

# Överföring av immateriella tillgångar

## Internprisrättsliga aspekter

Sofia Larsson

Kandidatuppsats i handelsrätt

Skatterätt

HT2012

Handledare

Axel Hilling



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan



# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>11</b>
1.1 Internprissättning .....	11
1.2 Armlängdsprincipen.....	11
1.3 Syfte och frågeställning.....	12
1.4 Avgränsningar.....	13
1.5 Metod och material .....	13
1.6 Disposition .....	14
<b>2. Internprissättning enligt lag och praxis .....</b>	<b>15</b>
2.1 Definitioner av internprissättning .....	15
2.2 Korrigeringsregeln .....	16
2.2.1 Korrigeringsregelns tillämpning i ljuset av Shell-målen.....	17
2.2.2 Överlåtelse av varumärken - RÅ79 1:98, Findus .....	18
2.2.3 Överföring av ledningsfunktioner - RÅ 1998 not. 213 .....	18
2.2.4 Överföring av varumärken, Kammarrättsdom .....	19
2.2.5 Sammanfattning .....	20
<b>3. Immateriella tillgångar .....</b>	<b>23</b>
3.1 Immateriella tillgångar .....	23
3.1.1 Patent.....	24
3.1.2 Know-how och affärshemligheter .....	24
3.1.3 Varumärken.....	24
3.1.4 Goodwill.....	24
3.1.5 Personalstyrka .....	25
3.2 Allokering av inkomst från immateriella tillgångar .....	25
3.2.1 Funktioner .....	26
3.2.2 Risker .....	26
3.2.3 Kostnader .....	26

3.3	Armlängdspriset för en immateriell tillgång .....	27
3.3.1	Jämförbarhetsanalys .....	27
3.3.2	Värderingstekniker .....	28
3.3.3	Prissättningsmetoder i fall då jämförbara transaktioner finns .....	29
3.3.4	Prissättningsmetoder i fall då jämförbara transaktioner inte finns .....	29
3.4	Exempel .....	29
3.4.1	Överlåtelse av patent från moderbolag till dotterbolag .....	30
3.4.2	Immateriella tillgångar och kontraktsforskning .....	30
3.4.3	Överföring av varumärken och patent.....	30
3.4.4	Överföring av personalstyrka .....	31
3.4.5	Sammanfattning .....	31
<b>4.</b>	<b>Slutsatser och analys .....</b>	<b>33</b>
4.1	Vad är en immateriell tillgång?.....	33
4.2	Vilka rekvisit ska uppfyllas för att rätten till avkastningen från den immateriella tillgången ska anses ha övergått?.....	34
4.3	Hur ska armlängdsprincipen tillämpas vid överföring av en immateriell tillgång mellan företag i intressegemenskap? .....	34

# Sammanfattning

Prissättningen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap är ett av de internationellt mest betydelsefulla skatteområdena idag eftersom internprissättningen påverkar hur skattebasen fördelas mellan olika länder. Enligt armlängdsprincipen, vilken kommer till uttryck genom korrigeringsregeln, ska prissättningen på transaktioner mellan företag i intressegemenskap ske som om transaktionerna skett mellan oberoende parter, det vill säga till marknadspris. Immateriella tillgångar är särskilt svåra att prissätta, eftersom de till sin natur är unika vilket medför att det ofta inte finns jämförbara transaktioner på marknaden. Det finns dock vägledning, främst i praxis och OECD:s riktlinjer, för hur armlängdsprincipen ska tillämpas vid värdering av immateriella tillgångar i internprissättnings-sammanhang.

Jämförelseanalyser bör göras som bland annat tar hänsyn till den framtida förväntade avkastningen och de risker som är hänförliga till tillgången, då det ska utredas om det finns marknadspriser till vägledning för prissättningen. I praxis har framkommit att det är de fakta som finns tillgängliga vid överlåtelsetillfället som ska ligga till grund för prissättningen, även om tillgången senare visar sig få väsentligt högre värde. I prejudicerande mål har även fastslagits att underprissättningar ett år kan kvittas mot överprissättningar ett annat år. OECD uttalar att en tillgång ska kunna ägas eller kontrolleras av ett företag, för att den ska vara relevant i internprissättnings-sammanhang. Ett företags personal har enligt svensk praxis inte ansetts kunna vara ett företags tillgång, eftersom äganderätt inte föreligger; däremot exemplifieras i OECD:s riktlinjer att högkvalificerad personal utgör en tillgång i form av know-how. Det förefaller som om innebörden av internpriserättsliga transaktioner blir viktigare än formen; om vinstpotential överförs mellan företag i intressegemenskap, ska ersättning erläggas och prissättning ske enligt armlängdsprincipen.



## Summary in English

The transfer pricing of multinational enterprises is one of the most significant tax issues today, since the pricing of internal transactions determines how the taxable base is allocated between countries. According to the arm's length principle, implemented in the Swedish Income tax law, the pricing of transactions shall be based upon conditions that would have been agreed between independent companies. However, the transfer pricing of intangibles creates special difficulties, since they are unique, resulting in the fact that comparable uncontrolled transactions often are hard to find. However, there is some guidance to be found for the application of the rule, primarily in the case law and the OECD Guidelines.

Comparability analysis should be made when examining whether there are uncontrolled transactions comparable to the internal transactions. Factors to be taken into account are the future income the intangible asset is expected to derive, and the risks attributable to the asset. In case law it has emerged that it is the facts available at the time of the transaction that shall form the basis for the pricing, even if the asset subsequently is found to have significantly higher value. Furthermore, in case law it has been clarified that underpricing one year can be offset against the overpricing in another year.

OECD states that an asset must be able to be owned or controlled by a company, in order to be relevant in a transfer pricing context. An interesting observation is that a company's personnel in case law has not been classified as an asset; however, as exemplified in the OECD Guidelines, highly qualified personnel is an asset in the form of know-how. It seems that the substance and implications of internal transactions are more important than the form; if profit potential is transferred between associated enterprises, the remuneration must be obtained and the pricing shall be made in line with the arm's length principle.





# Förkortningar

IL Inkomstskattelagen

KL Kommunalskattelagen

OECD Organisation for Economic Co-operation and Development

RÅ Regeringsrättens årsbok



# 1. Inledning

## 1.1 Internprissättning

Prissättningen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap är ett av de internationellt mest betydelsefulla skatteområdena idag eftersom internprissättningen påverkar hur skattebasen fördelas mellan olika länder.<sup>1</sup> Internprissättningen bör följa armlängdsprincipen, vilken stöds av OECD och är den internationellt vedertagna principen till vägledning för prissättningen.<sup>2</sup> En tredjedel av alla gränsöverskridande transaktioner sker mellan företag i intressegemenskap.<sup>3</sup> De multinationella företagen konkurrerar på världsmarknaden och måste skapa effektiva produktionskedjor med hänsyn till ekonomiska och skattemässiga faktorer. I strävan efter effektiva produktionskedjor omstrukturerar bolagen genom att överföra funktioner, tillgångar och risker<sup>4</sup> mellan de närstående företagen.<sup>5</sup>

Eftersom multinationella bolag kan minska sin totala skattebas genom att i möjligaste mån allokera vinster till jurisdiktioner med låg skattesats, finns det regelverk för hur internprissättningen får ske.<sup>6</sup>

## 1.2 Armlängdsprincipen

Inkomstöverföring mellan företag i intressegemenskap kan till exempel ske genom att överlåtelse till ett närstående företag sker till underpris istället för marknadspris, eller genom att ett förvärv från ett närstående företag sker till överpris. I syfte att länder ska kunna bevara sina skattebaser, gäller därför *armlängdsprincipen* för transaktioner mellan företag i intressegemenskap.<sup>7</sup> Principen har införlivats i svensk rätt i form av korrigeringsregeln, 14 kap. 19§ IL<sup>8</sup>. Enligt principen ska företag i intressegemenskap företa transaktioner på armlängds avstånd, så att transaktionerna sker under samma

---

<sup>1</sup> Bjuvberg, Jan; Burmeister, Jari; Wiman, Bertil, s. 298.

<sup>2</sup> Bergkvist, Sven-Åke; Wiman, Bertil, s. 307.

<sup>3</sup> Se Cottani, G., Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD med hänvisning till ”the OECD 2010 Paper of the Trade and Statistics Directorate, MNEs and the role of vertical integration (som uppges ännu inte vara officiellt publicerad).”

<sup>4</sup> Det finns ingen universellt vedertagen definition av omstruktureringar, i föreliggande presentation har omstrukturering den innebörd som definieras i Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings, Chapter IX OECD Transfer Pricing Guidelines.

<sup>5</sup> Cottani, G., Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD.

<sup>6</sup> Se Bergkvist, Sven-Åke; Wiman, Bertil, s. 307, samt Cottani, G., *Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD*.

<sup>7</sup> Parland, Emilie, s. 578.

<sup>8</sup> Lag 2007:1419.

villkor som oberoende parter vid jämförbara transaktioner skulle ha avtalat.<sup>9</sup> OECD har även utarbetat riktlinjer, OECD Transfer Pricing Guidelines, för tillämpningen av armländsprincipen. Här finns prissättningsmetoder angivna, som när de tillämpas ska resultera i marknadsmässiga priser på interna transaktioner.<sup>10</sup>

*Immateriella tillgångar*, det vill säga tillgångar som varken är materiella eller finansiella, är ofta svåra att prissätta, eftersom värdet av tillgångarna inte alltid är bokfört.<sup>11</sup> Svårigheten att värdera immateriella tillgångar är också en konsekvens av att de är unika; det finns i regel inte jämförbara tillgångar på marknaden till ledning för prissättningen. De särskilda omständigheter som måste beaktas vid prissättningen av immateriella tillgångar finns det riktlinjer för i kapitel VI i OECD Guidelines.<sup>12</sup>

Med anledning av de komplicerade frågeställningar som skattemyndigheter och multinationella företag möter, har OECD nyligen publicerat en reviderad version av kapitel VI, som i skrivande stund är i form av ett diskussionsutkast. Utkastet ska resultera i tydligare riktlinjer till vägledning för värdering av transaktioner mellan närstående företag rörande immateriella tillgångar.<sup>13</sup> I föreliggande presentation kommer hänsyn tas till de nya riktlinjernas inverkan på transaktioner mellan närstående företag rörande immateriella tillgångar.

### 1.3 Syfte och frågeställning

Syftet med denna framställning är att utreda hur armlängdspriset bör fastställas vid prissättning av immateriella tillgångar i transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Som har framkommit i 1.1, ska sådana transaktioner prissättas enligt armlängdsprincipen, vilket innebär att transaktioner ska ske på samma villkor som oberoende parter vid jämförbara transaktioner skulle ha avtalat.

Ofta finns dock inte jämförbara transaktioner att tillgå i transaktioner som avser immateriella tillgångar, men likväl ska armlängdsprincipen tillämpas vid prissättningen. Detta faktum utgör kärnan i problemet som leder fram till frågeställningen i denna uppsats.

Frågan som ska besvaras är: *Hur bör armlängdsprincipen tillämpas vid överföring av en immateriell tillgång mellan företag i intressegemenskap?*

För att kunna besvara den huvudsakliga frågeställningen, måste även följande delfrågor besvaras: *Vad är en immateriell tillgång?; Vilka rekvisit ska uppfyllas för att rätten till avkastningen från den immateriella tillgången ska anses ha övergått?; Hur ska immateriella tillgångar värderas?*

---

<sup>9</sup> Bergkvist, Sven-Åke; Wiman, Bertil, s. 307.

<sup>10</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines, Kapitel II.

<sup>11</sup> OECD Discussion draft, par. 6.

<sup>12</sup> OECD Discussion draft, s. 30 ff.

<sup>13</sup> Diskussionsutkastet publicerades den 6 juni 2012 benämns Discussion draft, revisions of the special considerations of intangibles in chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and related provisions.

## 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar endast transaktioner rörande *immateriella* tillgångar mellan företag i intressegemenskap. Framställningen tar sin utgångspunkt i svensk rätt och beaktar endast hur värdering av immateriella tillgångar som överförs mellan ett svenskt och ett utländskt närstående företag ska ske. Detta innebär att endast svenska rättsfall beaktas i framställningen. Internprissättning är ett område med både juridiska och ekonomiska aspekter. Ur denna handelsrättsliga uppsats utelämnas redogörelser för ekonomiska modeller som kan tillämpas vid beräkning av armlängdspriset i specifika transaktioner. Regler om dokumentationsskyldighet berörs inte heller i uppsatsen. Vid tillämpning av korrigeringsregeln kan naturligtvis andra frågeställningar än den rörande värdet av transaktionerna uppkomma; till exempel vad intressegemenskap ska anses innebära eller hur mycket lägre ett företags inkomst ska ha blivit för att regeln ska bli tillämplig. Inte heller dessa frågor diskuteras i uppsatsen.

## 1.5 Metod och material

Syftet med uppsatsen är att utreda hur armlängdsprincipen bör tillämpas vid prissättning av immateriella tillgångar som överförs mellan företag i intressegemenskap. Frågeställningen angrips alltså med ett de lege ferenda-resonemang<sup>14</sup>, det vill säga en utredning av hur korrigeringslagen bör tillämpas, vilket gör den juridiska metoden lämplig att använda. Rättskälleläran är inkluderad i denna metod, vilket innebär att rättskällorna beaktas i efter dignitet, så att hänsyn i nämnd ordning tas till lagtext, lagförarbeten, rättspraxis, rättsuppfattningar i litteraturen, samt icke bindande reglering.<sup>15</sup>

En central del av den juridiska metoden är att utreda hur en rättsregel tillämpas på ett visst faktiskt förhållande.<sup>16</sup> Följaktligen beaktas korrigeringsregelns lagtext samt dess förarbeten, samt rättspraxis som är relevant för frågeställningen. Internprissättning är till sin natur ett område som präglas av den icke bindande reglering som OECD utfärdar. Därför utgör OECD:s riktlinjer<sup>17</sup> en stor del av materialet som uppsatsen grundas på, inte minst för att lagtexten och förarbetena ger föga vägledning för hur korrigeringsregeln bör tillämpas. I huvudsak är det de reviderade riktlinjerna om internprissättning av immateriella tillgångar som beaktas i denna framställning, vilka i skrivande stund är i form av ett diskussionsutkast. Det ska uppmärksammas att det vid beaktande av dessa riktlinjer har presumerats att de kommer antas i sin nuvarande utformning utan väsentliga förändringar. Den juridiska databasen Karnov har varit till stor hjälp vid sökandet efter material, likaså dess lagkommentarer. Även IBFD:s databas har använts.<sup>18</sup> *Dolda Vinstöverföringar*, skriven av Richard Arvidsson som är professor i juridik vid

---

<sup>14</sup> Sandgren, s. 57.

<sup>15</sup> Sandgren, s. 37.

<sup>16</sup> Sandgren, s. 38.

<sup>17</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, samt Discussion draft, revisions of the special considerations of intangibles in chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and related provisions.

<sup>18</sup> International Bureau of Fiscal Documentation.

Handelshögskolan i Stockholm och forskare i ämnet internprissättning, har varit användbar i den meningen att den givit en god förståelse för problematiken på området. Vidare har artiklar publicerade i Skattenytt samt Svensk Skattetidning, skrivna både av jurister som är praktiker och doktorer, varit till nytta. *The transfer pricing of intangibles*, författad av Michelle Markham som har doktorerat i internprissättning, har givit en god förståelse för ämnet och introduktion till OECD:s riktlinjer.

## **1.6 Disposition**

I inledningen, kapitel ett, har givits en introduktion till ämnet internprissättning och innebörden av armländsprincipen. Kapitel två redogör för korrigeringsregeln och dess syfte, samt hur den har tillämpats i praxis. I kapitel tre söks definitioner på immateriella tillgångar och det redogörs för vilka faktorer som ger berättigande till avkastning av sådana tillgångar. Vidare förklaras vilka faktorer som ska beaktas i en jämförbarhets analys. I kapitlet exemplifieras även hur immateriella tillgångar kan värderas vid olika typer av transaktioner. I det fjärde och sista kapitlet dras slutsaster och presenteras en analys av innehållet i det material som bearbetats.

## 2. Internprissättning enligt lag och praxis

### 2.1 Definitioner av internprissättning

OECD definierar internprissättning, eller transfer pricing, som prissättningen på varor, tjänster, eller immateriella tillgångar i transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Enligt denna definition är internprissättning ett neutralt begrepp. OECD påpekar även att det är först när internprissättningen missbrukas som intäkter och kostnader allokeras felaktigt i syfte att minimera den totala skattekostnaden.<sup>19</sup> Det finns även förklaringar till begreppet som skiljer sig från OECD:s, och definierar internprissättning som en skatteminimerande teknik som manipulerar priset på varor eller tjänster i transaktioner mellan närstående företag, så att inkomstöverföringar mellan företagen sker.<sup>20</sup>

Internprissättningen är ett verktyg vid utvärdering av lönsamheten för företagen i en företagsgrupp. Prissättningen på immateriella tillgångar är särskilt känslig för manipulation. Anledningen är att immateriella tillgångar i regel behålls inom företagsgrupper av strategiska skäl, vilket medför att det ofta inte finns jämförbara transaktioner på marknaden, vilka skulle kunna ge vägledning för en marknadsmässig prissättning.<sup>21</sup>

När företag i intressegemenskap handlar med varandra, kan antas att villkoren och prissättningen inte i lika stor utsträckning bestäms av marknadskrafter, som när oberoende företag handlar med varandra. En icke marknadsmässig prissättning på en transaktion som sker mellan företag i olika jurisdiktioner ger felaktiga beräkningar av resultaten och stör fördelningen av skatteintäkter mellan länderna. OECD:s medlemsländer tillämpar armlängdsprincipen som ger möjlighet till justering av inkomsten för företag, om den minskat till följd av en icke marknadsmässig prissättning som skett med ett utländskt närstående företag.<sup>22</sup> För svenskt vidkommande uttrycks armlängdsprincipen genom korrigeringsregeln, 14 kap. 19§ IL, som ger möjlighet till korrigerings av ett företags inkomst, i de fall den blivit för låg på grund av icke marknadsmässiga transaktioner med ett närstående företag som inte är skattskyldigt för inkomsten i Sverige.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> OECD, Glossary of tax terms.

<sup>20</sup> Markham, s. 10

<sup>21</sup> Markham, s. 10

<sup>22</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines, se s. 30-34.

<sup>23</sup> Lag 2007:1419.

Armlängdsprincipen kommer även till uttryck i artikel 9.1 i OECD:s modellavtal<sup>24</sup>, vilket i stor utsträckning följs när Sverige förhandlar fram skatteavtal med andra länder.<sup>25</sup> En svensk huvudlinje för bekämpande av internationell skatteflykt är att främja internationellt samarbete, vilket bland annat sker genom dubbelbeskattningsavtal samt inom organisationer som OECD.<sup>26</sup> Artikeln ger en avtalslutande stat rätt att korrigera inkomsten hos det inhemska företaget, om inkomsten har minskat till följd av en felaktig prissättning som skiljer sig från vad oberoende företag skulle ha avtalat.<sup>27</sup> Principen har sitt ursprung i regler mot skatteflykt i USA och Storbritannien och reglerna inkluderades i skatteavtalen som länderna tecknade under 1920-talet, i vilka Förenta nationerna använde begreppet ”handla på armlängds avstånd”, därav namnet.<sup>28</sup>

## 2.2 Korrigeringsregeln

I svensk rätt återfinns armlängdsprincipen i korrigeringsregeln, 14 kap. 19§ inkomstskattelagen.<sup>29</sup>

*19 § Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, 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 direkt i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,*

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

*3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.<sup>30</sup>*

Korrigeringsregeln har i huvudsak varit utformad som den är idag sedan 1965, men inkomstöverföring mellan företag i intressegemenskap blev reglerad redan då Kommunalskattelagen<sup>31</sup> tillkom.<sup>32</sup> Som framkommer av lagtexten, måste transaktionen ha skett mellan parter i ekonomisk intressegemenskap för korrigeringsregeln ska bli tillämplig. Sedan lagens tillkomst har bevisbördan för det allmänna lättats; det räcker att det görs sannolikt att intressegemenskap föreligger.<sup>33</sup> Enligt 14 kap. 20§ IL föreligger

---

<sup>24</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2010.

<sup>25</sup> Sveriges skatteavtal med andra länder– effekterna av regeringens arbete, s. 15.

<sup>26</sup> Prop. 1982/83:7, s. 7.

<sup>27</sup> Cottani, G., Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD.

<sup>28</sup> Eller som det uttrycks utan översättning: ”dealing at arm’s length”, se Cottani, G., Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD.

<sup>29</sup> Lag 1999:1229.

<sup>30</sup> Lag 2007:1419

<sup>31</sup> 43§ Lag 1928:370.

<sup>32</sup> Jonsson, Lars, Karnov lagkommentarer till 14 kap 19§ IL.

<sup>33</sup> Se prop. 1982/83:73, s. 11.



ekonomisk intressegemenskap om ”en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkare, eller – samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.” Det framkommer i förarbetet att det är den verkliga intressegemenskapen som regeln syftar på, inte endast den formella.<sup>34</sup>

### 2.2.1 Korrigeringsregelns tillämpning i ljuset av Shell-målen

Tillämpningen av korrigeringsregeln ska ske i ljuset av praxis. I RÅ 1991 ref 107, de så kallade Shell-målen, var fråga om pris- och inkomstkorrigering för svenska Shells avdrag med för höga kostnader för råolja under åren 1967-1981. Målen är av stor betydelse eftersom de innehåller redogörelser för tillämplig lagstiftning och principer för prissättning.<sup>35</sup>

I en taxeringsrevision hade fastslagits att Svenska Shell, som bedrev handel med petroleumprodukter, hade ett i koncernen ingående bolag debiterat bolaget belopp överstigande armlängspriser för råolja och frakter. I mellankommunala skatterätten, MKSR, yrkade taxeringsintendenten att Shell, med stöd av korrigeringsregeln<sup>36</sup> skulle eftertaxeras för åren 1977-1981 med det belopp överstigande armlängdspris som Shell hade erlagt till ett annat koncernbolag. Yrkandet lämnades utan bifall. I kammarrätten i Stockholm bifölls yrkandena. Shell överklagade till Regeringsrätten och yrkade att domen i MKSR skulle fastställas.<sup>37</sup>

Regeringsrätten yttrade att det första rekvisitet som ska vara uppfyllt för att en inkomstkorrigering ska kunna göras, är att ” varor sålts till lägre eller köpts till högre pris än 'de i allmänhet gällande' eller att avvikelse i övrigt skett från 'vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare'.”<sup>38</sup> Domstolen klargjorde vidare att regeln ger uttryck för armlängdsprincipen och att en huvudfråga i målet var hur armlängdspriset skulle bestämmas. Vidare yttrade Regeringsrätten att vägledning i prissättningsfrågor varken fanns i lagtexten, förarbetsuttalanden eller dåvarande praxis.<sup>39</sup>

Armlängdspriset måste fastställas även i fall då det inte finns några motsvarande i allmänhet gällande priser, det vill säga marknadspriser, att jämföra med. Regeringsrätten yttrade härvid att OECD:s rapport, ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises”, visserligen inte är bindande men kan tjäna till vägledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Vidare konstaterades att en underprissättning under ett år kan kvittas mot en överprissättning ett annat år.<sup>40</sup> Detta stöds av uttalanden i doktrin, där

---

<sup>34</sup> Se prop. 1965:126 s. 15.

<sup>35</sup> RÅ 1991 ref 107.

<sup>36</sup> Dåvarande korrigeringsregel återfanns i 43§ 1mom KL.

<sup>37</sup> RÅ 1991 ref 107.

<sup>38</sup> Formuleringarna i målet är citat från korrigeringsregelns dåvarande lydelse, se 43§ 1mom KL.

<sup>39</sup> RÅ 1991 ref 107.

<sup>40</sup> RÅ 1991 ref 107.

uppfattningen är att tillämpning av korrigeringsregeln ska ske genom ett ”långsiktigt resultatänkande”.<sup>41</sup>

### **2.2.2 Överlåtelse av varumärken - RÅ79 1:98, Findus**

Svenska AB Findus som var verksamt inom livsmedelsindustrin hade år 1969 betalat ersättning för nyttjanden av varumärken, royalty, till det Schweiziska bolaget Produits Findus SA. Skatteverket yrkade att AB Findus inte skulle få avdrag för kostnaderna för nyttjandet av varumärkena eftersom dessa tidigare hade överlåtits utan ersättning till det Schweiziska bolaget. Skatteverket anförde till stöd för sin talan att avtal om överlåtelse av varumärken utan ersättning aldrig skulle ske mellan oberoende företag, vartefter det överlåtande företaget skulle betala en förutbestämd årlig royalty för nyttjandet av samma varumärken.<sup>42</sup>

Dåvarande Regeringsrätten beslutade att AB Findus skulle få avdrag för kostnaderna eftersom bolaget hade nyttjat varumärkena och beloppet var skäligt. Högsta Förvaltningsdomstolen konstaterade dock även att korrigeringsregeln är tillämplig i fall då tillgångar överläts utan att full ersättning har utgått samt att korrigeringen ska avse det beskattningsår överlåtelsen skedde. Eftersom överlåtelsen inte hade skett 1969, vilket var aktuellt i målet, skulle ingen korrigeringsregel ske.<sup>43</sup>

### **2.2.3 Överföring av ledningsfunktioner - RÅ 1998 not. 213**

X hade ansökt om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Ärendet gällde en överföring av delar av koncernens ledningsfunktioner genom förflyttning av 100 personer i ledande befattning till ett brittiskt bolag inom koncernen. X begärde att få veta om överföringen skulle medföra att bolaget skulle uttagsbeskattas enligt 22§ kommunalskattelagen<sup>44</sup>. Enligt regeln gäller att om en tillgång har tagits ur en förvärvskälla ska beskattning ske som om tillgången hade avyttrats till marknadspris. Skatterättsnämnden konstaterade att överföringen av personerna skulle medföra att det mervärde de skapade skulle komma att beskattas i det brittiska bolaget istället för i det svenska. Däremot ansågs inte de anställda vara en ”tillgång” som kunde avyttras i den mening som regeln om uttagsbeskattning åtsyftade. Med denna motivering meddelade Skatterättsnämnden att uttagsbeskattning inte skulle ske. En ledamot var skiljaktig och menade, med stöd av uttalanden i propositionen<sup>45</sup>, att uttagsbeskattning borde ske när beskattningsunderlag försvinner ur landet.<sup>46</sup>

Riksskatteverket överklagade beslutet och anförde att överföringen av ledningsfunktionerna innebar upplåtelse av en form av rättighet till det brittiska bolaget.

---

<sup>41</sup> Arvidsson 1990, s. 153.

<sup>42</sup> RÅ 79 1:98.

<sup>43</sup> RÅ 79 1:98.

<sup>44</sup> Lag 1928:370.

<sup>45</sup> Se prop. 1994/95:91, s. 40.

<sup>46</sup> RÅ 1998 not. 213.

Överföringen skulle vidare anses innebära att upparbetade immateriella tillgångar i form av exempelvis marknadsinformation, arbetsrutiner och datasystem förflyttades till det brittiska bolaget. X yrkade att Regeringsrätten skulle avslå överklagandet med motiveringen att en förutsättning för uttagsbeskattning är att tillgången som överförs innehas med äganderätt, vilket inte personerna med ledningsfunktion kunde anses vara.<sup>47</sup>

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnen, det vill säga att uttagsbeskattning inte skulle ske eftersom överföringen av personerna inte kunde anses vara överföring av en tillgång i den mening som åsyftas i regeln.<sup>48</sup>

#### **2.2.4 Överföring av varumärken, Kammarrättsdom**

Följande rättsfallsreferat avser fråga om inkomstkorrigering för ett bolag som till ett utländskt närstående bolag överfört varumärken.<sup>49</sup> Bolaget Fagerdala World Foams AB, fortsättningsvis FW AB, hade enligt beslut från Skatteverket eftertaxerats samt påförts skattetillegg på grund av att den erhållna ersättningen från överlåtna varumärken samt licenser till ett närståendeföretag hade bedömts understiga den ersättning som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Bakgrunden till målet var att FW AB år 1999 hade överfört ett antal varumärken för försäljning av skumplatsmadrasser registrerade i USA och Kanada till ett danskt närstående företag mot en ersättning motsvarande cirka 57 000 000 svenska kronor. Skatteverkets bedömning var att varumärkenas värde uppgick till 125 000 000 svenska kronor.<sup>50</sup>

Som värderingsmetod hade FW AB använt en avkastningsmetod som krävde en uppskattning av de framtida vinster som var knutna till varumärket, vilken även Skatteverket tillämpat. Dock hade Skatteverket synpunkter på bland annat de framtida förväntade försäljningssiffrorna som den prognostiserade avkastningen berodde av.<sup>51</sup> Ersättningens storlek medförde att bolaget i sin självdeklaration enligt Skatteverket ansågs ha redovisat för låg inkomst och därmed oriktiga uppgifter. Korrigeringen av företagets inkomst gjordes med stöd av 14 kap. 19§ IL.<sup>52</sup>

Presentationen nedan är ett återgivande av de delar i domen som är relevanta för uppsatsens frågeställning.

FW AB överklagade besluten om eftertaxering och yrkade att de skulle undanröjas och Skatteverket bestred bifall till bolagets talan. Länsrätten fann att Skatteverket hade uppfyllt de högre beviskrav som gäller i mål om eftertaxering och överklagandet avslogs.<sup>53</sup> Bolaget överklagade domen till Kammarrätten och Skatteverket bestred bifall

---

<sup>47</sup> RÅ 1998 not. 213.

<sup>48</sup> RÅ 1998 not. 213.

<sup>49</sup> Mål nr. 7368-7370-09.

<sup>50</sup> Se Skatteverkets beslut, s. 25, i bilaga till mål nr 7368-7370-09.

<sup>51</sup> Se länsrättens dom s. 29, i bilaga till mål nr 7368-7370-09.

<sup>52</sup> Se Skatteverkets beslut, s. 38, i bilaga till mål nr 7368-7370-09.

<sup>53</sup> Se länsrättens dom, s. 35, i bilaga till mål nr. 7368-7370-09.

till överklagandet. Till stöd för sin talan anförde FW AB följande. Värderingen av varumärkena som överläts till det närstående företaget grundade sig på faktorer som tydde på att försäljningsökningen av varumärkena skulle minska. Anledningen till detta var att tillväxten på den mest mogna marknaden hade avstannat, produktionskapaciteten i det närstående företaget redan nyttjades till fullo, samt att det förelåg risker och hot mot produkten på viktiga marknader. FW AB menade vidare att anledningen till att försäljningstakten ökade efter att varumärkena hade överförts, var det förvärvande bolagets ökning av marknadsföring, produktionskapacitet samt breddade produktsortiment.<sup>54</sup>

Skatteverket anförde att de risker och hot mot varumärkena som FW AB presenterat, vilka berodde på rykten i branschen om risker med sådana platsmaterial som madrasserna tillverkades av, var överskattade av bolaget. Vidare anfördes att sådan negativ publicitet som förelåg vid tiden för avtalets ingående vanligen har kort livslängd. Omsättningen i det närstående företaget hade ökat åren efter försäljning, vilket även gällde för FW AB. Skatteverket menade även att den starka utveckling som FW AB hade haft innan överföringen av varumärkena var känd då avtalet ingicks.<sup>55</sup>

Kammarrätten förde följande resonemang. Det finns svårigheter med att beräkna marknadsvärdet på immateriella tillgångar. Kammarrätten anförde att Skatteverket inte hade presenterat någon egen utredning som skulle stödja att det överenskomna priset inte var marknadsmässigt, utan endast haft invändningar mot den värdering som baserat sig på fakta kända efter försäljningen. Omständigheter som talade för att det överenskomna priset inte varit för lågt, var att de risker som bolaget upplevde var reella vid tidpunkten för överföringen och att detta starkt hade påverkat värderingen av varumärkena. De sammantagna omständigheter som framkom i målet, kunde enligt kammarrätten inte medföra att det avtalade priset inte skulle anses marknadsmässigt vid tidpunkten för överföringen av varumärkena. Kammarrätten biföll således FW AB:s överklagande och undanröjde Skatteverkets beslut om eftertaxering och skattetillägg.<sup>56</sup>

### **2.2.5 Sammanfattning**

I kapitel två har inledningsvis redogjorts för definitionen av internprissättning, vilket är prissättningen på varor, tjänster, eller immateriella tillgångar i transaktioner mellan närstående företag. Det är viktigt att priserna på sådana transaktioner är marknadsmässiga, eftersom priserna annars leder till felaktiga beräkningar av företagets resultat och stör fördelningen av skatteintäkter mellan länderna.<sup>57</sup> Prissättningen ska ske enligt armlängdsprincipen, vilken kommer till uttryck i korrigeringsregeln samt i artikel 9 i de skatteavtal Sverige har ingått som bygger på OECD:s modellavtal.<sup>58</sup> Armlängdsprincipen bygger på att transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska

---

<sup>54</sup> Mål nr 7368-7370-09, s. 3-4.

<sup>55</sup> Mål nr 7368-7370-09, s. 5.

<sup>56</sup> Mål nr 7368-7370-09, s. 8-10.

<sup>57</sup> Se 2.1.

<sup>58</sup> Se 2.1 och 2.2.

jämföras med transaktioner mellan oberoende företag, vilket komplicerar tillämpningen då transaktionerna avser immateriella tillgångar, eftersom de till sin natur är unika.<sup>59</sup>

I Shell-målen yttrade Regeringsrätten att korrigeringsregeln ger uttryck för armlängdsprincipen, men att vägledning i prissättningsfrågor varken fanns i lagtexten, förarbetsuttalanden eller dåvarande praxis. Vidare påpekade rätten att armlängdspriset måste fastställas även i fall då det inte finns några motsvarande i allmänhet gällande priser, det vill säga marknadspriser, att jämföra med. Det fastslogs vidare att OECD:s riktlinjer tjänar till god vägledning för tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>60</sup>

I Findus-målet hade svenska Findus AB överlåtit varumärken till ett utländskt närstående företag utan ersättning, varefter samma företag betalade årliga royalties för nyttjandet av desamma. Rätten konstaterade att korrigeringsregeln är tillämplig i fall då tillgångar överläts utan att full ersättning har utgått samt att korrigeringen ska avse det beskattningsår överlåtelsen skedde, vilket inte var för handen i det aktuella målet.<sup>61</sup>

RÅ 1998 not. 213 handlade om huruvida uttagsbeskattning skulle aktualiseras om ett svenskt företag överförde ledningsfunktioner till ett brittiskt bolag inom koncernen. I målet konstaterades att överföringen skulle anses innebära att upparbetade immateriella rättigheter överfördes, men att en tillgång som överförs måste innehåsa med äganderätt för att uttagsbeskattning ska aktualiseras, vilket inte personerna med ledningsfunktion kunde anses göra.<sup>62</sup>

I ett kammarrättsmål avseende värdering av varumärken som hade överförts till ett närstående företag, fastslogs att de risker som bolaget upplevde var reella vid tidpunkten för överföringen och att detta starkt hade påverkat värderingen av varumärkena. Omständigheter som inträffat efter överföringen och som inte var kända vid överlåtelsestillfället, ska inte beaktas vid prissättningen.<sup>63</sup>

Eftersom syftet med föreliggande uppsats är att utreda hur armlängdspriset bör fastställas vid prissättning av immateriella tillgångar i transaktioner mellan företag i intressegemenskap, är det viktigt att definiera vad immateriella tillgångar är, vilket görs i kapitlet som följer. Här presenteras även hur allokering av inkomst från immateriella tillgångar bör göras, med hänsyn till OECD:s riktlinjer, samt vilka tillvägagångssätt det finns för att bestämma armlängdspriset för immateriella tillgångar. Kapitel tre innehåller också sammanfattningar av de exempel OECD presenterar i det reviderade kapitlet om immateriella tillgångar i riktlinjerna.

---

<sup>59</sup> Se 1.2 och 2.1.

<sup>60</sup> Se 2.2.1.

<sup>61</sup> Se 2.2.2.

<sup>62</sup> Se 2.2.3.

<sup>63</sup> Se 2.2.4.



## 3. Immateriella tillgångar

### 3.1 Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar låter sig inte tydligt definieras. Dessa kan utgöras av rättigheter som är civilrättsligt skyddade som patent och varumärken, men även kundregister, reklammaterial och utbildad personal är exempel på immateriella tillgångar.<sup>64</sup> OECD:s breda definition av immateriella tillgångar, enligt de nya riktlinjerna, innefattar allt av värde som inte är materiella eller finansiella tillgångar som kan ägas eller kontrolleras för att användas i kommersiell verksamhet.<sup>65</sup> En anledning till att svårigheter uppstår vid karaktäriseringen av immateriella tillgångar, är att de inte alltid återspeglas i bokföringen; utgifter för forskning eller bokföring kan till exempel kostadsföras istället för att betecknas som investeringar. I riktlinjerna framhålls också att synergieffekter, det vill säga att det sammanlagda värdet av flera immateriella tillgångar är större än summan av de enskilda tillgångarna, inte heller avspeglas i bokföringen.<sup>66</sup>

Idag är företags investeringar i marknadsföring, forskning och utveckling samt utbildning av personal en större andel av investeringarna än för några årtionden sedan, eftersom tjänstemarknaden kommit att utgöra en större andel av ekonomin. Det har uppskattats att företags investeringar immateriella tillgångar under en tioårsperiod<sup>67</sup> har bidragit med 35 % till den svenska produktivitetstillväxten.<sup>68</sup> Det blir också allt vanligare att företag omstrukturerar och placerar immateriella tillgångar i jurisdiktioner med låg skatt. Sådana omstruktureringar medför att vinstpotentialen flyttas, vilket omfördelar skattebasen mellan länder. Tillämpning av internprissättningsregler är ett sätt för länderna att skydda sina skattebaser i sådana situationer.<sup>69</sup> I avsnitten nedan presenteras de olika typer av immateriella tillgångar som OECD definierar i de reviderade riktlinjerna. Det betonas

---

<sup>65</sup> OECD Discussion draft, par. 5.

<sup>66</sup> OECD Discussion draft, par. 7.

<sup>67</sup> År 1995-2004.

<sup>68</sup> Edquist, Harald, s. 3.

<sup>69</sup> Henshall, John, s. 3.

dock i riktlinjerna att uppräknigen på intet sätt är en uttömmande lista på immateriella tillgångar som kan anses finnas i internprissättnings-sammanhang.<sup>70</sup>

### 3.1.1 Patent

Ett patent är en juridiskt reglerad ensamrätt att utnyttja en uppfinning under en begränsad tid inom ett geografiskt avgränsat område. De kostnader och risker som uppfinningen medfört, kan ersättas genom att innehavaren av patentet exempelvis licensierar uppfinningen eller att den medför jämförelsevis lägre kostnader i produktionen än vad andra företag i branschen har.<sup>71</sup>

I svensk rätt regleras rättigheterna till uppfinningar genom Patentlagen<sup>72</sup>. För att ett patent ska vara registrerbart gäller att uppfinningen kan tillgodogöras industriellt. Efter beviljad ansökan har innehavaren av patentet ensamrätt att yrkesmässigt utnyttja uppfinningen, se 1§ 1st. Patentlagen.

### 3.1.2 Know-how och affärshemligheter

Know-how och affärshemligheter är praktiskt värdefull information eller kunskap av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.<sup>73</sup> Dessa typer av immateriella tillgångar kan skyddas av lagar mot otillbörlig konkurrens, klausuler i anställningsavtal eller lagar till skydd för företagshemligheter.<sup>74</sup>

### 3.1.3 Varumärken

Varumärken är namn, symboler, logotyper, formen på ett företags varor eller andra tecken som har förmåga att särskilja företaget och varorna. Enligt Varumärkeslagen<sup>75</sup> fås ensamrätt till ett varumärke genom registrering eller inarbetning. Ensamrätten innebär att ingen annan än innehavaren, såvida denne inte har givit sitt tillstånd, får använda ett identiskt varumärke att förse varor eller tjänster av samma slag med. Innehavaren har också ensamrätt att använda varumärket i reklam och marknadsföring.<sup>76</sup>

### 3.1.4 Goodwill

Vid förvärv av ett företag, är goodwill skillnaden mellan förvärvspriset och företags tillgångar. Goodwill är en betalning för förväntade framtida vinster. Den goodwill som förvärvaren av ett företag betalar för är det förväntade värdet av synergier, det vill säga

---

<sup>70</sup> OECD Discussion draft par. 14.

<sup>71</sup> OECD discussion draft, par. 15.

<sup>72</sup> Patentlag (1967:837).

<sup>73</sup> OECD Discussion draft, par. 16.

<sup>74</sup> Se Lag (1990:409) om skydd för företagshemligheter.

<sup>75</sup> Varumärkeslag (2010:1877)

<sup>76</sup> Se 1 kap 4-10§§ Varumärkeslagen.



ett effektivare utnyttjande av till exempel distributionsnät eller tillverkningsresurser vilket uppkommer tillsammans med andra enheter.<sup>77</sup>

Goodwill kan ses som en immateriell tillgång i den meningen att betalning för goodwill sker vid försäljning av ett företag. Däremot har företaget inte kontroll över tillgången; den existerar endast tillsammans med andra tillgångar och kan inte säljas separat.<sup>78</sup>

Enligt svenska redovisningsregler visas goodwill i balansräkningen till sitt anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar, med en avskrivningsperiod på 20 år från förvärvstidpunkten.<sup>79</sup> Det redovisade värdet är dock inte nödvändigtvis relevant för internprissättningen.<sup>80</sup>

### 3.1.5 Personalstyrka

Högkvalificerad och erfaren arbetskraft kan resultera i effektivare produktion av varor eller tjänster. Om sådan personalstyrka överförs till ett annat företag, drar det förvärvande företaget nytta av att inte behöva anställa och utbilda ny personal. I internprissättningsssammanhang blir detta en immateriell tillgång i form av know-how och affärshemligheter som ersättning ska utges för i en transaktion mellan närstående företag.<sup>81</sup>

## 3.2 Allokering av inkomst från immateriella tillgångar

Avkastningen som ska allokeras till en viss immateriell tillgång beräknas som inkomsten från affärsverksamheten som tillgången används i minskat med kostnaderna för den affärsverksamheten och avkastningen som hänförs till andra tillgångar i verksamheten.<sup>82</sup> I OECD:s reviderade riktlinjer om immateriella tillgångar redogörs för vilka faktorer som ska beaktas vid bedömning av vilka parter som ska anses berättigade till avkastning från immateriella tillgångar.<sup>83</sup>

Utgångspunkten för en sådan bedömning är villkor i kontrakt slutna mellan parterna samt registreringar<sup>84</sup>, vilka kan finnas för patent, varumärken och mönster, se avsnitt 3.1. Om parterna handlar i överensstämmelse med kontrakten och registreringarna, är de avgörande för vilka parter som är berättigade till avkastningen. För att avgöra om parterna handlar i överensstämmelse med kontrakten, ska hänsyn tas till vem som utför funktionerna, bär riskerna och vem som står för kostnaderna hänförliga till utvecklingen

---

<sup>77</sup> Rundfelt, Rolf, *Redovisning av goodwill - ett olösligt problem*, , Svensk Skattetidning nr 5/97.

<sup>78</sup> Rundfelt, Rolf, *Redovisning av goodwill - ett olösligt problem*, , Svensk Skattetidning nr 5/97.

<sup>79</sup> Redovisningsrådet, <http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR1-00.pdf>

<sup>80</sup> OECD Discussion Draft, par. 22.

<sup>81</sup> OECD Discussion Draft, par. 25-26.

<sup>82</sup> OECD Discussion Draft, par. 28.

<sup>83</sup> OECD Discussion Draft, par. 27-52.

<sup>84</sup> OECD Discussion Draft par. 30-31.

och underhållet och skyddet av de immateriella tillgångarna.<sup>85</sup> OECD framhåller att en korrekt allokering av avkastning från immateriella tillgångar åstadkoms bäst genom att parternas handlande undersöks.<sup>86</sup> Det är dock endast i undantagsfall som kontrakt mellan närstående parter helt kan åsidosättas av skattemyndigheter.<sup>87</sup>

### 3.2.1 Funktioner

Ett företag som enligt avtal har rätt till avkastningen av en immateriell tillgång ska antingen självt utföra, eller kontrollera utförandet av de funktioner som krävs för utvecklande, bevarande och skydd av den immateriella tillgången. OECD exemplifierar att det kan röra sig om forskning vad gäller utvecklandet av en produkt, marknadsföring avseende utvecklandet av ett varumärke eller försvar mot intrång.<sup>88</sup> Det är dock endast nödvändigt att de viktigaste av dessa funktioner utförs av företaget av egen personal. De viktiga funktionerna är exempelvis de som rör utformningen av marknadsplaner, budgetansvar, samt strategiskt beslutsfattande och kvalitetskontroll över alla funktioner som har effekt på värdet av den immateriella tillgången oberoende av vem som utför dem. Ett företag som förvärvar en immateriell tillgång från ett närstående företag ska även överta ansvaret för dessa funktioner.<sup>89</sup>

### 3.2.2 Risker

Det företag som enligt avtal har rätt till avkastningen av en immateriell tillgång ska även bära riskerna relaterade till utvecklande, bevarande och skydd av den immateriella tillgången. OECD exemplifierar att dessa inkluderar risken för att forskning och marknadsföring visar sig vara olönsam, risken för att företagets produkt blir inaktuell samt risken för intrång i de immateriella rättigheterna. Ett företag som förvärvar en immateriell tillgång från ett närstående företag ska, precis som vad som gäller för funktioner, överta riskerna beskrivna i detta avsnitt.<sup>90</sup>

### 3.2.3 Kostnader

De kostnader som uppkommer för utveckling, underhåll och skydd av de immateriella tillgångarna måste bäras av det företag som enligt avtal har rätt till avkastningen av kostnader, för att det ska anses vara berättigat till avkastningen.<sup>91</sup>

---

<sup>85</sup> OECD Discussion Draft par. 38-47.

<sup>86</sup> OECD Discussion Draft, par. 37.

<sup>87</sup> OECD Discussion Draft, par. 53.

<sup>88</sup> OECD Discussion Draft, par. 39.

<sup>89</sup> OECD Discussion Draft, par. 38.

<sup>90</sup> OECD Discussion Draft, par. 42-44.

<sup>91</sup> OECD Discussion Draft, par. 46.

### 3.3 Armlängdspriset för en immateriell tillgång

I följande avsnitt redovisas hur närstående företag, enligt rekommendationer från OECD, kan gå tillväga för att bestämma armlängdspriset på en immateriell tillgång. I diskussionsutkastet hänvisas inledningsvis till kapitel I-III i OECD Guidelines<sup>92</sup>. Kapitel I är en redogörelse för innebörden av armlängdsprincipen, i kapitel II finns en beskrivning av de fem internprissättningsmetoder som OECD rekommenderar och det sista kapitlet är riktlinjer för hur en jämförelseanalys kan göras.<sup>93</sup>

#### 3.3.1 Jämförbarhetsanalys

En jämförelseanalys är en jämförelse mellan en transaktion mellan företag i intressegemenskap och en transaktion mellan oberoende parter. Transaktionerna anses jämförbara om ingen av skillnaderna mellan transaktionerna har betydelse för den faktor som jämförs, det vill säga priset eller marginalen, eller om justeringar kan göras för att kompensera för dessa skillnader.<sup>94</sup> Det finns dock situationer i vilka justeringar inte kan göras för att åstadkomma större jämförbarhet och då bör prissättningsmetoder som är mindre beroende av jämförbara transaktioner väljas.<sup>95</sup>

En jämförelseanalys ska ta hänsyn till vilka realistiska alternativ som båda parterna i en transaktion har. OECD framhåller att ett företag som överför en immateriell tillgång till ett närstående företag inte skulle acceptera ett pris för tillgången som är lägre än vad företaget skulle kunna få på marknaden. Inte heller kan det anses acceptabelt att ett företag köper en immateriell tillgång av ett närstående företag till ett pris som gör det olönsamt för det förvärvande företaget att använda tillgången i sin verksamhet.<sup>96</sup> Om det lägsta acceptabla priset för det överlåtande företaget överstiger det högsta acceptabla priset för förvärvaren, betonas att det kan vara legitimt för en skattemyndighet att underkänna transaktionen eller justera prissättningen.<sup>97</sup>

När immateriella tillgångar som överförs mellan närstående företag ska jämföras mellan sådana tillgångar på den öppna marknaden finns ett antal faktorer som enligt OECD:s reviderade riktlinjer bör beaktas. En av dessa är om tillgången är exklusiv, det vill säga att det finns en juridisk rätt för ägaren att utesluta andra företag från att använda tillgången.<sup>98</sup> Vidare spelar det roll hur länge tillgången är skyddad; värdet av två jämförbara tillgångar är inte detsamma om de patent som skyddar tillgångarna har olika längd.<sup>99</sup>

---

<sup>92</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2010.

<sup>93</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, s. 31-130.

<sup>94</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 26.

<sup>95</sup> OECD Discussion Draft par. 103.

<sup>96</sup> OECD Discussion Draft par. 79-82.

<sup>97</sup> Se OECD Discussion Draft s. 22, med hänvisning till paragraf 1.65 i OECD Transfer Pricing Guidelines

<sup>98</sup> OECD Discussion Draft par. 79-82.

<sup>99</sup> OECD Discussion Draft par. 93.

Vidare måste geografiska begränsningar av rätten till en immateriell tillgång beaktas i en jämförelseanalys, liksom hur länge den är användbar. Den tekniska utvecklingen på en marknad kan göra en produkt inaktuell när förbättrade produkter utvecklas.<sup>100</sup> Det är också viktigt att beakta i vilken utvecklingsfas en immateriell tillgång befinner sig i. I diskussionsutkastet exemplifieras detta av att en kemisk substans i ett tidigt skede kan bli patenterad, för att efter en tid av tester och vidare forskning visa sig vara användbar som medicin. En tillgång som redan vid överföringen har visat sig vara kommersiellt gångbar är i regel mer värd än en tillgång vars kommersiella gångbarhet inte är bekräftad.<sup>101</sup>

Det förväntade framtida värdet av avkastningen från en immateriell tillgång ska också beaktas i en jämförbarhetsanalys. Till exempel är två immateriella tillgångar inte jämförbara om den ena används för produkter med hög vinstmarginal men den andra används på en marknad med låga vinstnivåer.<sup>102</sup>

Vidare ska immateriella tillgångar, för att vara jämförbara, ha liknande riskprofil. Riskerna som ska beaktas är risken för att den immateriella tillgången i framtiden inte kommer vara användbar i kommersiellt gångbara produkter, samt att framtida utveckling av den kan komma att bli kostsam och inte framgångsrik. Hänsyn måste även tas till risken för intrång i rätten till den immateriella tillgången och kostnader förknippade med detta.<sup>103</sup>

### 3.3.2 Värderingstekniker

Vid transaktioner avseende överföringar av immateriella tillgångar, kan vissa finansiella värderingsmetoder vara användbara. I diskussionsutkastet framhålls att inkomstbaserade värderingstekniker som baserar sig på beräkningar av det diskonterade värdet av den framtida förväntade avkastningen kan vara lämpliga att använda.<sup>104</sup>

Däremot avråds det ifrån att använda metoder som baseras på kostnaden för den immateriella tillgången, eftersom denna ofta inte står i proportion till värdet av tillgången.<sup>105</sup> Undantaget är när värderingen avser den kostnad som skulle krävas för att ersätta en icke unik immateriell tillgång, i diskussionsutkastet exemplifierat som ett internt mjukvarusystem. Däremot blir det svårare om en kostnadsbaserad värdering skulle avse ersättandet av en immateriell tillgång som säljs på den öppna marknaden, eftersom det i regel finns stora fördelar att vara tidigt ut på marknaden med en produkt. Värdet av en senare utvecklad likvärdig immateriell tillgång skulle följaktligen vara lägre.<sup>106</sup>

---

<sup>100</sup> OECD Discussion Draft par. 95-95.

<sup>101</sup> OECD Discussion Draft par. 97-98

<sup>102</sup> OECD Discussion Draft par. 101.

<sup>103</sup> OECD Discussion Draft par. 102.

<sup>104</sup> OECD Discussion Draft par. 109.

<sup>105</sup> OECD Discussion Draft par. 112.

<sup>106</sup> OECD Discussion Draft par. 113.

### 3.3.3 Prissättningsmetoder i fall då jämförbara transaktioner finns

Om det finns en jämförbar transaktion på marknaden, kan en transaktion mellan närstående företag prissättas med den mest lämpliga av OECD:s rekommenderade metoder. I diskussionsutkastet påpekas dock att användningen av kostnadsbaserade prissättningsmetoder sällan resulterar i ett adekvat uppskattat värde på tillgången.<sup>107</sup>

Enligt OECD har prissättningsmetoderna CUP, ”comparable uncontrolled price”, och nettomarginalmetoden, visat sig vara särskilt lämpliga vid prissättning av immateriella tillgångar.<sup>108</sup> Särskilt viktigt vid användning av CUP är att en fullständig jämförbarhetsanalys har gjorts.<sup>109</sup>

### 3.3.4 Prissättningsmetoder i fall då jämförbara transaktioner inte finns

Finns inga jämförbara transaktioner att tillgå, rekommenderar OECD att vinstdelningsmetoder används.<sup>110</sup> Vinstdelningen ska bland annat baseras på en funktionsanalys, det vill säga en analys av funktionerna som utförts av de närstående företagen, där hänsyn tas till de risker företagen bär samt de tillgångar som använts. Säkerheten hos en vinstdelningsmetod som istället baseras på framtida förväntad avkastning och kostnader är helt beroende av hur tillförlitliga prognoser som kan göras och dessa är beroende av faktorer på marknaden som bara delvis är kända vid transaktionstillfället.<sup>111</sup> Vidare ska beaktas att ju längre fram i tiden en uppskattning av förväntad avkastning sträcker sig, desto osäkrare blir värderingen.<sup>112</sup> Det finns ett antal olika metoder med vilka det går att uppskatta framtida avkastning. Gemensamt för dessa är att de först estimerar den förväntade avkastningen i en affärsverksamhet under den tid som den immateriella tillgången används och därefter avräknas de förväntade kostnaderna. Sedan ska avräknas den avkastning som kan hänföras till aktiviteter i affärsverksamheten som inte beror av den immateriella tillgången. Det återstående värdet diskonteras sen till nuvärdet av den avkastning som den immateriella tillgången beräknats generera.<sup>113</sup>

## 3.4 Exempel

I annexet till det reviderade kapitel IX i OECD Guidelines finns konkreta exempel på hur företag bör gå till väga med internprissättningen i ett antal situationer. Nedan följer en beskrivning av de exempel som är relevanta för uppsatsens syfte.

---

<sup>107</sup> OECD Discussion Draft par. 134-135.

<sup>108</sup> OECD uttrycker i diskussionsutkastet ”Experience has shown that the transfer pricing methods most likely to prove useful in matters involving transfers of intangibles or rights in intangibles are the CUP method and the transactional profitsplit method.”, se paragraf 136.

<sup>109</sup> Se OECD Discussion Draft par. 137 och avsnitt 3.3.1.

<sup>110</sup> OECD Discussion Draft par. 142.

<sup>111</sup> OECD Diskussion Draft par. 154.

<sup>112</sup> OECD Discussion Draft par. 156.

<sup>113</sup> OECD Discussion Draft par. 148.

### 3.4.1 Överlåtelse av patent från moderbolag till dotterbolag

En multinationell koncern har bolaget M som moderbolag, vilket utför forskning och utveckling. Patenterbara uppfinningar överläts till dotterbolaget D för 100 Euro per överlåtelse samtidigt som M får en exklusiv licens till patentet utan att erlægga royalties. D har bland sina anställda tre jurister med uppgift att administrera patentet. Enligt OECD ska internprissättningen ske enligt följande. Eftersom D varken har kontroll över, bär någon risk, eller utför funktioner relaterade till forskningsverksamheten, är det endast M som enligt internprissättsliga principer har rätt till avkastning från den immateriella tillgången. Den inkomst som D är berättigad till, är armlängdsmässig kompensation för administrationen av patentet.<sup>114</sup>

### 3.4.2 Immateriella tillgångar och kontraktsforskning

M är moderbolaget i en multinationell koncern och verksamt i land X inom produktion och försäljning av produkter till slutkonsumenter. Det bedrivs vidare forskning inom koncernen i två bolag, det ena är beläget i land X och det andra, bolag D, är beläget i land Y. Forskningen utförs på kontraktbasis och M ansvarar för all forskning genom att utforma forskningen, kontrollera budgeten och bära all risk och alla kostnader för verksamheten. I detta exempel överför M patent till armlängdsmässig ersättning från dotterbolaget C i land Z, vilket i sin tur ingår avtal om kontraktsforskning med M och D. C har enligt avtal ansvar för all risk relaterad till forskningen men innehar ingen kompetens för utformning och ledning av forskningsverksamheten. C betalar vidare serviceavgifter som är kostnadsbaserade med ett marknadsmässigt vinstpåslag till M och D. Enligt OECD ska internprissättningen ske enligt följande. Med hänsyn till att M inte har förändrat sina funktioner efter överlåtelsen av patentet, är det M som enligt internprissättsliga principer ska anses berättigad avkastningen av den immateriella tillgången.<sup>115</sup>

### 3.4.3 Överföring av varumärken och patent

Företag M i land A tillverkar och säljer sedan länge en produkt genom ett fast driftställe i land B. M äger både patent och varumärken som är registrerade i land B. Efter att M har etablerat ett dotterbolag i land B, överförs patent och varumärken till detta företag, vilket fortsätter verksamheten som det fasta driftstället bedrev. M ingår därefter licensavtal med dotterbolaget som ger M ensamrätt till nyttjande av varumärken och patent. Enligt OECD ska internprissättningen ske enligt följande. En omständighet som måste beaktas vid prissättningen av de immateriella tillgångarna är att M under lång tid har upparbetat goodwill som ger varumärket sitt värde. Vidare måste hänsyn tas till värdet av den beräknade framtida förväntade avkastningen av verksamheten.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> OECD Discussion Draft, par. 182-183.

<sup>115</sup> OECD Discussion Draft, par. 220-224.

<sup>116</sup> OECD Discussion Draft, par. 228-230.

#### 3.4.4 Överföring av personalstyrka

Moderbolaget i en internationell koncern har en juridisk avdelning med expertis på hantering och erfarenhet av rättstvister, vilket har resulterat i att bolaget har utvecklat unika programvaror för detta ändamål. Med anledning av att ett närstående företag ställs inför komplicerade tvister, tillhandahåller moderbolaget två av de anställda med juridisk kompetens samt programvaran till det närstående bolaget, dock med begränsning till de aktuella tvisterna. Enligt OECD ska internprissättningen ske som om moderbolaget har överfört immateriella tillgångar, varvid den erfarenhet och expertis som personalen har samt programvaran måste värderas.<sup>117</sup>

#### 3.4.5 Sammanfattning

I kapitel tre har immateriella tillgångar definierats och exempel på vad de kan bestå av presenterats.<sup>118</sup> Vidare har redogjorts för vilka faktorer som enligt OECD ska beaktas vid allokering av inkomst som härrör från immateriella tillgångar. Det har klargjorts att ett företag som ska anses berättigat till avkastningen av en immateriell tillgång ska utföra funktioner, bära risker och stå för kostnader hänförliga till utvecklingen, bevarandet och skyddet av den denna tillgång.<sup>119</sup>

I kapitlet har även presenterats vilka tillvägagångssätt som rekommenderas vid värdering av immateriella tillgångar. OECD redogör för faktorer som är viktiga att beakta vid en jämförbarhetsanalys och exemplifierar tillämpliga värderingstekniker. Vilka prissättningsmetoder som är lämpliga att använda är beroende av om det finns jämförbara transaktioner att tillgå.<sup>120</sup> Avslutningsvis har relevanta exempel på internprISRättsliga problem från OECD sammanfattats.<sup>121</sup> Det följande och sista kapitlet redovisar slutsatser och ger en analys av materialet som har använts för att besvara uppsatsens frågeställning.

---

<sup>117</sup> OECD Discussion Draft, par. 242-244.

<sup>118</sup> Se 3.1.

<sup>119</sup> Se 3.2.

<sup>120</sup> Se 3.3.

<sup>121</sup> Se 4.3





## 4. Slutsatser och analys

Syftet med denna framställning är att utreda hur armlängdspriset bör fastställas vid prissättning av immateriella tillgångar i transaktioner mellan företag i intressegemenskap. I de föregående kapitlen har presenterats det material som ska besvara den fråga som ställts, nämligen: *Hur ska armlängdsprincipen tillämpas vid överföring av immateriella tillgångar mellan företag i intressegemenskap?* De slutsatser och den analys författaren genom bearbetning av materialet kommit fram till redovisas nedan.

### 4.1 Vad är en immateriell tillgång?

I praxis har framkommit att OECD:s riktlinjer kan tjäna till vägledning för tillämpning av korrigeringsregeln. Eftersom det inte finns någon skatterättslig definition av immateriella tillgångar, är det relevant att beakta OECD:s försök till definition och exemplifieringar på vad immateriella tillgångar kan bestå av. Enligt OECD är immateriella tillgångar allt av värde som inte klassas som materiella eller finansiella tillgångar.<sup>122</sup>

De immateriella tillgångarna kan utgöras av patent, vilket enligt Patentlagen är en juridiskt reglerad ensamrätt att utnyttja en uppfinning under en begränsad tid inom ett geografiskt avgränsat område.<sup>123</sup> Know-how och affärshemligheter definieras av OECD som praktiskt värdefull information eller kunskap av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur och kan skyddas på ett flertal sätt enligt svensk lagstiftning.<sup>124</sup>

Varumärken är namn, symboler, logotyper, formen på ett företags varor eller andra tecken som har förmåga att särskilja företaget och varorna. Ensamrätten innebär att ingen annan än innehavaren får använda ett identiskt varumärke att förse varor eller tjänster av samma slag med.<sup>125</sup> Goodwill kan ses som en immateriell tillgång i den meningen att betalning för goodwill sker vid försäljning av ett företag. Däremot har företaget inte kontroll över tillgången; den existerar endast tillsammans med andra tillgångar och kan inte säljas separat. Betalningen utgör värdet av de framtida förväntade vinsterna.<sup>126</sup>

Enligt OECD är vidare högkvalificerad och erfaren arbetskraft som kan resultera i effektivare produktion av varor eller tjänster också en immateriell tillgång i form av know-how.<sup>127</sup> I praxis i mål om uttagsbeskattning däremot, vilket i liket med

---

<sup>122</sup> Se 3.1.

<sup>123</sup> Se 3.1.1.

<sup>124</sup> Se 3.1.2.

<sup>125</sup> Se 3.1.3.

<sup>126</sup> Se 3.1.4.

<sup>127</sup> Se 3.1.5.

internprisrättsliga regler syftar till att förhindra att beskattningsunderlag förs ut ur landet, konstaterades att överföringen av personerna skulle medföra att det mervärde de skapade skulle komma att beskattas i det brittiska bolaget istället för i det svenska. Däremot ansågs inte de anställda vara en ”tillgång” som kunde avyttras i den mening som regeln om uttagsbeskattnings åtsyftade.<sup>128</sup>

## **4.2 Vilka rekvisit ska uppfyllas för att rätten till avkastningen från den immateriella tillgången ska anses ha övergått?**

När ett företag överför en immateriell tillgång till ett närstående företag, framkommer det i OECD:s riktlinjer att det förvärvande företaget ska överta de funktioner, risker och kostnader som syftar till att utveckla, bevara och skydda den immateriella tillgången.<sup>129</sup> Exempelvis gäller att ett närstående företag som övertar patent måste utföra de funktioner som är nödvändiga för forskningsverksamheten, för att anses berättigat till avkastningen relaterade till patentet.<sup>130</sup> Detsamma gäller i fall då patent överlåtits och det förvärvande företaget utför kontraktsforskning på uppdrag av det säljande företaget, om det sistnämnda enligt avtal bär risken och utformar forskningen.<sup>131</sup>

## **4.3 Hur ska armlängdsprincipen tillämpas vid överföring av en immateriell tillgång mellan företag i intressegemenskap?**

Korrigeringsregeln, vilken är tillämplig på icke marknadsmässiga transaktioner mellan företag i intressegemenskap, ger uttryck för armlängdsprincipen. Innebörden av armlängdsprincipen är att samma villkor ska avtalas som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.<sup>132</sup> Det finns ingen ledning för tillämpningen av regeln i varken lagtexten eller förarbeten. Detta påpekades av Regeringsrätten i Shell-målet, i vilket det även fastslogs att OECD:s riktlinjer kan ge god vägledning för tillämpningen av korrigeringsregeln.<sup>133</sup> Enligt riktlinjerna är en grundläggande utgångspunkt för fastställande av armlängdspriset att den koncerninterna transaktionen ska jämföras med liknande transaktioner mellan oberoende parter.<sup>134</sup>

Kärnan i problemet som ligger till grund för den fråga som ska besvaras i uppsatsen är dock att immateriella tillgångar till sin natur är unika och att det därför är svårt att finna

---

<sup>128</sup> Se 2.2.3.

<sup>129</sup> Se 3.2.

<sup>130</sup> Se 3.1.4.

<sup>131</sup> Se 3.4.2.

<sup>132</sup> Se 2.2.1.

<sup>133</sup> Se 2.2.1.

<sup>134</sup> Se 3.3.1.

jämförbara transaktioner.<sup>135</sup> Av denna anledning presenteras i riktlinjerna faktorer som bör beaktas i en jämförelseanalys.<sup>136</sup> En av dessa är om tillgången är exklusiv, det vill säga om det finns en juridisk rätt för ägaren att utesluta andra företag från att använda tillgången. Vidare spelar det roll hur länge tillgången är skyddad; värdet av två jämförbara tillgångar är inte detsamma om de patent som skyddar tillgångarna har olika längd. Det förväntade framtida värdet av avkastningen från en immateriell tillgång ska även beaktas i en jämförbarhetsanalys, liksom risken för att den immateriella tillgången i framtiden inte kommer vara användbar i kommersiellt gångbara produkter, samt om framtida utveckling av den kan komma att bli kostsam och inte framgångsrik. Hänsyn måste vidare tas till risken för intrång i immateriella rättigheter och kostnader förknippade med detta.<sup>137</sup> Hur riskerna som är förknippade med den immateriella tillgången påverkar den framtida förväntade avkastningen diskuterades i ett mål i kammarrätten. Rätten fastslog att det är de risker som är kända vid tillfället för överföringen av den immateriella tillgången som ska beaktas, även i de fall riskerna minskar och värdet av tillgången senare visar sig blir större än beräknat.<sup>138</sup> Det finns alltså inget sätt att korrigera en prissättning på en transaktion som i efterhand visar sig bli mer värd. En annan sak är att underprissättning ett år kan kvittas mot en överprissättning ett annat år, eftersom ett långsiktigt resultatperspektiv ska anläggas vid tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>139</sup>

OECD avråder från användning av kostnadsbaserade metoder för värdering av immateriella tillgångar, eftersom kostnaderna sällan står i proportion till värdet av tillgångarna.<sup>140</sup> Däremot är det ofta lämpligt att basera prissättningen på den förväntade framtida inkomsten hänförlig till den immateriella tillgången. Detta förefaller ändamålsenligt, eftersom syftet med korrigeringsregeln är att förhindra att beskattningsunderlag förs ut ur landet – beskattningsunderlaget beror ju på den framtida inkomst som en överförd tillgång kommer att generera.

I föreliggande uppsats har det presumerats att OECD:s reviderade riktlinjer om internprissättning av immateriella tillgångar, som i skrivande stund föreligger i form av ett diskussionsutkast, kommer att antas utan väsentliga ändringar. Eftersom det sedan länge är en svensk huvudlinje att främja det internationella samarbete som OECD bedriver, vilket kommer till uttryck i praxis där hänvisningar sker till OECD:s riktlinjer, kan de nya riktlinjerna bidra till att tydliggöra och i viss mån ändra hur korrigeringsregeln ska tillämpas. Det finns nu angivet vilka aspekter som bör beaktas i en jämförelseanalys, samt rekommenderade prissättningsmetoder som beror på om jämförbara transaktioner finns.<sup>141</sup> En intressant reflektion som kan göras är att Regeringsrätten, i mål om

---

<sup>135</sup> Se 1.2.

<sup>136</sup> Se 3.3.1.

<sup>137</sup> Se 3.3.1.

<sup>138</sup> Se 2.2.4.

<sup>139</sup> Se 2.2.1.

<sup>140</sup> Se 3.3.2.

<sup>141</sup> Se 3.3.

uttagsbeskattning, uttalade att en förutsättning för uttagsbeskattning är att tillgången som överförs innehas med äganderätt, vilket inte personerna med ledningsfunktion kunde anses göra.<sup>142</sup> Om man med utgångspunkt från rättsfallet gör en analogisk tillämpning av korrigeringsregeln, eftersom regeln om uttagsbeskattning har samma syfte som korrigeringsregeln, förefaller det som att synen på personal som tillgång i ett företag skiljer sig från OECD:s. Även om OECD uttalar att en immateriell tillgång ska kunna ägas eller kontrolleras för användning i kommersiell verksamhet, anses personal vara en immateriell tillgång i form av know-how.<sup>143</sup> Det förefaller som om innebörden av internprissättliga transaktioner blir viktigare än formen; om vinstpotential överförs mellan företag i intressegemenskap, ska ersättning erläggas och prissättning ske enligt armlängdsprincipen.

---

<sup>142</sup> Se 2.2.3.

<sup>143</sup> Se 3.1.5.

# Källförteckning

## Offentligt tryck

Discussion draft, revisions of the special considerations of intangibles in chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and related provisions, 6 juni 2012

OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2010

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010

Prop. 1965:126

Prop. 1982/83:73 Regeringens proposition om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar m.m.

Prop. 1994/95:91 Beskattningen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstskattefrågor

RiR 2010:24, Sveriges skatteavtal med andra länder– effekterna av regeringens arbete

## Rättsfall

RÅ 1991 ref 107 Shell-målen

RÅ 79 1:98 Findus-målen

Mål nr. 7368-7370-09 Överföring av varumärken

RÅ 1998 not. 213 Överföring av ledningsfunktioner

## Litteratur

Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar- en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, 1990, Juristförlaget AB

Bergkvist, Sven-Åke; Wiman, Bertil, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, Svensk Skattetidning nr 4/2012

Bjuvberg, Jan; Burmeister, Jari; Wiman, Bertil - *Transfer pricing – internprissättning*, Svensk Skattetidning nr 4/2012

Edquist, Harald, *Hur viktiga är immateriella investeringar?*, Nyhetsbrev 1 2010, Institutet för näringslivsforsning.

Kent Karlsson, *Internprissättning – ett ämnesområde i blickpunkten*, Kent Karlsson, Svensk Skattetidning Svensk Skattetidning 7–8/90.

Markham, Michelle, *The transfer pricing of intangibles 2005*, Kluwer Law International

Parland, Emilie, *Internprissättning och EU-rätten – reflektioner kring SGI-domen*, Skattenytt nr 7-8 2010 s. 578.

Rundfelt, Rolf, *Redovisning av goodwill - ett olösligt problem*, Svensk Skattetidning nr 5/97

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, andra upplagan, 2007, Norstedts Juridik

### **Elektroniska källor**

Cottani, G., *Transfer Pricing, Topical Analyses*, IBFD

([http://online.ibfd.org/document/tp\\_intro](http://online.ibfd.org/document/tp_intro) 18 november 2012)

Henshall, John, BNA, *Tax Planning International Transfer Pricing Supply chain restructuring: IP transfer pricing and taxation*, BNA International, Maj 2008, ([https://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedKingdom/Local%20Assets/Documents/Services/Tax/Tax%20redrawn/UK\\_Tax\\_TaxRedrawn\\_Supplychainrestructuring.pdf](https://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedKingdom/Local%20Assets/Documents/Services/Tax/Tax%20redrawn/UK_Tax_TaxRedrawn_Supplychainrestructuring.pdf) ,7 december 2012)

Karnov databas

Redovisningsrådet: <http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR1-00.pdf>

OECD, Glossary of tax terms: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>