

Internprissättning och immateriella tillgångar

En analys av rättslig reglering och prissättningsmetoder

Stefan Olsen

Kandidatuppsats i handelsrätt
Skatterätt
VT2013

Handledare
Axel Hilling



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1. Inledning	11
1.1 Ämne Bakgrund	11
1.2 Syfte	12
1.3 Avgränsningar.....	13
1.4 Metod och material	13
1.5 Disposition	14
2. Internprissättning	15
2.1 Inledning	15
2.2 Felaktig prissättning.....	15
2.2.1 Underprissättning.....	16
2.2.2 Överprissättning.....	16
2.2.3 Multinationella koncerner	17
2.3 Avslutning.....	17
3. Rättslig reglering	19
3.1 Inledning	19
3.2 Armlängdsprincipen	19
3.2.1 OECD:s modellavtal	19
3.2.2 OECD:s riktlinjer	20
3.2.3 Armlängdsprincipen i Sverige	21
3.3 Prissättningsbesked.....	23
3.4 Avslutning.....	24
4. Prissättningsmetoder	27
4.1 Inledning	27
4.2 Traditionella transaktionsmetoder	27
4.2.1 Marknadsprismetoden.....	27

4.2.2	Återförsäljningsmetoden.....	28
4.2.3	Kostnadsplusmetoden	29
4.3	Transaktionella vinstmetoder.....	29
4.3.1	Nettomarginalmetoden.....	30
4.3.2	Vinstfördelningsmetoden.....	31
4.4	Avslutning.....	32
5.	Immateriella tillgångar.....	33
5.1	Inledning.....	33
5.2	Immateriella tillgångar i OECD:s riktlinjer	33
5.2.1	Allmänt	33
5.2.2	Tillämpning av armlängdsprincipen	35
5.3	Avslutning.....	37
6.	Analys.....	38
6.1	Inledning	38
6.2	Armlängdsprincipen	38
6.3	Immateriella tillgångar.....	39
7.	Slutsats	42

Sammanfattning

Uppsatsen handlar om internprissättning, som är prissättning av gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap och är idag viktigt ämne inom skatterätt. Det har kommit att bli en av de viktigaste skattefrågor för multinationella företag och skattemyndigheter världen över.

I uppsatsen presenteras läsaren för internprissättning som ämne och därefter beskrivs den rättsliga regleringen i form av framför allt armlängdsprincipen men också prissättningsbesked till viss del. Den beskriver också de riktlinjer som är framtagna för att underlätta tillämpningen av armlängdsprincipen.

Uppsatsen fokuserar också till stor del på immateriella tillgångar, som är ett särskilt problematiskt område inom internprissättning. Det beror på att dessa tillgångar ofta är svåra att definiera och att värdera samt att det inte alltid är lätt att fastställa hur ägarstrukturen ser ut.

Syftet med uppsatsen har dels varit att ge läsaren en introduktion till internprissättning som problemområde med beskrivning av hur och varför den sker och vilken rättslig reglering som är relevant.

Dessutom, och framför allt, har syftet varit att undersöka hur väl armlängdsprincipen reglerar internprissättning och hur väl de fem prissättningsmetoderna fungerar som vägledning vid prissättning av immateriella tillgångar. Ett mål har också varit att om möjligt identifiera den metod som är bäst lämpad för dessa tillgångar.

En slutsats angående armlängdsprincipen som kunde dras var att den på egen hand sällan är enkel att tillämpa. Under arbetet med uppsatsen kunde denna slutsats anas, med tanke på behovet av OECD:s riktlinjer. Slutsatsen angående prissättningsmetodernas förmåga att underlätta prissättningen av immateriella tillgångar är att aktuell transaktion får avgöra vilken metod som bör användas och att det inte går att identifiera en enda metod som är överlägsen de andra i dessa situationer.

Summary in English

This paper deals with transfer pricing, which is the pricing of cross-border transaction between related persons and is today an important issue in tax Law. It has become one of the most important issues for multinational companies and tax authorities across the world.

In this paper the reader will be introduced to transfer pricing as an issue followed by a description of the relevant regulation with focus on the arm's length principle but also partially advance pricing arrangements. The paper also describes the guidelines that exists to facilitate the application of the arm's length principle.

The paper also focuses to a large extent on intangible property, or intangibles, which is a particularly problematic area of transfer pricing. The reason for that is that these intangibles often are difficult to define and value and it is not always simple to establish the owner-structure.

The purpose of this paper has partly been to give the reader an introduction to transfer pricing with focus on how and why it is implemented and the relevant regulation.

Also, and especially, the purpose has been to examine to which extent the arm's length principle is able to regulate transfer pricing, and how well the five pricing methods work as guidelines for the pricing of intangibles. An ambition has also been to, if possible, identify the best suited pricing method for intangibles.

One conclusion that could be made regardin the arms length principle is that the principle, on its own, is rarely without difficulty to apply. During the writing of this paper this conclusion could be expexted since there is a need for the guidelines provided by OECD. The conclusion regarding the pricing methods ability to facilitate the pricing of intangibles is that the transaction in question will have to determine which of the methods that is most suited and that it is not possible to identify any one method that is superior to the others in these situations.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
APA	Advance Pricing Arrangement
CFA	Comittee on Fiscal Affairs
FoU	Forskning och Utveckling
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SOU	Statens Offentiga Utredningar

1. Inledning

1.1 Ämne | Bakgrund

Internprissättning, eller transfer pricing, är prissättning av gränsöverskridande transaktioner och är idag ett högst aktuellt ämne inom skatterätten. Det har blivit en av de allra viktigaste skattefrågorna för företag som är internationellt verksamma.¹ Det gäller även skattemyndigheter världen över som lägger stor vikt på internprissättning i deras kontrollverksamhet, eftersom en stor del av handeln på världsmarknaden utgörs av koncerninterna transaktioner.² Ett internpris är ett pris som har satts av en skattskyldig, t.ex. ett aktiebolag, när denne har köpt, sålt eller delat med sig av resurser till en annan skattskyldig inom en intressegemenskap t.ex. ett dotterbolag. Internpriset skiljer sig från det marknadsmässiga priset som gäller på transaktioner mellan icke-relaterade personer.³

Internprissättning används av företag, ofta multinationella, för bland annat försäljning och överföring av varor och tjänster till företag inom intressegemenskapen. Det som utmärker dessa överföringar är att de sker till ett icke marknadsmässigt pris.⁴ Internprissättning innebär alltså att priset sätts antingen under, eller över, marknadsmässigt pris. När priset avviker från det marknadsmässiga så sker en inkomstöverföring mellan parterna. En inkomstöverföring kan ske öppet genom t.ex. koncernbidrag vilket i Sverige är reglerat i 35 kap Inkomstskattelag (1999:1229) om koncernbidrag. Överföringen kan dessutom ske dolt genom felaktig prissättning.⁵ Felaktig prissättning kommer att behandlas i nästa kapitel.

Internprissättning omfattas av den så kallade *armlängdsprincipen*, eller på engelska *arm's length principle*. Det är den internationellt accepterade principen vad gäller bedömning av transaktioner mellan multinationella koncernföretag.⁶ Armlängdsprincipen kommer till uttryck internationellt i artikel 9 i OECD:s modellavtal som hanterar transaktioner mellan

¹ Lindström, Annika och Gustafsson, Erik, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*,

² Gustavsson, Roland och Hall, Mikael, *Twistlösning*, Svensk Skattetidning, 2012:4, s. 324.

³ Arnold, Brian J och McIntyre, Michael J, *International Tax Primer*, 2 uppl., Kluwe Law International, Haag, 2002, s. 55.

⁴ Ibid.

⁵ Bergqvist, Sven-Åke och Wiman Bertil, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, Svensk Skattetidning, 2012:4, s. 311.

⁶ Ibid. s. 315.

företag i intressegemenskap.⁷ I svensk lagstiftning återfinns armlängdsprincipen i den så kallade *korrigeringsregeln* i 14 kap 19§ IL.⁸

Som vägledning vid tillämpning av armlängdsprincipen har OECD:s Committee on Fiscal Affairs (CFA) tagit fram riktlinjer för att hjälpa företag och skattemyndigheter att hantera internprissättningsituationer.⁹ Riktlinjerna innehåller också fem prissättningsmetoder som tagits fram för att underlätta avgörandet om armlängdsmässiga villkor existerar eller inte.¹⁰ Ett annat hjälpmedel är Advance Pricing Arrangement's, eller APA's som på svenska översätts till prissättningsbesked och som syftar till att i förväg bedöma framtida internpriser så att inblandade företag kan försäkra sig om att priserna kommer att anses vara på armlängds avstånd.¹¹

En enorm ökning av gränsöverskridande transaktioner av immateriella tillgångar har lett till stora skatterättsliga komplikationer för skattemyndigheter, multinationella företag och skattevetare världen över. Den generella inställningen är att immateriella tillgångar är och alltid har varit ett problematiskt område inom internprissättning.¹² Transaktioner som innehåller immateriella tillgångar är ofta svåra att värdera och med anledning av detta har OECD infört ett särskilt kapitel om immateriella tillgångar i riktlinjerna.¹³

Internprissättning är i sig ett komplicerat område vilket visar sig tydligt genom att armlängdsprincipens tillämpning ofta kräver vägledning genom riktlinjerna och särskilt prissättningsmetoderna. När immateriella tillgångar blir aktuella i transaktionerna kompliceras situationen ytterligare och därför kommer uppsatsen hantera armlängdsprincipen, prissättningsmetoder och immateriella tillgångar.

1.2 Syfte | Frågeställning

Syftet med uppsatsen är först att presentera en grundläggande bakgrund till internprissättning i allmänhet för att ge läsaren en god uppfattning om området, samt att beskriva den rättsliga referensramen som omfattar internprissättning ur ett internationellt samt svenskt perspektiv.

Därefter kommer de prissättningsmetoder som OECD förespråkar att presenteras, följt av en redogörelse av OECD:s riktlinjer angående immateriella tillgångar. Syftet med detta är att i en analys senare kunna diskutera hanteringen av transaktioner innehållande immateriella tillgångar med hjälp av riktlinjerna och prissättningsmetoderna för att möjliggöra prissättning förenlig med armlängdsprincipen. En kort diskussion kommer också att göras vad gäller armlängdsprincipens förmåga att reglera internprissättning. Målet med dessa diskussioner är att fastställa hur väl armlängdsprincipen reglerar

⁷ SKV 399 utgåva 2 (2013) s. 1472.

⁸ Ibid. s. 1460.

⁹ Ibid. s. 1473.

¹⁰ Ibid s. 1483.

¹¹ Prop. 2009/10:17 s. 22.

¹² Valente, Piergiorgio, *Transfer Pricing: Valuation of Intangibles and Simplification - A Summary of Key Issues at the International Level*, European Taxation 2012, s. 587.

¹³ SKV 399 (2013) s. 1519.

området samt, *om* det är möjligt, vilken metod som är bäst lämpad att hantera immateriella tillgångar.

Syftet går att sammanfatta i följande frågeställning:

- Hur väl regleras internprissättning av armlängdsprincipen?
- Vilken prissättningsmetod, förutsatt att det går att fastställa, är bäst lämpad att hantera immateriella tillgångar?

1.3 Avgränsningar

Då området internprissättning är ett otroligt stort och komplicerat område är det omöjligt att göra en fullständig utredning i en uppsats på kandidatnivå. Istället kommer uppsatsen gå ut på att presentera en problemmatris över internprissättningsområdet med relativt enkla beskrivningar av själva prissättningen och sedan utökade beskrivningar av prissättningsmetoder och inställningen till immateriella tillgångar. Svensk rätt hanteras till viss del men fokus kommer att ligga på internationell nivå med OECD:s publiceringar som utgångspunkt. Anledningen till det är att internprissättning är ett internationellt problem och att det perspektivet därför underlättar möjligheten att ge läsaren en grundläggande uppfattning om ämnet. Genom att fokusera på Sverige i större utsträckning skulle jag ändå bli tvungen att gå in på internationell mark och risken är då att materialet blir svårt för mig att hantera och läsaren därmed får sämre möjligheter att sätta sig in i internprissättning.

1.4 Metod och material

I uppsatsen tillämpas juridisk metod, vilket innebär att rättskällor utreds och behandlas i syfte att besvara frågeställningen - eller i det här fallet åstadkomma det som utgöra uppsatsens syfte. Rättskällorna delas vanligtvis in i fyra kategorier med följande rangordning: lagtext, lagförarbeten, praxis och doktrin. Begreppet kan dock utvidgas.¹⁴ Att sätta en konkret benämning på vilken metod som används kan vara svårt och om det rör sig om rättskällevetenskap, juridisk metod eller rättsvetenskaplig metod är inte alltid enkelt att avgöra då begreppsbyggnaden inte alltid är fast.¹⁵

En rättsutredning med studering av rättsfall i relation till lagstiftning förekommer inte i uppsatsen varpå användandet av praxis är begränsat och endast använts i beskrivande syfte vid behov. Praxis kan givetvis användas i stor utsträckning utan att en sådan utredning behöver förekomma men då relevant information har funnits tillgänglig i andra källor har jag valt att inte gräva i praxis i någon betydande omfattning. Istället har lagtext, lagförarbeten, doktrin och internationella dokument varit de största informationskällorna. Armlängdsprincipen är en grundläggande stomme i uppsatsen och lagtext och förarbeten syftar till att beskriva bl.a. den. Då principen bygger på OECD:s modellavtal och

¹⁴ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare - Ämne, material, metod och argumentation*, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm 2010, s. 37.

¹⁵ *Ibid.* s. 36.

tillämpningen underlättas av riktlinjerna är dessa dokument högst relevanta i internprissättningsområdet.

Dessa internationella dokument är alltså en viktig informationskälla i uppsatsens sammanhang eftersom de är aktuella internationellt vid hantering av prissättningsfrågor. Doktrin har också en viktig position då den syftar till att till viss del beskriva ämnet på en grundläggande nivå samt bistå de internationella dokumenten i den rättsliga referensramen samt redogörelser av prissättningsmetoder och immateriella tillgångar. Lagförarbeten har också en viktig roll i dessa kapitel då de erbjuder viss reflektion kring lagstiftning och området i sig, samt historik kring den svenska armlängdsregeln.

Den mest framstående informationskällan i kategorin doktrin är temanumret om internprissättning från 2012 i Svensk Skattetidning. Det kan tyckas enformigt att hämta så stor del av informationen från ett och samma temanummer men eftersom temanumret innehåller många olika artiklar med en genomgång av internprissättning i olika perspektiv anser jag att informationen hämtad från dessa artiklar - tillsammans med de offentliga trycken - utgör en god utgångspunkt i min redogörelse.

1.5 Disposition

Kapitel två syftar till att ge läsaren en kort och grundläggande beskrivning av internprissättning som ämne. Sedan följer i kapitel tre en beskrivning av den rättsliga regleringen och redogör för armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal och i svensk rätt. Prissättningsbesked beskrivs också och riktlinjerna introduceras kort. I Kapitel fyra beskrivs de fem olika prissättningsmetoderna som finns i riktlinjerna. Var och en av metoderna beskrivs relativt kort och konsist där styrkor och svagheter allmänt med metoderna lyfts fram.

Kapitel fem berör immateriella tillgångar och fokuserar på hur dessa tillgångar redogörs för i riktlinjerna. Detta kapitel syftar till att ge en grundlig beskrivning av problematiken kring immateriella tillgångar. De tre sistnämnda kapitlen knyts sedan ihop i det sjätte kapitlet där en analys genomförs. Analysen syftar till att diskutera den rättsliga regleringen, men framför allt att undersöka prissättningsmetodernas möjlighet att hantera immateriella tillgångar i internprissättningssammanhang.

Till sist presenteras slutsatserna som arbetet med uppsatsen har lett till i kapitel sju.

2. Internprissättning

2.1 Inledning

I det här avsnittet presenteras en enkel bakgrund till internprissättning och hur det brukar att se ut i praktiken samt vilka incitament som finns bakom det. Främst så innehåller kapitlet en beskrivning av felaktig prissättning eftersom det är priser som skiljer från marknadsmässiga som utgör själva problematiken inom internprissättning. Det kommer dessutom kortfattat att visa på var i framför allt svensk lagstiftning dessa felaktiga prissättningar regleras, men någon utredning av lagstiftningen kommer inte att ske i det här avsnittet utan istället i kapitel tre.

2.2 Felaktig prissättning

För att kunna studera avvikelser från det marknadsmässiga priset behövs först en definition på vad ett marknadsmässigt pris är. Det närmast liggande en definition av marknadsmässigt pris återfinns i 61 kap. 2§ 2st IL i form av marknadsvärde. Kapitlet behandlar värdering av inkomster i annat än pengar och marknadsvärde definieras enligt följande:

"Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning."

Med hjälp av ovanstående definition av marknadsvärde går det att uppskatta vad ett marknadsmässigt pris bör vara eftersom samma villkor går att tillämpa på transaktioner där betalning sker med pengar. Med en någorlunda uppfattning om vad som är ett marknadsmässigt pris går det att notera när ett pris vid en överlåtelse avviker från detta genom att antingen vara satt för lågt eller för högt.

Ett typiskt incitament för inkomstöverföring med hjälp av internprissättning är resultatutjämning inom koncerner. Resultatutjämning kan ske genom felaktig prissättning av varor och tjänster (löpande transaktioner) samt överföring av tillgångar. Den här typen av resultatutjämning kan även kallas för dolda koncernbidrag.¹⁶ Det är också vanligt att inkomstöverföring enligt den här modellen sker på ett internationellt plan mellan koncernföretag belägna i olika länder för att skapa skattelättnader, då det ena företaget som kanske är verksamt i ett land med hög skatt vill reducera sitt beskattningsbara resultat.¹⁷

¹⁶ Bergqvist och Wiman, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, sid. 311.

¹⁷ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 55.

2.2.1 Underprissättning

En form av inkomstöverföring är underprissättning som naturligt innebär att priset för en vara eller en tjänst som säljs till ett företag sätts under det marknadsmässiga. Ett enkelt sätt att beskriva situationen är att tänka sig ett företag AB X som säljer en vara till företag inom samma gemenskap, AB Y. AB X tar då ut ett pris för varan som understiger det pris som AB Y hade fått betala om det köpt varan från en oberoende säljare. Underprissättning omfattas av reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap IL samt underprisöverlåtelse i 23 kap IL. Uttag definieras i 22 kap 3§ IL följande:

"Med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat[...]"

Definitionen ser likadan ut i 23 kap 3§ där begreppet uttag är utbytt till underprisöverlåtelse. Den typen av överlåtelse innebär att en egendom som ingår i en näringsverksamhet flyttas över till en annan till ett lägre pris. Med hjälp av reglerna i 22 och 23 kap borde alltså möjligheten till inkomstöverföringar genom underprisöverlåtelse ha minskat, förutom i de fall där det föreligger koncernbidragsrätt mellan företagen och därmed är tillåtet.¹⁸

2.2.2 Överprissättning

När ett företag tar ut ett *högre* pris för en vara eller en tjänst än det marknadsmässiga så handlar det om överprissättning. Reglerna i 22 och 23 kap IL omfattar inte överprissättningar och någon annan lagstiftning på det området finns inte idag. Det innebär dock inte att överprissättning är accepterat utan snarare att det blir svårare att hantera situationer där detta föreligger.¹⁹

Ett exempel på en överprissättning är när ett koncernbolag lånar ut pengar till ett annat koncernbolag till en ränta som överstiger den marknadsmässiga. Problemet med räntor är att det är svårt att fastslå vad som *är* en marknadsmässig ränta. I ett mål som rör prissättning av räntor på ett koncerninternt mål, det så kallade Diligentiamålet, konstaterade länsrätten bland annat att marknadsmässig ränta inte kan sättas exakt eftersom räntenivån är beroende av flera olika faktorer. Vilken typ av lån det rör sig om, vilken kreditvärdighet låntagaren har och vilken löptid lånet har är behovet vägas in när den marknadsmässiga räntan ska tas fram.²⁰

HFD ansåg att räntan översteg vad som kunde anses vara marknadsmässig ränta med hänvisning till kreditrisken som ansågs vara lägre än om låneavtalen ingåtts mellan oberoende parter.²¹

¹⁸ Bergqvist och Wiman, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, sid. 311.

¹⁹ Bergqvist och Wiman, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, sid. 312.

²⁰ RÅ 2010 ref. 67

²¹ RÅ 2010 ref.67

2.2.3 Multinationella koncerner

Prissättning av transaktioner som sker över gränser är det som vanligtvis sätts brevid uttrycket internprissättning eftersom det är inom multinationella koncerner som det förekommer mest. I Svensk Skattetidnings temanummer om internprissättning skriver Annika Lindström och Erik Gustafsson i artikeln *Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren* att:

"Med transfer pricing avses prissättning av gränsöverskridande transaktioner med närstående företag som parter".²²

Trots att det inledningsvis i kapitlet har lagts fram att internprissättning även kan förekomma mellan företag inom samma land och att det i detta avsnitt har redogjorts för felaktig prissättning inom Sverige så går det konstatera att det är vanligast inom multinationella koncerner. Fokus under uppsatsen kommer också att ligga på gränsöverskridande transaktioner.

Incitamenten för multinationella koncerner att använda sig av internprissättning för inkomstöverföring är bland annat att minimera skattetrycket genom att flytta inkomster till bolag som befinner sig i ett land med lägre inkomstskatter. Offentliga regleringar kan också vara anledningar för ett företag att flytta inkomsterna utomlands.²³ Orsaken till varför inkomsterna flyttats är dock inte det viktigaste, utan det är istället konsekvenserna av överföringarna och hur de ska korrigeras som är mest relevant.

2.3 Avslutning

Internprissättning är ett stort och invecklat område. Genom felaktig prissättning kan alltså inkomster flyttas och detta görs genom antingen under- eller överprissättning. Vanligast är att detta sker i multinationella koncerner vilket också är anledningen till att uppsatsen fokuserar på sådana situationer. I näst följande kapitel kommer den rättsliga regleringen att presenteras med fokus främst på armlängdsprincipen internationellt och i svensk rätt.

²² Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 330.

²³ Bergqvist och Wiman, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, sid. 315.

3. Rättslig reglering

3.1 Inledning

Det här kapitlet syftar till att presentera och beskriva den rättsliga regleringen kring internprissättning med utgångspunkt i armlängdsprincipen. Först och främst beskrivs artikel 9 i OECD:s modellavtal som ger uttryck för armlängdsprincipen, dessutom presenteras Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, eller riktlinjerna, kort. Därefter skiftar fokus till svensk rätt med en beskrivning av armlängdsprincipens motsvarighet i Sverige följt av en beskrivning av reglering kring prissättningsbesked.

3.2 Armlängdsprincipen

3.2.1 OECD:s modellavtal

När en beskattning sker på en skattskyldig för samma inkomst i två eller flera länder är det fråga om juridisk dubbelbeskattning. En sådan beskattning är givetvis viktig att undvika, inte bara för den enskilda skattskyldige utan även generellt då det ger en negativ effekt på den internationella marknaden eftersom bland annat handel och kapitalrörelser blir mindre lönsamma internationellt.²⁴

Det har därför länge ansetts viktigt bland medlemsländerna i OECD med tydliga och standardiserade regler och riktlinjer för skatterättslig hantering av situationer där skattskyldiga är verksamma i två eller flera länder. Syftet med modellavtalet är just det och ambitionen hos OECD med avtalet är att medlemsländerna ska tillämpa principerna i det i så stor utsträckning som möjligt i de dubbelbeskattningsavtal som de ingår med andra länder.²⁵ Artikel 9 i modellavtalet rör företag med intressegemenskap vilket är direkt kopplat till internprissättning eftersom prissättningen sker i en sådan gemenskap och ger uttryck för den så kallade armlängdsprincipen.

Internprissättning är enligt internationella standarder accepterad om den görs efter armlängdsprincipen och priserna alltså sätts till den nivå som de hade satts om de varit riktade till ett utomstående företag, "på armlängds avstånd".²⁶

Artikeln har i modellavtalet följande lydelse:

²⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version, OECD 2010 s. 7.

²⁵ Ibid.

²⁶ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 60.

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have not so accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.²⁷

I och med paragraf 1 i artikel 9 får skattemyndigheterna i den ena staten möjlighet att justera den skattepliktiga inkomsten för en skattskyldig, t.ex. ett företag, i den staten om inkomst på grund av felaktig prissättning har uppstått hos ett närstående företag i intressegemenskapen i den andra staten. Detta med förutsättningen att en sådan korrigering medges i den andra statens skattelagstiftning.²⁸

Den dubbelbeskattning som uppstår, när den här korrigeringen genomförs, skall med hjälp av punkt 2 elimineras då det företag som har berikats på det andra företagets bekostnad skall justera inkomsten. Artikeln tar dock inte upp hur en eventuell ekonomisk dubbelbeskattning ska hanteras. En sådan kan uppstå om t.ex. ett dotterbolags vinst i Stat A skrivs upp och moderbolaget från Stat B skattas i Stat A för den uppskrivningen *efter* att de redan betalat skatt på den del av vinsten som de har tagit del av i form av en utdelning.²⁹

3.2.2 OECD:s riktlinjer

Artikel 9 i OECD:s modellavtal ger alltså uttryck för armlängdsprincipen. För att underlätta tolkning av artikeln har skattekommittén (CFA) inom OECD gett ut rapporter som vägledning. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* gavs ut 1979 och *Three*

²⁷ Artikel 9, OECD:s modellavtal.

²⁸ Kommentarer till artikel 9, OECD:s modellavtal.

²⁹ Ibid

Taxation Issues följde 1984.³⁰ CFA antog 1995 de fem första kapitlen i *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Riktlinjerna ska ge multinationella företag och skattemyndigheter vägledning gällande prissättningsfall och ge förslag på lämpliga metoder för att lösa dessa. Dessutom ska de bidra till att lösa fall vid överenskommelser och eventuella skiljeförfaranden, samt användas när en justering sker enligt bestämmelser som motsvarar artikel 9.2 i modellavtalet.³¹

Riktlinjerna innehåller också vägledning om hur en jämförande analys av transaktioner mellan oberoende parter ska göras och de beskriver dessutom de prissättningsmetoder som OECD förespråkar.³² Dessa metoder beskrivs i nästa kapitel.

3.2.3 Armlängdsprincipen i Sverige

Bestämmelsen om oriktig prissättning har sitt ursprung i den gamla Kommunalskattelag (1928:370) från 1928 (KL) som upphörde vid införandet av IL. Bestämmelsen har hämtats från 43 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 43 § KL.³³ År 1965 så fick bestämmelsen sin nuvarande generella betydelse om än annorlunda formulerad. En ändring angående rekvisitet om intressegemenskap gjordes 1983 där bevisbördan angående intressegemenskap minskades.³⁴

Armlängdsprincipens reglering i svensk rätt har som ovan nämnts funnits sedan införandet av KL 1928. Bestämmelsen hade då följande lydelse:

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder och har, uppenbarligen i följd härav, inkomsten av företaget blivit *avsevärt* lägre än den eljest skolat bliva, samt är tillika den, vilken inkomsten i stället tillförts, icke för inkomsten skattskyldig här i riket, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits.³⁵

Bestämmelsen innehöll ett krav på att inkomsten hos företaget skulle vara *avsevärt* lägre än under normala omständigheter. Förekomsten av det kravet gjorde det problematiskt eftersom resultatskillnader som var betydande, men inte ansågs *avsevärt lägre*, inte kunde omfattas av korrigeringsregeln.³⁶ Kravet ändrades 1965 och ordet "avsevärt" plockades bort ur paragrafen.³⁷

³⁰ Prop. 2009/10:17 s. 20.

³¹ Ibid s. 21.

³² Ibid.

³³ Prop. 1999/2000:2 del 2 sid. 183.

³⁴ Ibid.

³⁵ 43 § 1 mom KL (1928:370)

³⁶ SOU 1962:59 s. 212.

³⁷ Prop. 1982/83:73 s. 3.

Ett annat problem med regeln var att den förutsatte att berörda myndigheter skulle kunna bevisa att det förelåg en ekonomisk intressegemenskap. På grund av svårigheten att få uppgifter om ägarförhållanden i multinationella koncerner som till stor del berodde på sekretessbestämmelser i utlandet så ansågs det orimligt att en sådan bevisbörda existerar. Paragrafen ändrades därför och det var istället upp till berörd myndighet att göra sannolikt att ekonomisk intressegemenskap föreligger.³⁸

Bestämmelserna om oriktig prissättning återfinns numera i 14 kap. 19-20§§ IL. Det går att dela upp bestämmelserna i *korrigeringsregeln* (19§) och *intressegemenskapsrekvisitet* (20§).

Korrigeringsregeln har idag följande lydelse:

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 resultera beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
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.³⁹

Intressegemenskapsrekvisitet ser ut på följande sätt:

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.⁴⁰

Korrigeringsregeln innehåller alltså tre rekvisit som ska vara uppfyllda för att en justering av resultatet skall vara möjlig. Regeln är tillämplig på fysiska såväl som juridiska personer med villkoret att de bedriver näringsverksamhet och aktiebolag är ett exempel på en sådan juridisk person. Näringsidkaren, exempelvis aktiebolaget, ska dessutom ha handlat med en motpart som inte är skattskyldig för den överförda inkomsten i Sverige - med andra ord är korrigeringsregeln främst tillämplig på internationella transaktioner.⁴¹

Det har i föregående kapitel redogjorts för vissa incitament hos företagen för att använda sig av en avvikande prissättning. Ur rättslig synvinkel och för det land som genom prissättningen gått miste om beskattningen är dock själva anledningen inte intressant. Det

³⁸ Ibid s. 11.

³⁹ 19§ 14 kap. IL (1999:1229).

⁴⁰ 20§ 14 kap. IL (1999:1229)

⁴¹ Bergqvist och Wiman, *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*, sid. 316.

som är av intresse är att bevara beskattningsunderlaget och det är därför viktigt att korrigera prissättningen - det är på grund av detta som benämningen "korrigeringsregeln" ofta används.⁴²

I 20§ finns en definition av ekonomisk intressegemenskap som alltså med sannolika skäl bör kunna antas existera för att korrigeringsregeln ska vara tillämplig. I paragrafens beskrivning anses alla koncernstrukturer passa in och även indirekt ägande genom t.ex. så kallade bulvaner.⁴³ Formella krav på visst ägande ställs inte men ägarsambandet kan dock inte vara allt för svagt - då är det inte fråga om en ekonomisk intressegemenskap. I stora koncerner är det sällan svårt att fastställa att en sådan gemenskap existerar men det kan i andra fall vara svårt att bevisa att den föreligger. Det var också därför beviskravet minskades vid 1982 års lagändring.⁴⁴

Det interna korrigeringsregeln i Sverige är aningen mer begränsad än sin motsvarighet i OECD:s modellavtal och många av de existerande skatteavtalen som Sverige ingått. Den omfattar t.ex. inte direkt fasta driftställen eftersom ett fast driftställe inte är en egen juridisk person och därmed inte kan ingå avtal med andra delar av organisationen. Då korrigeringsregeln förutsätter att villkor som avtalats avviker från marknadsmässiga villkor är tillämpningen inte möjlig i situationer där ett fast driftställe är medverkande.⁴⁵ Underkapitaliseringssituationer har i svensk praxis inte heller ansetts omfattas av den svenska korrigeringsregeln.⁴⁶

De skatteavtal som Sverige har ingått utgör svensk rätt men i de situationer där annan intern rätt och bestämmelserna i ett skatteavtal inte stämmer överens så kan endast skatteavtalen begränsa skattskyldigheten och kan alltså inte öka beskattningsrätten.⁴⁷

3.3 Prissättningsbesked

Armlängdsprincipen är visserligen den mest förespråkade principen internationellt för hantering av interna transaktioner men kan också vara svår att tillämpa. Den har bland annat fått kritik för att den inte tar hänsyn till effektivitetsvinster som kan uppstå och det är fortfarande problematiskt att t.ex. värdera immateriella tillgångar.⁴⁸ Prissättningsbesked är internationellt känt som Advance Pricing Arrangement, eller APA, och är ett arrangemang där metoder och principer används för att bedöma internpriser i förväg för transaktioner mellan närstående företag.⁴⁹ Något specifikt belopp anges sällan utan prissättningsbesked är ett slags upplägg för att med hjälp av armlängdsprincipen beräkna framtida internpriser. Prissättningsbesked kan

⁴² Ibid s. 315.

⁴³ Ibid s. 317.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Prop. 2009/10:17 s. 22.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Ibid s. 20

⁴⁹ Ibid s. 22.

dessutom vara till hjälp för hantering av de problem som grundar i allokering av inkomst till fasta driftställen som faller under artikel 7 i OECD:s modellavtal.⁵⁰

Den 1 januari 2010 infördes Lag (2009:1289) om prissättningsbesked i svensk lagstiftning.⁵¹ Innan dess hanterades ärenden om prissättningsbesked av behörig myndighet.⁵²

Prissättningsbesked är ett viktigt verktyg för riskhantering vad gäller transaktioner över gränserna och företagen erhåller därigenom en säkerhet för att ett visst pris för en vara eller tjänst kommer att anses vara armlängdsmässigt.

Då undviker företaget risken att drabbas av prisjusteringar och skattetillägg.⁵³ Beskeden kan gälla dels mellan ett lands skattemyndighet och ett företag (unilaterala) och dels mellan två eller flera företag och skattemyndigheter (bi- eller multilaterala). I Sverige är det endast det sistnämnda en möjlighet. Sådana överenskommelser är också de mest eftertraktade hos företagen eftersom de ger ett starkare skydd.⁵⁴

När en överenskommelse ska nås så förhandlar de berörda staterna med varandra för att enas om vad som bör anses vara ett marknadsmässigt pris. För Sveriges del är det "behörig myndighet" som representerar staten i denna förhandling och den är en del av, men oberoende från, Skatteverket. Ett prissättningsbesked är giltigt i ungefär 3-5 år och ska efteråt omförhandlas.⁵⁵

En ansökan om prissättningsbesked medför omfattande kostnader och arbete men blir ofta lönsamt i slutändan då risken för internationell dubbelbeskattning och straffavgifter kan elimineras.⁵⁶

Lagens mottagande sedan den infördes har hittills inte varit märkvärd överhuvudtaget hos företagen men det har under 2011 skett en viss ökning av ansökningar. Internationellt sett så är efterfrågan på prissättningsbesked hög och möjligen kommer den också öka i Sverige med tiden.⁵⁷

3.4 Avslutning

Armlängdsprincipen är alltså ett viktigt verktyg för att ta itu med internprissättning och återfinns i OECD:s modellavtal och i svensk rätt. Som vägledning vid fastställande av armlängdsmässiga priser finns de riktlinjer som är framtagna av CFA och som innehåller metoder för prissättning. Dessa metoder syftar till att hjälpa företag att i transaktioner sätta priser som är förenliga med armlängdsprincipen. Dessutom har APA's, eller prissättningsbesked, syftet att i för tid ta fram priser som kommer att anses ligga inom armlängdsavstånd. Prissättningsbesked finns sedan 2010 i svensk lagstiftning.

⁵⁰ Bergqvist, Rolf och Tyllström, Rolf, *Prissättningsbesked*, Svensk Skattetidning, 2008:1, s. 32.

⁵¹ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 348.

⁵² Bergqvist och Tyllström, *Prissättningsbesked*, s. 32.

⁵³ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 349.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

Prissättningsmetoderna som nämnts ovan har stor betydelse för prissättningen av interna transaktioner men det är inte alltid självklart vilka metoder som passar till de olika typer av transaktioner. Nästa kapitel kommer att beskriva dessa metoder som senare kommer att analyseras i koppling till immateriella tillgångar.

4. Prissättningsmetoder

4.1 Inledning

OECD presenterar i kapitel två av riktlinjerna fem prissättningsmetoder för att fastställa ett armlängdsmässigt pris. De olika metoderna delas upp under två kategorier - traditionella transaktionsmetoder och transaktionella vinstfördelningsmetoder.⁵⁸ OECD betonar att företag vid transaktioner ska välja den prissättningsmetod som är mest lämplig med omständigheterna för transaktionen i åtanke. När omständigheterna är något svårbedömda och det då blir svårt att göra jämförelser med externa transaktioner så framhävs de traditionella metoderna som mest pålitliga.⁵⁹

Trots att OECDs riktlinjer erbjuder mycket information om de olika metoderna och detaljerade exempel på hur de ska tillämpas så är ambitionen i det här kapitlet endast att presentera en grundlig men begränsad information om dem. Läsare som önskar läsa mer om dessa metoder hänvisas till riktlinjerna samt *International Tax Primer*.

4.2 Traditionella transaktionsmetoder

De traditionella metoderna anses vara de enklaste metoderna för att fastställa ifall en transaktion mellan företag har skett till ett armlängdsmässigt pris.⁶⁰ Anledningen är att det är enkelt att koppla skillnaden mellan det aktuella priset för en transaktion och ett pris i en jämförbar situation med externa förhållanden till relationen mellan företagen som är inblandade. Armlängdspriset kan då enkelt räknas ut genom att ersätta det interna priset med det observerade marknadspriset.⁶¹

4.2.1 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden används vanligtvis för prissättning av produkter vars värde inte är beroende av någonting annat än själva basprodukten, det vill säga att värdet inte är grundat i t.ex. varumärket det är förknippat med eller särskild kunskap som krävts för att

⁵⁸ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 332.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD 2010 s. 60.

⁶¹ Ibid.

ta fram den.⁶² Två exempel på varor som prissätts med hjälp av den här metoden är olja och järnmalm.⁶³

När metoden används så jämförs priset för en vara eller tjänst i en transaktion mellan beroende parter med priset för en liknande transaktion mellan oberoende parter och kravet på jämförbarhet är höga.⁶⁴ Utöver att produkten som överförs i transaktionen måste vara likartad så måste även de ekonomiska omständigheterna kring själva transaktionerna vara likartade, t.ex. att försäljningen ska ha skett på ekonomiskt jämförbara marknader.⁶⁵ Om omständigheterna kring transaktionen inte är armlängdsmässiga så kommer skillnader att uppstå mellan de olika priserna.⁶⁶ Dessa krav gör att metoden i många fall blir svår att tillämpa.⁶⁷ Det kan dessutom vara svårt att hitta en marknadsmässig transaktion mellan oberoende parter som inte skiljer sig något från en intern transaktion.

En skillnad i själva produkten eller tillgången som överförs kan påverka priset trots att omständigheterna kring transaktionen i övrigt är tillräckligt jämförbara för att generera samma generella vinstmarginal.⁶⁸ Det finns situationer där tillämpning av marknadsprismetoden inte är lämplig, t.ex. vid prissättning av så kallade mellanledsprodukter så som skraddarsydda bildelar som generellt inte säljs till en tredje part.⁶⁹

4.2.2 Återförsäljningsmetoden

När en vara eller en tjänst som har köpts in från ett närstående företag säljs vidare till ett oberoende företag så är det priset på den inköpta varan eller tjänsten som återförsäljningsmetoden utgår från.⁷⁰ Priset reduceras med en lämplig bruttomarginal som ska vara tillräckligt hög för att täcka återförsäljarens (det närstående företaget) kostnader och dessutom möjliggöra denne en marknadsmässig vinst. Efter avdragen har gjorts så utgör återstoden det armlängdsmässiga priset i den interna transaktionen.⁷¹

Produktskillnader är acceptabla inom återförsäljningsmetoden, men varan i den interna transaktionen (till återförsäljaren) måste åtminstone vara jämförbar med produkten i den externa transaktionen (till tredje part) och resultaten anses vara mer pålitliga vid så små skillnader i produkterna som möjligt.⁷² Jämförbarheten får ökad betydelse när det i transaktioner innehåller värdefulla eller unika immateriella tillgångar.⁷³

⁶² Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 62.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 332.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 63.

⁶⁷ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 332.

⁶⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 63-64.

⁶⁹ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 62.

⁷⁰ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 332.

⁷¹ Ibid.

⁷² OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 66.

⁷³ Ibid s. 67.

Nackdelar med metoden är att det är något oklart hur den ska tillämpas ifall återförsäljaren bearbetar varan eller tjänsten innan den säljs vidare, samt vilka ekonomiska fördelar som kan uppstå hos de närstående företagen eftersom hela verksamheten är integrerad.⁷⁴ Dessutom så ökar risken för att det uträknade armlängdspriset inte ska vara tillräckligt pålitligt om produkten stannar kvar hos återförsäljaren en längre tid efter inköpet eftersom andra faktorer så som marknadsförändringar och prispförändringar då riskerar att ha en negativ effekt på jämförbarheten mellan transaktionerna.⁷⁵

4.2.3 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden tillämpas främst vid försäljning av halvfabrikat eller tjänster.⁷⁶ Den används t.ex. när ett företag producerar en vara och säljer den till ett närstående företag. Det närstående företaget påför sedan varan sitt varumärke och säljer det vidare till tredje part.⁷⁷

Metoden utgår från kostnader i ett företag som uppstått i samband med en överföring av varor eller tjänster till ett närstående företag. Det företag som överlåter produkten ska utöver en kostnadstäckning också erhålla ett marknadsmässigt vinstpåslag.⁷⁸ Vinstpåslaget räknas ut genom att utreda vilken funktion som har utförts, vilka risker som överföringen medför samt vilka tillgångar som har använts. Den totala summan av den kostnadstäckande delen och vinstpåslaget anses sedan utgöra ett armlängdsmässigt pris.⁷⁹

En nackdel med kostnadsplusmetoden är att det kan vara svårt att göra en korrekt bedömning av kostnaderna. Det beror på att kostnaderna inte alltid behöver vara den avgörande faktorn vid fastställandet av lämplig vinst vid ett specifikt fall.⁸⁰ Det finns situationer där det inte går att urskilja en klar länk mellan kostnadsnivån som uppstått och marknadsmässigt pris. Ett exempel på det är om ett tillverkande företag har gjort en viktig upptäckt i samband med forskning och utveckling och endast ådragit sig en liten kostnad för upptäckten.⁸¹

4.3 Transaktionella vinstmetoder

De transaktionella metoderna var länge enligt OECD bäst lämpade som absolut sista utväg ifall de övriga tre metoderna inte gick att använda.⁸² Idag har synen på dessa alternativa metoder förändras något och i riktlinjerna från 2010 betonas alltså att bästa metod väljs utifrån omständigheterna.⁸³ Det finns dessutom situationer då de transaktionella metoderna anses vara mest lämpliga och ibland även de enda möjliga

⁷⁴ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 332.

⁷⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 68.

⁷⁶ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 333

⁷⁷ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 63.

⁷⁸ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 333

⁷⁹ Ibid

⁸⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 72.

⁸¹ Ibid.

⁸² Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 61.

⁸³ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 333.

metoder för att fastställa korrekt pris, som t.ex. när en immateriell tillgång ingår i en produkt som överförs i transaktionen.⁸⁴

4.3.1 Nettomarginalmetoden

Vid tillämpning av nettomarginalmetoden så jämförs företagets nettomarginal vid en transaktion med nettomarginalen som andra jämförbara företag tjänar vid en liknande transaktion.⁸⁵ Metoden är vanlig i situationer där internpriser skall bestämmas för försäljning av materiella och immateriella tillgångar. Företag ska enligt nettomarginalmetoden upprätta ett armlängdsintervall av vinster på en uppsättning av transaktioner.⁸⁶

Företaget kan upprätta intervallet antingen för sig självt, eller för ett närstående företag. Det bolag som intervallet uppförs för kallas inom metoden för *The tested party*.⁸⁷ Vinsterna i intervallet beräknas med utgångspunkt i t.ex. kostnader, tillgångar eller omsättning. Den nettomarginal som ett jämförbart oberoende företag erhåller vid en liknande transaktion utgör således det armlängdsmässiga priset.⁸⁸

Nettomarginalmetoden är den mest använda av de transaktionella metoderna, dock är det också en metod som missbrukas i stor utsträckning.⁸⁹ Lindström och Gustafsson uppmärksammar i sin artikel en trend där metoden används felaktigt och genom det allt mer liknar den amerikanska metoden Comparable Profit Method - en metod som OECD inte godkänner. Som exempel beskrivs ett scenario där Skatteverket endast ser till det granskade bolagets totala nettomarginal och inte tar hänsyn till att det kan förekomma externa transaktioner som inte behöver utredas.⁹⁰

Om det bolag som testats redovisar vinster som ligger inuti det framtagna intervallet så blir internpriserna accepterade av skattemyndigheterna. Skulle vinsterna däremot överskriva intervallet så kan skattemyndigheterna justera priserna så att vinsterna hamnar innanför intervallet.⁹¹ För att säkerställa att intervallet, och därmed internpriset, blir mer tillförlitligt är det fördelaktigt att göra jämförelser med så många oberoende företag som möjligt. Fler uträkningar innebär ett säkrare resultat och armlängdspriset blir då ett belopp som hamnar någonstans i intervallet av de olika uträkningarna.⁹²

Metoden kommer troligen inte att ge tillförlitliga resultat ifall båda företagen som är involverade i transaktionen gör unika eller värdefulla insatser på produkten som överförs. I sådana fall är vinstfördelningsmetoden mer lämplig. När det endast är ett av företagen

⁸⁴ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 61.

⁸⁵ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 333.

⁸⁶ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 66.

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 333.

⁸⁹ Ibid s. 334.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 66.

⁹² Ibid.

som gör insatserna på produkten så bör det företag som *inte* gör några insatser vara "the tested party" eftersom det innebär mindre komplikationer.⁹³

En annan svårighet med metoden är att företagen kan ha svårt att korrekt mäta nettomarginalen för specifika transaktioner.⁹⁴

4.3.2 Vinstfördelningsmetoden

När båda parterna i en transaktion äger och utnyttjar värdefulla immateriella tillgångar som kan hänföras till den aktuella transaktionen så är vinstfördelningsmetoden bäst lämpad för att ta fram ett armlängdsmässigt pris.⁹⁵ Allokeringen av funktioner, risker och tillgångar hos de delaktiga bolagen är vad som avgör hur vinsten ska fördelas och resultatet ska spegla en eventuell vinstfördelning där transaktionen skett med en oberoende part.

Den beskattningsbara inkomsten fördelas mellan de delaktiga bolagen utifrån bolagens insatser för att erhålla vinsten.⁹⁶ Metoden förekommer vanligtvis i situationer där de tre traditionella prissättningsmetoderna inte går att använda och till skillnad på de traditionella metoderna som baseras på enskilda transaktioner, så baseras vinstfördelningsmetoden på en aggregerad vinst från ett flertal transaktioner.⁹⁷ I fall där en koncern har mer än en produktlinje kan metoden tillämpas på var och en av de olika produktlinjerna.⁹⁸

En styrka med metoden är att den å ena sidan kan ta hänsyn till specifika och ibland unika omständigheter som inte går att jämföra med oberoende företag, men som å andra sidan fortfarande kan leda till ett armlängdsmässigt pris. Priset bygger då på hur oberoende företag anses borde hanterat en liknande situation.⁹⁹ Metoden bör dock inte användas i situationer där den ena partens bidrag till transaktionen är begränsade - då är istället de traditionella metoderna bättre lämpade.¹⁰⁰

Dessutom kan metoden i vissa situationer vara svår att tillämpa. Trots att den är mindre beroende av information om utomstående bolag så kan det vara svårt för ett företag att få relevant information från ett t.ex. utländskt dotterbolag.¹⁰¹ Det kan också vara problematiskt att ta fram och samla in information angående försäljning och kostnader från alla medverkande bolag - en problematik som blir större när det gäller en multinationell koncern eftersom det då behöver tas i åtanke olika redovisningsstandarder och valutor.¹⁰²

⁹³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 78.

⁹⁴ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 333.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Arnold och McIntyre, *International Tax Primer*, s. 64-65.

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 94.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid s. 95.

¹⁰² Ibid.

4.4 Avslutning

Prissättningsmetoderna är ett hjälpmedel för skattemyndigheter och multinationella företag vid tillämpning av armlängdsprincipen. De ingår i ett särskilt kapitel i riktlinjerna och de fem metoder som har presenterats ovan är de som OECD anser vara acceptabla att använda sig av. Vilken metod som passar bäst beror på transaktionens natur och vad det är som överförs. För att senare kunna analysera metodernas förmåga att hantera immateriella tillgångar kommer nästa kapitel att behandla sådana tillgångar. Fokus kommer i stort sett uteslutande att ligga på vad riktlinjerna säger om dessa tillgångar.

5. Immateriella tillgångar

5.1 Inledning

Vid bedömning av korrekta priser görs jämförelser med oberoende företag. Då det är svårt att hitta en identisk transaktion att jämföra med så fokuserar metoderna på att istället hitta jämförbara transaktioner. Vad gäller immateriella tillgångar så kan det dock även vara problematiskt att göra.¹⁰³ På grund av det så kan fokus istället hamna på de transaktionella vinstmetoderna eftersom de ofta utgår delvis eller helt och hållet från intern information från intressegemenskapen istället för från jämförbara oberoende transaktioner.¹⁰⁴

Någon definitiv definition av immateriella tillgångar finns inte i svensk lagstiftning. Det närmaste som finns till hands är 18 kap 1§ IL. Enligt paragrafen så ska immateriella tillgångar behandlas som inventarier.¹⁰⁵

5.2 Immateriella tillgångar i OECD:s riktlinjer

5.2.1 Allmänt

Kapitel VI i OECD:s riktlinjer berör immateriella tillgångar som kan knytas till kommersiell verksamhet, inklusive marknadsföring. Det är tillgångar som trots att de inte alltid syns i företagets balansräkning har ett betydande värde. Ersättning för upplåtelse av en immateriell rättighet anses vara förenlig med armlängdsprincipen och den prissättningsmetod som anses bör användas i mån det är möjligt är marknadsprismetoden.¹⁰⁶

När en jämförelse görs med externa transaktioner är det viktigt att ta hänsyn till en rad olika faktorer som t.ex. geografisk begränsning och förväntad nytta av rättigheten. I de fall där det är svårt att hitta jämförbara transaktioner, som när det t.ex. gäller värdefulla tillgångar, så kan vinstfördelningsmetoden vara bättre lämpad. I svåra fall där det blir svårt att överhuvudtaget göra en säker värdering så är OECD av den åsikt att skattemyndigheter och skattebetalare bör se hur oberoende företag hade hanterat sådana omständigheter.¹⁰⁷

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ 18 kap 1§ IL (1999:1229).

¹⁰⁶ Lindström och Gustafsson, *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*, s. 337.

¹⁰⁷ Ibid.

Då transaktioner som rör immateriella tillgångar ofta innebär problematik ur beskattningssynpunkt så är det en uppfattning hos OECD att ett särskilt kapitel i riktlinjerna som berör just immateriella tillgångar är av stor betydelse. Kapitel VI berör således problematiken som uppstår när en undersökning ska göras för att avgöra om en transaktion rörande dessa tillgångar har skett på armlängds avstånd.¹⁰⁸ En detaljerad definition av vad som utgör en immateriell tillgång går inte att finna i riktlinjerna och OECD gör inte heller anspråk på att leverera en allmängiltig definition utan uttrycker vad de anser vara immateriella tillgångar i relation till kapitlet i riktlinjerna.¹⁰⁹

I kapitlet inkluderar termen immateriella tillgångar rättigheten att utnyttja tillgångar som patent, varumärken, varunamn, designer och modeller. Den inkluderar även artistiska och litterära rättigheter samt intellektuella rättigheter som kunskap och affärshemligheter. Kapitlet fokuserar på immateriella tillgångar som är förknippade med kommersiella aktiviteter.¹¹⁰

De kommersiella immateriella tillgångar delas av OECD in i två grupper; immateriella tillgångar hänförliga till marknadsföring (hädanefter marknadsföringstillgångar) och de som inte är det - som OECD benämner immateriella tillgångar hänförliga till handel (hädanefter handelstillgångar).¹¹¹

Handelstillgångar är ofta förknippade med FoU-aktiviteter som är riskabla och kostsamma. Utvecklaren försöker generellt att få tillbaka investeringarna genom produktförsäljning, tjänstekontrakt och licensavgifter. Utvecklaren kan dels utveckla handelstillgången på egen hand och med egna medel för att försäkra sig om juridiskt och ekonomiskt ägande, dels utveckla den på kontrakt åt en annan mottagare som då blir ägare. Det kan också göras gemensamt mellan två eller fler parter vilket innebär att de delar ägandeskapet.¹¹²

Marknadstillgångar är bland annat varumärken, varunamn, kundlistor och symboler m.fl. En gemensam faktor är att de alla har ett viktigt marknadsvärde för produkten eller tjänsten i fråga. Värdet på dessa tillgångar är svårt att fastställa eftersom det är beroende av många och svårbedömda variabler som t.ex. varunamnets rykte och trovärdighet, grad av kvalitetskontroll och distributionsnivå.¹¹³

Intellektuella tillgångar så som kunskap och affärshemligheter kan utgöra vara både marknads- och handelstillgångar. De kan visserligen bidra till att värdet på kommersiella tillgångar ökar men de kan inte registreras som t.ex. varumärken eller patent vilket innebär att de lämpligast bör tillhöra en egen särskild kategori.¹¹⁴

¹⁰⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 191.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid s. 192.

¹¹² Ibid.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid s. 193.

OECD påpekar i riktlinjerna att det är viktigt, om möjligt, att kunna fastställa om en kommersiell tillgång existerar eller inte. Det beror på att bland annat forskning- och utvecklingsarbete inte alltid resulterar i en handelstillgång och marknadsföringsaktiviteter inte alltid resulterar i en marknadstillgång.

Det är dock svårt att fastställa till vilken grad, om någon alls, dessa aktiviteter har gett resultat eller inte och vilken eventuell ekonomisk effekt det har haft. Effekten kan dessutom visa sig en avsevärd tid, t.ex. mer än ett år, efter aktiviteterna har genomförts.¹¹⁵

5.2.2 Tillämpning av armlängdsprincipen

De generella riktlinjerna för tillämpning av armlängdsprincipen är lika relevant för immateriella tillgångar som i andra fall. OECD medger dock att principen kan vara komplicerad att tillämpa på interna transaktioner som rör sådana tillgångar då de ofta kan ha unika egenskaper som gör det svårt att hitta jämförbara transaktioner och att värdera tillgången vid tidpunkten då transaktionen genomförs.¹¹⁶

Vid armlängdsprissättning av immateriella tillgångar måste hänsyn tas till dels den som lämnar ifrån sig tillgången, dels den som tar emot den. Det är viktigt att undersöka vad ett oberoende företag skulle vilja ha betalt för att ge ifrån sig tillgången, samt hur mycket ett oberoende företag skulle vara villigt att betala för att få den. Mottagarens vilja att betala licensavgifter är i hög grad beroende av hur mycket det kan förväntas löna sig med att nyttja tillgången. Dessutom kommer antagligen ytterligare investeringar behöva göras vilket också måste tas i beräkning.¹¹⁷

5.2.2.1 Transaktionens natur

Själva omständigheterna kring transaktionen kan variera. Det kan röra sig om en ren försäljning av en immateriell tillgång, men mer vanligt är det att den licensieras ut till mottagaren som då betalar en royalty. Ett upplägg med royalty innebär återkommande betalningar vars storlek kan bero på en rad olika faktorer som t.ex. användarens produktion, försäljning och i vissa fall vinst. När royaltyn baseras på produktion eller försäljning så kan nivån på royaltyn variera med användarens omsättning.¹¹⁸

Ersättningen för användning av en immateriell tillgång kan ingå i ett pris som mottagaren betalar för t.ex. ofärdiga varor där säljaren delar med sig av kunskap för att förädla varorna. Ifall internpriset för varorna inkluderar en licensavgift så kommer vanligtvis en ytterligare royaltybetalning underkännas av köparens hemviststat. Internpriset kan också vara ett paketpris där priserna för varorna och tillgången ingår. I de fallen kommer köparen oftast inte behöva betala en ytterligare royaltyavgift för att säljaren delat med sig av expertis. I sådana fall kan prissättningen behöva delas upp för att räkna ut ett separat armlängdsmässigt royaltypris i stater som tillämpar källskatt för royaltybetalningar.¹¹⁹

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Ibid s. 195-196.

¹¹⁷ Ibid s. 196.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Ibid s. 197.

I somliga fall kan tillgången ingå i ett kontraktpaket som innehåller patenträttigheter, varumärken, affärshemligheter och kunskap. Då kan det också vara nödvändigt att räkna ut separata armlängdsmässiga pris för de olika komponenterna i kontraktet. Dessutom bör somliga tjänster inkluderas som t.ex. teknisk hjälp och utbildning av anställda som utvecklaren av tillgången erbjuder. Dessa tjänster bör utredas med hjälp av armlängdsprincipen samt riktlinjerna i kapitel VII som berör speciella situationer gällande tjänster inom intressegemenskaper.

Hantering av kontrakt gällande tjänster eller kunskap varierar i olika länder beroende på deras interna lagstiftning eller de skatteavtal som de har ingått med andra länder.¹²⁰

5.2.2.2 Uträkning av ett armlängdspris

Vid uträkning av ett armlängdsmässigt pris för immateriella tillgångar är det nödvändigt att ta hänsyn till en del faktorer angående jämförbarheten mellan interna och externa transaktioner. Exempel på dessa faktorer är de fördelar som användaren förväntas få av tillgången, eventuella geografiska begränsningar för användningen av tillgången, ifall rättigheterna som överförts är unika, kapital som har investerats osv.¹²¹

När det rör sig om ett patent gäller det också att ta hänsyn till vad för slags patent det rör sig om samt hur starkt och hur länge patentet är skyddat av de relevanta staternas patentlagstiftning. Dessutom är patentets ekonomiska livlängd, dvs hur länge det är lönsamt, viktigt att beakta. Ett nytt patent som är förknippat med ett stort genombrott i utvecklingen kan snabbt göra gamla patent värdelösa.¹²² Utvecklingsprocessen är också viktigt att ta hänsyn till vad gäller patent. Om en patenterad uppfinning endast utgör en del av en produkt så vore det olämpligt att räkna ut royaltyavgiften baserad på försäljningspriset för hela produkten.¹²³

Vid fastställande av ett armlängdsmässigt pris för försäljning eller licensiering av en immateriell tillgång finns det situationer då det går att använda marknadsprismetoden. En förutsättning är att ägaren av tillgången har sålt eller licensierat en jämförbar tillgång under jämförbara omständigheter till en oberoende part. I situationer där mottagaren underlicensierar tillgången, dvs licensierar vidare den, till ett oberoende företag är det möjligt att använda återförsäljningsmetoden för att analysera inbördes transaktioner.¹²⁴ Marknadsprismetoden och återförsäljningsmetoden går att använda vid försäljning av varor som innehåller immateriella rättigheter. När det handlar om marknadstillgångar som t.ex. varumärken så är det viktigt att analysera värdet som varumärket tillför. Med handelstillgångar bör fokus ligga på värdet som kan hänföras till själva tillgången.¹²⁵

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Ibid s. 198.

¹²² Ibid.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid. s. 199.

¹²⁵ Ibid.

När en immateriell tillgång som överförs är av särskilt högt värde kan det vara problematiskt att hitta jämförbara situationer för att sätta ett korrekt internpris. Det kan i sådana fall vara svårt att använda några av de traditionella prissättningsmetoderna, samt den transaktionella nettomarginalmetoden. Det är istället vinstfördelningsmetoden som förespråkas i dessa fall - en metod som dock kan vara svår att tillämpa i praktiken.¹²⁶ Vid utvärdering av omständigheterna kring en transaktion så kan priset, volymen, typ och kostnaderna för att ta fram och underhålla den immateriella tillgången vara möjliga riktlinjer för att fastställa om transaktionen sker på ett armlängds avstånd, speciellt vid användning av vinstfördelningsmetoden. Det finns dock ingen nödvändig korrelation mellan t.ex. kostnaderna och värdet på tillgången eftersom FoU-kostnader kan vara svåra att fastställa.¹²⁷

5.2.2.3 Prissättning vid särskilt osäkra situationer

Det finns som sagt immateriella tillgångar som är så pass unika så att det är svårt, eller omöjligt, att hitta jämförbara transaktioner för att fastställa värdet vilket medför svårigheter att ta fram ett armlängdsmässigt pris. Inställningen hos OECD vid sådana situationer är att skatteskyldiga och skattemyndigheter måste undersöka hur oberoende företag hade hanterat en jämförbar situation.¹²⁸

Ett sätt för oberoende företag att hantera en sådan situation är att utgå från förväntad vinst vid fastställande av ett pris då transaktionen sker. Då den förväntade risken är beroende av den fortsatta utvecklingen, som kan vara svår att förutse, finns det situationer då förväntad vinst är en osäker utgångspunkt. Företaget kan då välja att upprätta kortsiktiga avtal med reservationer för prisändringar för att kunna skydda sig från osäkerheten som följer av en oförutsägbar utveckling.¹²⁹ I de fall där ett oberoende företag har ansett att en reservation för prisändringar varit nödvändig, eller om osäkerheten har lett till att priset har omförhandlats så bör skattemyndigheterna utifrån det kunna ändra uppskattningen av priset i en jämförbar intern transaktion.¹³⁰

5.3 Avslutning

Definitionen av immateriella tillgångar är alltså inte helt klar och det finns också flera olika typer så som handelstillgångar och marknadstillgångar. Transaktioner med dessa olika sorters immateriella tillgångar kan se ut på många olika sätt med olika former av betalningsarrangemang. Dessutom finns det situationer där prissättning är ännu mer komplicerad.

Tillämpningen av armlängdsprincipen är alltså långt ifrån enkel när det kommer till immateriella tillgångar och frågan är hur mycket prissättningsmetoderna kan underlätta den. En analys av detta följer i nästa kapitel.

¹²⁶ Ibid s. 200.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Ibid. s. 201.

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Ibid. s. 202.

6. Analys

6.1 Inledning

I det här kapitlet kommer prissättningsmetodernas kapacitet att underlätta tillämpningen av armlängdsprincipen på transaktioner med immateriella tillgångar att analyseras. Detta görs genom att var och en av metoderna ställs mot problematiken med dessa tillgångar som presenterats i kapitel fem. Eftersom armlängdsprincipen är en stor del av den här uppsatsen kommer det här kapitlet att inledas med en reflektion kring den rättsliga regleringen som presenterades i kapitel tre.

6.2 Armlängdsprincipen

Som den internationellt accepterade principen för bedömning av interna transaktioner är armlängdsprincipen ett viktigt instrument inom internprissättningen. Syftet med principen är att priserna i interna transaktioner ska motsvara marknadsmässiga villkor och därmed vara på "armlängds avstånd". I modellavtalet som tagits fram av OECD kommer regeln till uttryck i artikel 9 som rör företag i intressegemenskap. Artikeln ger skattemyndigheter i inblandade stater möjlighet att göra inkomstjusteringar, dessutom ska dubbelbeskattning som uppstår vid sådan korrigerings elimineras. Dessvärre har armlängdsprincipen fått utstå viss kritik på grund av att den kan vara svår att tillämpa i somliga fall.

Kritiken är inte heller ogrundad då regeln har vissa svagheter. Själva korrigeringsregeln i punkt 1 förutsätter att korrigeringen godkänns av den aktuella statens lagstiftning. När det kommer till internationella transaktioner är det inte alltid enkelt för inblandade stater att komma överens i alla frågor och armlängdsprincipens inverkan torde därför i viss mån vara beroende av det aktuella skatteavtalets utformning och staternas interna lagstiftningar. Givetvis vore det orättvist att förutsätta att artikeln och dess innehåll ska accepteras fullt ut av alla stater - om en sådan fullkomlig samrådighet hade existerats hade troligen inte skatteavtal varit nödvändiga.

I Sverige är armlängdsprincipen till stor del inspirerad av artikel 9 i modellavtalet men tar t.ex. inte hänsyn till fasta driftställen och underkapitaliseringssituationer och är alltså mer begränsad än sin internationella motsvarighet. Armlängdsprincipen, internationellt och i svensk rätt, är alltså på egen hand inte alltid lätt att tillämpa och problematiken med att t.ex. värdera immateriella tillgångar kvarstår.

Riktlinjerna framtagna av CFA inom OECD är till för att underlätta för företag och skattemyndigheter att räkna ut armlängdsmässiga priser, dessutom finns det prissättningsbesked som är till för att bedöma internpriser i förväg. Trots att den något nya regleringen i Sverige gällande prissättningsbesked har bemötts något svagt så är min uppfattning att prissättningsbesked kan vara ett nyttigt verktyg för att underlätta

internprissättningen genom främst riskhantering. Att i förväg kunna veta om ett internpris kommer att accepteras eller inte av behöriga myndigheter är enligt mig en otrolig fördel och jag hoppas och förutspår att intresset för det kommer att öka i Sverige med tiden - då prissättningsbesked på internationell nivå är eftertraktade i hög mån.

6.3 Immateriella tillgångar

Då gränsöverskridande transaktioner av immateriella tillgångar har ökat avsevärt de senaste åren så har de skatterättsliga komplikationerna kring internprissättning stigit. Området har alltid varit problematiskt enligt Valente, som också påpekar att bedömning av korrekt prissättning på immateriella tillgångar är svårt att uppnå eftersom det inte är lätt att hitta vare sig identiska eller jämförbara transaktioner.

För att kunna göra bedömningar angående armlängdsmässiga priser på den här typen av tillgångar är det också av stor vikt att kunna fastställa vad som utgör en immateriell tillgång. Någon definitiv definition går inte att finna i riktlinjerna och vad gäller svensk rätt har det också visat sig vara svårt att hitta ett konkret svar utöver att immateriella tillgångar ska behandlas som inventarier.

Med en lös definition av immateriella tillgångar som utgångspunkt är det föga förvånande att prissättningen blir problematisk. Det leder till svårigheter att genomföra tillräckligt pålitliga jämförelser - något som blir ännu svårare när den aktuella tillgången är särskilt unik och/eller värdefull.

Utöver definitionsproblem har det visat sig att ägandet, försäljningen och prissättningen av immateriella tillgångar kan se ut på många olika sätt vilket givetvis försvårar hanteringen av dessa ur ett internprissättningsperspektiv. Då själva transaktionen kan se ut på olika sätt med upplägg som t.ex. ren försäljning eller licensiering och underlicensiering samt att ersättningen kan ta olika former tycks det vara rimligt att konstatera att området är särskilt komplicerat.

Prissättningsmetoderna som OECD rekommenderar gäller immateriella tillgångar såväl som andra produkter eller tjänster, men frågan är hur mycket lättare prissättningen blir med hjälp av dessa. De prissättningsmetoder som har presenterats i kapitel 4 är framtagna av OECD för att ge vägledning vid tillämpning av armlängdsprincipen. Valet av prissättningsmetod ska baseras på omständigheterna kring den aktuella transaktionen, men de traditionella metoderna anses vara bättre lämpade för att ta fram ett korrekt pris - om omständigheterna tillåter det. Vad gäller immateriella tillgångar verkar det dock vara svårt att bedöma vilken metod som är bäst lämplig med tanke på aktuella omständigheter kring en transaktion, vare sig det rör sig om de traditionella eller transaktionella metoderna.

Problemet med prissättningsmetodernas möjlighet att vägleda vid fastställande av ett armlängdsmässigt pris på immateriella tillgångar illustreras enklast genom att undersöka var och en av metoderna. Med bakgrund i vad riktlinjerna säger om immateriella tillgångar generellt vad gäller definition och transaktionenes natur så är det min uppfattning att marknadsprismetoden är i de flesta fall olämplig. För det första så är kraven på jämförbarhet höga vid användning av metoden och på grund av dessa

tillgångars natur är de kraven svåra att uppnå. För det andra så används metoden vanligtvis på produkter vars värde endast består i själva basprodukten. Värdet på en immateriell tillgång beror på en rad olika faktorer t.ex. avslutade samt pågående FoU-aktiviteter kring tillgången när det rör sig om ett patent, pålitlighet hos konsumenter när det rör sig om varumärke osv.

För att marknadsprismetoden ska kunna användas för immateriella tillgångar krävs det att ägaren ska ha sålt eller licensierat en jämförbar tillgång under jämförbara omständigheter till en oberoende part, men eftersom jämförbarhet inom området immateriella tillgångar är svår att finna så är det troligtvis få situationer där metoden kan ge pålitliga resultat. Vid försäljning av varor som innehåller immateriella rättigheter kan metoden i somliga fall användas, men då gäller det att fastställa vilket värde som rättigheterna tillför själva produkten - något som troligtvis också är svårt i många fall. Om transaktionerna mellan företagen gäller immateriella tillgångar av standardiserad typ och tillgången till pålitlig information om tidigare transaktioner under liknande omständigheter är god så bör metoden kunna ge bra resultat, men när det gäller tillgångar av mer unik natur så bör den troligen undvikas.

Återförsäljningsmetoden kan tillämpas i situationer där mottagaren av en immateriell tillgång har licensierat den vidare till en oberoende part. Likt marknadsprismetoden kan den också användas när varor innehållande sådana rättigheter säljs vidare. Trots att vissa produktskillnader tillåts så anses fortfarande resultatet bli bättre med så små skillnader som möjligt och metoden ger lite vägledning angående vad som gäller om återförsäljaren bearbetar tillgången. Fokuseringen på vad som sker hos återförsäljaren visar på att jämförbarhetens vikt ligger på företagen som är inblandade i transaktioner istället för själva produkten. Det utgör i min mening ett stort problem eftersom sådana uppgifter kan vara väldigt svåra att ta del av. Dessutom påpekas det i riktlinjerna att vikten av jämförbarhet ökar med en immateriell tillgångs unika natur eller värde - vilket ter sig smått paradoxalt eftersom jämförelser blir svårare just på grund av dessa faktorer.

Kostnadsplusmetoden utgår ifrån ett producerande företags kostnadstäckning och vinstpåslag vid fastställandet av ett armlängdsmässigt pris. Genom att fokusera på kostnader som upptsått hos det företag som har tagit fram den immateriella tillgången så upptår svårigheter eftersom kostnaderna kan vara väldigt svåra att bedöma. Eftersom metoden utgår i stora drag från en faktor som är svår att fastställa, speciellt när det gäller immateriella tillgångar där en korrelation mellan kostnader och värde inte alltid existerar, så är den troligen inte särskilt lätt eller lämplig att applicera på sådana transaktioner.

Risken för felbedömning ter sig allt för hög, med tanke på att t.ex. höga FoU-kostnader inte alltid resulterar i en tillgång vars värde motsvarar kostnaderna och att sådana aktiviteter kan vara långsiktiga och under ständig utveckling vilket försvårar möjligheten att ta fram konkreta kostnadsuppgifter.

Nettomarginalmetoden är enligt Lindström och Gustafsson är den generellt mest använda av de transaktionella vinstmetoderna, men eftersom den oftast missbrukas när den används och därmed rör sig mot en metod som OECD inte godkänner så tycks det sällan vara lämpligt att använda sig av den. Det är visserligen en vanlig metod vid prissättning

av just immateriella tillgångar, men eftersom metoden är baserad på intervall så ökar tillförlitligheten med antal jämförelser. Ifall möjligheterna att identifiera och analysera tillräckligt många jämförbara transaktioner är goda så kan metoden vara lämplig att använda. Det förutsätter att tillgången i fråga inte är av en speciellt värdefull eller unik natur, vilket som konstaterats ovan inte alltid är fallet. Den förutsätter också att företagen involverade i transaktionen inte gör några värdefulla insatser på tillgången. Med materiella tillgångar är det troligen tämligen enkelt att identifiera eventuella insatser som har gjorts på tillgången av de inblandade företag - men med en immateriell tillgång är det med stor sannolikhet ofta svårt att göra det.

Lindström och Gustafsson lyfter fram vinstfördelningsmetoden som den bäst lämpade för situationer där båda parter i en transaktion äger och utnyttjar värdefulla immateriella tillgångar hänförliga till transaktionen. Detta styrks även i kapitel VI av riktlinjerna där det påpekas att metoden är lämpad att använda när de traditionella metoderna samt nettomarginalmetoden inte duger som t.ex. när det rör sig om immateriella tillgångar av särskilt högt värde. Dock påpekas det att metoden kan vara svår att tillämpa i praktiken på grund av bl.a. svårigheter att ta fram relevant information.

Metodens styrka tycks ligga i att den i teorin kan hantera unika och värdefulla immateriella tillgångar som inte kan jämföras med oberoende företag - det förutsätter dock att det åtminstone finns tillgänglig information till hands angående hur oberoende företag hanterar liknande situationer. Återigen uppstår enligt mig ett dilemma. Å ena sidan rekommenderas metoden i de fall med unika eller värdefulla tillgångar och å andra sidan bör viss information om utomstående företags hantering vara till hands. Vad gäller immateriella tillgångar av högt värde så behöver det nödvändigtvis inte finnas större hinder för att använda sig av metoden, men när det kommer till särskilt unika tillgångar kan det bli problematiskt att se vad oberoende företag har hanterat situationer om det inte finns tillräckligt jämförbara sådana att analysera. En fråga som dyker upp är hur situationen då ska hanteras. Antagligen är det därför som metoden anses vara svår att använda i praktiken.

De olika metoderna erbjuder alltså vägledning för hantering av internprissättning av immateriella tillgångar och vissa metoder tycks lämpligare än andra. Dock är det svårt att fastställa vilken metod som är bäst lämpad för att hantera immateriella tillgångar. En fråga som för mig har dykt upp under diskussionen är: Finns det *en* korrekt metod som fungerar bäst för den här typen av tillgångar? Svaret på det tycks vara nej och det verkar snarare som om varje enskild transaktion och omständigheterna kring den får diktera vilken metod som är bäst lämpad. I diskussionen ovan har jag nämnt att vinstfördelningsmetoden har lyfts fram som den bäst lämpade metoden, men svårigheterna att tillämpa den i praktiken talar för att användningen av den också kommer att behöva styras av omständigheterna.

7. Slutsats

Armlängdsprincipen är en internationellt accepterad regel för att reglera prissättning inom intressegemenskaper och så att prissättningen görs enligt marknadsmässiga villkor, eller på armlängds avstånd. Det råder ingen som helst tvekan att den utgör ett viktigt instrument för hantering av frågor gällande internprissättning. Dock har det framgått att regeln inte är fri från kritik och i många situationer är svår att tillämpa.

Eftersom principen finns i OECD:s modellavtal och därmed i dubbelbeskattningsavtal mellan stater förutsätter en tillämpning av principen att de inblandade staternas interna lagstiftningar tillåter korrigeringar. Svensk lagstiftning ger uttryck för principen men i en mer begränsad form. Det har framgått väldigt tydligt att armlängdsprincipen på egen hand inte räcker för att säkerställa en att priserna i interna transaktioner sker på armlängds avstånd.

För att underlätta tillämpningen av regeln så har OECD:s CFA tagit fram riktlinjer som är beror internprissättning och som ska fungera som stöd för företag och skattemyndigheter. En viktig del av dessa riktlinjer är kapitlet som rör prissättningsmetoderna som förespråkas och som bidrar med vägledning. Dessutom finns ett särskilt kapitel som berör immateriella tillgångar.

Diskussionen i föregående kapitel angående prissättningsmetodernas möjlighet att ge vägledning vid prissättning av immateriella tillgångar som är förenlig med armlängdsprincipen har lett till enligt mig en relativ förväntad slutsats. Trots att OECD förespråkar marknadsprismetoden som den metod som *helst* bör användas och samtidigt lyfter fram vinstfördelningsmetoden som ett alternativ som ofta anses bäst *lämpad* att använda, så anser jag att samtliga metoder är beroende av så många olika faktorer att det inte är möjligt att välja *en* metod. Speciellt när det handlar om immateriella tillgångar som föga överraskande har visat sig innebära en rad komplikationer vilket ytterligare styrker slutsatsen om att ingen metod egentligen kan anses vara bäst lämpad att hantera immateriella tillgångar.

Istället bör varje transaktions natur diktera valet av prissättningsmetod. Det har framlagts i redogörelsen av internprissättning i uppsatsen att bl.a. OECD har uttalat att när stor osäkerhet råder kring vilken metod som bör användas så ska företaget och skattemyndigheter välja den metod som passar situationen bäst. Det är ett resonemang som jag håller med om fullt ut.

Internprissättning är allt annat än ett simpelt område och den här uppsatsen har endast skrapat på ytan om man ska se på det stora hela. Mycket forskning kring detta existerar idag och det råder ingen tvekan på att det kommer att fortsätta att vara en väldigt viktig fråga i skatterätten världen över.

Källförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Kommunalskattelag (1928:370)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Propositioner

Prop. 2009/10:17 Prissättningsbesked vid internationella transaktioner

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen

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

Statens offentliga utredningar

SOU 1962:59 Internationella skattefrågor

Skatteverket

SKV 399 utgåva 2 -Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering

Organisaton for Economic Co-operation and Development (OECD)

OECD (2010) *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed Version*.

OECD (2010) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

Litteratur

Arnold, Brian J et al. (2002) *International Tax Primer*. 2:a upplagan. Kluwer Law International.

Sandgren, Claes (2010) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. 2:a upplagan.

Norstedts Juridik.

Artiklar

Bergqvist, Rolf et al. (2008) *Prissättningsbesked*. Svensk Skattetidning 2008:1

Bergqvist, Sven-Åke et al. (2012) *Internprissättning och den skatterättsliga kartan*. Svensk Skattetidning 2012:4

Gustavsson, Roland et al. (2012) *Tvistlösning*. Svensk Skattetidning 2012:4

Lindström, Annika et al. (2012) *Stora förändringar inom internprissättning de senaste åren*. Svensk Skattetidning 2012:4

Valente, Piergiorgio (2012) *Valuation of Intangibles and Simplification - A Summary of Key Issues at the International Level*. European Taxation