



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

NATIONALEKONOMISKA INSTITUTIONEN
vid Lunds universitet

Cecilia Siegbahn

Implementering av
armlängdsprincipen 2014
- Ett spel för gallerierna?

NEKH01 Examensarbete

Examensarbete på kandidatnivå
15 högskolepoäng

Handledare: Anne-Marie Pålsson
Termin för examen: VT14

Innehåll

SAMMANSTÄLLNING	4
SAMMANFATTNING	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Metod och disposition	8
1.4 Begränsningar i litteraturen	9
2 BAKGRUND	10
2.1 Nationellt fokus	10
2.2 Fokusområden då och nu	11
2.3 Internprissättning	13
2.3.1 Transparens	13
2.3.2 Dokumentation	14
2.4 Analys	15
3 ARMLÄNGDSPRINCIPEN	17
3.1 Transaktionsbaserade metoder	19
3.1.1 Marknadsprismetoden	19
3.1.2 Återförsäljarmetoden	19
3.1.3 Kostnadsplusmetoden	20
3.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder	20
3.2.1 Nettovinstmarginalmetoden	21
3.2.2 Vinstfördelningsmetoden	21
3.3 Analys	22
4 ALTERNATIV OCH SVAGHETER	23
4.1 Kritiska röster	23
4.2 Alternativa metoder	24
4.2.1 Advanced pricing agreements	24
4.2.2 Global Formulary Apportionment	25
4.2.3 CSR	27

4.3	Fallstudie: Starbucks	28
4.4	Analys	31
5	RELATIONER TILL ALP	34
5.1	Internationella organ	34
5.2	Nationella beskattningseffekter	36
5.3	Fallet Luxembourg	38
5.4	Analys	40
6	DISKUSSION	42
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	44

Sammanställning

Titel: ”Implementering av armlängdsprincipen 2014 – Ett spel för gallerierna?”

Kurs: NEKH01 - Examensarbete

Författare: Cecilia Siegbahn

Handledare: Anne-Marie Pålsson

Nyckelord: Armlängdsprincipen, Internprissättning, Multinationella företag, Starbucks, Luxembourg

Syfte: Syftet med denna uppsats är att analysera vilka ekonomiska effekter en stat vill uppnå med implementerade av armlängdsprincipen.

Metod: Detta är en deskriptiv uppsats med analytiska moment. Det presenteras även en fallstudie av det multinationella företaget Starbucks.

Slutsats: Metoderna inom armlängdsprincipen har visat sig vara bristfälliga och lätta att kringgå. Enligt kritikerna har principen på många sätt spelat ut sin roll, men en implementering 2014 tycks snarare bero på andra anledningar än en strävan om rättvisare fördelning av multinationella företags vinster.

Sammanfattning

I och med att globaliseringen ständigt ökar, så ökar även antalet multinationella företag (MNF), som i sin tur ökar antalet gränsöverskridande interna transaktioner. De globala effekterna av manipulerad internpris-sättning har länge varit ett välkänt fenomen och metoderna för att finna rätt internpris har utvecklats under åren. Den rådande principen för att hantera detta är att transaktionerna skall ske till ett pris som motsvarar det pris som skulle existera mellan två oberoende parter, armlängdspriset.

Denna uppsats har till syfte att analysera vilka ekonomiska effekter en stat vill uppnå med implementerade av armlängdsprincipen idag. Kritiker menar att metoderna har ändrats för mycket och att det nu är lättare att manipulera till önskat pris. EU, OECD och andra internationella organ fortsätter att förespråka principen och man kan fråga sig varför de inte lyfter fram några andra metoder som bättre uppfyller de målsättningar som finns. De alternativa metoderna visar sig vara alltför komplexa för att implementera eller är metoderna ännu lättare att kringgå än principen om armlängdspriset.

Enligt teorin kommer implementerandet av principen att leda till en mer rättvis fördelning av multinationella företags vinster. Det resonemanget borde det innebära att länder som anser att de får en orättvist liten andel av företagets vinst, har större incitament till implementering än de länder som gynnas av manipulerade internpris. Luxembour är ett av de länder som företagen väljer att överföra obeskattat kapital till och borde därmed få en otillbörligt stor del av företagets vinst. Landet valde att implementera principen 2011 och vid granskning av bolagsskattenivån och skatteintäkter från företag före och efter implementerandet, visade det sig inte vara någon nämnvärd skillnad.

Vid närmare granskning visar det sig att Luxembourg har attraktiva skattelösningar då varken företags intäkter från royalties eller räntor från utlandet beskattas. Företagen verkar snarare grunda sina beslut på *vad* Luxembourg väljer att beskatta än *hur* mycket. Eftersom Luxembourgs skatteregler för övrigt förblivit desamma, kanske Luxembourgs motiv snarare varit att behålla en bra relation till andra länder genom att vara tillmötesgående än att skapa en mer rättvis vinstfördelning. Var implementeringen bara ett spel för gallerierna?

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Globaliseringen ökar ständigt och med den så ökar även antalet multinationella företag (MNF). Ökningen har många positiva följder och uppmuntras av såväl EU, OECD, FN som värdländerna. Ju fler MNF, desto större press sätts på regeringar att skapa en harmoniserad lagstiftning som underlättar den gränsöverskridande handeln mellan olika enheter inom samma företagsgrupp. Regeringarnas ekonomiska incitament till ökad harmonisering är många då bland annat ökad interaktion ökar möjligheterna att få in nytt kapital genom effektivare marknader och att få in ökade skatteintäkter. Andra incitament till harmonisering är att den förstärkta relationen mellan länderna som uppkommer med en större ekonomisk sammankoppling har visat sig vara ett effektivt medel för att skapa och bevara fred mellan stater. Fördelarna med fler MNF är flera och att värdländer uppmanar MNF att etablera dotterbolag i deras land görs av flera orsaker. Etablering i landet innebär bl.a. nya arbetstillfällen, utbyte och effektivisering på marknaden och ökade skatteintäkter för värdlandet.

Att företag väljer att etablera sig i flera länder har flera orsaker. Det kan dels bero på att arbetskraften är billigare i ett annat land, att fysisk etablering i landet är en nödvändighet för att nå ut till konsumenterna eller att bolagsskatten är lägre. För att effektivisera företaget väljer företagen ofta att specialisera enheterna i olika länder. Produktionen av varan kan ske i land A, medan sammansättningen och försäljningen sker i land B. Genom att sätta ett högt eller lågt pris på den interna transaktionen har MNF möjligheten att flytta obeskattat kapital över nationsgränser och beskatta det i det land som har lägst bolagsskatt. På så sätt minskar företaget den totala skattebördan och nettovinsten ökar. Aktiv skatteplanering är ingen olaglig företeelse utan snarare en vanlig handling för större företag som finns i flera länder.

Problemet med att företagen själva väljer var de redovisar sin vinst är att vissa MNF undviker att rapportera vinst i länder med ofördelaktig beskattning. Resultatet blir ojämn vinstfördelning där vissa länder får ökade skatteintäkter och andra blir utan skatteintäkter. För att varje land ska få befogad del av företagens vinst, försöker skattemyndigheterna att granska

de flesta interna gränsöverskridande transaktionerna inom en företagsgrupp som går över landsgränserna. Myndigheten granskar så att internpriset är på ”armlängds avstånd”. Det innebär att priset som satts på varan skall vara som om den köpts från eller sålts till ett oberoende företag. Även om principen om armlängdspriset (ALP) är generellt antagen i de flesta utvecklade länderna sedan flera år tillbaka, har marknadsutvecklingen skapat nya problem för skattemyndigheterna. Varor som förs över gränser är inte längre endast fysiska utan nu är det även räntor, immateriella tillgångar och tjänster. Dessa är svårare att prissätta och flera olika metoder för att hitta ett jämförbart pris har utvecklats. Det har visat sig att MNF lätt kan välja en av metoderna som ger det internpris de önskar. Kritiker hävdar att armlängdsprincipen har spelat ut sin roll men ändå implementerar flera länder principen i sin skattelagstiftning.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att analysera vilka ekonomiska effekter en stat vill uppnå med implementerade av armlängdsprincipen. Principen har brister och kritiker ifrågasätter om den har någon reell betydelse för företagets internprissättning. Genom att granska två frågeställningar kommer en klarare bild av varför stater väljer att implementera en relativt omdiskuterad princip;

- Vad bör effekterna bli rent teoretiskt?
- Finns det andra motiv än de som beskrivs i teorin?

Uppsatsen kommer belysa de effekter som *bör* ske enligt teorin vid implementering av principen. När problematiken uppmärksammades var det den denna teori som la grunden för implementeringarna. Teorin kring de önskvärda effekterna av armlängdsprincipen kommer att belysas, men även bristerna med principen. Syftet med att visa bristerna är att öka förståelsen för kritikerna som hävdar att principen spelat ut sin roll.

Som en andra delfråga kommer uppsatsen att granska andra motiv till förespråkande av armlängdsprincipen. För att öka läsarens förståelse till varför armlängdsprincipen förespråkas kommer även de främsta alternativen till armlängdsprincipen att presenteras. Syftet med att inkludera dessa är för att visa alla möjligheter till en reglering. Ibland är ett system inte optimalt, men det är det bästa vi har och för att utesluta läsarens tvivel kommer dessa alternativ att presenteras. OECD gav tidigt ut riktlinjer som hänvisade till

armlängdsprincipen och andra internationella organ har efter det valt att hänvisa till OECD riktlinjer. Genom att diskutera deras motiv, och i vissa fall avsaknad av kritik, kommer uppsatsen att behandla frågan om en yttre press läggs på medlemsländerna att implementera principen.

Uppsatsen kommer granska Luxemburg som under de senaste åren varit i fokus då det visat sig att flera stora MNF så som Amazon.com, Vodafone group och Google har etablerat dotterbolag i landet för att minska den globala skattebördan. År 2011 anammade Luxemburg OECDs riktlinjer om hur internprissättning kan hanteras i ett land och nu förväntas effekterna av denna reglering bidra till ett mer harmoniserat EU. Generellt sett så införs regleringar för att vara landet till gagn och man kan därför fråga sig varför ett land skulle införa en reglering som är kritiserad för att innehålla briser. Skatterätt är inom nationens jurisdiktion, men i detta fall verkar Luxemburg fått utstå till synes omfattande påtryckningar utifrån. Genom att granska Luxemburgs motiv till lagändring, kan man även förstå deras målsättning med lagändringen. Lagändringar innebär generellt en förbättring i något avseende så som ökade skatteintäkter, effektivare administration eller ett mer solitt skattesystem. Granskningen av motiven ämnar ge en klarare bild av vad som förväntas hända efter införandet.

1.3 Metod och disposition

Uppsatsen är uppdelad i två block där det första består av kapitel två och tre och det andra består av kapitel fyra och fem. För att förstå frågeställningen krävs en del förkunskaper och för att inte förlora läsarens fokus kommer varje kapitel avslutas med en kortare analys över kapitelns innebörd och koppling till det inledande syftet. Avslutningsvis presenteras en diskussion av de slutsatser man kan dra kring de presenterade fakta med utgångspunkt i frågorna som ställdes inledningsvis.

Kapitlet två presenterar bakgrunden till problematiken och varför internprissättning är en viktig nationalekonomisk fråga. Det är ett relativt komplext område som innefattar många steg och det är först när man förstår alla moment som man förstår problematiken kring internprissättning. I kapitel tre presenteras en litteraturstudie av armlängdsprincipen. Här presenteras de fem vanligaste metoderna och hur överföringen av nettovinsten fungerar.

I kapitel fyra analyseras kritiska röster kring armlängdsprincipen och alternativa metoder. För att underlätta förståelsen för den teoretiska presentationen av de olika metoderna och hur de påverkar det internationella samhället, kommer en kortare fallstudie av den internationella cafékedjan Starbucks att presenteras. Det är ett medialt känt fall där media har granskat företagets metoder för att överföra nettovinster via internprissättning.

I kapitel fem presenteras och analyseras de olika parternas motiv till förespråkandet av implementeringen av armlängdsprincipen. Uppsatsen presenterar OECDs, EUs och FN:s relation till principen. De interna motiven presenteras genom en analys av Luxembourg som inkommerade principen 2011.

1.4 Begränsningar i litteraturen

Det finns mycket litteratur som täcker fenomenet internprissättning och dess brister, då det var ett känt fenomen redan innan nationella lagstiftningar och riktlinjer. Principen har under årens lopp utökats till att innefatta flera metoder, men dessvärre har inga andra lösningar presenterats i någon större utsträckning. Bristen på alternativ kan bero på att det finns så få offentliga fall där manipulerad internprissättning redovisas. Det ligger inte i företagens intresse att tydliggöra hur de planerar att flytta obeskattad vinst och staterna har inget intresse att offentliggöra nationella fall där aktiv skatteplanering har kunnat påvisas. Aktiv skatteplanering inte är olaglig utan ett offentliggörande skulle endast påvisa brister i deras reglering.

I litteraturen poängteras allt som oftast vikten av att fler stater implementerar regleringar och kontroller för internprissättning. Eftersom principen kring armlängdspriset är generellt vedertagen är det den som föreslås införas i staterna. Denna uppsats kommer kritiskt granska de olika motiv som kan finnas för implementering av principen och vad man hoppas uppnå när man har dagens information.

2 Bakgrund

Det faktum att varken stater eller internationella organisationer har mandat att utveckla skattereglering mellan länder, medför det att ett juridiskt tomrum uppstår vid hanteringen av MNFs verksamhet. Det är upp till varje lands regering att utarbeta en agenda för hur landet bör hantera MNF och deras verksamhet. Att företag flyttar vinster mellan dotterbolag i länder med hög bolagsskatt och moderbolag i etablerade skatteparadis har länge varit en vanlig företeelse. Det har inneburit mindre skatteintäkter för många länder och därmed även minskade möjligheter att utveckla landet.

2.1 Nationellt fokus

Det finns tre fokusområden när det kommer till MNF och beskattning. Den första frågan som ställs är vilket land som har rätt att beskatta vilken enhet, dvs. var ländernas *jurisdiktion* går. Därtill väcks följdfrågor så som vem som har prioritet när båda stater har lika rätt? Eller ska en stat tillåtas beskatta ett företags globala vinster? Genom att anpassa reglerna inom sin nation har staten möjlighet att skapa ett mer förmånligt företagsklimat än andra länder. Staterna kan därför väga mellan att skapa ett förmånligt företagsklimat som genererar många företagsetableringar eller höga skatter som genererar höga skatteintäkter.¹ Resultatet har blivit att länderna börjar mäta sig med varandra om vem som har mest förmånlig skattelagstiftning. Eftersom alla stater har lika juridiskt värde, och ingen står över den andra, är det vanligt att stater ingår avtal med företag, så kallade ”Advanced Pricing Agreements”². Avtalen gynnar båda parter eftersom företagen minskar risken för dubbelbeskattning och länderna minskar möjligheterna för företag att själva kontrollera sin skattesituation. Dubbelbeskattning är ett läge som annars kan uppstå när det finns ett regelmässigt tomrum. Den här typen av avtal är anpassade till förväntningar på framtiden, företagets och marknadens struktur.³

Den andra frågan som är i fokus berör *allokeringen* av MNFs resurser och eventuell tillverkning. Företagen vill å sin sida allokera sina tillgångar på ett sätt som gynnar företaget och på ett sätt som gör att de undviker

¹ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 596

² Se även stycke 4.2.1

³ Gupta, Sayantan, (2009), sid. 45

dubbelbeskattning. Lika väl som de placerar arbetskraftsintensiv produktion i länder med billig arbetskraft, placerar de dotterbolag i länder med låg bolagsskatt. Stater å sin sida intresserar sig för företagens allokeringar för att kunna hävda sin rätt till den globala vinsten.⁴ Det är framförallt när företag flyttar sina tillgångar mellan länder som det uppstår problem för skattemyndigheterna. Tillgångar som förs över landsgränser måste prissättas internt så att lika stort värde stannar inom landet som förs ut.⁵ Myndigheterna agerar preventivt för att i ett tidigt skede ha möjlighet att överväga de tomrum som MNF kan utnyttja i det internationella systemet.⁶

Den tredje aspekten som beaktas är *värdet* som sätts på tillgångarna som förs över landsgränser. För företagen är internprissättningen främst en bokföringsåtgärd, men när flytten sker över gränser blir det även en viktig aspekt för skattemyndigheterna. För att kunna beräkna företagets beskattningsbara vinst i landet är det nödvändigt att veta hur stort värde som förts ut ur landet. Det är viktigt att det värdet motsvarar den ekonomiska ersättning som företaget får. Myndigheterna har därför en möjlighet att granska och påverka internprissättningen så att den blir korrekt.⁷

2.2 Fokusområden då och nu

Redan 1979 publicerade OECD sin första rapport om internprissättning för MNF. Vid den tiden rörde sig diskussionen främst kring skatteeffekterna för de gemensamma kostnaderna mellan enheterna. Kritikerna menade att risken för dubbla kostnader och risken för dubbelbeskattning skulle påverka och hämma framtida investeringar. OECDs kommitté för skattefrågor (Committee of fiscal affairs, CFA) analyserade kritiken från företagen och sammanfattade den till tre områden. Sammanfattningen lämnades över till OECD som rekommenderades att ha med den i beräkning vid framtida rapporter. Dessa områden har starkt påverkat utvecklingen för dagens rekommendationer.⁸

För det första, bör bedömningen av skattebasen vara densamma i alla länder. De kostnader som är avdragsgilla i land A bör även vara det i land B. Om bedömningarna görs olika i olika länder kan det påverka företagets vilja att

⁴ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 596

⁵ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 594

⁶ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 596

⁷ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 597

⁸ CFA, (1984) sid. 90

etablera sig i ett specifikt land. Med olika bedömningar av ex. avdragsgilla kostnader ökar incitamenten att överföra/placera enheter med viss typ av kostnad i det land som har den mest förmånliga reglering.⁹ De menade att skillnaderna i exempelvis kostnadsbedömningarna i längden riskerar att bli ett hinder mot etableringsfriheten. Att regelverken skiljer sig åt ansågs vara ett problem för företagen som var tvungna att känna till de olika ländernas regler. Att införskaffa ny information om reglerna inför varje ny etablering ansågs vara en tids- och kostkrävande process för företagen och det skulle hämma utvecklingen. OECD menade å andra sidan att regleringarna i princip är samma och att de små skillnaderna inte kan räknas som ett hinder för företagen vid etablering av nya enheter i andra länder.¹⁰ Denna fråga har inte utvecklats till att bli ett hinder, utan snarare en möjlighet. Eftersom inga åtgärder har vidtagits för att minska skillnaderna har MNF lärt sig skillnaderna i regelverken och utnyttjar dessa för att maximera nettovinsten. I de fall som presenteras nedan kan vi tydligt se att de enheter vars verksamhet går ut på att hantera finansieringen/utlåningen är placerade i länder där ränteinkomster inte är inkluderade i skattebasen.

För det andra, företagen som medverkade i rapporten menade att skattemyndighetens uppgift inte borde vara att kontrollera hur MNFs enheter var fördelade internationellt, utan endast fokusera på de tillgångar som finns inom myndighetens jurisdiktion. Företagen menade att de borde bli behandlade som nationella företag och de verksamheterna ifrågasattes inte på samma sätt. Företagen menade att myndigheternas granskning av enheter i andra jurisdiktioner skulle strida såväl mot statssoveräniteten som etableringsfriheten.¹¹ Denna diskrimineringsfråga var framförallt i fokus för ett par decennier sedan när MNF hade stora svårigheter att etablera enheter i andra länder.

För det tredje menade företagen att hela koncernens kostnader borde kunna slås samman och redovisas i ett land. Denna typ av koncernbidrag skulle minska risken för dubbelbeskattning. OECD svarade på detta påstående att sammanslagen beskattning skulle vara en alltför komplicerad process eftersom det skulle innebära harmonisering av alla rättssystem.¹² Analysen

⁹ CFA, (1984) sid. 90

¹⁰ CFA, (1984) sid. 91

¹¹ CFA, (1984) sid. 91

¹² CFA, (1984) sid. 93

av OECD var troligtvis korrekt även om vi har sett liknande regionala förslag under det senaste årtiondet.¹³

2.3 Internprissättning

Globaliseringen ökar möjligheterna för företag att etablera sig i andra länder. Utvecklingen förespråkas av många och sällan belyses eventuella ekonomiska problem med att företag skapar filialer och dotterbolag i andra länder. EU vidtar åtgärder för att öka etableringsfriheten inom medlemsländerna och den generella synen är att etableringsfrihet kommer leda till fler arbetstillfällen och effektivisering av marknader. Med etablering i flera länder är internprissättning i sig ett nödvändigt fenomen. Det är först om företagen manipulerar internpriset som svårigheterna uppstår.¹⁴

Den ekonomiska svårighet som främst diskuteras är den aktiva skatteplanering som multinationella företag har möjlighet till. Genom att sätta ett över- eller underpris på en intern vara kan företaget överföra obeskattat kapital till länder med lägre bolagsskatt. Det krävs att staterna har ett stabilt skattesystem där en del aspekter måste beaktas.

2.3.1 Transparens

OECD:s generalsekreterare sa vid ett tillfälle *“As governments and their citizens are struggling to make ends meet, it is critical that all tax payers – private and corporate – pay their fair amount of taxes and trust the international tax system is transparent”*.¹⁵

Med det poängterade han vikten av skattesystemets alla aktörer. Lika viktigt som det är för medborgarna, företag och privata individer att betala rättmätig andel skatt är det för regeringarna att redovisa ett transparent skattesystem. Alla medborgare och företag vill ta del av de fördelar som ett välfungerande skattesystem bidrar till, men oavsett om det är företag eller en individ, är man inte intresserad av att betala mer skatt än nödvändigt. Det är därför upp till regeringarna att skapa ett skattesystem som på ett klart och tydligt sätt förklarar vad som förväntas av skattebetalarna.

¹³ COM (2006) 824

¹⁴ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 594

¹⁵ OECD Newsroom

För att försvåra MNFs aktiva skatteplanering använder myndigheter olika metoder för att få bukt på problemet. De vidtar åtgärder som är välanpassade till just det landets behov och problemområden genom att bredda skattebasen, öka skattenivåer för individerna eller implementera tullavgifter på varor som lämnar landet. På så sätt ökar skatteintäkterna när MNF överför obeskattat kapital.¹⁶ Även om det är bra att majoriteten av länder försöker åtgärda problemet, innebär all variation i skatteregleringarna att en internationell koordination skulle bli mycket svår.¹⁷ Därför är det viktigt att skattesystemet är öppet, transparent och tydligt formulerat så företagen vet vad som förväntas av dem och vad de kan förvänta sig av myndigheten.¹⁸

2.3.2 Dokumentation

Även som skattelagstiftningarna och processerna skiljer sig åt mellan länder, kan man generellt säga att skattemyndigheternas uppgift är att samla in information rörande företagens affärer för att på ett tillfredställande sett bedöma företagets skattenivå. I denna process är en korrekt utförd dokumentation av företaget en nödvändighet. I en del länder blir företagen ansvariga för att lokalisera och presentera rätt dokumentation till myndigheten först när myndigheten inte kan finna det som krävs. Det är då upp till företaget att redovisa det som krävs för att undvika höjda skattesatser eller böter.¹⁹ I andra länder är det upp till företagen själva att presentera dokumentationen, som de finner nödvändig för att myndigheten ska kunna göra en korrekt bedömning av företagets skattebas. Det ska då ske utan att myndigheten har krävt in dokumentationen. Även om ansvarsbördan för dokumentation skriftar mellan länder, är det alltid upp till MNF att presentera den informationen som ligger till grund för skattebasen.²⁰

När ett företag sätter sitt gränsöverskridande internpris är det nödvändigt att beslutet grundas på korrekta data och att transaktionen dokumenteras. Dokumentationen sparas för att senare presenteras för skattemyndigheten så att myndigheten kan göra en korrekt bedömning av transaktionen och så att priset är satt enligt armlängdsprincipen²¹. Oavsett vem som är ansvarig för

¹⁶ Gupta, Sayantan (2009), sid. 43

¹⁷ Cooper, Graeme S. (1997) sid. 2

¹⁸ Jeffery, Ramon J. (2000) sid. 739

¹⁹ OECD (2010), sektion 5.2

²⁰ UN (2011), sektion 3.6.1

²¹ Se även kapitel 3

att rätt underlag presenteras, är det alltid upp till MNF att sätta ett internpris som myndigheten senare kan granska. Det är alltså inte upp till myndigheten att finna ”rätt” pris, utan endast att jämföra om det redan satta priset är gjort efter en korrekt bedömning.²² När MNF förbereder dokumentationen och genomför transaktionen, ska de använda sig av *“prudent business management principle”*, vilket betyder att företagens ska förbereda dokumentation i proportion till transaktionen. Principen säger även att företagen ska presentera alla faktorer som spelat in när priset sattes.²³ Det underlättar myndighetens arbete som lättare får förståelse vilken information som fanns tillgänglig för företaget i den specifika situationen.²⁴

2.4 Analys

Att företag vill optimera sin vinst genom aktiv skatteplanering är ingen olaglig företeelse. Argumenten handlar inte om rätt och fel, utan snarare om *hur* mycket vinst ett land ska få rätt att beskatta. Diskussionen i sig kan vara ett känsligt politiskt område då ett tydligt ställningstagande kan signalera en fientlig företagsatmosfär i landet. Vad som sällan berörs i offentlig politiskdebatt är de långsiktiga problem som finns med ett icke-harmoniserat ställningstagande i frågan. Exempelvis borde inte skattefördelar vara den drivande kraften för företag när de väljer att etablera enheter i andra länder. Det räcker med att vi ser till medialt uppmärksammande fall i dagens media, så som Pfizers köp av AstraZeneca, för att förstå att detta påverkar Sverige ekonomisk.

Ett ställningstagande till *varför* en stat väljer att hantera internprissättning på ett visst sätt är en viktigare aspekt än *hur*. Vid implementering av armlängdsprincipen bör man ställa sig frågan vad landets incitament är. Beror implementeringen på behovet av ökade skatteintäkter, en vilja att harmonisera eller finns det andra motiv? Det är först när landet tagit ställning till varför de vill reglera fördelningen av företagens vinster som de kan utveckla en reglering som passar landets behov. Länderna måste prioritera hur mycket de väljer att ta till sig de rådgivande, harmoniserade dokument som finns och hur mycket de väljer att utveckla en agenda på egen hand. De problemområden som lyftes fram på 1970-talet fick inte något större gehör då, men har i efterhand visat sig vara grunden till de problem vi upplever idag. Att OECD valde att inte utveckla riktlinjerna efter

²² OECD (2010), sektion 5.2

²³ OECD (2010), sektion 5.4

²⁴ OECD (2010), sektion 5.9

de problemområden som lyftes fram då, beror troligtvis på att deras målsättning var att utveckla en prissättningsmekanism och inte att harmonisera den internationella skattelagstiftningen. OECDs riktlinjer kan misstolkas för att vara en lösning för hela problematiken kring överföring av obeskattat kapital.

Det hela mynnar ut i att alla länder hanterar problemet olika och det resulterar i arbitragemöjligheter för företagen. Så länge det saknas ett överstatligt organ som beslutar om internationell skatterätt, är det upp till staterna själva att finna en passande lösning. Det har visat sig att man inte kan förlita sig på att marknadskrafterna skapar en rättvis situation där varor säljs för sitt verkliga värde. Det är därför viktigt att länderna har en klar agenda över hur de vill hantera internprissättning och effekterna kring det. Det finns flera aspekter som OECDs rådgivningsdokument inte tar ställning till, så som gränser mellan jurisdiktion och allokering. Riktlinjerna berör bedömning av varans värde och övriga aspekter måste landet själv ta ställning till vid implementering av regleringar. Det handlar om en helhets bedömning och utan ett tydligt ställningstagande är det svårt att ha ett transparent system. Utan en klar målsättning med implementeringen försvåras både myndigheternas och företagens arbete. Genom tydliga riktlinjer vet alla parter vad som förväntas av dem och resultatet blir då ökad transparens genom kontroll av noggrann dokumentation.

Enligt teorin bör implementerande resultera i ett mer transparent system med ökade dokumentationskrav. OECDs målsättning var att skapa en rättvis prissättningsmekanism och riktlinjerna kring armlängdsprincipen klargör inte hur länder ska reglera. Implementering och reglering är upp till länderna själva och det är viktigt att även länderna inser detta.

3 Armlängdsprincipen

Redan på 1980-talet framfördes argumentet att internprissättning inte är något annat än ett resultat av skillnaderna på skattenivåerna. Företagen ser skillnaderna som externa marknadskrafter som kan utnyttjas som möjligheter till arbitrage.²⁵

OECD definierar internprissättning som ett fenomen där en enhet överför något av värde till en annan enhet och därefter bestäms kostnaden för de kommersiella lösningarna som är möjliga inom koncernen.²⁶ Överföringen av obeskattade vinster, via internprissättning, påverkar företagets nettovinst och länderna försöker tillfredsställa detta intresse genom att erbjuda olika förmånliga skattelösningar. I strävan att skapa ett företagsvänligt klimat hamnar ofta länderna i en konkurrenssituation.²⁷ Om företagen väljer att manipulera internpriset medför det att landet med lägst bolagsskatt får oproportionerligt stor vinst och det andra blir utan.²⁸ Genom att sätta ett över- eller underpris på tillgången som förs över landsgränsen kan företaget undvika höga skattenivåer och därmed maximera sin nettovinst. När länderna har lika skattenivåer kan företagen välja att sätta ett lågt pris/undervärdera varan av andra orsaker, som för att undvika tullavgifter.²⁹ OECD insåg därför att det bör finnas ett system som säkerställer att internpriset motsvarar varans faktiska värde.

För att få bukt på problematiken kring manipulerade internpris har länder infört principen kring armlängdspriset (ALP). Principen innebär att internpriset, som sätts på varan som går över landsgränser, ska vara inom armlängdsavstånd från det pris som sätts mellan oberoende företag. När enheter inom samma koncern överför tillgångar mellan varandra klassas det som en kontrollerad transaktion. Det betyder att transaktionen inte utsatts för samma marknadskrafter som när två enskilda företag handlar med liknande varor.³⁰ Grundtanken är att hitta en transaktion där båda parter handlar efter eget intresse.

²⁵ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 592

²⁶ OECD, "About Transfer Pricing"

²⁷ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 598

²⁸ Gupta, Sayantan, (2009), sid. 40-41

²⁹ Economy Watch (2010), VAT- "a form of consumption tax imposed on the time of the transaction. Tax rate is levied on the purchase price"

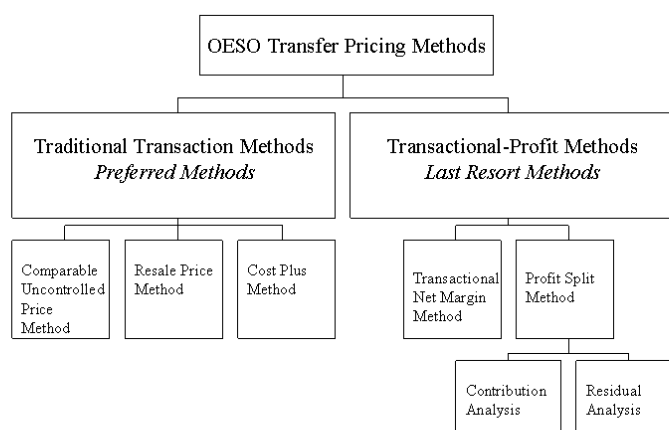
³⁰ OECD, "About Transfer Pricing"

Företaget måste därför till en början hitta en jämförbar vara vars pris de kan använda som jämförelse/indikator till internpriset. Frågan är då hur man går tillväga för att hitta ett jämförbart pris. För vissa varor finns det många jämförbara varor men i andra situationer kan den interna varan vara helt unik. Företagen kan använda sig av externt jämförbara varor när det finns många att jämföra med. Det betyder att armlängdspriset återfinns när två helt oberoende företag, som båda vill maximera sin vinst, handlar med varandra.³¹ Om däremot företaget är den enda tillverkaren av en vara och det saknas likande varor kan ALP återfinnas med ett intern jämförbart pris. Det är ett pris som satts när företaget handlat med ett helt oberoende företag. Priset, som redan accepterats en gång, kan senare användas som en indikator för en intern transaktion som sker under likdanande förutsättningar. När företaget väl funnit en jämförbar vara, intern eller extern, kan priset sättas med hjälp av en av de metoder som presenteras nedan.

Varor prissätts olika och OECDs medlemsländer har under de senaste 20 åren tagit till sig olika metoder för internprissättningar. Metoderna sprids och blir mer och mer accepterade vilket resulterar i alla parter blir mer och mer kunniga hur metoderna används, och i vissa fall utnyttjas. Generellt kan man dela upp metoderna i två kategorier; transaktionsbaserade metoder och transaktionsbaserade vinstmetoder. Båda metoder har sedan subkategorier med metoderna (bild 1).

Bild 1

Transfer Pricing Methods:



Bildkälla³²

³¹ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 603

³² Tax Consultants International

3.1 Transaktionsbaserade metoder

Den transaktionsbaserade metoden kallas även ”den gamla” eller den ”traditionella metoden” och den fokuserar på att hitta ett pris på varan som ska föras över. Hur detta pris återfinns är olika men det finns framförallt tre internationellt generellt accepterade metoder.³³

3.1.1 Marknadsprismetoden

Den första, och äldsta, metoden kallas *marknadsprismetoden*³⁴. Metoden går ut på att finna en jämförbar produkt som är köpt av oberoende företag under liknande förhållanden. Problemet med metoden är att det är få varor som uppfyller alla kriterier. Antingen är inte varorna tillräckligt lika eller så skedde transaktionen mellan två andra länder eller för så pass länge sedan att förhållandena har ändrats.³⁵ För att se hur pass lika varorna är, granskar man främst de skillnader som kan finnas i typ av vara, såld kvantitet, kvalitetsskillnader och vilken på vilken marknad varan sålts. Man ser även om den jämförbara transaktionen sålts på samma nivå, från producent till konsumentåterförsäljare, inom företagskedjan.³⁶

3.1.2 Återförsäljarmetoden

Den andra, *återförsäljarmetoden*³⁷, fokuserar på att hitta ett företag som har likande produktion som den säljande enheten. Metoden används framförallt i fall där allt annat är lika förutom själva produkten. Grundtanken är att företag som har liknande produktion, även har liknande marginella vinster och produktionskostnader. Från det försäljningspris som observerats vid handel med tredje part, tar man sedan bort återförsäljarens marginella vinst. Priset som sätts mellan enheterna täcker då endast säljenhetens tillverkningskostnader och den köpande enheten får då eventuell vinst när produkten sälja vidare. Den här metoden är ensidig och baseras endast på den bruttovinst som säljaren får. Skulle tillverkarens kostnader vara lägre än det jämförbara priset, kommer den extra vinsten att tillfalla tillverkaren. Det medför att den här metoden är en tendens att överskatta internpriset.³⁸ Återförsäljarmetoden är den bästa metoden i de fall där återförsäljaren inte

³³ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 604

³⁴ Comparable uncontrolled price (CUP)

³⁵ OECD (2010), sid. 24 och King, Elisabeth (2009), sid. 22-23

³⁶ OECD (2010), sid. 24

³⁷ Resale price method (RPM)

³⁸ OECD (2010) sid. 25-26 och King, Elisabeth (2009), sid. 17-20

tillför något nytt till produkten. Den är däremot inte passande för varor som saknar värde i sig själv, utan kräver återförsäljarens input för att få ett värde.

Exempel på återförsäljarmetoden

Kostnad för varan	18 000 kr
Omkostnader, transport	- 500 kr
Vinst 12,69 %	- 2 285 k
Jämförbart pris	= 15 215 kr
Avrundat ALP	= 15 000 kr

3.1.3 Kostnadsplusmetoden

Den tredje, *kostnadsplusmetoden*³⁹, fokuserar på tillverkarens position och kostnaderna för tillverkningen. Till en början sammanställs kostnader för produktionen som sedan jämförs med en tredje part. Till kostnaderna läggs sedan en vinstmarginal, baserad på den oberoende transaktionens vinst. Den här metoden är också ensidig, men vinsten som genereras tillfaller i detta fall tillverkaren. Enheten som köper varan blir utan vinst och priset tenderar att underskattas.⁴⁰

3.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

Fram till 1995 var det endast de klassiska transaktionsbaserade metoderna som accepterades inom OECDs medlemsländer, men 2001 presenterade OECD de nya metoderna i en rapport. Metoderna bygger på den vinst som uppstår efter en transaktion mellan två oberoende parter.

I takt med att produkterna ändrades till att inkludera tjänster, royalties, kapital och kombinationsvaror, blev det svårare och svårare för företagen att hitta likande varor eller företag med liknande produktion. Det medförde att företagen fick finna nya innovativa alternativ när de skulle sätta ALP. Vid prissättning av immateriella tillgångar var det extra svårt att hitta jämförbara varor, dels eftersom värdet inte uppkom efter produktion och dels för att alla immaterialrätter är unika. Framförallt amerikanska företag började prissätta sina immateriella tillgångar och placera den ägande enheten utanför den amerikanska landsgränsen. De tre transaktionsbaserade metoderna blev oanvändbara och två nya metoder fyllde tomrummet.⁴¹ Sedan 2001 har viss

³⁹ Cost plus method (C+)

⁴⁰ OECD (2010), sid. 29-30

⁴¹ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 608

kritik framförts från OECD som menar att metoderna som är vinstbaserade sällan, om någonsin, används av företagen själva.

3.2.1 Nettovinstmarginalmetoden

1992 introducerade den amerikanska skattemyndigheten *nettovinstmarginalmetoden*⁴². Ett par år senare skrev OECD om metoden och gjorde ett par mindre justeringar. Grundtanken är densamma och fokus ligger på att jämföra övergripliga resultatet med ett företag som utför samma typ av produktion. Skillnaden mellan den amerikanska modellen och OECDs är att den amerikanska bygger på att först finna ett liknande företag och sedan finna en liknande transaktion. OECDs modell fokuserar istället på att finna en jämförbar transaktion direkt.⁴³ Funktionellt sett liknar metoden återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden, fast med fokus på vinsten. Man utgår ifrån en bas, som kan bestå av ex. kostnader, försäljning och tillgångar, som sedan sätts i relation till nettovinsten i en koncernintern transaktion. Den nettovinstmarginal som erhålls internt ska sedan jämföras med den nettovinstmarginal som erhållits vid transaktion mellan oberoende parter.⁴⁴

3.2.2 Vinstfördelningsmetoden

Den andra, nya metoden är *vinstfördelningsmetoden*⁴⁵. Istället för att jämföra transaktionen med liknande transaktioner, inriktar sig den här metoden på att vinsten som uppkommer i en koncernintern transaktion ska delas mellan parterna. Tanken är att vinsten ska fördelas som om den fördelades mellan två oberoende parter. Initialt identifieras vinsten och sedan räknar man ut hur stor del av vinsten som tillfaller respektive enhet. Metoden kritiserades till en början då den saknade jämförande moment. Metoden krävde varken en jämförande analys av ett annat företag eller en annan transaktion. Kritikerna menade att det är det jämförande momentet som är grunden för armlängdsprincipen.⁴⁶ Idag görs beräkningarna antingen med en avvikelse- eller en bidragsanalys. De båda analyserna framhävs ofta som viktiga moment ur en rättvisvinkel. Avvikelseanalysen är uppdelad i två steg. Det första steget ger ut kompensation för de fasta kostnaderna som enheterna har haft och det andra steget ger extra kompensation till enheterna

⁴² Comparable profit method (CPM) eller Transnational net margin method (TNMM).

⁴³ OECD (2010), sid. 33-35 och King, Elisabeth (2009), sid. 11-15

⁴⁴ Riksskatteverket (2000), sid. 309

⁴⁵ Profit split method (PSM)

⁴⁶ OECD (2010), sid. 43-44

efter hur mycket de har bidragit till transaktionen. Med bidragsanalysen delar man vinsten mellan parterna beroende av hur mycket de mycket de skulle fått i en transaktion med en tredje part.⁴⁷

3.3 Analys

Armlängdsprincipen är i grunden en enkel och väl genomtänkt princip. Problemen som uppstår kring internprissättning beror snarare på yttre faktorer än brister i principen. Principen utvecklades inte för att lösa alla skattemässiga svårigheter rörande multinationella företag, utan utvecklades för att vara en hjälp vid prissättning. Det är ett problem att metoderna går att utnyttja så att ett önskat pris uppnås, men problemet uppstår först när företagen får incitament att vilja överföra kapital. Det är dessa yttre faktorer som tar fram bristerna med principen och inte principen som behöver revideras för att täcka de luckor som uppkommit.

Ett stort bekymmer med armlängdsprincipen är tanken om att priset är marknadsmässigt riktigt så länge det är satt mellan två oberoende parter. Det kan finnas flera anledningar till att ett företag kan vara i en beroende situation än juridiskt ägande. Om skattemyndigheter eftersöker ett marknadsmässigt pris borde alla transaktioner över landsgränser granskas. Armlängdsprincipen är inte fel att använda som hjälpmedel, men skattemyndigheterna bör vara mer kritiska när det kommer till hur den ska användas.

⁴⁷ OECD (2010), sid. 46 och King, Elisabeth (2009), sid. 29-31

4 Alternativ och svagheter

4.1 Kritiska röster

Under utvecklingsprocessen av ALP har företagen blivit mer globala och mer specialiserade. Det har krävt att ALP-metoderna fått följa utvecklingen och fler metoder har blivit accepterade för att kunna sätta ett korrekt pris oavsett företagets storlek. Det har också blivit nödvändigt att anpassa ALP-metoderna så att de passar på olika typer av varor. Problemet med att öppna upp för flera metoder är att det även öppnar upp möjligheten för MNF att välja den metod som passar dem bäst för ändamålet med sin transaktion. Utvecklingen har lett till att både de transaktionsbaserade och vinstbaserade metoderna är lätta att manipulera till önskat internpris.⁴⁸

En av de främsta svårigheterna med ALP är att samla in information om liknande transaktioner. Även om företagen hittar en likande transaktion, är inte nödvändigtvis den transaktionens data sparad av de ansvariga företagen. Skattemyndigheterna har svårt att komma åt intern information, dels på grund av sekretess och dels på grund av brist på data.⁴⁹ Vid bedömning av internpris har därför skattemyndigheterna ingen skyldighet att ta reda på vad priset mellan oberoende parter skulle vara. Myndighetens skyldighet är endast att utvärdera de dokument som företagen själva redovisat. Svårigheterna med att finna en jämförbar transaktion eller ett jämförbart företag, försvårar även processen att fastställa ett korrekt ALP. Dessvärre ökar det möjligheterna för företagen att manipulera prissättningen så det passar deras behov.

Ytterligare en kritik av principen är att enda garantin för att det är rätt pris, är att prisets godkänns av två oberoende parter vid ett tidigare skede. Principen förutsätter alltså att oberoende parter sätter det pris som representerar marknadsvärdet på varan tillsammans med en rättvist fördelad vinst. Det utförs med andra ord aldrig någon granskning av huruvida det jämförande priset är korrekt utan det enda som man kan vara säker på är att priset har accepterats vid en tidigare transaktion. Även om företagen är oberoende av varandra kan det finnas flera anledningar till att den ena parten skulle kunna acceptera ett ofördelaktigt pris. Det kan vara att säljaren är i

⁴⁸ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 614

⁴⁹ OECD (2010), sid. 6-7 sektion 1.13

en ekonomisk kris, eller är beroende av det köpande företags rekommendationer för att få fler handelspartners. Det kan resultera i att den jämförande transaktionen har ett pris som liknar det internpris som det MNF önskar sätta.

4.2 Alternativa metoder

ALP-metoderna har olika svagheter och det går inte att konkretisera dem till ett problemområde, region eller typer av varor. Det är en ständigt pågående debatt om hur man ska komma till bukt de olika problemen eftersom det inte finns någon universell lösning. Den för övrigt accepterade principen kring armlängdspriser, är långt ifrån perfekt och alternativa metoder presenteras alltmer frekvent. De nya metoderna har inte blivit mottagna utan kritik, utan än så länge anses fortfarande principen kring armlängdspriset vara den mest effektiva metoden.

4.2.1 Advanced pricing agreements

Det blir vanligare att skattemyndigheter ingår ”*Advanced Pricing Agreement*” (APA) med MNF. Det är ett avtal där parterna kommer överens om de skattekriterier som ska gälla mellan dem under ett antal år framöver. I avtalet bestäms vilken metod som ska användas, om andra transaktioner eller företag ska jämföras och hur de interna transaktionerna ska gå till. Det underlättar för båda parter som lättare kan veta hur mycket som ska inbetalas respektive hur mycket skatteintäkter myndigheten kan räkna med.⁵⁰ Från början var tanken att de delar som ingick i APA skulle vara till för att fastställa ALP. Målet var att agera proaktivt och genom samarbete finna lösningar på de internprissättnings problem som kan uppstå. En gemensam APA eliminerar den osäkerhet som kan finnas och tar bort kostnaderna som tillkommer företagen när de förbereder de dokument som annars måste redovisas till skattemyndigheten.⁵¹ I takt med att transaktionerna blir mer komplicerade inkluderas fler faktorer i avtalen och de följer inte längre endast principen kring ALP. Så länge APA bygger på ALP kan det inte ses som ett alternativ till armlängdsprincipen utan snarare ett komplement.

⁵⁰ OECD (2010), sid. 135 sektion 4.123

⁵¹ OECD (2010), sid. 173 sektion 4.142 - 4.144

Problemet med APA är att det är svårt för skattemyndigheten att göra en rättvis, preventiv bedömning om hur det framtida armlängdspriset ska bedömas. Avtalen är bindande för de kommande åren och det har lett till att vissa myndigheter tvekat till att ingå avtalen. Företagen har ett övertag då de bättre kan estimerar företagets framtida transaktioner och hur koncernen kommer att utvecklas. Om företaget utvecklas åt ett håll som inte går efter myndighetens analys är avtalet inte flexibelt och myndigheten kommer ha svårigheter att ändra avtalet och därmed skattesituationen.⁵² Denna lösning erbjuder ett avtal där både MNF och myndigheter kan komma överens om standarder som är tillfredsställande för båda parter. I vissa stater är företagen skyldiga att rapportera in eventuella avtal som finns med andra myndigheter och i andra stater är myndigheten skyldig att offentliggöra de avtal som de har med företag.⁵³

4.2.2 Global Formulary Apportionment

I OECDs riktlinjer för internprissättning presenteras en alternativ metod, "*Global formulary apportionment*" (GFA), som kan användas vid beskattning av MNF. Tanken är att en förutbestämd mängd vinst, som tas fram efter mekanisk beräkning, fördelas mellan länderna där företaget verkar. Metoden fokuserar alltså på att finna en proportionerlig andel vinst som borde redovisas. Det är inte nödvändigt att vinsten faktiskt finns kvar i landet.⁵⁴ Enligt den här metoden ska företagen beräkna varje enhets procentuella andel av det globala värdet av en specifik faktor, ex. produktion eller antalet anställda. Sedan ska samma procentuella andel av den globala vinsten redovisas i det landet som beskattningsbar vinst. Det finns inget krav att andelen vinst faktiskt finns i landet utan beräkningen görs för att estimerar hur mycket skatt som måste betalas för att uppnå en rättvis situation.

För att denna modell ska vara genomförbar måste tre krav vara uppfyllda.

- Gränsdragningarna mellan enheterna måste vara tydliga för att kunna beräkna hur stor andel av vinsten som tillfaller dem.
- En beräkning av den globala vinsten måste göras. Utan den kan man inte räkna ut hur mycket varje enhet bör få.

⁵² OECD (2010), sid. 174 sektion 4.148

⁵³ IRS "Announcement and Report concerning Advanced Pricing Agreements"

⁵⁴ OECD (2010), sid. 7 sektion 1.16 - 1.17

- En metod för beräkningen måste utformas. Alla företag ägnar sig inte åt produktion och därför måste man på ett rättstvist sätt finna ut hur man ska fördela vinsten.⁵⁵

Förespråkare för denna metod menar att det skulle förenkla skatteprocessen för skattemyndigheterna avsevärt. De skulle inte längre ägna tid åt införskaffande och granskade av dokument varje gång en transaktion av tillgångar går över landsgränser. Metoden skulle alltså se alla enheter som ett företag och tillgångarna skulle värderas på ett sätt som reflekterar deras ekonomiska värde i verkligheten.⁵⁶ Vissa regionala jurisdiktioner har med gemensamma ansträngningar försökt att tillämpa metoden, men det har inte lett till något internationellt erkännande av OECD staterna.

Metoden är kritiserad för att vara för komplicerad att implementera då det inte finns någon implementationsmetod som kan garantera att vinsten endast beskattas en gång och inte riskerar dubbelbeskattning. Kritikerna hävdar även att metoden har orealistiskt stora krav på nivån av samarbete mellan ländernas skattemyndigheter. Myndigheterna värnar om sitt egna land välfärd och den graden av samarbete existerar inte i något regionalt område. Konflikten skulle endast flyttas från ett över eller under estimerat internpris till bedömningen av storleken på enheterna i respektive land. Precis som skattemyndigheterna har incitament att tolka internpris så att det genererar maximalt med skatteintäkter, har de incitament att tolka enhetsstorleken så att den procentuella vinst som redovisas i landet ökar.⁵⁷

Kritikerna hävdar även att många enheter är starkt sammankopplande med varandra och det kan vara mycket svårt att separera dem för administrativa skäl. Det är betydligt enklare att granska varje transaktion för sig eftersom transaktioner är mindre och mer konkreta att separera än hela verksamheten i sig.⁵⁸

Ytterligare en del av metoden som kritiserats är de förutbestämda formlerna som ska användas för att bestämma enheternas storlek. Formeln kommer inte vara förenade med marknadsförhållandena eller vara densamma för alla företagstyper. Metoden kommer troligtvis påverka företagets resurs-

⁵⁵ OECD (2010), sid. 7 sektion 1.17 och Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 614

⁵⁶ Tax policy center

⁵⁷ OECD (2010), sid. 8-9 sektion 1.21 - 1.24

⁵⁸ OECD (2010), sid. 8 sektion 1.19

fördelning i länderna och vinstfördelningen kommer inte nödvändigtvis ha någon reell verklighetsanknytning av enheternas värde.⁵⁹

För att sammanfatta denna alternativa metod kan det påpekas att det inte verkar finnas tillräckligt stora svårigheter då den bygger på länders samarbete. I dagens läge finns det inget incitament för länderna att samarbeta, även om man inte ska underskatta deras vilja om utgången skulle garantera högre skatteintäkter. Risker är att stater kommer förbli ovilliga att samarbeta så länge det finns en risk att de tävlar mot varandra genom att erbjuda en bättre företagsatmosfär än det andra landet. Den främsta fördelen med metoden skulle vara att den garanterar en situation där MNF inte kan undvika skatt på ett lagligt sätt och det skulle resultera i att skatteinkomsterna ökar i flertalet länder.

4.2.3 CSR

Som presenterats ovan är problematiken kring det legala tomrum som finns för MNF flera. Andra områden och frågeställningar kring ex. ansvarsfrihet för moderbolag vid brott mot de mänskliga rättigheterna eller miljöförstöring belyses ofta i mediala sammanhang, medan beskattningsfrågorna blivit mer aktuella de senaste åren. De tidigare fokusområdena har bl. a. fått till följd att företag väljer att, på eget initiativ, klargöra sitt ställningstagande i vissa sociala frågor. Det görs vanligtvis i en offentligt publicerad skrivelse, en så kallad CSR-rapport (Corporate Social Responsibility). Vissa hävdar att uteblivna skatteintäkter på lång sikt har samma effekt på samhället som exempelvis utnyttjande av barnarbete. Genom att flytta vinsten minskar skatteintäkterna och myndigheternas möjlighet att utveckla landet. Förespråkare för denna tanke menar att precis som MNF klargör sina intentioner om verksamhetens arbete kring mänskliga rättigheter och miljö rätt i sin CSR-rapport, borde de på egen hand klargöra sina skatteintentioner.⁶⁰

Kritikerna menar att eftersom CSR saknar legal inverkan, blir det endast ett sätt för företag att framhäva sig själva som etiskt starka. Bristen på legala efterföljder och det faktum att CSR-rapporten författas av företaget själv, anses vara de främsta skäl till att diskussionen inte går längre.⁶¹

⁵⁹ OECD (2010), sid. 9 sektion 1.25

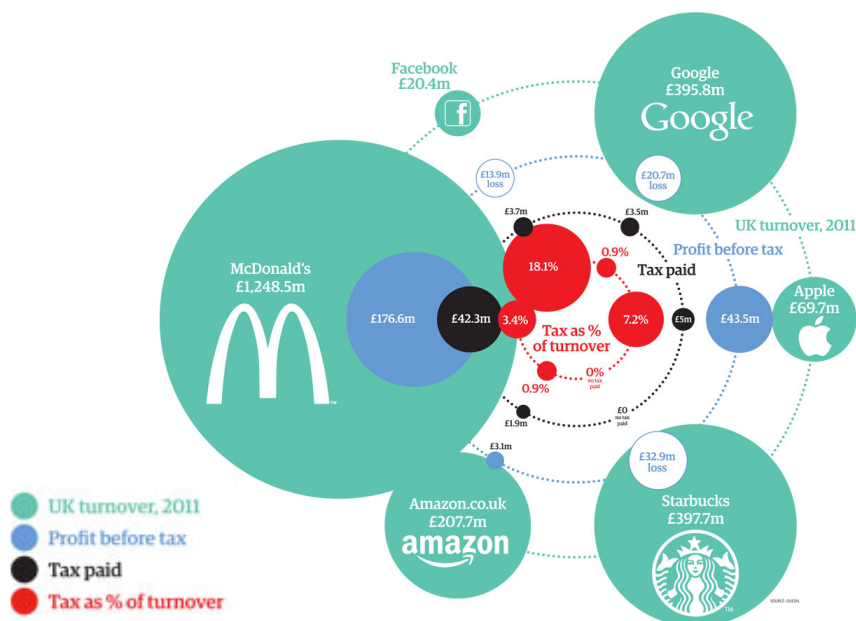
⁶⁰ OECD observer

⁶¹ HSB People

4.3 Fallstudie: Starbucks

I november 2012 genomförde nyhetsbyrån Reuters en omfattande granskning av cafékedjan Starbucks och deras aktiva skatteplanering. Granskningen visade att företaget under de senaste åren redovisat förluster, trots en stor omsättning i landet, och därmed undvikit att betala skatt. Undersökningen fick stor spridning och ytterligare nyhetsbyråer granskade flera internationella företags vinster och skattebetalningar under de senaste åren. 2012 publicerade the Guardian en presentation av flera stora företags omsättning, vinst och skattebetalningar i Storbritannien. I diagrammet (bild 2) ser man hur liten del av den totala omsättningen som redovisas i vinst. Diagrammet ger därför en föraning om att fler MNF undviker beskattning i Storbritannien genom att minska redovisad vinst.

Bild 2



Bildkälla⁶²

Under 2011 presenterade Starbucks en omsättning på 40 miljarder dollar till sina investerare. Samtidigt visade filialerna i Storbritannien, Tyskland och Frankrike, som står för 90 % av de Europeiska intäkterna, på förluster för över 60 miljoner dollar. Totalt sett inbetalades 1,2 miljoner dollar i skatt i Nederländerna och i övriga länder redovisades endast förluster. Förluster som kan komma att kvittas mot framtida vinster. Starbucks själva hävdade att höga arbetskostnader och hyreskostnader i centrum gjorde det omöjligt att uppnå vinster i länderna. Det ska klargöras att Starbucks inte på något

⁶² The Guardian, Data Blog

sätt brutit mot några skatteregler utan endast optimerat sin skattebörda i länderna de verkar i. Om företaget inte finner sätt att optimera sina betalningar/minska utgifterna, kommer det i slutändan att drabba delägarna.

I kontrast till Starbucks, kan man jämföra med McDonalds som ofta har liknande kostnader när det kommer till hyra och arbetskraft. Under 2010 hade de en omsättning på 196 miljoner euro i Tyskland och betalade in 12,6 miljoner i bolagsskatt. Starbucks hade under samma period en omsättning på 117 miljoner euro och redovisade en förlust på 5,3 miljoner euro och betalade därmed inte in någon bolagsskatt till Tyskland.

Likt andra MNF använder sig Starbucks av interna betalningar mellan enheterna för att föra över obeskattat kapital till enheter etablerade i länder med lägre bolagsskatt. Principen kring ALP medför att företaget inte kan välja en tillgång att sätta ett oproportionerligt pris på, utan istället väljer de att sätta ett litet överskattat internpris på flera tillgångar. Starbucks använder sig framförallt av tre metoder.

Den första metoden går ut på att alla dotterbolag i Europa betalar en royalty till den ägande enheten som är etablerad i Luxembourg. På så sätt undkommer Starbucks ett stort skattekrav i de flesta värdländer. Generellt betalar varje bolag 6 % av sin totala omsättning för ”användandet av varumärket och Starbucks affärsstruktur” till den nederländska enheten. Royalty klassas som en immateriell tillgång och är undantagen från beskattning i Luxembourg samtidigt som kostnaden, i de flesta värdländer i Europa, är undantagna från beskattning.⁶³ Att utkräva royaltybetalningar är vanligt förekommande och andra bolag gör samma sak mot sina europeiska dotterbolag. Generellt sett kräver företag som McDonalds och Burger King 4-5 % på den totala omsättningen, medan andra endast kräver 0,5-1 %. En royalty på 6 % kan anses rimlig om företaget kan visa att varumärket är grunden för enheternas vinst och att nivån är satt inom ALP. För att ha rätt att dra av royalties måste Starbucks visa att nivån på 6 % är rimlig. Beräkningarna görs beroende på hur stor del av omsättningen och dotterbolagets vinst som kan härledas till att konsumenten känner till varumärket. Eftersom de europeiska enheterna redovisat förluster borde företaget haft svårt att motivera den höga nivån.

⁶³ The Guardian ”Demand for global tax reform”

Den andra metod som Starbucks använder för att flytta kapital är prissättningen på kaffeböner. Företaget har placerat en enhet i Schweiz vars verksamhet går ut på att distribuera kaffebönorna mellan de olika enheterna i Europa. Innan kaffebönorna når sitt slutmål passerar de via en enhet i Nederländerna som rostar bönorna efter en företagshemlig process. Rostningsprocessen gör bönorna unika och det är svårt för Starbucks att finna en liknande vara att jämför med. Eftersom bönorna gör Starbucks unikt, säger de inte de rostade bönorna till någon utomstående och därför kan de inte jämföra med en transaktion där de sålt bönorna till tredje part. Det medför att bönorna blir väldigt dyra för enheterna i Europa när de köper dem av den nederländska enheten. Det är okänt hur mycket den nederländska enheten betalade för de schweiziska bönorna vid tidpunkten, men under den här perioden rapporterade den nederländska enheten endast en vinst på en procent av den totala omsättningen. Det Schweiziska systemet är mindre transparent och därför betydligt svårare att granska. Vad man kan konstatera är att både Nederländerna och Storbritannien hade en företagsskattenivå på 25 respektive 24 procent. Under samma tid beskattade Schweiz vinster från utlandet med en beskattningsnivå under fem procent.

Den tredje metoden Starbucks utnyttjar för att transferera kapital är via internlån. Det är en vanlig metod eftersom det genererar dubbla skattefordelar. I de flesta länder har enheten som lånar kapital, för att exempelvis starta upp en ny caféenhet, rätt att dra av räntekostnaderna mot annan beskattningsbar vinst. Den enhet som lånar ut kapitalet är sedan placerade i ett land där ränteinkomster inte beskattas. Desto högre ränta, desto högre vinst för Starbucks.⁶⁴

Efter att rapporten publicerats i november 2012 blev det stora protester bland Starbucks konsumenter i Storbritannien och på många håll ledde det till att konsumenterna bojkottade kedjan. Ett par månader senare gick Starbucks ut och proklamerade att de kommande två åren skulle enheterna betala omkring 20 miljoner pund i skatt.⁶⁵

⁶⁴ Reuters, ”*Special Report: How Starbucks avoids UK taxes*”

⁶⁵ The Guardian ”*Demand for global tax reform*”

Diagram 1

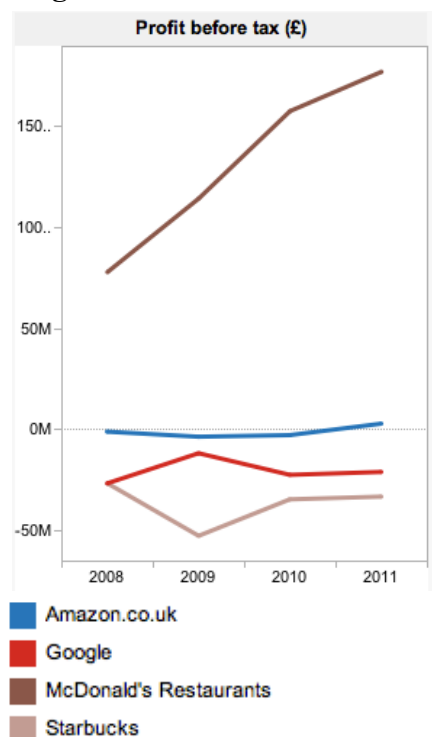
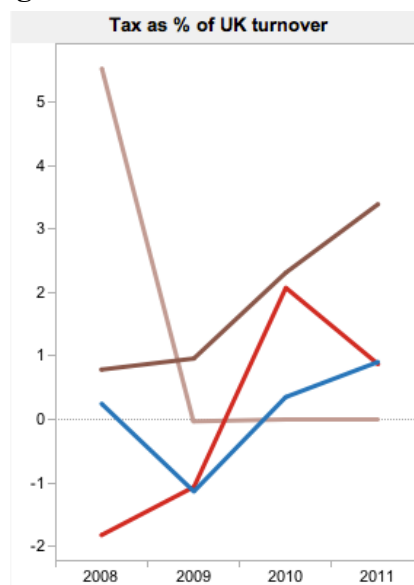


Diagram 2



Diagramkälla⁶⁶

I diagrammen ovan redovisas dels företagens vinst innan beskattning (diagram 1) och dels procentuell andel vinst i relation till omsättning under en fyra års period (diagram 2). Vad som är noterbart med diagrammen är att ytterst få redovisar vinst i Storbritannien, men att vinsterna är relativt jämna. Endast McDonald's sticker ut och ökar sin vinst i landet. Den jämna vinstredovisningen tyder på att företagen har en stabil verksamhet i landet. Den procentuella skatteandelen av omsättningen fluktuerar desto mer och ofta finns en nedåtgående trend efter en uppgång. Anledningarna till detta kan vara flera, men man kan konstatera att företagen generellt strävar efter att minska andelen. Det är möjligt att företagen lär sig utnyttja sina enheter på ett mer optimalt sett kan på så sätt minska sin skattebörda.

4.4 Analys

Kritikerna till armlängdsprincipen lägger stor vikt vid utformningen av principen och menar att anpassningen till de nya prissättningsmetoderna medför att metoden spelat ut sin roll. Det är för lätt att manipulera internpriset till önskat pris och företagen finner nya argument till varför viss metod ska användas framför den andra. Till viss del kan kritiken stämma,

⁶⁶ Diagramkälla 1 och 2: The Guardian, Data Blog

men inte fullt ut. När länder till fullo förlitar sig på att principen ska täcka alla skatteområden ställer de sig frågande när problemen kvarstår. Eftersom principen är den främsta och den ger tydligare reglering i de flesta länder, vänder kritikerna sig mot den för att finna en orsak till problemet. Att problemen kvarstår beror troligtvis på andra faktorer, så som olika skattenivåer eller administrativa hinder. De administrativa hindren, som t.ex. svårigheten att finna ett dokumenterat jämförbart pris, bör inte likställas med funktionen av principen i sig är felaktig. Administrationssvårigheterna är att se som ett problem då de snarare blir en börda för företagen, än en hjälp för skattemyndigheterna. Den här typen av problem kommer inte att lösas med en ändring av armlängdsprincipen, utan måste lösas på egen hand. Även om fler regleringar införs finns det inget motsägelsefullt att principen fortsätter att vara ett användbart redskap vid bedömning av prissättningen.

Både företag och länder har börjat inse att ytterligare aspekter än internpriset bör regleras och därför ingår de APA med varandra. APA är en bra utveckling, men det är föga troligt att den löser några omfattande ekonomiska problem i realiteten. Vid ett ingående av APA kommer det MNF att ha ett bättre läge än den ingående myndigheten. Det kommer dels ha en bättre prognos över företagets framtida utveckling och dels möjligheten att spela ut länders förslag mot varandra. Företagen har förmånen att endast ingå en APA om det resulterar i ekonomisk fördel för företaget. Den enda fördelen för de ingående myndigheterna är att de under avtalsperioden har en stabil skatteintäkt och enklare administration. Det är föga troligt att en APA kommer innebära mer skatteintäkter eller rättvisare fördelning av tillgångarna.

Den alternativa metoden, GFA, som presenteras av OECD är mycket olik armlängdsprincipen. Precis som OECD själva påpekar är GFA för komplicerad att implementera så länge länderna saknar incitament och samarbetsvilja. En reglering likt GFA bygger på samarbete och att skattemyndigheter världen över agerar som en enad front, vilket blir problematiskt när metoden bygger på att länderna kan tävla mot varandra.

Att ett företags beskattningsintentioner klagörs i en CSR kommer troligtvis inte göra någon skillnad. CSR-rapporter kritiserar för att sakna juridiska efterföljder och snarare fungera som en del av företagets PR. Lika väl som företagen har möjlighet att kringgå armlängdspriset, kan de kringgå sina

interna målsättningar. Det ska ändå tilläggas att ett förtydligande om företagets skatteintentioner i deras CSR-rapport inte på något sätt skulle vara till en nackdel. I den situationen är huvudsaken att skattemyndigheten inte lägger större vikt vid rapporten, utan granskar de legala handlingarna som faktiskt skett.

Genom analys av kritikernas argument och presentation av andra metoder, kan man konstatera att det saknas ett realistiskt alternativ till armlängdsprincipen. De som presenteras ovan innehåller många gånger större brister än principen. Genom presentationen av Starbucks agerande kan man konstatera att företagen kommer finna lösningar till överföring där det finns möjlighet till arbitrage. I den här situationen är det främst de olika skattenivåerna som bidrar till att företagen väljer att etablera enheter i Luxembourgen och Nederländerna. Frågan är om ett så stort och omfattande problem som fördelning av företagets vinster går att lösa med en enda princip.

5 Relationer till ALP

5.1 Internationella organ

Effekterna av internprissättning är idag välkända men det räcker med att se ett par årtionden tillbaka för att se att endast ett fåtal specialister inom internationell skatterätt var bekanta med fenomenet. Det var först när de politiskt oberoende organisationerna förde fram effekterna till publik debatt via mediala kanaler som det blev allmän känt för ländernas skattemyndigheter och internationella organisationer. Principen kring ALP kräver att man behandlar en interntransaktion på samma sätt som om transaktionen skulle genomförts av två orelaterade parter. Grundtanken med att behandla de två enheterna som fristående företag är att ge fokus till de förutsättningarna som finns kring en transaktion och inte till parterna som genomför den.⁶⁷ Eftersom fokus ligger på förutsättningarna och inte individuella företag och marknadsstrukturerna, är området lätt att generalisera. Det är ett område där flera internationella organ tar ställning och ger vägledning till sina respektive regioner.

Eftersom inget överstatligt organ har rätt att ”kontrollera” länders skattelagstiftning, har oberoende organisationer blivit de främsta bidragarna till skapandet av ett harmoniserat och transparent skattesystem. Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) är en av de organisationer som fokuserar på att utveckla en sammanslutning av regeringar, investerare, oberoende organisationer och MNF. De arbetar med att lokalisera de skattemässiga svårigheterna och belysa dessa områden globalt. Deras främsta verksamhetsområde är att sätta globala standarder för intäkter som kommer från staters naturresurser och därmed skapa transparens för företag och stater.⁶⁸

Artikel 9 i OECDs *‘Articles of Model Convention with respect to taxes on income and on capital’* är grunden för alla bilaterala avtal som syftar till att undvika dubbelbeskattning. Paragraf 1 fastslår att priset ska vara ALP och eftersom OECDs Model Convention är tillämplig på alla medlemsländer har den stor spridning. Många MNF har någon enhet baserad i ett OECD-land och paragrafen har större inverkan än vad första anblick ger. Den fick

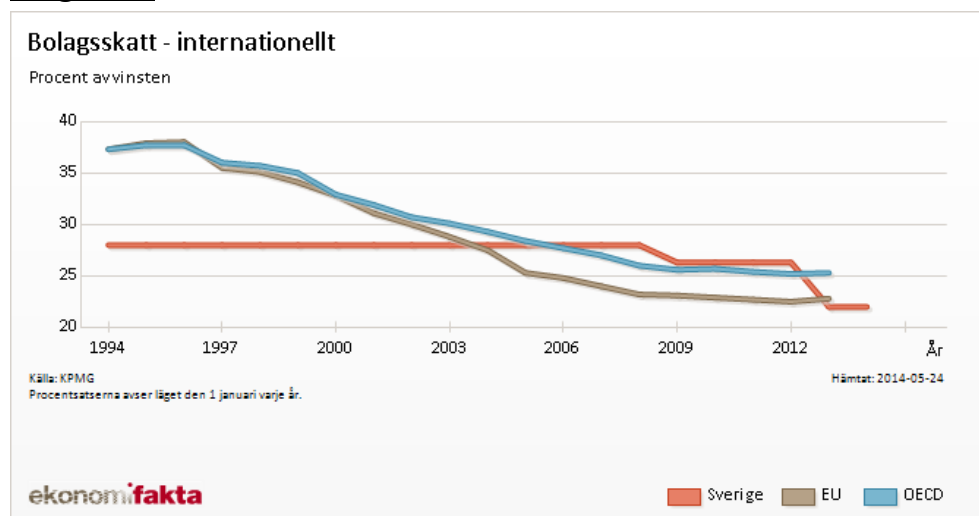
⁶⁷ OECD (2010), sid. 5

⁶⁸ EITI, ”Fact Sheet01”

ytterligare inverkan när FN inkorporerade paragrafen i 'Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries', som gjorde den tillämplig även i FNs medlemsländer. ALP är utan tvekan den viktigaste principen när det kommer till beskattningseffekterna efter intern, landsöverskridande handel.⁶⁹

Alla medlemsstater inom EU har sedan OECD publicerade sina riktlinjer använt sig av dessa. De nationella reglerna skiljde sig till en början åt mellan medlemsländerna vilket ledde till en del svårigheter. Det fanns ingen garanti att undvika dubbelbeskattning och det ledde till juridiska konflikter mellan medlemsländerna. Konflikterna ledde till hinder på den inre marknaden och skillnaderna ansåg försvåra utvecklingen. 2002 bildades EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) för att underlätta samarbetet. Idag är JTPF en sammanslutning av företag och politiker som tillsammans arbetar med att förenkla beskattningsprocessen kring internprissättning.⁷⁰ En av frågorna som de har behandlat är skillnaderna på företagsbeskattningsnivån.

Diagram 3



Diagramkälla⁷¹

Enligt statistik från ekonomifakta har OECD:s och EU:s medlemsländer markant närmats samma beskattningsnivå (diagram 3). De gemensamma ansträngningarna har gett resultat och företagens incitament att etablera sig i

⁶⁹ Gupta, Sayantan (2009), sid. 43

⁷⁰ JTPF

⁷¹ Diagramkälla 3: Ekonomifakta

de ena landet före det andra på grund av skattenivån är inte längre lika relevant.

5.2 Nationella beskattningseffekter

Aktiv skatteplanering är inte en olaglig företeelse så länge företagen inte bryter mot nationella regler. Inte heller länderna med låg skattenivå sviker internationella överenskommelser när de erbjuder ett förmånligt företagsklimat. Skatteplanering kan snarare ses som en respons på den givna, icke-neutrala och diskriminerande marknadsstruktur som finns på den internationella marknaden. Genom att justera sitt agerande på marknaden kan skattebetalarna minska sin skattebörda. Enligt en del kritiker går det inte att minska en skattebörda, utan resultatet är snarare att bördan skiftas till andra medborgare.⁷² Genom att flytta kapitalet från land A till land B, minskar inte skattebördan i land A, utan den överförs endast till andra skattebetalare i landet. Andra håller inte med om detta resonemang fullt ut. Det stämmer så till vida att även företag använder sig av samhällsfunktioner som har finansierats av skattemedel, så som infrastruktur och utbildad arbetskraft. Problemet med resonemanget är snarare att land A inte kan höja skattenivåerna för andra medborgare när intäkterna från företagen uteblir.⁷³ Intäktsförlusterna påverkar samhällen på olika sätt, men den vanligaste effekten är snarare att de offentliga utgifterna stramas åt, än att de krävs av andra medborgare.⁷⁴ För att kunna upprätthålla statsbudgeten är det viktigt att landet har stabila skatteintäkter och ett solitt skattesystem som stödjer budgeteringen. När skatteintäkterna oförutsett minskar, genom exempelvis MNFs skatteplanering, måste staten omprioritera för att kunna täcka de mest nödvändiga kostnaderna. Det blir problematiskt eftersom de inte kommer kunna vidta preventiva åtgärder för att lösa långsiktiga problem.⁷⁵

Statssuveräniteten förbjuder allt typ av direkt och indirekt reglering av företag i andra länder. Principen förhindrar därmed även att land A implementerar skatteregleringar som berör beskattningen i land B.⁷⁶ Även om ett dotterbolag handlar helt efter moderbolagets instruktioner är det inte tillåtet för moderbolagets hemmanation att döma dotterbolagets handlingar. Om moderbolagets hemmanation misstänker att dotterbolaget endast verkar

⁷² Cooper, Graeme S. (1997) sid. 78

⁷³ KPMG (2007), sid. 20

⁷⁴ Cooper, Graeme S. (1997) sid. 71

⁷⁵ KPMG (2007), sid. 20

⁷⁶ Jeffery, Ramon J. (2000) sid. 734

för moderbolagets skatteplanering, är det inte tillåtet att granska dotterbolagets ekonomiska verksamhet. Skattemyndigheterna kan därför ha svårt att få en klar överblick över koncernens ekonomiska situation och hur de använder sina respektive enheter. En bättre insyn hade kunnat leda till bättre granskning av företagen, men samtidigt hade risken att vissa stater använder MNF som trojanska hästar för att skapa regler i en annan jurisdiktion ökat.⁷⁷ Vid bedömning av vem som bör stå ansvarig för en handling är principen ”ett företag – två ansvarsområden”. Det betonar att varje enhet inom MNF ska betraktas som ett individuellt företag och bära eget ansvar för sina handlingar och att de själva ansvarar för att följa landets regler.⁷⁸

Ytterligare en nationell målsättning med ALP är att skapa en mer jämlik situation för stora MNF och mindre nationella företag i samma stat. Till skillnad från mindre nationella företag har MNF möjlighet att välja var de redovisar sin vinst. Har företaget möjlighet kommer de välja att redovisa vinsten där de betalar minst skatt. Om både de mindre nationella företaget och enheten från ett MNF får samma vinst vid handel med utlandet, kommer båda betala samma mängd skatt och därmed komma i en mer jämlik ekonomisk situation.⁷⁹ Eftersom MNF är subjekt för flera rättssystem kan de ”plocka russin ur kakan” ur det internationella systemet, medan lokala företag måste förhålla sig till regelsystem. Den ekonomiska fördelen som MNF har kan i längden leda till att de konkurrerar ut mindre nationella rivaler. Generellt sett ligger det inte i företagets natur att vilja betala mer skatt än nödvändigt. De kommer därför, om de ges möjligheten, att försöka undvika beskattning. MNF betraktar skillnaderna i länders olika skattesystem som möjligheter till arbitrage och använder därför de olika systemen för att minska den totala skattebördan. Även om enheterna har olika ansvarsbördor, har de fortfarande möjlighet att agera tillsammans och vinster kan föras över till dotterbolag i länder med lägst bolagsskatt. MNF legitimerar sitt agerande genom att konstatera ”ett företag – en vinst”.⁸⁰ De kategoriseras som två olika företag på grund av skatteskäl och det ska visas i deras transaktioner.⁸¹

⁷⁷ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 597

⁷⁸ The Guardian (2013)

⁷⁹ OECD (2010), sid. 6 sektion 1.8

⁸⁰ The Guardian (2013)

⁸¹ Rugmand, Alan & Brewer, Thomas (2001), sid. 602

5.3 Fallet Luxembourg

Både OECD:s och EU:s riktlinjer är rådgivande dokument som utvecklats för att underlätta både för skattemyndigheterna och företagen. Riktlinjernas rådgivande karaktär gör att det är upp till länderna själva att besluta hur de väljer att ganska prissättningen och hur stor skattenivån för bolag bör vara. Metoderna för internprissättning skiljer sig åt och antaganden som görs kring principen saknar ofta empiriskt stöd. De bygger istället på teorier kring marknadsstrukturer och företagens beteende på marknaden. Osäkerheten kring effekterna komplicerar processen både för myndigheterna och företagen.⁸² Osäkerheten kring de reella effekterna av principen har lett till att några av medlemsländerna har valt att inte implementera principen förrän nyligen, medan andra har valt att inte göra det alls.

Luxembourg är ett av de länderna som har valt att inte implementera principen förrän 2011. Numera finns principen i sektion II, Artikel 164 paragraf 3 i Cirkulär L.I.R 164/2 i Luxembourgs skattelag.⁸³ Överlag är OECD positiva till implementeringen, men de lyfter fram ett par aspekter där regleringen är oklar. Även om alla traktat inkluderar en hänvisning till OECD artikel 9, gör inte artikel 164 det. Det medför att parter inte kan hänvisa till riktlinjerna vid eventuella tvister. Artikel 9 definierar inte heller var gränsen går för att klassas som ”sammankopplade företag” eller vilka metoder som ska användas vid internprissättning. Den oklara regleringen kan skapa osäkerhet och öppnar för en godtycklig tolkning. Förutom de dokument som rekommenderas av EU, sätter Luxembourg inte upp några ytterligare krav på dokumentation.⁸⁴

Luxembourg är ett litet land som varit medialt aktuellt under en tid då det visat sig att företag använder landet för att överföra obeskattat kapital. Luxembourg borde ha föga incitament att införa skatteregler som jämnar ut vinstfördelningen mellan länderna, då det skulle innebära att landet fick mindre skatteintäkter. Vid granskning av Luxembourgs företagsbeskattning kan man dels se hur mycket de beskattar företag och dels se vilka inkomster och vinster de väljer att beskatta. Enligt KPMGs redovisning av länders bolagsskattenivå, har Luxemburg något högre nivå än den genomsnittliga

⁸² King, Elisabeth (2009), sid. 1

⁸³ OECD, ”Transfer Pricing Country Profile”

⁸⁴ OECD, ”Transfer Pricing Country Profile”

skattenivån i EU och bland OECD-länderna (tabell 1). Implementeringen av principen kring ALP har till synes inte förändrat nivån på företagsbeskattningen. Vid granskning av Luxembourgs skatteintäkter från företag, i procent av landets BNP, går det inte att se någon noterbar skillnad på landets intäkter före och efter implementerandet av principen som skedde 2011 (tabell 2).

Tabell 1 - Bolagsskatt

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Luxembourg	29,63	28,59	28,59	28,80	28,80	29,22	29,22
EU-medel	23,17	23,11	22,93	22,71	22,51	22,75	21,34
OECD-medel	25,99	25,64	27,70	25,40	25,15	25,32	24,11

Tabellkälla⁸⁵

Tabell 2 - Skatteintäkter från företag, % av landets BNP:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Luxembourg	35,9	35,6	37,3	39,0	37,3	37,0	37,8
Sverige	48,3	47,4	46,4	46,6	45,4	44,2	44,3
OECD-medel	35,0	35,0	34,5	33,6	33,8	34,1	--

Tabellkälla⁸⁶

Vid analys av dessa parametrar ser inte Luxembourg ut att skilja sig från andra länder varken före eller efter implementeringen som skedde 2011. Vid närmre granskning av hur landets skattesystem såg ut 2013 kan man dock se att Luxembourg inte beskattar stora inkomstkällor.

- Bortsätt från en årlig fondskatt på 0,01 – 0,05 % för den del som ägs av institutionella och privata investerare, är investeringsfonder helt undantagna beskattning.⁸⁷
- För nationella företag inom Luxembourg är 80 % av inkomsterna från immateriella tillgångar undantagna från beskattning och immateriella tillgångar från utlandet beskattas aldrig. Därmed beskattas inte heller royalties.⁸⁸
- Intäkter från räntor beskattas generellt med 10 %, men enligt avtalen med andra länder är denna typ av inkomster undantagna beskattning för företag som får ränteintäkter från utlandet.

⁸⁵ Tabellkälla 1: KPMG, Tax rate

⁸⁶ Tabellkälla 2: OECD, Statistic

⁸⁷ PKF, sid. 2

⁸⁸ PKF, sid. 5

- Utdelningar beskattas generellt med 15 % för nationella aktörer. Om utdelningen har sitt ursprung från annat land går man efter det traktat som Luxembourg har ingått och då undantas utdelningar från beskattning.⁸⁹

Som nämns ovan har Luxembourg ingått avancerade skatteavtal, så kallade traktat, med 64 andra länder. Avtalen säger att företag som får inkomster i form av räntor, utdelningar eller royalties har rätt att redovisa dem skattefritt i Luxembourg.⁹⁰ Luxembourg erbjuder även multinationella företag och investeringsföretag möjligheten att ingå APA där de kan komma överens om en avancerad skattereglering, individuellt anpassad för dem.⁹¹

Vid beskattning ser Luxembourg till företagets globala beskattningsbörd. Multinationella företag har därför rätt att summera alla enheters ekonomi och sen beskatta dem som en enhet i Luxembourg. Fördelen med detta system är att företagen kan utnyttja förlustenheter vid två tillfällen. Den kan utnyttjas på ett nationellt plan då företagen kan kvitta nästa års vinst mot detta års förlust. Företaget kan sedan summera den globala vinsten och kvitta eventuella vinster mot förlustenheter i år. Generellt sett så är inkomster från andra länder undantagna beskattning då de antas beskattas i ursprungslandet. Om skattenivån i ursprungslandet är högre än i Luxembourg har företaget rätt att dra av den extra delen mot annan beskattningsbar vinst i Luxembourg.⁹²

5.4 Analys

Som konstateras ovan finns det inget överstatligt organ som enhälligt kan besluta vilka skatteregleringar som ska implementeras i alla länder. Istället ger organisationer ut riktlinjer kring hur problematiken kan hanteras och majoriteten av dem är enliga och hänvisar till OECDs riktlinjer. Risken med att alltför stor vikt läggs vid OECDs riktlinjer är att få nya alternativ presenteras. Det kan också vara ett problem att organisationerna fokuserar allt för mycket på att presentera *ett* alternativ eller *en* metod. Det behöver inte finnas en universell lösning. Än så länge har ingen presenterat ett helhetskoncept. Det medför att länder som Luxembourg saknar alternativa metoder att väga för och emot när de beslutat sig för att reglera MNFs verksamhet.

⁸⁹ PKF, sid. 5

⁹⁰ PKF, sid. 8-10

⁹¹ PKF, sid. 3

⁹² PKF, sid. 5

En annan intressant aspekt är granskningen av bolagsskattens utveckling från det att EU började belysa frågan hur företagens skatteplanering påverkar medlemsländerna. Nu har bolagsskatten harmoniserades till att ligga mellan 20-25% för medlemsländerna och det kan ses som ett steg i rätt riktning. Genom att harmonisera olika områden som t.ex. beskattning av räntor så minskar möjligheterna till arbitrage för företagen. Så länge företagen har olika skatteregleringar kommer det finnas skatteincitament för företag att etablera enheter i andra länder.

Synpunkterna som belyses kring hur ett land påverkas av skatteplanering, är ofta begränsade till att endast beröra de skattemässiga effekterna. Kritiker till skatteplanering hänvisar ofta till skiftad skattebörd men sanningen är den att skatteplanering påverkar ett land på flera plan. Man kan se direkta effekter av företagens etableringsbeslut när det kommer till antalet arbetsmöjligheter i landet och direkta skatteintäkter från företag. Man kan också se indirekta effekter av företagens etableringsbeslut genom minskad inkomstskatt och icke-effektiva marknader om MNF väljer att inte etablera en verksamhet i landet. Om inga utländska företag väljer att etablera sig i landet på grund av skatteskal, går landet miste om ett MNF och dess resurser som hjälper till att utveckla och effektivisera marknaden i landet.

Vid granskning av situationen i Luxembourg kan man konstatera att mycket lite har förändrats sedan implementeringen av principen. Främsta anledningen tycks vara att de inte förändrat sin skattereglering i övrigt. De har fortfarande lika förmånligt företagsklimat där många stora inkomstkällor är helt undantagna beskattning. Även om bolagsskattenivån är hög i landet, så tjänar företag på etablering i Luxembourg eftersom deras skattebas är smal och det finns inkomstslag som beskattas förmånligt i förhållande till andra länders beskattningssystem. Implementeringen av armlängdsprincipen i Luxembourgs visar att armlängdsprincipen inte verkar vara effektiv som regleringsmekanism av eventuella skevheter i beskattningen av MNF. Därmed är det inte sagt att den inte fungerar som prissättningsmekanism.

6 Diskussion

Syftet med denna uppsats är att analysera vilka ekonomiska effekter en stat vill uppnå med implementerade av armlängdsprincipen. Till en början kan man konstatera att teorin inte utlovar en universell lösning på de negativa effekter som drabbar ett land när ett MNF skatteplanerar. OECDs riktlinjer erbjuder en metod som kan användas vid prissättning av interna varor, inte en metod som reglerar skattesituationen internationellt. Med Starbucksfallet kan man se att armlängdsprincipen är lätt att kringgå och så länge den är den enda internationella ”regleringsmöjligheten” kommer företagen själva kunna välja var de väljer att redovisa sin vinst.

Att implementera armlängdsprincipen i dagens läge har visat sig inte ge några större ekonomiska effekter. Det kan dels bero på att transaktionen troligtvis redan granskats i enlighet med principen av värdlandets skattemyndighet. Det kan också bero på det implementerade landets egna förväntningar på principen. I fallet med Luxembourg ville de troligtvis inte se någon förändring av sina skatteintäkter. De gynnas av dagens möjligheter för företag att föra över obeskattat kapital till landet. Bristen på förändring lär därför bero på andra orsaker än armlängdsprincipens ineffektivitet. Eftersom Luxembourg inte upplevt de negativa aspekterna med manipulerade internpris, kommer troligtvis de främsta motiven till implementering från yttre påverkan. Det är mer troligt att andra medlemsländer påverkat Luxembourg till implementeringen.

Även om de ekonomiska effekterna tycks utebli, kan landet ändå påverkas av armlängdsprincipen. En mer trolig effekt av implementeringen i Luxembourg tycks vara ett mer transparant skattesystem som kräver tydlig dokumentation av företagets handlingar. Även om det inte förändrat den ekonomiska situationen, påverkar det verksamheterna för företagen i Luxembourg. Det går inte länge att dölja transaktioner för skattemyndigheten utan kraven för dokumentation har höjts. Nackdelen är dock att transparens och dokumentation inte medför att skatteplanering upphör.

Vid närmare granskning av vad det är som gör Luxembourg attraktivt för företagen, tycks det bero på vad de beskattar och inte hur mycket. Det är därför anmärkningsvärt att ingen organisation utvecklat en

helhetsbedömning av vad företagens skattebörda bör vara. Än så länge har ingen publicerat förslag på vilka skattenivåer som kan eller bör finnas för vilka typer av tillgångar.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur:

- Cooper, Graeme S. (1997) “*Tax Avoidance and the Rule of Law*”, IBFD Publication BV
- Gupta, Sayantan (2009) “*Transfer Pricing – An international taxation issue concerning the balance of interest between the taxpayer and tax administrator*”, Company Law Journal (Forthcoming), Hidayatullah National Law University Raipur, India.
- Jeffery, Ramon J. (2000) “*The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*”, Indiana Journal of Global Legal studies, vol. 7, andra utgåvan
- King, Elisabeth (2009), “*Transfer Pricing and Corporate Taxation – Problems, Principal Implications and Proposed Solutions*”, Springer
- Rugmand, Alan M. and Brewer, Thomas L. (2001) “*Oxford Handbook of International Business*”, Oxford Handbooks online

Internationella dokument:

- CFA, (1984) “*Transfer Pricing and Multinational enterprises. Three taxation issues: 1984*”, Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs
- EU COM (2006) 824 “*Tax treatment of losses in cross-border situations*”
- IRS (2013) “*Announcement and Report concerning Advanced Pricing Agreements*” <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-13-17.pdf>
- OECD, (2010) “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”.
- Riksskatteverket (2000) ”*Handledning för internationell beskattning*”
- UN (2011), “*Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*”, av the Department of Economic & Social Affairs

Elektroniska källor:

- EITI, “*Fact Sheet 01*”
<http://eiti.org/files/EITI-Fact-Sheet-English.pdf>
- HSB People
http://www.people.hbs.edu/mdesai/D+D_BSR.pdf

- JTPF
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm
- KPMG (2007), “*Tax and Corporate Social Responsibility – A Discussion paper by David F Williams*”
http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf
- OECD “*About Transfer Pricing*”
<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/abouttransferpricing.htm>
- OECD Newsroom
<http://www.oecd.org/newsroom/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>
- OECD Observer
http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/3132/Corporate_responsibility_and_paying_tax.html
- OECD “*Transfer Pricing Country Profile*”
http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Luxembourg_TPCountryProfile_Oct2012.pdf
- Reuters “*Special Report: Amazon’s billion-dollar tax shield*”
<http://www.reuters.com/article/2012/12/06/us-tax-amazon-idUSBRE8B50AR20121206>
- Reuters “*Special Report: How Starbucks avoids UK taxes*”
<http://www.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>
- Tax policy center <http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/key-elements/international/formulary-apportionment.cfm>
- The Guardian “*Demand for global tax reform*”
<http://www.theguardian.com/business/2012/dec/09/starbucks-deal-international-tax-reform>
- The Guardian (2013) “*OECD calls for crackdown on tax avoidance by multinationals*”
<http://www.guardian.co.uk/business/2013/feb/12/oecd-crackdown-tax-avoidance-multinationals>
- PKF (2013) “*Luxembourg Tax Guide 2013*”,
<http://www.pkf.com/media/1960329/luxembourg%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf>

Bildkälla:

- Bild 1: Tax Consultants Internationals

http://tax-consultants-international.com/read/transfer_pricing_methods_allowed_in_the_netherlands?submenu=3570&sublist=3274

- Bild 2: The Guardian, Data Blog
<http://www.theguardian.com/news/datablog/2012/oct/16/tax-biggest-us-companies-uk#>

Diagramkälla:

- Diagram 1 och 2: The Guardian, Data Blog
<http://www.theguardian.com/news/datablog/2012/oct/16/tax-biggest-us-companies-uk#>
- Diagram 3: Ekonomifakta
<http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Skatter/Skatt-pa-foretagande-och-kapital/Bolagsskatt/>

Tabellkälla:

- Tabell 1: KPMG, Tax rate
<http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>
- Tabell 2: OECD, Statistic
<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>

Definition:

- Economy Watch, VAT-definition:
<http://www.economywatch.com/business-and-economy/definition.html>