapande faktorn är patentet och den R&D som förekommit den.¹⁵⁰ Ett synsätt som skulle leda till att den vinst som skulle tillfalla moderbolaget skulle ligga på en procentsats om 55 %.

Diskrepansen mellan de två skatteförvaltningarnas synsätt ledde till en dubbelbeskattningssituation och förlikningen blev uppenbart kostsam för Glaxokoncernen. Fallet har lett till en ökad osäkerhet gällande definitionen av immateriella tillgångar och den värdeskapande effekten som tillräknas *trade intangibles* kontra *marketing intangibles* som beskrevs i avsnitt 3.4.1.

Då fallet aldrig nådde domstol är de frågor som det fanns förhoppningar om att få klarhet om fortfarande obesvarade. Istället är ovissheten kvar, men förlikningen pekar på en utvecklingsriktning mot ökat unilateralt agerande för att länder önskar skydda sin skattebas. Risker är att andra länder följer efter och ett konfliktrikt system skapas där företag riskerar dubbelbeskattning. En utveckling som, enligt författarens mening, är viktig att stoppa och istället bör det fokuseras på att få en interprissättning som karakteriseras av multilateral koordination och gemensam tolkning. En nödvändighet för förutsebarhet och undvikande av dubbelbeskattningssituationer.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Hallbäck, C et al (2009), s. 820.

¹⁴⁷ Ibid.

¹⁴⁸ Ibid., s. 821.

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ Ibid.

4 Dokumentationskrav vid internprissättning

4.1 Bakgrund

Uppsatsen har hitintills behandlat den problematik som existerar kring internprissättningen i en internationell kontext, där den på inget sätt är begränsad till Sverige utan är densamma för alla länder med multinationella företag verksamma inom deras gränser.

I detta kapitel kommer fokus istället ligga på den nationella lagstiftning som Sverige infört och hur det eventuellt går att identifiera möjliga problemområden inom dess tillämplighet.

Fram till januari för beskattningsåret 2007, dvs. taxeringsår 2008, var den enda existerande lagstiftningen i Sverige på internprissättningsområdet den tidigare genomgånga korrigeringsregeln.

Lagförslaget om dokumentationskrav kom via propositionen om *effektivare skattekontroll mm.*¹⁵¹ I nämnda proposition anges det att många länder redan innan Sverige hade infört liknande dokumentationskrav, framför allt andra medlemsstater inom OECD men även icke medlemsstater. Exempelvis var bl.a. Australien, Belgien, Danmark, Frankrike, Japan, Kanada, Mexico, Nederländerna, Nya Zeeland, Polen, Portugal, Storbritannien, Sydkorea, Tyskland, Ungern och USA medlemsländer av OECD som infört uttryckliga krav eller rekommendationer om dokumentationskrav.¹⁵² Gällande länder som icke är medlemmar i OECD så nämnde propositionen Argentina, Brasilien, Indien och Folkrepubliken Kina som exempel på länder som också infört sådana krav.¹⁵³ Detta visar klart på den internationella utveckling som sker på internprissättningsområdet. Världens länder inför allt oftare individuella regleringar för att säkerställa en bättre förutsättning för kontroll av multinationella företags interna transaktioner. Denna kontroll syftar till att skydda de individuella staternas skattebas genom att upprätthålla armlängdsprincipen. Den bakomliggande teorin är att ifall ett sådant upprätthållande går att åstadkomma omöjliggörs det för företag att förflytta obeskattade vinster över nationsgränser. Ergo så placeras upparbetade, obeskattade vinster i den stat som har ett rättmätigt skattekrav på vinsten ifråga.

Under nästkommande år sker det tredje taxeringsåret med ett gällande lagstiftat dokumentationskrav i Sverige, som vi finner i 19 kap. 2a och 2b §§ LSK. Med detta i åtanke får det anses acceptabelt att definiera lagstiftningen som relativt ny och oprövad. Innan dess existens fanns inget lagstadgat krav

¹⁵¹ Prop. 2005/06:169.

¹⁵² Ibid., s. 99.

¹⁵³ Ibid.

på upprättande av sådan dokumentation men armlängdsprincipen gällde och hade också uttryckts genom lag under en längre period.¹⁵⁴

Däremot så påpekas det i den tidigare nämnda propositionen att ”... *den dokumentations skyldighet som föreslås redan idag är en förutsättning för att åsätta internpriser i enlighet med armlängdsprincipen*”.¹⁵⁵ Uttalandet tyder på regeringens, samt Skatteverkets, syn på lagförslagets potentiella ekonomiska effekt på de multinationella företagen såg och ser ut. Detta kommer att diskuteras mer ingående i ett separat avsnitt längre fram i uppsatsen. Först ska en redovisning av innebörden av det svenska dokumentationskravet presenteras.

Det ska nämnas att uppbyggnaden av praxis på området inte har tagit fart än och fortfarande är majoriteten av information på området bestående av lag, Skatteverkets föreskrifter och meddelanden, förarbeten och doktrin. Målet med detta avsnitt är att utifrån tillgängligt material behandla det svenska dokumentationskravet och studera dess inverkan på internationellt verksamma företag.

4.2 Dokumentationskravet i Sverige

4.2.1 Omfattningen av innehållskravet

I 19 kap. 2a och 2b §§ LSK finner vi det lagstadgade dokumentationskravet och i enlighet med sista stycket i 19:2b LSK har Skatteverket utfärdat föreskrifter om vilka uppgifter som ska ingå i sådan dokumentation.¹⁵⁶ Föreskrifterna finns i SKVFS 2007:1 och skatteverket har även utgivit ett meddelande, SKV M 2007:25 som mer utförligt behandlar dokumentationskravet. Det är viktigt att poängtera att meddelandet inte har samma rättsligt bindande verkan som föreskrifterna, utan endast syftar till att tydliggöra gällande rätt.

Tidigare examensarbeten¹⁵⁷ har ingående behandlat de själva dokumentationskraven och dess omfattning, varav denna uppsats endast avser att kort presentera vad den består av och dess omfattning. Detta för att underlätta förståelsen för vad de kommande underkapitel istället belyser.

Fokus i efterföljande underkapitel ligger istället på konsekvensen av lagstiftningen ur ett ekonomiskt perspektiv samt på vad som kan följa av att ett multinationellt företag inte, enligt Skatteverket, uppfyller armlängdsprincipen. Det inkluderar även bristande dokumentation då en presumtion om att armlängdsprincipen inte efterlevs existerar i de fall företag inte uppfyller dokumentationskravet.

Enligt 19:2b LSK och SKVFS 2007:1 ska dokumentationen av ett företag som innefattas av regleringen i 19:2a LSK bestå av följande saker.

¹⁵⁴ 43 § 1 mom KL, numera upphävd och ersatt av i dag gällande 14 kap. 19 § IL.

¹⁵⁵ Prop. 2005/06:169, s. 109 f.

¹⁵⁶ Se 19:2b 2st LSK, ”Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen.”

¹⁵⁷ Se exempelvis Fredrik Hillälv, *De svenska dokumentationskraven gällande internprissättning*, (2007) Examensarbete vid Juridiska Fakulteten, Lunds Universitet.

Huvudpunkterna i nedanstående lista är vad dokumentationskravet i 19:2b LSK består av och underpunkterna redovisar vad som anges i SKVFS 2007:1 angående det specifika innehållet under dessa punkter.

A. En beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten.

- a. En beskrivning av företagets juridiska struktur.
- b. Redovisning av ägarförhållandena och hur företaget kontrollerar eller kontrolleras av andra företag i företagsgruppen.
- c. Företagets och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende skall anges.
- d. Väsentliga förändringar inom företaget och företagsgruppen under räkenskapsåret skall redovisas.
- e. Den ska innehålla finansiell information som är relevant för tillämpningen av vald prissättningsmetod för räkenskapsåret avseende företaget och de andra företag inom företagsgruppen som företaget haft interna transaktioner med.
- f. Samt innehålla uppgifter om branschspecifika förhållanden och den inriktning på verksamheten som påverkat företagets prissättning av interna transaktioner.¹⁵⁸

B. Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna.

- a. 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 skall bl.a. innehålla uppgifter om:
 - typ av transaktion, värde, mängd, andra avtalsvillkor, eventuella samband med andra transaktioner som är väsentliga för prissättningen och kostnadsunderlag, fördelningsmodell och vinstpålägg vid kostnadsbaserad indirekt debitering av tjänster.
- b. En redovisning av de avtal som är väsentliga för prissättningen eller en förteckning över dessa avtal. Företag med ett stort antal avtal får istället upprätta beskrivning av olika huvudkategorier av avtal som företaget har ingått och vilken prismetodik dessa innehåller.
- c. Även avtal och andra överenskommelser angående frågor om internprissättning som företaget eller annat företag inom företagsgruppen ingått med myndighet och som berör företaget ska redovisas.
- d. Samt innehålla utländska förhandsbesked eller andra liknande meddelanden angående frågor om internprissättning som berör företaget.¹⁵⁹

¹⁵⁸ 19:2b p1 LSK samt SKVFS 2007:1, 3-4 §§.

¹⁵⁹ 19:2b p2 LSK samt SKVFS 2007:1, 5-6 §§.

C. En funktionsanalys.

- a. Denna analys ska beskriva företagens roller och innehålla en specifikation av företagens funktioner, tillgångar och risker samt dessas ekonomiska betydelse.¹⁶⁰

D. En beskrivning av vald prissättningsmetod.

- a. Företaget ska ange hur det tillämpar vald prissättningsmetod.¹⁶¹

E. En jämförbarhetsanalys.

- a. En beskrivning av använda interna och externa jämförelsetransaktioner samt hur urvalet av dessa har skett. Analysen skall ske med beaktande av jämförelsefaktorerna och eventuella justeringar som utförts för att förbättra jämförbarheten. Vid de fall jämförelsetransaktioner inte har identifierats skall dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen.¹⁶²

Av ovanstående redovisning framgår det tydligt att dokumentationskravet är omfattande och att tillkomsten av dem bör ha markant förändrat situationen för de företag som berörs av lagstiftningen.

Regeringens ståndpunkt att den nu lagstiftade dokumentationsskyldigheten inte är mer omfattande än vad som krävdes av företagen innan den infördes bör ifrågasättas. Det är utan tvekan så att företag även innan dokumentationskraven lagstodgades var tvungna att använda armlängdspriser och riskerade att inkomstjusteras och få skattetillägg som sanktion i enlighet med 14:19 IL (red anm. Tidigare 43 § 1 mom KL) respektive 5 kap. 1 § Taxeringslagen (TL). Det är dock enligt författarens mening inte liktydigt med att arbetsbördan, ergo den ekonomiska belastningen, på multinationella företag inte väsentligt påverkas av lagstiftning av denna karaktär.

4.3 Ett ekonomiskt perspektiv

Skatteverket har i sin rapport beräknat företagens sammanlagda kostnader med anledning av införandet av dokumentationskrav till 50 – 100 miljoner kronor per år.¹⁶³ Hur beräkningen har skett och vilka siffror som beaktats redovisas inte men det anges att en utökad uppgiftsskyldighet medför ökade fullgörandekostnader för företagen.¹⁶⁴ Dessa fullgörandekostnader anses vara bl.a. vissa engångskostnader för att komplettera de ekonomisystem som används för att ge underlag gällande koncerninterna transaktioner, dels

¹⁶⁰ 19:2b p3 LSK samt SKVFS 2007:1, 7 §.

¹⁶¹ 19:2b p4 LSK samt SKVFS 2007:1, 8 §.

¹⁶² 19:2b p5 LSK samt SKVFS 2007:1, 9 §.

¹⁶³ SKV rapport 2003:05, Dnr 5824-02/151, s. 46 samt prop. 2005/06:169, s. 123.

¹⁶⁴ SKV rapport 2003:05, Dnr 5824-02/15, s. 46.

årliga kostnader för att lämna uppgifter vid deklaration.¹⁶⁵ Sist nämner rapporten att lagförslaget kan föranleda vissa anpassningar av det sätt företagen genomför dokumentation i dagsläget, samt att även löpande uppdateringar av sådan dokumentation också är en faktor.¹⁶⁶

Med utgångspunkt i vad som ovan redovisats ska en omständighet omgående belysas. Skatteverkets förslag i nämnda rapport, alltså även den ekonomiska analys de presenterar, är beroende av en utökad uppgiftsskyldighet vid inlämnandet av deklarationen. Denna utökade uppgiftsskyldighet blev aldrig en realitet och existerar inte i Sverige. Detta har den svenska regeringen tagit fasta på och använt som ett argument gentemot dem som kritiserat nämnda analys av fullgörandekostnader för att den är kraftigt underskattad. Exempel på sådana kritiker är bl.a. Svenska Bankföreningen.¹⁶⁷

För att bättre belysa de ekonomiska ramarna som internprissättningen befinner sig inom kan nämnas att Sveriges varuexport och varuimport under 2004 uppgick till 904 miljarder kronor resp. 736 miljarder kronor.¹⁶⁸ Detta nämns även i propositionen.¹⁶⁹ År 2007 uppgick varuexport och varuimport till 1141 miljarder kronor respektive 1020 miljarder kronor.¹⁷⁰

I ljuset av detta ska man då beakta att en stor del av världshandeln sker mellan företag i intressegemenskap. Det är transaktioner som sker inom internationellt verksamma koncerner, varpå internprissättningen på varor och tjänster får stor betydelse för staternas skatteunderlag.¹⁷¹

Hur stor del utgör då dessa interna transaktioner av den totala världshandeln? Enligt en bedömning gjord av John Neighbour¹⁷² anges det att över 60 % av världshandeln sker inom multinationella företag.¹⁷³ Denna siffras ursprung är inte fastställt men den härstammar från mitten 1990-talet och omnämns även i en studie gjord av EU-kommissionen där det anges att:

*”...it was generally assumed in the mid 1990s that 60 % of all global trade took place intra-group. The increased globalisation, which has led to an increase in the number of mergers and acquisitions, implies that this figure is now even higher”.*¹⁷⁴

Denna siffra verkar vara vedertagen och EU-kommissionens studie utgavs 2001, varpå det med relativt stor säkerhet kan antas att den andel av världshandeln som utgörs av interna transaktioner i dagsläget är högre, eventuellt t.o.m. betydligt högre, än den nu angivna 60 %. Denna uppsats ämnar dock inte uppskatta en egen mer aktuell siffra, utan kommer nyttja den tidigare angivna. I författarens mening kan man med den

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ Ibid.

¹⁶⁷ Se prop. 2005/06:169, s. 123.

¹⁶⁸ SCB, Statistisk årsbok 2006, Avsnitt: Handel med varor och tjänster.

¹⁶⁹ Prop. 2005/06:169, s. 88.

¹⁷⁰ SCB, Statistisk årsbok 2009, Avsnitt: Handel med varor och tjänster.

¹⁷¹ Ibid.

¹⁷² Medlem i OECD Centre for Tax Policy and Administration.

¹⁷³ Neighbour, J (2009), s.1 se även Ernst & Young (2007), s. 1 samt COM (2001) 582, s.

268.

¹⁷⁴ COM(2001)582, s. 263.

utgångspunkten med säkerhet säga att nedanstående presenterat material med förmodan består av lägre siffror än vad som är verklighet idag.

Av vad som presenterats ovan kan det antas att det inom världshandeln med varor och tjänster sker interna transaktioner till ett värde av 1297 miljarder kronor.¹⁷⁵ Av dessa är 685 miljarder avseende varuexport och 612 miljarder kronor för varuimport. Ifall företag i exportsammanhang använder en internprissättning som inte överensstämmer med armlängdsprincipen p.g.a. att de säljer sina varor och/eller tjänster till underpris resulterar det i att Sveriges skattebas urholkas. Samma urholkning av den svenska skattebasen sker om företag i importsammanhang betalar överpris för de varor och/eller tjänster som de köper.

Med detta i åtanke blir det uppenbart varför Skatteverket i dagsläget koncentrerar sig på kontroll av företags internprissättning. Det handlar om stora summor, som ifall armlängdsprincipen inte efterlevs kan undgå Sveriges rättmätiga beskattningsrätt.

Det ska också poängteras att ovan nämnda siffror inte inkluderar interna transaktioner av finansiell art som t.ex. lån eller för den delen immateriella tillgångar. Detta gör Skatteverkets och regeringens önskan om ökad kontroll av internprissättningen än mer förklarlig och kanske även rättfärdigad. Frågan är huruvida en ökad kontroll genom det nuvarande dokumentationskravet står i proportion till den börda som den utgör för berörda företag.

I nämnda skattestudie av EU-kommissionen anges även uppskattade siffror på fullgörandekostnader (*compliance costs*). Där redovisas att medelstora multinationella företag spenderar mellan ca 1 till 2 miljoner Euro (€) per år och att siffrorna för stora multinationella företag uppgår mellan 4 till 5,5 miljoner Euro (€) per år för att fullgöra sina skyldigheter enligt dokumentationskrav.¹⁷⁶ Med dagens valutakurs¹⁷⁷ motsvarar det i svenska kronor fullgörandekostnader uppgående till 10,3 – 20,6 miljoner kronor för medelstora respektive 41,1 – 56,6 miljoner kronor för stora multinationella företag.

Detta ska ses i jämförelse med den uppskattning av ökade fullgörandekostnader som Skatteverket presenterade. Naturligtvis måste det beaktas att Skatteverkets beräkningar endast skett med åtanke på multinationella företag etablerade i Sverige medan EU-kommissionens rapport avser multinationella företag inom hela EU. Trots detta är skillnaden mellan beräkningarna så stor att vissa frågetecken uppstår gällande korrektheten i beräkningen som Skatteverket och regeringen utgått ifrån när denna lagstiftning föreslogs och senare genomfördes.

Om vi utgår från EU-kommissionens studies lägsta uppskattning så innebär det att ett (1) stort multinationellt företags och sex (6) stycken medelstora företags fullgörandekostnader överstiger den totala summa Skatteverket beräknade att de införda dokumentationskraven skulle leda till i ökade fullgörandekostnader för samtliga multinationella företag som

¹⁷⁵ Summan motsvarar 60 % av summan av den svenska varuimporten och varuexporten.

¹⁷⁶ COM(2001)582, s. 267.

¹⁷⁷ Se valutakurs 2009-11-19. 1 € = 10,2874 SEK (källa: www.xe.com/ucc)

omfattas av lagstiftningen i Sverige. Det bör ses i ljuset av Skatteverket bedömde att 22 000 företag skulle omfattas av dessa regler.¹⁷⁸

En given fråga blir då huruvida premisserna för det införda dokumentationskravet varit felaktigt fastställda från början och på så sätt resulterat i en lagstiftning som, i motsats till vad som anges i förarbeten, leder till en alltför hög ekonomisk belastning och för hög arbetsbörda för de berörda företagen.

4.4 Konsekvenser och sanktioner

Det tidigare avsnittet har redogjort för dokumentationskravets ekonomiska påverkan på multinationella företag oavsett om dessa följer eller icke följer armlängdsprincipen.

I detta avsnitt ska konsekvenserna för företag som inte uppfyller dokumentationskravet eller, mer korrekt formulerat, inte enligt en skatteförvaltning upprätthåller armlängdsprincipen vid sina interna transaktioner studeras närmre.

Det finns ingen sanktion kopplad direkt till de fall företags dokumentation av interna transaktioner inte upprättas eller är bristfällig.¹⁷⁹

Istället existerar risken för skönstaxering, eftertaxering samt användandet av redan tillgänglig lagstiftning om skattetillägg vid lämnande av s.k. oriktig uppgift till ledning för taxering.¹⁸⁰ Gällande skönstaxering så är det endast aktuellt vid de fall då det finns allvarliga brister i den skattskyldiges dokumentation, så i de fall företag har uppfyllt sitt dokumentationskrav kvarstår endast eftertaxering och eventuellt skattetillägg som påföljder.¹⁸¹ I den fortsatta framställningen kommer vi inte att behandla skönstaxering, utan endast fokusera på eftertaxering och skattetillägg, samt de direkta och indirekta konsekvenser det kan få för företag.

Denna lagstadgade sanktion om skattetillägg finns i 5 kap. 1 § TL och lyder:

”Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt

¹⁷⁸ Internetkälla nr. 3. (www.skatteverket.se)

¹⁷⁹ Prop. 2005/06:169, s. 114 f.

¹⁸⁰ Ibid., s. 115.

¹⁸¹ Ibid., s. 116.

*beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut”.*¹⁸²

Användandet av detta lagrum leder, enligt författaren, till vissa omständigheter som är bekymmersamt ur ett företagsperspektiv. Det är i och för sig positivt att det ansetts olämpligt att införa mer ingripande sanktioner på området, men i propositionen anges att det inte är uteslutet att sådana kan komma att implementeras i sett senare läge beroende på utfallet av nuvarande lagstiftning.¹⁸³

De omständigheter som nämndes i förevarande stycke utgörs av det faktum att en särskiljning mellan dokumentationsskyldighet och uppgiftsskyldighet måste ske med hänseende till bestämmandet om en oriktig uppgift inlämnats. Likt tidigare nämnt så infördes aldrig den utökade uppgiftsskyldighet som Skatteverket föreslog i sin rapport gällande internprissättning, utan det var endast en dokumentationsskyldighet som lagstodgades.

Lagrummet i 5 kap. 1 § TL är, enligt författarens uppfattning, primärt avsett att tillämpas på oriktigt lämnade uppgifter vid sådan uppgiftsskyldighet som redan existerade vid inlämning av självdeklaration och inte för dokumentationsskyldighet. En problematik uppstår i separeringen av vad som innefattas av företags uppgiftsskyldighet i förhållande till taxeringsförfarandet, ergo inlämnandet av deklarationen och vad som endast är att sammankopplas med dokumentationskravet.

I Skatteverkets rättsligt bindande föreskrifter anges att dokumentationen ska lämnas på begäran av Skatteverket och att sådan begäran får ske efter den dag då självdeklarationen för räkenskapsåret skall lämnas.¹⁸⁴ Detta förtydligas i Skatteverkets meddelande där det uttryckligen står: *”Dokumentationen ska inte bifogas deklarationen utan lämnas först när Skatteverket begär det”.*¹⁸⁵

4.4.1 Eftertaxering

Om en eftertaxering p.g.a. att felaktig internprissättning anses ha förelegat leder detta till att företags, ergo den skattskyldiges, resultat justeras till en nivå som beräknats vara fallet, ifall korrekt prissättning istället hade skett.

Detta är inget komplicerat i sig men kan indirekt leda till större ekonomiska konsekvenser än att en högre vinst beskattas inom Sveriges gränser. Då det rör sig om en internationell transaktion måste även den andra inblandade statens respons tas i beaktande. Om den statens skatteförvaltning inte delar Skatteverkets uppfattning och gör en egen motstående bedömning kan det leda till en dubbelbeskattningssituation. Det innebär att företaget förutom inkomstjusteringen kan komma att bli beskattad på samma inkomst två gånger. En gång i Sverige och en ytterligare gång i det andra inblandade landet. Det är av denna anledning det

¹⁸² 5:1 TL.

¹⁸³ Ibid., s. 116.

¹⁸⁴ SKVFS 2007:1, 12 §.

¹⁸⁵ SKV M 2007:25, s. 36.

är av största vikt att de regler som införts och som senare kommer att införas bygger på internationellt vedertagna principer, är enhetliga och framförallt att tolkningen av dessa är densamma. Om inte kommer risken för dubbelbeskattning finnas kvar för företagen, vilket i princip inte är en acceptabel företeelse.

Revisionsbyrån Ernst & Young utförde 2007/08 en undersökning som publicerades under namnet *Precision under pressure – Global Transfer Pricing Survey*. Undersökningen visade på att sedan år 2003 hade 60 % av de multinationella moderföretagen i Sverige fått sin internprissättningspolicy granskad av Skatteverket.¹⁸⁶ Vidare visade den på att i 45 % av granskningsfallen så resulterade den i en inkomstjustering, samt att utav dem så utgick även sanktionen skattetillägg i hela 36 % av fallen.¹⁸⁷ För att bättre belysa nämnda undersökning redovisas resultaten nedan i en tabell även för moderföretagen inom EU och globalt för att bättre förstå nivån av fokus som skatteförvaltningar, inklusive Skatteverket, riktar mot internprissättningen.

Tabell 1- Granskningserfarenheter hos multinationella moderföretag.¹⁸⁸

Förklaring

- Redovisade procentsatser motsvarar antalet företag som svarade JA på frågorna
- **Sverige** = moderföretag etablerade i Sverige.
- **EU** = moderföretag etablerade inom EU.
- **Globalt** = moderföretag etablerade i övriga världen.

Fråga	Sverige	EU	Globalt
Är internprissättningsdokumentation viktigare nu än för två år sen?	84 %	72 %	65 %
Har er internprissättningspolicy blivit granskad i något land sedan 2003?	60 %	56 %	52 %
I hur många fall resulterade granskningen i en inkomstjustering?	45 %	29 %	28 %
I hur många av dessa fall hotade skatteförvaltningen med att påföra sanktion (red anm. Skattetillägg)	50 %	30 %	31 %
Är det sannolikt eller väldigt sannolikt att en granskning av någon del av er internprissättning kommer att ske inom de närmsta två åren?	88 %	86 %	78 %

Av ovanstående tabell kan vi se att Skatteverket i förhållande till andra skatteförvaltningar har väldigt stort fokus på internprissättningen och de dubbelbeskattningsscenarioer som kan uppstå vid en potentiell

¹⁸⁶ Ernst & Young (2007), s. 68.

¹⁸⁷ Ibid.

¹⁸⁸ Sammanställd och översatt från undersökningen av Ernst & Young (2007), s. 68.

eftertaxering kommer behandlas mer ingående i avsnitt 3.5 som berör lagförslaget om införande av prissättningsbesked.

4.4.2 Skattetillägg

Om en oriktig uppgift föreligger så kan skattetillägg påföras enligt 5 kap. 4 § TL, som lyder:

”Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1-5 och som, ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige.”¹⁸⁹

Det innebär att skattetillägget som mest kan uppgå till en summa motsvarande 40 % av den summa som inkomsten justeras med. Då det i internprissättningssammanhang ofta rör stora belopp, inte sällan gällande immateriella tillgångar, så kan ett skattetillägg var minst sagt en kännbar påföljd.

Problemet för multinationella företag är just definitionen av oriktig uppgift i förhållande till deras internprissättning. En oriktig uppgift kan endast lämnas vid ett taxeringsförfarande och dokumentationen ska som tidigare redovisats inte på egen hand inlämnas gemensamt med deklARATIONEN, utan endast på begäran av Skatteverket. Avvägningen mellan vad som befinner sig inom dokumentationskravet och vad som ingår i företagets uppgiftsskyldighet vid inlämnandet av deklARATIONEN är svår p.g.a. av stadgandet i 3 kap 1 § p. 6 LSK.

Detta stadgande anger att *”en självdeklARATION ska innehålla de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.”¹⁹⁰*

Vad ingår då i den tämligen långtgående uppgiftsskyldigheten enligt ovanstående lagrum och vad gör det inte? Det har fastställts att den upprättade dokumentationen inte ska lämnas in i samband med självdeklARATIONEN, utan endast på begäran av Skatteverket men omfattar den en skyldighet att på annat sätt upplysa Skatteverket om förekomna interna transaktioner under räkenskapsåret? Det finns inte någon egentlig praxis som besvarar dessa frågor, men kommer med största förmodan att skapas inom de nästkommande åren då det är en viktig fråga på internprissättningsområdet.

Ett rättsfall från RegR har slagit fast att uppgiftsskyldigheten är långtgående och formulerat det som:

”[att] det anses nämligen åligga den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att skattemyndigheten kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet”.¹⁹¹

¹⁸⁹ 5 kap. 4 § TL.

¹⁹⁰ 3 kap. 1 § p. 6 LSK.

¹⁹¹ RÅ 2003 ref. 4, s. 4. (fallet berör dock icke interprissättningsproblematiken)

Med förmodan får det antas att Skatteverket tolkar bestämmelsen som en skyldighet för företag att vid inlämnande av självdeklarationen även bifoga kompletterande uppgifter om förekomna interna transaktioner för att s.a.s. uppmärksamma det skatterättsliga problemet, varpå de får bättre basinformation för vart de vill rikta sina granskningar. Om denna tolkning är korrekt eller icke återstår att se. Det kommer onekligen att behandlas i kommande praxis.

4.4.2.1 Oriktig uppgift: ett krav vid skattetillägg

Enligt författarens mening är det mindre sannolikt att en faktiskt oriktig uppgift inlämnas av ett företag i samband med självdeklarationen. Istället är det mer sannolikt rörande fall där Skatteverket anser att en oriktig uppgift lämnats genom utelämnande av en uppgift i samband med taxeringsförfarandet. Det är också i dessa sistnämnda fall som ärendena blir komplexa och det är svårt att bedöma huruvida en oriktig uppgift faktiskt lämnats.¹⁹²

Huruvida det ska anses att oriktig uppgift lämnats måste visas av Skatteverket. De har bevisbördan för om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Det bör nämnas att företagen p.g.a. allmänna regler kan krävas frambringa bevisning med hänsyn till att den som lättast kan bevisa ett förhållande också ska göra det.

Ett exempel:

- Företaget X AB är ett svenskt moderföretag i en stor multinationell koncern med dotterbolag spridda över hela världen.
- Det har en utarbetad interprissättningspolicy som det följer vid sina sammanhavande med andra bolag i intressegemenskapen.
- De har mycket utförlig dokumentation, i enlighet med sin policy och svensk rätt, av alla sina interna transaktioner.
- Under 2009 förflyttar de immateriella tillgångar från Sverige till ett annat bolag i utlandet, där inkomsten icke kommer att beskattas i Sverige. De uppför dokumentation enligt ovan även gällande denna transaktion.
- Vid inlämnandet av självdeklarationen bifogar de icke sin dokumentation i enlighet med Skatteverkets föreskrifter. De nämner icke heller transaktionen i deklarationen ifråga.

Av ovanstående punkter kan det synas att företaget företagit alla steg som krävs av dem. En korrekt dokumentation är dock icke liktydig med att armlängdsprincipen upprätthållits enligt Skatteverket eller annan skatteförvaltning för denna del. Detta då det i grund och botten handlar om bedömningsfrågor och problematiken här består utav att det är tre parter med helt olika agendor och motiv som ska enas om en bedömning. Ifråga om korrektheten med skattetillägg som sanktion vid sådana bedömningsfrågor ställde sig ett antal remissinstanser frågande till sådan

¹⁹² Almgren, Karin et al (2006), s. 45 f.

tillämpning.¹⁹³ Svenska Revisorsamfundet ansåg att skattetillägg endast skulle införas i de fall där det ställts utom allt tvivel att dokumentation och andra uppgifter är uppsåtligt felaktiga.¹⁹⁴

Författaren instämmer i Svenska Revisorsamfundets ställningstagande och är kritisk till en sanktion som kan appliceras på företag likt det i ovanstående exempel om Skatteverket anser att armlängdsprincipen inte upprätthållits efter granskning av deras dokumentation. Detta görs med hänvisning till lagrummet i 3 kap. 1 § p. 6 LSK och att det p.g.a. utelämnandet och felaktigheten i prissättningen anses ha lämnats oriktig uppgift. Det bör uppmärksammas att det inte räcker med endast en fastställd felaktighet i prissättningen utan det krävs även att transaktionen ifråga inte finns bland de av företaget inlämnade uppgifterna.

Med andra ord kan den gällande rätten i dagsläget beskrivas som att det finns en viss indirekt uppgiftsskyldighet i förhållande till internprissättning via 3 kap 1 § p. 6 LSK som måste uppfyllas för att garantera att det vid en eventuell eftertaxering inte kan bli aktuellt med påförande av skattetillägg. Det står i motsats till vad som anges i propositionen där regeringen anser att det inte skall införas någon informationsskyldighet i självdeklarationen gällande internprissättning.¹⁹⁵ Att denna direkta informationsskyldighet inte infördes användes som argument av regeringen för att den administrativa bördan för företagen avsevärt reducerats i jämförelse med Skatteverkets ursprungliga förslag.¹⁹⁶

En fråga är huruvida företagen som sköter sin internprissättning med medföljande dokumentationskrav tjänar på den nuvarande situationen där en osäkerhet existerar gällande vad som ska och inte ska inkluderas vid självdeklaration. Om ett företag har sin dokumentation klar och bifogar den till sin självdeklaration i strid med vad som gäller enligt 12 § SKVFS 2007:1 skulle Skatteverkets administrativa börda växa enormt. Men företagen skulle inte längre riskera annat än en eventuell eftertaxering vid felaktig prissättning, då det med större förmodan skulle bli fråga om oriktigt yrkande istället för oriktig uppgift.

”... som oriktig uppgift anses alltså inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattningar. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen.”¹⁹⁷

Om dokumentationen är gjord med korrekta sakuppgifter men företagets värdering bedöms som felaktig torde resultatet bli en eftertaxering, men om informationen bifogats vid självdeklarationen är det högst osannolikt att det skulle kunna bli fråga om något annat än ett oriktigt yrkande. Med andra ord skulle skattetillägg inte längre vara aktuellt då det krävs lämnande av oriktig uppgift för att det ska kunna följa på en

¹⁹³ Prop. 2005/06:169, s. 115 – speciellt uttalandena från Svenska Revisorsamfundet och Juridiska Fakulteten vid Uppsala Universitet.

¹⁹⁴ Ibid.

¹⁹⁵ Prop. 2005/06:169, s. 109.

¹⁹⁶ Ibid.

¹⁹⁷ Prop. 1977/78:136, s. 144.

eftertaxering. Det ska dock nämnas att RegR i ett rättsfall angett att en felaktig sakuppgift kan anses existera p.g.a. av icke korrekt värdering.¹⁹⁸ RegR angav att:

*”skillnaden mellan det uppgivna värdet och det riktiga emellertid kan vara så stor att den lämnade uppgiften på ett felaktigt sätt karakteriserar förmånen ifråga, och i så fall kan även en oriktig värdering vara att anse som en felaktig sakuppgift.”*¹⁹⁹

Detta leder till en liten möjlighet att det även vid fråga om värdering och bedömningsfrågor kan bli aktuellt med felaktig sakuppgift, vilket kan likställas med oriktig uppgift. Rättsfallet ifråga handlade inte om internprissättning utan om fastigheter och i fallet hade Skatteverket ansett att marknadsvärdet på den skattskyldiges fastighet uppgick till 680 000 kronor medan dennes värdering endast hade uppgått till 300 000 kronor.²⁰⁰ Trots denna väsentliga skillnad ansåg RegR inte att det var fråga om en oriktig värdering till den grad att det kunde anses utgöra en felaktig sakuppgift.²⁰¹ Det är alltså fråga om en restriktiv bedömning från rättens sida när det handlar om att omvandla oriktiga värderingar till felaktig sakuppgift.

4.4.2.2 Befrielse från skattetillägg

Det har fram tills nu endast diskuterats vad som krävs för att skattetillägg ska kunna påföras och hur det möjligen kan undvikas av företag.

Följande avsnitt behandlar de situationer där det är fastställt att en oriktig uppgift de facto har lämnats och att påförande av skattetillägg är aktuellt. I dessa situationer kan det finnas undantag som rättfärdigar en befrielse från skattetillägget. Dessa befrielsegrunder finns angivna i 5 kap. 14 § TL och lagstadgandet lyder enligt följande:

*”Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel”*²⁰²

Vid bedömningen huruvida felaktigheten eller underlåtenheten ska anses som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften ska tre omständigheter särskilt beaktas. Dessa är om felaktigheten eller underlåtenheten berott på:

1. Den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,

¹⁹⁸ RÅ 1999 ref. 17.

¹⁹⁹ Ibid.

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ Ibid.

²⁰² 5 kap. 14 § 1 st. TL.

2. Att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
3. Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.²⁰³

När det gäller bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det enligt samma lagrum särskilt beaktas om:

1. Avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
2. En oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. Felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller har blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.²⁰⁴

Att internprissättning är ett område inom beskattningen som innefattar komplexa ärenden och svårbedömda värderingar är något som även regeringen tagit fasta på när de diskuterat sanktioner i propositionen för dokumentationskrav.²⁰⁵ De identifierade att de materiella frågorna rörande prissättningen samt de formella frågorna om vilken dokumentation som ska upprättas ofta innefattar svåra gränsdragningar och bedömningar.²⁰⁶ De inkomstjusteringar som kan aktualiseras för företag kan vara av betydande storlek.²⁰⁷

Trots detta ansåg regeringen inte att det var tillräckliga skäl för att undanta internprissättningen från skattetilläggsreglerna, utan uttryckte att:

”Om det efter utredning visar sig att företagets inkomst skall justeras på grund av felaktig internprissättning måste en nyanserad bedömning göras om oriktig uppgift anses ha lämnats och, om så är fallet, om skäl finns att helt eller delvis befria den skattskyldige från skattetillägget.”²⁰⁸

Vid de fall justeringen berodde på felaktig prissättning men företaget hade företagit alla dokumentationer enligt gällande föreskrifter så angav regeringen att ovanstående:

”... särskilt [gäller] om tillräcklig dokumentation finns upprättad men en justering ändå anses erforderlig baserad på armlängdsprincipen.”²⁰⁹

Den sistnämnda citeringen ska ses i jämförelse med vad som tidigare angetts i samma proposition gällande samma sak. Det angavs med

²⁰³ Jfr 5 kap. 14 § 2 st. TL.

²⁰⁴ Jfr 5 kap. 14 § 3 st. TL.

²⁰⁵ Prop. 2005/06:169, s. 115 f.

²⁰⁶ Ibid., s. 116.

²⁰⁷ Ibid.

²⁰⁸ Ibid.

²⁰⁹ Ibid.

hänvisning till den tidigare propositionen (prop. 2002/03:106, s. 116) att om den skattskyldige öppet redovisat de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser kan inte skattetillägg tas ut.²¹⁰

Vid införandet av dokumentationskravet i svensk rätt följdes det inte av en utökad uppgiftsskyldighet för internprissättningen då regeringen, i motsats till Skatteverket, ansåg att det kravet inte skulle stå i proportion till den administrativa börda en sådan skyldighet skulle belasta den skattskyldige med.²¹¹ Detta borde tillsynes anses vara positivt för de multinationella företagen men kan också vara en väsentlig faktor till varför förutsebarheten för företag gällande internprissättning är bristfällig.

Det införda dokumentationskravet har inte påverkat det redan tidigare existerande uppgiftsskyldigheten som tidigare behandlats, utan den skattskyldige har fortfarande en skyldighet att i enlighet med 3 kap 1 § p. 6 LSK lämna alla de uppgifter som är erforderliga för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt taxeringsbeslut. Åtminstone till den grad som rättsfallet RÅ 2003 ref. 4 anger, att Skatteverket åtminstone ska kunna uppmärksamma det skatterättsliga problemet.

I ett rättsfall från Kammarrätten (KR) i Sundsvall, år 2004, belyses väl hur långtgående den redan existerande uppgiftsskyldigheten går.²¹² Målet behandlar företaget Sandvik AB och dess interna transaktioner med företaget Santrade som de befinner sig i intressegemenskap med. Det intressanta i målet i avseende med vad som här behandlas är KR:s uttalande om vad som kan krävas av företaget gällande omfattningen av självdeklarationens innehåll. KR angav följande:

*”Sandvik har inte i sina självdeklarationer redovisat grunderna för prissättningen respektive den uteblivna debiteringen. Det är först vid Skatteverkets revisioner som dessa för bedömningen i berörda delar avgörande omständigheter framkommit. Förutsättningar för att påföra Sandvik skattetillägg föreligger därmed.”*²¹³

En slutsats som kan dras från vad som ovan redovisats är att multinationella företag som sköter sin dokumentation av prissättningen vid interna transaktioner bör, för att minimera risken för skattetillägg vid en eventuell framtida revision, i strid med 12 § SKVFS 2007:1 inlämna sin uppförda dokumentation till Skatteverket i samband med sin självdeklaration för det räkenskapsåret.

Vid ett sådant förfarande existerar endast en minimal risk för att en oriktig uppgift ska kunna anses inlämnad. Denna risk är begränsad till de fall där en oriktig värdering kan anses utgöra en felaktig sakuppgift, så som angivits i ett av RegR bedömt rättsfall.²¹⁴ Vidare kan man utläsa av KR:s domskäl att möjligheten till befrielse från skattetillägg är förhållandevis

²¹⁰ Ibid., s. 115.

²¹¹ Prop. 2005/06:169, s. 109 f.

²¹² KR i Sundsvall, Mål nr: 862-863-99.

²¹³ Ibid.

²¹⁴ RÅ 1999 ref. 17.

små, trots vad som angetts i förarbeten till lagstiftningen om dokumentationskrav. I detta hänseende angav KR följande:

”Vid bedömningen [om befrielse från skattetillägg] har kammarrätten särskilt beaktat att det här är fråga om ett stort företag som får förutsättas ha tillgång till god sakkunskap på såväl redovisnings- som skatteområdet. De oriktiga uppgifterna framstår därför inte som ursäktliga. Inte heller framstår det som uppenbart oskäligt att ta ut skattetilläggen.”²¹⁵

Avslutningsvis kan det, enligt författarens mening, vara av intresse att ifrågasätta huruvida skattetillägg är en lämplig sanktionsåtgärd i relation till det införda dokumentationskravet. För företag som har tillräckliga resurser för att upprätta dokumentation i tid och även har tillgång till bra sakkunskap gällande skatterättsliga frågor är också chansen till befrielse från skattetillägg minimal om man ser till ovan citerade uttalandet från RegR. Detta leder till att företag i den situationen principiellt inte har något att förlora på att lämna in all dokumentation i anslutning till sin självdeklaration i syfte att minimera risken för skattetillägg. Ett sådant förfarande skulle dock inte vara acceptabelt för Skatteverket och inte heller möjligt för dem att hantera i ett längre perspektiv.

²¹⁵ Ibid.

5 Slutlig analys

5.1 Armlängdsprincipen och rekommenderade prissättningsmetoder

Armlängdsprincipen är den mest förespråkade principen hos de flesta länder för att upprätthålla ett system där en prissättning av transaktioner mellan företag i ekonomisk intressegemenskap kan fastställas till priser acceptabla för skatteförvaltningar och multinationella företag.

Det finns inget annat teoretiskt system att skifta till, utan den existerande teorin *global formulary apportionment* faller på sin egen osannolikhet gällande implementeringsmöjligheterna. Det är osannolikt att på en global nivå kunna uppnå en sådan substantiell koordination och konsensus som krävs för att länder skulle kunna enas om regler kring bestämmandet av skattesubjekt, vad som utgör den gemensamma vinsten och kanske det svåraste; hur den vinsten ska fördelas, hur formeln som avgör det ska se ut och hur dess faktorer ska bedömas och värderas. Armlängdsprincipen är här för att stanna och då är det av stor vikt att utvecklingen av den och dess tolkning går i rätt riktning.

Armlängdsprincipen syftar till att upprätthålla marknadsmässiga villkor vid prissättningen och målet är att uppfylla två mål som befinner sig i ett motsatsförhållande till varandra. Det första är att säkerställa etableringsländers skattebas så att de inte förlorar skatteintäkter på grund av företags internprissättning. Det andra är att undvika dubbelbeskattning för de multinationella företagen.

Utvecklingen idag har börjat leda till att balansen mellan dessa motsatsförhållanden har börjat påverkas i en riktning där stater mer unilateralt stiftar lagar för att säkerställa sina skatteintäkter, med resultatet att multinationella företag hamnar i en situation med dålig förutsebarhet och stor risk för dubbelbeskattning. Den största anledningen till detta är avsaknaden av multilateralt accepterade definitioner av vad som utgör en immateriell tillgång, ekonomiskt ägande och prissättningsmetoder bättre lämpade för transaktioner av immateriella tillgångar.

Det bästa exemplet på denna utveckling är det tidigare nämnda s.k. Glaxo-fallet där den amerikanska skatteförvaltningen (IRS) och företagsgruppen Glaxo förlikte i ett av de största rättsfallen gällande internprissättning. Detta i sin tur ledde till att det aldrig gavs några egentliga svar på fallets kärnfrågor, utan avsaknaden av ett domslut lämnar frågorna obesvarade. Fallets kärnpunkt berörde vinstfördelningen mellan bolag etablerade i Storbritannien och USA som uppkommit av immateriella tillgångar. På grund av den osäkerhet som internationellt råder gällande definitioner och värderingar av immateriella tillgångar antog IRS en ståndpunkt där de hävdade att det väsentliga värdet av de immateriella tillgångarna hade skapats genom marknadsföringsaktiviteter gjorda av det

amerikanska bolaget och inte p.g.a. det patent på läkemedelsprodukten som innehades av det engelska bolaget. Det tidigare synsättet som också är generellt accepterat internationellt är att den huvudsakliga vinsten ska anses ha skapats av patenten och den R&D som ligger till grund för det. Skatteförvaltningen i Storbritannien vidhöll detta synsätt vilket kolliderade med IRS ståndpunkt, varpå en dubbelbeskattningssituation uppstod för Glaxo.

För att stoppa den utveckling som bl.a. USA pådriver behöver OECD på ett bättre sätt forma sina riktlinjer för att skapa en uniform tolkning och användning av armlängdsprincipen. OECD är det bäst lämpade organet för att genomdriva en sådan förändring då dess medlemmar utgörs av dominerande världsekonomier likt USA, Tyskland, England m.fl. som följer dess rekommendationer, samt att även många länder som inte är medlemmar, exempelvis Kina och Brasilien, har valt att också tillämpa rekommendationerna.

Svårigheten för OECD och en sund, global, uniform utveckling är att riktlinjerna inte är rättsligt bindande vilket leder till att det ligger på medlemsländer och andra länder som valt att följa riktlinjerna att komma överens om en gemensam tolkning och tillämpning av riktlinjerna. Det absolut mest gynnsamma för multinationella företag skulle vara internationellt rättsligt bindande riktlinjer, då det skulle säkerställa en förutsebarhet för dem i internprissättningssituationer. Att detta skulle komma till stånd är mindre sannolikt men OECD behöver bedriva en hårdare och mer nutidsanknuten utveckling.

De viktigaste punkterna, enligt författarens mening, är att infoga mer praktiskt tillämpbara prissättningsmetoder gällande immateriella tillgångar och också särskilja på behandlingen av materiella och immateriella tillgångar. Det är mindre lämpligt att som nu ha samma prioriteringsordning på prissättningsmetoderna för de olika tillgångstyperna, då det inte är förenligt med deras olika karakteristik. En immateriell tillgång är till sin natur unik, det är det faktum som skapar dess värde och samtidigt dess komplexitet då armlängdsprincipen och de mest rekommenderade metoderna kräver tillgänglig data för att genomföra jämförbarhetsanalyser.

Det är inte teorin bakom armlängdsprincipen och prissättningsmetoderna som är felaktiga, utan problemet ligger snarare i det att omständigheterna som krävs för att uppfylla teorin inte ligger för handen. Hade det funnits tillgänglig jämförbarhetsdata gällande immateriella tillgångar hade inte nuvarande problem existerat. Det behövs alltså fler prissättningsmetoder än PSM som möjliggör en armlängdsmässig vinstfördelning när en korrekt jämförbarhetsanalys inte är möjlig p.g.a. brist på data.

5.2 Det svenska rätten

Den svenska rätten bygger på OECD:s riktlinjer och ärver därför den inneboende problematik som diskuterats ovan.

Det finns även andra aspekter som behöver lyftas när det specifikt gäller den svenska rätten. När det gäller rättssäkerheten för multinationella

företag är det en väsentlig förändring som är viktiga att belysa. Det faktum att fler funktioner har börjat samlas hos Skatteverket är en av dessa. Det är den granskande skattemyndigheten och samtidigt i internprissättningsammanhang också den part som lagstiftar på området. Detta då regeringen delegerat ner den uppgiften till Skatteverket, varpå de utformat de rättsligt bindande föreskrifterna som reglerar dokumentationskravet. Rättssäkerhetsbegreppet inom skatterätten har inte någon definitiv innebörd och är också ett dynamiskt begrepp i det hänseende att det förändras över tiden. Det finns dock ett antal utgångspunkter som är generellt accepterade. En skattskyldig ska kunna förutse de rättsliga följderna av sitt handlande och också vara skyddade mot oberättigade anspråk och krav från statens sida.

Då grunden till internprissättning är baserad på jämförbarhet och värderingar, vilket är subjektiva faktorer, är det inte ett område som uppfyller en rimlig nivå av förutsebarhet. Detta är dock en inneboende problematik som inte ska ligga den svenska rätten till last men faktumet att så är fallet bör ligga till grund för hur nationell lagstiftning utformas och hur eventuella sanktioner appliceras. Det är därför önskvärt, enligt författarens mening, att det särskiljs på den lagstiftande, granskande och utförande funktionerna och inte att dessa samlas i en och samma myndighet som är fallet gällande interprissättning och Skatteverket.

5.2.1 Dokumentationskravet

Gällande det lagstiftade dokumentationskravet så är identifierade problem framför allt två stycken. Ett väsentligt problem som påverkar alla berörda företag, vilket Skatteverket uppskattat till 22 000 stycken, är den diskrepans som existerar mellan Skatteverkets uppskattning av den ekonomiska börda som dokumentationskravet lägger på företagen och den uppskattning som presenterats tidigare under kapitel 4.3. Diskrepansen tyder på att Skatteverket och regeringen underskattat den börda som läggs på internationellt verksamma företag varpå en given fråga är ifall användandet av en korrekt uppskattning hade lett till en annan bedömning. Skulle i så fall en uppskattning som angav en större ekonomisk börda leda till att dokumentationskravet ändå anses uppfylla proportionalitetsprincipen eller skulle bördan vara alltför stor i jämförelse med den vinst som regleringen eventuellt kan leda till för staten.

Ovanstående är en övergripande problematik som gäller själva berättigandet av att införa sådan lagstiftning men lagstiftningen i sig innehåller också till viss grad problematiska regleringar för multinationella företag. Den viktigaste punkten att belysa gällande själva lagstiftningen är sanktionen skattetillägg som kan påföras då en eftertaxering sker. I de fall företag uppfyller dokumentationskravet men ändå av Skatteverket anses ha gjort en felaktig bedömning och eftertaxering blir aktuellt bör inte sanktionen skattetillägg vara applicerbart. En sådan sanktion bör endast, med beaktande av kravet på rättssäkerhet, vara aktuellt i de fall då företag uppenbart har lämnat uppsåtligt felaktig information eller misskött sin dokumentation.

Den osäkerhet som råder över samspelet mellan den uppgiftsskyldighet som existerar i LSK gällande inlämnandet av självdeklaration och dokumentationsskyldigheten gör det direkt olämpligt att ha ett sådant sanktionssystem.

Hade det införts en utökad uppgiftsskyldighet hade det varit mer förståeligt med användandet av skattetillägg, även om en sådan ändring inte skulle vara att föredra. En sådan utökad uppgiftsskyldighet skulle avsevärt öka den ekonomiska bördan för multinationella företag ytterligare.

Om Skatteverket anser att en felaktig värdering skett, så är en eftertaxering acceptabel, om företaget viker sig för Skatteverkets ståndpunkt eller en domstol fastställer att en felaktig värdering gjorts. Problematiken ligger i att en oriktig värdering inte kan utgöra en oriktig uppgift, såtillvida den inte markant skiljer sig från en korrekt värdering. Ergo skulle inte skattetillägg vara tillämpligt om dokumentationsskyldigheten också hade innefattat en utökad uppgiftsskyldighet. Då Skatteverket i den situationen redan vid deklarationen hade haft all information tillgänglig och det istället hade blivit fråga om ett oriktigt yrkande, varpå skattetillägg inte får utgå.

Den systematik som existerar för självdeklarationer och den som infördes för dokumentationskravet är inte direkt kompatibel i detta avseende. Skatteverket anger uttryckligen att företag inte ska inlämna sin dokumentation i samband med sin deklaration och det är just denna systematik som möjliggör användandet av skattetillägg.

Har Skatteverket inte resurser för att behandla sådan informationsmängd direkt vid deklarationstidpunkten, utan endast vill ha den som en informationsresurs vid eventuell revision, bör de inte heller kunna använda den begränsningen till företagens nackdel. Skattetillägg bör endast vara aktuellt i de fall då företag uppsåtligen lämnat felaktig information eller på annat sätt misskött sin dokumentation. Det nuvarande sanktionssystemet är inte förenligt med ett rättssäkerhetsperspektiv enligt författarens mening.

5.3 Avslutande kommentar

Avslutningsvis kan det, enligt författarens mening, konkluderas att internprissättning i dagsläget är ett skatterättsligt område som är fyllt av problematik både på internationell och på nationell nivå.

Den absolut viktigaste förändringen som behöver komma till stånd är att det på en global nivå uppnås en uniform konsensus om hur tillgångar, speciellt immateriella tillgångar, ska värderas och hur prissättningsmetoder ska tolkas. Det är även viktigt att skapa klara definitioner på vad som utgör olika tillgångstyper och en systematik för att fastställa ekonomiskt ägande av immateriella tillgångar. Endast genom sådan konsensus och koordination mellan skatteförvaltningar kan internprissättningen skydda staters skattebaser, förhindra uppkomsten av dubbelbeskattning och samtidigt utgöra ett regelverk som främjar utvecklingen av internationell handel istället för att hindra den.

Samtidigt bör det på nationell nivå utredas hur den aktuella ekonomiska bördan på de 22 000 företagen som berörs av dokumentationskraven de facto ser ut och förhåller sig till den bedömning

som låg till grund vid införandet av dokumentationskravet. Som nämnts i föregående avsnitt bör enligt författarens mening även sanktionen skattetillägg, p.g.a. av rättssäkerhetsaspekten, endast vara tillämplig vid internprissättning där företag uppenbart uppsåtligt lämnat felaktig information eller misskött sin dokumentation.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)

Lag (SFS 2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Taxeringslagen (SFS 1990:324)

Kommunalskattelagen (SFS 1928:370)

Propositioner

Prop. 2009/10:17

Prop. 2005/06:169

Prop. 1999/00:2

Prop. 1993/94:151

Prop. 1982/83:73

Prop. 1977/78:136

Prop. 1928:213

Skatteverket

SKV 352, utgåva 13 (2009) *Handledning för internationell beskattning 2009.*

SKV M 2007:25, *Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.*

SKVFS 2007:1, *Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.*

SKV rapport 2003:05, Dnr 5824-02/151, *Informations- och dokumentationsskyldighet avseende internationella företags prissättning av internttransaktioner.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1962:59

Europeiska Gemenskapen (EG)

COM (2007) 71 final, *On the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU.*

COM (2003) 726 final, *An Internal Market without company tax obstacles – achievements, ongoing initiatives and remaining challenges.*

COM (2001) 582 final, *Company Taxation in the Internal Market.*

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD)

OECD (2009) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.*

OECD (2008) *Model Tax Convention on Income and on Capital.*

Litteratur

Adams, Chris et al. (2002) *Intellectual Property and Transfer Pricing*. 8:e utgåvan. International Tax Review.

Almgren, Karin et al. (2006) *Skattetillägg och skattebrott*. Norstedts Juridik.

Arvidsson, Richard (1990) *Dolda vinstöverföringar*. Juristförlaget.

Atkinson, Mark et al (1999) *Transfer Pricing – A Practical Guide for Finance Directors*. Prentice Hall.

Ernst & Young (2007) *Precision under Pressure – Global Transfer Pricing Survey 2007/2008*.

Gustafsson, Sara och Hallbäck, Camilla (2008) *Den globala effekten av Glaxo-fallet*. Magisteruppsats. Jönköping International Business School.

Hallbäck, Camilla och Gustafsson, Sara (2009) *Den globala effekten av Glaxo-fallet*. Svensk Skattetidning, Nr. 8.

Hillälv, Fredrik (2007) *De svenska dokumentationskraven gällande internprissättning*. Examensarbete. Lunds Universitet.

Lehrberg, Bert (2001) *Praktisk juridisk metod*. Iustus Förlag AB.

Miyatake, Toshio (2007) *Transfer Pricing and intangibles*. International Fiscal Association (IFA), volym 92a.

Neighbour, John (2009) *Transfer Pricing: Keep it at arm's length*. OECD Observer.

PricewaterhouseCoopers (2009) *International Transfer Pricing 2009*.

Statistiska Centralbyrån, SCB (2009) *Statistisk Årsbok 2009, Handel med varor och tjänster*. SCB.

Statistiska Centralbyrån, SCB (2007) *Statistisk Årsbok 2006, Handel med varor och tjänster*. SCB.

Internetkällor

Källa Nr. 1: *Transfer Pricing Forum*. European Commission – Taxation and Customs Union.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm (2009-11-01, kl. 14:12)

Källa Nr. 2: *Common Tax Base*. European Commission – Taxation and Customs Union.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm (2009-11-02, kl. 09:23)

Källa Nr. 3: *Internprissättning*, Skatteverket

<http://www.skatteverket.se/skatter/foretagorganisationer/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html?posid=1&sv.search.query.allwords=internpriss%C3%A4ttning> (2009-12-19, kl. 15:40)

Källa Nr 4: *Contributions recieved from PricewaterhouseCoopers*, OECD

<http://www.oecd.org/dataoecd/62/63/14554576.pdf> (2009-11-07, kl. 16:30)

Källa Nr. 5: *Intangible Property*, US Transfer Pricing

http://www.ustransferpricing.com/intangible_property.html (2009-12-20, kl. 10:00)

Rättsfallsförteckning

RÅ 2004 ref. 81

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2003 ref. 4

RÅ 1999 ref. 17

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1990 ref. 34

KR i Sundsvall, Mål nr: 862-863-99