



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Patrik Sedlar

Location Specific Advantages (LSAs)
förenlighet med armlängdsprincipen enligt
OECD

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: HT2013

Innehållsförteckning

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Metod och material	5
1.4 Avgränsning	6
1.5 Disposition	6
2 BEPS – BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING	7
2.1 Addressing Base Erosion and Profit Shifting	7
2.2 BEPS ACTION PLAN	9
3 ARMLÄNGDSPRINCIPEN I SVENSK RÄTT	10
3.1 Kort om den svenska korrigeringsregeln och EU-rätten	11
3.2 Korrigeringsregelns tillämpning i svensk rätt	11
4 ARMLÄNGDSPRINCIPEN ENLIGT OECD	13
4.1 Jämförbarhetsanalys	13
4.1.1 Tillgångens eller tjänstens karaktäristiska särdrag	14
4.1.2 Funktionsanalysen	14
4.1.3 Avtalsvillkor	17
4.1.4 Ekonomiska villkor - UNTPG anser att hänsyn till LSAs ska tas med	17
4.1.5 Företagsekonomiska strategier	17
5 INTERNPRISSÄTTNINGSMETODER	19
5.1 Val och syfte av prissättningsmetod	19
5.2 Traditionella transaktionsbaserade metoder	20

5.2.1	Marknadsprismetoden - Comparable Uncontrolled Price Method (CUP-metoden)	20
5.2.2	Återförsäljningsmetoden - Resale Price Method (RPM)	22
5.2.3	Kostnadplusmetoden - Cost Plus Method (CPM)	24
5.2.4	Nettomarginalmetoden – Transactional Net Margin Method (TNMM)	25
5.2.5	Vinstdelningsmetoden – Profit Split Method (PSM)	25
5.3	Sammanfattning av jämförbarhetsanalysen och prissättningsmetoderna	26
6	LOCATION SPECIFIC ADVANTAGES (LSAS)	28
6.1	Grundläggande definitioner	28
6.2	Steg 1: Definition och analys av grundläggande begrepp	29
6.2.1	Location savings	29
6.2.2	Location Specific Advantages	30
6.2.3	Location Rents	32
6.3	Steg 2: Analysera om LSAs existerar	32
6.4	Steg 3: Ger LSAs upphov till Location Rents	34
6.5	Steg 4: Fördela Location rents mellan bolagen	37
6.5.1	Del 1 - Parternas relativa förhandlingskraft	37
6.5.2	Del 2 – Fördela Location rents genom någon av de av OECD godkända internprissättningsmetoderna	39
6.6	Rättsfall där Location savings diskuteras	40
6.6.1	Sundstrand Corp. v. Commissioner	40
6.6.2	GAP International Sourcing	41
6.6.3	Finska Högsta Förvaltningsdomstolen - HKO 2013:36	43
6.7	Analys och problematik med LSAs	44
6.7.1	Räcker inte armlängdsprincipen som den ser ut idag?	44
6.7.2	LSAs tar ett steg ifrån armlängdsprincipen och går mot en skönstaxering	45
6.7.3	Artificiellt skyddade marknader som ger bolagen rätt till LSAs	45
6.7.4	Vilka konsekvenser får en mer komplex internprissättning?	46
7	SAMMANFATTNING	47
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	48
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	50

Summary

Location Specific Advantages (LSAs) can be considered as local intangibles in a specific place, as for instance: cheap labour or well-developed infrastructure. Both China and India have their own chapters in the United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries from May 2013, where they are able to express their views on LSAs and how multinational enterprises (MNEs) should take LSAs into consideration when setting the transfer prices. Unfortunately, the United Nations Practical Manual does not present any tools on how to allocate the extra profits (Location rents) from LSAs between the companies. This paper aims to systemize the concept and to provide a method of analysis to LSAs, as well as to examine if LSAs, as the concept is presented in the UN manual, is consistent with the arm's length principle. The findings are that the methodology of allocating LSAs in many cases is too complex to be useful and that the concept of LSAs is not consistent with the arm's length principle. The equivalent allocation of extra profits should be possible to attain by a correct functions analysis.

Sammanfattning

Location Specific Advantages (LSAs) kan ses som lokala, immateriella tillgångar som finns på en viss plats i form av exempelvis billig arbetskraft eller en välutvecklad infrastruktur. I FN:s manual för internprissättning från maj 2013 ges både Kina och Indien egna kapitel där de förklarar sin syn på LSAs och hur de anser att multinationella bolag bör ta hänsyn till dessa i sin internprissättning. Dessvärre erbjuder inte FN:s manual några detaljerade verktyg för hur övervärdet (Location rents) från LSAs ska fördelas mellan bolagen. Syftet med uppsatsen är dels att systematisera begreppet och erbjuda en analysmetod till LSAs, dels att undersöka om konceptet LSAs som det presenteras i FN:s manual är förenligt med armlängdsprincipen som den ser ut idag. Slutsatserna är att metodiken för fördelningen av LSAs i många fall är alldeles för komplex för att vara användbar och att den inte är förenlig med armlängdsprincipen. Motsvarande fördelning som LSAs syftar till att göra bör gå att uppnå med en korrekt utförd funktionsanalys.

Förord

Jag vill först och främst tacka Niklas Bång på Skeppsbron Skatt i Malmö för att han hela tiden fick in mig på rätt spår när jag inte visste vart uppsatsen skulle ta vägen. Niklas fungerade även som en stor inspirationskälla under hela höstterminen.

Vidare vill jag tacka min handledare prof. Mats Tjernberg för hans handledning, Johan Bengtsson på Skeppsbron Skatt i Malmö för alla diskussioner kring uppsatsen samt Mikael Burlin för hans synpunkter kring uppsatsämnet.

Stockholm, den 6 januari 2014
Patrik Sedlar

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BNP	Bruttonationalprodukt
COGS	Cost of goods sold
CPM	Cost Plus Method
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method
EBIT	Earnings Before Interest and Tax
HKO	Finska Högsta Förvaltningsdomstolen
KSV	Kostnad sålda varor
LR	Location rents
LSAs	Location Specific Advantages
LS	Location savings
MNE	Multinationellt företag
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OTPG	OECD Transfer Pricing Guidelines
PSM	Profit Split Method
RPM	Resale Price Method
TNMM	Transactional Net Margin Method
UNTPG	United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I maj 2009 påbörjade FN arbetet med att utveckla en manual för internprissättning med målsättningen att manualen skulle stämma överens med OECD:s arbete, samtidigt som den skulle belysa den praktiska internprissättningsproblematiken som många utvecklingsländer ställs inför.¹ Arbetet resulterade i United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (UNTPG) i maj 2013. I manualen får vissa länders skatteverk, däribland Kinas och Indiens, utrymme att i egna kapitel uttala sig om hur de ser på internprissättningen i sina respektive länder. Båda länderna tar upp frågan om Location Specific Advantages (LSAs) vilket innebär att utländska, multinationella bolag som är verksamma i Kina och Indien utöver en vanlig funktionsanalys i enlighet med OECD:s Transfer Pricing Guidelines (OTPG) ska ta hänsyn till unika, lokala faktorer som finns i just de länderna. I FN:s manual finns förutom ländernas egna kapitel ett enhetligt kapitel som tar upp LSAs. Tillskillnad från UNTPG tar OECD, som utvecklat standarden för internprissättningen i västvärlden, knappt upp LSAs i sina riktlinjer, varför många bolag som är verksamma i Kina och Indien ställs inför dubbelbeskattningsituationer. FN:s manual har bland annat gett upphov till att LSAs fått en del uppmärksamhet i OECD, men det finns fortfarande ingen tydlig systematik för vad LSAs egentligen innebär och hur dessa ska hanteras utifrån ett internprissättningsperspektiv.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är först och främst att systematisera begreppet LSAs utifrån den begränsade litteratur som finns på området, för att sedan undersöka om konceptet med LSAs är förenligt med armlängdsprincipen som den ser ut idag. Det kräver även att armlängdsprincipen, som den ser ut enligt OECD, beskrivs i detalj.

1.3 Metod och material

Förutom OECD:s Transfer Pricing Guidelines och FN:s Manual on Transfer Pricing for Developing Countries finns ytterst begränsat med information på området. Den delen av uppsatsen som handlar om LSAs bygger i stort sett på en uppsats som publicerades förra året av Sebastien Gonnet där författaren gör anspråk på att systematisera LSAs och dra paralleller till internprissättningen i stort. Jag har haft mail-kontakt med många av författarna till artiklarna och uppsatserna som har med LSAs att göra,

¹ http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013ITCM/TP_newsletter4_may2013.pdf

däribland med Sebastien Gonnet, och alla säger samma sak; det finns nästan inget material att gå på. Uppsatsen är därför en kombination av det material som finns på området och mina egna reflektioner. Eftersom det inte råder någon tydlig enighet bland författarna på området, har jag blivit tvungen att dra vissa kontroversiella slutsatser som kan komma att ifrågasättas av kommande praxis på området.

Materialet har förutom OECD:s och FN:s manual bestått av artiklar och rättsfall som har anknytning till frågeställningen.

1.4 Avgränsning

Huvudsyftet med uppsatsen är att systematisera LSAs och sätta begreppet i relation till armlängdsprincipen. Uppsatsen syfte är alltså inte att kritisera armlängdsprincipen som sådan, vilket skulle kräva dubbelt så mycket text. De första två kapitlen är menade att ge läsaren en inblick i varför frågeställningen är aktuell, medan resterande del av uppsatsen är mer kritisk och teknisk.

1.5 Disposition

Uppsatsen börjar med en genomgång av BEPS-projektet och med att förändringarna inom internprissättningsområdet förklaras. Läsaren får även en kort bakgrund till varför problemet är aktuellt. Vidare kommer en redogörelse för varför armlängdsprincipen är aktuell för svenska bolag, samt en noggrann redogörelse för vad armlängdsprincipen innebär i praktiken. Läsaren får även en noggrann redogörelse för de av OECD godkända internprissättningsmässiga metoderna, eftersom en förståelse av dem är nödvändig för att förstå resonemangen om LSAs. Vidare kommer en lång systematisering och kritik av konceptet LSAs som det förmodligen är tänkt att förstås enligt FN:s manual. Slutligen presenteras en del rättsfall på området där dessa sätts i relation till både armlängdsprincipen och teorierna kring LSAs.

2 BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

2.1 Addressing Base Erosion and Profit Shifting

OECD² gav på uppmaning av G20³ i februari 2013 ut rapporten ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting”⁴ (rapporten), i syfte att skapa ett diskussionsunderlag för hur medlemsländerna kan motverka *erosion* av sina skattebaser. Många av de gällande internationella skattelagarna tillkom på 1920-talet på initiativ av Nationernas förbund, för att skapa en rättvis internationell handel och för att stimulera ekonomisk tillväxt.⁵ Eftersom ekonomin både globaliserats och digitaliserats menar OECD att ett nytt, effektivare, skattesamarbete behövs. Ett lands skattebas kan eroderas på olika sätt, bland annat genom det OECD kallar för *profit shifting*, dvs. genom att vinster allokeras till länder med låga skattesatser. Frågan blir relevant i monetära termer eftersom bolagsskatten hos OECD-länderna i genomsnitt står för ca 3 % av ländernas BNP, vilket motsvarar omkring 10 % av ländernas totala skatteintäkter.⁶ Bolagsskatten har ökat som del av den totala beskattningen från 8.8 % år 1965 till 10 % år 2008, med en minskning till 8,6 % år 2010 som en konsekvens av finanskrisen. Bolagsskatten i förhållande till BNP har ökat från 2.2 % år 1965 till 3.8 % år 2007, och minskade till 3.0 % år 2011. Detta trots att bolagsskatten i genomsnitt minskat med 7.2 procentenheter från 32.6 % år 2000 till 25.4 % år 2011.⁷ Anledningen till att bolagsskatten blivit en större del av BNP hos OECD-länderna trots lägre skattesatser i absoluta tal är att skattebaserna breddats genom effektivisering av skattesystemen, samtidigt som företagsintäkterna ökat som del av BNP.⁸ Medlemsländerna menar att det finns en risk att bolagsbeskattningen kommer att minska om inte någonting görs åt erosionen.

En av vinstförflyttningsmetoderna som särskilt nämns i rapporten är internprissättning (TP).⁹ Eftersom företag inom en MNE ska vara på armlängdsmässigt avstånd från varandra finns enligt rapporten ett incitament till att flytta vissa funktioner, tillgångar och risker till länder med låga skattesatser, för att på så sätt flytta beskattningsunderlaget till de länderna. En tydlig BEPS-situation uppstår när exempelvis immateriella tillgångar, som kan vara svåra att prissätta korrekt, flyttas till de här länderna. En principal,

² Organisation for Economic Cooperation and Development.

³ The Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors.

⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

⁵ Rapporten, s. 5.

⁶ Rapporten, s. 15.

⁷ Rapporten, s. 16.

⁸ Rapporten, s. 17.

⁹ Rapporten, s. 42.

som exempelvis äger alla immateriella rättigheter, kan placeras i ett lågskatteland, samtidigt som dotterbolaget - tillverkaren finns i ett högskatteland. Med stöd i TP-reglerna överförs vinsterna från hög- till lågskattelandet genom exempelvis royalties. I rapporten står att en av huvudutmaningarna är att upptäcka situationer där den här typen av upplägg eroderar skattebasen.¹⁰

Kleist kritiserar den relativt odefinierade frågeställningen i rapporten i en artikel¹¹ i Skattenytt om BEPS, där han menar att rapporten är förvirrande på grund av hur vetenskap blandas med politik.¹² Erosion av skattebasen är inte alltid problematisk, som det låter i rapporten, utan den kan vara befogad ur ett företagsekonomiskt perspektiv. I artikeln ger han två exempel på situationer som inte nödvändigtvis ska motverkas: (1) En fabrik flyttar produktionen från ett högskatteland till ett lågskatteland, som leder till att skattebasen i högskattelandet försvinner; visserligen uppstår en erosion av skattebasen, men inte en sådan som bör motverkas genom speciella skatteregler, och (2); på grund av staters olika skattesatser är skattebesparingen efter betald skatt i en stat större än motsvarande skatteutgift hade varit i den andra staten.¹³ Kleist menar vidare att man måste skilja på erosion av skattebaserna där företagen inte följer skattereglerna och erosion där reglerna är olämpligt utformade. Inom svensk rätt finns exempelvis korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL med vilken ett företags resultat kan justeras till följd av oriktig prissättning. Om ett företag inte följer lagen är det möjligt för Skatteverket att justera upp resultatet. Motsvarande regler finns i andra OECD-länders lagstiftning. Vad gäller den andra typen av erosion, där reglerna är olämpligt utformade, menar Kleist att valet handlar om ifall det ska råda skattemässig neutralitet eller inte vid exempelvis finansiering och organisering av bolag, för att motverka erosion.¹⁴

Rapporten avslutas med att OECD påpekar att det handlar om en brådskande situation, och att en *Action Plan* (Åtgärdsplan) därför ska presenteras inför OECD:s *Committee on Fiscal Affairs* inom sex månader.¹⁵ Flera skatteexperter, däribland PwC, kritiserar tidsfristen, och säger att internationella avtal generellt sett tar lång tid att utforma, och att sex månader för att komma fram till en åtgärdsplan är extremt kort tid.¹⁶ En åtgärdsplan publicerades den 19 juli 2013.¹⁷

¹⁰ Rapporten, s. 42.

¹¹ Kleist, David, Skattenytt 2013, s. 535 – 542.

¹² Kleist, David, Skattenytt 2013, s. 539-540.

¹³ Kleist, David, Skattenytt 2013, s. 540.

¹⁴ Kleist, David, Skattenytt 2013, s. 540.

¹⁵ Rapporten, s. 52.

¹⁶ PwC, OECD initiative on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Tax Policy Bulletin, April 2013, s. 6.

¹⁷ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

2.2 BEPS ACTION PLAN

Syftet med Åtgärdsplanen, som bygger på ovan omnämnda rapport, är att ge länderna konkreta instrument, både nationella och internationella, som bättre ska synkronisera beskattningen med den ekonomiska aktiviteten.¹⁸ Åtgärdsplanen (1) identifierar åtgärder som krävs för att förhindra BEPS, (2) fastställer tidpunkten för åtgärderna och (3) fastställer vilka resurser som krävs för att implementera åtgärderna. PwC beskriver Åtgärdsplanens ambition som den största förändringen inom den internationella skatterätten i vår livstid.¹⁹ Den består av 15 punkter, som alla adresserar ett eget ämne inom skatterätten. Åtgärderna som handlar om internprissättning, och som därför är relevanta för denna uppsats, är 8, 9 och 10.²⁰

Åtgärd 8 handlar om immateriella tillgångar. Den tar sikte på att förhindra att immateriella rättigheter flyttas mellan bolag i olika länder inom en koncern, för att på så sätt omöjliggöra att vinster allokeras hos bolag som egentligen inte har rätt till dem. Konkret innebär det bland att (i) definiera 'immateriella rättigheter', (ii) se till att vinsterna allokeras på den värdeskapande platsen och (iii) utveckla internprissättningsregler för immateriella rättigheter som är svåra att prissätta/värdera.²¹ Planen är att dessa åtgärder ska ändra OECD:s Transfer Pricing Guidelines (OTPG) och OECD:s Model Tax Convention²² (Modellavtalet) i september 2014 och september 2015.²³ OECD har sedan tidigare arbetat med att skapa enhetlighet på det immateriella området, främst genom publikationen av ett diskussionsutkast²⁴ i juni 2012. Åtgärdsplanen är delvis en respons på FN:s manual där frågeställningen om LSAs tas upp. I vilken utsträckning LSAs kommer att finnas med i de ändrade OTPG är oklart, men det är värt att känna till att OECD har reagerat på det som sker i Kina och Indien.

Åtgärderna 9 och 10 handlar om internprissättning och riskallokering samt internprissättning och högrisktransaktioner. Dessa kommer dock inte att vara föremål för uppsatsen, varför jag lämnar dem utan närmare förklaring. Det är fortfarande inte helt klart vad åtgärderna kommer att resultera i, annat än att de bör överensstämma med OECD-projekten från de senaste åren.

¹⁸ Åtgärdsplanen, s. 11.

¹⁹ PwC, Momentum behind the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Tax Policy Bulletin, September 2013, s. 1.

²⁰ Åtgärdsplanen, s. 20.

²¹ Åtgärdsplanen, s. 32.

²² OECD Model Tax Convention on Income and Capital, condensed version, July 2010.

²³ Åtgärdsplanen, s. 32.

²⁴ OECD, Discussion Draft on the Revision of Chapter VI of the OECD Guidelines on Intangibles, juni 2012.

3 Armlängdsprincipen i svensk rätt

Armlängdsprincipen innebär att företag inom en koncern ska handla med varandra till marknadsmässiga priser. De koncerninterna priserna jämförs med priser som oberoende bolag använder sig av. Principen står i art. 9 i OECD:s modellavtal, genom vilken stater får rätt att korrigera inkomster från koncerninterna transaktioner, om transaktionen inte stämmer överens med villkor som skulle avtalats mellan oberoende bolag. I svensk rätt kommer principen till uttryck i 14 kap. 19 § IL genom den sk. korrigeringsregeln.²⁵ Eftersom Skatteverket genom korrigeringsregeln kan justera upp ett bolags resultat, kan bolaget vid en felaktig koncernintern prissättning bli föremål för dubbelbeskattning trots att Modellavtalet syftar till att förhindra det. Den beskattningsbara vinsten i Sverige kan helt enkelt bli högre i efterhand, om jämförelsen av priser som oberoende parter använt visar sig vara felaktig. OECD har gett ut riktlinjer för hur korrekt internprissättning ska ske, till vilka det hänvisas i kommentaren till art. 9 § 1 i Modellavtalet²⁶. Dessa är tänkta att tillämpas av både företag och skattemyndigheter.²⁷

Den första versionen av riktlinjerna, OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, publicerades 1995. Riktlinjerna baserades på en OECD-rapport från 1979, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, och andra skrifter utgivna av OECD.²⁸ Den aktuella versionen av OECD:s riktlinjer vid internprissättning (OTPG) gavs ut 2010, men kommer, som tidigare nämnt under BEPS-kapitlet, återigen att revideras inom en snar framtid.

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § lyder:

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

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

²⁵ Prop. 2005/2006:169 s. 90.

²⁶ OECD Model Tax Convention on Income and Capital, condensed version, July 2010, s. 181.

²⁷ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, Avdelning 5, s. 1427.

²⁸ Bergkvist, Sven-Åke & Wiman, Bertil, Internprissättning och den skatterättsliga kartan, Svensk Skattetidning 2012:4, s. 318.

Regleringen är övergripande och innehåller inga konkreta verktyg för hur en jämförelse mellan oberoende näringsidkare ska göras. Det finns heller inte mycket praxis från Högsta förvaltningsdomstolens på området, varför OTPG i stor utsträckning används av Skatteverket.²⁹ I rättsfallen RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37 uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att korrigeringsregeln, i dåvarande 43 § 1 mom kommunalskattelagen, är en specialbestämmelse i internationella förhållanden som har företräde framför de generella reglerna vid en beräkning av en näringsverksamhets resultat.

3.1 Kort om den svenska korrigeringsregeln och EU-rätten

I det belgiska målet C-311/08, SGI, prövade EU-domstolen om den belgiska korrigeringsregeln strider mot den fria etableringsfriheten i nuvarande art. 49 i FEUF. Ett belgiskt bolag lånade räntefritt ut pengar till sitt franska dotterbolag. Den belgiska skattemyndigheten godtog inte det räntefria lånet och höjde bolagets skattemässiga resultat. Enligt belgisk rätt skulle inkomsterna inte korrigeras om dotterbolaget hade varit belgiskt, istället för franskt.³⁰ EU-domstolen menade att det strider mot etableringsfriheten att särbehandla inhemska och utländska bolag, men att det ändå kan rättfärdigas eftersom medlemsstaternas välavvägda fördelning av beskattningsrätten annars kan rubbas. Skatteverket anser att den svenska korrigeringsregeln följer EU-domstolens villkor, och att den därför inte strider mot EU-rätten.³¹ Av samma anledning bör inte andra EU-länders motsvarande korrigeringsregler hindras av EU-rätten.

3.2 Korrigeringsregelns tillämpning i svensk rätt

I de s.k. Shell-målen, RÅ 1991 ref. 107, var huvudfrågan om Shells inkomster under åren 1976-1981 kunde korrigeras med korrigeringsregeln, som då fanns i 43 § 1 mom kommunalskattelagen. Fallet var, åtminstone på 90-talet, den dittills mest omfattande skatteprocessen i Sverige vad gäller korrigeringsregelns tillämplighet.³² Skatteverket menade att Shell hade gjort för höga avdrag för oljekostnader och för transporter av oljan, och ville därför korrigera upp bolagets vinst med knappt 200 miljoner kronor. När fallet väl nådde Högsta förvaltningsdomstolen hade beloppet minskat till 90 miljoner kronor.

²⁹ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, Avdelning 5, s. 1427.

³⁰ C-311/08, p. 79.

³¹ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, Avdelning 5, s. 1435.

³² Arvidsson, Richard, Shell-målen – en kommentar till regeringsrättens dom, SvSKT 9/91.

Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden vad gäller prissättningsmetoderna i fallet är inte av större betydelse idag, eftersom både OTPG och praxis har ändrats.³³ Domstolen uttalar dock att OECD:s Committee on Fiscal Affairs rapport från 1979 ”Transfer pricing and multinational enterprises” är av grundläggande betydelse vid en tillämpning av korrigeringsregeln. Från det att domen publicerades har den i domen hänvisade rapporten utvecklats, och som tidigare nämnt, blivit OTPG. I kap. 5.3 – OECD-rapportens betydelse – i domen säger HFD att rapporten visserligen inte är bindande för Skatteverket vid tillämpning av korrigeringsregeln, men att rapporten belyser problematiken på ett balanserat och välnyanserat sätt, samt att den inte står i strid mot 43 § 1 mom KL. Med tanke på att det inte finns någon ny rättspraxis som säger emot HFD:s uttalanden om tillämpningen av OECD:s rapport, får det antas att de nya OTPG likväl är vägledande vid tillämpningen av korrigeringsregeln idag. Norell och Billgert menar att OECD:s riktlinjer spelar allt större roll vid internprissättningsfall.³⁴ Samtidigt påpekar författarna att situationen kompliceras av att riktlinjerna inte inkorporerats i svensk rätt. Utan att ha tagits in i lagtext eller blivit traditionella rättskällor är riktlinjerna bara vägledande vid tillämpning av korrigeringsregeln.³⁵

I ett ställningstagande från 2009-03-12 om tillämpning av korrigeringsregeln vid ett utländskt koncernbolags nyttjande av forskning och utveckling (FoU) från ett svenskt bolag, skriver Skatteverket att det får antas att OECD:s då uppdaterade vägledning från 1995 kan tillämpas vid interprisrättsliga sammanhang.³⁶

³³ Lindström, Annika & Gustafsson, Erik, Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren, Svensk Skattetidning 2012:4 s. 330.

³⁴ Norell, Kurt & Billgert, Christin, Skatteverket och internprissättning, SvSKT 2010:1 s. 60.

³⁵ Norell, Kurt & Billgert, Christin, Skatteverket och internprissättning, SvSKT 2010:1 s. 60.

³⁶ Skatteverkets ställningstagande, Tillämpning av korrigeringsregeln när resultatet av forskning och utveckling utnyttjas av utländska koncernbolag, 2009-03-12, dnr: 131 250035-09/111

4 Armlängdsprincipen enligt OECD

Armlängdsprincipen finns i artikel 9 i OECD:s modellavtal och i OECD:s Transfer Pricing Guidelines. Den lyder:

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

Det framgår tydligt ur artikeln att transaktioner mellan närstående bolag ska behandlas på samma sätt som om de skulle ha ägt rum mellan två oberoende bolag. Med andra ord ska koncerninterna transaktioner ske till marknadsmässiga priser. För att ta reda på vilket pris på en transaktion som är marknadsmässigt krävs därför att den koncerninterna transaktionen jämförs med en liknande transaktion som görs av oberoende bolag genom en s.k. jämförbarhetsanalys.³⁷ Förutom jämförbarhetsanalysen finns andra viktiga faktorer som måste tas med vid en korrekt tillämpning av armlängdsprincipen, såsom genomsyn av transaktionerna och de fiskala finanserna, men jämförbarhetsanalysen är enligt OTPG kärnan vid tillämpningen av armlängdsprincipen och får därför ett eget underkapitel.³⁸

4.1 Jämförbarhetsanalys

Syftet med jämförbarhetsanalysen är, precis som tidigare nämnt, att fastställa om en transaktion mellan två närstående bolag är marknadsmässig och således i enlighet med armlängdsprincipen. Transaktionerna anses jämförbara om det inte finns några skillnader mellan dem som *väsentligt påverkar* villkoren i transaktionerna eller om det går att eliminera skillnaderna genom lämpliga justeringar. Inga transaktioner kan vara helt identiska, varför en jämförbarhetsanalys i praktiken går ut på att finna tillräckligt jämförbara bolag, analysera resultaten på ett objektiva sätt, systematiskt presentera informationen och argumentera varför prissättningen ska likna prissättningen i den andra transaktionen.³⁹ Analysen blir per automatik tvåsidig, eftersom både den interna transaktionen och en extern transaktion måste analyseras. Enligt OECD finns fem viktiga jämförbarhetsfaktorer som bestämmer en transaktions jämförbarhet:⁴⁰ tillgångens eller tjänstens karaktäristiska särdrag, funktionsanalysen, avtalsvillkoren, de ekonomiska villkoren samt företagsekonomiska strategier.

³⁷ Översatt från ”Comparability analysis” i OTPG. OTPG, s. 33.

³⁸ OTPG, punkt 1.6, s. 33.

³⁹ Allvin Anders & Ekwall Tobias, Jämförbarhetsanalysen – kommentarer kring OECD:s förslag till omarbetade riktlinjer, Skattenytt 2010 s. 264.

⁴⁰ OTPG, punkt 1.36, s. 43.

4.1.1 Tillgångens eller tjänstens karaktäristiska särdrag⁴¹

Marknadspriset på en tillgång, såväl immateriell som materiell, eller på en tjänst, bestäms bland annat av dess specifika egenskaper och därför måste en jämförelse av den interna respektive den externa tillgångens/tjänstens egenskaper göras, för att avgöra om de är jämförbara. Egenskaper hos materiella tillgångar som kan vara viktiga att ta hänsyn till är b.l.a. dess fysiska särdrag, kvalitet och dess tillgänglighet på marknaden. För immateriella tillgångar ska hänsyn tas till formen på transaktionen (om det rör sig om en försäljning eller en licensiering), typ av egendom (om det är ett patent, varumärke eller know how), hur lång tid tillgången är skyddad enligt lagstiftningen och vilken den framtida avkastningen av tillgången kan vara. För tjänster gäller att hänsyn tas till både tjänstens karaktär och omfattning.

4.1.2 Funktionsanalysen⁴²

Den viktigaste delen av en jämförbarhetsanalys är funktionsanalysen, med hjälp av vilken bolagen i en transaktion jämförs med externa bolag på flera signifikanta punkter. I funktionsanalysen, FAR-analysis (Functions, Assests, Risks på engelska), jämförs bolagens *funktioner, tillgångar och risker* i en transaktion. Anledningen till det är att ersättningsnivån mellan två oberoende bolag huvudsakligen återspeglas i just bolagens bidrag till den konkreta transaktionen. Ju mer ett bolag investerar i en transaktion och ju större risker det löper, desto högre ska ersättningen vara. Detsamma gäller förluster. Ju mer ett bolag inverterar i en transaktion och ju högre risk det löper, desto större blir en eventuell förlust. Genom att förstå hur ett bolags verksamhet är uppbyggd blir det möjligt att hitta mer träffsäkra jämförelsebolag än om man bara tog hänsyn till den enskilda transaktionen.

4.1.2.1 Funktioner⁴³

En analys av ett bolags funktioner innebär att hänsyn tas till vad bolaget egentligen utför för funktioner, och inte bara till vad de klassificeras som. Det gäller att identifiera bolagets ekonomiskt relevanta kärnaktiviteter och jämföra dessa faktorer med externa bolag. Funktionerna som kan jämföras är: tillverkning och produktdesign, forskning och utveckling, distribution, inköp av material, marknadsföring, transport, finansiering, ledning etc. Jämförelselistan skiljer sig åt beroende på vilka bolag som jämförs eftersom olika faktorer bär olika ekonomisk vikt i olika branscher. Det centrala är dock att fokusera på de ekonomiskt viktiga faktorerna. Ett bolag kan exempelvis utföra en mängd ekonomiskt icke signifikanta funktioner i en transaktion, och

⁴¹ OTPG, punkt 1.39 – 1.41, s. 44 f.

⁴² OTPG, punkt 1.42 – 1.51, s. 45 ff.

⁴³ OTPG, punkt 1.43, s. 45.

en analys av dessa skulle inte ge en objektiv bedömning av bolagets verkliga bidrag. Funktionerna som jämförs ska justeras efter de materiella olikheterna som eventuellt finns med det externa bolaget.

4.1.2.2 Tillgångar

Både materiella och immateriella tillgångar som används av ett närstående bolag i en transaktion ska jämföras. Materiella tillgångar är exempelvis fabriker, maskiner, mark, byggnader, kontor och kontorsutrustning, forskningsutrustning, möbler, bilar, datorer etc. De materiella tillgångarna som används torde vara relativt lätta att jämföra. Viktigare är att veta vilket av bolagen som eventuellt äger de immateriella rättigheterna och som således har rätt till ekonomisk ersättning för dem. De immateriella rättigheterna kan bland annat bestå av kommersiella immateriella tillgångar, marknadsföringstillgångar eller handelstillgångar.⁴⁴ Med kommersiella immateriella tillgångar menas ett bolags patent, know-how, design och modeller som används vid bolagets produktion av vissa varor. Marknadsföringstillgångarna⁴⁵ rör varumärken och varumärkesnamn som används för att nå ut med produkterna/tjänsterna till marknaden. Även distributionskanaler, kundlistor, symboler och bilder räknas till marknadsföringstillgångarna. Handelstillgångar syftar på tillgångar som ofta tas fram genom riskfyllda och dyra FoU-projekt, och som sedan antingen kan säljas eller licensieras ut i syfte att skapa vinst för FoU-bolagen.

Förhållandet mellan värdet av de nyttjade immateriella rättigheterna som används i en transaktion kan ibland vara problematiskt att ta fram. Ett av bolagen i en transaktion kan exempelvis äga de kommersiella immateriella tillgångarna, t.ex. patenten, medan dotterbolaget utvecklar marknadsföringstillgångarna. Vid en funktionsanalys anser bolagen som äger patenten respektive marknadsföringstillgångarna att de har rätt till en viss ersättning, medan landets skatteverk gör en annan bedömning, men som ändå är baserad på samma data. Så var fallet med GlaxoSmithKlein i USA år 2006, där bolaget gick med på en förlikning med amerikanska IRS på ca 3.1 miljarder dollar efter en 14 år lång tvist.⁴⁶ Det amerikanska dotterbolaget Glaxo U.S var distributörer åt Glaxo U.K för ett antal mediciner, däribland Zantac. Den slutliga vinstfördelningen som Glaxo U.S och U.K gjorde var 30/70, där Glaxo U.S framförallt fick en stor ersättning för sitt arbete med att marknadsföra och sälja medicinerna i USA, medan Glaxo U.K ansågs ha rätt till majoriteten av vinsterna eftersom de både forskade fram medicinerna och ägde alla patenten. Amerikanska IRS höll dock inte med bolagens vinstfördelning utan justerade om vinstförhållandet till 80/20, där alltså Glaxo U.S ansågs ha rätt till majoriteten av inkomsterna från försäljningen. Diskussionen som följer från Glaxo-fallet faller utanför ramen för den här uppsatsen, men den belyser enligt mig två viktiga punkter: 1) svårigheterna i att göra en ”korrekt” funktionsanalys som följer alla regler och

⁴⁴ OTPG, punkt 6.3, s. 192.

⁴⁵ OTPG, punkt 6.4, s. 192.

⁴⁶ Gonnet, Sebastien & Fris, Pim ”A European View on Transfer Pricing After Glaxo”, BNA Tax Planning International Transfer Pricing, 11/06 s. 3.

rekommendationer som både den skattskyldige och skatteverket är överens om och 2) vikten av ett kontinuerligt samarbete mellan den skattskyldige och skatteverket för att undvika kostsamma processer. Vidare visar rättsfallet att förhållandet mellan kommersiella immateriella tillgångar och marknadsföringstillgångar eventuellt bör justeras just till fördel för marknadsföringstillgångar, i alla fall i situationer där marknadsföringstillgångarna bidrar till en stor del av koncernens omsättning.

4.1.2.3 Risker

Den sista av de tre faktorerna i en funktionsanalys är risker. Vid en riskanalys finns två viktiga aspekter som måste tas hänsyn till: var risken uppstår och vem som står för den.⁴⁷ Kortfattat uppkommer risk när någon använder tillgångarna eller utför vissa funktioner som omnämns i de föregående två kapitlen under en viss tidsperiod. För att på ett korrekt sätt kunna ersätta parterna är det sedan viktigt att veta vem som står för den uppstådda risken. Vissa av de större riskerna som ska beaktas är:⁴⁸

- Finansiella risker – valutarisk, fluktuationer i räntenivåer, finansieringsmetoder, kreditrisker.
- Produktrisker – produktutveckling, FoU-risker, lagerrisk, risker som rör de immateriella tillgångarna.
- Marknadsrisker – marknadsföringsrisker, volymrisk, konjunkturrisker.
- Lands/regionsrisker – politisk risk, säkerhetsrisker etc.

Listan är inte uttömmande utan varje situation ska bedömas för sig, men generellt sett ska en högre risk leda till en högre ersättning och vice versa. En kontraktsforskare som endast utför en viss, förutbestämd tjänst och som varken tar några finansiella risker eller produktrisker har därför rätt till en lägre ersättning än ett dotterbolag som står för kostnaderna för att produkten når marknaden. Av samma anledning har en distributör, som står för både lagerrisk och marknadsföringsrisk, rätt till högre ersättning än en agent som utför en konkret marknadstjänst.⁴⁹

Vilken risk parterna i en transaktion bär regleras oftast i avtal parterna emellan, men det är enligt OECD viktigast att den avtalade risken stöds av bolagens ekonomiska substans.⁵⁰ Parternas beteende på marknaden är därför den bästa indikatorn på hur riskfördelningen mellan bolagen egentligen ser ut. Ett bolag i land A kan exempelvis ingå ett avtal med sitt dotterbolag i land B ur vilket det framgår att bolaget i A ska stå för lagerrisken och transportrisken, samtidigt som ersättningen till bolaget i land B bygger på att bolag B står för transportrisken. I sådana fall bör det enligt OECD vara parternas agerande snarare än avtalet som bestämmer ersättningsnivån. Vidare ska även riskerna vara förenliga med armlängdsprincipen. Ett bolag

⁴⁷ UNTPG, punkt 5.3.2.17, s. 130.

⁴⁸ UNTPG, punkt 5.3.2.19, s. 131.

⁴⁹ OTPG, punkt 1.47, s. 46.

⁵⁰ OTPG, punkt 1.48, s. 46.

på armlängds avstånd skulle inte gå med på att ta på sig vilka risker som helst, utan att få ersättning för detta.

4.1.3 Avtalsvillkor⁵¹

Enligt OTPG bör avtalsvillkoren mellan närstående bolag vara en del av funktionsanalysen, eftersom det är de som reglerar hur ansvaret, tillgångarna, riskerna – men även vinsterna – fördelas. Vid en jämförbarhetsanalys kan vara svårt att ta del av de icke-närstående bolagens ingångna avtal med sina närstående bolag, eftersom dessa oftast inte är officiella, men det finns fortfarande situationer där vissa avtalstyper får anses vara standardiserade. I avtal där en immateriell tillgång licensieras ut får det anses nödvändigt att ha med information som rör licensens livslängd, dess exklusivitet, ersättning etc., eftersom det kan förutsättas att sådan information är nödvändig för att eventuellt finna ett bra jämförbarhetssubjekt.⁵² Finns det viktiga skillnader i kontraktvillkoren mellan den närstående transaktionen och situationen som ska jämföras, är det viktigt att dessa skillnader kan justeras för att resultatet ska kunna användas vid en jämförbarhetsanalys.⁵³

4.1.4 Ekonomiska villkor⁵⁴ - UNTPG anser att hänsyn till LSAs ska tas med

Armlängdspriserna kan variera beroende på vilken marknad eller i vilket land bolagen är verksamma. För att finna ett bra jämförelsesubjekt krävs därför att en relevant marknad identifieras, med där hänsyn tas till faktorer så som det *geografiska läget*, marknadsstorleken, konkurrensen på marknaden, konsumenternas ekonomiska villkor, statliga regleringar, kostnader för arbete och kapital etc. Beroende på om dessa faktorer materiellt påverkar transaktionen och om detta kan justeras kan det avgöras om jämförelsesubjektet är lämpligt eller inte. I den här delen anser UNTPG att LSAs ska tas med i analysen som en del av faktorn geografiskt läge.⁵⁵ Vad detta innebär redogörs senare i uppsatsen. Till skillnad från OECD ändrar alltså UNTPG tolkningen av armlängdsprincipen genom att lägga till en faktor i tolkningen av vad armlängdsmässigt avstånd innebär.

4.1.5 Företagsekonomiska strategier⁵⁶

För att finna bra jämförelsesubjekt krävs även att hänsyn tas till bolagens företagsekonomiska strategier. Strategierna kan vara faktorer så som

⁵¹ OTPG, punkt 1.52 – 1.54, s. 47 f.

⁵² OTPG, punkt 1.54, s. 48.

⁵³ UNTPG, punkt 5.3.2.33, s. 139.

⁵⁴ OTPG, punkt 1.55 – 1.58.

⁵⁵ UNTPG punkt 5.3.2.39 s. 141.

⁵⁶ OTPG, punkt 1.59 – 1.63.

produktutveckling, riskaversion, längden på vissa kontrakt, marknadspenetration etc.

När jämförbarhetsanalysen och funktionsanalysen är avklarade och det finns bolag och transaktioner som är jämförbara måste olika prissättningsmetoder prövas för att avgöra om transaktionen är på armlängdsavstånd eller inte. Internprissättningsmetoderna är alltså en del av jämförbarhetsanalysen.

5 Internprissättningsmetoder

5.1 Val och syfte av prissättningsmetod

OTPG:s andra kapitel beskriver fem godkända internprissättningsmetoder som kan användas vid armlängdsmässig prissättning.⁵⁷ De är uppdelade i tre traditionella transaktionsbaserade metoder: marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden, och i två transaktionsbaserade vinstmetoder: nettomarginalmetoden och vinstdelningsmetoden. Alla metoder har sina styrkor och svagheter beroende på vilken typ av transaktion som ska prissättas. Vid prissättningar där både en traditionell metod och en vinstmetod kan tillämpas har den traditionella metoden företräde.

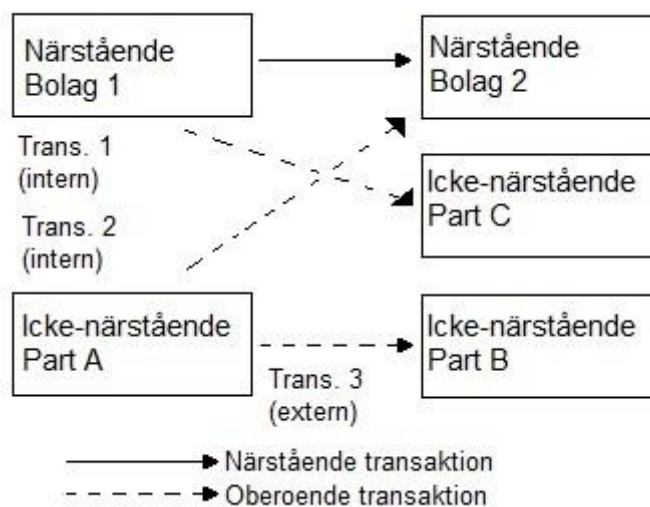
Anledningen till att det finns flera metoder är att vissa metoder är bättre lämpade för vissa typer av transaktioner än andra. Den grundläggande tanken vid val av metod är att metoden på ett ärligt sätt ska spegla den enskilda transaktionen som om den ägde rum mellan oberoende bolag, alltså enligt armlängdsprincipen. En prissättningsmetod kan därför i sig själv inte vara tillräcklig för att visa att en transaktion är på armlängds avstånd. Av samma anledning ska en prissättning som inte kan tas fram med hjälp av någon av metoderna inte per automatik anses vara på icke armlängdsmässigt avstånd.

Nedan beskrivs de av OECD fem godkända metoderna. Förutom OTPG används även UNTPG som källa, trots att det är OECD som är auktoritet på området. Anledningen är enkel: UNTPG stämmer exakt överens med OTPG vad avser de godkända metoderna, samtidigt som deras manual är mer pedagogisk än OTPG. Länderna som använder sig av OTPG förväntas ha en relativt hög kunskap om internprissättning och metoderna som används, medan UNTPG riktar sig till länder som inte har lika välutvecklade skatteverk, varför metoderna beskrivs i mer detalj och med fler exempel.

⁵⁷ OTPG, s.59.

5.2 Traditionella transaktionsbaserade metoder

5.2.1 Marknadsprismetoden⁵⁸ - Comparable Uncontrolled Price Method (CUP-metoden)



Bilden är baserad på "Figure 1: Comparable Uncontrolled Price Method", s. 193 UNTPG.

Baserat på ovanstående bild kan CUP-metoden illustreras genom en hypotetisk fallstudie⁵⁹: Det Närstående Bolaget 1 (NB1) i land 1 tillverkar golfklubbor och säljer dessa till sitt dotterbolag, Närstående Bolag 2 (NB2), i land 2. NB 2 fungerar som en återförsäljare som köper, importerar och säljer vidare golfklubborna till diverse sportbutiker. Vidare antas att NB1 även säljer samma golfklubbor till en icke-närstående part C (transaktion 1) och att NB2 köper liknande golfklubbor från en icke-närstående part A (transaktion 2), samt att den icke-närstående parten A säljer golfklubbor till en icke-närstående part B (transaktion 3). Priserna i dessa tre transaktioner är kända för NB1 och NB2. Transaktionerna 1 och 2 är interna transaktioner, eftersom något av bolagen som är parter i den närstående transaktionen jämförs. Transaktion 3 är en extern transaktion, då inget av de närstående bolagen är inblandade. För att en analys enligt CUP-metoden ska ge så noggrant resultat som möjligt jämförs alla oberoende transaktioner, dvs. både de interna och externa, med den närstående transaktionen.

För att en transaktion ska anses vara jämförbar krävs att något av följande två villkor ska vara uppfyllt: (1) priset på en öppen marknad ska inte påtagligt påverkas av någon skillnad i de jämförda transaktionerna eller de jämförda

⁵⁸ OTPG, s. 63-65.

⁵⁹ Bygger på UNTPG, s. 192 f.

företagen, eller (2) tillräckligt tillförlitliga justeringar ska kunna göras för att eliminera effekterna av eventuella skillnader i pris och/eller företag. I praktiken är det svårt att hitta transaktioner där skillnaderna inte påverkar priset på varan/tjänsten och där tillräckligt tillförlitliga justeringar motiverar en jämförelse av transaktionerna. Metoden ska ändå inte avvisas bara av den anledningen, utan hänsyn ska tas till fler faktorer än bara produktjämförelsen.⁶⁰ Anta vidare att golfklubbarna som säljs i den externa transaktionen 3 i ovanstående exempel skiljer sig från golfklubbarna i den närliggande transaktionen mellan NB1 och NB2 genom att de är aningen tyngre. För att hänsyn ska tas till transaktion 3 krävs alltså att en justering av priset i förhållande till faktorn ”klubbvikt” är möjlig att göra. Vad gäller så pass enkla produkter som golfklubbor torde klubbvikten vara av väldigt stor betydelse för konsumenten, varför det kan bli svårt och alltför omfattande att försöka motivera en justering av en så pass relevant faktor. Om den enda skillnaden mellan golfklubbarna i transaktion 3 och den närliggande transaktionen istället hade varit skillnaden på handtaget, dvs. en faktor som är av mindre vikt eller som enkelt kan ändras, torde en tillräckligt tillförlitlig justering av priset kunna göras för att produkterna ska anses jämförbara. Två enklare illustrationer⁶¹, som är baserade på OTPG, förklarar vissa andra justeringar som kan göras närmare:

1. Ett bolag NB1 säljer 100 enheter för 80 kr/st. till ett närliggande bolag NB2, och 50 enheter för 100 kr/st. till ett icke närliggande bolag C. En analys av transaktioner av liknande produkter kan göras för att ta reda på om den ökade volymen motiverar ett lägre enhetspris.
2. Ett bolag NB1 säljer samma vara till oberoende köpare (Part C), som en icke-närliggande part (A) säljer till NB2. I praktiken kan det exempelvis röra sig om råvaror som säljs från ett visst område till en stor mängd köpare. Bolaget NB1 säljer kaffeböner från Colombia till oberoende köpare. Bolaget A säljer kaffeböner till det NB2 som är lika börnorna som NB1 säljer vad gäller ursprung, kvalitet och kvantitet. Förutsatt att omständigheterna i de här transaktionerna är desamma, exempelvis vad gäller tiden för försäljningen eller att köparna har samma position i distributionskedjan, kan CUP-metoden användas för att se vilket pris som borde användas mellan A och NB2. Vid mindre skillnader mellan produkterna kan en justering göras för att få fram ett korrekt pris.

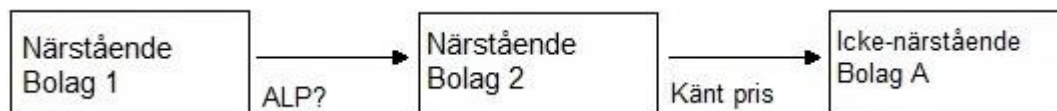
Produktjämförbarhet är kärnan i tillämpningen av CUP-metoden, varför den enklast tillämpas i situationer där justeringar för priset inte behöver göras. Ett konkret exempel är lånemarknaden, där det oftast är relativt enkelt för ett bolag att sätta en korrekt ränta på ett lån till ett närliggande bolag, eftersom det räcker med att undersöka vad marknaden skulle kräva för ränta på ett motsvarande lån. Av samma anledning är CUP-metoden olämplig i situationer när hänsyn måste tas till unika och värdefulla immateriella rättigheter eller till fundamentala skillnader i produkterna. Anta istället att

⁶⁰ OTPG, s. 64, p. 2.16.

⁶¹ Se föregående bild om CUP-metoden.

bolaget NB1 tillverkar kläder av ett exklusivt märke och att dessa anses vara de bästa på marknaden. NB1 ska sälja kläderna till NB2. Vidare säljer NB1 även kläder till icke-närstående part C (transaktion 1), dock utan att de bär det exklusiva märket. I praktiken är det inte orimligt att tänka sig att en och samma tillverkare av exempelvis kläder tillverkar kläder åt ett flertal olika företag. Att försöka justera priset utifrån vad märket är värt i den konkreta transaktionen vore i stort sett en omöjlighet. Även om det är möjligt i vissa fall borde spridningen i resultatet leda till att CUP-metoden blir olämplig i sådana situationer.

5.2.2 Återförsäljningsmetoden⁶² - Resale Price Method (RPM)



Bilden är baserad på "Figure 2: Resale Price Method", s. 201 UNTPG.

Till skillnad från CUP-metoden är återförsäljningsmetoden en indirekt metod där återförsäljningsmarginalen jämförs med en marginal i en oberoende transaktion. Utgångspunkten är det pris ett bolag (NB2) betalar för en produkt som sedan säljs vidare till en oberoende köpare (icke-närstående Bolag A). Från det sista priset, återförsäljningspriset, tas en återförsäljningsmarginal⁶³ bort. Marginalen ska vara lika stor som marginalen i oberoende transaktioner, och den ska täcka återförsäljarens försäljningskostnader och ge en viss vinst. Återförsäljningsmarginalen varierar beroende på vilken typ av varor som säljs och hur stor risk återförsäljaren bär. För att få fram ett korrekt armlängdspris mellan NB1 och NB2 kan följande ekvation användas⁶⁴:

$$TP = RSP \times (1 - GPM).$$

TP är internpriset mellan NB1 och NB2, RSP är återförsäljningspriset mellan NB2 och Bolag A och GPM⁶⁵ är återförsäljningsmarginalen, dvs. förhållandet mellan bruttovinsten och nettoomsättningen. Bruttovinsten definieras som nettoomsättningen subtraherat med kostnaderna för de sålda varorna (COGS). Anta att återförsäljningspriset för en vara mellan NB2 och Bolag A är 100 och att återförsäljningsmarginalen som NB2 måste ha på varan för att täcka sina kostnader och göra en vinst är 20 %. Det korrekta armlängdspriset mellan NB1 och NB2 blir då $100 \times (1 - 0.2) = 100 \times 0.8 = 80$.

⁶² OTPG, s. 65-70. p 2.21-2.38.

⁶³ Samma som bruttovinstmarginal, dock är det lättare att orientera sig med termen återförsäljningsmarginal.

⁶⁴ UNTPG, s. 201.

⁶⁵ Gross Profit Margin.

5.2.2.1 Transaktionsjämförelse eller funktionsjämförelse

Internpriset i ovanstående exempel på 80 bygger på en återförsäljningsmarginal på 20 %. Återförsäljningsmarginalen beror dock på vilken typ av vara det är som ska återförsäljas och vilken typ av återförsäljare det rör sig om, och det är därför viktigt att även den fastställs i enlighet med armlängdsprincipen. Precis som vid tillämpning av CUP-metoden kan en korrekt marginal tas fram genom en intern- eller en extern jämförelse. En intern återförsäljningsmarginal är den marginal återförsäljaren, i det här fallet NB2, har på andra, liknande varor, medan en extern återförsäljningsmarginal är den som andra återförsäljare har vid försäljning av liknande varor. Om NB2 är en detaljhandlare i exempelvis elektronikbranschen och varan som ska internprissättas är en kaffemaskin, kan återförsäljningsmarginalen på andra varor som NB2 säljer och som inte är kaffemaskiner användas för att få fram en korrekt återförsäljningsmarginal. Förutsättningen vid en intern jämförelse är att återförsäljningsmarginalen på de olika varorna är snarlik. Av den anledningen kan det därför vara olämpligt för NB2 att använda vinstmarginalen på exempelvis avancerade TV-apparater vid en jämförelse med vinstmarginalen på kaffemaskiner.

Vid en funktionsjämförelse jämförs återförsäljningsmarginalen för oberoende bolag som utför liknande funktioner och tar liknande risker som återförsäljaren (NB2) som jämförs. Vid en funktionsjämförelse bär de enskilda transaktionerna inte samma vikt, utan fokus ligger på att finna återförsäljare i jämförbara, företagsekonomiska situationer. Grundtanken är att en återförsäljares återförsäljningsmarginal, oavsett om denne säljer TV-apparater eller sängar, står i proportion till återförsäljarens funktioner och risker. En agent som inte tar någon risk för varorna ska därför ha en lägre ersättning än en återförsäljare som köper varorna, har dem i ett lager, och säljer dem vidare.

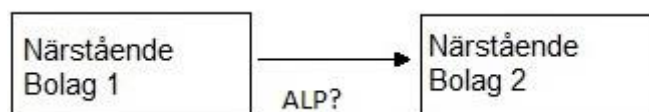
Generellt är återförsäljningsmetoden bra att tillämpa om det inte går att använda CUP-metoden, om återförsäljaren endast är en återförsäljare och inte äger några immateriella rättigheter som påverkar internprissättningen och om det går att finna bra jämförelser för de sålda varorna.^{66 67} Nackdelarna med metoden är att den endast är ensidigt, dvs. det är bara återförsäljaren som analyseras tillskillnad från CUP-metoden där både NB1 och NB2 analyseras, samt att de tillgängliga återförsäljningsmarginalerna kan skilja sig åt vid en jämförelse på grund av bokföringstekniska skäl.⁶⁸

⁶⁶ UNTPG, s. 208

⁶⁷ Se även UNTPG, s. 209 – 212 för konkreta exempel där RPM är tillämplig.

⁶⁸ UNTPG, s. 207.

5.2.3 Kostnadplusmetoden⁶⁹ - Cost Plus Method (CPM)



Metoden utgår från kostnaderna som ett bolag har vid tillhandahållandet av en vara eller tjänst till ett närstående bolag. Det armlängdsmässiga priset är summan av kostnaden för tillhandahållandet av varan/tjänsten adderat med ett vinstpålägg. Vinstpålägget har sin utgångspunkt i den vinsten som bolaget tar ut i transaktioner med oberoende bolag, eller i den vinst som ett liknande bolag har i sina transaktioner med den varan/tjänsten. Ett bolags kostnader kan delas upp i tre kategorier: direkta produktionskostnader, indirekta produktionskostnader samt generella rörelsekostnader.⁷⁰ De direkta produktionskostnaderna avser exempelvis kostnader för råmaterial för den konkreta varan, medan de indirekta kostnaderna kan vara fördelade mellan andra varor/tjänster. Generella rörelsekostnader avser exempelvis kostnader för bolagets administration. Vid en tillämpning av kostnadplusmetoden används de direkta och ibland de indirekta kostnaderna för varan, medan de generella rörelsekostnaderna inte tas med i beräkningen, förutom i speciella fall.⁷¹

En av svårigheterna med kostnadplusmetoden är problemet med att bestämma kostnaden för varje enskild vara vid en jämförelse, eftersom en kostnad som anses vara en indirekt kostnad i ett land kan vara en generell kostnad i ett annat. Vid en jämförelse mellan oberoende bolag är det därför viktigt att noggrannare studera vilka kostnader bolaget använde när det räknade fram ett vinstpålägg. Om två jämförbara bolag, A och B, har ett vinstpålägg om 5 procent för en vara, men där bolag B har räknat med sina generella, administrativa kostnader i kalkylen, medan bolag A bara har använt sig av de direkta produktionskostnaderna, måste procentsatsen om 5 procent eventuellt justeras vid en tillämpning.⁷²

En vanlig tillämpning av kostnadplusmetoden är vid kontraktsforskning, där bolag A anlitar ett bolag B att utföra deras forskning, och där A får rätt till alla immateriella rättigheter av bolaget B:s forskning. A står även för all ekonomisk risk. Bolaget B kan kompenseras genom att de får betalt för kostnaderna för själva forskningen, samt ett vinstpålägg om en viss procentsats beroende på hur komplicerade tjänster det utför.⁷³

⁶⁹ OTPG, s. 70-76.

⁷⁰ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, Avdelning 5, s. 1456 f.

⁷¹ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, Avdelning 5, s. 1457.

⁷² OTPG, s. 75, p. 2.53.

⁷³ OTPG, s. 76, p. 2.55.

5.2.4 Nettomarginalmetoden – Transactional Net Margin Method (TNMM)

Till skillnad från återförsäljningsmetoden, där bruttovinsten används vid en jämförelse, används nettovinsten vid en jämförelse enligt Nettomarginalmetoden. Metoden används enligt Skatteverkets utredningar i stor utsträckning av bolagen vid internprissättningar.⁷⁴ Nettovinsten, eller rörelseresultatet⁷⁵, fås fram genom att bruttovinsten subtraheras med rörelsekostnaderna. Den jämförs sedan med en bas, t.ex. med kostnader, tillgångar eller försäljning som bolaget får i en intern transaktion, vilket ger en s.k vinstindikator (net profit indicator). Vinstindikatorn jämförs sedan med transaktioner som bolaget gör med andra närstående bolag, dvs. en intern jämförelse, eller med transaktioner som ett externt bolag har vid sina transaktioner, dvs. en extern jämförelse. En jämförelse av ett bolags nettomarginal är till skillnad från en bruttomarginaljämförelse mindre känslig för skillnader mellan produkter och funktioner, eftersom skillnader i funktioner i ett bolag ofta återspeglas i olika rörelsekostnader.⁷⁶ Spannet av bruttomarginaler på funktioner och produkter kan därför vara brett, medan nettomarginalerna är snarlika, vilket minskar risken för felprissättning

Som tidigare nämnt är vinstindikatorn oftast en jämförelse med en av tre lämpliga baser; kostnader, tillgångar eller försäljning. När en vinstindikator ska väljas ska hänsyn tas till vilken indikator som är mest lämplig för den konkreta situationen.⁷⁷ Detta innefattar exempelvis vilka funktioner de jämförda parterna har, en jämförelse av tillgångar och risker, hur mycket tillgänglig data som finns etc. Kortfattat brukar nettovinsten jämföras med kostnaderna om det gäller tillverkning, med säljintäkter när det kommer till generella säljaktiviteter och med tillgångar vid tillgångsintensiva aktiviteter.⁷⁸

5.2.5 Vinstdelningsmetoden⁷⁹ – Profit Split Method (PSM)

För att kunna tillämpa Vinstdelningsmetoden, vars huvudsakliga användningsområde är när två eller flera bolag har starkt integrerade verksamheter, krävs att koncernvinsten vid en viss transaktion fastställs, för att sedan fördelas mellan bolagen som om de vore på armlängds avstånd från varandra. Anta exempelvis att bolagen A och B tillsammans handlar med ett bolag, C. Till transaktionen bidrar bolag A med 30 % och bolag B med 70 %. Resultatet av transaktionen, det vill säga vinsten eller förlusten, fördelas

⁷⁴ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, Avdelning 5, s. 1482.

⁷⁵ EBIT – Earnings Before Interest and Tax

⁷⁶ Kammarrätten i Stockholm, Dom 2012-04-27, Mål nr 2400—2404-11, s. 6.

⁷⁷ OTPG, s. 83, p. 2.76.

⁷⁸ OECD, Transfer Pricing Methods, July 2010, s. 6.

⁷⁹ OTPG, p. 2.108 – 2.145.

sedan beroende på bolagens bidrag till transaktionen. Vinstdelningen ska vara i enlighet med funktionsanalysen, och stämma överens med parternas riskfördelning. Metoden är flexibel, eftersom den tillåter bolagen att värdera speciella bolagsegenskaper som inte finns i oberoende bolag.⁸⁰ En annan fördel med metoden är att den inte lämnar någon av parterna med en obefintlig del av vinsten i transaktionen, eftersom båda parterna är del av analysen. Nackdelarna med metoden är att den i praktiken är svår att tillämpa.⁸¹ Metoden har även fått kritik för att den, jämfört med de andra godkända metoderna, inte speglar beteendet hos oberoende bolag.⁸² Oberoende parter skulle inte, förutom i vissa speciella situationer som t.ex. joint ventures, dela med sig av den typen av information som krävs enligt metoden.

Enligt OTPG finns två huvudsakliga metoder att utföra en vinstdelning på; bidragsmetoden (contribution analysis) och restvärdemetoden (residual analysis).⁸³ Oavsett vilken av dessa två metoder som används krävs att en grundläggande analys görs av bolagens relativa bidrag till transaktionen. Bidragsmetoden bygger på att transaktionsvinsten eller transaktionsförlusten, med hjälp av jämförelsedata, fördelas på samma sätt som oberoende parter skulle gjort i en liknande situation. Finns ingen data görs en analys av bolags bidrag genom att analysera bolagens respektive tillgångar och risker i transaktionen.

En restvärdesmetodsanalys⁸⁴ görs i två steg. Först får parterna ersättning för sina icke-unika bidrag till transaktionen, som prissätts genom någon av de tidigare omnämnda metoderna. I den andra delen av analysen fördelas restvärdet, dvs. det värde som är kvar efter att parterna fördelat ersättningen för de icke-unika bidragen. Restvärdesfördelningen kan göras på flera olika sätt, exempelvis genom tumregler som gäller för vissa specifika branscher eller genom användningen av s.k. fördelningsnycklar.⁸⁵ Fördelningarna har dock ingen större relevans för uppsatsen.

5.3 Sammanfattning av jämförbarhetsanalysen och prissättningsmetoderna

Syftet med ovanstående analys är att först med hjälp av funktionsanalysen förstå vilka roller bolagen har i transaktionen som ska prissättas. Tillsammans med vissa andra jämförbarhetsfaktorer, så som avtalsvillkoren mellan bolagen, ska funktionsanalysen göra det möjligt att hitta andra, utomstående

⁸⁰ OTPG, s. 94, p. 2.112.

⁸¹ OTPG, s. 95, p. 2.114.

⁸² Patelidaki Stephanie et al, CUPs and Profit Splits – when and how to use, Transfer Pricing International Journal 12/11, s. 3.

⁸³ OTPG, s. 96, kapitel C.3.2.

⁸⁴ Ett illustrativt exempel finns i OTPG Annex II till Kapitel II, s. 319.

⁸⁵ Patelidaki Stephanie et al, CUPs and Profit Splits – when and how to use, Transfer Pricing International Journal 12/11, s. 3.

transaktioner eller bolag som liknar transaktionen som ska prissättas. Baserat på databassökningar som visar transaktioner som bolag som är lika det jämförda bolaget tidigare gjort prissätts transaktionen utifrån någon av de fem godkända prissättningsmetoderna. Något förenklat kan denna metodik anses utgöra armlängdsprincipen i praktiken.

Den centrala frågan är om konceptet med LSAs, som enligt UNTPG ska vara en del av jämförbarhetsanalysen, är förenligt med armlängdsprincipen som den ser ut idag, eller om det är en ”nödlösning” för att förhindra att länder i västvärlden hämtar hem pengar som de länderna anser att de förtjänar. För att det ska gå att besvara frågan måste LSAs systematiseras på ett helt annat sätt än som gjorts i UNTPG. Att helt enkelt gå in och ändra på hur armlängdsprincipen ska tillämpas i praktiken, utan att erbjuda länderna några verktyg för hur de ska lösa de eventuella frågorna som uppkommer, är enligt mig ansvarslöst och orättvist. Vidare i uppsatsen presenteras därför internprissättningsverktyg, baserade på den nuvarande diskussionen om LSAs, och rättsfall som i viss grad är tänkta att besvara frågan vad LSAs är för något och hur eventuella vinster ska fördelas mellan bolagen.

6 Location Specific Advantages (LSAs)

6.1 Grundläggande definitioner

Den ökade globaliseringen har gett upphov till att multinationella företag (MNE) har större möjligheter att omstrukturera sina verksamheter till länder som har förmånligare ekonomiska villkor än ursprungsländerna. Med multinationellt företag förstås ett företag som kontrollerar och sköter produktionsanläggningar i minst två länder. De förmånligare ekonomiska villkoren innefattar bland annat lägre kostnader för arbete, transporter, hyra, råvaror och råmaterial, ofta tillsammans med andra förmåner såsom en utbildad befolkning och växande marknad.⁸⁶ Andra faktorer som påverkar valet av ny jurisdiktion är säkerhet, lagstiftning och skattesatser.⁸⁷ För att uppnå och behålla de här förmånerna krävs oftast ökade insatser på andra områden som leder till ökade kostnader, exempelvis i form av högre administrationsutgifter. Den intressanta internprissättningsfrågan att utreda blir vilket företag som har rätt till de högre vinsterna som är hänförliga till att ett multinationellt företag gjort en omstrukturering till ett land där de totala kostnaderna är lägre än i ursprungslandet. För att på ett systematiskt sätt kunna avgöra vem som har rätt att behålla vinsterna görs analysen i fyra steg:⁸⁸

1. Definiera och analysera tre nya begrepp: location savings (LS), location specific advantages (LSAs) och location rents (LR).
2. Analysera om LSAs existerar.
3. Analysera om eventuella LSAs ger upphov till LR.
4. Fördela LR mellan företagen genom att 1) ta hänsyn till företagets förhandlingskraft och 2) använda sig av de erkända internprissättningsmetoderna.

Den här typen av analys liknar den som det kinesiska skatteverket menar att de gör när de allokerar LSAs till de kinesiska bolagen.⁸⁹ Tillämpningen av LSA-analysen i Kina är dock svår att kontrollera då kinesisk rättspraxis inte finns på engelska och för att den är svårtillgänglig. Det indiska skatteverket presenterar ingen metodik för hur de allokerar LSAs till de indiska bolagen, men de erkänner att LSAs är en viktig fråga som de tar hänsyn till i sina internprissättningsbedömningar.⁹⁰

⁸⁶ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.2, BNA Transfer Pricing International Journal 06/11.

⁸⁷ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.2.

⁸⁸ I enlighet med Gonnet et al.

⁸⁹ UNTPG, punkt 10.3.3.4, s. 371.

⁹⁰ UNTPG, punkt 10.4.7, s. 388.

6.2 Steg 1: Definition och analys av grundläggande begrepp

6.2.1 Location savings

Det finns ingen enhetlig definition av begreppet ”location savings”, utan definitionerna skiljer sig åt beroende på vilken källa som används. Det första steget i analysen är därför att hitta en gemensam utgångspunkt baserad på litteraturen på området. I FN:s manual för internprissättning (UNTPG)⁹¹, som är uppdelad i flera delar, där BRICS-länderna⁹² får uttala sig om hur de internprissätter i egna kapitel samt en gemensam del med enhetliga riktlinjer, definieras location savings som ”the net cost savings that an MNE realises as a result of relocation of operations from a high-cost jurisdiction to a low-cost jurisdiction”.⁹³ Mer konkret är location savings enligt det gemensamma kapitlet i UNTPG summan av kostnadsbesparingen som uppkommer genom exempelvis billig arbetskraft, subtraherat med kostnadsökningen, eller icke-besparingen, som uppkommer som ett resultat av exempelvis högre transportkostnader.⁹⁴ Den skiljer sig åt från den mer något mer utförliga definitionen i punkt 9.148 i OTPG:

”Location savings can be derived by an MNE group that relocates some of its activities to a place where costs (such as labor costs, real estate costs, etc.) are lower than in the location where the activities were initially performed, account being taken of the possible costs involved in the relocation (such as termination costs for the existing operation, possibly higher infrastructure costs in the new location, possibly higher transportation costs if the new operation is more distant from the market, training costs of local employees, etc.)”.

Vidare finns in OTPG två praktiska exempel på situationer som illustrerar begreppet.⁹⁵ Ett välkänt klädföretag designar, tillverkar och säljer kläder i ett högkostnadsland H. Tillverkningsprocessen är simpel, och företagets huvudsakliga värde finns i varumärket. Företaget beslutar att omstrukturera verksamheten och flyttar tillverkningen från land H till lågkostnadslandet L. Resterande delar av företaget är kvar i land H. Företaget kommer att ingå ett kontraktstillverkningsavtal med tillverkaren i landet L, vilket innebär att företaget inte behöver licensera ut några rättigheter eller sälja någon immateriell rättighet till företaget i L. Vidare förbinder sig företaget att köpa alla tillverkade kläder i L, för att sedan sälja dem i H. Frågan som uppstår är hur besparingen, location savings, som koncernen gör genom att flytta tillverkningen från H till L ska fördelas mellan företagen. OECD besvarar frågan genom att först analysera hur konkurrenskraftig aktiviteten som flyttas är och sedan vilken ersättning ett företag i likande situation hade fått genom armlängdsprincipen. Tillverkning av kläder får anses vara en simpel aktivitet som kan utföras i många andra länder än just i L. Konkurrensen på den marknaden är hög. Ett företag i samma situation som det i L kan därför enligt

⁹¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, 2013.

⁹² Brasilien, Ryssland, Indien, Kina, Sydafrika

⁹³ UNTPG, punkt 5.3.2.39, s. 141.

⁹⁴ UNTPG, punkt 5.3.2.40, s. 142.

⁹⁵ OTPG, s. 285 f.

armlängdsprincipen inte räkna med att få någon del av besparingen, eftersom företaget i H alltid kan anlita en annan tillverkare som utför samma tjänst men till lägre pris. Ett företag i L som skulle få ta del av vinsten från besparingen skulle inte behandlas på samma sätt som ett oberoende bolag som befann sig i samma situation. En viktig följdfråga blir givetvis hur avancerad den utförda tjänsten i land L samt hur konkurrensen på marknaden för just den tjänsten ser ut för att företaget i L ska få ta del av besparingen.

Genom det andra exemplet⁹⁶ i OTPG försöker OECD att besvara en del av denna följdfråga. Anta att företaget i land H istället är ett konsultföretag som utför avancerade ingenjörstjänster åt oberoende klienter. Betalning sker genom löpande timdebitering i likhet med andra konsultföretag. Företaget bestämmer sig för att omstrukturera sin verksamhet genom att starta ett dotterbolag i land L där det anställer ingenjörer med samma kompetens som i land H, men till mycket lägre kostnad tack vare den lägre lönenivån i landet. Arbetet som tidigare utfördes av ingenjörerna i H utförs istället av ingenjörerna i land L, men klienterna är fortfarande de samma, alltså de i H. Eftersom företaget debiterar klienterna, som inte nödvändigtvis är medvetna om omstruktureringen till L, samma som tidigare, uppstår location savings hos företaget tack vare de lägre lönekostnaderna. Efter en viss tid tvingas dock företaget sänka sin timdebitering på grund av konkurrensen på marknaden, och därför låta klienterna få ta del av besparingen. I likhet med den föregående frågan är det viktigt att utröna hur besparingen ska fördelas mellan företagen i land H och L, och hur konkurrensen på ingenjörsmarknaden påverkar den. Analysen av den här situationen påminner om den förra: konkurrensen på ingenjörsmarknaden för just den tjänsten kan vara låg, på grund av att så få kan utföra uppgiften, varför företaget i H inte har många alternativ, annat än att med stöd av armlängdsprincipen acceptera ett högre pris från företaget i L och på så sätt allokera delar av location savings där. Gonnet menar att den ovanstående definitionen som presenteras i OTPG är den som domstolarna använt sig av i de amerikanska rättsfallen som presenteras senare i uppsatsen.⁹⁷

6.2.2 Location Specific Advantages

En omstrukturering eller en uppstart i ett lågkostnadsland kan leda till andra fördelar än bara location savings. Dessa definieras som Location Specific Advantages (LSAs).⁹⁸ LSAs är alltså egenskaper som finns på en viss marknad i ett visst land som kan leda till att ett företag får fördelar på andra sätt än bara vid omstruktureringar. Fördelarna kan bland annat bestå av en välutbildad arbetskraft, avancerad infrastruktur, köpstark befolkning etc.⁹⁹ Från ett ekonomiskt perspektiv definierar Patton och Quick LSAs som produktions- eller distributionsfaktorer som kan utnyttjas till att producera en vara eller en tjänst billigare, bättre eller med lägre risk, eller till att öka

⁹⁶ OTPG, punkt 9.152 och 9.153, s. 286.

⁹⁷ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.2.

⁹⁸ UNTPG, punkt 5.3.2.41, s. 142.

⁹⁹ UNTPG, punkt 5.3.2.41, s. 142.

bolagets marknadsandel.¹⁰⁰ Vidare presenterar Patton och Quick en lista, baserad på Sundstrand-fallet¹⁰¹, på nio produktions- och distributionsfaktorer som skulle kunna ge ett bolag LSAs:¹⁰²

- **Arbete** – låga löner, subventionerad utbildning av arbetare och tillgång till utbildad arbetskraft där kostnaden per effektivt arbetad timme är lägre än i ursprungslandet. Effektivt arbetad timme ska förstås som att en person producerar ett bättre resultat på samma tid.
- **Material** – Bättre tillgång till underleverantörer, komponenter och tjänster där kostnaderna per enhet är lägre. Mer flexibilitet och högre pålitlighet hos leverantörerna.
- **Kapital** – Tillgång till subventionerad finansiering i vissa branscher. Patton och Quick menar att det politiska läget i vissa länder som har politisk instabilitet leder till att den här faktorn inte blir en location saving, utan snarare en *dis-saving*.
- **Teknik** – bättre tillgång till FoU-anläggningar, ingenjörer och andra produktionsresurser som underlättar tekniken.
- **Intern infrastruktur** – låga kostnader för byggnader och för byggande, mark, hyra, lager etc.
- **Extern infrastruktur** – bättre tillgång till flygplatser, tåg, motorvägar, sjöfart och till billig energi.
- **Företagsklimat** – lägre miljökrav, lägre skatter, statligt subventionerat tekniskt stöd.
- **Närhet – rent fysiskt - till konsumenter och marknader.**

Listan som presenteras är inte uttömmande, utan det handlar om att finna faktorer som påverkar verksamheten och som inte finns med i jämförelselandet/jämförelsemarknaden (benchmark country) och försöka kvantifiera dem. Gonnet menar att även ”artificiella” faktorer, dvs. specifik reglering i vissa länder, som kan skapa ett större behov av en viss vara/tjänst även ska kunna anses vara LSAs.¹⁰³ Som exempel på artificiella faktorer tar författaren upp regleringen i Kina som kräver att alla biltillverkare ingår i en sk. Joint-venture med ett kinesiskt bolag för att få tillstånd att tillverka bilar i landet.¹⁰⁴

Definitionsmässigt är LSAs ett bredare begrepp än location savings, där location savings är en delmängd av LSAs. Location savings aktualiseras endast vid en omstrukturering till ett lågkostnadsland, medan LSAs är fördelar som alltid finns i ett land. Det intressanta i definitionen är att location savings är besparingar *i förhållande* till ett jämförelseland där bolaget finns, medan LSAs är *i förhållande till ett annat rimligt alternativ*. Man kan tänka sig att två separata bolag, ett i land A, som är billigast, och ett i land C, som

¹⁰⁰ Patton, M.F, Quick, P.D ”Location Savings After Sundstrand v. Commissioner: Out of the BALRM and Into the Game Room?”, Tax Management International Journal; 1991; 20, 7, s. 289.

¹⁰¹ Sundstrand Corp. v. Commissioner, 96 T.C.M. (CCH) 226 (1991).

¹⁰² Patton, M.F, Quick, P.D, s. 290.

¹⁰³ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.3.

¹⁰⁴ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.3.

är dyrast, båda flyttar sin verksamhet till land B, som ligger mellan länderna A och C vad avser kostnader. Det blir knappast aktuellt att tala om location savings för bolaget som omstrukturerar från land A till B. Däremot träffar definitionen bolaget i land C. LSAs finns i land B och träffar alltså både bolaget från land A och land C, men på olika sätt, eftersom vissa av de ovanstående faktorerna kan vara bättre i land B än i A resp. C. Enligt Gonnet, som baserar sin definition på Patton och Quick, kan LSAs ses som lokala, immateriella tillgångar som vävs in i priset mellan två separata parter.¹⁰⁵ Det är enligt mig intressant att studera definitionerna närmare, och jag kommer att återkomma till det här mot slutet av kapitlet.

6.2.3 Location Rents

Efter att ha definierat och skiljt på Location savings och LSAs är det nu möjligt att definiera Location rents (LR). Baserat på Gonnet definieras Location rents som ”övervinster” som uppstår som en konsekvens av att ett bolag kunnat nyttja LSAs.¹⁰⁶ Det rör sig alltså inte om *besparingar* som ett bolag har vid en omstrukturering (Location savings), utan om *extra-inkomsterna* som uppstår genom att LSAs nyttjas på ett effektivt sätt. LSAs är nödvändiga, men inte tillräckliga, för att LR ska kunna uppstå. Det kan finnas situationer där det existerar LSAs, men där ett bolag inte kan eller inte nyttjar dessa på rätt sätt, och där det därför inte blir aktuellt att fördela några övervinster mellan bolagen. Exempel på en sådan situation kan uppstå när LSAs är fritt tillgängliga och nyttjade av många olika bolag, och priserna för konsumenterna blir lägre snarare än att bolagen gör några övervinster.

Efter att ha definierat LS, LSAs och LR är det nu möjligt att fortsätta analysen och ta reda på om LSAs faktiskt existerar, om de ger upphov till LR, och hur övervinster eventuellt ska fördelas mellan bolagen.

6.3 Steg 2: Analysera om LSAs existerar

I den här delen av analysen är det nödvändigt att finna ett rimligt jämförelseland för att ta reda på om LSAs existerar eller inte. Ett påstående som att ett land har ”bra tillgång till billig och utbildad arbetskraft” blir endast relevant om jämförelselandet inte har lika bra tillgång till billig och utbildad arbetskraft. Detsamma gäller någon av de andra nio produktions- eller distributionsfaktorerna i det föregående kapitlet. Gonnet delar upp LSAs i två delar: *utbudsdelen* och *efterfrågedelen*. Sett till utbudsdelen gäller det att räkna ut nettobesparingen på att driva verksamheten i ett visst land i förhållande till ett annat och göra en noggrann uträkning över hur mycket varje enskild faktor påverkar verksamheten i det nya landet.¹⁰⁷ Det är givetvis ingen enkel uppgift. I vissa fall bör det däremot vara tämligen enkelt,

¹⁰⁵ Patton, M.F, Quick, P.D, s. 290.

¹⁰⁶ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.3.

¹⁰⁷ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.4.

framförallt i situationer där siffrorna är givna på förhand. Det är exempelvis enkelt för ett bolag att räkna ut hur mycket det sparar varje år genom att betala en lägre hyra eller en lägre elräkning. Detsamma gäller för lägre kostnader för råvaror och lägre avgifter till staten. Svårare blir det däremot vid kalkyleringen av hur effektivt en person arbetar per timme, justerat till lönen – för det är precis det som är syftet med att ta reda på om LSAs finns i ett land eller inte. Anta att en person i land A producerar 100 enheter per timme av kvalitet X, för 100 kr per timme. För att ta reda på om det eventuellt finns LSAs i land B krävs att personen i land B ska producera samma antal enheter per timme, av samma kvalitet, men till ett lägre pris.

Det första steget – utbudssidan - i att ta reda på om det finns LSAs är att kvantifiera kostnadsbesparingarna (Location savings). Typiska kostnadsbesparingar är, enligt Gonnet, bland andra lägre kostnader för arbetskraft justerat till produktivitet, lägre kostnader för råvaror, hyra och mark, skatter etc. Typiska icke-besparingar, dvs. faktorer som är dyrare i det nya landet än i jämförelselandet och som sänker nettovärdet av LSAs, är bland andra kostnader för allmännyttiga tjänster (el, vatten etc.), lägre effektivitet hos arbetare, högre kostnader för kvalitetskontroller, politisk instabilitet som ökar de generella investeringskostnaderna, sämre företagsklimat etc.¹⁰⁸ Efter att nettokostnadsbesparingarna är uträknade är nästa steg – efterfrågesidan - att räkna ut om marknaden för varorna kommer att förändras genom bolagets närvaro i landet. Det kan exempelvis röra sig om att bolaget får en större marknadsandel, når en ny, större kundkrets, eller att priserna på bolagets varor/tjänster stiger.

¹⁰⁸ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.4.

6.4 Steg 3: Ger LSAs upphov till Location Rents

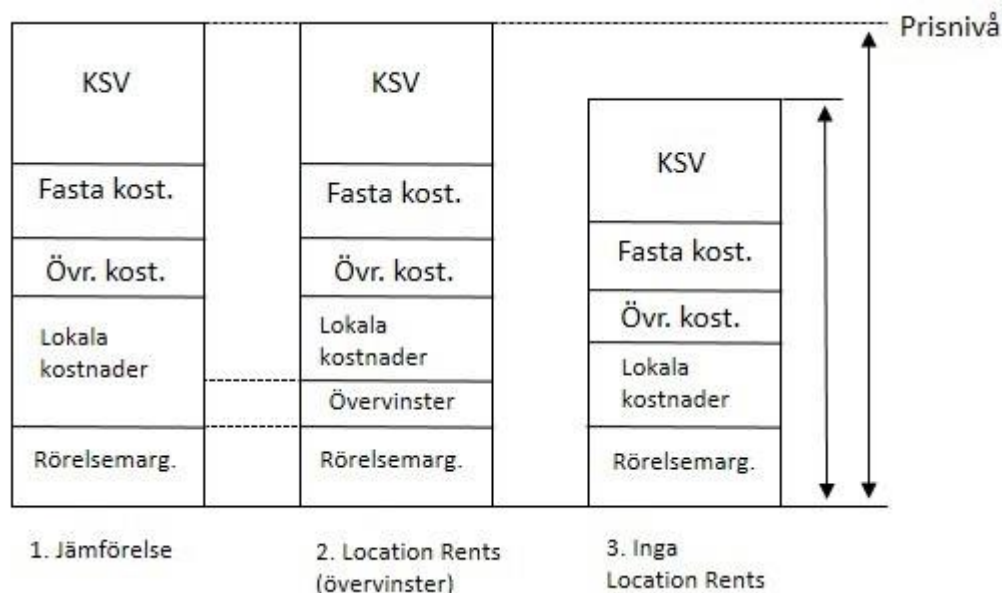


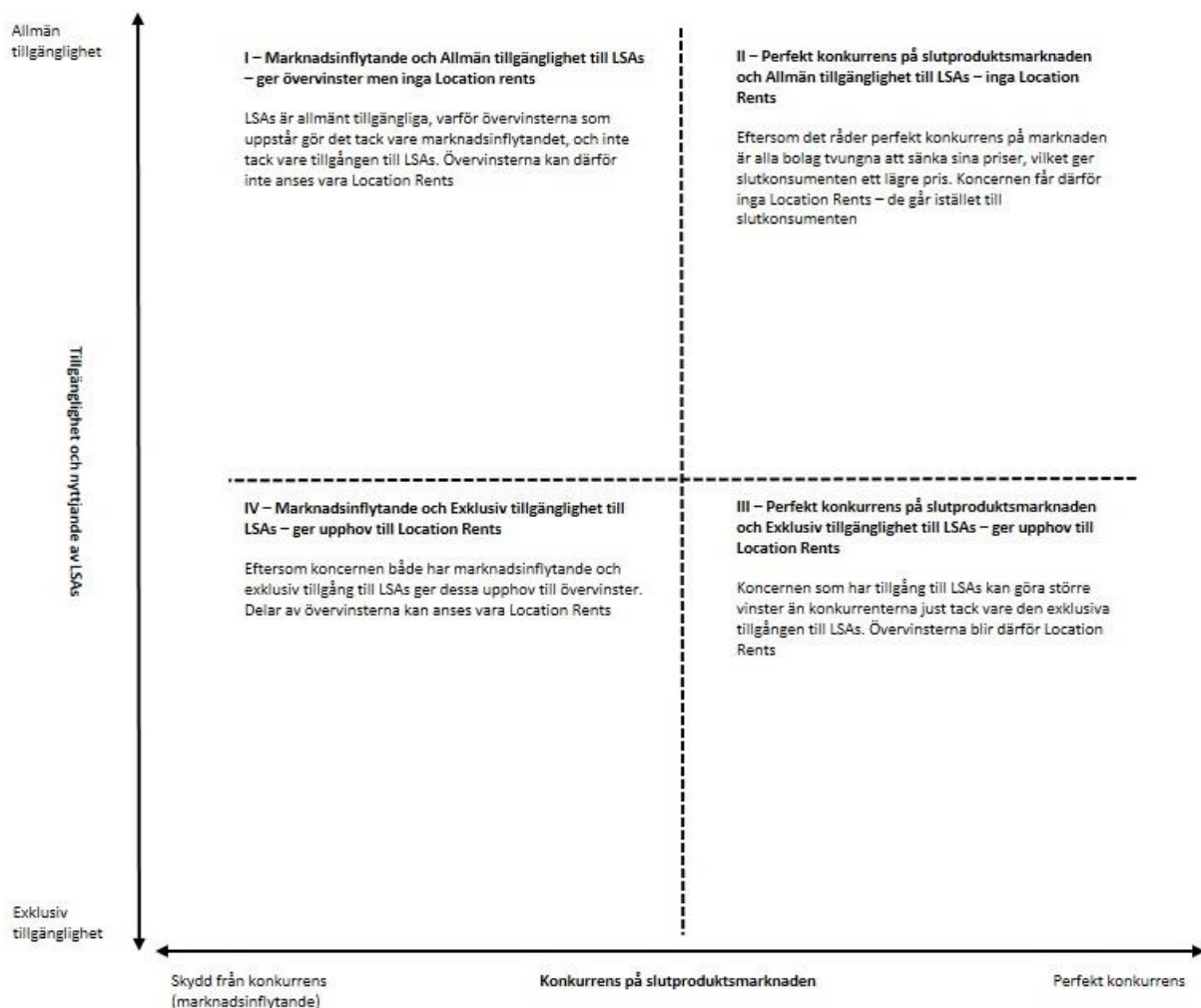
Bild: Location rents. Baserad på Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.5.

Som tidigare nämnt i det föregående kapitlet är LSAs nödvändiga men inte tillräckliga för att Location rents ska existera. Location rents existerar endast om två kriterier är uppfyllda. Det existerar (1) kvantifierbara LSAs och (2) dessa LSAs leder till att bolaget gör övervinster. Om bolaget inte kan göra övervinster på nyttjandet av LSAs, utan om vinsterna istället går till konsumenterna i form av lägre priser, blir det inte relevant att fördela något värde mellan bolagen. Detsamma gäller om bolaget nyttjar LSAs i ett visst land och faktiskt gör övervinster, men där övervinsterna inte görs tack varje just LSAs utan på grund av andra faktorer, exempelvis genom bättre företagsstyrning. Ovanstående bild 1 visar på skillnaderna mellan en situation där ett bolag omvandlat en del av de lokala kostnaderna till en rörelsemarginal/rörelsevinst (staplarna 1 resp. 2). Om övervinsterna försvinner och det endast är bolagets lokala kostnader som minskar är det inte fråga om Location rents (stapel 3), utan fördelningen får göras med hjälp av de vanliga reglerna i OTPG.

Baserat på Gonnets LSA-matris presenteras vidare en matris som visar fyra olika situationer som ett bolag kan befinna sig i. Ett bolag kan befinna sig i någon av de fyra kvadranterna I, II, III eller IV. I praktiken är det givetvis inte så att det antingen råder monopol eller perfekt konkurrens på en marknad, men för pedagogikens skull blir det enklast att tala om fyra olika fall. Om ett bolag kan nyttja LSAs som sedan ger upphov till Location rents beror på två variabler. Den ena variabeln (x-axeln) visar ”konkurrens på slutproduktmarknaden”, där värdena går från skydd från konkurrens till perfekt konkurrens. Ett bolag som är verksamt på en marknad med stor konkurrens kommer att hamna i kvadranterna II eller III, medan ett bolag som

har en skyddad position, genom exempelvis monopol, patent eller via förmånliga rättigheter, hamnar i kvadranterna I eller IV.

Den andra variabeln som påverkar bolagens eventuella Location rents är ”tillgänglighet och nyttjande av LSAs” där värdena sträcker sig från exklusiv tillgänglighet till allmän tillgänglighet (y-axeln). Om LSAs är allmänt tillgängliga och nyttjade av konkurrenterna hamnar det prövade bolaget i kvadranterna I eller II. Om LSAs inte är allmänt tillgängliga, utan skyddas av exempelvis specifika rättigheter, hamnar det prövade bolaget i kvadranterna III eller IV. För att LSAs ska kunna ge upphov till Location rents gäller att bolaget kan placeras i antingen kvadranterna III eller IV, dvs. om LSAs är allmänt tillgängliga uppstår inga Location rents.¹⁰⁹



LSA matris – baserad på Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.6.

Detta förtjänar en närmare förklaring. För ett bolag som är verksamt på en marknad där det råder perfekt konkurrens och där konkurrenterna har tillgång till LSAs (kvadrant II) kan inga Location rents uppstå eftersom konkurrenterna kommer att pressa ner priserna på slutprodukterna. Om det finns några

¹⁰⁹ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.5.

övervinster i kvadrant II går de alltså till konsumenterna i form av lägre priser på varorna, snarare än till bolaget, varför det inte kan röra sig om Location rents. Ett bolag som är verksamt på en marknad där det inte råder någon konkurrens och där tillgången till LSAs är allmän (kvadrant I) gör visserligen övervinster genom att bolaget kan nyttja LSAs, men rent ekonomiskt är vinsterna inte tack vare LSAs i sig, och blir därför inte Location rents, utan de beror på att bolaget befinner sig i en marknadsledande position genom exempelvis bättre patent eller överlägsen teknik. LSAs i kvadrant I är ju fritt tillgängliga och kan nyttjas av vem som helst.

Kvadranterna III och IV skiljer sig från kvadranterna I och II eftersom LSAs i de fallen inte är allmänt tillgängliga. Bolaget har alltså lyckats att få tillgång till LSAs som troligtvis beror på en artificiellt skyddad marknad i form av skydd mot utländska investeringar, sällsynta kontrakt etc. Ett bolag i kvadrant IV behöver inte nödvändigtvis skilja sig från ett motsvarande bolag i kvadrant I annat än att bolaget i kvadrant IV har exklusiv tillgång till LSAs, men övervinsterna som skapas i det bolaget kan i praktiken inte uppstå hos ett annat bolag, varför i alla fall delar av övervinsterna är Location rents. Resterande övervinster kan, precis som i situation I, bero på överlägsna patent etc. Den uppmärksamme läsaren märker säkerligen att fördelningen av Location rents inte är en helt enkel uppgift. Ett bolag som befinner sig i kvadrant III kan göra större vinster än motsvarande bolag som inte har tillgång till LSAs, och dessa övervinster blir Location rents.

I vilken kvadrant ett bolag i praktiken kan komma att hamna i kan illustreras genom fyra exempel.^{110, 111} Kvadrant II är inte med, eftersom ett bolag i den kvadranten inte möjligen kan ha några Location rents.

Exempel 1 – kvadrant III: Ett bolag, A, som är verksamt på en konkurrenskraftig marknad omstrukturerar från ett högkostnadsland till ett lågkostnadsland. Den lägre kvaliteten på arbetskraften, dåliga infrastrukturen och den statliga kontrollen i lågkostnadslandet gör att bolagets konkurrenter inte kan omstrukturera sin verksamhet på samma sätt som A. I jämförelse med konkurrenterna har A exklusiv tillgång till LSAs, som blir Location rents.

Exempel 2 – kvadrant IV: En exklusiv smycketillverkare, B, går ihop i en joint venture med ett bolag i ett LSA-land som har oförmånliga krav för utländska bolag, för att sälja sina produkter. Tack vare deras joint venture får B tillgång till en marknad som är otillgänglig för andra utländska bolag. Landets LSAs blir Location rents dels genom märkets exklusivitet, dels genom den exklusiva tillgången till marknaden.

Exempel 3 – kvadrant IV: I likhet med det andra exemplet från OTPG på location savings¹¹², startar ett bolag i ett högkostnadsland ett dotterbolag i ett lågkostnadsland där bolaget har möjlighet att anställa ingenjörer till en lägre kostnad än i högkostnadslandet. Eftersom kunderna i högkostnadslandet inte

¹¹⁰ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.5.

¹¹¹ Baserade på Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.5.

¹¹² OTPG, punkt 9.152 och 9.153, s. 286.

är medvetna om detta är de fortfarande villiga att betala samma pris för tjänsten som tidigare. LSAs i lågkostnadslandet blir Location rents dels genom att bolaget har tillgång till billigare arbetskraft, dels genom att kunderna fortfarande betalar samma pris för tjänsterna.

Personligen anser jag att den här typen av exempel vara problematiska då de mycket väl skulle kunna hamna i kvadrant I. Ett bolag som startar ett dotterbolag i ett lågkostnadsland har egentligen inte exklusiv tillgång till LSAs, utan det är konkurrenterna som helt enkelt inte nyttjat samma möjligheter. Visserligen är det ett krav enligt LSA-matrisen att LSAs ska vara tillgängliga *och* nyttjade, och om konkurrenterna har valt att inte nyttja LSAs hamnar bolaget därför längre ned på y-axeln. Viktigt att påpeka är att den här typen av Location rents troligtvis försvinner relativt snabbt. Om det råder konkurrens på just den marknaden är situationer som dessa endast konsekvenser av att marknaden är i obalans, snarare än att det råder exklusiv tillgång till LSAs. Jag återkommer till det här exemplet i analysen.

Exempel 4 – kvadrant I: Ett världsledande teknikbolag från ett högkostnadsland använder sig av underleverantörer från både högkostnadsländer och lågkostnadsländer för att möta efterfrågan på sina produkter. LSAs i lågkostnadsländerna är tillgängliga till konkurrenterna. Inga Location rents existerar eftersom LSAs finns tillgängliga och bolagets övervinster kan härledas till bolagets marknadsposition snarare än till LSAs. Detta exempel är likt två äldre, amerikanska rättsfall¹¹³ där de båda Singaporianska dotterbolagen fick rätt till att behålla location savings (kvadrant IV). Som reglerna ser ut idag skulle domarna troligtvis gå emot Singaporebolagen och location savings skulle stanna kvar i USA.

Om bolagen finner att det tack vare LSAs uppkommit Location rents är det slutgiltiga steget i analysen att fördela dessa Location rents mellan bolagen på ett sätt som är förenligt med armlängdsprincipen.

6.5 Steg 4: Fördela Location rents mellan bolagen

6.5.1 Del 1 - Parternas relativa förhandlingskraft

Vilket av bolagen, LSA-bolaget eller bolaget i högkostnadslandet, som har rätt till Location rents beror på hur stor del bolagen har bidragit med till att skapa övervinster. I likhet med en vanlig funktionsanalys ska bolagens *relativa förhandlingskraft* analyseras innan en fördelning äger rum.¹¹⁴ Den relativa förhandlingskraften innebär att bolaget som har en stark

¹¹³ Compaq Corp. v. Commissioner, 78 T.C.M (CCH) 20 (1999) och Sundstrand Corp. v. Commissioner, 96 T.C.M. (CCH) 226 (1991)

¹¹⁴ Baserade på Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.5.

förhandlingskraft på den öppna marknaden, i form av exempelvis immateriella tillgångar, ska ha rätt till Location rents. Sett till funktionsanalysen av bolagen bör det bolag som utför de flesta funktionerna, använder tillgångarna och som bär riskerna även vara bolaget som får ta del av övervinsterna. Location rents beror dock även på en exklusiv tillgång till LSAs (y-axeln i LSA-matrisen), varför ett bolag som möjliggör nyttjandet av LSAs bör få en del av Location rents. För att besvara frågan hur Location rents fördelas i praktiken är det relevant att återgå till de fyra exemplen i det förra steget och undersöka hur bolagen i de situationerna skulle fördela övervinsterna mellan sig.¹¹⁵

Exempel 1 – kvadrant III: Om LSA-bolaget i lågkostnadslandet var det som lyckades få tillgång till den statliga licensen, samtidigt som bolaget utbildade personalen och hanterade den bristfälliga infrastrukturen genom att till exempel finna alternativa transportvägar för varorna ska det få behålla större delen eller hela Location rents. LSA-bolagets relativa förhandlingskraft är väldigt stark då det hade varit omöjligt att nyttja LSAs om det inte hade varit för LSA-bolaget.

Exempel 2 – kvadrant IV: I det här fallet blev LSAs till Location rents dels genom B:s exklusivitet, dels genom LSA-bolagets tillgång till marknaden. LSA-bolaget ska därför ta del av de Location rents som är hänförliga till att marknaden blivit tillgänglig för B, medan B ska få de Location rents som uppstod som en konsekvens av att märket är exklusivt.

Exempel 3 – kvadrant IV: Ingenjörsbolagets relativa förhandlingskraft i den här situationen är enligt mig relativt låg, då bolaget i högkostnadslandet likväl skulle kunna anställa andra ingenjörer. Situationen som uppstår blir en kvadrant I situation, där högkostnadsbolaget behåller Location rents. Det kan däremot röra sig om en kvadrant IV situation, där ingenjörsbolaget behåller alla Location rents, om ingenjörerna är så pass specialiserade att de finns någon annan stans.

Exempel 4 – kvadrant I: Per definition finns inga Location rents i kvadrant I, dvs. om konkurrenterna nyttjar LSAs men ändå gör lägre vinster beror det inte på lokala faktorer, utan snarare på att bolaget i fråga är mer lönsamt genom till exempel bättre patent. LSA-bolagen behåller alltså inga Location rents, utan de går till bolaget som har de immateriella tillgångarna.

Ett av de stora problemen med kvantifiera *parternas relativa förhandlingskraft* är att förhandlingskraften för en av parterna ofta blir starkare från år till år i och med att parten får erfarenhet från samarbetet, men ersättningen till bolaget stannar kvar på samma nivå. Anta att det finns en kontraktstillverkare i ett lågkostnadsland, t.ex. Indien, som tillverkar avancerade datorkomponenter åt ett svenskt teknikbolag. Efter utförd funktionsanalys och från avtalen mellan bolagen framgår det klart och tydligt att det indiska bolaget är kontraktstillverkare. Det första året som det indiska

¹¹⁵ Baserat på Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.6.

bolaget utför tjänster åt det svenska bolaget är effektiviteten på 80 % från det som den var på när det svenska bolaget utförde arbetet själva. Den minskade effektiviteten är alltså en LSAs förlust, samtidigt som de lägre kostnaderna är LSA-vinster. Det indiska bolagets ersättning tas fram genom kostnadsplusmetoden och ger år 1 ett vinstpålägg om 10 %.

I takt med att bolagen samarbetar under en längre period kommer säkerligen det indiska bolagets effektivitet att öka. De som är anställda i Indien lär sig hur produktionen av komponenterna fungerar och blir mer kompetenta, cheferna blir mer effektiva i att strukturera arbetet, de ansvariga för logistiken optimerar transporterna etc. Ur ett internprissättningsperspektiv har det indiska bolaget utvecklat egna *immateriella tillgångar* i form av exempelvis know-how och personaltillgångar. Efter några år är inte effektiviteten längre nere på 80 % som den var år 1, utan den är nu uppe på 100 %, dvs. arbetet flyter på lika bra som det hade gjort i Sverige. Hade verksamheten stannat kvar i Sverige hade även det svenska bolaget blivit mer effektiva, men för argumentationens skull antar vi att bolagen efter ett visst antal år är lika effektiva.

Den indiska kontraktstillverkaren har efter ett visst antal år tack vare erfarenheten en mycket starkare *relativ förhandlingskraft jämfört med andra indiska bolag* än vad den hade år 1, men ersättningen är fortfarande densamma, dvs. vinstpålägget är 10 %. Om det svenska bolaget år 5 vill byta kontraktstillverkare till någon som är lika kompetent som det indiska bolaget är efter 5 år kommer det troligtvis vara en mycket svårare uppgift än tidigare. Eftersom konkurrensen är lägre bland bolag med motsvarande 5 års erfarenhet än hos ”år 1”-bolag skulle även ersättningen vara högre än ett vinstpålägg om 10 %. Ett stort problem, som jag ser det, är att bolagen i högkostnadsländer som använder sig av exempelvis kontraktstillverkare inte tar hänsyn till den här utvecklingen hos kontraktstillverkarna, utan ersättningen till dem stannar på samma nivå.

6.5.2 Del 2 – Fördela Location rents genom någon av de av OECD godkända internprissättningsmetoderna

Den här delen bygger i stort sett på kapitlet om prissättningsmetoder, varför den bara beskrivs väldigt kort. Efter att bolagen fastställt sin relativa förhandlingskraft måste Location rents fördelas mellan bolagen rent monetärt. Det mest självklara sättet är givetvis med hjälp av CUP-metoden, där fördelningen sker på samma sätt som hos bolag med samma eller liknande förhandlingskraft.¹¹⁶ Med hänvisning till de föregående styckena blir en CUP-fördelning givetvis problematisk, då det är svårt att hitta bolag som har samma relativa förhandlingskraft som jämförelsebolaget. Det blir ännu svårare ju längre tid samarbetet äger rum, pga. att bolagen utvecklar unika

¹¹⁶ Baserat på Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.7.

immateriella tillgångar. Samma problematik gäller fördelningen av Location rents genom TNMM och kostnadsplusmetoden. Båda metoderna är beroende av att det finns pålitliga jämförelsebolag.

Den mest intressanta fördelningsmetoden, vid sidan av de av OECD godkända metoderna, är den spelteoretiska metoden Shapley Value, som beskriver hur vinsterna av ett samarbete ska fördelas mellan parterna beroende på parternas bidrag till vinsten.¹¹⁷ Metoden påminner till viss del om Profit Split metoden. En beskrivning av Shapley Value faller dock utanför ramen för uppsatsen då det snarare är en matematisk uppgift än en juridisk uppgift.

6.6 Rättsfall där Location savings diskuteras

Dessvärre finns det knappt några rättsfall som tar upp location savings sedan de nya OTPG från 2010 trädde i kraft. Det finns en del gamla amerikanska rättsfall som tar upp problematiken men de är från 70, 80 och 90-talen¹¹⁸ och praxis har ändrats en hel del sen dess. Det rättsfall som väger tyngst idag är GAP International Sourcing från Indien som presenteras vidare i uppsatsen.

6.6.1 Sundstrand Corp. v. Commissioner^{119, 120}

Det amerikanska bolaget Sundstrand tillverkade diverse komponenter för kraftöverföring, kylning och uppvärmning och annan avancerad teknik. Bolaget startade ett dotterbolag, SunPac, i Singapore som skulle tillverka avancerade komponenter till flygplan, s.k. constant speed drives (CDS). SunPac i Singapore tillverkade CDS på licens från Sundstrand och betalade en viss royalty till Sundstrand för att få använda deras immateriella rättigheter. Sundstrand menade att alla location savings som uppstod skulle stanna kvar hos dotterbolaget SunPac. Det amerikanska skatteverket IRS menade att SunPac inte var en fullfjädrad tillverkare, utan att bolaget endast var en kontraktstillverkare utan egna immateriella tillgångar, och att det därför skulle få en lägre ersättning. Vidare menade IRS att det inte fanns några location savings. Sundstrand menade däremot att SunPac skulle behålla alla location savings eftersom deras licens gav de en position på marknaden som kan liknas vid monopol (kvadrant IV).

Domstolen uttalade att SunPac inte kunde vara en kontraktstillverkare åt Sundstrand eftersom de tillverkade CDS på licens och betalade en royalty för att få använda den, varför IRS argumentation föll. Vidare höll domstolen med

¹¹⁷ Gonnet Sebastien et al., Location Specific Advantages – principles, s.7

¹¹⁸ T.ex. Eli Lilly & Co, National Semiconductor Corp, Bausch & Lomb m.fl.

¹¹⁹ Sundstrand Corp. v. Commissioner, 96 T.C.M. (CCH) 226 (1991)

¹²⁰ Domen finns bl.a på http://www.leagle.com/decision/199132296lrc226_1311

Sundstrand om att SunPac tack vare licensen hade monopol på att tillverka CDS och att de därför hade rätt till alla location savings.

Målet är intressant eftersom en stor del av LSA-analysen i det tidigare kapitlet bygger på Sundstrands argumentation i fallet. Anledningen till att SunPac fick behålla location savings var först och främst för att bolaget hade en skyddad ställning på marknaden, men också för att deras relativa förhandlingskraft tack vare licensen var väldigt stark. Det är tveksamt om det idag skulle fungera att artificiellt skapa en skyddad marknad, dvs. genom att ge ett bolag ensamrätt på att tillverka en komponent, och sen argumentera för att bolag *därför* har en så pass stark förhandlingskraft att de ska få behålla alla övervinster. Exempelvis skulle skatteverket kunna ifrågasätta om det var förenligt med armlängdsprincipen att ge någon en licens till att tillverka en så pass dyr komponent till det priset. Argumentationen skulle alltså falla redan vid jämförbarhetsanalysen, och diskussionen om location savings skulle inte ens bli aktuell.

6.6.2 GAP International Sourcing

I målet ITA 5147/Del/11 & 228/Del/12 GAP International Sourcing (I) P. Ltd.¹²¹ från den 18 september 2012, The Delhi Income Tax Appellate Tribunal mot GAP International Sourcing (India) Private Limited (nedan endast kallat för GAP) dömde den indiska tribunalen för skattefrågor i ett mål rörande allokeringen av location savings till den skattskyldiges fördel. GAP-koncernens (GAP Group) helägda dotterbolag, GAP India, fungerade som inköpare till hela koncernen genom att köpa in råvaror från indiska säljare och sälja dessa till bolag inom koncernen. Ersättningen till GAP India beräknades genom kostnadsplusmetoden med ett vinstpålägg på 15 %.

6.6.2.1 Parternas ståndpunkter

Det indiska skatteverkets internprissättningsavdelning (TPO)¹²² ansåg att ersättningen var för låg eftersom det indiska bolaget utförde inköpsfunktioner av högt värde och för att det indiska bolaget hade utvecklat vissa viktiga marknadsföringstillgångar. Vidare ansåg TPO att location savings som uppstod genom verksamheten i Indien inte var medräknade i vinstpålägget om 15 %. Den armlängdsmässiga ersättningen bestämdes av TPO till 5 % av värdet på de fraktade varorna, där location savings var inkluderade i beräkningen.

GAP India menade att bolaget endast utförde rutintjänster som tillförde lite av värde till GAP Group. De hänvisade till en utförd funktionsanalys där de menade att de inte utförde några signifikanta funktioner och att de inte tog några risker i form av marknadsrisker, kreditrisker, produktrisker etc. Istället menade GAP India att det var de andra bolagen i GAP Group som ägde de

¹²¹ Domen finns b.l.a på <http://www.indiankanoon.org/doc/142135975/?type=print>

¹²² Transfer Pricing Officer

immateriella rättigheterna, använde sina tillgångar samt stod för alla viktiga risker. I fråga om location savings ansåg GAP India att syftet med att köpa in material från ett lågkostnadsland som Indien var att ge konsumenterna lägre priser (kvadrant II i LSA matrisen). Även om det uppstod övervinster skulle dessa fördelas mellan bolagen inom koncernen genom bolagens relativa förhandlingskraft och genom deras position på marknaden. Eftersom GAP India inte ansågs äga några värdefulla immateriella tillgångar skulle bolaget heller inte ha rätt till några location savings.

6.6.2.2 Tribunalens dom

I fråga om bolagens funktionsanalys ansåg Tribunalen inte att TPO presenterade tillräckligt med information för att gå ifrån funktionsanalysen och omklassificera bolagens funktioner, varför GAP India, i enlighet med funktionsanalysen, endast ansågs utföra rutintjänster. GAP India ansågs heller inte äga några värdefulla immateriella tillgångar. Tribunalen ansåg vidare att eventuella location savings som fanns i Indien var tillgängliga för hela marknaden och att GAP India därför inte gynnades jämfört med konkurrenterna.¹²³ Eventuella location savings förs generellt sett på grund av konkurrensen vidare till konsumenterna och därför ska inte GAP India ersättas för det. I domen avslutar Tribunalen diskussionen om location savings med följande:¹²⁴

Generally, the advantage of location savings is passed onto the end-customer via a competitive sales strategy. The arm's length principle requires benchmarking to be done with comparables in the jurisdiction of tested party and the location savings, if any, would be reflected in the profitability earned by comparables which are used for benchmarking the international transactions. Thus in our view, no separate / additional allocation is called for on account of location savings.

Domen är intressant på många punkter, men framförallt för att Tribunalen tar hänsyn till den rådande diskussionen om Location savings, utan att förlita sig på gamla rättsfall¹²⁵. Tribunalens resonemang är även i linje med den i de tidigare kapitlen presenterade analysmetoden av LSAs. Vidare tar Tribunalen upp problematiken mellan LSAs och armlängdsprincipen, där de påstår att liknande bolag i Indien (benchmarking to be done with comparables) aldrig skulle debitera för just location savings, utan den eventuella övervinsten skulle vara inbakad i priset. Domen går alltså delvis emot Indiens egna kapitel i UNTPG.

¹²³ ITA 5147/Del/11 & 228/Del/12 GAP International Sourcing (I) P. Ltd. punkt 43 vii.

¹²⁴ ITA 5147/Del/11 & 228/Del/12 GAP International Sourcing (I) P. Ltd. punkt 43 vii f.

¹²⁵ Främst på de äldre, amerikanska rättsfallen som gav LSA-bolagen alla Location savings.

6.6.3 Finska Högsta Förvaltningsdomstolen - HKO 2013:36¹²⁶

Ett finskt moderbolag, A Oyj, omstrukturerade sin verksamhet år 2004 och startade ett dotterbolag i Estland, B AS. A köpte sedan varor från sitt estniska dotterbolag, som enligt avtalet mellan bolagen var en kontraktstillverkare och som endast tillverkade varor för A:s räkning. Ersättningen till B togs fram genom nettomarginalmetoden (TNMM) och bolaget B fick behålla hälften av de location savings som uppstod i och med omstruktureringen till Estland. Rättsfallet berör skatteåren 2004 och 2005.

Det estniska bolaget B hade utvecklat sin verksamhet sen år 2004 och det använde metoder och tekniker som aldrig användes i Finland. HKO slog fast att OTPG inte är bindande för den finska domstolen, men att reglerna ändå är internationell standard vad gäller tillämpningen av armlängdsprincipen och att de därför ska användas. Vidare sa domstolen att kapitel IX i OTPG om omstruktureringar visserligen är från 2010, men att det ändå kan tillämpas på åren innan 2010 då det inte innehåller några nya tolkningar av internprissättningsreglerna.

I frågan om location savings sa HKO att frågan kan aktualiseras om en verksamhet flyttas från ett högkostnadsland till ett lågkostnadsland. I förevarande fall ansåg dock HKO att den verksamhet som ägde rum i Estland skiljde sig så pass mycket från den verksamheten som tidigare ägde rum i Finland innan år 2004 att exemplen på location savings i OTPG kapitel IX¹²⁷ inte ansågs motsvara situationen i det här fallet. HKO ogillade inte parternas location savings argumentation, men menade att ett bolags ersättning ska grundas på en jämförelsestudie och inte på genom att flytta location savings mellan parterna. Prissättningen mellan bolagen godkändes ändå, eftersom det estniska bolaget ansågs ha utvecklat tillverkningsprocessen så pass att den var lämplig för storskalig produktion.

Dessvärre är det här rättsfallet inte särskilt informativt, och till och med något utdaterat, vad gäller diskussionen kring LSAs, då domstolen endast erkänner att location savings kan uppkomma i vissa specifika situationer, men inte hur de ska fördelas. Vidare anser domstolen att det inte är fråga om location savings bara för att verksamheten utvecklats så pass mycket som den gjort. Den tanken är intressant då den belyser vikten av att göra en ny och korrekt funktionsanalys i och med att bolagen utvecklas. Det estniska bolaget fick en viss ersättning för de första åren bolaget existerade baserat på en funktionsanalys där det estniska bolaget utförde samma tjänster som det finska bolaget tidigare gjort. Ersättningen bör däremot justeras, i det här fallet till fördel för det estniska bolaget, då bolaget utförde mer komplexa funktioner och i takt med att bolaget utvecklar vissa immateriella tillgångar. I och med

¹²⁶ Finns på

<http://www.kho.fi/sv/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1365150274729.html>

¹²⁷ Återigen, OTPG, punkt 9.152 och 9.153, s. 286.

diskussionen om LSAs i FNTPG skulle troligtvis domstolens tolkning blivit annorlunda om rättsfallet kommit idag.

6.7 Analys och problematik med LSAs

Som jag ser det finns det en hel del problem med konceptet LSAs så som det presenteras i UNTPG. Eftersom kritiken är omfattande kommer jag att dela upp den i flera underkapitel.

6.7.1 Räcker inte armlängdsprincipen som den ser ut idag?

I den här delen är det intressant att återkomma till exemplet med de indiska kontraktstillverkarna som jag tog upp under parternas relativa förhandlingskraft i Steg 4 i LSA-analysen. Ett svenskt bolag använder sig av indiska kontraktstillverkare som tillverkar vissa datorkomponenter under flera års tid. Ett bolag i ett lågkostnadsland som efter några års samarbete blivit mer effektivt och utvecklat egna immateriella tillgångar förtjänar en högre ersättning än bolaget fick år 1. Denna slutsats är *helt okontroversiell* sett till armlängdsprincipen som den ser ut idag. Meningen med funktionsanalysen är just att bestämma vilken position/förhandlingskraft bolagen har gentemot varandra, för att sedan bestämma en marknadsmässig ersättning till dem. Fördelningen av eventuella Location rents kan enligt mig göras *redan i funktionsanalysen* om den görs på ett korrekt sätt. Problemet ligger i att skatteverken i både Kina och Indien insett att bolagen i deras länder inte får högre ersättning ju effektivare de blir, utan ersättningarna stannar kvar på samma låga nivåer. Att beskatta extra i form av LSAs blir därför en ad-hoc lösning som går ifrån armlängdsprincipen just för att ersättningarna till bolagen i lågkostnadsländerna inte blir högre. Personligen anser jag att de länderna som vill väva in LSAs i sin internprissättning snarare bör bli bättre på att tvinga bolagen som är verksamma i deras länder att använda sig av en mer korrekt internprissättning.

Annat än artikelserien som LSA-delen i den här uppsatsen bygger på finns i princip ingen annan källa som förklarar hur eventuella Location rents kan fördelas mellan bolagen. Kinas del i UNTPG som tar upp problematiken är ungefär 4 sidor lång¹²⁸ och den erbjuder ingen konkret lösning på hur bolagen ska justera sin internprissättning. Komplexiteten i fördelningen mellan LSAs och Location rents (steg 3 och 4 i LSA delen) är så pass stor att det enligt mig är tveksamt om det ens kommer att uppstå någon konsensus på området.

¹²⁸ UNTPG, s. 370 – 374.

6.7.2 LSAs tar ett steg ifrån armlängdsprincipen och går mot en skönstaxering

Anledningen till att kapitlet om armlängdsprincipen i den här uppsatsen var så detaljerat var för att visa att en korrekt tillämpning av armlängdsprincipen kommer att ge upphov till en relativt träffsäker situation som uppstår mellan två oberoende bolag. Funktionsanalysen, jämförbarheten och prissättningsmetoderna syftar alla till att på ett korrekt sett ”simulera” en situation som skulle uppstå om bolagen hade handlat på en fri marknad. Genom att väva in LSAs i jämförbarhetsanalysen går skatteverken ifrån tanken om att artificiellt skapa en situation som oberoende bolag befinner sig i. Det finns ju inga bolag som på en fri marknad skulle få några kunder om de debiterade högre priser än konkurrenterna endast av den anledningen att de befinner sig på en viss geografisk plats. Tyvärr är det så LSAs fungerar. I UNTPG menar Kina att de kinesiska konsumenterna har preferenser för utländska märken i förhållande till de kinesiska, varför bolagen som etablerar sig i Kina får tillgång till en större marknad.¹²⁹ Av den anledningen tycker Kina därför att de ska få behålla en viss del av den vinsten. Om man väljer att godkänna armlängdsprincipen som den är, är tanken på att beskatta ett bolag för en potentiell marknad enligt mig helt absurd. Den indiska tribunalen i GAP-målet argumenterar delvis för den här synen på LSAs där de menar att en eventuell vinst, i förhållande till liknande bolag, redan skulle vara invävd i priset som LSA-bolaget debiterar bolaget i högkostnadslandet. Jag är beredd att hålla med. Priserna på en fri marknad bestäms av utbud och efterfrågan snarare än av skattetekniska verktyg så som LSAs. Även i situationer där LSA-bolagen har exklusiv tillgång till LSAs anser jag analysen vara överflödig. Vid en korrekt utförd funktionsanalys kommer bolagen ändå att få högre ersättning än bolag som inte har tillgången till LSAs.

6.7.3 Artificiellt skyddade marknader som ger bolagen rätt till LSAs

Bolag som hamnar i någon av kvadranterna III eller IV, dvs. bolag som verkar på skyddade marknader, har eventuellt rätt till Location rents, beroende på deras relativa förhandlingskraft. Ett bolag som exempelvis har en statlig licens att utvinna vissa råvaror i ett land har en *unik immateriell tillgång* i ett land som gör att deras förhandlingskraft gentemot ett utländskt bolag blir större än för bolag som inte innehar några licenser. Hur bör ett bolag behandlas, ur ett LSA-perspektiv, som hamnar i kvadrant III eller IV, genom att det rent artificiellt får en monopolposition, genom t.ex. ensamrätter, likt bolaget SunPac i Sundstrandmålet? Sundstrandmålet är intressant eftersom det är en domstol i USA dömde i ett mål där location savings inte skulle stanna kvar i hemlandet. GAP-målet handlar istället om att behålla eventuella location savings i landet. Baserat på Sundstrandmålet kan alltså ett bolag

¹²⁹ UNTPG, punkt 10.3.3.6, s. 372.

genom att artificiellt ge sitt dotterbolag en ”monopolposition” genom licenser tvinga dem att behålla eventuella Location rents. LSA-bolaget som har den exklusiva licensen kommer per automatik att hamna i en stark förhandlingsposition eftersom det är det enda bolaget på marknaden som har rätt att nyttja licensen. Bör man skilja på dessa bolag från de som är verksamma på marknader där begränsningarna är statliga, snarare än skapade av bolagen själva? Enligt mig visar den här frågeställningen på bristerna i en LSA-analys. Skulle motsvarande situation ha analyserats med hjälp av en vanlig funktionsanalys skulle det inte finnas några tvetydigheter i vilket av bolagen som har rätt till vilken ersättning.

6.7.4 Vilka konsekvenser får en mer komplex internprissättning?

Bolag har idag en allt större möjlighet att ansöka om en s.k. APA. En APA, Advance pricing arrangement, innebär att ett bolag på förhand till skatteverket presenterar en funktionsanalys och val av prissättningsmetod för att i gengäld få en garanti på att den valda prissättningen inte kommer att ifrågasättas.¹³⁰ En allt mer komplex reglering, i form av exempelvis LSAs, kommer att öka intresset för APA, då kostnaden (ca. 150 000 kr i Sverige) är relativt låg i förhållande till vad ett bolag kan förlora på att deras internprissättning underkänns. Konsekvenserna av ett system som i allt större grad bygger på godkännanden av skatteverken är enligt mig negativa, då det minskar bolagens möjligheter till att lägga upp sin verksamhet på ett optimalt sätt för att de är oroliga för ett lands skatteverk. Vidare har exempelvis Indien det senaste året infört s.k. Safe harbor-regler¹³¹, som innebär att skatteverket i Indien automatiskt kommer att godkänna internprissättningen på vissa transaktioner om marginalerna faller inom vissa intervall. Det senaste indiska Safe harbor förslaget innebär att mjukvaruutvecklarens marginal¹³² kommer att godkännas om den ligger på mellan 20-22%.¹³³ Den här trenden kommer troligtvis att öka i och med att reglerna blir mer svårövergripliga. Det stora problemet, som jag ser det, är att Safe harbor-regleringar går ifrån armlängdsprincipen som den egentligen ska se ut (med funktionsanalyser etc) till att gå emot ett standardiserat system där vissa marginaler alltid kommer att godkännas, oavsett bolagens funktioner. Exempelvis har Brasilien valt en sådan lösning.¹³⁴ Om en sådan reglering är bättre eller sämre än den som finns idag vill jag inte uttala mig om, men om armlängdsprincipen ska följas bör lagstiftare avstå från den här typen av lösningar.

¹³⁰ OTPG, s. 23.

¹³¹ KPMG, India – Safe harbor rules are finalized, 20 september 2013.

¹³² Operating profit margin to operating expense.

¹³³ KPMG, India – Safe harbor rules are finalized, 20 september 2013.

¹³⁴ UNTPG, punkt 10.2 f. s. 352.

7 Sammanfattning

LSAs är ett oerhört komplext internprissättningsverktyg som har skapat viss förvirring hos bolagen som är verksamma i framförallt Kina och Indien. Jag anser att LSAs inte är förenligt med armlängdsprincipen som den ser ut idag eftersom oberoende bolag aldrig skulle debitera varandra för den typen av faktorer som LSAs avser. Eftersom det knappt finns någon rättspraxis på området är det svårt att uttala sig om LSAs kommer att bli en stor del av internprissättningen eller inte, men min förhoppning är att länderna kan enas genom att ta ett steg tillbaka från komplexiteten och exempelvis utveckla armlängdsprincipen så att den fungerar bättre.

Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten

Prop. 2005/2006:169

Rapporter

OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

OECD, Discussion Draft on the Revision of Chapter VI of the OECD Guidelines on Intangibles, juni 2012.

OECD Model Tax Convention on Income and Capital, July 2010.

OECD, Transfer Pricing Methods, July 2010

Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering

United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, 2013.

United Nations Newsletter of FfDO/DESA 2013/4, May 2013 - http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013ITCM/TP_newsletter4_may2013.pdf

Artiklar

Allvin, Anders & Ekwall, Tobias, Jämförbarhetsanalysen – kommentarer kring OECD:s förslag till omarbetade riktlinjer, Skattenytt 2010 s. 263 - 272.

Arvidsson, Richard, Shell-målen – en kommentar till regeringsrättens dom, Svensk Skattetidning 9/91.

Bergkvist, Sven-Åke & Wiman, Bertil, Internprissättning och den skatterättsliga kartan, Svensk Skattetidning 2012:4, s.307 – 323.

Gonnet, Sebastien; Fris, Pim; Coriano, Tommaso, Location Specific Advantages – principles, s.2 - 9, BNA Transfer Pricing International Journal 06/11.

Gonnet, Sebastien & Fris, Pim ”A European View on Transfer Pricing After Glaxo”, BNA Tax Planning International Transfer Pricing, 11/06.

Kleist, David, OECD:s rapport Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Skattenytt 2013, s. 535 – 542.

Lindström, Annika & Gustafsson, Erik, Stora förändringar inom internprissättningsområdet de senaste åren, Svensk Skattetidning 2012:4 s. 330 – 352.

Norell, Kurt & Billgert, Christin, Skatteverket och internprissättning, Svensk Skattetidning 2010:1 s. 57 - 71.

Patelidaki, Stephanie; Oparah, Patrick & Hickman, Andrew, CUPs and Profit Splits – when and how to use, Transfer Pricing International Journal 12/11.

Patton, Michael F; Quick, Perry D ”Location Savings After Sundstrand v. Commissioner: Out of the BALRM and Into the Game Room?”, Tax Management International Journal; Jul 12, 1991; 20, 7.

Skrivelser

KPMG, India – Safe harbor rules are finalized, 20 september 2013.

PwC, OECD initiative on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Tax Policy Bulletin, april 2013.

PwC, Momentum behind the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Tax Policy Bulletin, september 2013.

Ställningstaganden

Skatteverkets ställningstagande, Tillämpning av korrigeringsregeln när resultatet av forskning och utveckling utnyttjas av utländska koncernbolag, 2009-03-12, dnr: 131 250035-09/111

Rättsfallsförteckning

Internationella rättsfall

Finland

Finska Högsta Förvaltningsdomstolen - HKO 2013:36

Indien

ITA 5147/Del/11 & 228/Del/12 GAP International Sourcing (I) P. Ltd

USA

Compaq Corp. v. Commissioner, 78 T.C.M (CCH) 20 (1999)

Sundstrand Corp. v. Commissioner, 96 T.C.M. (CCH) 226 (1991)

Svenska rättsfall

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2006 ref. 37

C-311/08, SGI

Kammarrätten i Stockholm, Dom 2012-04-27, Mål nr 2400—2404-11