

Royalties mellan närstående företag

Internprissättning

Nathalie Trang

Kandidatuppsats i handelsrätt

[Skatterätt]

HT2012

Handledare

Axel Hilling



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1. Inledning	9
1.1 Internprissättning	9
1.1.1 Problematiken	9
1.1.2 Royalties och immateriella tillgångar	9
1.1.3 Korrigeringsregeln och armlängdsprincipen	10
1.1.4 Royalty enligt gällande rätt	11
1.2 Syfte Frågeställning	11
1.3 Avgränsningar	12
1.4 Metod och material	12
1.5 Disposition	12
2. Svensk rätt: Royalty	13
2.1 Historia	13
2.1.1 Lagstiftning	13
2.1.2 Sammanfattning	15
2.2 Beskattning av royalties i förhållande till utlandet	15
2.2.1 Skatteavtal	15
2.2.2 Undantagsregler för beskattning i Sverige	16
2.2.3 Är korrigeringsregeln tillämplig?	17
2.2.4 Sammanfattning	18
2.3 Förarbeten gällande beskattning av royalty	18
2.3.1 Departementspromemoria 1988:62	18
2.3.2 SOU 1999:79	19
2.3.3 Sammanfattning	19
2.4 Sammanfattning av gällande rätt	19
3. Korrigeringsregeln och armlängdsprincipen	21

3.1	Internprissättning	21
3.2	Korrigeringsregelns historia	21
3.2.1	Svensk utveckling av korrigeringsregeln.....	22
3.2.2	Den första korrigeringsregeln	22
3.3	Nuvarande korrigeringsregel	23
3.3.1	Korrigeringsregelns konstruktion idag	23
3.3.2	Materiella rekvisit	24
3.4	Tillämpning av korrigeringsregeln	26
3.4.1	Tillämpningssvårigheter	27
3.4.2	Immateriella tillgångar.....	28
3.5	När är regeln tillämplig på royalties?	29
3.6	Sammanfattning	29
4.	OECDs modellavtal och riktlinjer	31
4.1	OECD	31
4.2	Model Tax Convention on Income and Capital (modellavtal)	31
4.2.1	Artikel 12	31
4.2.2	Artikel 9	33
4.2.3	Sammanfattning	35
4.3	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administration (riktlinjer).....	35
4.3.1	Armlängdsprincipen	36
4.3.2	OECDs Prissättningsmetoder	38
4.3.3	Särskilda frågor gällande immateriella tillgångar.....	39
4.4	Discussion draft	41
5.	Sammanfattande analys	43

Sammanfattning

Syftet med arbetet är att belysa den gällande rätten för beskattning av royalties enligt svensk intern rätt, men även hur området förhåller sig till internationella regler. Royalty är en betalningsform som är aktuell i internprissättningsområdet för internationellt verksamma företag vid överföring och nyttjande av immateriella tillgångar. *Syftet är därmed att ta reda på när korrigeringsregel kan tillämpas på en oriktigt prissatt royalty vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag.*

Arbetet belyser den gällande rätten för royalties, en specialreglering som enligt intern rätt ska beskattas i Sverige oavsett om den mottagande parten är utländsk. Undantag till den interna beskattningsrätten finns via skatteavtal och direktiv. Dessa bidrar till att den uppkomna royaltyn istället ska beskattas till förmån hos mottagarlandet i syfte att undvika dubbelbeskattning av en och samma inkomst. Om royalty överförs till ett land som Sverige saknar skatteavtal med eller har en lägre skattesats, finns det en risk att den skattskyldige kommer undan beskattning i Sverige.

Ett av de grundläggande kriterierna för royalties är att betalningen ska utgå med ett varierande belopp som påverkas av relationen till omsättning eller vinst. Eftersom vinsten är svår att fastställa vid överlåtelsestiden, uppstår det oftast svårigheter med prissättningen. Inte minst skapar det svårigheter vid prissättningen mellan företag i ett intressegemenskap. Immateriella tillgångar är inte definierad i svensk lagstiftning och inte heller i OECDs riktlinjer, där länder blickar mot för vägledning vid svårlösta internprissättningsproblem. Värderingsfrågan är svårlöst, men frågan kan bli något klarare när OECDs riktlinjer är reviderade och publicerade i slutet av 2013. I riktlinjerna kommer bl.a. frågor som identifiering, transaktioner rörande överföring och bestämmande av armlängdsmässiga villkor att behandlas.

Den internationella vedertagna principen vid internprissättning är OECDs armlängdsprincip, som även kommer att behandlas genomgående under arbetet. Principen går ut på att koncerninterna transaktioner ska prissättas och avtalas enligt marknadsvärdet, som om de vore mellan skilda enheter eller oberoende bolag.

Förkortningar

Art.	Artikel
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
Guidelines/ Riktlinjer	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SOU	Svensk offentlig utredning
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	Skattenytt
SvSkt	Svensk skattetidning

1. Inledning

1.1 Internprissättning

1.1.1 Problematiken

Arbetet kommer att behandla oriktigt prissatta royalties som sker mellan närstående företag. Närmare ska situationen av royaltyutbetalningar, som sker från Sverige till ett utländskt företag, att behandlas. När är korrigeringsregeln tillämplig och hur ser det gällande rättsläget ut i en globaliserad värld, där alltför många transaktioner sker mellan närstående företag?¹ I den deskriptiva delen av arbetet illustreras problematiken med beskattning av royalties, speciellt de som baseras på immateriella tillgångar. Royalty saknar en svensk skatterättslig definition och likaså gäller det för immateriella tillgångar. Hur påverkar detta beskattningen av royalties som betalas till mottagare, som befinner sig utomlands? Dessa är några av de frågor som berörs i arbetet. Först ska det rådande läget beskrivas närmare.

1.1.2 Royalties och immateriella tillgångar

Med immateriella tillgångar avses industriella rättigheter som patent, knowhow och m.m., men en mer utförlig identifiering saknas.² Av de olika typer av transaktioner kan dessa vara de svåraste att värdera, då kostnaden sällan går att relatera till tillgången.³ Det är även svårt att finna jämförbara transaktioner mellan oberoende företag, då dessa kännetecknas för att ha en specifik karaktär.⁴ Existerar ett marknadspris avser den ofta ett annat led i produktionskedjan, vilket försvårar jämförelsen.⁵ Värderingsfrågan har fått allt större uppmärksamhet på senare tid, på grund av att värdet tenderar att minska under lågkonjunktur.⁶ Utöver värderingsfrågan är identifiering av den rätta ägaren svår att avgöra vid exempelvis FoU, där flera bolag kan vara involverade och bidra till utvecklingen.

¹ SKV 352 utgåva 15 s. 245

² OECD Riktlinjer p.6.2

³ Wiman, B (1987) s. 271

⁴ Wiman, B (1987) s. 271 OECDs Riktlinjer p.6.13

⁵ Alden, S (1990) s. 112

⁶ Balans nr 8/9 2009

Risken och rollfördelningen kan vara otydlig vid fastställande om vem som använder tillgången, eller ska få betalt för användningen.⁷ Oftast är det svårt att uppskatta värdet vid överlåtelsepunkten, då man inte känner till de framtida intäkterna.⁸ Svårigheter med identifiering och värderingproblematik har lett till att många länder inte vet hur frågan ska hanteras skatterättsligt.⁹ Detta skapar utrymme för nationella tolkningar, som kan leda till ökade dubbelbeskattningssituationer.¹⁰

Immateriella rättigheter kan göras tillgängliga genom överlåtelser eller upplåtelser. Ersättningar kan ges i både engångsbelopp eller i periodiska belopp, i form av royalties, som utgör den vanligaste ersättningsformen.¹¹ Enklare sagt är royalty den ersättningsform som betalas för att man tillåter någon nyttja en tillgång som man själv äger rättigheter till. Liksom immateriella tillgångar saknas det en svensk skatterättslig definition av begreppet, och hur man fastställer det korrekta marknadspriset.¹²

1.1.3 Korrigeringsregeln och armlängdsprincipen

Mot bakgrund av den värderingsproblematik som beskrivits ovan, är det komplicerat att fastställa ett korrekt marknadspris av royalties mellan närstående företag. Detta faller under området internprissättning, även benämnt som *transfer pricing*. Internprissättning behandlar olika sorters transaktioner som kan resultera i dolda vinstöverföringar till utlandet, genom felaktigt prissatta transaktioner.¹³ OECD har en neutral syn på området¹⁴ och detta ska ha i åtanke trots att arbetet berör felaktigt prissatta royalties.

När det gäller royalty som betalas mellan närstående företag ska *korrigeringsregeln* 14:19 IL beaktas. Den har utformats för att skydda det svenska beskattningsunderlaget genom att korrigera resultat som uppstår på grund av felaktig prissättning mellan närstående företag.¹⁵ Samma regel ger uttryck för den internationella armlängdsprincipen, även benämnt som *arm's length rule*, där närstående företag ska handla under marknadsmässiga villkor.¹⁶

⁷ Wiman, B (1987) s. 271

⁸ Arvidsson, R (1990) s. 365

⁹ Balans nr 8/9 2009

¹⁰ SvSkt, nr 4/2012

¹¹ Wiman, B (1987) s. 271

¹² SOU 1999:79 s. 213

¹³ Arvidsson, R (1990) s. 84

¹⁴ OECD Guidelines p.1.2

¹⁵ Wiman, B (2002) s. 90

¹⁶ OECDs Guidelines s. 17 p.6

Den tidigare uppfattningen inom doktrin¹⁷ var att regeln inte kunde tillämpas på royalty som betalas till utlandet, då de enligt intern rätt ska beskattas i Sverige. En diskussion fastställde att regeln är tillämplig när Sverige avstår från beskattningsrätt via skatteavtal eller hade en gräns på 10% i källstatsskatt. Till följd av detta kan beskattningen istället ske hos den utländske mottagaren.¹⁸ Regeln har däremot alltid varit tillämplig på royalties åt andra hållet, dvs. från utlandet till Sverige.¹⁹

1.1.4 Royalty enligt gällande rätt

I och med att arbetet behandlar royalties som sker över landsgränser, kommer även royalty i förhållande till den internationella rätten att behandlas. I förarbeten belyses risken för obehöriga vinstöverföringar genom royalties.²⁰ Det saknas nämligen underlag för att bestyrka detta, då få kontrollmöjligheter finns hos myndigheter för att utreda om man avsiktligt via internprissättning skatteplanerar.²¹ Dock var det inte alltför långesen ett avslöjande om svenska Ikea, som via avancerad skatteplanering använde royalties i syfte att undvika skatt i Sverige.²² Ingen djupare analys ska göras i det nämnda fallet, utan nämndes i syfte att påvisa denna typ av transaktion. För att undvika liknande fall har förarbeten föreslagit en definitiv källskatt eller att helt och hållet avskaffa skattskyldigheten för royalties.²³ Detta kommer att diskuteras närmare under arbetets gång.

1.2 Syfte | Frågeställning

Syftet med denna framställning är att utifrån den rättsliga referensramen inom området royalties, att ta reda på hur korrigeringsregeln kan tillämpas på oriktigt prissatta royalties mellan närstående företag. Problemet leder fram till frågeställningen i denna uppsats:

När är korrigeringsregeln tillämplig på oriktigt prissatta royalties vid gränsöverskridande transaktioner som sker till utlandet mellan närstående företag?

¹⁷ Arvidsson, R (1990) s.125-126

¹⁸ RSV Rapport 1990:1, s. 40

¹⁹ Arvidsson, R (1990) s. 126, RÅ 1994 ref. 85

²⁰ SOU 1999:79 s. 207-208

²¹ SOU 1999:79 s. 207-208

²² Uppdrag granskning www.svt.se

²³ Ds 1988:62, SOU 1999:79

1.3 Avgränsningar

En avgränsning i arbetet har gjorts med avsikten att komma fram till en relevant nivå i analysen. Arbetet kommer främst att behandla den svenska rätten, men även den internationella rätten ska behandlas för att sätta royalty och internprissättning i en svensk kontext. Internprissättning är ett område med både juridiska och ekonomiska perspektiv. Det ekonomiska perspektivet behandlas inte i arbetet, dock kan vissa aspekter beröras vid prissättning av olika transaktioner. Regler om dokumentationsskyldighet berörs inte heller i arbetet. Arbetet kommer även att utelämnas vidare undersökning av fasta driftställen, då detta kan på egen hand utgöra ett eget arbete.

1.4 Metod och material

Uppsatsen har för avsikt att förklara beskattning av royalties som sker inom intressegemenskap utifrån den avgränsning som gjorts ovan. För att åstadkomma detta har en traditionell juridisk metod, även betecknat som rättsdogmatik använts.²⁴ I denna metod pekas de rättskällor ut som skall, bör och får uppmärksammas.²⁵ Detta medför att arbetet företrädesvis kommer behandla intern svensk rätt, och sedan kommer även en genomgång av OECDs material behandlas då deras riktlinjer starkt har påverkat den svenska rätten. Först och främst har gällande lagar tagits i beakt då dessa påvisar störst tyngd. Förarbeten som propositioner har liksom rättspraxis beaktats då dessa får utnyttjas eftersom de anses ge bra vägledning i gällande rätt. Detta gäller speciellt vid rättsutveckling av olika rekvisit. Dock saknas enskilda rättsfall som besvarar frågeställningen, eftersom dessa ej har påträffats. Annan litteratur, så kallad doktrin har använts så långt den ansetts ha en tyngd att förlita sig på. Äldre material, såväl rättsligt som icke rättsligt material används på grund av att de satta begreppen ej har förändrats i större utsträckning sedan deras uppkomst.

1.5 Disposition

I kapitel ett har en introduktion till ämnet royalties, svårigheten med identifiering, prissättning av immateriella tillgångar, och tillämpning av korrigeringsregeln givits. Kapitel två redogör royalties i svensk rätt och även hur den förhåller sig till den internationella rätten. I kapitel tre redogörs korrigeringsregeln och dess syfte, samt hur den har tillämpats i praxis. Vidare i kapitel fyra redogörs OECDs modellavtal och riktlinjer som varit vägledande inom området internprissättning. Bland annat kommer armlängdsprincipen att förtydligas. I det femte och sista kapitlet dras slutsatser och en sammanfattande analys av innehållet i det material som bearbetats.

²⁴ Sandgren, C (2007) s. 36

²⁵ Sandgren, C (2007) s. 36

2. Svensk rätt: Royalty

2.1 Historia

För att kunna besvara frågeställningen ska först en genomgång av royaltyns uppkomst och den gällande rätten presenteras. Royalty har sedan 1928 funnits i svensk lagstiftning²⁶ och beskrivs som en utgående periodisk avgift, vid nyttjande av tillgångar som härrör från näringsverksamhet.²⁷ Vidare utvidgades begreppet från att ha omfattat ”patent, mönster och dyl”, även till att omfatta nyttjande av immateriella och materiella tillgångar vid 1981 års ändring.²⁸ Den royalty som ej härrör från näringsverksamhet härrör från tjänst. Enligt praxis avser sådan ersättning från tillfälligt bedriven vetenskaplig, konstnärlig, litterär eller likartad verksamhet.²⁹ Enligt förarbeten ligger det i begreppets natur att ersättningen varierar, men även att fastställda summor kan utgöra royalty. Resonemanget bygger på att det finns tydliga minimi- och maximibelopp utan att ersättningen förlorar sin särskilda karaktär.³⁰ Gällande bestämmelser av royalty ska förklaras ytterligare.

2.1.1 Lagstiftning

2.1.1.1 Huvudregeln 13:11 IL

”Den som får ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst.”

Med royalty avses en ersättning som någon betalar för, för rätten att nyttja en upplåten egendom.³¹ Materiella tillgångar kan bestå både av fast och lös egendom, där immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Det är svårt att finna någon definition av begreppet royalty då det saknas en mer utförlig svensk skatterättslig definition.³² Den beskrivs som en periodiskt utgående ersättning som

²⁶ Kommunskaattelagen (1928:370)

²⁷ 53§3 p.5 st. KL

²⁸ Prop. 1981/82:10 s. 3

²⁹ RÅ 1977 ref. 27

³⁰ Prop. 1981/82:10 s. 59-60

³¹ Prop. 2003/04:126 s.25

³² Prop. 2003/04:126 s.25

nyttjaren betalar till den som upplåter rättigheten. Storleken varierar beroende på nyttjandegraden.³³

Royalties behandlas även i 3:18 § 2 st. IL gällande begränsat skattskyldiga, och i 6:11§ 2 st. IL för juridiska personer, som hänför till inkomstslaget näringsverksamhet. Lagrummen är likartade och därför ska huvudregeln 13:11 § IL behandlas då denna innehåller fler förarbeten och praxis. För att förstå varför royalty beskattas i Sverige enligt svensk intern rätt måste först den bärande delaktighetstanken förtydligas.

2.1.1.2 Delaktighetstanke för skatteplikt

Beskattning av royalty i Sverige bygger på delaktighetstanken. Den bärande tanken grundar sig på att den som får royalty är delaktig, med ett ekonomiskt intresse i utbetalarens verksamhet och ska därför hänföras till inkomstslaget rörelse (numera näringsverksamhet).³⁴ Delaktighetstanken uppkom redan vid tillkomsten av Kommunkattelagen 1928:370 (KL) men förslaget antogs inte, men den är ännu idag framträdande.³⁵ Royalty skulle beskattas under inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet, oavsett inkomstslag skulle mottagaren beskattas i Sverige.³⁶ Detta kom även att omfatta utländska subjekt, vid 1928 års reglering, som blev skattskyldiga i Sverige för den inkomst som uppkommit inom landet. Inkomst av royalty som influtit från en svensk bedriven verksamhet, gör den utländske mottagaren delaktig i den svenska verksamheten. Därför beskattas royaltyies i Sverige fastän mottagaren är bosatt utomlands, oavsett om denne själv bedriver näringsverksamhet i Sverige eller inte.³⁷

2.1.1.3 Inkomstslag- näringsverksamhet eller tjänst?

Royalty är hänförlig till den förvärvskällan från var den har utgått. Vid KLS tillkomst skulle royalty eller periodvisa avgifter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om den inte räknades till jordbruksfastighet eller fastighet.³⁸ För att ersättningen ska vara hänförlig till näringsverksamhet krävs det att verksamheten är yrkesmässigt bedriven.³⁹ Varaktigheten av royalties är viktig vid en sådan bedömning.⁴⁰ Royalty skulle även hänföras till inkomstslaget tjänst om ersättning utgör tillfälligt bedriven verksamhet.⁴¹ Ersättning till en författare,

³³ RÅ 1957 ref. 48

³⁴ Wiman, B (1988) *Beskattning av royalties mm. till utlandet.* s.185

³⁵ SOU 1923:69 s. 35-36

³⁶ SOU 1924:53 s.20

³⁷ RÅ 1958 ref. 48

³⁸ Prop. 1928:213 s.261

³⁹ 13:11§ IL

⁴⁰ Prop. 2003/04:126 s 25

⁴¹ Prop.1981/82:10 s. 56

oavsett om denne bedriver verksamhet eller inte, ska numera efter 1981 års ändring hänföras till tjänst. Detta fastslogs via praxis om att royalty kunde räknas som tjänst, vid tillfälligt bedriven författarskap eller jämförig verksamhet.⁴²

2.1.1.4 Royalty och periodvisa utgående belopp

Enligt 1981 års proposition⁴³, utgör begreppet royalty den ersättning som utgår med varierande belopp t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till ett företags verksamhet och omsättning.⁴⁴ Mot bakgrund till delaktighetstanken kan en royalty utgå i en eller flera betalningar, men ersättningens totala belopp får inte i *förhand* vara känd. När det gäller royalty ska man skilja på förskotts- och efterskottsbetalningar, där engångsbelopp inte anses kunna räknas som royalty då man inte i förväg kan avgöra dess storlek. Däremot kan royalty regleras i *efterhand* genom engångsbelopp. Större utgående engångsersättning som senare avräknas mot en i efterhand bestämd rörlig licensavgift anses utgöra royalty.⁴⁵ Sedan kan även engångsersättningen utgöra royalty om den endast avser avlösning av rätt till framtida royalties.⁴⁶

2.1.2 Sammanfattning

Efter att ha kartlagt den historiska svenska utvecklingen av royalties kan det fastställas att det saknas en tydlig definition av begreppet. Den har istället låtit sig utvecklas genom praxis. Med royalty avses en ersättning som någon betalar för, för rätten att nyttja till honom en upplåten egendom. Ett av de grundläggande kriterierna är att royalty ska bestämmas i efterhand med varierande belopp.⁴⁷ Ett annat är att betalningen ska utgå med ett varierande belopp, som påverkas av omsättning eller vinst.⁴⁸ För att kunna besvara på frågeställningen måste även royalties i förhållande till utlandet behandlas.

2.2 Beskattning av royalties i förhållande till utlandet

2.2.1 Skatteavtal

Beskattning av royalties är inte definitiv i Sverige, utan regleras oftast via dubbelbeskattningsavtal med andra länder.⁴⁹ Dessa syftar främst till att undanröja eller lindra effekterna av internationell dubbelbeskattning på inkomst, som har

⁴² RÅ 1977 ref. 27

⁴³ Prop. 1981/81:10 s. 59

⁴⁴ RÅ 1957 ref. 1

⁴⁵ RÅ 1947 ref. 34

⁴⁶ RÅ 1967 ref. 7

⁴⁷ Prop. 2003/04:126 s.25

⁴⁸ RÅ 1957 ref. 48

⁴⁹ Källqvist, J. Köhlmark, A (2012) s.163

ingåtts av Sverige med en annan stat.⁵⁰ Skatteavtalen reglerar på vilket lands bekostnad detta ska ske. Royalty ska beskattas en gång, antingen där royaltyn uppkommer eller hos mottagarlandet. Begränsat skattskyldiga blir skattskyldiga i Sverige, om inkomsten uppkommer från en svensk näringsverksamhet eller ett utländskt fast driftställe.⁵¹

Enligt de flesta skatteavtal har Sverige avstått från beskattning och därmed godtagit *hemvistprincipen*.⁵² Detta gäller även för mottagaren av royaltyn som befinner sig utomlands, som är begränsat skattskyldiga i Sverige. I förarbeten beräknas mer än 93% av de totala royalties betalas ut till utländska mottagare.⁵³

De flesta skatteavtal upprättas efter OECDs modellavtal, i syfte att harmonisera den internationella rätten, som diskuteras närmare i avsnitt 5. I samband med tillkomsten av det ursprungliga modellavtalet gjordes en undersökning av befintliga skatteavtal. Det visade sig att större delen av de beskattade royalties skedde enligt hemvistprincipen, som även idag är den gällande huvudprincipen.⁵⁴ I Sveriges avtal med andra utpräglade industriländer har det varit förekommande att källstaten berättigas beskattningsrätten, som sedan får räknas av.⁵⁵ Enligt modellavtalet art. 12 punkt 1 saknar källstaten beskattningsrätt, men det finns undantag, exempelvis skatteavtalet med Japan (SFS 1983:203).⁵⁶

2.2.2 Undantagsregler för beskattning i Sverige

År 2003 antogs direktivet 2003/04/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties, som sker mellan närstående företag inom EU. Direktivet införlivades 1 juli 2004, men gällde retroaktivt till 1 jan 2004.⁵⁷ Syftet med direktivet är att undanröja dubbelbeskattning av räntor och royalties mellan närstående företag.⁵⁸ Enligt svensk rätt⁵⁹ ska begränsat skattskyldiga beskattas i Sverige för den inkomst som härrör från en näringsverksamhet.⁶⁰ Ersättning i form av royalty är skattepliktig för mottagaren oavsett om denna bedriver verksamhet i Sverige eller inte. Resonemanget grundar sig på delaktighetsprincipen som beskrivs i avsnitt 2.1.1.2.⁶¹

⁵⁰ 2:35 § IL

⁵¹ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 188.

⁵² Prop. 2003/04:126 s. 30

⁵³ SOU 1999:79 s. 202

⁵⁴ Mattson, N (2004) s.185

⁵⁵ 1979 1:47

⁵⁶ SKV 352 utgåva 15 s. 587

⁵⁷ Andersson. M, Salden Enerus. A, Tiveus. U. (2012)

⁵⁸ Prop. 2003/04:126 s. 18

⁵⁹ 6:11 § 1st. IL

⁶⁰ 6:11 2 st. IL

⁶¹ Prop. 1928:213 s.261

Det svenska beskattningsanspråket stred mot EG-rätten, och skulle därför ändras.⁶² Ett nytt kapitel infördes i IL, kap. 6a, som inskränker bestämmelser i 6:11 2st IL. Istället för att intern rätt träffar den begränsat skattskyldige för inkomst i landet, ska beskattningen ske i mottagarstaten om vissa krav uppfylls.⁶³ De villkor som ställs är bl.a att betalaren ska vara en sådan juridisk person som uppräknas i bilagan, oavsett obegränsat eller begränsat skattskyldig.⁶⁴ Mottagaren av ersättningen ska innefattas av skattelagstiftningen i en medlemsstat och vara skattskyldig till de skatter som anges. Sedan krävs det att mottagaren tar emot ersättningen för sin egen del och inte som exempelvis representant m.m. Detta innebär att de som enbart uppträder som juridiska personer, som ej utgör de verkliga ägarna, får inte undantas skattskyldighet.⁶⁵ Det tredje villkoret säger att reglerna ej gäller mottagare av ersättningen som har ett fast driftställe utanför EU, eller om rättigheten hänför sig dit.⁶⁶ Det sista villkoret kräver att det ska föreligga en *intressegemenskap mellan mottagare och betalaren*. Med intressegemenskap avses en ägarandel om 25 procent av kapitalet i det andra företaget, alternativt måste ett tredje bolag direkt äga minst 25 procent av de både företagen som betalningen går mellan. Någon beskattning i utbetalarsstaten ska då inte ske.⁶⁷ Vid en oriktig prissättning, om ersättningen är högre än marknadsmässiga avtalsvillkor, ska endast det belopp som är korrekt undantas beskattning.⁶⁸

2.2.3 Är korrigeringsregeln tillämplig?

Som tidigare redogjorts, har Sverige till större delen av sina dubbelbeskattningsavtal gett upp rätten att beskatta royalty som går ut ur landet.⁶⁹ Mottagaren i utlandet är därmed inte skattskyldiga i Sverige, vilket gör att korrigeringsregeln 14:19 IL är tillämplig.⁷⁰ Detta ska beskrivas närmare i nästa avsnitt. I förarbeten föreslogs även korrigeringsregeln som tillämplig beträffande royalties, som betalas till utländska mottagare i skatteundandragande syfte.⁷¹ Dock uttrycktes redan då, att regeln var svårtillämplig när det gällde immateriella tillgångar och fastställandet av ett marknadsmässigt pris.⁷²

⁶² 6 kap 11§ 2 st IL

⁶³ 6a: 2§ IL

⁶⁴ 6a: 3§ IL

⁶⁵ 6a: 4§ IL

⁶⁶ 6a: 5§ IL

⁶⁷ 6a: 6§ IL

⁶⁸ 6a: 7§ IL Motsvarar 12.4 i OECDs modellavtal.

⁶⁹ Källqvist, J. Köhlmark, A (2012) s.163

⁷⁰ Prop. 2003/04:126 s. 30

⁷¹ SOU 1999:79 s. 209

⁷² SOU 1999:79 s. 209

2.2.4 Sammanfattning

Regler för beskattning av royalties har i internationella förhållanden genomgått stora förändringar, i syfte att harmonisera beskattningsregler av royalties mellan olika länder. Detta har skett via skatteavtal och direktiv utfört av EG. I samband med harmoniseringen har Sverige uppmärksammat en del frågor gällande slopad skattskyldighet, beträffande royalty som betalas till utländska mottagare. Förarbeten uppmärksammar även risken om att detta kan komma att utnyttjas i skatteundandragande syfte, vilket beskrivs närmare i kommande avsnitt.⁷³

2.3 Förarbeten gällande beskattning av royalty

2.3.1 Departementspromemoria 1988:62

Beskattning av royalty ut ur landet

Till skillnad från många länder, har Sverige via sina skatteavtal valt hemvistbeskattning.⁷⁴ Utredningsförslaget Ds 1988:62 föreslog dock att Sverige ska överge den beskattningspolicyn, då den inte ansågs fungera på ett tillfredsställande sätt. Vidare ansågs det sakna effektiva kontroller och styrsystem som förhindrar att vinster förs till lågskatteländer via royalties.⁷⁵ Därmed föreslogs två alternativ för att lösa problemet, antingen att

1. helt avskaffa beskattning på royalties till utlandet, eller
2. införa en definitiv källskatt.

Promemorians slutsats var att man skulle övergå till ett enklare system med en definitiv källskatt på royalty om 30%.⁷⁶ Valet av procentsatsen gjordes för att förhindra obehöriga vinstöverföringar, och utifrån vad som ansågs normalt på internationell nivå.⁷⁷

En definitiv källskatt skulle innebära en förenkling för både den skattskyldige och myndigheter, och även bidra till en bättre överensstämmelse mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtal.⁷⁸ Definitiv källskatt ansågs även vara det som är internationell vedertaget.⁷⁹ Däremot ville man upprätthålla beskattningen för de begränsat skattskyldiga, för att inte förlora möjligheten att använda sig av den

⁷³ SOU 1999:79 s. 207-208

⁷⁴ Källqvist, J. Köhlmark, A (2012) s.163

⁷⁵ Ds 1988:62 s. 51

⁷⁶ SOU 1999:79 s. 210

⁷⁷ Ds 1988:62 s. 6

⁷⁸ Ds 1988: 66 s. 52

⁷⁹ Ds 1988: 66 s. 53

beskattningsrätt som tillkommer vid förhandling om vissa skatteavtal.⁸⁰ Ett sådant skattebortfall skulle emellertid antas vara lågt.⁸¹ Andra skäl för att behålla skatteskyldigheten i Sverige är att slopandet skulle kunna möjliggöra bl.a. skatteflykt. Detta skulle ske genom royalties som betalas till lågskatteländer eller till de länder som Sverige inte ingått skatteavtal med.⁸² Förslaget ledde dock inte till någon lagstiftning, men frågan återupptogs igen i SOU 1999:79.

2.3.2 SOU 1999:79

Som utgångspunkt i det tidigare förslaget Ds 1988:62, ifrågasattes Sveriges befintliga beskattningssystem av royalties vid omarbetning av Kupongskattelagen (1970:624). Det dåvarande skattesystemet skulle ersättas med en definitiv källskatt om 20%, istället för 30%.⁸³ Skattesatserna inom företagsbeskattning hade reducerats, likaså i skatteavtalen och procentsatsen gjordes utifrån en anpassning efter det internationella skatteklimatet.⁸⁴ Liksom det tidigare förslaget föredrogs alternativet definitiv källskatt. En sådan ändring skulle nämligen skapa en bättre överensstämmelse mellan intern rätt och de skatteavtal Sverige ingått i.⁸⁵

2.3.3 Sammanfattning

Utifrån kartläggningen har Sverige valt att låta royalty beskattas enligt hemvistprincipen i relation till utlandet. Vid införandet av direktivet har även Sverige låtit royalty undantas beskattning inom landet. Innan dessa regler trädde i kraft har tidigare förarbeten diskuterat en eventuell *källskatt*, som åtgärd mot skattebortfall som inte är konstaterad. Det andra alternativet är att helt och hållet avskaffa beskattningen av royalties. Förarbetena har inte lett till några lagändringar, men har i båda utredningar tydliggjort förslag för ändring av den gällande rätten.

2.4 Sammanfattning av gällande rätt

Utifrån detta avsnitt kan det utläsas att den gällande rätten har utvecklats i samband med internationella bestämmelser och skatteavtal.⁸⁶ Detta har bidragit till att royalties som tidigare beskattades i Sverige, oavsett om den begränsat skattskyldige faktiskt bedrev verksamhet eller inte, nu istället ska ges undantag för skattskyldighet i Sverige. Detta har uppmärksammat frågan om att royalties kan gå obeskattade ut ur landet och därför uppgett skäl för att

⁸⁰ Ds 1988: 66 s. 53

⁸¹ Ds 1988:62 s. 52

⁸² Ds 1988:62 s. 52

⁸³ SOU 1999:79 s. 13

⁸⁴ SOU 1999:79 s. 210

⁸⁵ SOU 1999:79 s. 210

⁸⁶ Direktiv 2003/04/EG, kap. 6a. IL

bibehållaskattskyldigheten i Sverige, för att skydda det svenska beskattningsunderlaget.⁸⁷ Undantag av skattskyldighet kan bl.a. leda till skatteundandragande, som sker till lågbeskattade länder och till länder som Sverige saknar skatteavtal med.⁸⁸ För att komma åt denna sorts transaktion kan bestämmelser om korrigeringsregeln tillämpas.⁸⁹ Den ger nämligen möjlighet till att rätta felaktiga prissättningar mellan företag, inom en intressegemenskap mellan två stater. Därmed ska bestämmelserna om korrigeringsregeln och dess uppkomst förklaras i kommande kapitel.

⁸⁷ SOU 1999:79 s. 207-208

⁸⁸ SOU 1999:79 s. 207-208

⁸⁹ Prop. 2003/04:126 s. 30

3. Korrigeringsregeln och armlängdsprincipen

3.1 Internprissättning

Internprissättning även internationellt känt som *transfer pricing*, tillhör en av de viktigare skattefrågorna för internationellt verksamma företag.⁹⁰ Området har fått allt större uppmärksamhet i takt med en ökad globalisering och starkt växande världshandel.⁹¹ Globalt sker ungefär 70 procent av världshandeln inom intressegemenskaper och i Sverige omfattas ungefär 22 000 företag.^{92,93} Allt fler länder har uppmärksammat frågan med största intresse i syfte att skydda sitt eget lands skattebas, genom att se till att skattepliktiga inkomster stannar inom respektive lands jurisdiktion. Därför är det viktigt att prissättningen av de gränsöverskridande transaktionerna sker enligt *armlängdsprincipen*, där närstående företag handlar under marknadsmässiga villkor.⁹⁴

Transaktioner kan ske i syfte att utjämna resultatet, för att bl.a. minska den totala skattebelastningen inom en koncern. Det finns inga incitament att flytta vinster inom samma land då skatten är proportionell. Däremot finns det incitament att göra så om det förekommer stora skillnader mellan ett bolag som befinner sig i ett land med hög skattesats och ett med lägre skattesats.⁹⁵ Genom ökad internationell handel har emellertid de ursprungliga bestämmelserna inte ansetts vara tillräckliga, därför har materiella ändringar gjorts.⁹⁶

3.2 Korrigeringsregelns historia

Den nuvarande korrigeringsregeln 14:19§ IL innehåller särskilda bestämmelser som syftar till att skydda det svenska beskattningsunderlaget.⁹⁷ Dock har den enligt doktrin påpekats vara komplicerad och saknar konkret vägledning. Praxis har nämligen en längre tid tillbaka varit begränsad, vilket tyder på att regeln varit

⁹⁰ Balans nr 11/2010

⁹¹ SvSkt nr. 4/2012

⁹² SKV 352 utgåva 15 s. 245

⁹³ www.skatteverket.se

⁹⁴ OECDs Riktlinjer s.

⁹⁵ Wiman, B (1987) s. 66

⁹⁶ Mattson, N (2004) s.137

⁹⁷ Wiman, B (2002) s. 90

svårtillämplig.⁹⁸ Detta avsnitt ska försöka utreda när regeln är tillämplig på royalties som betalas till ett närstående företag utomlands. Först ska regelns tillkomst beskrivas i syfte att skapa en översiktlig bild och förståelse för den nuvarande lagen.

3.2.1 Svensk utveckling av korrigeringsregeln

Regeln har sitt ursprung via Otto V. Landen 1917 års promemoria, rörande överföring av dolda vinster i internationella intressegemenskap, via felaktig prissättning.⁹⁹ För att ta itu med detta skulle sådana transaktioner beskattas hos svenska företag istället för de utländska, eftersom de inte berörs av svensk rätt.¹⁰⁰ Regelns huvudsyfte var att skydda det svenska beskattningsunderlaget.¹⁰¹

Förslaget kom till att vara grunden för en proposition, som även skulle gälla vinstöverföringar till utlandet.¹⁰² Redan då uppmärksammades svårigheterna med att fastställa ett armlängdspris, speciellt under fluktuerade marknadspriser.¹⁰³ Trots motstånd under lagbehandlingen skulle bestämmelsen träda i kraft 1920 med en viss redaktionell revidering. Vid motionen uppmärksammades ytterligare problem som blivit förbisedda, som skulle kunna hota den svenska ekonomin, och därmed hann lagen upphävas innan den trädde i kraft.¹⁰⁴

3.2.2 Den första korrigeringsregeln

En regel mot felaktig prissättning, som skulle komma att bestå, tillkom 1928 med som skulle omfatta såväl nationella som utländska förhållanden. Lagen delades upp i 43 § 1 mom. KL som innefattade internationella förhållanden, och 57§ 3 mom. gällande nationella. Den senare regeln kom sedermera att upphävas, i samband med att den kommunala inkomstbeskattningen av juridiska personer slopades.¹⁰⁵

3.2.2.1 Flera lagändringar

Korrigeringsregeln genomgick ytterligare förändringar, där större ändringar ägde rum 1965, vars syfte var att utvidga möjligheten att korrigera vinstöverföringar till utlandet. Detta grundade sig på två utredningar gällande dubbelbeskattning och ackumulerad inkomst.¹⁰⁶ Den förstnämnde utredningen konstaterade en avvikelse

⁹⁸ Wiman, B (1987) s. 105

⁹⁹ Arvidsson, R (1990) s.75

¹⁰⁰ Arvidsson, R (1990) s. 75

¹⁰¹ Arvidsson, R (1990) s. 76

¹⁰² Arvidsson, R (1990) s. 76

¹⁰³ Arvidsson, R (1990) s. 77

¹⁰⁴ Arvidsson, R (1990) s. 76-77

¹⁰⁵ Wiman, B (2002) s. 66

¹⁰⁶ Arvidsson, R (1990) s. 119

mellan intern rätt och regler i dubbelbeskattningsavtalen. Sverige hade en mer restriktiv utformning än de internationella avtalen. Den interna lagen krävde nämligen att inkomsten eller vinsten *uppenbart* är felaktig och att de skulle blivit *avsevärt lägre*, ett rekvisit som var svårapplicerat.¹⁰⁷ Det kunde förekomma betydande avvikelser från det riktiga resultatet utan att regeln blev tillämplig, därmed förlorade Sverige en stor del av sina beskattningsunderlag. Efter lagändringen blev regeln mer applicerbar, eftersom den kunde tillämpas oavsett prisavvikelse.¹⁰⁸ Ytterligare ändringar gjordes 1983 med syftet att förändra det allmännas bevisbörda och att förebygga internationell skatteflykt. Detta initierades från BRÅs promemoria¹⁰⁹, som resulterade i att bevisbördan som tidigare låg på det allmänna, istället skulle läggas på den skattskyldige.¹¹⁰ Detta ledde till en omvänd bevisbörda där det allmänna nu endast behöver göra det *sannolikt* att en intressegemenskap föreligger. Lagändringen berodde på att det var svårt att säkerställa en intressegemenskap, då uppgifter om transaktioner på den tiden inte alltid var lätt att ta reda på vid internationella transaktioner.¹¹¹

3.3 Nuvarande korrigeringsregel

3.3.1 Korrigeringsregelns konstruktion idag

Efter en del ändringar av korrigeringsregeln, har den nuvarande lydelsen tillkommit i samband med införandet av Inkomstskattelagen (1999:1229), med revideringar av redaktionell art.¹¹²

14:19 § IL – oriktig prissättning

”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

- *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,*
- *det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och*
- *det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”*

Vidare infördes en anvisning om vad som anses utgöra en ekonomisk intressegemenskap i 14:20 IL som lyder:

¹⁰⁷ Arvidsson, R (1990) s. 119

¹⁰⁸ SOU 1962:59, s. 212, prop. 1965:126, SFS 1965:573

¹⁰⁹ PM 1980:3- Utlandsbeskattning I

¹¹⁰ Prop. 1982/83:73 s. 11-12

¹¹¹ Arvidsson, R (1990) s. 120

¹¹² Arvidsson, R (1990) s. 121

” 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 de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.”

3.3.2 Materiella rekvisit

Utifrån korrigeringsregelns lydelse kan det utläsas att det är en kumulativ lag. För att den ska kunna tillämpas och resultaten korrigeras, krävs det att alla fyra rekvisit ska vara uppfyllda.¹¹³ Rekvisitens framställning och innebörd behandlas nedan.

3.3.2.1 Närstående parter

Enligt första rekvisitet är regeln tillämplig på inkomstöverföringar mellan avtalsparter, där den som överför inkomsten ska vara en näringsidkare skattskyldig i Sverige, men mottagaren av inkomsten inte behöver vara det.¹¹⁴ Näringsidkare ska ha handlat med någon som inte är skattskyldig för den överförda inkomsten i Sverige för att regeln ska vara tillämplig. Genom denna konstruktion innefattar regeln främst internationella transaktioner.¹¹⁵ Lagrummet stadgar även att den svenska parten ska vara näringsidkare, men samma krav ställs inte på den utländske mottagaren och kan därmed omfatta såväl en juridisk som fysisk person. Kretsen för mottagaren är vidare än för överföraren.¹¹⁶

3.3.2.2 Ekonomisk intressegemenskap

Vidare ska det förekomma en ekonomisk intressegemenskap, som förklaras närmare i 14:20§ IL. Numera behöver endast det allmänna visa att det finns *sannolika skäl* att den felaktiga prissättningen beror på en ekonomisk intressegemenskap som föreligger mellan parterna.¹¹⁷ Det ska förekomma ett klausulsamband mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen, för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig.¹¹⁸ Avvikelse får inte bero på andra orsaker än den ekonomiska intressegemenskapen emellan.¹¹⁹

3.3.2.3 Avvikelse från marknadsmässiga villkor

En näringsidkares inkomst ska ha blivit lägre till följd av att avtalsvillkoren och prissättningen avviker från vad som skulle avtalats mellan oberoende parter.

¹¹³ Wiman, B (2002) s. 90

¹¹⁴ Arvidsson, R (1990) s. 121

¹¹⁵ Wiman, B (2002) s. 91

¹¹⁶ GRS s. 576 via Arvidsson, R (1990) s. 122

¹¹⁷ Mattson, N (2004) s. 139

¹¹⁸ Pelin, L (2004) s. 71

¹¹⁹ Arvidsson, R (1990) s. 121

Bestämmelsen riktar sig mot avtalsvillkoren, om dessa ej är marknadsmässiga ska en korrigerig göras. Detta krav ger uttryck för *armlängdsprincipen*, som kräver att företag inom intressegemenskapen är skyldiga att iaktta sådana avtalsvillkor.¹²⁰ Svårigheten med principen är fastställandet av ett marknadsmässigt pris. Ett uppmärksammat fall som belyst svårigheterna med att bestämma ett korrekt armlängdspris vid internationella transaktioner är Shell-målet RÅ 1991 ref. 107. En utredning betonar att svårigheter inte ska tillmätas alltför stor betydelse och att en lämpad prissättning kan godtas. När det gäller varor kan vägledning erhållas från exempelvis statistiska centralbyrån. Svårigheten varierar beroende på vad för slags varor och tjänster som gäller ifråga, men samtidigt betonar utredningen att denna svårighet inte ska förstoras.¹²¹

Det finns emellertid situationer i vilka armlängdsprincipen inte är direkt applicerbar. Exempelvis kan företag i ett intressegemenskap genomföra transaktioner vilka oberoende företag normalt inte skulle kunna genomföra. I förarbeten har en erinran om att en särskild försiktighet ska iakttas vid bedömningen om ett visst pris överensstämmer med marknadspriset, vid transaktioner mellan intressegemenskap.¹²² Det kan förekomma situationer där en icke marknadsmässig prissättning har tillkommit av andra skäl än intressegemenskapen, såsom *affärsmässiga skäl*. Det kan gälla vid introducering av en ny vara till en ny marknad och i dessa fall är regeln inte tillämplig trots att det påverkar prissättningen.¹²³ En underprissättning får således ske under en kortare period och klassas därmed som marknadsmässigt.¹²⁴

3.3.2.4 Inkomsteffekt

Det är inte säkert att en korrigerig ska ske när villkor avviker från marknadsvillkor. Den svenske näringsidkarens inkomst ska nämligen ha blivit lägre på grund av avvikande marknadsvillkor. Det allmänna ska bevisa att det föreligger ett klausulförhållande mellan prisavvikelse och inkomsteffekt, därför kan dessa inte studeras på egen hand. Det är sambandet mellan dessa som skapar en adekvat bild av ett beroendeförhållande.¹²⁵

3.3.2.5 Praxis

I praxis har en *helhetsyn* tillämpats, vilket innebär att man inte endast ska beakta en specifik felaktig prissättning utan ska beakta alla transaktioner. I Shell-målet RÅ 1991 ref. 107 ställdes frågan om det svenska företaget, för åren 1976-1981,

¹²⁰ Arvidsson, R (1990) s. 148

¹²¹ Arvidsson, R (1990) s. 149-150

¹²² Prop. 1965:126 s. 60, Prop. 1982/83:73 s. 11

¹²³ Prop. 1982/83:73 s. 11

¹²⁴ Wiman.B (2002) s. 97

¹²⁵ Arvidsson, R (1990) s. 154

hade betalat ett för högt pris till det brittiska företaget SIPC¹²⁶ för råolja och frakt. RegR fastslog att ett bolags överprissättning ett år, kan kvittas mot underprissättning under ett annat år, som är i överensstämmelse med att bedöma prissättningen baserat på långsiktiga effekter. Vid långvariga affärsförbindelser kunde därmed undantag ges när det förelåg någon enstaka transaktion som avvek från marknadsmässiga villkor. I samma fall uttalar sig RegR om prissättningsfrågan och bedömer att OECDs riktlinjer och dess prissättningsmetoder kan tjäna som vägledning, vid tolkning av korrigeringsregeln.¹²⁷ Eftersom den svenska regeln inte ger några bestämmelser på hur ett armlängdspris ska fastställas måste vi vända oss mot detta tas fram genom konkreta transaktioner, vilket OECDs Transfer Pricing Guidelines (riktlinjer) definierar.¹²⁸ Dessa ska behandlas närmare i följande kapitel.

En annan fråga som också fastställts via praxis, som tidigare saknade reglering, var om hur korrigeringsregeln förhåller sig till de allmänna principerna i IL. Detta uppmärksammades i förarbeten,¹²⁹ som på senare tid via RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37 fick bekräftelse om att korrigeringsregeln utgör en *lex specialis*. HFD menar att regeln utgör en specialbestämmelse, detta innebär att den i internationella förhållanden har företräde framför de generella inkomstreglerna.

3.4 Tillämpning av korrigeringsregeln

Utifrån den historiska kartläggningen kan det utläsas att regeln har genomgått ändringar i syfte att följa globaliseringen, p.g.a att allt fler gränsöverskridande transaktioner sker mellan närstående företag. Korrigeringsregeln är tillämplig när de uppställda rekvisiten är uppfyllda. Dessa rekvisit är att transaktionen måste ha ägt rum mellan närstående parter, transaktionen äger rum p.g.a grund av ett ekonomisk intressegemenskap och där avtalsvillkoren ska ha varit såsom de ägt rum mellan oberoende parter. Utöver dessa rekvisit ska det finnas ett klausulförhållande mellan den avvikande prissättningen och inkomsten, där felaktig prissättning ska ha bidragit till att resultatet blivit för låga och således minskat det svenska skatteunderlaget.¹³⁰ Korrigeringsregelns utformning har ansetts vara komplicerad och förslag om ändringarna av den har föreslagits via Riksskatteverkets rapport (RSV, numera Skattemyndigheten).

¹²⁶ Shell International Petroleum Company

¹²⁷ HFD riktade sig till dåvarande OECDs Guidelines från 1979, och har idag ersatts av Guidelines från 2010.

¹²⁸ Wiman, B (2002) s. 93

¹²⁹ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 188

¹³⁰ RÅ 1980 1:59

3.4.1 Tillämpningssvårigheter

År 1990 föreslog RSV ändringar av korrigeringsregeln, då praxis inom området till dess hade varit begränsat och lagreglerna har inte tydliggjorts som önskats.¹³¹ Den begränsade praxisen tyder på att regeln är komplicerad och svårtillämplig.¹³² Problemen som förslaget uppmärksammade var att regeln saknade riktlinjer på hur armlängdsprincipen skulle tillämpas, vilket även ansågs vara huvudfrågan inom internprissättningsområdet. Beviskraven ansågs även vara alltför oklara, och en omformulering av regeln eftersträvades som skulle göra den mer förutsägbar.¹³³

Bevisbördan ligger numera hos det allmänna för att en felaktig prissättning faktiskt föreligger.¹³⁴ De kan med *sannolika skäl* bevisa att det föreligger ett intressegemenskap mellan avtalsparterna. När en prissättning ser oriktig ut är det naturligt att utgå från att det förekommer ett intressegemenskap.¹³⁵ Det allmänna har i vissa fall haft problem i sin bevisning.¹³⁶ När det gäller beviskrav ska den skattskyldige visa att de avvikande villkoren beror på andra skäl än intressegemenskap, t.e.x affärsmässiga skäl som kan påverka prissättningen. Om däremot ett pris är för högt satt vissa år och dessa har kompenserats med för lågt satta priser kan även dessa godtas.¹³⁷ Tolkningen av termen, *affärsmässiga skäl*, ger möjligheten för företag att rättfärdiga sina prissättningar, eftersom det inte har getts en närmare vägledning i anvisningarna.¹³⁸

Regeln har en del tolkningsproblem, där en av dessa utgörs av svårigheter med att fastställa vad som är ett armlängdsmässigt pris. Det ligger i sakens natur att det i enskilda fall kan vara svårt att komma fram till ett korrekt pris.¹³⁹ I lagtexten saknas det nämligen närmare beskrivning om vilka avtalsvillkor som ska omfattas. Det vanligaste avtalet gäller varor, men att identifiera vad som innebär med oriktig prissättning är inte helt enkelt eftersom flera faktorer kan påverka priset.¹⁴⁰ Det är svårt att veta exakt vad som ska bedömas och vad som ska ingå i en utredning, då transaktioner sker mellan olika sorters branscher med varierande

¹³¹ RSV Rapport 1990:1

¹³² Wiman, B (1987) s. 105

¹³³ RSV Rapport 1990:1 s.18-19

¹³⁴ Prop. 2005/06:169 s. 102

¹³⁵ SKV 352 utgåva 15 s. 250

¹³⁶ RÅ 1991 ref. 107, RÅ 1979 1:40, RÅ 1984 1:16.

¹³⁷ Prop. 1982/83:73 s. 11

¹³⁸ Mattson, N (2004) s. 139

¹³⁹ SKV 352 utgåva 15 s. 250

¹⁴⁰ Wiman, B (2002) s. 90

marknadspriser. Detta är en branschkönnedom som Skattemyndigheter sällan anses besitta.¹⁴¹

Regeln behandlar olika sorters transaktioner och därför kan tillämpningsområdet avse skiftande förhållanden och därför kan det vara svårt att täcka alla sorters transaktioner.¹⁴² Därför är det viktigt att utforma en regel som täcker de flesta överföringsvägarna.¹⁴³ Vissa transaktioner kan vara svårare att täcka än andra, såsom överföring av immateriella tillgångar där det kan vara oklart om hur den ska prissättas.¹⁴⁴

3.4.2 Immateriella tillgångar

Överföring av immateriella tillgångar sker antingen genom överlåtelse eller upplåtelse. Vid överlåtelse övergår äganderätten till köparen men vid upplåtelse kvarstår den hos säljaren.¹⁴⁵ Hur dessa överföringar prissätts ska beskrivas mer ingående i nästa kapitel, där olika prissättningsmetoder rekommenderas i OECDs riktlinjer. Den svenska korrigeringsregeln bör vara tillämplig vid en direktöverlåtelse av en immateriell tillgång, både till och från ett närstående utländskt företag. Dock saknas det praxis inom området som aktualiserar regelns tillämpning. I Findus-målet uppmärksammade emellertid betydelsen om att i rätt tid få reda på överlåtelsen.¹⁴⁶ Det svenska bolaget hade överfört immateriella tillgångar i form av varumärken till det schweiska bolaget, utan vederlag, som det svenska bolaget sedan betalade royalty för användning av samma rättigheter. Frågan var om de överförda royalties stred mot korrigeringsregeln. RegR ansåg att regeln är tillämplig om överlåtelsen skedde utan vederlag, men att en korrigerings måste hänföras till samma beskattningsår. Eftersom överlåtelsen hade skett flera år före de aktuella beskattningsåren kunde regeln inte tillämpas i fallet. Inom doktrin har det även diskuterats om att man med hjälp av immateriella tillgångar kan överföra obeskattade vinster till utlandet mellan närstående företag.¹⁴⁷ Arvidsson ansåg att överlåtelsen i Findus-fallet utgjorde en rättshandling med en oriktig benämning, men samtidigt är det ett svårtolkat fall.¹⁴⁸

¹⁴¹ Mattson, N (2004) s. 138

¹⁴² Pelin, L (2004) s. 70

¹⁴³ Arvidsson, R (1990) s. 17

¹⁴⁴ Arvidsson, R (1990) s. 355

¹⁴⁵ OECD Guidelines p.6.16

¹⁴⁶ RÅ79 1:98

¹⁴⁷ Arvidsson, R (1990) s. 355

¹⁴⁸ Arvidsson, R (1990) s. 367-368

3.5 När är regeln tillämplig på royalties?

Vid överföring av royalty från Sverige till utlandet, uppkommer frågan om i vilken stat skattskyldigheten uppstår. En mottagare av en oriktig prissatt royalty från Sverige, som befinner sig utomlands, är skattskyldig i Sverige enligt svensk intern rätt.¹⁴⁹ För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig krävs det att ett avtal ska ha ingåtts mellan närstående parter, där den ena parten är skattskyldig i Sverige men inte den andra parten. Om mottagaren av royaltyn skulle beskattas som ovan, skulle korrigeringsregeln inte vara tillämplig. Sverige har dock via ett stort antal skatteavtal avstått från beskattning till förmån av den hemviststat mottagaren befinner sig i.¹⁵⁰ I de fall där Sverige avstår från beskattning blir mottagaren istället skattskyldig utomlands och därmed uppfylls rekvisitet om avtal mellan två olika jurisdiktioner. I dessa situationer blir korrigeringsregeln tillämplig.¹⁵¹ Lika så är regeln tillämplig på royalties som uppstår från en utländsk mottagare som överförs till ett svenskt bolag.¹⁵²

3.6 Sammanfattning

Kapitlet upplyste de viktigaste delarna av internprissättningsområdet i den svenska rätten. Korrigeringsregel har sedan länge funnits i svensk rätt och har till avsikt att beskatta sådana inkomster som genom olika åtgärder överförs obehörigt utomlands. Detta sker oftast via en skattskyldig i Sverige som överför till en begränsat skattskyldig mottagare, som befinner sig utomlands. I takt med en mer globaliserad värld där transaktioner sker över landsgränser, har korrigeringsregeln, som redogjorts ovan, genomgått ett flertal ändring i syfte att skydda det svenska beskattningsunderlaget.

Numera återfinns korrigeringsregeln i 14:19 IL, där fyra rekvisit ska uppfyllas för att regeln ska vara tillämplig. Som redogjort tidigare finns det inte mycket svensk praxis inom området, vilket tyder på att regeln är svårtillämplig, speciellt vid fastställandet av marknadsmässiga villkor. Dock är det via den begränsade praxis som korrigeringsregeln fått en specialställning i internationellt förhållande, med företräde framför de generella inkomstreglerna. Detta hade nämligen inte tidigare fastställts i lagstiftningen. Praxis har även fastslagit, via svenska Shell-målet, att man ska använda sig av de riktlinjer och prissättningsmetoder som ges ut internationellt via OECDs modellavtal och riktlinjer. Dessa har fått en alltmer större betydelse och rättskällevärde, i takt med att allt fler länder använder sig av dessa vid upprättandet av skatteavtal.¹⁵³ OECD arbetar för att harmonisera och

¹⁴⁹ 3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL

¹⁵⁰ Prop. 2003/04:126 s. 30

¹⁵¹ Prop. 2003/04:126 s. 30

¹⁵² SKV 352 utgåva 15 s. 248-249

¹⁵³ OECDs Modellavtal A.15

skapa mer enhetliga regler av inkomst och kapital för att undvika dubbelbeskattning.¹⁵⁴ De har gett ut modellavtalet och Transfer Pricing Guidelines som vi ska undersöka närmare ur ett royalty och internprissättnings perspektiv.

¹⁵⁴ OECDS Modellavtal A.13

4. OECDs modellavtal och riktlinjer

4.1 OECD

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) är en internationell organisation som grundades 1961. Dess syfte är att stimulera ekonomisk utveckling och världshandeln och även möta de ekonomiska, sociala och miljömässiga utmaningar i takt med en ökad globalisering. Organisationen utgör ett forum för sina 34 medlemsländer där den nationella och internationella politiken samordnas.¹⁵⁵

4.2 Model Tax Convention on Income and Capital (modellavtal)

År 1963 rekommenderade OECD sina medlemsstater att utforma sina avtal med andra medlemsländer, i enlighet med modellavtalet för skatteavtal som utarbetats av *Fiscal committee*. Detta avtal kom till att även efterföljas av andra stater än medlemsländerna.¹⁵⁶ Det första modellavtalet kom ut 1977, nu uppdateras den kontinuerligt och har till huvudsyfte att skapa enhetliga regler för att undvika ekonomisk internationell dubbelbeskattning, för en och samma inkomst mellan olika länder.¹⁵⁷ Efter varje artikel finns det kommentarer som underlättar tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna. Kommentarer i modellavtalet är en allmänt accepterad guide till tolkningen och tillämpningen, eftersom skatteavtal fortsätter att expandera blir betydelsen av en sådan vägledning allt större.¹⁵⁸ Först ska bestämmelserna om royalties kartläggas, för att sedan ta reda på om armlängdsprincipen i art. 12 kan tillämpas på oriktig prissatta royalties.

4.2.1 Artikel 12

Skatteavtalen mellan Sverige och ett annat land bygger oftast på det modellavtal som OECD har tagit fram. I modellavtalet regleras royalties i kapitel 12 som lyder:

¹⁵⁵ www.oecd.org

¹⁵⁶ OECD Modellavtal A.14

¹⁵⁷ OECDS Modellavtal A.13

¹⁵⁸ OECDS Modellavtal A.15

12.1. Royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som en person i hemvist i den andra staten har rätt till att beskatta i den andra staten.

12.2 Med uttrycket royalty, avses varje betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjande av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskaplig verk, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller upplysningen av erfarenheten av industriell kommersiell eller vetenskaplig natur.

12.3 Bestämmelserna i p.1 tillämpas inte om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från det beläget fast driftställe samt den rättighet eller egendom ifråga om vilken royalty betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

12.4 Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan de både och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rätt eller den upplysning för vilken royaltyn betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

4.2.1.1 Kommentarer

Punkt 1.

Denna artikel behandlar endast royalty som betalas från en avtalsslutande stat till företag med hemvist i en annan avtalsslutande stat, där royaltyn beskattas exklusivt i hemviststaten.¹⁵⁹ Dock framgår det i punkt 3 att artikeln inte är tillämplig på royalties som är hänförlig från ett fast driftställe i källstaten. För att källstaten ska kunna få beskattningsanspråk krävs det att mottagaren utgör den verkliga ägaren till rättigheten (the beneficial owner). Kravet leder till att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten enbart för att mottagaren befinner sig i en annan avtalsslutande stat. Om mottagaren är den formella ägaren, men som i verkligheten utgör ombud eller agent med begränsade befogenheter, strider även detta mot artikelns syfte om skattefrihet. Därför är källstaten inte skyldig att ge upp beskattningsrätten av royalties enbart på grund av att inkomsten tas emot av ett företag med annan hemviststat. Den riktiga mottagaren ska tolkas mot bakgrunden om syftet att undvika dubbelbeskattning och att förhindra skatteflykt.¹⁶⁰ I och med att det beskrivs hur dessa ska tolkas är det ändå upp till medlemsländerna att förhandla om detta under bilateral avtal.¹⁶¹ Sedan bör, utöver strukturen av en transaktion, även dess syfte beaktas.¹⁶²

¹⁵⁹ OECD Modellavtal Kommentar art.12. p.3

¹⁶⁰ OECD Modellavtal Kommentar art.12. p.4-4.1

¹⁶¹ OECD Modellavtal Kommentar art.12. p.4.2

¹⁶² OECD Modellavtal Kommentar art.12. p.7

Punkt 2.

Denna punkt definierar vad som utgör royalties, vilket den svenska rätten saknar.¹⁶³ Definitionen gäller endast vid tillämpning av artikeln och därför har begreppet olika innebörd i olika avtal, och kan därmed variera. Definitionen omfattar både engångs- och periodiska betalningar. Kommentarer ger allmänna uttalanden om innebörden av begreppet och kan utgöra intellektuell egendom eller upplysning av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.¹⁶⁴ Artikeln täcker betalning som gjorts på grund av licens, men omfattar inte betalningar som gjorts till någon som inte äger rättigheten eller har rätt till användning av den. Betalning för äganderätt utgör inte heller royalty.

Punkt 4.

Bestämmelser om royalties som överstiger den marknadsmässiga royaltyn, på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och mottagaren eller mellan dessa och en tredje part, återfinns i denna punkt.¹⁶⁵ Skattefriheten som förespråkas i artikeln gäller endast till den del betalningen bygger på *korrekt prissättning*. Den överskjutande delen ska bestämmas enligt intern lagstiftning och mot de övriga bestämmelserna i det aktuella skatteavtalet. Därmed uttrycks armlängdsprincip i art. 9, som ska se till att regleringen inte används i syfte för att erhålla skattefrihet för vad som är realiteten utgör en överflyttning av vinst.¹⁶⁶ Denna punkt överensstämmer med det som diskuteras i punkt 1 om att tolka transaktionen för dess verkliga innebörd. Detta ska göras i syfte att förhindra prissättning av royalties som inte sker på armlängdsmässiga villkor mellan intressegemenskap.

4.2.2 Artikel 9

I modellavtalet art. 9 ges uttryck för armlängdsprincipen som ger stater rätt att korrigera inkomster för företag med intressegemenskap. Artikeln behandlar främst moder- och dotterbolag samt företag som står under gemensam kontroll, vars villkor ej sker på armlängdsmässiga grunder. Mer om dess tillämpning, konsekvenser och metoder återfinns i rapporten *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*.¹⁶⁷

9.1 I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital eller

¹⁶³ Prop. 2003/04:126 s. 33

¹⁶⁴ OECD Modellavtal Kommentar art.12. p.8-8.2

¹⁶⁵ OECD Modellavtal Kommentar art.12. p.22

¹⁶⁶ OECD Modellavtal Kommentar art.12. p.23

¹⁶⁷ OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.1

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i både dessa företags kapital, iakttagas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företagen men som på grund av villkoren ifråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

9.2 I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar och i överensstämmelse därmed beskattar inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattas i den andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförs för inkomsten där. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

4.2.2.1 Kommentarer

Punkt 1.

Modellavtalet har utformat regler för intressegemenskap mellan två företag i olika avtalsslutande länder. En justering ska endast göras om, om villkor har gjorts eller föreskrivits mellan intressegemenskapen som inte visar sig följa marknadsmässiga villkor.¹⁶⁸ I bevisbörda förekommer det ibland regler i nationell lagstiftning som inte överensstämmer med principerna i artikeln. Artikeln hindrar inte de interna lagstiftningarna att konstruera regler som skiljer sig från principen, som har lett till att nationella lagar stridit mot principen. OECD anser att avtalsslutande stater kan med hjälp av artiklen utföra motsvarande justeringar med länder, vars nationella lag inte följer principen.¹⁶⁹

Punkt 2.

En justering av ett företags räkenskaper i enlighet med p. 1 kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning, samma inkomst beskattas hos skilda skattskyldiga, exempelvis hos företag i land A, och i land B. I syfte att lindra denna form av dubbelbeskattning som föreskrivs i p. 2 att den andra avtalsslutande staten ska göra en motsvarande justering av inkomsten enligt det första landet. Vid behov ska behöriga myndigheter överlägga med varandra om hur justeringen ska göras.¹⁷⁰

En sådan justering sker dock inte automatiskt, utan endast under förutsättningen att det andra landet anser att inkomständringen i det första landet skett i enlighet

¹⁶⁸ OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.2

¹⁶⁹ OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.4

¹⁷⁰ OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.5

med armlängdsprincipen. Stycket kan därmed inte åberopas om inkomsten mellan närstående företag överstiger vad som anses vara riktig och i linje med avtalet samt dess principer. En avtalsslutande stat har således ingen skyldighet att undanröja en uppkommen dubbelbeskattning.¹⁷¹ Inga anvisningar ges om hur en justering ska ske, utan detta lämnas till parterna att komma överens bilateralt om eventuella regler som ska läggas till.¹⁷² Tidsaspekten för hur lång tid det andra landet har att justera utifrån det första landets inkomstjustering har inte angetts i artikeln. Likaså om hur en justering ska gå till är det upp till parterna att avtala om detta.¹⁷³

Punkt 2 behandlar inte vad som kallas för *andrahandsjusteringar* (*secondary adjustment*). Bestämmelsen hindrar dock inte en sådan justering om den är möjlig enligt de berörda staternas interna skattelagar.¹⁷⁴

4.2.3 Sammanfattning

Som redogjorts ovan är modellavtalet vägledande för upprättande av skatteavtal i syfte att eliminera dubbelbeskattning. Artikel 12 behandlar beskattning av royalties, som bl.a annat uppger den skattefrihet som uppstår i mottagarstaten mellan närstående parter. Dock gäller inte bestämmelsen för royalties som överstiger den marknadsmässiga royaltyn.¹⁷⁵ Artikeln uttrycker den armlängdsprincipen som anges i art. 9, som kan tillämpas för att obeskattade royalties inte ska överföras till ett annat land utan beskattning. Armlängdsprincipen är genomgående i de svenska internprissättningsregler och därför ska en mer ingående beskrivning ges, med utgångspunkt i OECDs Transfer Pricing Guidelines. Här finns vägledning av enhetliga prissättningsmetoder som idag utgör den gällande rätten inom internprissättningsområdet för större delen av världen.¹⁷⁶

4.3 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administration (riktlinjer)

Riktlinjerna finns till för att säkra en lämplig skattebas i varje jurisdiktion och undvika dubbelbeskattning, som ska minimera konflikter mellan skattemyndigheter och främja internationell handel och investeringar.¹⁷⁷ I fortsättningen ska detta leda till ett minskat antal konflikter mellan myndigheterna

¹⁷¹ OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.6

¹⁷² OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.7

¹⁷³ OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.10

¹⁷⁴ OECD Modellavtal Kommentar art.9. p.9

¹⁷⁵ OECD Modellavtal art. 12 p.4

¹⁷⁶ OECD Guidelines p. 2.1

¹⁷⁷ OECD Guidelines s.18. p.7

och de multinationella företagen att komma fram till korrekta internpriser som kan accepteras och ge vägledning vid eventuella skiljeförfaranden och justeringar genom att tillhandahålla olika beräkningsmetoder.¹⁷⁸ Dessa ska bidra till ökad förutsägbarhet rörande framtida beskattning för de multinationella företagen.¹⁷⁹ Riktlinjerna är dock inte bindande, men har enligt svensk rätt uppmanats att utgå från dessa.¹⁸⁰

OECD har tagit lärdom från Amerikansk rätt¹⁸¹, som har resulterat i rapporten *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (riktlinjer) som innehåller rekommendationer i prissättningsfrågor. Det finns olika metoder för att fastställa armlängdspriset. OECD rekommenderar att företag vid varje transaktion ska välja den metod som är mest lämplig med hänsyn till omständigheter och fakta i det aktuella fallet. Dessa metoder är inte formellt bindande, men ger en god vägledning för armlängdsprisättning för konkreta transaktioner.¹⁸²

4.3.1 Armlängdsprincipen

Riktlinjerna anger armlängdsprincipen som den huvudsakliga inom internprissättning, som bygger på att varje enhet i en företagsgrupp ska beskattas som en enskild enhet (separate entity approach) som även är i enlighet med art. 9 i modellavtalet. Principen är internationellt etablerad där OECD utvecklar riktlinjer för hur den bör tolkas och tillämpas.¹⁸³ Principen är genomgående i arbetet, men en ingående beskrivning har inte gjorts förrän nu eftersom den är härrör från riktlinjerna.

Det finns flera skäl till varför OECDs medlemsländer har antagit principen. Den största anledningen är att den ger en mer likvärdighet beskattning av närstående och oberoende företag. Varje företag behandlas som enskilda enheter, och därmed försvinner skattehänseendet, och rena ekonomiska beslut kan tas utan att påverkas av skattefrågor. Armlängdsprincipen främjar således tillväxten av internationell handel och investeringar.¹⁸⁴ Principen har fungerat effektivt i de allra flesta fallen, vid exempel varutransaktioner där armlängdspriset kan återfinnas i jämförbara transaktioner mellan oberoende företaget i jämförbara situationer. Det finns dock fall där principen är svår att tillämpa, där företagen behandlar integrerade

¹⁷⁸ Wiman, B. *Utvecklingen på internprissättningsområdet*

¹⁷⁹ OECD Guidelines s.20 p.15

¹⁸⁰ RÅ 1991 ref. 107

¹⁸¹ OECD Guidelines s.20 p.14

¹⁸² OECD Guidelines s.20 p.16

¹⁸³ OECD Guidelines p.1.1

¹⁸⁴ OECD Guidelines p.1.8

produktion av specialiserade varor av unika *immateriella tillgångar*.¹⁸⁵ Rekommenderade metoden beskrivs i nästa avsnitt.

Trots att armlängdsprincipen är allmänt accepterad, har den sina brister. Den kan exempelvis inte beakta stordriftsfördelar och de aktiviteter som skapas mellan integrerade företag.¹⁸⁶ Praktiska svårigheter uppstår när närstående företag bedriva transaktioner som oberoende företag normalt inte skulle göra. Transaktionerna motiveras nödvändigtvis inte av skatteflykt men kan framstå som sådan, eftersom närstående företag genomför transaktioner som oberoende företag normalt inte skulle göra. Det finns sällan bevis på vilka villkor som skulle ha fastställs av oberoende företag. Enbart den omständigheten att en transaktion inte kan hittas mellan oberoende företag betyder inte att den inte sker på armlängds avstånd.¹⁸⁷ Administrativ börda läggs på både den skattskyldige och myndigheten vid utvärdering av gränsöverskridande transaktioner, där kontroller om transaktionen överensstämmer med armlängdsprincipen kan behöva genomföras år efter att transaktionen ägt rum.¹⁸⁸ Sedan kan tillräcklig information vara svårtillgänglig vid tillämpning av armlängdsprincipen. Utvärdering av transaktioner mellan oberoende företag och jämföra dessa med transaktioner mellan närstående företag kan kräva betydande och tillförlitlig data, som ibland kan vara svårtolkad, geografiskt onåbar, eller till och med sekretessbelagd.¹⁸⁹

Det är viktigt att påminna sig om att internprissättning inte är en exakt vetenskap, utan kräver att ett antal uppskattningar och bedömningar hos både myndigheter och de skattskyldige.¹⁹⁰ Trots dess brister ger principen i teori den närmaste uppskattning av hur en transaktion mellan oberoende företag prissätts, och ska därför användas på transaktioner mellan närstående företag.¹⁹¹

Armlängdsprincipen kräver att transaktionen ska vara jämförbar och därför är det viktigt att justeringar ska göras vid en sådan analys.¹⁹² Kriterier ställs vid analysen, faktorer såsom presentations kvalitet, kvantitet, leverans- och kreditvillkor, marknad osv. Ett viktigt redskap är funktionsanalysen som är utgångspunkten för att prissättningen återspeglar värdet på de funktioner och företag bidrar med i transaktionen.¹⁹³ Såsom vilken part som tillverkar, sätter ihop

¹⁸⁵ OECD Guidelines p.1.9

¹⁸⁶ OECD Guidelines p.1.10

¹⁸⁷ OECD Guidelines p.1.11

¹⁸⁸ OECD Guidelines p.1.12

¹⁸⁹ OECD Guidelines p.1.13

¹⁹⁰ OECD Guidelines p.1.13

¹⁹¹ OECD Guidelines p.1.14

¹⁹² OECD Guidelines p.1.33

¹⁹³ OECD Guidelines p.1.36, p.1.38

varan, köper in, distribuering, forskning osv. I analysen beaktas vilka tillgångar som används och vilken part som står för riskerna i transaktionen.¹⁹⁴

4.3.2 OECDs Prissättningsmetoder

De metoder som rekommenderas delas upp i traditionella *transaktionsmetoder* och *transaktionella vinstmetoder* som eftersträvar att överensstämma med armlängdsprincipen.¹⁹⁵ De traditionella transaktionsmetoderna är marknadspris, återförsäljningspris och kostnadsplusmetoden som vanligen omfattar varor och tjänster. Dessa metoder föredras då det finns tillräcklig data för att göra externa jämförelser.¹⁹⁶ De transaktionsbaserade vinstmetoderna består av nettomarginalmetoden och vinstfördelningsmetoden.¹⁹⁷ Det finns situationer där dessa metoder visat sig vara lämpligare än de traditionella metoderna. Till exempel i fall där båda parterna gör värdefulla och unika bidrag i förhållande till kontrollerad transaktion eller där parterna bedriver starkt integrerade aktiviteter, beslutar om hur vinst fördelas lämpligare än en ensidig metod.¹⁹⁸ Det ges även frihet att tillämpa metoder som inte anges i riktlinjerna, förutsatt att de motsvarar armlängdsmässiga priser.¹⁹⁹

I jämförelse med de diskuterade metoderna överensstämmer marknadsprismetoden allra mest med armlängdsprincipen. Metoden förutsätter dock att det finns ett jämförbart marknadspris. Dessutom får inte försäljning och kostnaderna vid intern och extern handel vara alltför olika.²⁰⁰ För att metoderna ska följa armlängdsprincipen krävs det rådande perfekt marknadskonkurrens och att närstående företagen kan operera oberoende av varandra. Internprissättning är av komplicerat och av skiftade natur då det råder olika intressen i den internationella miljön.²⁰¹

Inte sällan kan det uppstå skillnader i tillämpade prissättningsmetoder och armlängdsprincipen. Diskrepansen beror på principen, som inte överensstämmer med verkligheten. Närstående företag samarbetar sällan under marknadskonkurrens, då det som oftast säljs inte finns på den öppna marknaden, eller under fri konkurrens. För det andra opererar sällan koncernföretag oberoende

¹⁹⁴ OECD Guidelines p.1.43, Wiman, B (1987) s. 93

¹⁹⁵ OECD Guidelines p.2.1

¹⁹⁶ OECD Guidelines p.2.3

¹⁹⁷ OECD Guidelines p.2.1

¹⁹⁸ OECD Guidelines p.2.5

¹⁹⁹ OECD Guidelines p.2.9

²⁰⁰ OECD Guidelines p.2.14, Arvidsson, R (1990) s. 32

²⁰¹ Arvidsson, R (1990) s. 49

av varandra, utan oftast i integrerade verksamheter som försvårar prissättningen.²⁰²

När det gäller immateriella tillgångar finns det oftast inga externa transaktioner att jämföra med, då det saknas en likformig marknad.²⁰³ Därför får man använda sig av en annan metod som kan härleda från liknande prestationer. Av de uppräknade metoderna är det möjligt att använda sig av de transaktionsbaserade prismetoderna. Riktlinjerna rekommenderar *vinstfördelningsmetoden* som den mest lämpligaste metoden.²⁰⁴

4.3.3 Särskilda frågor gällande immateriella tillgångar

4.3.3.1 Inledning

Internprissättningen av immateriella tillgångar diskuteras i kap.6. Vid transaktioner med immateriella tillgångar bör särskild uppmärksamhet ägnas åt värderingen. Kapitlet diskuterar även de svårigheter som uppstår när de företag som bedriver aktiviteter som i själva verket inte utgör de legala ägare av immateriella tillgången.²⁰⁵ En definition av immateriella tillgångar ges inte, men en uppräkning av vad tillgångarna ger rätt att använda industriella tillgångar som patent, varumärken, varunamn, mönster eller modeller, litterära och konstnärliga rättigheter samt intellektuella tillgångar som know-how och affärshemligheter. Avsnittet fokuserar på kommersiella immateriella tillgångar, och trots att dessa tillgångar ej bokförs i redovisningen kan de ändå ha betydande värde.²⁰⁶

4.3.3.2 Överföring av immateriella tillgångar

Som tidigare nämnts kan överföring av immateriella tillgångar ske på olika sätt. Det kan ske genom en äganderättsövergång av tillgången genom försäljning eller mer vanligare, med ett licensavtal med royalty för rättigheter till tillgångarna. Royaltyn ska normalt vara en återkommande betalning baserad på användarens produktion, försäljning eller vinster. När royaltyn basera på licenstagarens produktion eller försäljning kan den variera beroende på licenstagarens omsättning.²⁰⁷

Vid överföring av immateriella tillgångar kan det förekomma att kompensationen inkluderas i priset som tas ut för varan eller tjänsten. Detta innebär att royaltyn inkluderas in i priset för varan eller tjänsten, och då är det viktigt att beräkna vad

²⁰² Arvidsson, R (1990) s. 32-33

²⁰³ OECD Guidelines p.6.26

²⁰⁴ OECD Guidelines p.1.9, 6.26

²⁰⁵ OECD Guidelines p.6.1

²⁰⁶ OECD Guidelines p.6.2

²⁰⁷ OECD Guidelines p.6.16

som utgör kompensation för varan och den del som utgör royalty.²⁰⁸ Prissättningen av en armlängdsmässig royalty är viktigt i det hänseendet att i vissa länder beskattas royalties enligt källstatsprincipen medan andra länder har avtalat bort dessa. Det förekommer att flera immateriella tillgångar säljs tillsammans och buntas ihop till ett paketavtal. Då kompensationen för olika typer av immateriella tillgångar kan beskattas olika i vissa länder kan de olika tillgångarna behöva bedömas var för sig för att avgöra om villkoren för överföringen är armlängdsmässiga.²⁰⁹

4.3.3.3 Tillämpning av armlängdsprincipen

Det som diskuterats tidigare gällande armlängdspriset ska även det gälla vid transaktioner av immateriella tillgångar mellan närstående företag. Det kan innebära vissa svårigheter att hitta en oberoende transaktion eftersom tillgången har en speciell karaktär som komplicerar jämförelsen. Vid tillämpning ska man utgå från en tvåsidig analys från både överlåtaren och mottagaren. Från överlåtaren ska bedömas vilket pris som en jämförbar oberoende part skulle vara villig att överföra tillgången, och från mottagarens sida om vilket pris som är lämpligt beroende på användandet av tillgången i verksamheten. Närstående företag behöver inte betala ett maximalt pris för tillgångarna när de har begränsad betydelse för verksamheten i företaget.²¹⁰

Svårigheterna med tillämpningen av armlängdsprincipen

De svårigheter som uppstår är frågan hur ett armlängdsmässigt pris ska fastställas vid tidpunkten för transaktionen. Svaret från både skattskyldiga och skattmyndigheter bör vara hur oberoende företag skulle gjort i en jämförbar situation.²¹¹ Detta har nämligen en stor betydelse i hur oberoende företag skulle värdera en transaktion. Priset kan antingen fastställas utifrån framtida fördelar, låta avtalet löpa med en kort avtalstid eller att lägga in prisjusteringsklausuler vid förändringar som inte kan förutses vid tidpunkten för transaktionen. Till exempel ökar licenstagarens försäljning och därmed ska royaltyn öka.²¹² Sedan kan det förekomma avtal med villkor om att förhandling ska ske vid oförutsedda händelser mellan oberoende företag. Ett exempel som illustrerar detta är kraftigt övervärderade royalties, som baseras på försäljning av patenterad läkemedel på grund av en oväntad utveckling. Övervärderingen kan minska incitamentet för licenstagaren att tillverka läkemedlet vilket enligt avtalet kan omförhandlas.²¹³

²⁰⁸ OECD Guidelines p.6.17

²⁰⁹ OECD Guidelines p.3.11

²¹⁰ OECD Guidelines p.6.14

²¹¹ OECD Guidelines p.6.28

²¹² OECD Guidelines p.6.29-30

²¹³ OECD Guidelines p.6.31

Skattemyndigheter

När Skattemyndigheter bedömer transaktioner av immateriella tillgångar med osäkert värde mellan närstående företag, bör utgångspunkten vara de villkor som oberoende företag skulle ha ingått under jämförbara förhållanden.²¹⁴ Det är svårt att fastställa det framtida resultatet vid tidpunkten för transaktionen. Exempelvis kan den skattskyldige överföra tillgångar till en filial, med en royalty som inte återspeglar det senare värdet och rättfärdigar detta med att det inte var möjligt vid överföringstillfället att förutspå det framtida resultatet. Skattemyndigheter ska då utvärdera vad oberoende företag skulle ha gjort utifrån den information som varit tillgängliga vid överföringstillfället med prognoser.²¹⁵ Om däremot oberoende företag krävt en prisjusteringsklausul under jämförbara förhållanden är Skattemyndigheter berättigad att utgå från en sådan klausul.²¹⁶ Myndigheterna kan ha svårigheter med att fastställa den skattskyldiges avkastning, som sker flera år efter transaktionstillfället. Detta kan ge myndigheterna rätt till att justera åren fram till granskningstillfället, mot bakgrund av oberoende parter prissättningsmetoder i en jämförbar situation.²¹⁷

4.4 Discussion draft

Inom OECD pågår ett projekt som syftar till att förtydliga och öka vägledning vid internprissättning av immateriella tillgångar. Målsättningen är att uppdatera kapitel 6, där ett offentligt utkast förväntas publiceras i slutet av 2013. De frågor som kommer att tas upp i det arbetet gäller bl.a. hur man definierar tillgången, identifierar den riktiga ägaren (ekonomisk eller legalt), transaktioner som rör användandet eller överföringen och tillämpning av metoderna gällande immateriella tillgångar.²¹⁸ Utkastet innehåller även ett antal exempel som illustrerar tillämpningen av de principer som tas upp.²¹⁹

Utkastet ger ingen entydig definition av tillgången, men framhäver vikten av att skilja på vad som är en sådan tillgång från vad som utgör från marknadsförhållanden, vid upplåtelse, eller överförs från ett bolag.²²⁰ Stor vikt läggs på utförda funktioner, använda tillgångar och de risker som tas för att bestämma huruvida en immateriell tillgång ses ur ett intenprissättningsperspektiv.²²¹ Detta är viktigt i bestämmandet av vilket bolag som har rätt avkastning som hänför sig till tillgången.

²¹⁴ OECD Guidelines p.6.32

²¹⁵ OECD Guidelines p.6.33

²¹⁶ OECD Guidelines p.6.34

²¹⁷ OECD Guidelines p.6.35

²¹⁸ OECD Discussion Draft p.4

²¹⁹ OECD Discussion Draft p.181

²²⁰ OECD Discussion Draft A.1

²²¹ OECD Discussion Draft B.2

Utkastet ger en riktning om hur det reviderade kapitel VI kan komma att se ut och vilken ansats OECD kommer att ta. Det är emellertid värt att notera att utkastet i sin nuvarande form endast är ett utkast, som med sannolikhet kommer att bli föremål för förändring.²²²

²²² www.skattenatet.ey.se

5. Sammanfattande analys

Enligt den gällande rätten för royalties ska de beskattas i Sverige enligt intern rätt. Dock har Sverige via olika skatteavtal antagit hemvistprincipen och därmed ska royalties som härrör från Sverige, istället beskattas i mottagarlandet. Utöver skatteavtalen är även royalties undantagna för beskattning enligt direktiv 2003/04/EG. Diskussioner om en definitiv källskatt har diskuterats i förarbeten, men har ännu inte idag antagits i svensk rätt. Som den gällande rätten är utformad idag, kan det konstateras att royalties möjligen kan användas i skatteundandragande syfte. Om så är fallet kan införandet av en definitiv källskatt vara en lösning. En definitiv källskatt skulle kunna förtydliga reglerna inom området, som förhoppningsvis även skulle bidra till ett mer enhetligare och enklare system. Trots att källskatt inte har antagits i svensk rätt, förekommer det regler, som i nuläget kan tillämpas i syfte att rätta till oriktigt prissatta royalties.

Korrigeringsregeln är tillämplig vid situationer där gränsöverskridande transaktioner sker mellan närstående företag, men som tidigare redogjorts har den sina tillämpningssvårigheter. Först måste de fyra rekvisiten uppfyllas, där transaktionen måste ha ägt rum mellan närstående parter p.g.a en ekonomisk intressegemenskap, där avtalsvillkoren ska ha varit såsom de ägt rum mellan oberoende parter. Utöver dessa rekvisit ska det finnas ett klausulförhållande mellan den avvikande prissättningen och inkomsten, där åtgärder ska ha bidragit till att resultaten blivit för lågt, och således minskat det svenska skatteunderlaget.²²³

Det jag anser bör uppmärksammas vid tillämpningen av korrigeringsregel på royalties, är rekvisiten *närstående parter* och *marknadsmässiga villkor*. Royalties har nämligen en speciell reglering i svensk rätt och beskattas där den uppkommit, oavsett om mottagaren befinner sig utomlands.²²⁴ För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig krävs det att ett avtal ska ha ingåtts mellan närstående parter, där den ena parten är skattskyldig i Sverige men inte nödvändigtvis den andra parten. När royalties beskattas enligt svensk intern rätt gäller inte korrigeringsregeln. Sverige har dock via ett stort antal skatteavtal avstått från beskattning till förmån av mottagarens hemviststat.²²⁵ I de fall där Sverige avstår från beskattning, blir mottagaren istället skattskyldig utomlands och därmed uppfylls avtal mellan två

²²³ RÅ 1980 1:59

²²⁴ 3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL

²²⁵ Prop. 2003/04:126 s. 30

olika jurisdiktioner. Korrigeringsregeln blir tillämplig i dessa situationer.²²⁶ Likaså är regeln tillämplig på en royalty som uppstår från en utländsk mottagare och överförs till ett svenskt bolag.²²⁷

En annan svårighet med tillämpning av korrigeringsregeln, gäller värderingen av royalties. Svårigheten ligger i att den oriktigt prissatta royaltyn redan till en början har svårt att bli rätt. Detta grundar sig i att royalties baseras på prissättning av immateriella tillgångar. Dessa tillgångar saknar i svensk rätt ett utbyggt regelverk som i sin tur påverkar prissättningen av royalties. Värdering av immateriella tillgångar tillhör en av de svåraste, med sin unika karaktär som saknar en likformig marknad.²²⁸ Sedan måste även tidsaspekten beaktas, som bygger på att resultaten inte kan fastställas förrän senare och därmed kan royaltyn bli oriktigt prissatt. Värderingen ska nämligen grunda sig på armlängdsmässiga priser, där man utgår från marknadsmässiga priser. Därför har man tagit till sig den internationella *armlängdsprincipen* från OECD. Trots dess brister utgör principen den allmänt vedertagna som ligger närmaste den uppskattning av hur en transaktion mellan oberoende företag går till.²²⁹

Det har fastställts när korrigeringsregeln är tillämplig på oriktig prissatta royalties men värderingsfrågan är fortfarande svårlöst. Internprissättning av immateriella tillgångar är en internationell fråga som behöver lösas på en global nivå, i överensstämmelse om hur värderingen och prissättningsmetoder ska tolkas. Sedan bör en tydligare definition ges och ett system för att fastställa ekonomiskt ägande av tillgången. Eftersom det saknas svensk praxis inom området riktar Sverige sina blickar mot OECD, som i nuläget saknar klara riktlinjer för hur immateriella tillgångar ska hanteras. Detta har även bidragit till att det Sverige inte heller har svar på frågan. Immateriella tillgångar är ett omdiskuterat ämne, speciellt i en alltmer globaliserad värld där enskilda fall har lett till olika tolkningar mellan olika länders skattemyndigheter och mellan skattemyndigheter och multinationella företag. En harmonisering eftersträvas inom området som kan förhindra uppkomsten av dubbelbeskattning, vilket vi förhoppningsvis kommer få svar på till slutet av 2013.

²²⁶ Prop. 2003/04:126 s. 30

²²⁷ SKV 352 utgåva 15 s. 248-249

²²⁸ OECD Guidelines p.1.9

²²⁹ OECD Guidelines p.1.14

Källförteckning

Offentligt tryck

Lagstiftning

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Inkomstskattelagen (1999:1229), en kommentar del 1. 1-28 kap. 2012, Norstedts Juridik AB. Andersson. M, Salden Enerus. A, Tiveus. U.

Kommunalskattelagen (1928:370)

Kupongskattelagen (1970:624)

Förarbeten

SOU 1962:59 Internationella skattefrågor. Betänkande av dubbelbeskattningskunniga.

SOU 1999:79 Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga

Prop. 1928:213

Prop. 1965:126 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), mm

Prop. 1981/82:10 om ändrade avdragsregler för egenavgifter, m, m

Prop. 1982/83:73 om utvidgad uppgiftsskyldighet vid vissa utlandsbetalningar mm.

Prop. 1986/87:30 om följdändringar till sloandet av den kommunala garanti- och utbokeskattningen m.m.

Prop. 1999/2000:2 del 2 om osäkerhet angående samspelet mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap IL.

Prop. 2003/04:126 Undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift

Prop. 2005/06:169 Effektivare skattekontroll m.m

Rådets direktiv (2003/49/EG)

OECD

OECD Model Convention on Income and Capital, condensed version, 2010.

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

Praxis/rättsfall

RÅ 1977 ref. 27 Tillfälligt författarskap

RÅ 1947 ref. 34 Engångsbelopp avräknas mot framtida royalty

RÅ 1957 ref.1 Royalty eller köpeskilling?

RÅ 1958 ref. 48 Engångsersättning

RÅ 1967 ref. 7 Avlösning av royalty

RÅ1980 1:59 LM Ericsson

RÅ1984 1:83 Upjohn-målet

RÅ 1991. Ref 107 Shell-målet

RÅ 2004 ref. 13 Volvo BM AB, numera Volvo Construction Equipment Holding Sweden AB

RÅ 2006 ref. 37 Dow

Doktrin, Litteratur

Alden, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten-med inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, 1998, Nerenius & Santerus Förlag AB.

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

Källqvist, Jan. Köhlmark, Anders, Internationella skattehandboken, sjätte upplagen, 2012, Norstedts Juridik AB.

Mattson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, 2002, Norstedts Juridik AB.

Pelin, Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2011, Studentlitteratur AB.

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare- ämne, material, metod och argumentation, 2007, Norstedts Juridik AB

Wiman, Bertil, Prissättning inom multinationella koncerner, 1987, Iustus Förlag AB.

Wiman, Bertil, Beskattning av royalties mm. till utlandet. Studier i skatterätt tillägnad Nils Mattson på femtioårsdagen. 1988, Iustus Förlag AB.

Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, 2002, Norstedts Juridik AB.

Tidskrifter

Bergkvist. S-Å, Wiman. B, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*. *Svensk Skattetidning* Nr. 4, 2012

Lindström. A, Gustafsson. E, *Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren*. *Svensk Skattetidning* Nr 4, 2012.

Hall.M, *Debatt: Risk för dubbelbeskattning kan påverka global tillväxt*. Balans nr 8/9 2009

Wiman, B. *Utvecklingen på internprissättningsområdet*. SkatteNytt, 1997

Skatteverket

RSV Rapport 1990:1, Internprissättning, Skatteförvaltningen, 1990.

SKV 352 utgåva 15, Handledning för internationell beskattning, 2011.

Elektroniska källor

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/skatter/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html> - hämtat den 1 november 2012

<http://www.oecd.org/about/history/> - hämtat den 14 december 2012

<http://www.svt.se/ug/granskningen-av-ikea-ett-brett-samarbetsprojekt> -hämtat den 16 december 2012

<http://skattenatet.ey.se/2012/06/15/reviderade-riktlinjer-for-internprissattning-av-immateriella-tillgangar/> - hämtat den 9 januari 2013