



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Tullia Johansson

Internprissättning med särskilt fokus på immaterialrätter

JURM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: HT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Ämnesval, syfte och avgränsning	5
1.2 Metod och material	6
1.3 Disposition	6
2 INTERNPRISSÄTTNING I PRAKTIKEN	7
2.1 Koncernbeskattning	7
2.1.1 Neutralitetsprincipen	8
2.1.2 Öppna koncernbidrag	8
2.2 Dolda inkomstöverföringar	8
2.3 Internationell dubbelbeskattning	9
3 FÖRESKRIVEN INTERNPRISSÄTTNING	10
3.1 Lagreglering	10
3.1.1 OECD:s riktlinjer	10
3.1.2 Armlängdsprincipen	11
3.1.3 Korrigeringsregeln	12
3.1.3.1 Svensk skattskyldighet m.m.	13
3.1.3.2 Ekonomisk intressegemenskap	13
3.1.3.3 Affärsmässiga skäl	14
3.2 Shellmålet	14
3.3 Dokumentationskrav	15
3.3.1 Föreskriftsreglering	15
3.4 EU och internprissättning	16
3.4.1 EU Transfer Pricing Documentation	17
3.4.2 Advance Pricing Agreement	17
4 "KORREKT" INTERNPRISSÄTTNING	19
4.1 Tre traditionella transaktionsmetoder	19

4.1.1	Marknadsprismetoden	19
4.1.2	Återförsäljningsprismetoden	20
4.1.3	Kostnadspusmetoden	20
4.2	Transaktionsbaserade vinstmetoder	20
4.2.1	Vinstfördelningsmetoden	21
4.2.2	Nettomarginalmetoden	21
5	INTERNPRISSÄTTNING OCH IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	22
5.1	Värdering av immaterialrätter	22
5.1.1	Tumregler	23
5.1.2	Värderingsmetoder	23
5.1.2.1	Marknadsvärdering	23
5.1.2.2	Kostnadsvärdering	24
5.1.2.3	Avkastningsvärdering	24
5.2	Prissättning enligt riktlinjerna	24
5.2.1	Kommersialisering av en immaterialrätt	25
5.2.2	Faktorer att beakta vid jämförelse	25
5.2.3	Fastsställande av priset enligt armlängdsprincipen	26
5.2.3.1	Marknadsprismetoden i första hand	26
5.2.3.2	När jämförelseunderlag saknas	27
5.3	Ränte- och royaltydirektivet	27
5.3.1	Huvudregeln	27
5.3.2	Villkor	27
5.3.3	Oriktig prissättning	28
5.3.4	Bakgrund till direktivet	28
5.4	Volvo ./ Skatteverket	29
5.4.1	Volvo	29
5.4.2	Skatteverket	30
5.4.3	Avgjort och avslutat	30
5.5	Utflyttning immateriella tillgångar	31
6	SLUTKOMMENTARER	32
BILAGA A		34
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING		35
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING		37

Summary

This thesis aims to analyze the elements of transfer pricing with emphasis on the peculiarities that the nature of intellectual property involve and the difficulties that enterprises may face when implementing transfer pricing.

The concept of transfer pricing relates to the system of assessing the price for the transfer of goods, services and intangibles between member entities of a multinational enterprise (MNE). The concept does not primarily regard transfer pricing as being manipulation in order to ease the tax burden for a specific enterprise, but transfer pricing as being guidelines for a quite normal and legitimate activity required by companies that perform business on a decentralized and international basis.

Overpricing and underpricing of transactions in a MNE (tax avoidance) lead to an unjustified decrease of the tax base in one country to the benefit of another. Transfer pricing rules provide guidance to MNEs on how to calculate the value of transferred items.

Underlying most of transfer pricing legislation and policies is the principle of the arm's length standard. This principle stipulates that the transactions within a MNE must be valued as if the transactions were performed between independent parties and regardless of their relationship. The best way to investigate if a transaction has been subject to the principle of arm's length standard is by making a comparison with either an internal comparable or an external comparable. These comparables are however not always easy to identify, if they even exist. In addition, standards and methods for valuation of a company's resources are not an obvious matter, and especially with respect to intangible assets.

The valuation of intellectual property (and other intangible assets) for transfer pricing purposes is a very complex issue and since the intangible assets are of growing importance for enterprises, this phenomenon needs to be investigated further.

Sammanfattning

Det är inget ovanligt med inkomstöverföringar mellan företag i en internationell företagsgrupp, d.v.s. att medel som inte utgör en marknadsmässig ersättning för en motprestation överförs mellan företag i intressegemenskap. Motiven för detta kan vara att minska inkomstskatten i ett högskatteland genom att överföra vinster till ett mer skatteförmånligt land, eller att minska den totala skattebelastningen inom företagsgruppen genom att kvitta vinst mot förlust och således utjämna resultatet.

Det är mycket som påverkar prissättningen inom en internationell företagsgrupp, exempelvis kan olika nationella inkomstskatter med olika höga skattesatser, avgöra i vilket företag i koncernen som man vill redovisa resultat för att minimera den totala skattebelastningen.

Begreppet internprissättning, eller transfer pricing, avser prissättningen på interna transaktioner mellan närstående företag i internationella företagsgrupper. Ett skattemässigt korrekt internpris är det samma som ett marknadsmässigt pris mellan två sinsemellan oberoende parter, ett s.k. armlängdspris. Beräkandet görs med hjälp av olika rekommenderade metoder. Utgångspunkten för att komma fram till rätt pris är att en jämförelse mellan den aktuella interna transaktionen och en transaktion mellan oberoende parter ska göras.

Ur internprissättningssynpunkt är immateriella tillgångar värda ett extra fokus p.g.a. de specifika svårigheterna som värderingen av dem innebär, oavsett ska armlängdsprincipen vara utgångspunkt även vid prissättning av koncerninterna transaktioner av immateriella tillgångar.

Förord

Utgångspunkten för mitt examensarbete har varit att förena mina två fördjupningsområden och främsta intressen inom juridiken; skatterätt och immaterialrätt. För den läsare som tycker att denna ämneskombination verkar udda vill jag gärna berätta vad som ligger bakom. Skatterätten lockar mig p.g.a. mitt intresse för företagande och för att hitta smarta lösningar och förbättra förutsättningar för företagandet. Immaterialrätten å andra sidan berör min konstnärliga ådra och mitt tekniska intresse. Det som förenar de båda för mig, är en förhoppning om att i mitt framtida arbete som jurist få den inspirerande förmånen att jobba med sanna entreprenörer och i bästa fall med en eller annan innovation. Samtliga mina fördjupningskurser inom ramen för juristprogrammet håller sig till bolags- och skatterätten, och uppsatsen är av den anledningen i första hand en skatterättslig uppsats, men för att också beröra immaterialrätten som jag fördjupat mig i genom magisterprogrammet Design and Innovation Law på Malmö Högskola, så har jag valt att låta detta ämnesområde sätta färg på uppsatsen.

Lund i juni 2008

Tillägg

Jag snubblade till strax innan målnöret i juni 2008 och hann inte bli riktigt klar med min uppsats då. Åren har gått, jag har jobbat, bildat familj och fått barn. Nu äntligen uppenbarade sig luckan för att slutföra den och det känns bra att få komma till ett riktigt avslut.

Lund i december 2014

Tullia Johansson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
ALP	Armlängdsprincipen
APA	Advance Pricing Agreements
BNA	The Bureau of National Affairs Inc.
CSA	Cost sharing agreement
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
LSK	Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
TP	Transfer Pricing

1 Inledning

Vår ekonomi globaliseras ständigt och den största delen av världshandeln sker idag inom koncerner. Begreppet internprissättning avser priset som bolag i en koncern sätter på transaktioner inom koncernen. Den grundläggande och internationellt vedertagna principen för denna prissättning är den s.k. armlängdsprincipen som säger att priset ska vara det samma som om transaktionen sker mellan två sinsemellan oberoende företag.

Vid koncerninterna transaktioner är det mer än den enkla ekvationen om marknadsjämvikt av utbud och efterfrågan som påverkar. Det är inte heller det enskilda koncernföretagets vinst som är det centrala och det är här som problematiken med internprissättning uppstår.

Vid denna typ av transaktioner är det koncernens totala vinstmaximering som är i fokus, och i sådana fall kan skatteläget i de länder där koncernen verkar komma att styra prissättningen. En väg till vinstmaximering är att minimera skattekostnaderna, och genom koncerninterna transaktioner kan beskattningsbara inkomster flyttas över till koncernföretag i länder med lägre skatter och på det viset kan koncernens totala skattekostnad minskas.

Det ligger i skattemyndigheternas intresse att se till att icke marknadsmässig prissättning inte görs för att undvika skatteundandragande deras jurisdiktion. Denna skatteflykt stater emellan, den relativt omfattande lagstiftningen för att stoppa densamma samt risken för dubbelbeskattning, utgör anledningar till ett internationellt samarbete och utarbetande av gemensamma principer för lagreglering av interprissättning. Regelverket som ligger till grund för såväl svensk skatterätt som för dubbelbeskattningsavtal följer en OECD-standard som kommit till uttryck i vägledande riktlinjer för lagstiftningen.

1.1 Ämnesval, syfte och avgränsning

Sedan frågan om prissättning på gränsöverskridande interna transaktioner blev skatterättsligt konkretiserad är den ständigt högaktuell och -prioriterad, såväl hos skattemyndigheter som i internationella koncerner. Det gäller oavsett vad som är föremålet för transaktionen, även om problematiken varierar beroende på vilket transaktionsslag det rör.

En typ ska behandlas lite extra i den här uppsatsen; prissättningen av interna transaktioner av immateriella rättigheter. Bakgrunden till denna fokus är att det är en het fråga vad gäller internationell skatteplanering. Många företag vill veta vart och hur de ska flytta ut sina immateriella tillgångar till skattefördelaktiga länder för att få ut vinsteffekter av denna skatteplaneringsåtgärd. Det skulle inte finnas mycket att säga om saken om dessa företag flyttade ut dessa tillgångar innan de visat sig vara av något särskilt ekonomiskt värde, men av naturliga skäl så tas beslut om utflyttning ofta först efter att det visar sig att den aktuella immaterialrätten har ett

avsevärt värde genom att den börjar generera vinst. Det är just det här som är det svåra med den här typen av tillgångar. Frågan har hög prioritet hos skattemyndigheterna, och den här typen av koncerninterna internationella transaktioner och priset på dem granskas löpande.

Syftet med uppsatsen är att inledningsvis övergripande belysa frågorna kring internprissättning och att därefter titta närmare på de specifika svårigheterna med internprissättning på immateriella tillgångar.

Uppsatsen berör inte internprissättning av andra transaktionsslag än immaterialrätter och gör ingen jämförelse däremellan. Uppsatsen går heller inte närmare in på andra länders interna skattelagstiftning.

1.2 Metod och material

Uppsatsen är skriven enligt traditionell rättsdogmatisk metod, där lagtext, förarbeten, praxis och doktrin använts för beskrivning och analys. Även kompletterande rättskällor som Skatteverkets föreskrifter och rekommendationer har använts för uppsatsen.

Svårigheterna med internprissättning är av global karaktär och sträcker sig utanför svensk rätt. *OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* som är en utveckling av artikel 9 i OECD:s modellavtal, spelar en avgörande roll vad gäller internationellt sett vedertagna principer och rekommendationer. Då OECD saknar egentliga befogenheter och riktlinjerna inte har implementerats i svensk rätt, har nationell lag således företräde, men vår inhemska rätt på området bygger till stor del på dessa riktlinjer och dess grundläggande principer och metoder, varpå riktlinjerna fungerar som vägledning vid tillämpning av de svenska reglerna. Vad gäller internprissättningsregler i svenska dubbelbeskattningsavtal, bygger dessa liksom svensk rätt på i stort sett samma grund som OECD:s modellavtal artikel 9 och riktlinjerna, och härmed överensstämmer de i stor utsträckning med de svenska inhemska reglerna.

1.3 Disposition

Uppsatsen är i stort sett uppdelad i tre delar, med en inledande beskrivande del, en analyserande del och en återkopplande del med slutkommentarer.

I kapitel 1 ges en kort introduktion av ämnet och formen för uppsatsen. De följande tre kapitlen behandlar interprissättning i praktiken med en förklaring till *inkomstöverföring inom koncerner*, föreskriven internprissättning med en överblick över *rättsläget*, och korrekt internprissättning med en analys av *marknadsmässig prissättning*. I kapitel 5 görs en närmare titt på det specifika förhållandet kring *internprissättning av immateriella tillgångar*. Uppsatsen avslutas med en *återkoppling* till den genomgångna analysen i slutkommentarerna i kapitel 6.

2 Internprissättning i praktiken

Det är inget ovanligt med inkomstöverföringar eller resultatöverföring inom en internationell koncern, d.v.s. att medel som inte utgör en marknadsmässig ersättning för en motprestation överförs från ett företag till ett annat. Motiven för detta kan vara att minska inkomstskatten i ett högskatteland genom att överföra vinster till ett mer skatteförmånligt land, eller att minska den totala skattebelastningen inom företagsgruppen genom att kvitta vinst mot förlust och utjämna resultatet.

Genom den resultatutjämning som syftar till att utjämna det totala skattetrycket i en internationell koncern så synliggörs den motsägelse som finns i det faktum att en sådan koncern rent företagsekonomiskt fungerar som en ekonomisk enhet, medan skatterätten som utgångspunkt betraktar varje bolag i en koncern som ett enskilt skattesubjekt.

Med s.k. koncernbidrag åsyftas inkomstöverföringar som sker öppet enligt gällande koncernbeskattningsregler, och detta ska behandlas i följande avsnitt. Men det förekommer även dolda inkomstöverföringar inom koncerner, sådana som inte skulle ha skett om företagen varit oberoende av varandra.¹

2.1 Koncernbeskattning

Koncernbegreppet definieras i flera lagrum, enligt ABL så talar man om ett koncernförhållande när en juridisk person äger mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person. Moderbolaget kan i princip ha vilken juridisk form som helst, men vanligen avser man trots allt ett aktiebolag. Huvudprincipen för aktiebolag är dubbelbeskattning d.v.s. att både bolaget och dess aktieägare beskattas för vinsten, först i bolaget med bolagsskatt och sedan skatt på kapitalet i ägarledet vid eventuell utdelning och för innehavet såvida det inte rör sig om näringsbetingade andelar, men utan avsikt att vidare kedjebeskattnings ska förekomma. Kedjebeskattnings skulle kunna uppstå när ägaren till aktiebolaget i sin tur är ett dubbelbeskattat subjekt. Koncernstrukturer skulle då vara klart missgynnade och organisatoriskt ohållbara om bolagsvinst som utdelas i flera led skulle beskattas i varje led (se mer om neutralitetsprincipen i nästa avsnitt). För att undvika kedjebeskattnings har utdelning och vinst på näringsbetingade aktier, d.v.s. aktier som inte innehas i kapitalplaceringssyfte utan som ett led i verksamheten, skattebefriats.²

Koncernen erkänns visserligen inte som ett skattesubjekt, men koncernförhållandet beaktas likväl vid inkomstbeskattningen. Den grundläggande principen vid koncernförhållande är att den totala skattebelastning för koncernen ska vara den samma som om verksamheten

¹ M. Andersson et al, 2006, s. 425.

² S. Lodin et al, 2005, s. 345 ff.

bedrevs i ett enda bolag. Det här är ett uttryck för neutralitetsprincipen som har en stor betydelse för koncernbeskattningsregleringen. För att tillgodose den här principen har man i svensk rätt infört en modell som innebär att det mellan koncernföretag får ges koncernbidrag som har en skatteutjämnande verkan, s.k. öppna koncernbidrag.³

2.1.1 Neutralitetsprincipen

För koncernbeskattning så innebär neutralitetsbegreppet att verksamheten som drivs i flera bolag i en koncern inte ska drabbas av vare sig högre eller lägre beskattning jämfört med om verksamheten bedrivits i ett enda bolag. Neutralitetsprincipen leder till en likformighet i beskattningen och kan därmed förklaras med bl.a. rättviseskäl. Principen syftar att göra skattereglerna neutrala och inte påverka skattskyldigas val mellan olika handlingsalternativ som är önskvärt när det gäller skatter som har icke-fiskala mål, d.v.s. när det inte rör sig om intäkter till stat och kommun.

Neutraliteten kan uppnås på olika sätt, men i Sverige beskattas vart och ett av bolagen i en koncern. Konsekvenserna är de att en koncern inte ska missgynnas p.g.a. den valda koncernformen för sin verksamhet, samt att en koncern inte heller ska kunna utnyttja intressegemenskapen för att uppnå skattemässiga fördelar.⁴

2.1.2 Öppna koncernbidrag

Som en direkt följd av neutralitetsprincipen har reglerna om koncernbidrag införts i svensk skattelagstiftning och återfinns i 35 kap. IL. Koncernbidragsreglerna ska säkerställa att det är skattemässigt likgiltigt hur man organiserar en verksamhet. Reglerna omfattar koncerner med ägarstrukturer med innehav över 90 % av aktiekapitalet, d.v.s. i det närmaste helägda koncerner. Koncernbidragsreglerna ger möjlighet till fullständig resultatutjämnning inom sådana koncerner.

Rent praktiskt så innebär det att koncernbidraget är avdragsgillt (i lagtexten uttrycks detta ”ska dras av”) för det givande bolaget och skattepliktigt för det mottagande bolaget, och att kvittning mellan vinst och förlust kan göras inom koncernen med samma effekt som det skulle ha haft på resultaträkningen om bolagens verksamheter hade bedrivits inom ett och samma aktiebolag.⁵ Reglerna om koncernbidrag skapades för svenska förhållanden, men har internationaliserats genom OECD:s modellavtal och EG-rätten för att nu gälla även i internationella sammanhang.

2.2 Dolda inkomstöverföringar

Med dolda inkomstöverföringar avses överföring av medel från ett koncernföretag till ett annat, som inte motsvarar marknadsmässigt vederlag

³ B. Wiman, 2002, s. 67 ff.

⁴ B. Wiman, 2002, s. 21 f.

⁵ B. Wiman, 2002, s. 67 ff.

för en motprestation och som inte ryms inom bestämmelsen om öppna koncernbidrag. Sådana inkomstöverföringar kan ske genom t.ex. överföring av tillgångar mellan företagen i en koncern och genom felaktig prissättning på dessa transaktioner. I denna uppsats behandlas endast inkomstförflyttning vid internationella förhållanden, och för den svenska skatterätten vidkommande regleras denna typ av inkomstförflyttning med ett fåtal regler, och dessa m.m. behandlas i nästa kapitel under huvudrubriken Internprissättning i lagen.

2.3 Internationell dubbelbeskattning

Det uppstår internationell dubbelbeskattning då ett och samma skattesubjekt blir föremål för beskattning av flera olika stater och får en tyngre skattebörd än vad som skulle ha blivit fallet om skatteobjektet beskattats i endast en av staterna. Varje stat har sin skattejurisdiktion som sätter gränsen för dess beskattningsrätt. För bestämmandet av kriterier för beskattningen ligger tre principer till grund; nationalitetsprincipen, domicilprincipen och källstatsprincipen. Internationell dubbelbeskattning uppstår då olika stater tillämpar olika principer för att skydda skatteunderlaget. För undvikande av detta har s.k. dubbelbeskattningsavtal, gemensamma normer och multinationella skattekonventioner utarbetats mellan flertalet stater. Ett skatteavtal kan inskränka skattskyldigheten, men inte utvidga den enligt en grundläggande huvudprincip (den gyllene regeln).

Metoderna i lag och skatteavtal för undvikande av dubbelbeskattning är flera, men i huvudsak två, exempt-metoden respektive credit-metoden.⁶ I exempt-metoden undantas sådan inkomst som tjänats i annan källstat (oavsett om den har beskattats eller inte), medan credit-metoden innebär att hemviststaten beskattar all inkomst, men avräknar skatt som eventuellt erlagts i annan källstat.

⁶ R. Dahlman et al, 2003, s. 128 ff.

3 Föreskriven internprissättning

Begreppet internprissättning, eller transfer pricing, avser prissättningen på interna transaktioner av varor och tjänster mellan närstående företag i en internationell koncern, d.v.s. en företagsgrupp där minst två av koncernföretagen har sin hemvist i olika stater.

Det är mycket som påverkar prissättningen inom en internationell koncern, exempelvis kan olika nationella inkomstskatter med olika höga skattesatser avgöra i vilket företag i koncernen och därmed stat som man vill redovisa resultat i för att minimera den totala skattebelastningen.⁷ Problematiken med internprissättning uppstår när internationella koncerner tar skattemässiga hänsyn vid internprissättningen, m.a.o. i konflikten mellan företagsekonomiska intressen och med hänsyn till statens beskattningsunderlag. Genom fördelaktig internprissättning kan beskattningsbar inkomst flyttas inom koncernen från skattejurisdiktion med högre skattesats till annan skattejurisdiktion med lägre skattesats. Staternas skattelagstiftning på området ska förhindra eller i vart fall begränsa detta.

3.1 Lagreglering

Fram till nyligen har internprissättning uttryckligen reglerats av endast två paragrafer i svensk skattelagstiftning. Antalet lagregler som berör ämnet utökades dock den 1 januari 2007 då regler om skyldighet att upprätta dokumentation och vad sådan dokumentation ska innehålla infördes.

En annan viktig rättskälla är OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, fortsättningsvis benämnda OECD:s riktlinjer eller Riktlinjerna, vari särskilda riktlinjer utarbetats på området för skatterättsliga metoder och frågor vid prissättning mellan närstående företag.

3.1.1 OECD:s riktlinjer

OECD verkar för internationellt samarbete vad gäller ekonomisk, miljömässig och social utveckling. Riktlinjerna, från ursprungligen 1976, är inte formellt bindande och utgör i sig endast rekommendationer för multinationella företag som är verksamma i OECD:s medlemsstater, men är normgivande och tänkta att utgöra underlag för lagreglering av interprissättning i såväl medlemsstaterna som andra länder och har således en stark påverkan på lagstiftningen gällande internprissättning. Målet med riktlinjerna är att uppnå ett standardiserat nätverk av nationell lagstiftning på området, dels för att uppnå en korrekt inkomstallokering mellan

⁷ B. Wiman, 2002, s. 90.

skattejurisdiktioner och dels för att undvika dubbelbeskattning för internationella företagsgrupper.⁸

Riktlinjerna antagna från 1995 och senare bekräftar armlängdsprincipen uttryckligen i kapitel I som medel för att fastställa ett korrekt internpris och som beskattningsgrund, helt i linje med artikel 9 i OECD:s modellavtal för inkomst- och kapitalskatt. I syftet att vara vägledande för multinationella företagsgrupper och skattemyndigheter vid internprissättningsfrågor presenteras flera metoder för att avgöra om den aktuella internprissättningen är den samma som skulle vara fallet om transaktionen tog plats mellan två sinsemellan oberoende företag. För att kunna fastställa detta armlängdspris krävs en jämförelseanalys med hänsynstagande av flera kriterier. Metoderna för detta presenteras längre fram i uppsatsen.

Artikel 9 punkt 1 i modellavtalet rör inkomstkorrigering vid intressegemenskap och redogör för armlängdsprincipen, den har följande lydelse:

”Where a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have 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.”

3.1.2 Armlängdsprincipen

Det är så klart inte ovanligt att andra hänsynstagande än enbart affärsmässiga förekommer vid prissättning mellan företag som står i ett koncernförhållande till varandra. Problemet kan tydliggöras med ett exempel; genom att ett koncernföretag betalar ett överpris för en vara, tjänst eller rätten att utnyttja en immaterialrätt av ett annat bolag i koncernen, så minskar beskattningsunderlaget hos köparen samtidigt som det ökar hos det säljande koncernföretaget. Om det senare verkar i ett lågskatteland och det första i ett högskatteland så har den totala skattebelastningen för koncernen minskat genom prissättningen.

För att upprätthålla en marknadsmässig och godtagbar nivå vid prissättning inom en företagsgrupp ska armlängdsprincipen tillämpas på internprissättningen, den är internationellt accepterad och utgår ifrån att prissättningen mellan närstående parter ska göras som om företagen vore oberoende av varandra och att varje företag inom företagsgruppen ska behandlas som en fristående enhet. Detta förhållningssätt ska motverka felaktiga resultatöverföringar från ett företag till ett annat inom en

⁸ M. Boos, 203, s. 114 f.

företagsgrupp. Verkligheten är dock den att det emellertid är långt ifrån alltid som det finns oberoende interna eller externa transaktioner att jämföra med och häri ligger svårigheten.

Armlängdsprincipen har kritiserats för att den kan vara svår att tillämpa i enskilda fall, att den inte tar hänsyn till effektivitetsvinster inom koncerner och inte heller de problem som uppkommer vid värdering av immateriella tillgångar.⁹ Dessa specifika problem vid värdering av immaterialrätter behandlas närmare längre fram i denna uppsats. I svensk skattelagstiftning har armlängdsprincipen kommit till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln eller felprisregeln i 14 kap. 19 § IL.

3.1.3 Korrigeringsregeln

Med stöd av denna regel kan korrigeringsreglering av ett företags resultat ske om det förekommer en felaktig prissättning inom en intressegemenskap som lett till att beskattningsbar inkomst har flyttats ut ur landet.

Genom praxis har det fastställts att den s.k. korrigeringsregeln eller felprisregeln i 14 kap. 19 § IL är en specialbestämmelse (Lex Specialis) som ska tillämpas vid internationella förhållanden och har företräde framför generella regler, som ska användas vid beräkning av en näringsverksamhets resultat.¹⁰

Regelns syfte är att skydda det svenska skatteunderlaget genom att korrigera resultat som är för lågt p.g.a. felaktig prissättning vid affärer med närbesläktade kontrahenter. Rättsföljden är den att Skatteverket i efterhand får korrigera resultatet för den skattskyldige motsvarande kapitalförflyttningen, praktiskt sett innebär det att resultatet korrigeras genom att priset på transaktionen justeras till det marknadsmässiga beloppet för en motsvarande transaktion, och att skattemyndigheten beskattar inkomsten som inkorrekt har förts över från ett svenskt företag till en utländsk kontrahent som inte är skattskyldig i Sverige.

HFD har ansett att OECD:s riktlinjer kan användas för tolkning och utfyllnad av regeln som inte är helt uttömmande vad gäller framtagning av ett armlängdspris.

Genom praxis har det utvecklats en inställning om att avtalsparternas samtliga mellanhavanden ska beaktas vid bedömningen om det rör sig om en felaktig prisavvikelse, med andra ord att det ska göras en helhetsbedömning, (se vidare under avsnitt 3.2 Shellmålet).¹¹

Regeln är tillämplig när resultatet av näringsverksamhet blivit lägre beroende av avtalsvillkor som skiljer sig från vad som skulle ha avtalats mellan två sinsemellan oberoende företag under samma omständigheter, och just genom denna hänvisning till villkor ”som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare”, sanktionerar korrigeringsregeln armlängdsprincipen.¹² När så resultatet blivit lägre i dessa fall ska det i justeras under det att följande tre förutsättningar råder:

⁹ SKV, 2007, s 225.

¹⁰ RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37.

¹¹ RÅ 1991 ref. 107.

¹² Korrigeringsregeln, 14 kap. 19 § IL

1. Den som får ett högre resultat p.g.a. avtalsvillkoren ska inte beskattas för detta i Sverige enligt lag eller skatteavtal.
2. Det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan företagen.
3. Det framgår inte av omständigheterna att avtalsvillkoren tillkommit av andra skäl än en ekonomisk intressegemenskap.

3.1.3.1 Svensk skattskyldighet m.m.

För det första, så framgår det av punkt 1 att det ska vara fråga om ett avtalsförhållande ("avtalsvillkoren") vilket kräver minst två kontrahenter, och härmed så utesluts möjligheten att tillämpa korrigeringsregeln på prissättning av transaktioner mellan ett huvudkontor i ett land och en filial i ett annat, då ett avtalsförhållande kräver två rättssubjekt. För det andra, så förutsätter lagrummet inte att den skattskyldiges vinst har minskat, utan det kan likaväl vara så att dennes förlust ökat ("ett högre resultat"). För det tredje, om personen beskattas här, ska regeln inte tillämpas, inte ens om personen inte är obegränsat skattskyldig här, såvida inkomsten inte är undantagen från beskattning här p.g.a. ett skatteavtal.¹³

3.1.3.2 Ekonomisk intressegemenskap

Tillämpning av bestämmelsen kräver att sannolika skäl för att en ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan de båda kontrahenterna (punkt 2), och att det inte framgår av omständigheterna att de avvikande avtalsvillkoren kommit till av andra anledningar än intressegemenskapen (punkt 3).

I förarbetena påpekas det att en oriktig prissättning förefaller i sig vara en indikation om att det finns sannolika skäl att anta att en ekonomisk intressegemenskap föreligger.¹⁴ Med denna formulering har bevisbördan förskjutits något, och det är numer upp till den skattskyldige att visa att det inte är en ekonomisk intressegemenskap som ligger till grund för prissättningen sedan skattemyndigheterna gjort sannolikt att en sådan föreligger.

Per definition anses en ekonomisk intressegemenskap som avses i korrigeringsregeln föreligga när ledning, övervakning eller ägande helt eller delvis sammanfaller för två företag enligt 14 kap. 20 § IL. Därmed torde de flesta koncernstrukturer falla in i under definitionen för ekonomisk intressegemenskap, även vid indirekt ägande som t.ex. via bulvan.¹⁵ Men eftersom det ska röra sig om två olika rättssubjekt så omfattas inte förhållandet mellan huvudkontor och filial som noterats i förra avsnittet.

¹³ M. Andersson et al, 2006, s. 426.

¹⁴ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

¹⁵ B. Wiman, 2002, s. 92.

3.1.3.3 Affärsmässiga skäl

Det är inte tillräckligt att konstatera att en ekonomisk intressegemenskap föreligger, den tredje punkten innebär att det även krävs ett samband mellan den oriktiga prissättningen och intressegemenskapen. Det kan finnas andra skäl, s.k. affärsmässiga skäl till prisavvikelsen, men för att det ska anses röra sig om en felaktig prissättning ska inkomsteffekten således vara en direkt följd av intressegemenskapen mellan avtalsparterna. Bevisbördan för att sådana skäl påverkat avvikelsen i prissättningen ligger helt naturligt på företaget.¹⁶

Om prisavvikelsen är affärsmässigt motiverad ska självfallet en justering av beskattningsunderlaget inte ske. Sådana andra och affärsmässiga skäl kan t.ex. handla om lägre prissättning under en begränsad tid för att öka möjligheterna vid en introduktion av en ny produkt eller på en ny marknad.

3.2 Shellmålet

Det mest kända prissättningsmålet där korrigeringsregeln har varit uppe till prövning är det omfattande och ofta refererade s.k. Shellmålet. Målet gällde oljeköp och oljefrakter under flera år mellan Svenska Shell AB och Shell International Petroleum Company i Storbritannien.¹⁷

Av avgörandet framgår det att RegR anser att korrigeringsregeln inte ska tillämpas på enstaka transaktioner med en vid första betraktelsen tillsynes orätt prissättning när en långvarig affärsförbindelse föreligger. Istället så tillämpar RegR en s.k. helhetsbedömning och det ska enligt RegR fästas vikt vid de långsiktiga effekterna, och kvittning mellan under- och överprissättning kan ske t.o.m. utöver beskattningsåret, även om principen beskattningsårets slutenhet ska gälla generellt. Denna inställning hade utvecklats redan tidigare i RegR genom en rad fall och den har även efter Shellmålet tillämpats och tydliggjorts i senare praxis från RegR.¹⁸ En sådan helhetssyn förutsätter dock täta kommersiella förbindelser mellan företagen, t.ex. så är det inte tillräckligt om dotterbolaget är en finansiell placering.¹⁹ Vidare konstaterar RegR att i enlighet med förarbetena ska korrigeringsregeln tillämpas restriktivt.

Dessutom gav RegR OECD:s riktlinjer ett visst rättskällevärde i och med uttalandet att OECD:s metoder för beräkning av armlängdspriset, d.v.s. det korrekta internpriset, kan användas vid tolkning och utfyllnad av korrigeringsregeln.

¹⁶ Prop. 1982/83:73 s. 11 f.

¹⁷ RÅ 1991 ref. 107.

¹⁸ RÅ 2004 ref. 13.

¹⁹ S-O Lodin et al, 2005, s. 545.

3.3 Dokumentationskrav

De nya reglerna om dokumentationsskyldighet för internprissättning infördes i svensk lag i 19 kap. 2a och 2b §§ LSK, och började gälla den 1 januari 2007. Därefter har dessa kompletterats med föreskrifter från Skatteverket med beskrivning om hur lagreglerna ska tillämpas.²⁰

Dokumentationskravet har sitt ursprung i Riktlinjerna. Syftet med kravet och regleringen av denna, är att lättare kunna göra en bedömning av internprissättningen och om denna uppfyller villkoren för en internttransaktion i övrigt som ska uppfylla den s.k. armlängdsprincipen.

Dokumentationsreglerna är mycket kortfattade och ska bestå av följande fem delar:

- Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten
- Uppgifter om den aktuella transaktionen
- Funktionsanalys
- Beskrivning av den prissättningsmetod som har använts
- Jämförelseanalys

I Sverige så har dokumentationsskyldigheten fått en lättnad vid internttransaktioner av mindre värde som innebär att det endast krävs en förenklad form av redovisning av uppgifterna genom Skatteverkets föreskrifter.²¹ Ett sådant förenklat förfarande rekommenderas både i OECD:s riktlinjer och i EUTPD generellt för små och medelstora företag.

Den svenska lagstiftningen bygger även i övrigt på Riktlinjerna och meningen är inte att alla företag som gör internationella internttransaktioner ska förse Skatteverket med information om internprissättningen. Företagen behöver löpande först och främst ha tydliga och dokumenterade internprissättningsprinciper som efterlevs.²² Vid eventuell förfrågan ska dokumentationen delges Skatteverket.

Denna nya dokumentationsplikt innebär inte att tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln ska ändras. Trots att den skattskyldige åläggs dokumentationskrav så har Skatteverket fortfarande den primära bevisbördan för att felaktig prissättning har skett. Å andra sidan är det upp till företaget att visa att priset är affärsmässigt, d.v.s. att det inte föreligger ett samband mellan intressegemenskapen och prissättningen, efter att Skatteverket gjort gällande att prissättningen på sannolika skäl påverkats av en intressegemenskap mellan kontrahenterna.²³

3.3.1 Föreskriftsreglering

Enligt vår grundlag ska föreskrifter om skatt meddelas genom lag, beskattning hör således till det s.k. obligatoriska lagområdet och

²⁰ SKVFS 2007:1

²¹ SKVFS 2007:1 10 §.

²² S-O Lodin, 2007, s. 315.

²³ Prop. 2005/06:169 s. 116.

normgivningskompetensen på detta område kan inte delegeras till myndighet (i detta fall Skatteverket).

Rättsläget gällande dokumentationsskyldigheten är härmed något oklar, frågan är om regleringen via verkställighetsföreskrifter är grundlagsenlig. Så som det ser ut är den öppen för de dokumentationsskyldiga att göra sin egen bedömning av hur lagen och ev. föreskrifterna skall tolkas och tillämpas.²⁴

3.4 EU och internprissättning

Gemenskapsrätten strävar efter en harmonisering av skatterätten även om den delvis faller utanför gemenskapens behörighet, och i fråga om internprissättning finns det en konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (enligt medlemsstaternas respektive motsvarighet till korrigeringsregeln) den s.k. skiljemannakonventionen²⁵ med syfte att lösa internprissättningstvister mellan staterna inom en viss tidsfrist.

Sedan kommissionen bildade EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) 2002 med syftet att främja harmoniseringen även på detta område, har internprissättning blivit också en aktuell gemenskapsfråga. JTPF är sammansatt av representanter ur näringslivet och representanter från var och en av medlemsstaternas skatteadministration. Mandatperioden för organet är numer två år, och den tredje och nu innevarande perioden sträcker sig till 2009. Forumets uppgift är att lägga fram förslag i konsensus på icke rättsligt bindande regler med utgångspunkt ur OECD:s riktlinjer och med fokus på de problem som tillämpningen av vedertagna internprisregler kan innebära inom EU.

Under den första mandatperioden lade forumet ett förslag i form av en *code of conduct* eller uppförandekod, bl.a. för effektiv användning av skiljedomskonventionen.

Den andra mandatperioden presenterades en uppförandekod för ett enhetligt system på internprissättningsområdet angående dokumentationsskyldighet, *European Union Transfer Pricing Documentation* (EUTPD)²⁶ som antogs av Kommissionen och sedermera även av Ministerrådet.

Under innevarande mandatperiod behandlar JTPF frågan om *Advance Pricing Agreement* (APA).²⁷ Riktlinjer för APA har nyligen antagits av ministerrådet, men APA är inte någon nyhet, förfarandet med APA-program behandlades redan i OECD:s riktlinjer från 1995, men ett sådant saknas ännu i Sverige.

²⁴ A. Hultqvist, 2007, s. 404 ff.

²⁵ 90/436/EEC

²⁶ Code of Conduct, EUT C 176, 28.7.2006

²⁷ J. Källqvist och A. Köhlmark, 2007, s. 264 f.

3.4.1 EU Transfer Pricing Documentation

EUTPD innehåller två delar, en masterfile (master documentation) och flera countryfiles (country-specific documentation) som tillsammans utgör transfer pricing-dokumentationen för en medlemstat. I masterfile ska standardiserad information som är gemensam för alla internationella koncernbolag inom EU finnas, och i countryfile ska information som gäller standardisering i respektive medlemsstat, d.v.s. landsspecifik information finnas. Det skatteskyldiga bolaget ska göra EUTPD tillgänglig för skattemyndigheten. Tillämpning av EUTPD innebär att samtliga bolag i en internationell koncern har tillgång till enhetlig dokumentation. Enligt förslaget kan företaget själv välja att tillämpa EUTPD eller inte, och det står medlemsstaterna fritt att bestämma om man ska införa dokumentationskrav eller inte.²⁸

Då JTPF:s uppförandekoder inte är rättsligt bindande och således frivilliga för den skattskyldige kan företaget således välja att upprätta dokumentation enligt EUTPD eller enligt nationell lag i den aktuella medlemsstaten, men oavsett vilket alternativ som väljs så förutsätts konsekvens i valet av regelsystem därefter.²⁹

I Sverige så anses det numera i LSK lagstadgade kravet på dokumentation vara uppfyllt om dokumentationen är upprättad i enlighet med EUTPD och uppfyller samtliga villkor som uppförandekoden ställer på sådan dokumentation.³⁰

3.4.2 Advance Pricing Agreement

Advance Pricing Agreement är ett begrepp för riskstyrning i internationella koncerner, och ska eliminera risken för långa och dyra rättstvister mellan företag och skattemyndigheter.

APA är en slags överenskommelse mellan ett företag och ett eller flera länders skattemyndigheter om vilken metod som är godtagbar vid beräkandet av prissättning på koncernens interna transaktioner.³¹ APA ger företagen en möjlighet att i förväg och med säkerhet veta om tillvägagångssättet är accepterat och det ger en försäkran mot framtida tvister med skattemyndigheter.³² När en APA har träffats mellan företaget och aktuella skattemyndigheter kan tillvägagångssättet inte ifrågasättas under dess giltighetstid som kan sträcka sig över ett par till några år. Det är upp till företaget att initiera en APA och det bör förhandlas en APA med samtliga, för transaktionen, involverade länders respektive skattemyndigheter (det kan röra sig om bi- eller multilateral APA) för en försäkran om att APA:n accepteras även i det/de andra länderna och för att inte riskera eventuell dubbelbeskatning, revision och rättstvist som kan bli följden av avsaknaden av en APA.³³

²⁸ J. Källqvist och A. Köhlmark, 2007, s. 265 ff.

²⁹ SKVFS 2007:1 15 §.

³⁰ Prop. 2005/06:169 s. 107.

³¹ OECD:s Riktlinjer, kapitel IV, 4.124 §.

³² J. Monsenego, 2007.

³³ J. Källqvist och A. Köhlmark, 2007, s. 271.

Det finns inget APA-program i Sverige ännu, det förekommer endast förhandsbesked i renodlade juridiska frågor. Det är möjligt att läget i praktiken är sådant att Skatteverket under vissa förutsättningar kan acceptera en unilateral APA i ett annat land och APA:n blir således bilateral. Finansdepartementet har dock beslutat att överväga ett svenskt APA-program, och gav 2006 Skatteverket i uppgift att utreda möjligheterna att införa ett förfarande med bi- och multilaterala förhandsbesked i internprisfrågor. Resultatet blev inte en svensk exakt motsvarighet till APA, men ett par år senare kom regeringens förslag om att Skatteverket skall kunna lämna förhandsbesked om prissättning vid internationella interna transaktioner för att undvika dubbelbeskattning.³⁴ Under samma tid antog Ministerrådet JTPF:s riktlinjer om APA och Kommissionen uppmanar nu medlemsstaterna att implementera dessa med hänvisning till de tungt övervägande fördelarna och för att få ett enhetligt system inom unionen.³⁵ Främsta fördelen, bortsett från säkerställandet av landets skattebas, torde vara den säkerhet som vetskapen om hur rättsläget ser ut för den skattskyldige, undvikande rättstvister med skattemyndigheter som kostar tid och pengar, och minskad dubbelbeskattning. Nackdelarna är den administrativa kostnad som en APA medför, om man nu inte ser det som en investering väl värd kostnaden, och de eventuella problem som kan uppkomma mellan en internationell koncern med APA för sina interntransaktioner med ett eller flera länders skattemyndigheter, och andra berörda parter och skattemyndigheter som inte har del i APA:n.

³⁴ Prop. 2009/2010:17.

³⁵ J. Monsenego, 2007.

4 ”Korrekt” internprissättning

För att kunna göra en korrekt internprissättning, d.v.s. en marknadsmässig prissättning, jämför man med marknadspriset eller när ett sådant saknas så behöver armlängdspriset således beräknas. Utgångspunkten för att komma fram till rätt pris är att en jämförelse mellan en transaktion mellan två närstående företag och en transaktion mellan oberoende parter ska göras.

Detta görs företrädevis med hjälp av metoderna i Riktlinjerna i kapitel II och III, men det finns ingen regel om vilken metod som företrädevis ska användas, alla metoder som beräknar ett korrekt armlängdspris är accepterade. I Riktlinjerna rekommenderar OECD dock i första hand att någon av de tre traditionella transaktionsbaserade metoderna (kapitel II) används, såsom marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplus-metoden, eller alternativt någon av de två transaktionsbaserade vinstmetoder (kapitel III) såsom vinstfördelningsmetoden (som ibland kallas för den fjärde metoden) och nettomarginalmetoden. Oavsett metod så ställs kravet på att samtliga ekonomiska särdrag måste vara tillräckligt jämförbara för att jämförelsen ska vara meningsfull. Skillnader som har inverkan på priset måste således justeras för jämförelse ska kunna göras, och desto fler justeringar ju sämre är jämförbarheten. Exempelvis bör kvalitet och kvantitet, om det rör sig om varor, vara ungefär detsamma och om det istället rör sig om tjänster, bör dessa vara av liknande slag och mängd.³⁶ Riktlinjerna uppställer i huvudsak fem jämförbarhetsfaktorer, varans eller tjänstens särdrag, en funktionsanalys, kontraktsvillkor, ekonomiska omständigheter och affärsstrategier.

Vad som utgör lämpligt jämförelseunderlag specifikt för immateriella tillgångar behandlas senare i uppsatsen.

4.1 Tre traditionella transaktionsmetoder

Att använda någon av de traditionella transaktionsbaserade metoderna (*traditional transactional methods*) som beskrivs i kapitel II, anses vara det mest direkta och därmed det mest tillförlitliga tillvägagångssättet för att fastställa ett pris enligt armlängdsprincipen, och rekommenderas av OECD att användas i första hand.

4.1.1 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden (*comparable uncontrolled price method, CUP*) är den mest direkta av de tre och utgör huvudmetoden av de traditionella metoderna. Den utgår från marknadspriset, d.v.s. det priset som det aktuella företaget skulle sälja jämförbara varor, tjänster eller vad transaktionen

³⁶ B. Wiman, 1997, s. 3 ff.

gäller, för på den öppna marknaden till en icke närstående köpare. Bristerna i denna metod är stora, eftersom de försålda varorna eller tjänsterna måste vara likartade och att den ekonomiska situationen måste vara jämförbar, d.v.s. att marknaden som varorna eller tjänsterna sålts på i den jämförbara transaktionen måste vara ekonomiskt jämförbar med den för intertransaktionen, samt att försäljningen skett på samma nivå i kedjan från tillverkare via eventuell återförsäljare till slutkonsument.³⁷

4.1.2 Återförsäljningsprismetoden

Återförsäljningsprismetoden (*resale price method*) är en indirekt metod för att fastställa marknadspriset, med utgångspunkt i det slutliga försäljningspriset till en oberoende köpare, från vilket man gör avdrag för återförsäljarkostnader och marknadsmässigt vinstpåslag. Det som återstår motsvarar armlängdspriset. Metoden lämpar sig när det säljande företaget köper en färdig produkt och enbart är återförsäljare eller distributör för produkten, men brister om produkten bearbetas på något sätt i det återförsäljande ledet innan vidareförsäljningen.

4.1.3 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden (*cost plus method*) är även den en indirekt metod som utgår från kostnaden för att köpa in eller producera varan, tjänsten eller annat, d.v.s. marknadspriset vid anskaffningen. Till detta pris läggs eventuell produktions- eller förädlingskostnad, samt marknadsmässigt vinstpåslag för varje led i koncernen och summan av detta sägs motsvara armlängdspriset. Metoden lämpar sig särskilt när produkten bearbetas eller förbättras i varje led och är således ett alternativ när återförsäljningsmetoden inte kan användas. Nackdelen med kostnadsplusmetoden är främst affärsmässiga, upplägget kan motverka incitamenten till kostnadsbesparingar för det säljande bolaget som oavsett får täckning för inköpspris eller produktionskostnad plus vinstpåslag.³⁸

4.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

När de traditionella transaktionsbaserade metoderna inte är möjliga att använda p.g.a. att uppgifter för att beräkna ett marknadspris saknas d.v.s. att jämförbara transaktioner eller att tillräckligt underlag för att en meningsfull jämförelse ska kunna göras saknas, krävs alternativa metoder. I kapitel III i Riktlinjerna beskrivs två alternativa metoder som med ett gemensamt namn kallas transaktionsbaserade vinstmetoder (*transactional profit methods*) och som endast bör användas restriktivt enligt OECD.

³⁷ J. Källqvist och A. Köhlmark, 2007, s. 260.

³⁸ J. Källqvist och A. Köhlmark, 2007, s. 261.

4.2.1 Vinstfördelningsmetoden

Vinstfördelningsmetoden (*profit split method*) eller ibland kallad den fjärde metoden, är huvudmetoden av de två vinstmetoderna. Den innehåller i sort sett två steg vilka innebär att man först beräknar den uppkomna totala vinsten och sedan fördelar man den inom företagsgruppen mellan de berörda företagen i gruppen på ett ekonomiskt försvarbart sätt, d.v.s. så som uppdelningen skulle ha gjorts om de inte vore närstående företag, efter nyckeltal som man beräknar genom en funktions- och riskanalys. I funktionsanalysen ska framkomma vad respektive företag har för roll (faktainsamling), företagets olika risktagande vad gäller exempelvis lager, krediter m.m. (riskanalys) och var de ev. immateriella tillgångarna finns (förekomsten av immateriella rättigheter).³⁹

4.2.2 Nettomarginalmetoden

Nettomarginalmetoden (*transactional net margin method*) utgår ifrån den nettovinstmarginalen som uppkommer vid en transaktion med ett närstående företag i relation till en lämplig bas såsom kostnader, omsättning eller tillgångar. Den uppkomna nettovinstmarginalen för internttransaktionen ska motsvara den som skulle ha uppkommit vid en jämförbar transaktion mellan sinsemellan oberoende parter.

³⁹ L. Pelin, 2000, s. 82 f.

5 Internprissättning och immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar ska självklart behandlas som de värdefulla tillgångarna de är i ett företag. Ofta är det just dessa tillgångar som skapar mervärde för en verksamhet och är därmed vinstdrivande tillgångar.

Ur internprissättningssynpunkt är immateriella tillgångar extra beaktansvärda p.g.a. de specifika svårigheter som värderingen av dem innebär. Bland dessa specifika svårigheter kan nämnas särskilt att värdet på tillgången sällan går att relatera till utvecklingskostnaden, att värdet även beror på vem köparen är och att tillgången ibland överläts eller upplåts i ett mycket tidigt skede och varför avkastningen därmed ligger avsevärt längre fram i tiden. I och med detta så bygger värderingen ofta på framtida vinstgenerering och kan härmed vara mycket osäker.

5.1 Värdering av immaterialrätter

Området saknar standard. Det enda man kan säga generellt är att värdet motsvarar en skälig ersättning för rätten att utnyttja en immaterialrätt. Vad som är skäligt eller rimligt utgörs av vad någon som vill använda immaterialrätten i sin näringsverksamhet är villig att betala för den och samtidigt tjäna på det (detta motsvarar en minimiroyalty). Ersättningen ska motsvara den största gemensamma nyttan för parterna och skapa en dubbel vinstsituation. Med andra ord bör ersättningen ligga någonstans mitt emellan vad licenstagaren är beredd att betala, d.v.s. hur stor del av vinsten som är rimligt att denne avstår, och vad licensgivaren förväntar sig i avkastning på sin investering i immaterialrättigheten. Båda parter ska således tjäna på licensen, och den ska spegla parternas bidrag.⁴⁰ Det finns ingen generell standard, utan ersättningen varierar från land till land, från bransch till bransch, från avtal till avtal, och prissättningen är således ett resultat av förhandling mellan licenstagare och licensgivare.

Faktorer som påverkar bedömningen är förutom eventuellt jämförbara transaktioner, branschnorm, geografisk omfattning på licensen, exklusiv eller icke exklusiv licens, tidsperiod, kostnader (investeringar och uppstartningskostnader för köparen/licenstagaren), förväntad vinst (genom inkomst/kostnadsbesparing p.g.a. immaterialrätten), och säljarens/licensgivarens utvecklingskostnader.

⁴⁰ H. Bergman, 1995, s. 186.

5.1.1 Tumregler

Internationella tumregler var tidigare vanliga vid beräkningen av vad som utgör en skälig ersättning vid licensiering av en immaterialrätt, de två vanligaste var 5 % -regeln respektive 25 % -regeln.

5 % -regeln tar sikte på försäljningspriset, och 25 % -regeln avser beräkning på netto- eller ibland bruttovinsten. Dessa tumregler anses vara likvärdiga varandra som metoder för beräkning av royalty eftersom 25 % -regeln i praktiken har ett svängrum från 10 % till 35 % beroende på vinstmarginalerna för den specifika licensprodukten, men dessa är hur som helst mycket godtyckliga och fungerar kanske bättre som fingervisning än faktiskt underlag.⁴¹

Det säger sig själv att en specifik analys och värdering av licensobjektet är mer rättvisande och värdefullt som underlag, även om det också ställer helt andra krav; kostnader, marknaden och framtida inkomster måste uppskattas vid en sådan analys. Det här är stora krav att ställa på en mindre licensgivare, med många gånger begränsad ekonomi och kunskap, erfarenhet och vana av förhandling, och som härmed till viss mån, lätt blir beroende av licenstagaren.

5.1.2 Värderingsmetoder

Svårigheten vad gäller värdering av immateriella tillgångar är att det ekonomiska värdet inte direkt är kopplat till kostnaderna. Efterhand som immaterialrättigheters värde i redovisningssammanhang har kommit att behandlas som andra tillgångar eller investeringar i en näringsverksamhet har olika värderingsmetoder i viss mån kommit att ersätta tumreglerna. Dessa är främst marknadsvärdering (market approach), kostnadsvärdering (cost approach) och avkastningsvärdering (income approach), som kan användas var för sig eller med fördel kombineras, och utgör i kombination en fjärde metod i sig; analysvärdering (analytical approach).

Vilken metod som ska föredras framför andra är inte klargjort, och det faktum att de troligen ger olika resultat talar för att en kombination är den bästa lösningen.

5.1.2.1 Marknadsvärdering

Metoden bestämmer värdet på den immateriella tillgången genom priset som betalas för samma eller liknande tillgångar i jämförbara transaktioner mellan två oberoende parter. De omständigheter som måste beaktas vid marknadsvärdering kan delas upp i tre kategorier:

- Marknadsbaserade faktorer, såsom lagregler och avtalsvillkor.
- Tillgångsbaserade faktorer, exempelvis bransch och teknologi.
- Utomstående påverkande faktorer, med detta avses bl.a. geografi och den sociopolitiska och kulturella miljön.

⁴¹ H. Bergman, 1995, s. 200.

Marknadsvärdering är en ganska vanlig metod för att bestämma storleken på royalty, trots vissa nackdelar. Fördelar med marknadsvärdering är att man får tillgång till empiriska data och bygger värderingen på dessa, metoden är objektiv och relativt enkel att tillämpa, den är accepterad av OECD och den rekommenderas av skattemyndigheter eftersom den tydligt uppfyller armlängdsprincipen. Men nackdelarna kan ibland vara övervägande och metoden är många gånger omöjlig att tillämpa vid värdering av immaterialrätter p.g.a. att licensavtalen ofta är unika och att det därmed saknas bra jämförelser, dessutom är vanligtvis innehållet i licensavtal hemligt vilket gör en jämförelse omöjlig, samt att värdet på immaterialrättigheten är beroende på vem som utnyttjar den. Med andra ord så saknas en marknad värd namnet.⁴²

5.1.2.2 Kostnadsvärdering

Metoden utgår ifrån att värdet kan uppskattas utifrån kostnaderna för utveckling m.m. Fördelar med kostnadsvärdering är att metoden kan användas när marknadsdata saknas, när jämförelseunderlaget är minimalt eller saknas helt när den immateriella tillgången är ovanlig och inte normalt inkomstgenererande, och den fungerar bra för immateriella tillgångar för koncerninternt bruk. Nackdelar med metoden är att kostnaden inte alltid står i relation till det vinstgenererade värdet, det är t.o.m. snarare regel än undantag att det är så när det gäller immateriella tillgångar, och då är så klart metoden direkt olämplig, den kräver historiska data som kan vara svåra att införskaffa, och återanskaffningskostnader kan vara mycket svårberäknade.⁴³

5.1.2.3 Avkastningsvärdering

Avkastningsvärdering är den metod som passar bäst för värdering av immateriella tillgångar och härmed också urskiljer sig som den vanligaste. Den mäter den framtida förväntade avkastningen genom att beakta den återstående livstiden för immaterialrätten, dess unika ekonomiska egenskaper och kvantifiera vinstgenereringsförmågan. Metoden är krävande och bygger på möjligheten att goda prognoser kan göras på framtida avkastning, att diskonteringsränta beräknas och att avkastningsvärdet på immaterialrätten kan särskiljas från resten av företagets värde och att återstående livstid kan uppskattas.⁴⁴

5.2 Prissättning enligt riktlinjerna

Prissättning av immaterialrätter är överhuvudtaget en komplex fråga, och Riktlinjerna kompletterades 1996 med kapitel VI Särskilda omständigheter

⁴² M. Boos, 2003, s. 78 ff.

⁴³ M. Boos, 2003, s. 75 ff.

⁴⁴ M. Boos, 2003, s. 81 ff.

för immateriella tillgångar. I kapitlet behandlas dessa omständigheter som kan förekomma och påverkar vid kommersialisering och prissättning av immateriella tillgångar såsom varumärken, patent, mönster m.m. och även know-how.

Riktlinjerna delar upp de immateriella tillgångarna i två huvudgrupper som är hänförliga till antingen tillvekning eller marknadsföring. Till tillverkning räknas patent, mönsterskydd, upphovsrätt och know how för utveckling och produktion, och till marknadsföring räknas varumärken och know how för marknadsföring och försäljning. Avgörande för frågan om hur den immateriella tillgången ska värderas och hur ett korrekt pris ska sättas är på vilket sätt kommersialiseras.

5.2.1 Kommersialisering av en immaterialrätt

Först och främst är sättet för tillgängliggörandet av immaterialrätten avgörande, d.v.s. om det rör sig om en fullständig överlåtelse eller en upplåtelse och vilken form av upplåtelse.

Det är ovanligt att immaterialrätter överläts i sin helhet, undantaget om det t.ex. gäller ett resultat av forskning och utveckling, men det förekommer att äganderätten övergår och det sker vanligtvis mot en engångsersättning (lump sum). Det vanliga är att immaterialrätter kommersialiseras genom licensavtal, d.v.s. att äganderätten består hos licensgivaren medan en rätt till nyttjande upplåts till en licenstagare. Sådan licensiering sker vanligtvis mot en royalty i kombination med en engångsersättning.

En lång rad faktorer påverkar licensavtalets pris såsom vilken typ av immaterialrätt det rör sig om och exklusivitet t.ex., men också vem som är licenstagare avgör prissättningen med anledning av dennes investeringsbehov och framtida förtjänster p.g.a. licensavtalet.

I flera länder beläggs royalty till utländsk mottagare med källskatt, men i Sverige beskattas royalty i den ordinarie taxeringen.⁴⁵

5.2.2 Faktorer att beakta vid jämförelse

För att få ett meningsfullt resultat av jämförelse mellan två transaktioner bör flera faktorer och omständigheter beaktas. Sådana faktorer och omständigheter ska enligt riktlinjerna vara relevanta och tillräckligt jämförbara för att en jämförelse ska vara tillräckligt tillfredsställande. Generellt omfattar dessa typen av produkt eller tjänst, avtalsvillkor, risker, ekonomiska omständigheter och affärsstrategier. Specifikt för immateriella tillgångar bör man titta på, bl.a. hur stor avkastning som immaterialrätten kan förväntas ge (det förväntade värdet på tillgången) som eventuellt kan bestämmas med en nuvärdesberäkning, geografiskt område, exklusivitet, varaktighet, rätt att vidareupplåta (underlicensiering), investeringskrav, uppstartskostnader, marknadsutvecklingsarbete och licenstagaren rätt till del

⁴⁵ J. Källqvist, A. Köhlmark, 2007, s. 225.

i framtida förbättringar som licensgivaren gör.⁴⁶ Ytterligare att jämföra vid transaktioner av immateriella tillgångar är licensavtalsvillkor såsom lika användning, lika vinstpotential, lika stadium i utveckling och lika unika egenskaper.

Den största utmaningen ligger av naturliga skäl i att bedöma värdet, men det är inte ovanligt att en immateriell tillgång upplåts på ett så tidigt stadium att det inte går att estimeras värdet. Riktlinjernas förslag på hur det ska lösas är först och främst genom kort avtalstid med periodiska justeringar eller med avtalsklausuler om retroaktiv prisjustering, och i andra hand hypotetiska transaktioner, där man ska utgå ifrån hur oberoende parter hade agerat i en liknande situation. Lösningen med periodiska justeringar är något motsägelsefullt för att komma från OECD som i övrigt tar avstånd från revidering i efterhand, OECD menar att oberoende företag i en liknande situation endast utgår ifrån vad som är förutsägbart vid tiden för affärsuppgörelsen. I USA har man löst problemet med s.k. super royalty.

5.2.3 Fastställande av priset enligt armlängdsprincipen

Hur som helst ska enligt riktlinjerna armlängdsprincipen vara utgångspunkt även vid koncerninterna transaktioner av immaterialrätter, och vid fastställande av ersättningen för interntransaktioner av immaterialrätter gäller såväl samma regler som samma metoder för värdering av tillgångar av annat slag. Ersättningen vid en koncernintern transaktion ska således vara jämförbar med ersättningen vid en transaktion mellan oberoende företag.

Det finns ingen särskild metod för att fastställa priset på immateriella tillgångar i riktlinjerna som hänvisar till de traditionella metoderna som kan användas oavsett slag av tillgångar och teoretiskt så kan vilken metod som helst användas, men med hänvisning till de speciella omständigheterna kring prissättning av immateriella tillgångar så anses den s.k. kostnadsplusmetoden och återförsäljningsprismetoden inte vara tillämpbara. (Se ett schema i bilaga A.)

5.2.3.1 Marknadsprismetoden i första hand

Enligt riktlinjernas rekommendationer ska den s.k. marknadsprismetoden (traditionell transaktionsbaserad metod) användas i första hand om det är möjligt. För att jämföra och fastställa armlängdsersättning med hjälp av marknadsprismetoden underlättar det om näringsidkaren har ett motsvarande licensavtal med oberoende företag eftersom jämförelse med en helt extern transaktion kan vara omöjlig då det inte är ovanligt att licensavtalen är unika och innehållet dessutom hemligt. Metoden föredras även om vissa justeringar av faktorer och omständigheter måste göras för att en tillfredsställande jämförelse ska kunna genomföras. Sådana justeringar

⁴⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, art. 6.21 och 6.22.

kan göras om skillnaderna inte är större än att de inte påverkar ett oberoende marknadspris.

5.2.3.2 När jämförelseunderlag saknas

Utan en jämförelsetransaktion kan det vara omöjligt att tillämpa någon av de traditionella transaktionsbaserade metoderna och likaså den s.k. nettomarginalmetoden, kvar blir då den s.k. vinstdelningsmetoden (transaktionsbaserad vinstmetod). I riktlinjerna finns fem sätt att tillämpa vinstdelningsmetoden. Huvudsakligen genom en täcknings- och överskottsanalys och vidare kan delningen beräknas med hjälp av jämförelse-, avkastnings- eller kassaflödesanalys.

Om värdet på transaktionen ligger i framtida förväntade inkomsterna så kan man utgå från nuvärdet på dessa uppskattade inkomster för att få något att utgå ifrån. Dessutom är det inte ovanligt att intern omsättning/kommersialisering av immaterialrätter har en helt annan karaktär än mellan sinsemellan oberoende parter.⁴⁷

5.3 Ränte- och royaltydirektivet

EG-direktivet (2003/49/EG) innebär ett gemensamt system för beskattning av bl.a. royalty som betalas mellan närstående företag i olika medlemsstater inom unionen, direktivet ser till att royalty som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (samt Schweiz) inte drabbas av dubbelbeskattning.

Ränte- och royaltydirektivet har implementerats i svensk skattelagstiftning genom 6a kap. i IL, och innebär att bl.a. ersättningar i form av royaltyn ska i vissa led undantas från beskattning, ingen beskattning ska ske i källstaten av royaltybetalningar mellan företag som är i intressegemenskap med varandra. Reglerna i IL gäller sedan den 1 juli 2004.

5.3.1 Huvudregeln

Huvudregeln i 6a kap. undantar tillämpning av 6 kap. 11 § 2 st, d.v.s. att ersättning i form av periodisk betalning för nyttjande av tillgångar ska anses som inkomst i Sverige om den kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här för den som är begränsat skattskyldig. Det innebär att den källbeskattning på royalty till utlandet som regleras i 6 kap. 11 § 2 st. inte ska gälla under vissa villkor.

5.3.2 Villkor

Dessa villkor innebär beträffande betalaren och för svenskt vidkommande att denne ska vara ett aktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag enligt 3 §

⁴⁷ J. Pedersson, 1998, s. 229 f.

och bilaga 6 a. 1 till II. Betalaren ska också vara antingen obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig och bedriva näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Vad gäller mottagaren ska denne också vara sådan juridisk person som betalaren samt uppfylla ytterligare tre villkor enligt 4 §. För det första ska denne höra hemma i en annan medlemsstat i EU enligt denna stats skattelagsstiftning och inte har hemvist utanför EU. För det andra ska denne undantagslöst vara skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 6 a. 2 till II eller en motsvarande eller i huvudsak likartad skatt. För det tredje ska mottagaren ta emot ersättningen för egen del. Enligt 5 § framgår det att bestämmelserna inte ska gälla om mottagaren har ett fast driftställe utan för EU, och den rättighet eller tillgång som ersättningen gäller, är knuten till detta. På så sätt regleras att undantaget endast ska gälla inom unionen.⁴⁸ Betalaren och mottagaren ska dessutom ingå i eller ha en intressegemenskap enligt 6 §. En intressegemenskap definieras i 2 st. föreligga när endera parten äger minst 25 % i det andra företagets kapital, eller då minst 25 % av kapitalet i båda företagen ägs av ett tredje företag som hör hemma i EU, det omfattar således såväl förhållandet mellan moder- och dotterbolag som mellan systerbolag, men hur som helst endast ett direkt innehav.

5.3.3 Oriktig prissättning

I sista paragrafen i kapitlet regleras oriktig prissättning mellan närstående parter, d.v.s. högre ersättning än vad som skulle ha varit aktuell mellan två oberoende parter. Om oriktig prissättning förekommer ska undantaget endast gälla på armlängdspriset.

5.3.4 Bakgrund till direktivet

Bakgrunden till ränte- och royaltydirektivet är den att transaktioner mellan företag i olika medlemsstater inte bör påverkas av mindre fördelaktiga skattevillkor än de som gäller för samma transaktioner mellan företag hemmahörande i samma medlemsstat på en inre marknad som EU. Resultatet som man önskar uppnå med detta är att bl.a. royaltyn ska beskattas en gång i en medlemsstat, det gäller således inte en skattefrihet för royaltyersättningar. Royaltyn som uppkommer i en medlemsstat ska således undantas från varje form av skatt som påförs en sådan ersättning i denna stat, under förutsättning att den som royaltyn tillfaller är ett bolag i en annan medlemsstat eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och som tillhör ett bolag i en annan medlemsstat.⁴⁹

⁴⁸ M. Dahlberg, 2007, s. 94.

⁴⁹ Ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG, inledning och art. 1.

5.4 Volvo ./ Skatteverket

För några år sedan fick Volvo Personvagnar AB (Volvo) göra en större korrigerande, när Skatteverket (då Skattemyndigheten i Göteborg) upptaxerade företaget med flera miljarder för icke godkända avdrag för royaltybetalning.

Bakgrunden var följande: Volvo blev ett helägt dotterbolag (Volvo Car Corporation) till Ford Motor Company (Ford) den 1 april 1999. Volvo ingick från första början i Fords licenssystem som går ut på att dotterbolagens produktutveckling utförs på uppdrag av Ford. Dotterbolagen får ersättning för sina utvecklingskostnader och Ford blir därmed ägare till teknologin som sedan licensieras till tillverkande dotterbolag mot royaltybetalning. Vid köpet av Volvo övertog Ford inte äganderätten till den befintliga teknologi som Volvo finansierat med egna medel fram till den 1 april 1999 och enligt överenskommelse mellan bolagen ska Volvo fortsätta att äga denna teknologi själv, vilket är ostridiga uppgifter i ärendet.

5.4.1 Volvo

Volvo gjorde gällande att den royalty som betalats byggde på historiska data av den genomsnittliga kvoten mellan produktutvecklingskostnader och försäljningsintäkter för hela Fordkoncernen, och att den låg inom det prisintervall som en jämförelse av oberoende transaktioner gav. Volvo hade under den aktuella tiden (1999-2004) i själva verket haft ett sämre förhållande mellan dessa kostnader och intäkter än genomsnittet i koncernen, varför man menade att royaltyn inte kunde sägas överstiga ett armlängdspris. Detta sätt att fastställa royaltysats bygger förvisso inte på en metod som beskrivs i Riktlinjerna, men enligt desamma så är det inte heller ett krav. Det enda uttryckliga kravet i dessa vad gäller detta är att resultatet av beräkningen av royalty eller annan prissättning ska överensstämma med armlängdsprincipen, och internationella koncerner är fria att använda andra metoder än de som beskrivs i Riktlinjerna. Det finns inga särskilda metoder angivna för beräkning av pris på interna transaktioner för immaterialtillgångar. Den enda metod som enligt Riktlinjerna passar för internprissättning av immaterialtillgångar är CUP-metoden som kräver ett omfattande jämförelseunderlag som i det här fallet saknas eller i vart fall är otillräckligt. En lista med nio olika externa till viss del jämförbara okontrollerade licensavtal visar endast inom vilket intervall ett rimligt armlängdspris ligger (3,8 % - 6,0 %), men den enda meningsfulla jämförelsen är det faktum att om Volvo självt hade fortsatt att finansiera sina produktutvecklingskostnader, hade detta tagit minst 6,8 % av försäljningsintäkterna i anspråk. Men då hade företaget inte kunnat förbli konkurrenskraftigt, vilket var huvudskälet till försäljningen till Ford. Volvo ansåg således att royaltysatsen motsvarade eller t.o.m. var lägre än armlängdspriset.

5.4.2 Skatteverket

Myndigheten menade att Volvo för en tid efter företagsöverlåtelsen producerade bilar med användning både av teknologi som ägdes av Ford, men också av sådan som ägdes av företaget självt, eftersom fordonstillverkning bygger på åratals utvecklingsarbete. Trots detta betalade Volvo full royalty redan från den 1 april 1999 till Ford, för teknologi som Volvo således själv var ägare till, baserat på en procentsats (5,3 % och senare 5,7 %) på nettoförsäljningspriset på bilarna. Det hade varit helt i sin ordning om det vore så att Ford hade övertagit Volvos befintliga teknologi vid köpet, vilket i själva verket inte hade skett. Volvo har motiverat avdraget för full royalty från och med den 1 april 1999 med att en större del av den av Ford ägda teknologin användes redan under det första året. Skatteverket godtog inte att royalty beräknats på all försäljning redan fr.o.m. den 1 april 1999 och menade att den ”nya” teknologin fasades in i den ”gamla” under några års tid, och att royaltyn ska spegla detta. Volvos motivering bygger på att det inte gör någon skillnad om teknologin överförs eller inte, men enligt skattemyndigheten är detta helt avgörande. Royalty ska endast utgå för faktiskt överförd teknologi, annars blir konsekvensen att företaget betalar royalty för något som det själv äger, vilket aldrig skulle ske mellan två företag på armlängds avstånd. Skatteverket hänvisade till ytterligare jämförbara licensavtal där royaltysatsen legat någonstans mellan 1,6 och 1,9 %, vilket utökar intervallet för armlängdspriset. Enligt Skatteverkets uppfattning så är det inte en armlängdsmässig metod att basera royaltysatsen på förhållandet mellan produktionskostnader och försäljningsintäkter; oavsett anledning (exempelvis marknadsföringsmisslyckande) till att produktionskostnaderna stiger, och oavsett var i koncernen, så stiger kvoten. Om royaltyn höjs med anledning av detta så innebär det att Volvo står risken oavsett var i koncernen kostnadsökningen skett. Det förefaller vara en orimlighet att Ford som är licensgivaren inte ska stå risken själv, på bekostnad av andra bolag i koncernen (licenstagare). Med hänvisning till att samtliga villkor i 14 kap 19 § IL, den s.k. korrigeringsregeln och den där uttryckta armlängdsprincipen var uppfyllda, kom Skatteverket fram till att den skattskyldige hade att välja mellan att antingen erlägga en engångssumma för den befintliga teknologin vid förvärvet av Volvo, eller acceptera att ingen royalty ska utgå för nyttjandet av denna och att en inkomstkorrigering därmed skulle ske.

5.4.3 Avgjort och avslutat

Ärendet är avgjort i skattenämnd med flera beslut och slutligen avgjort i och med en överenskommelse mellan SKV och Volvo och ärendet kommer således inte att nå förvaltningsdomstol. Fallet saknar således prejudikatvärde, men utgör vad vi kan anta en myndighetspraxis och kommer därmed så nära rättspraxis vi kan komma i avsaknaden av avgjorda fall, och ger oss en uppskattning av rättsläget.

Gällande taxeringsåret 2000 finns det tre beslut varav det sista är ett korrigeringsbeslut, därefter finns det ett omprövningsbeslut för vart och ett

av de följande aktuella åren (taxeringsår 2001-2005). Sammanlagt upptaxerades Volvo med över tio miljarder kronor. Korrigeringsbeslutet (som rör en halv miljard kronor) från 2000 bygger på ett beslut som Regeringen tog i juni 2007 med stöd av artikel 25 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA, att ingå en överenskommelse mellan länderna med syfte att undgå dubbelbeskattning för vissa transaktioner som det aktuella ärendet gällde. Överenskommelsens innehåll är hemlig, men bakgrunden till den är att Ford ansökte om ett förhandsbesked hos Finansdepartementet i Sverige om internprissättningen i licensavtalet mellan Volvo och Ford, motsvarande ett prissättningsbesked som för APA. Eftersom Sverige ännu saknar lagstiftning för APA-program och lämna prissättningsbesked så resulterade det i stället i denna överenskommelse mellan USA och Sverige om undanröjande av dubbelbeskattning.

5.5 Utflyttning immateriella tillgångar

Det finns tre sätt som oftast används vid utflyttning av immateriella tillgångar på ett så skattefördelaktigt sätt som möjligt, kostnadsfördelning (cost sharing agreement, CSA), buy-in and buy-out payment och överlåtelse av immaterialrättigheten. Kostnadsfördelning räknas som ett av de mest skatteeffektiva sätten eftersom det bygger på att ingen royalty ska utgå för utnyttjandet av rättigheterna. Det innebär att parterna tecknar ett avtal sinsemellan där respektives bidrag i form av kostnader för utveckling och eventuellt risktagande, samt vilken vinning som denna del av investeringen ska motsvaras av definieras. Denna kostnadsfördelning lämpar sig i branscher och för produkter/tjänster där forskning och utvecklingskostnader är omfattande. Buy-in/buy-out är en typ av option på en CSA, betalningen för detta ska självklart vara enligt armlängdsprincipen, men samtidigt spegla den eventuella risken som företaget tar. Immateriella rättigheter är ofta värdeskapande och grundläggande för företagets vinster, av denna anledning kan överlåtelse av dessa tillgångar vara aktuell. En överlåtelse ska ske mot armlängdspris.⁵⁰

⁵⁰ D. C. Hill och S. Di Libero, 2008 s. 22 f.

6 Slutkommentarer

Internprisreglering handlar om att tillgodose systemets två olika parter skattemyndigheten och den skattskyldige. Intressena går isär, skattemyndigheterna ser till nationella intressen och använder metoder för att avgöra om prissättningen är korrekt eller inte, medan den skattskyldige kanske har hela den internationella koncernens globala kommersiella utveckling för ögonen och inte den enskilda transaktionen eller för den delen den nationella skattebasen.⁵¹

Internprissättningsproblematiken är inte ny, men likväl är den högaktuell hos skattemyndigheter runt om i världen. Den specifika frågan om prissättning på interna internationella transaktioner av immaterialrättigheter är en av dem som hamnat i fokus den senaste tiden.⁵²

Regeln om armlängdsprincipen är i grund och botten bra rent teoretiskt, men den har uppenbara brister i verkligheten. Tillämpningen av den bygger på att göra jämförelser med motsvarande transaktioner mellan företag som befinner sig på armlängds avstånd, men det är långt ifrån alla gånger som det finns jämförbart underlag för att få fram ett armlängdspris och att avgöra vad som är ett korrekt internpris, eller ens möjligt att uppnå en hypotetiskt jämförbar transaktion genom att göra justeringar i ett näraliggande fall.

I fall då det faktiskt går att göra jämförelser, när koncernbolaget har gjort en liknande transaktion med ett oberoende bolag (intern jämförelse) eller att ett oberoende företag gör liknande transaktioner med en annan oberoende part (extern jämförelse) så är det hur som helst inte så att det är ett enda fast pris som förekommer, armlängdspriset kan i själva verket vara ett spann av priser. Det gör det likväl omöjligt att avgöra det rätta priset.

En av begränsningarna eller bristerna med armlängdsprincipen är den att företag som ingår i en intressegemenskap kan väl tänkas göra interna transaktioner som aldrig skulle förekomma mellan oberoende företag. Det här berör inte minst skillnaderna mellan hur närstående och oberoende företag väljer att omsätta immateriella tillgångar, och det berättigar frågan om det över huvud taget är rimligt att konstruera en hypotetisk jämförbar transaktion i dessa lägen.

Generellt sett är värderingen av en tillgång oftast subjektivt präglad och i synnerhet vad gäller immateriella tillgångar, speciellt internt upparbetade tillgångar, så innebär värderingen specifika utmaningar. Till att börja med är det inte ovanligt att de immateriella tillgångarna är svåra att definiera och förknippade med höga risker och hög osäkerhet och många gånger saknas en pålitlig eller aktiv avsättningsmarknad.

⁵¹ J. Pagan och S. Wilkie, 1993, s. 27.

⁵² J. Yuan, 2008.

Det är inte ovanligt att en intern omsättning av immaterialrätter har en helt annan karaktär än en kommersialisering genom en oberoende part. I sådana situationer är en jämförelse långt ifrån tillfredsställande, i detta fall är det t.o.m. så att det i själva verket inte finns ett armlängdspris. Ett hypotetiskt armlängdspris reflekterar inte en ekonomisk verklighet i det fallet. En jämförelse innehåller alltid ett större eller mindre mått av osäkerhet, och uppenbarligen ett omfattande mått av det när det rör sig om koncerninterna transaktioner som över huvud taget inte förekommer mellan oberoende parter. Detta borde leda till att avvikelser godtas.

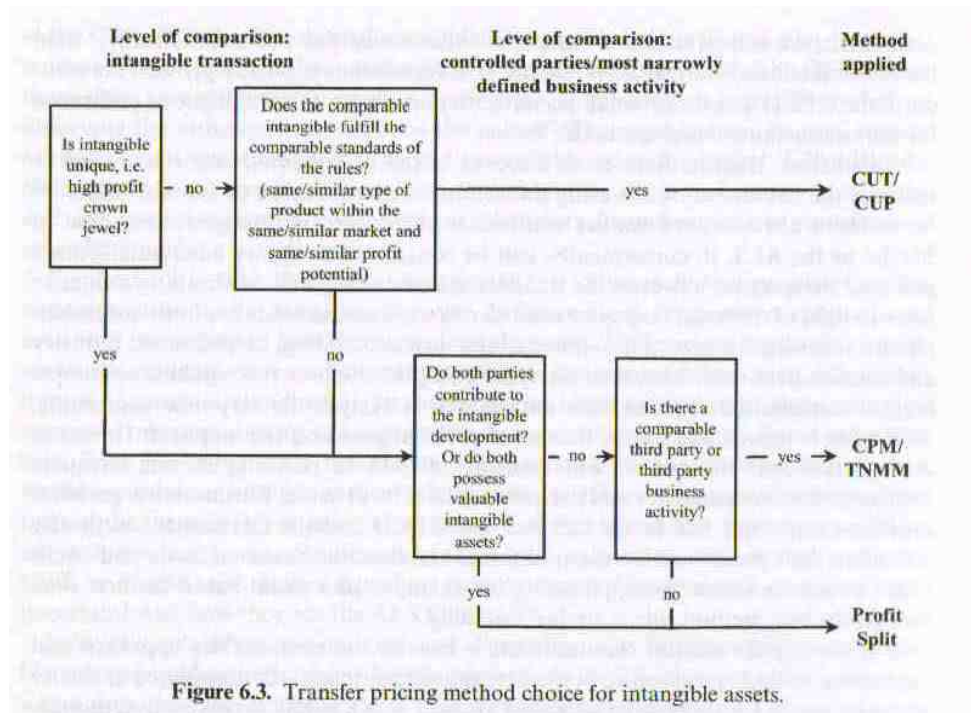
Enligt riktlinjerna bör den skattskyldige vara förberedd på att visa för skattemyndigheterna att internprissättningen överensstämmer med armlängdsprincipen. Ett formellt krav på dokumentation förefaller inför detta faktum vara en utmärkt hjälp för företagen.

Det är uppenbart att utflyttning av immateriella tillgångar som har visat sig vinstgenererande kommer att få skattemyndigheternas ögon på sig, och då är all dokumentation som visar på att prissättningen av transaktionerna skett enligt armlängdsprincipen av godo, ett lagstadgat dokumentationskrav som tvingar den skattskyldige att vara väl förberedd.

Advance pricing agreement kräver dokumentation av internprissättning, delvis överensstämmande med övriga dokumentationskrav. I och med att dokumentationskrav införts så minskar det eventuella motståndet för APA av ekonomiskt skäl.

Förutom de generella fördelarna med APA för den skattskyldige som nämnts ovan så torde APA till viss del avhjälpa svårigheten med att värdera immateriella rättigheter på så sätt att en APA är ett bindande avtal mellan den skattskyldige och skattemyndigheter. Om skattemyndigheterna accepterat den valda metoden, redovisningen och bindningstiden i en APA så anses prissättningen mellan de närstående företagen vara enligt armlängdsprincipen skatterättsligt sett. Även om det skulle vara så att metoden innebär att det blir ett felaktigt pris så ska det anses vara satt i god tro. Utifrån denna aspekt skulle ett APA-program även i Sverige vara av god nytta.

Bilaga A



Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Andersson, Maria, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen, En kommentar Del I, 1-28 kap., Norstedts Gula Bibliotek, Stockholm 2006.

Boos, Monica, International Transfer Pricing, The Valuation of Intangible Assets, Kluwer Law International, The Hague 2003.

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Studentlitteratur, upplaga 2:1, Lund 2007.

Dahlman, Roland, Fredborg, Lars, Internationell beskattning - En översikt, Norstedts Juridik AB, upplaga 1:1, Stockholm 2003.

Källqvist, Jan och Köhlmark, Anders, Internationella Skattehandboken, Norstedts Juridik, Stockholm 2007.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur, tionde upplagan, Lund 2005.

Pagan, Jill C, Wilkie, J Scott, Transfer Pricing Strategy in a Global Economy, IBFD Publications BV, Amsterdam 1997.

Pedersen, Jan, Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, Jurist- og Ökonomforbundets Forlag, Köpenhamn 1998.

Pelin, Lars, Internationell skatterätt, Ur ett svenskt perspektiv, Studentlitteratur, andra omarbetade upplagan, Lund 2000.

Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Norstedts Juridik, upplaga 1:1, Stockholm 2002.

Artiklar

Bergman, Henrik, Licensavtalens avgifter och betalningsklausuler, NIR häfte 2 1995, s 186-207.

Hill, Dale C, Di Libero Santino, Migrating IP offshore within a transfer pricing setting, BNA National, 04/2008 s. 22 - 23.

Hultqvist, Anders, Om föreskriftsregleringen angående dokumentationskravet vid internprissättning, Svensk SkatteTidning nr 6-7 2007, s. 404-411.

Lodin, Sven-Olof, En kommentar till en kommentar om internprissättningsdokumentation, Svensk SkatteTidning nr 5 2007, s. 315-319.

Monsenego, Jérôme, Launching an APA programme in Sweden: a look at the French practice, SkatteNytt nr. 9 2007 s.

Wiman, Bertil, Utvecklingen på internprissättningsområdet, SkatteNytt nr 9 1997 s. 500-523.

Yuan, Jeff, China: transfer pricing of IP and intangibles, Tax Planning International Special Report – Transfer Pricing Aspects of IP and Intangibles, BNA International, 03/2008 (pwccn.com).

Offentligt tryck

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995.

OECD Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, 1995.

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

Prop. 2005/06:169 Om effektivare skattekontroll m.m.

Prop. 2009/10:17 Prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

SKVFS 2007:1 Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.

Skatteverket, Handledning för internationell beskattning, Avsnitt 3.5 Internprissättning m.m., 2007, SKV 352 utgåva 11.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens Årsbok

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2006 ref. 37

Skatteverkets beslut

Omprövningsbeslut 2001-12-17 Dnr 614 80743-01/3371

Omprövningsbeslut 2002-12-04 Dnr 614 75572-02/3371

Omprövningsbeslut 2003-03-19 Dnr 614 12878-03/3371

Omprövningsbeslut 2003-03-19 Dnr 614 89909-01/3381 (Efter överklagan på beslut från 2001-12-17 Dnr 614 80743-01/3371.)

Omprövningsbeslut 2004-10-13 Dnr 114 574616-04/5472

Omprövningsbeslut 2006-12-27 Dnr 129 543736-06/5472

Omprövningsbeslut 2007-10-15 Dnr 129 626942-07/5472 (Omprövning av beslut från 2003-03-19 Dnr 614 89909-01/3381.)