



INTERNPRISSÄTTNING

Skattekonsekvenser av internprissättning i multinationella
koncerner

Erik Parland 821208-6972

Martin Karlsson 840715-1474

Handledare: Esbjörn Segelod

Sammanfattning

Datum: 2008-06-11

Nivå: Magisteruppsats i företagsekonomi, 15 HP.

| | |
|---------------------------------|-------------------------|
| Författare: Erik Parland | Martin Karlsson |
| Aspvretsgatan 5c | Tillinge gryta 14 |
| 72224 Västerås | 74594 Enköping |
| epd04001@student.mdh.se | mkn04007@student.mdh.se |

Handledare: Esbjörn Segelod

Titel: Internprissättning – skattekonsekvenser av internprissättning i multinationella koncerner

Problem: Beskattningsåret 2007 infördes en regel med krav på att företag i intressegemenskap måste dokumentera grunden för sin internprissättning. Organisation for Economic Co-Operation and Development har givit ut en samling rekommendationer kring detta. Denna samling behandlar dels förkommande dokumentationskrav men även modeller för hur internprissättning skall upprättas. Ovanstående har utmynnat i följande frågor. Vilka regler och lagar styr över den internationella internprissättningen för bolag i intressegemenskap? Samt hur har Svenska domstolar dömt i fall rörande internprissättning?

Syfte: Syftet med denna uppsats är att ur ett skatteperspektiv med Sverige som utgångspunkt beskriva vilka lagar och regler som styr den gränsöverskridande internprissättningen, samt att analysera huruvida och i var mån svenska domstolar har tillämpat sig av OECDs riktlinjer för internprissättning i sin bedömning.

Metod: En kvalitativ undersökning av litteratur, doktrin samt rättsfall inom intresseområdet

Resultat: Slutsatsen som går att dra av de undersökta rättsfallen är att svenska domstolar har använt sig av OECD:s riktlinjer i sin bedömning.

Abstract

Date: 2008-06-11

Level: Master thesis in Business Administration, 15 ECTS credits

Authors: Erik Parland Martin Karlsson
Aspvretsgatan 5c Tillinge gryta 14
72224 Västerås 74594 Enköping
epd04001@student.mdh.se mkn04007@student.mdh.se

Tutor: Esbjörn Segelod

Title: Transfer pricing, pricing between multinational corporations within an arm lengths distance relationship

Problem: 2007 the Swedish tax agency introduced a new requirement for companies within an arm lengths distance relationship to document their transfer pricing models. Before 2007, the companies within such relationships were only required to show their documentation if the tax agency conducted an audit. When looking at this new rule two questions emerge; Which are the rules and laws that controls the transfer pricing between companies within an arms length relationship? How has the Swedish court system ruled in the cases that concerned this kind of transfer pricing?

Purpose: The aim of the thesis is to investigate, from a taxation perspective, the laws and regulations that control the transfer pricing between multinational corporations in an arms length relationship. The thesis also aims to see if and how the Swedish court system uses the OECD guidelines in their ruling.

Method: The investigation consists of studies of literature, laws and court cases and other related information.

Result: The analysis has shown proof that the Swedish court system uses the OECD transfer pricing guidelines in their judgement.

Innehållsförteckning

| | |
|--|----|
| Förklaring av vissa förkortningar och begrepp | 1 |
| 1. Inledning..... | 2 |
| 1.1 Problemformulering | 4 |
| 1.2 Syfte | 4 |
| 1.3 Avgränsning | 4 |
| 1.4 Målgrupp | 5 |
| 2. Metod | 6 |
| 2.1 Val av ämne..... | 6 |
| 2.2 Val av metod | 6 |
| 2.3 Val av rättsfall | 6 |
| 2.4 Datainsamlingsprocessen | 6 |
| 2.5 Genomförande | 6 |
| 3. Koncernbeskattningsregler..... | 8 |
| 4. Internprissättning..... | 12 |
| 4.1 Syftet med Internprissättning | 12 |
| 4.2 Metoder för internprissättning..... | 12 |
| 5. Internprissättningens skattepåverkan | 22 |
| 5.1 Armlängdspriset | 24 |
| 5.2 Dokumentationskrav | 26 |
| 5.3 Armlängdspriset i förhållande till olika metoder för internprissättning..... | 31 |
| 6. Rättsfall | 32 |
| RÅ 1991/107 Shellmålet | 32 |
| RÅ 2004/13 Volvomålet | 35 |
| RÅ 2006 ref 37 Dowmålet | 37 |
| Kammarrätten mål-nr. 2481-2485-03 Cambrex..... | 40 |
| 7. Analys..... | 42 |

| | |
|-------------------------------------|----|
| 8. Slutsatser | 45 |
| 8.1 Förslag på vidare studier | 46 |
| Källförteckning..... | 47 |

Figurförteckning

| | |
|---|----|
| Figur 2.1. Disposition. Egen figur. | 7 |
| Figur 3.1, Marknadspris, SKV Meddelanden 2007:25 | 10 |
| Figur 3.2 Extern jämförelsetransaktion, SKV Meddelanden 2007:25 | 10 |
| Figur 3.3, Kostnadsplus, SKV Meddelanden 2007:25 | 12 |
| Figur 3.4, Återförsäljningsprismetoden, SKV Meddelanden 2007:25 | 14 |
| Figur 3.5 Vinstfördelningsmetoden, SKV Meddelanden 2007:25 | 15 |

Förklaring av vissa förkortningar och begrepp

| | |
|-----------------------------|---|
| AB | Aktiebolag |
| ABL | Aktiebolagslagen |
| EES | Europeiska ekonomiska samarbetsområdet |
| EFTA | European Free Trade Association |
| Ekonomisk dubbelbeskattning | Samma inkomst beskattas två gånger hos två olika rättssubjekt |
| EU | Europeiska unionen |
| IL | Inkomstskattelagen |
| Juridisk dubbelbeskattning | Samma inkomst beskattas två gånger hos samma rättssubjekt |
| Juridisk person | En associationsrättslig term för en sammanslutning som betraktas som ett eget rättssubjekt, exempelvis aktiebolag |
| KL | Kommunalskattelagen |
| LSK | Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter |
| Ltd | Limited, ungefärlig motsvarighet till aktiebolag i engelskspråkiga länder |
| Mom. | Moment |
| OECD | Organisation for Economic Co-Operation and Development |
| Prop. | Proposition |
| RÅ | Regeringsrätten |
| SFS | Svensk författningssamling |
| SKV | Skatteverket |
| RSV | Riksskatteverket |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| ÅRL | Årsredovisningslagen |

1. Inledning

När två eller flera bolag har samma ägare eller delvis samma ägare bildas en så kallad koncern om vissa givna förutsättningar anses uppfyllda. Enligt svensk lagstiftning vilken kommer till uttryck i 1 kap 4 § årsredovisningslagen, skall moderbolaget tillsammans med eventuella andra dotterbolag direkt eller indirekt kontrollera minst 50 % av dotterbolagets aktiebaserade röstandelar för att ett koncernförhållande skall uppstå¹. I överensstämmelse med lagstiftningen kan visserligen även andra juridiska personer, exempelvis handelsbolag² betraktas som koncernföretag men i normalfallet är såväl moderbolaget som dotterbolagen aktiebolag³. De enskilda bolagen inom koncernen kommer dock även fortsättningsvis att behandlas som självständiga juridiska personer⁴.

Eftersom bolagen fortfarande betraktas som självständiga juridiska personer föreligger det skyldighet att upprätta såväl en årsredovisning⁵ som en självdeklaration⁶, med andra ord är varje bolag en egen resultatenheter och ett eget skattesubjekt. Moderbolaget äger dessutom skyldighet att upprätta en koncernredovisning där bland annat koncernens balansräkning och resultaträkning skall ingå⁷.

Då de olika bolagen inom koncernen har sina egna årsredovisningar så måste all internhandel bolagen sinsemellan prissättas, på så sätt kan intäkterna och kostnaderna hänföras till rätt bolag. Internprissättningen är en viktig beståndsdel för att kunna kontrollera, styra och motivera de olika bolagen inom koncernen. Vidare så måste internpriserna vara företagsekonomiskt neutrala för att de skall fungera som ett företagsekonomiskt effektivt styrmedel. Riskerna med ett skevt internprissättningssystem är bland annat försämrade möjlighet att utvärdera de olika bolagen ekonomiskt samt försämrade motivation att prestera ett godtagbart resultat i det enskilda företaget.⁸

Internprissättning kan delas in under tre huvudtyper vilka är internprissättning vid handel inom ett enskilt bolags olika avdelningar, internprissättning vid handel inom en svensk koncern samt internprissättning vid handel inom en multinationell koncern. Regelverket för de olika typerna skiljer sig åt, då vissa transaktioner kan påverka tredje man. Det enskilda bolagets internprissättning mellan organisationens olika avdelningar saknar helt lagreglering, bolaget styr själv efter sina egna principer. Internprissättning vid handel mellan de enskilda bolagen inom en svensk koncern har tidigare varit reglerad enligt svensk lag, krav har funnits på att en viss mängd fritt eget kapital skall ha funnits tillgängligt för att genomföra större transaktioner, denna reglering är nu upphävt. Internprissättning inom en multinationell koncern innebär att handel sker mellan bolag i intressegemenskap med säte i två eller flera

¹ Lönnqvist Rune, Årsredovisning i koncerner, sid: 9

² Thomasson Jan, Extern redovisning och finansiell analys, sid: 146

³ Lönnqvist Rune, Årsredovisning i koncerner, sid: 10

⁴ 1 kap. 11 § ABL

⁵ 7 kap. 10 § ABL

⁶ RSV, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering sid: 44

⁷ 7 kap. 1 & 4 §§ ÅRL

⁸ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid:15

länder. Denna handel är reglerad främst genom riktlinjer utgivna av Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). Skälet till regleringen är att hantera de skattefrågor som uppkommer vid internhandel involverandes denna typ av bolagskonstellationer. Regleringen syftar till att företagen skall använda sig av begreppet armlängdsprincipen, vilket innebär att de interna transaktionerna skall prissättas under liknande villkor som de skulle ha gjort om de inblandade parterna varit för varandra oberoende.

Under de senaste årtiondena har de internationella företagens handel ökat. Enligt Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS) uppgick år 2003 antalet internationella företag med verksamhet i Sverige till 18 928 stycken. Av dessa företag var runt hälften svenskägda och de resterande företagen var utlandsägda. Uppgifter från statistiska centralbyrån (SCB) gjorde gällande att Sveriges varuexport uppgick till värdet av 904 miljarder kronor, samtidigt som varuimporten värderades till 736 miljarder kronor under år 2004. Mot bakgrund av dessa siffror får de internationella koncernernas tillämpning av internpriser en stor betydelse för statens skatteunderlag.⁹

Eftersom internprissättning stundom kan vara ett komplicerat ämne har skattemyndigheten vid vissa tillfällen ifrågasatt företagens metoder, och ett flertal domar har avkunnats inom området. Ett av de mest kända fallen är Shell domen (RÅ 1991/107), som behandlar Oljebolaget Shells internprissättning under en serie av år. Även före detta svenska Volvo har varit föremål för utredning av sin internprissättning, vilket resulterade i Volvo målet (RÅ 2000/66)

Internprissättningen upplevs som ett viktigt område av de multinationella företagen. Enligt en undersökning gjord av den internationella revisions och konsultbyrån Ernst & Young, upplevde 40 % av respondenterna att internprissättningen var det viktigaste skatterättsliga frågan, och 64 % av moderbolagen samt 84 % av dotterbolagen ansåg att internprissättningen var ett mycket viktigt område för deras organisation.¹⁰

⁹ Regeringens proposition 2005/06:169 sid. 87

¹⁰ Ernst & Young, Global transfer pricing survey 2007/2008

1.1 Problemformulering

Internprissättningen mellan multinationella koncerner har i Sverige varit ett relativt oreglerat område med avseende på avsaknaden av dokumentationsplikt. Först år 2007 infördes dokumentationsskyldighet vid försäljning mellan företag i intressegemenskap, denna reglering gäller dock inte under förutsättning att båda bolagen är obegränsat skattskyldiga i Sverige¹¹. Det kan finnas skäl att anta att internprissättningen tidigare inte alltid följt de krav som myndigheterna ställt upp. Enligt en studie utförd av Ernst & Young år 2007, upptaxerades 45 % av företagen som granskades av skatteverket på grund av att internprissättning ej överensstämde med gällande regler¹².

I nuvarande regelverk finns vissa förutbestämda modeller för internprissättning som bolagsgrupperna kan välja att använda, lagen förhindrar dock inte att bolagen tillämpar en egen modell under förutsättning att en rimlig förklaring kan presenteras. Denna valfrihet kan ytterligare försvåra myndigheternas strävan att utöva kontroll över internprissättningens samstämmighet med skattelagstiftningen. Då lagstiftningen angående dokumentationsplikt är relativt ny har den i dagsläget inte haft inverkan på någon skatterättslig process. Det kan därför vara av intresse att utifrån gamla rättsfall undersöka huruvida dokumentationsplikten hade påverkat utgången. Internprissättningen styrs av en mängd olika regler och rekommendationer, främst utgivna av OECD, vilka företagen skall efterleva för att ej riskera ett underkännande av prissättningsmodellen. Med bakgrund av det ovan beskrivna kan följande frågor ställas:

- Vilka regler och lagar styr över den internationella internprissättningen för bolag i intressegemenskap?
- Hur har Svenska domstolar dömt i fall rörande internprissättning?

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att ur ett skatteperspektiv med Sverige som utgångspunkt beskriva vilka lagar och regler som styr den gränsöverskridande internprissättningen, samt att analysera huruvida och i var mån svenska domstolar har tillämpat sig av OECDs riktlinjer för internprissättning i sin bedömning.

1.3 Avgränsning

Internprissättning är ett ämne som sträcker sig över ett ansenligt område. Uppsatsen har därför begränsats till att främst behandla internprissättning i koncerner med bolag både i Sverige och utomlands, med särskilt fokus på svensk skattelagstiftning.

¹¹ 19 kap. 2a-2b §§ LSK

¹² Ernst & Young, Global transfer pricing survey 2007/2008

1.4 Målgrupp

De som kan anses ha nytta av denna studie är främst mindre internationella koncernbolag utan någon djup tidigare kunskap inom internprissättning. Även för övriga koncerner och fristående företag som i framtiden avser använda sig av internprissättning kan den information som presenteras i uppsatsen vara av möjlig nytta.

2. Metod

2.1 Val av ämne

Internprissättning har länge varit ett ur skattesynpunkt intressant område. Så sent som beskattningsåret 2007 utkom en ny lag gällande dokumentation av den i företagsgruppen interna prissättningen. Denna ändring samt tidigare förekommande lagar och regleringar bildar tillsammans ett komplicerat regelverk som är av intresse av utredning.

2.2 Val av metod

Uppsatsen baseras på en kvalitativ studie av litteratur, doktrin samt rättsfall. Valet av detta angreppssätt motiveras med att en kvalitativ studie enligt ovan är det som ansetts lämpligast utifrån uppsatsens syfte, samt är det angreppssätt som bäst lämpar sig för att finna den typ av information som efterfrågats för att uppnå ett för uppsatsen tillfredsställande resultat. Risker för bias eller metodfel är inte att förringa, för att minska risken för uppkomsten av bias har det vid upprättande av teoriavsnitt samt rättsfallanalys hela tiden strävats efter att försöka återge en så objektiv bild av verkligheten som möjligt.

Validitet och reliabilitet handlar om att mäta det som verkligen avses att mäta, samt att mätningen sker på ett korrekt sätt¹³. Kopplat till uppsatsens kan det tolkas som urvalet av rättsfall samt rättsfallsanalys skett på ett korrekt vis. För att uppnå en hög reliabilitet har därför rättsfallsanalysen genomförts med grund i traditionell juridisk metod. Avseende validiteten beskrivs valet av rättsfall närmare nedan.

2.3 Val av rättsfall

Rättsfallen som ingår uppsatsen har valts med utgångspunkt i relevansen för uppsatsens syfte. Eftersom syftet är att skapa en övergripande bild av innebörden av internprissättning har de rättsfall som haft störst vikt vid avdömningen av de för området svårbedömda frågor analyserats.

2.4 Datainsamlingsprocessen

Relevant information har funnits genom användning av Svensk författningssamling (SFS), Organisation for Economic Co-operation and Developments (OECD) riktlinjer för internprissättning och studier av lämplig doktrin och litteratur. Sökningar har skett i ELIN (Electronic Library Information Navigator) vilket är ett sökmotor som kopplar samman olika elektroniska databaser tillgängliga vid MDHs bibliotek samt databasen ABI/Inform. Sökorden som används har varit ”transfer pricing”, ”internprissättning” samt ”koncernprissättning”. För att ta del av rättsfall och domstolsavgöranden har rättsbankens databas används.

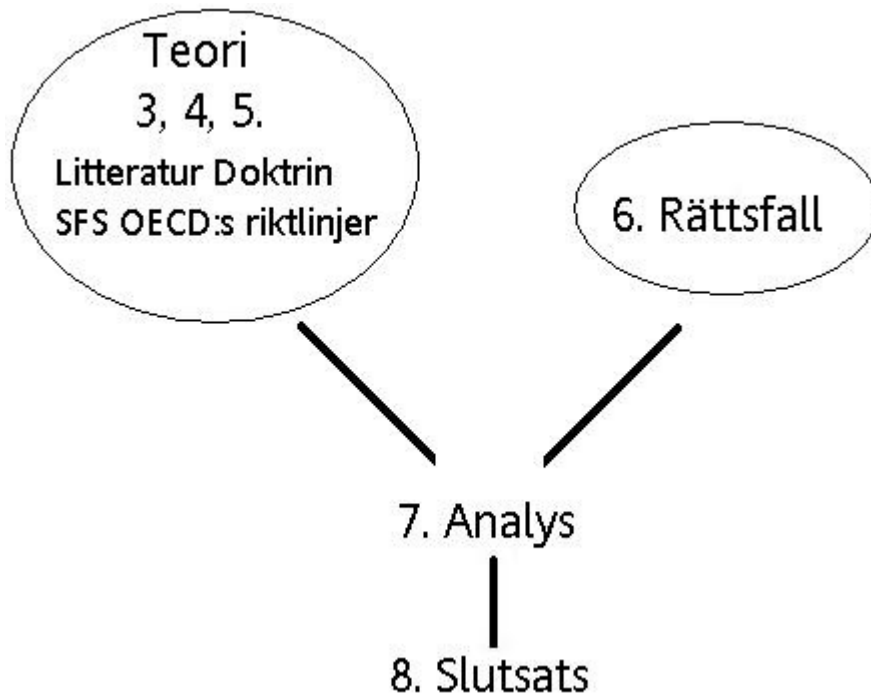
2.5 Genomförande

Studien har inletts med att studera OECD:s riktlinjer och ta reda på relevant lagtext, därefter har sökning skett efter relevanta rättsfall med anknytning till ämnet. Sedermera har dessa

¹³ Eriksson & Wiedersheim-Paul, Att utreda, forska och rapportera , sid. 38

källor sammanfattats till ett för uppsatsens lämpligt format. Rättsfallen har därefter analyserats med hjälp av övriga rättskällor och försök till slutsatser dragits.

Uppsatsens disposition visas med hjälp av modellen i figur 2.1.



Figur 2.1, Disposition

Teoriavsnittet kapitel tre, fyra och fem beskriver de lagar, regler och rekommendationer som finns inom ämnesområdet. I kapitel sex refereras och kommenteras de fyra rättsfall som utgör uppsatsens empiri, varje enskilt rättsfall avslutas med en kortare sammanfattning. Därefter analyseras rättsfallen i kapitel sju med utgångspunkt i teoriavsnittet. I Efterföljande avsnitt, kapitel åtta dras slutsatser som framkommit av under analysen. Avslutningsvis ges möjliga förslag på vidare studier inom området.

3. Koncernbeskattningsregler

Den grundläggande principen vid beskattning av koncerner innebär att samtliga koncernföretag fortfarande betraktas som självständiga juridiska personer, vilket också innebär att de är enskilda skattesubjekt¹⁴. Därmed skall varje juridisk person inom koncernen erlagga en årlig skattesumma vilken beräknas på det enskilda bolagets beskattningsbara inkomst, koncernens sammanlagda resultat saknar därför betydelse vid skatteuträkningen¹⁵.

Eftersom beskattningen av koncernens sammanlagda resultat sker vid den enskilda juridiska personen kan vissa nackdelar för den skattskyldiga uppstå, exempelvis då enskilda företag inom koncernen uppvisar såväl positiva som negativa resultat. Den svenska skattelagstiftningen gällande koncerner syftar därför till att skattebelastningen för en koncern varken skall bli större eller mindre jämfört med att driva verksamheten i ett enskilt aktiebolag¹⁶. Detta är en följd av den så kallade neutralitetsprincipen som syftar till att skattereglerna inte skall påverka den skattskyldigas val av olika handlingsalternativ¹⁷. Denna princip kom även till uttryck i inkomstskattelagens underliggande proposition med det uttryckliga syftet att skattebelastningen för koncerner inte skall bli högre än för enskilda aktiebolag¹⁸.

Koncernbidrag

En viktig beståndsdel i den neutrala skattelagstiftningen avseende koncernbeskattningsreglerna är rätten att lämna koncernbidrag. Syftet med dessa regler är att ge koncerner möjlighet till resultatutjämning inom företagsgruppen¹⁹. Lagtextens utformning angående koncernbidrag går emellertid emot de allmänt vedertagna associationsrättsliga definitionerna av koncernbegreppet då skattereglerna kräver att moderbolaget äger minst 90 % av dotterbolaget, till skillnad från aktiebolagslagens krav på minst 50 % i ägarandel²⁰.

Resultatutjämningen genom koncernbidrag sker genom att givaren får full avdragsrätt för bidraget medan mottagaren blir skattskyldig för motsvarande belopp. Genom denna teknik kan kvittning av vinster och förluster ske på samma sätt som i ett enskilt aktiebolags resultaträkning. Lagstiftningen ställer inga begränsningar på bidragets storlek och kan till och med framkalla förlust hos givaren. Vidare behöver inte heller bidraget lämnas kontant utan det är tillräckligt om ett fordringsförhållande uppstår och redovisas²¹.

Koncernbidragsreglerna återfinns i 35 kap. Inkomstskattelagen där de allmänna förutsättningarna angående koncernbidragsrättigheterna regleras. Den första förutsättningen som måste uppfyllas är att moderbolaget måste äga en andel som ej understiger 90 % av

¹⁴ Lodin Sven-Olof med fler, Inkomstskatt, sid. 352

¹⁵ 1 kap. 7 § IL

¹⁶ Lodin Sven-Olof med fler, Inkomstskatt, sid. 352

¹⁷ Lodin Sven-Olof med fler, Inkomstskatt, sid. 37

¹⁸ Regeringens proposition, 1999/2000:2 del 2, sid. 411

¹⁹ Lodin Sven-Olof med fler, Inkomstskatt, sid. 353

²⁰ SKVHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2008 års taxering

²¹ Lodin Sven-Olof med fler, Inkomstskatt, sid. 353

dotterbolaget²². Detta krav baseras enbart på antalet andelar i dotterföretaget, röstantalet påverkar därmed inte rätten att tillämpa koncernbidragsreglerna.²³

35 kap. 3 § IL listar ytterligare sex förutsättningar, som företagen måste uppfylla för att erhålla koncernbidragsrätt. Paragrafen lyder enligt följande.

”3 § Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,
4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget. Lag (2007:1419).”

Således ställer lagstiftningen krav på att varken moderbolaget eller dotterbolaget får vara privatbostadsföretag eller investmentföretag²⁴. Anledningen till detta krav torde vara de särskilda reglerna som dessa typer av företag måste följa vid inkomstberäkningen. För att företagen inte skall kunna skjuta upp beskattningen ställer lagstiftningen krav på att bidraget redovisas öppet av såväl givare som mottagare vid samma taxeringsår.²⁵

Vidare ställs vissa tidmässiga krav på ägandet enligt 35 kap. 3 § IL tredje punkten. Anledningen till tidskravet är att inskränka incitamentet att förvärva ett förlustbolag enbart för att uppnå skattemässiga fördelar. Innebörden blir att koncernen måste förvärva dotterbolaget senast den 31 december föregående år för att kunna ge koncernbidrag med avsedd verkan.²⁶

Punkterna fyra och fem är av stort intresse ur ett internprissättningsperspektiv, då de reglerar multinationella koncerners möjligheter att erhålla eller lämna koncernbidrag. Punkten fyra förhindrar mottagandet av koncernbidrag hos företag som enligt skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat. Det lämnas dock en öppning för företag som avses i 35 kap. 2 a § IL som har följande lydelse.

²² 35 kap. 2 § IL

²³ SKV Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2008 års taxering

²⁴ 35 kap. 3 § IL

²⁵ Lodin Sven-Olof med fler, Inkomstskatt, sid. 354

²⁶ SKV Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2008 års taxering

”2 a § Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel ska ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Lag (2007:1419).”

Punkten fem föreskriver att näringsverksamheten som koncernbidraget kan hänföras till inte får vara undantagen från svensk beskattning genom skatteavtal. Därmed måste även de företag som beviljats undantag enligt 35 kap. 2 a § IL vara skattskyldiga för sin verksamhet i Sverige. Syftet med denna reglering är att skydda det svenska beskattningsunderlaget från internationell konkurrens genom att stänga möjligheten att lämna koncernbidrag till företag som beskattas i så kallade lågskatteländer.

EG-domstolen har dock underkänt de brittiska koncernbidragsreglerna i ett rättsfall där bolaget Marks & Spencer lämnade koncernbidrag till ett bolag inom EU med syftet att resultatutjämna inom koncernen. Domstolen fann att de brittiska koncernbidragsreglerna i alla lägen förhindrade möjligheten att resultatutjämna och därmed stred reglerna mot den fria etableringsrätten inom EU. I samband med denna dom restes det vissa tvivel om de svenska reglerna var förenliga med EG-rätten.²⁷

I ett senare fall har dock EG-domstolen godkänt de finska koncernbidragsreglerna då företaget Oy AA lämnade koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag. Eftersom Finlands koncernbidragsregler i allt väsentligt överensstämmer med den svenska motsvarigheten, är skatteverkets bedömning att den svenska lagstiftningen inte behöver ändras²⁸. Regeringen delar skatteverkets uppfattning vilket kommer till uttryck i budgetpropositionen för 2008²⁹.

Den sista punkten vilken har nummer sex behandlar koncernbidrag som lämnas från dotterföretag till moderföretag. Det allmänna kravet för en dylik transaktion är att moderföretaget skall ha varit frikallat från skattskyldighet på utdelningar som lämnats av dotterföretaget under beskattningsåret.³⁰

Skattefri utdelning: Aktier som ägs av ett annat företag brukar i allmänhet delas in i två olika slag vilka innefattar näringsbetingade aktier samt kapitalplacersaktier. Denna uppdelning avgör huruvida utdelning till det ägande företaget skall tas upp för beskattning hos mottagaren³¹. Enligt 24 kap. 17 § IL är utdelning på en näringsbetingad aktie i de flesta fall skattefri. Definitionen på en näringsbetingad andel återfinns i 24 kap. 13-14 §§ IL.

²⁷ SKVHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2008 års taxering

²⁸ SKVHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2008 års taxering

²⁹ Regeringens proposition, 2007/2008:1, sid. 118

³⁰ SKVHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2008 års taxering

³¹ Lodin Sven-Olof med fler, Inkomstskatt, sid. 345

”13 § Med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, om den uppfyller villkoren i [14 §](#) och ägs av en sådan juridisk person (ägarföretaget) som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening och som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i [7 kap.](#),
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1-4. Lag (2004:1147).”

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) omfattar samtliga medlemsstater i Europeiska unionen (EU) samt tre av medlemsstaterna i European Free Trade Association (EFTA), vilka är Island, Norge och Liechtenstein.³²

”14 § Andelen ska vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande förutsättningar:

1. Andelen är inte marknadsnoterad.
2. Det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget.
3. Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Andelen ska anses vara marknadsnoterad även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs. En andel i ett privatbostadsföretag anses inte näringsbetingad. Lag (2007:1122).”

Observera att det inte enbart är koncerner som kan åtnjuta skattefrihet på utdelningar, ibland kan ägare till så kallade intressebolag uppfylla definitionen på näringsbetingade aktier. Koncernbolags utdelning uppfyller dock nästan alltid kravet på näringsbetingade aktier i vart fall genom 14 § tredje punkt, och blir därför i allmänhet skattefri.

³² Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, sid: 89

4. Internprissättning

4.1 Syftet med Internprissättning

Det huvudsakliga syftet med internpriser är att skapa en värdering när resurser överförs mellan olika enheter inom ett företag, olika bolag inom en koncern eller mellan företag i intressegemenskap³³. I denna studie behandlas främst internprissättning ur ett internationellt perspektiv, där i första hand frågan om hur beskattning skall ske är av intresse. Tidigare har det till viss del funnits möjlighet att med hjälp av internprissättning styra över i vilken stat som en del av beskattningen skall ske. Detta område står dock nu under strängare kontroll, vilket gör att det på grund av lagregleringar inte skall finnas några skattelättnader att hämta med hjälp av internprissättning. Internprissättning kan även ses ur ett rent företagsekonomiskt perspektiv utan hänsyn tagen till inverkan på beskattning. Enligt Göran Arvidsson docent i företagsekonomi finns fem huvudsakliga problem som den företagsekonomiska internprissättningen syftar till att lösa, dessa är³⁴.

- Styrning, samordning och kontroll av företagsenheter
- Resursallokering inom företaget
- Incitament, kostnadsmedvetande
- Information
- Resultatredovisning

4.2 Metoder för internprissättning

Enligt OECD:s riktlinjer finns det fem olika metoder för prissättning och bedömning av priser mellan företag i intressegemenskap. Även andra metoder kan dock komma i fråga såvida det överensstämmer med armlängdsprincipen. Tre av metoderna i OECD:s riktlinjer är prefererade och bör användas i första hand, dessa är de traditionella transaktionsbaserade metoderna, marknadsprismetoden, kostnadsplusmetoden samt återförsäljningsmetoden. De två övriga metoderna OECD tar upp i sina riktlinjer är de vinstbaserade modellerna, vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden.³⁵

Det finns även andra metoder och indelningar som traditionellt har används inom det Svenska näringslivet. Dessa metoder går i stora drag att hänföras till tre olika kategorier, kostnadsbaserad, marknadsbaserad och förhandlingsbaserad. Samtliga av dessa tillvägagångssätt för att bestämma ett internpris har både sina egna specifika för- och nackdelar. De två förstnämnda typerna kostnadsbaserad och marknadsbaserad är traditionellt de mest förekommande. Förhandlingsbaserad är som namnet antyder ett tillvägagångssätt som

³³ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid. 25

³⁴ Arvidsson Göran, Internprissättning, sid. 14

³⁵ SKV Meddelanden. 2007:25

innebär att det sker en förhandling mellan parterna, denna metod har fått ökad användning i och med framväxten av divisionaliserade företag.³⁶

En undersökning av ekonomie doktor Björn Lantz med fler visar att marknadsbaserad metod är den vanligaste bland svenska aktiebolag med en andel på 50 %. Därefter följer någon form av självkostnad som används av 29 % av de undersökta företagen. I studien har tagits med både tjänstebaserande och tillverkande företag, några stora skillnader har dock ej kunnats uppmätas mellan dessa förutom att en något lägre andel av de tjänstebaserade företagen använder sig prissättning baserad på självkostnad.³⁷

Marknadspris

Huvudsyftet med marknadsbaserad internprissättning är att utsätta enheten inom företaget för konkurrens, detta med syfte att öka motivationen till lönsamt tänkande och fattande av rationella beslut. Metoden kallas internationellt för Comparable Uncontrolled Price method (CUP). Under förutsättning att enheterna utgörs av olika juridiska personer ställs dessutom krav på att vissa av transaktionerna sker på marknadsmässig bas. För vissa branscher och produkter finns marknadspriser väl etablerade medans andra marknader kan sakna dessa. Därav finns det olika varianter av beräkning av marknadspris. Dessa kan dela in i tre huvudgrupper, rådande marknadspris, uppskattat marknadspris och bedömt pris hos en effektiv extern producent. I normalfallet så finns det ett rådande marknadspris varvid denna modell är den vanligtvis förekommande.³⁸

Det finns två metoder för att beräkna ett armlängdsriktigt marknadspris, dels kan koncerngruppens interna pris jämföras med vad försäljningspriset skulle ha varit vid en transaktion mot ett oberoende bolag.³⁹

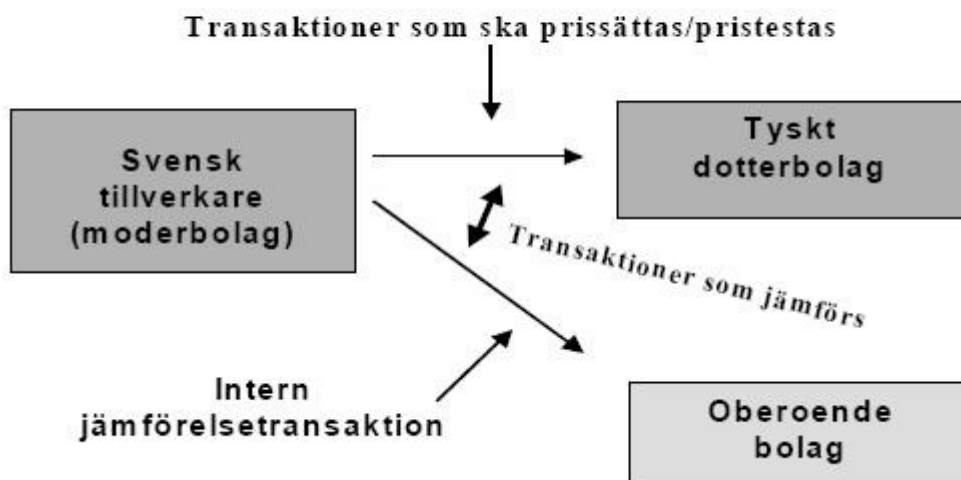
³⁶ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid. 26

³⁷ Björn Lantz med fler FE-Rapport 2002-187, Internprissättning i Svenska börsnoterade bolag

³⁸ Arvidsson Göran, Internprissättning, sid. 24-41

³⁹ SKV Meddelanden. 2007:25

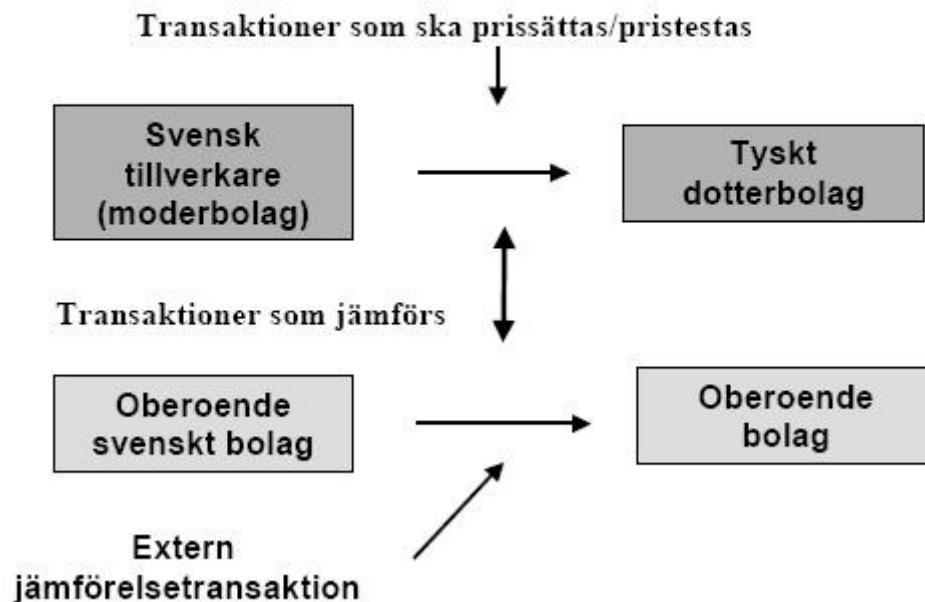
Marknadsprismetoden Intern jämförelsetransaktion



Figur 3.1, Marknadspris

Ett annat sätt att säkerhetsställa ett korrekt marknadspris är att jämföra en koncernintern transaktion med en likvärdig transaktion mellan två för koncernen oberoende bolag.⁴⁰

Extern jämförelsetransaktion



Figur 3.2, Extern jämförelsetransaktion

⁴⁰ SKV Meddelanden. 2007:25

För att jämförelsen skall bli meningsfull krävs att förutsättningarna är likartade vid de jämförda fallen. Faktorer som måste tas hänsyn till kan vara, produktens kvalitet, kredittid, avtalslängd samt övriga kontraktsvillkor. Även kvantiteten kan vara av avgörande betydelse för varans pris, vid inköp av en större kvantitet ger försäljaren vanligtvis någon form av rabatt på köpet, därav kan en transaktion rörande en större kvantitet inte utan vidare jämföras med en transaktion av mindre kvantitet utan någon form av justering bör ske. Även två till ytan likvärdiga transaktioner kan skilja sig åt vid en närmare kontroll. Ponera att två oberoende bolag genomför en transaktion bestående av 200 ton icke förädlad korn till ett belopp av en miljon svenska kronor, En utomstående koncerngrupp avser använda denna transaktion som jämförelse för sin interna prissättning. Hänsyn måste då tas till om råvaran som jämförelsetransaktion avser innehar samma kvalitet som den transaktion koncerngruppen avser göra. Skillnader i råvaran kan vara beroende av jordmån vid odlingsplatsen, användning av artificiella bekämpningsmedel och gödsel med mera.⁴¹

När det gäller tjänster är det betydelsefullt vilken typ av tjänst det är fråga om samt tjänstens omfattning. Marknadsbaserad prissättning är vanligast förekommande inom råvarubranscher, kemiska produkter, jordbruksprodukter och vid handel med finansiella instrument. Svårigheten ligger i att hitta representativa jämförbara transaktioner utan betydande avvikelse med huvudtransaktionen.⁴²

Kostnadsplus

Sedan tidigare har det legat nära till hands att låta en enhet som utnyttjar eller använder en annan enhets tjänster eller varor belastas med de tillhörande kostnaderna. Avsikten har varit att den utnyttjande enheten inte gratis ska få utnyttja andra enheter, men ej heller få betala fullt marknadspris. En önskan att ge incitament till att i första hand använda resurser inom företaget/koncernen och undvika underbeläggning kan tänkas ligga bakom denna subventionering vid internköp. Faktumet att inga vinster realiserar vid försäljning inom företaget förefaller också ha spelat en roll. Beroende på syftet med avräkningen och företagets allmänna redovisningsrutiner finns det ett flertal olika kostnadsbaser för att fastställa internpriset⁴³.

Den metod som enligt OECD är lämpligast att använda av de kostnadsbaserade verktygen är kostnadsplus. Metoden utgår ifrån självkostnadspriset på produkten varvid ett tillägg motsvarande tidigare koncernleds kostnader samt ett marknadsmässigt vinstpålägg. Armlängdspriset mellan köpare och säljare beräknas följaktligen med utgångspunkt i kostnaderna för råvaror samt halvfabrikat för den aktuella produkten. Detta ökat med övriga koncernens tillverkningskostnader, ökat med en för övriga marknaden skälig vinstmarginal ger ett godtagbart armlängdspris.⁴⁴

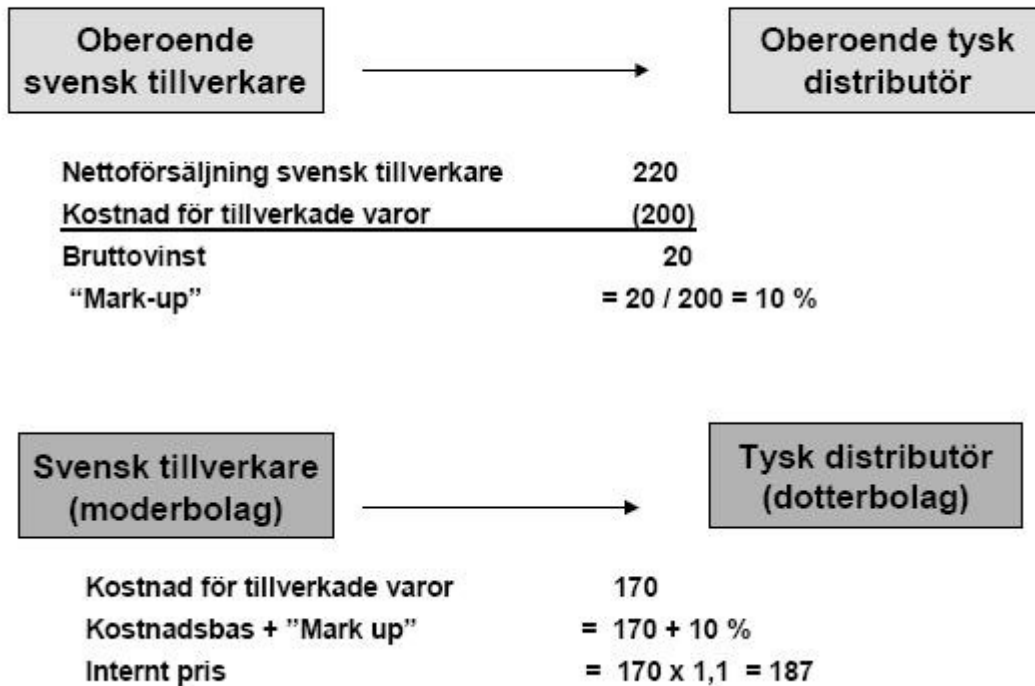
⁴¹ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

⁴² SKV Meddelanden. 2007:25

⁴³ Arvidsson Göran, Internprissättning, sid. 23

⁴⁴ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

Kostnadsplusmetoden (Cost plus)



Figur 3.3, Kostnadsplus

Modellen ovan visar hur metoden kan tillämpas på varor, dock är den även vanligen tillämpbar även på tjänstebaserade transaktioner. Eftersom metoden är kostnadsinfluerad innebär det att den följer marknadens svängningar mindre väl. Problem som kan uppstå är svårigheter med att beräkna relevant kostnadsunderlag eftersom att kostnadsredovisningen inte är likformig i samtliga länder. Det kan även vara problematiskt att beakta de indirekta kostnader som uppkommer i samband med produktionen. Därav är det vanligt förekommande att modellen baseras på genomsnittsberäkningar.⁴⁵

För att hitta en lämpligt vinstpålägg kan bolaget jämföra den interna transaktion med vinstpålägget vid transaktioner mellan oberoende bolag. Vid dessa jämförelser är det av stor vikt att de jämförda bolagen använder sig liknande kostnadsredovisningsmetod som bolagsgruppen. Skillnader kan uppstå vid beräkning av indirekta kostnader som affärs och administrativa kostnader, somliga bolag redovisar på sådant sett att dessa kostnader är inkluderade i produktkostnaden medan andra bolag redovisar kostnaderna separat. Sker en jämförelse med bolag som ej följer samma redovisningsmetod är det av stor vikt att detta justeras för, för att jämförelsen ska bli applicerbar.⁴⁶

⁴⁵ SKV Meddelanden. 2007:25

⁴⁶ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

Exempel:

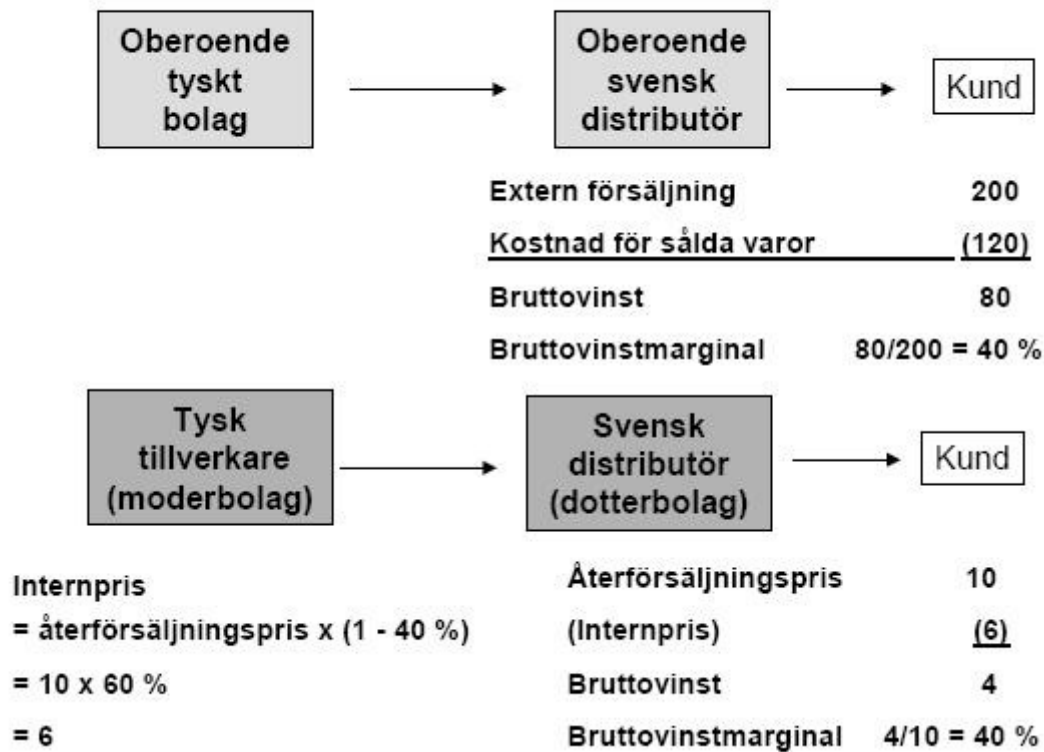
Företag A är en inhemsk tillverkare av utrustning för gruvarbete, A säljer sin produkt till det i utlandet belägna dotterbolaget B med ett vinstpålägg om 5 %. Bolagen X, Y och Z är också belägna i samma land som A, bolagen säljer samma produkt som A till oberoende bolag belägna i samma land som B. Vinstpålägget vid försäljningen hos X, Y och Z varierar mellan 3 och 5 %. Vid beräkningen av vinstpålägget hos bolag A tas inte med indirekta kostnader i form av administrativa och affärs omkostnader, medans bolag X, Y och Z inkluderar dessa kostnader i produktkostnaden och därmed även i vinstpålägget. Denna situation innebär att bolag A inte utan justeringar kan tillämpa samma vinstpålägg som de övriga bolagen och samtidigt hålla sig inom armlängdspriset. Följaktligen bör bolag A justera sin beräkning av vinstpålägget så att de indirekta kostnaderna inkluderas för att kunna göra en givande jämförelse med de utomstående bolagen

Återförsäljning

Återförsäljningsprismetoden är en indirekt metod som utgår ifrån det pris som produkten betingar vid försäljning till utomstående part efter att tidigare sålts internt inom företagsgruppen. Återförsäljningspriset minskas sedan med en skälig bruttovinst vilken skall täcka bolagets försäljningskostnader samt vinstpålägg. Vad som återstår efter denna subtrahering kan betraktas som ett lämpligt armlängdspris inom koncernen. Denna metod är vanligast förekommande då ett tillverkande bolag sålt produkten till intressebolag som enbart sysslar med försäljning, utan att någon vidare förädling av produkten förekommit. Varvid försäljningsbolaget därefter sålt varan vidare till utomstående part. Metoden är mindre lämplig att använda då någon form av förädling sker i det sista ledet, eller någon annan form av åtgärd som väsentligt ökar försäljningsvärdet. Svårigheten med metoden ligger främst i att beräkna eller uppskatta en korrekt bruttovinstmarginal. Återförsäljningsmetoden är som mest användbar då endast en kort tidsperiod förflyter mellan den interna och externa försäljningen, blir denna period för lång är det sannolikt att andra faktorer som kostnader, växelkurser med mera behöver beaktas vid jämförelsen.⁴⁷

⁴⁷ SKV Meddelanden. 2007:25

Återförsäljningsprismetoden (RPM)



Figur 3.4, Återförsäljningsprismetoden

Modellen ovan beskriver hur återförsäljningsmetoden tillämpas, vid försäljningen mellan två av varandra oberoende bolag uppstår en bruttovinstmarginal om 40 %. Denna marginal kan då anses skälig för bolagsgruppens transaktioner av samma typ. Således använder sig bolagsgruppen av samma vinstmarginal vid försäljning till utomstående kund. För att ta fram ett enligt OECD godkänt armlängdspris reduceras då försäljningspriset från bolagsgruppen till utomstående aktör med 40 %. Vad som då återstår är 60 % av det ursprungliga priset vilket utgör armlängdspriset i den ovan beskrivna interna transaktionen.⁴⁸

Vinstbaserade internprissättningsmodeller

Som tidigare nämnts kan det vid vissa tillfällen vara problematiskt att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade prissättningsmetoderna. Svårigheter kan uppstå med att göra korrekta värderingar av exempelvis marknadsvärde och bruttovinstmarginaler. För att komma runt detta problem kan prissättningsmetoder baserade på någon vinstmetod vara relevant. Prissättningen skall emellertid inte avgöras endast med hjälp av någon vinstmetod, utan vinstmetoden kan vara ett verktyg till hjälp i prissättningsarbetet. Svårigheter med att använda sig av de traditionella metoderna skall dock inte innebära att vinstbaserade metoder används med automatik.⁴⁹

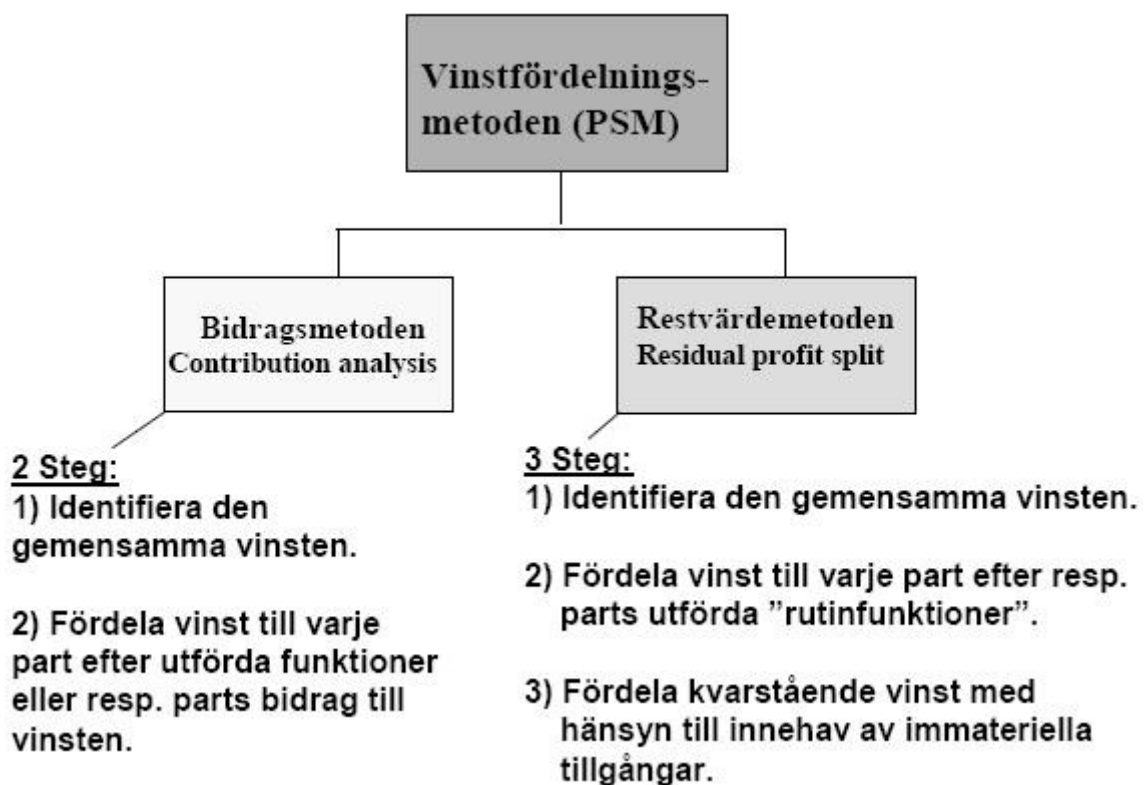
⁴⁸ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

⁴⁹ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

I enlighet med armlängdsprincipen är det av största vikt att det finns oberoende objekt att jämföra den uppkomna vinsten med vid tillämpning av en vinstbaserad internprissättningsmodell.⁵⁰

Vinstfördelning

I förekommande fall då det uppstår svårigheter med att bedöma varje transaktion separat, kan en aggregerad bedömning tillämpas. Vinstfördelningsmetoden innebär att en internvinst som uppkommit vid en transaktion fördelas ut mellan de berörda bolagen på ett ekonomiskt välgrundat sätt. Vid tillämpning av vinstfördelningsmodellen bestäms först den vinst som uppkommit när de närliggande bolagen deltagit i transaktionen, därefter delas denna vinst upp mellan de deltagande bolagen på samma sätt som kan antas ske om bolagen inte varit varandra närstående. Det finns två sätt att dela upp denna vinst, bidragsmetoden och restvärdemetoden. Vid bidragsmetoden fördelas vinsten baserat på det relativa värde som varje enskilt bolag har bidragit med till att skapa transaktionsvinsten. Vid restvärdemetoden erhåller varje bidragande enhet en vinst baserad på den normala avkastningen av transaktionen. Därefter fördelas den återstående delen av vinsten i förhållande till hur ett utomstående företag skulle ha fördelat ett sådant överskott.⁵¹



Figur 3.5, Vinstfördelningsmetoden

⁵⁰ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

⁵¹ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

I modellen beskrivs de två tillåtna metoderna av vinstfördelning, det inledande steget i båda modellerna är lokalisera den gemensamma vinsten. Det som sedan skiljer metoderna åt är tillvägagångssättet för vinstutdelning, enligt bidragsmetoden delas vinsten ut på basis av utförda funktioner eller bolagets bidrag till transaktionen. Restvärdemetoden innebär att vinsten delas ut efter respektive parts utförda rutinfunktioner, med rutinfunktioner avses prestationer som kan ersättas med mätbar ersättning. Den kvarvarande vinsten fördelas därefter ut med grund i andel innehav av immateriella tillgångar som patent eller liknande.⁵²

I OECD:s riktlinjer framhålls tydligt att eftersyn bör undvikas, vinst och den normala avkastningen bör istället beräknas utifrån de budgeterade värden som tidigare beräknats. Metoden förutsätter såväl uppgifter från närstående bolag utomlands som en noggrant utförd funktionsanalys. Fördelen med vinstfördelningsmodellen är att inga direkta jämförelsetransaktioner behövs, utan fördelningen bygger istället på det direkta bidragandet av de deltagande bolagen. En nackdel är de externa marknads data som behövs för att bedöma storleken på varje deltagande bolags bidrag till den sammanlagda transaktionsvinsten. Detta kan leda till att dessa data har sämre anknytning till transaktionerna än övriga prissättningsmodeller.⁵³

Nettomarginalmetoden

Nettomarginalmetoden innebär att ett företags resultat som uppstår vid transaktioner med ett närliggande företag relateras till en lämplig bas bestående av exempelvis kostnader, omsättning eller tillgångar. Vid tillämpningen av nettomarginalmetoden jämförs rörelsemarginal eller annan vinstindikator med motsvarande marginal uppnådd vid transaktion med ett utomstående bolag. Är detta inte möjligt kan uppgifter hämtas från en likartad transaktion, denna marginal kan dock behöva justeras för att bättre överensstämma med primärtransaktionen.⁵⁴

Exempel från SKV Meddelande 2007:25 om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap.

”A AB bedriver distribution av tre produkter, cyklar (X), cykelkärror (Y) och barnvagnar (Z). Produkten X tillverkas inom koncernen. De övriga produkterna, Y och Z köps från fristående tillverkare. A AB säljer X för 200 mnkr med ett resultat på 10 mnkr, vilket ger en marginal på 5 %. Motsvarande marginal för Y och Z uppgår till 7,5 % resp. 8,5 %. Eftersom A AB:s funktioner kan antas utnyttjas i likartad omfattning för produkterna X, Y och Z, skulle A AB kunna använda försäljningen av Y och Z som jämförelsetransaktioner. Under dessa förutsättningar skulle en justering av rörelsemarginalen för X från 5 % till intervallets nedre del 7,5 % kunna accepteras.”

⁵² OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

⁵³ SKV Meddelanden. 2007:25

⁵⁴ OECD Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrators, OECD 2001

Som exemplet ovan visar kan nettomarginalen justeras uppåt under förutsättning att jämförbara produkter betingar en högre nettomarginal. Intervallet som avses skapas genom att titta på nettomarginalen hos de två övriga produkterna som A AB bedriver distribution av. Ett lägre koncerninternt inköpspris skulle i detta fall vara möjligt.

Fördelar med nettomarginalmetoden är att nettomarginalen inte i lika hög grad påverkas av skillnader i typen av transaktioner, även den praktiska tillämpningen underlättas då endast en part behöver analyseras. Används ett utländskt intressebolag som jämförelseobjekt behövs dokumentation i form av årsredovisning, resultatsammanställningar och annat material från nämnda företag för att det skall kunna användas vid bedömning av ett svenskt företag.⁵⁵

⁵⁵ SKV Meddelanden. 2007:25

5. Internprissättningens skattepåverkan

Under förutsättning att samtliga bolag inom koncernen beskattas för sina vinster i Sverige bidrar felaktigt satta internpriser inte till några snedvridna beskattningskonsekvenser. Eftersom samtliga bolag skattar för sin vinst och erhåller full avdragsrätt för sina kostnader betalar koncernen som helhet lika mycket skatt oberoende av sin interna handel.

Visserligen kan skatten påverkas om ett av koncernens bolag gör ett negativt resultat vilket ytterligare försämras på grund av koncernens internhandel. Detta innebär att det redan förlusttyngda bolaget ytterligare försämrar sitt resultat vilket inte resulterar i någon skattemässig förändring då negativ beskattning inte förekommer. Detta kan dock lätt åtgärdas med hjälp av ett så kallat koncernbidrag från något företag i koncernen med positivt resultat⁵⁶. Så i praktiken påverkar aldrig internhandel mellan svenska aktiebolag skattekostnaden.

Exempel 1: Aktiebolagen A AB och B AB vilka båda beskattas för sitt resultat i Sverige, ingår i en koncern där A AB är koncernmoder med 100 % av aktieinnehavet i B AB. Båda bolagen är skattskyldiga i Sverige där vinstskatten för aktiebolag för närvarande är 28 %⁵⁷. Under år 20XX säljer A AB diverse egentillverkade produkter till B AB som sedermera säljs till bolagets kunder för sammanlagt 200 000 kr. Tillverkningen av dessa produkter resulterade i en självkostnad för A AB på totalt 100 000 kr, i vanliga fall tillämpar A AB ett pålägg som uppgår till 50 % vid varuförsäljningar.

Betänk att A AB av någon anledning vill att resultatet skall öka i B AB och därför säljer moderbolaget de egentillverkade varorna till dottern för endast 20 000 kr. Detta resulterar i att B AB gör en vinst på 180 000 kr på denna transaktion medan A AB gör en förlust på 80 000 kr. Detta resulterar i att A AB minskar sin totala skatt med 22 400 kr medan B AB ökar sin skatt med 50 400 kr, den totala skattekonsekvensen för koncernen blir alltså 28 000 kr.

Om A AB istället betraktar B AB som vilken kund som helst och säljer varorna för normalpriset, i detta fall självkostnaden samt ett pålägg om 50 %. Detta innebär att internpriset fastställs till 150 000 kr vilket leder till att både företagen gör en vinst på 50 000 kr i och med denna transaktion. Vidare får båda företagen en ökad skatt med 14 000 kr och den totala skatten för koncernen blir 28 000 kr. Internpriset får därmed ingen som helst effekt på koncernens totala skatt under förutsättning att båda bolagen beskattas för sitt resultat i Sverige.

Har koncernen däremot bolag i två olika länder kan skatten manipuleras med hjälp av felaktigt satta internpriser. Dessa transaktioner kan vara komplicerade och innefatta bolag i flera olika länder. Exempelvis kan ett dotterbolag tillverka komponenter i landet A som sedan monteras ihop av ett annat dotterbolag i landet B och slutligen säljs till konsumenterna av moderbolaget i landet C.⁵⁸

⁵⁶ 35 kap. 1-4 §§ IL

⁵⁷ 65 Kap. 14 § IL

⁵⁸ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid:15

Eftersom möjligheten att lämna koncernbidrag till annat än svenska bolag är starkt begränsad⁵⁹, finns det större anledning för multinationella koncerner att tillämpa felaktigt satta internpriser. Aktiebolagens vinstskatter kan variera stort mellan olika länder och företagen kan därmed uppnå skattemässiga fördelar på att flytta över inkomst från ett land till ett annat⁶⁰. Det finns ett flertal möjligheter att genomföra dessa så kallade dolda vinstöverföringar, exempelvis felaktig prissättning på varor och tjänster och underlåtenhet att kräva ränta på utlånat kapital⁶¹.

Exempel 2: Aktiebolagen S AB och U AB ingår i en koncern där S AB är koncernmoder med 100 % av aktieinnehavet i U AB. Moderbolaget S AB är skattskyldigt i Sverige där vinstskatten för aktiebolag för närvarande är 28 %⁶², och dotterbolaget U AB är skattskyldigt i utlandet där vinstskatten för aktiebolag för närvarande är 10 %. Under år 20XX säljer S AB diverse egentillverkade produkter till U AB som sedermera säljs till bolagets kunder för sammanlagt 200 000 kr. Tillverkningen av dessa produkter resulterade i en självkostnad för S AB på totalt 100 000 kr, i vanliga fall tillämpar S AB ett pålägg som uppgår till 50 % vid varuförsäljningar.

Betänk att S AB vill att resultatet skall öka i U AB på grund av den i utlandet lägre aktiebolagsskatten, därför säljer moderbolaget de egentillverkade varorna till dottern för endast 20 000 kr. Detta resulterar i att U AB gör en vinst på 180 000 kr på denna transaktion medan S AB gör en förlust på 80 000 kr. Följden blir att S AB minskar sin totala skatt med 22 400 kr medan U AB ökar sin skatt med 18 000 kr, den totala skattekonsekvensen för koncernen blir alltså en reducerad skatt på 4 400 kr.

Om S AB istället betraktar U AB som vilken kund som helst och säljer varorna för normalpriset, i detta fall självkostnaden samt ett pålägg om 50 %. Detta innebär att internpriset fastställs till 150 000 kr vilket leder till att både företagen gör en vinst på 50 000 kr i och med denna transaktion. Vidare får S AB en ökad skatt med 14 000 kr medan U AB får en ökad skatt med 5 000 kr, den totala skatten för koncernen blir i detta fall 19 000 kr. Det felaktigt satta internpriset i det första fallet innebär att koncernen som helhet får en reducerad skattekostnad på 4 400 kr medan det andra fallet, då marknadsmässiga priser tillämpas, uppgår skattekostnaden till 19 000 kr. Skillnaden i koncernens skattekostnad uppgår därmed till totalt 23 400 kr på grund av olika tillämpning av internpriset.

Enligt de flesta länders skattelagstiftning är det dock inte tillåtet att sätta felaktiga internpriser för att uppnå skattefördelar. Den grundläggande principen är att internpriset skall motsvara det så kallade armlängdspriset. Armlängdspriset kan definieras som det marknadsmässiga priset som ett företag tillämpar mot ett annat företag där intressegemenskap saknas. Lagstiftningens syfte är därmed att omöjliggöra överflyttning av vinster till en annan stat genom felaktig prissättning.⁶³

⁵⁹ 35 kap. 2-2a §§IL

⁶⁰ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid:16

⁶¹ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid:17

⁶² 65 Kap. 14 § IL

⁶³ Regeringens proposition 2005/06:169, sid. 88

5.1 Armlängdspriset

Den grundläggande skatterättsliga principen vid prissättning av transaktioner mellan företag inom internationellt verksamma koncerner benämns som armlängdsprincipen. Enligt denna princip skall ett så kallat armlängdspris fastställas vilket kan definieras som att priset vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall motsvara det pris som sinsemellan oberoende företag tillämpar under liknande förhållanden.⁶⁴

Armlängdsprincipen härstammar ursprungligen från den internationella handelsorganisationen OECD. Organisationens syfte är att främja en positiv utveckling av världsekonomin genom frihandel för att därigenom skapa största möjliga ekonomiska tillväxt i medlemsstaterna. OECD arbetar bland annat med att försöka skapa samstämmighet om principer gällande det internationella skatteområdet genom att ta fram modellavtal som syftar till att lägga en grund för avtal mellan de enskilda staterna. I dessa avtal har det inarbetats ett antal principer som medlemsstaterna har accepterat där även armlängdsprincipen ingår.⁶⁵

Armlängdsprincipens syfte är att förhindra vinstöverföringar mellan länder genom felaktigt satta internpriser. I OECD:s modellavtal kommer principen till uttryck genom artikel 9 punkt 1.⁶⁶

”I fall då

- ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

- samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i de andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iaktas följande. Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren ifråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.”⁶⁷

Korrigeringsregeln är inkorporerad i de flesta länders nationella rätt⁶⁸ och kommer även till uttryck i den interna svenska lagstiftningen genom 14 kapitlets 19 § inkomstskattelagen, som lyder enligt följande.

⁶⁴ Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. SKV M 2007:25

⁶⁵ Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser. RSV Rapport 2003:5

⁶⁶ Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser. RSV Rapport 2003:5

⁶⁷ OECD modellavtal artikel 9 punkt 1

⁶⁸ Deloitte, Strategy matrix for global transfer pricing, sid: 4-7

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

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap. Lag (2007:1419).”

Regeln motsvarades av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen innan skattelagstiftningen omarbetades vilket innebar att bestämmelsen flyttades till den nyinstittade inkomstskattelagen. Ursprungligen var kraven att inkomstberäkningen skulle vara uppenbarligen felaktig vilket skulle ha bidragit till avsevärt lägre redovisad vinst, vidare var regeln enbart tillämplig på svenska dotterbolag och utländska moderbolag. Vid en ändring av regeln år 1965 avskaffades dock uttrycken ”uppenbarligen” och ”avsevärt” och dessutom utökades regeln till att gälla även svenska moderbolag och utländska dotterbolag.⁶⁹

Då internprissättningen avser ett svenskt moderbolag med ett utländskt dotterbolag ställdes det tidigare krav på att skatteverket skulle iaktta en särskild försiktighet vid bedömningen av internprissättningen enligt anvisningarna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen. Anledningen till detta krav var att affärsmässiga skäl kunde skapa omständigheter som påverkade prissättningen i dessa fall. Denna anvisning är nu avskaffad men ett flertal rättsfall är avdömda enligt den gamla lydelsen.⁷⁰

Ekonomisk intressegemenskap definieras i 19 kap. 20 § inkomstskattelagen och lyder.

”20 § Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.”

⁶⁹ SKV Handledning för internationell beskattning 2007, sid: 229

⁷⁰ SKV Handledning för internationell beskattning 2007, sid: 229

Därmed kan ekonomisk intressegemenskap föreligga såväl direkt som indirekt genom antingen ägande eller kontroll. Enligt skatteverket är det sannolikt att det räcker med enbart en blygsam kapitalandel för att företagen skall anses ha ekonomisk intressegemenskap.⁷¹

Även om företag i intressegemenskap tillämpar tillsynes felaktig internprissättning kan detta i vissa fall ändå vara godtagbart. Koncerner kan frångå armlängdsprincipen när ett företag exempelvis vill introducera en ny produkt på en ny marknad eller liknande och då tillämpar ett lägre pris under en tidsperiod. I dessa fall anses den felaktiga internprissättningen bero på andra omständigheter än intressegemenskapen, men bevisbördan för att så är fallet ligger på den skattskyldiga.⁷²

Tillämpningen av korrigeringsregeln kan i vissa fall leda till att det upptaxerade företags ägare blir drabbade av internationell ekonomisk dubbelbeskattning, vilket innebär att samma inkomst blir drabbad av beskattning hos två olika juridiska eller fysiska personer⁷³. För att komma tillrätta med dubbelbeskattningsproblemet föreskriver artikel 9 punkt 2 i OECD:s modellavtal att den andra staten skall göra en vederbörlig justering av den uttagna skattesumman, vilket leder till att inkomsten enbart blir beskattad i den första staten.⁷⁴

Modellavtalets artikel 9 punkt 2 är införlivad i de flesta dubbelbeskattningsavtal, ett exempel är det nordiska skatteavtalet som reglerar skattefrågor mellan nordens stater⁷⁵. Även om denna regel existerar i avtalet föreligger det sällan någon skyldighet för de inblandade staterna att komma överens, utan de skall enbart försöka träffa en överenskommelse för att undanröja den internationella ekonomiska dubbelbeskattningen⁷⁶. Inom EU finns dock den så kallade skiljedomskonventionen(90/436/EEG) med det uttryckliga syftet att lösa de fall där medlemsstaternas respektive skattemyndighet inte kan nå någon uppgörelse sinsemellan. Under förutsättning att en gemensam överenskommelse uteblir skall tvisten lösas genom en skiljemannakommission som beslutar hur dubbelbeskattningen skall undanröjas⁷⁷. Konventionen antogs 1990 av de dåvarande 12 medlemsstaterna i EU och därmed kunde Sverige inte påverka innehållet. Sverige anslöt sig till konventionen 1995 tillsammans med Finland och Österrike vilket innebär att den skall gälla som lag i riket⁷⁸.

Marknadsprismetoden är den metod som är främst förespråkad av OECD, detta för att det med hjälp av priset på jämförbara varor är lättast att se att armlängdsprincipen tillämpas.

5.2 Dokumentationskrav

Med början beskattningsåret 2007 ställer lagstiftningen krav på att företag som genomför interna transaktioner också skall upprätta skriftlig dokumentation avseende dessa transaktioner under vissa förutsättningar.

⁷¹ Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser. RSV Rapport 2003:5

⁷² Rabe Gunnar, Det svenska skattesystemet, sid.491

⁷³ Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, sid: 25

⁷⁴ Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser. RSV Rapport 2003:5

⁷⁵ Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

⁷⁶ Österman Roger & Ståhl Kristina, EG-skatterätt, sid: 259

⁷⁷ Rabe Gunnar med fler, Skatter i EU med fler stater 2002, sid: 7

⁷⁸ Prop. 1998/99:118, sid: 15-16

- Företaget handlar med ett bolag som är begränsat skattskyldigt i Sverige
- Företagen har en ekonomisk intressegemenskap⁷⁹

Enligt 19 kap. 2b § LSK skall följande dokumenteras.

En beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

Syftet med dokumentationen är att ge en överblick av företagets verksamhet och aktiviteter. Dokumentationen skall beskriva både företagets juridiska struktur där ägarförhållanden och hur företaget kontrollerar andra grupper redovisas samt bolagets operationella uppbyggnad. Den juridiska strukturen bör beskriva förhållandena vid räkenskapsåret utgång samt de väsentliga förändringar som skett under det gångna året. Avsikten med beskrivningen av den operationella organisationen är att klargöra hur företagsgruppen organiserat sin verksamhet i hänseende av aktiviteter och funktioner. Beskrivningen skall innehålla vilka affärsområden som förekommer inom koncernen och vilka bolag som utför dessa. Även vilka funktioner som hanteras centralt respektive sker lokalt inom respektive enhet bör tas upp. Finansiell information skall dokumenteras i syfte att underlätta bedömningen av de metoder för internprissättning som bolaget har använt sig av samt för att se resultatet av dessa metoder. Relevant finansiell information kan vara i form av till exempel årsredovisningar från bolagen i företagsgruppen. Verksamhetsbeskrivningen skall innehålla branschspecifika förhållanden och konkurrenssituationer som kan ha påverkat internprissättningen. En beskrivning av marknaden där koncernen verkar samt företagsgruppens strategier för att öka sin marknadsandel kan också tas med i verksamhetsbeskrivningen.⁸⁰

Uppgift om arten och omfattningen av transaktionen

Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företagsgruppens interna transaktioner, transaktionerna kan antingen redovisas var för sig eller som ett aggregat. För att kunna redovisas aggregat krävs dock att transaktionerna är av likartad typ och med samma partner. Huvudregeln är att prissättningen alltid skall sättas till marknadspris, en godtagbar avvikelse från detta kan vara att det under exempelvis två räkenskapsår har förekommit en underprissättning, och det under de två nästkommande åren varit fråga om en överprissättning. Aggregatet blir då detsamma som om produkten hade varit prissatt till marknadspris under samtliga fyra år.⁸¹

Den information som skall tas med för varje transaktion är bl.a. följande; typ av transaktion, värde, mängd, andra avtalsvillkor, eventuella samband med andra transaktioner som är väsentliga för prissättningen samt kostnadsunderlag, fördelningsnyckel och vinstpålägg vid kostnadsbaserad indirekt debitering av tjänster. Med transaktioner avses exempelvis försäljning, köp, finansiering samt överlåtelser. Dock skall endast de transaktioner som har betydelse för prissättningen tas upp. Vid redovisningen av varuförsäljning/inköp skall i

⁷⁹ 19 kap. 2a-2b §§ LSK

⁸⁰ SKV Meddelanden. 2007:25

⁸¹ SKV Meddelanden. 2007:25

dokumentationen tas med geografiska marknader, marknadsled, kvalitets och kvantitetsskillnader hos produkterna samt kontraktsvillkor som kredittid, serviceåtaganden och garantier. Vissa av de för varor gällande punkterna är även tillämpliga vid handel med tjänster. Vid finansiella tjänster mellan närstående bolag är den relevanta frågeställningen om räntor och andra ersättningar är förenliga med armlängdsprincipen. Vid penninglån bör bedömas kreditvärdighet, löptid, säkerhet samt andra aspekter som vägs in vid lån på den externa finansmarknaden. Immateriella tillgångar kan vara svåra att ge ett korrekt marknadsvärde, transaktionerna av dessa är i regel unika vilket hindrar från att göra jämförelser med utomstående tillgångar. I dokumentationen skall beskrivas vilken typ av immateriell tillgång transaktionen avser, till exempel affärstillgång skapad genom FoU eller på annat sätt. Även typen av transaktion samt ersättningsmetod skall dokumenteras.⁸²

En särskild typ av avtal för bolag inom samma intressesfär är kostnadsfördelningsavtal. Avtalet innebär att respektive bolag förpliktar sig till att stå för kostnader beroende på graden av nytta som bolaget har med projektet, avtalstypen är vanligast vid FoU och andra närliggande områden. Dokumentationen skall också innehålla de avtal som är väsentliga för prissättningen eller en förteckning av dessa avtal. Det kan till exempel röra sig om avtal med skatteverk i andra länder om att använda sig av en viss internprissättning eller avtal av typen kostnadsfördelningsavtal.⁸³

En funktionsanalys

Innehållet i funktionsanalysen skall beskriva företagets roller och innehålla en specifikation av företagets funktioner, tillgångar, risker och dess ekonomiska betydelse. Dokumentationen kan vara i form av en verbal beskrivning av hur funktioner, risker och tillgångar är fördelade mellan parterna. Ett annat sätt är att istället använda sig av ett flödesschema eller arbeta i tabellform. Funktionsanalysen kan beskrivas som de fakta som påverkar affärstransaktionerna. Med funktioner avses de verksamheter ett bolag ägnar sig åt, till exempel forskning, produktion och företagsledning. Samma funktion kan vara olika viktig beroende på vilken typ av transaktion som berörs, beroende på i vilket led i distributionskedjan transaktionen sker och vilken geografisk marknad bolaget befinner sig i. Funktionsanalysen skall så långt möjligt beskriva vilka funktioner som varit mest värdeskapande för den aktuella transaktionen. Respektive inblandad parts utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar skall utredas då dessa kan vara de mest värdeskapande objekten i transaktionen. Immateriella tillgångar kan delas in i affärstillgångar skapade genom forskning och utveckling samt marknadsföringstillgångar som skapas genom marknadsföring, distribution och aktiviteter efter försäljningen. Den part som främst använder och har störst inflytande över tillgångarna skall vanligtvis ha ersättning för det, vilket även brukar innebära att det företaget med det största inflytandet även har tagit den största affärsrisken. Av det skälet bör en granskning ske av vilka risker parterna tar. Exempel på risker är kreditrisker, garantirisker, tillverknings och lagerrisker. Eftersom förändringar i parternas roller återspeglas i ersättningen på den öppna

⁸² SKV Meddelanden. 2007:25

⁸³ SKV Meddelanden. 2007:25

marknaden bör i förekommande fall förändringar i parternas roller under det gångna året dokumenteras.⁸⁴

Det kan vara en skillnad i risktagandet beroende på vilket sätt produktionen genomförs inom företagsgruppen. Ett intressebolag som legotillverkar något åt sin huvudman och endast äger maskiner samt håller med personal tar en lägre risk än ett företag som istället tillverkar en likvärdig produkt på patent. Detta förhållande bör även avspeglade sig i den förväntade avkastningen.⁸⁵

En beskrivning av vald prissättningsmetod.

I skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2007:1) anges följande.

”8 § Företaget skall i beskrivningen av vald prissättningsmetod enligt 19 kap. 2 b § första stycket 4 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ange hur företaget tillämpar metoden.”

I OECD:s riktlinjer finns fem modeller för internprissättning beskrivna, även andra modeller är tillåtna att tillämpa om de håller sig inom armlängdsprincipen. Tre av modellerna är prefererade av OECD, dessa är det traditionella transaktionsbaserade modellerna. De övriga två är baserade på någon form av vinstfördelningsnyckel. Modellerna presenteras grundligt i kapitel tre.⁸⁶

En jämförbarhetsanalys

För att en jämförelseanalys skall kunna ske krävs att det finns en tillräckligt hög grad av jämförbarhet. I Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2007:1) anges följande.

”1 § I den jämförbarhetsanalys som avses i 19 kap. 2 b § första stycket 5 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall en beskrivning av använda interna och externa jämförelsetransaktioner göras samt av hur urvalet av dessa skett. Analysen skall ske med beaktande av jämförelsefaktorerna och eventuella justeringar som utförts för att förbättra jämförbarheten. I de fall jämförelsetransaktioner inte har identifierats skall dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen.”

I OECD:s riktlinjer anges fem jämförelsefaktorer, karaktäristiska för varan, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier. I vilken omfattning respektive

⁸⁴ SKV Meddelanden. 2007:25

⁸⁵ SKV Meddelanden. 2007:25

⁸⁶ SKV Meddelanden. 2007:25

faktor påverkar jämförbarheten beror på typen av transaktion, vilken bransch företagsgruppen verkar i, vilket marknadsled transaktionen genomförs och vilken prissättningsmetod som används. Arten av en transaktion kan variera både i formen av volym och kredittider med mera, detta göra att det inte utan vidare går att använda sig en utomstående transaktion utan att vissa justeringar utförs. I regel finns det väl dokumenterad information om de i bolagsgruppen interna transaktionerna, vad gäller jämförelsetransaktionerna är det i normalfallet svårare att finna korrekt information. Detta beroende av dessa uppgifter ej är offentliga. Ett sätt att få fram information om jämförbara transaktioner är att utnyttja den allmänt publicerade data som finns publicerad i form av årsredovisningar och dylikt, denna information kan dock vara för knapphändig för att självständigt användas som bas för jämförbara transaktioner.

Vid sökning i databaser efter information om jämförbara transaktioner kan det förekomma att flera likvärdiga transaktioner hittas som anses uppfylla kriterierna för att användas till bedömning, men som resulterar i olika resultat. Ett intervall kan då beräknas med hjälp av statistiska metoder för att räkna fram ett lämpligt värde. OECD anger inga specifika intervall som dessa värden skall infinna sig emellan. Saknas det jämförbara transaktioner måste det ändå på något vis fastställas att armlängdspriset är korrekter beräknat, fastställandet kan ske med hjälp av alternativkostnad eller med beräkning av substitut för den avsedda transaktionen.⁸⁷

Ett flertal länder inom EU och OECD införde kravet på dokumentation före Sverige. Avsikten med det Svenska införandet var inte att ändra korrigeringsreglerna i sig eller på något annat sätt förändra reglerna om bevisbörd m.m. vid internprissättning. Det huvudsakliga syftet med detta krav är istället att myndigheterna skall få möjlighet att utvärdera om bolaget har använt ett internpris som kan accepteras ur armlängdsprincipen synpunkt. Tidigare då kravet på tillförlitlig dokumentation inte existerade var det i princip omöjligt att bedöma armlängdsprincipens efterlevnad.⁸⁸

⁸⁷ SKV Meddelanden. 2007:25

⁸⁸ Regeringens proposition 2005/06:169 sid. 102

5.3 Armlängdspriset i förhållande till olika metoder för internprissättning

I tidigare avsnitt har det redogjorts för vad det så kallade armlängdspriset innebär samt hur olika metoder kan tillämpas för att fastställa ett internpris. När lagens krav jämförs med de olika teoretiska modellerna för internprisets fastställande sammanstämmer armlängdspriset på ett naturligt sätt med de marknadsorienterade internprissättningsmetoderna och då särskilt den så kallade marknadsprismetoden. Nackdelen med marknadsprismetoden är att den förutsätter att det finns ett etablerat marknadspris, annars går den av naturliga skäl inte att använda.⁸⁹

Vid vissa internttransaktioner går det inte att fastställa något marknadspris, exempelvis vid överföring av immateriella rättigheter och företagsspecifika tjänster. Då är alternativen att antingen uppskatta priserna efter liknande produkter eller försöka beräkna det pris som en extern producent skulle ha tillämpat. Teoretiskt sett ligger båda dessa metoder nära armlängdspriset eftersom de tar hänsyn till marknadskrafterna.⁹⁰

Ett alternativ till marknadsbaserad internprissättning är de så kallade förhandlingsbaserade priserna⁹¹. Dessa uppfyller också lagens krav på armlängdspriser under förutsättning att aktörerna har frihet att välja externa alternativ, då externa alternativ är en möjlighet kommer det framförhandlade internpriset närmast motsvara ett gängse marknadspris⁹².

Av de kostnadsbaserade metoderna ligger självkostnadsmetoden cost-plus närmast armlängdspriset. Problemet med denna metod är dock att både kostnaderna och vinstpålägget kan vara missvisande som en del av armlängdspriset. Övriga kostnadsbaserade metoder uppfyller inte lagens krav på ett korrekt fastställt armlängdspris.⁹³

⁸⁹ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid. 32

⁹⁰ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid. 32

⁹¹ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid. 32

⁹² Alnestig Peter, Segerstedt Anders, Produktkalkyler, sid 94

⁹³ Arvidsson Richard, Dolda vinstöverföringar, sid. 32

6. Rättsfall

Det har vid ett antal tillfällen prövats i svensk domstol om avvikelser från armlängdsprincipen har förekommit. De flesta fall som når till regeringsrätten sträcker sig över ett stort antal år vilket kan innebära att obsolet lagtext är tillämplig vid det slutgiltiga avgörandet.

Beviskrav och bevisbörda

Statens företrädare måste kunna bevisa att det på sannolika skäl kan antas att den felaktiga prissättningen beror på intressegemenskap mellan parterna. Detta är ett grundläggande beviskrav för att korrigering av ett företags beskattningsbara inkomst skall kunna ske med stöd av korrigeringsregeln i 14 kapitlets 19 § inkomstskattelagen⁹⁴.

Vidare skall statens företrädare kunna bevisa att avtalet mellan parterna i intressegemenskap skiljer sig från normala avtal på ett sätt som försämrar det i Sverige belägna bolagets resultat. Då dessa två beviskrav är uppfyllda går bevisbördan över till den skattskyldiga som då skall visa att avvikelserna grundar sig på legitima skäl⁹⁵.

RÅ 1991/107 Shellmålet

Lagrum : 43 § 1 mom kommunalskattelagen (SFS 1928:370) i lagrummets lydelse enligt SFS 1965:573

Bakgrund

Världsmarknaden för olja bestod av sju internationella dominerande koncerner. Samtliga av dessa företag bedrev regelmässigt verksamhet inom alla delar av oljehantering, från upptagande av råprodukten till distribution av färdig oljeprodukt till slutkund. I Shellkoncernen som var en av dessa dominerade koncerner fanns två ägarbolag, N V Koninklijke Nederlandsche Petroleum Maatschappij i Nederländerna och The Shell Transport and Trading Company Ltd i Storbritannien, vilka genom holdingbolaget The Shell Petroleum Company Ltd ägt 60 procent respektive 40 procent av koncernen. I denna ingick ett stort antal så kallade operating companies i olika länder samt några så kallade service companies. Svenska Shell var ett av dessa operating companies med sin verksamhet i Sverige. Det bolag som utförde inköp och försäljningen inom koncernen var Shell International Petroleum Company (SIPC) som var registrerat i Storbritannien.

Svenska Shell hade under åren 1976-1981 förvärvat råolja från SIPC till ett internt uppsatt pris. Under åren 1976-1977 hade Svenska Shell erlagt ett pris understigande marknadsvärde, under 1978 ett för högt pris och under 1979-1981 ett pris motsvarande marknadsvärde. Strategin hade varit att binda Svenska Shells inköp av råolja från SIPC under ett antal år till villkor som bestämts enligt vissa normer. Verksamheten inom koncernen har ansetts vara vertikalt integrerad.

⁹⁴ SKV Handledning för internationell beskattning 2007, sid. 229

⁹⁵ Rabe Gunnar, Det svenska skattesystemet, sid. 489

Enligt en omfattande taxeringsrevision som företogs hos Svenska Shell hade enligt Riksskatteverket SIPC under 1976-1981 debiterat bolaget för råolja och frakter med belopp som översteg de priser som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende parter (armslängdspriser). Debiteringarna för råolja uppgick sammanlagt till cirka 8,9 miljarder kr och för frakter till cirka 437 miljoner kr. Hos MKSR ansökte taxeringsintendenten med stöd av vad som framkommit vid revisionen och med åberopande av 43 § 1 mom KL om att Svenska Shell skulle eftertaxeras för åren 1977-1981 för vad bolaget enligt taxeringsintendentens mening erlagt till SIPC utöver armslängdspriser. På motsvarande grund yrkade taxeringsintendenten i besvär att Svenska Shells inkomsttaxeringar 1982 skulle höjas.

Vidare yrkade taxeringsintendenten att skattetillägg skulle påföras.

Regeringsrätten

Regeringsrätten nämner i domskälen följande om OECDs modellavtal för internprissättning.

”Enligt punkt 17 i OECD-rapporten är det alltid, när man undersöker de internpriser som används inom ett multinationellt företag, lämpligt att börja med att analysera funktionerna hos de olika företag som ingår i koncernen”

Beträffande priskorrigeringsregelns rekvisit prisavvikelse anförde Regeringsrätten följande.

”Ordalagen i bestämmelserna kunde möjligen uppfattas så att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avviker från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har dock inte något stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverflyttningar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de ”överpriser” och ”underpriser” som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna - såsom också skett i målet - kvittas mot varandra. Frågan om och i vilken mån det är möjligt att anlägga ett vidare tidsperspektiv behandlas senare i detta avsnitt.”

Beträffande rekvisitet inkomsteffekt framförde Regeringsrätten:

Den ovisshet som kan råda beträffande den närmare avgränsningen av rekvisitet inkomsteffekt torde i praktiken inte få någon större betydelse. Oavsett den exakta räckvidden av det i lagtexten inskrivna rekvisitet står det nämligen klart att 43 § 1 mom KL ger utrymme för hänsynstaganden av det slag som exemplet med prisdifferentiering antyder. Det kan erinras om att punkt 1 andra stycket av anvisningarna till paragrafen tidigare innehöll en bestämmelse, som var giltig under den i målet aktuella tidsperioden och som föreskrev att särskild försiktighet måste iakttas vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall.

Domslut

Regeringsrätten bifaller inte riksskatteverkets besvär.

Regeringsrätten bifaller Svenska Shells besvär och upphäver KRS:s domar avseende eftertaxering för åren 1977-1981. Regeringsrätten fastställer vidare, med ändring av KRS:s dom, det domslut som MKSR:s dom innehåller såvitt avser bolagets inkomsttaxeringar år 1982.

Sammanfattning

Oljebolaget Shell har i koncerninterna transaktioner bedrivit handel med olja, priset på oljan har under ett flertal år varierat från pris understigande marknadspris till marknadspris. Regeringsrätten tar i målet upp frågan om dessa under olika år genomförda transaktionerna kan kvittas mot varandra. Regeringsrätten bedömer även tillämpligheten av OECDs riktlinjer på svenska näringsidkare. Domslutet går till bolagets fördel då regeringsrätten upphäver kammarrättens tidigare dom.

RÅ 2004/13 Volvomålet

Lagrum : 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (SFS 1928:370); 33 § förvaltningsprocesslagen (SFS 1971:291)

Bakgrund

Skattemyndigheten ansökte om att bolaget VME Holding Sweden AB, nedan kallat Holding, skulle utsättas för eftertaxering för ett belopp om 8 722 000 kr samt påföras skattetillägg om samma belopp. Bakgrunden till detta var transaktioner som ägt rum mellan VME Holding Sweden AB och systerbolaget VMEA beläget i USA. Tre olika transaktioner hade ägt rum mellan bolagen, transaktion ett innebar att Holding sålde monteringsstatser för lastmaskiner till VMEA till ett pris som uppgick till koncernens standardpris minus 13,5 %. Standardpriset beräknades som tillverkningskostnad utan något vinstpålägg. Därefter ingick parterna ett kommissionsavtal vilket innebar att Holding köpte tillbaka produkterna för att undvika att de tidigare sålda produkterna förväxlades med senare levererade produkter. Detta till ett pris som var 13,5 % högre än priset vid den föregående transaktionen. Den tredje försäljningen skedde efter att VMEA monterat ihop tillverkningsstatserna till färdiga maskiner, VMEA köpte då tillbaka de tidigare monteringsstatserna från Holding, priset på detta var överensstämmande med priset på ursprungstransaktionen. Priset på den andra transaktionen förhöll sig alltså 13,5 % eller 8 722 000 kr högre än de två andra transaktionerna.

Länsrätten avslog skattemyndighetens yrkande på eftertaxering och skattetillägg med motiveringen att det inte fanns skäl att anta prissättningen stod i strid med korrigeringsregeln 43 § 1 mom, kommunalskattelagen. Skattemyndigheten överklagade länsrättens beslut och fullföljde sin talan i kammarrätten varvid Holding bestred bifall till överklagandet. Kammarrätten fastställde taxeringsnämndens beslut om eftertaxering av Holding samt påförde ett skattetillägg om 40 % 8 722 000 kr. Holding överklagade därefter kammarrättens beslut.

Regeringsrätten

Regeringsrätten börjar med att påpeka svårigheterna att tolka kammarrättens dom. Vid domslut i kammarrätten står att rätten ”fastställer taxeringsnämndens beskattningsåtgärder”, när resultatet av domen i själva verket går i motsatt riktning. Regeringsrätten anser att detta måste utgöra ren lapsus från kammarrättens sida.

Regeringsrätten anser att korrigeringsregeln 43 § 1 mom. Kommunalskattelagen är tillämplig i målet, till skillnad från kammarrättens tillämpning av 29 § 1 mom. Korrigeringsregeln anses av regeringsrätten ha företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat. De skattemässiga konsekvenserna av återköpet av lagret skall således bedömas enligt korrigeringsregeln.

I korrigeringsregeln föreskrevs följande.

”Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas

till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

- a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,
- b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och
- c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”

Som framgår av regelns ordalydelse tas sikte på fall när näringsidkarens resultat blivit lägre på grund av ett pris lägre än ett pris upprättat enligt armlängdsprincipen. För att korrigeringsregeln skall kunna tillämpas krävs enligt regeringsrätten förutom att en prisavvikelse konstateras också att denna avvikelse resulterar i att näringsverksamhetens resultat blir lägre än utan denna avvikelse. Regeringsrätten hänvisar till RÅ 1991/107 där det framgår att kompensationsinvändningar inte behöver ske aktuellt år utan kan ske närliggande år.

Domslut

Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut länsrättens dom innehåller.

Regeringsrätten beviljar Volvo Construction Equipment Holding Sweden AB ersättning med 24 000 kr för kostnader i kammarrätten och med 25 200 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Sammanfattning

Tre transaktioner mellan Volvo Sverige (Holding) och dess amerikanska systerbolag (VMEA) har genomförts, transaktion ett innebar att Holding sålde tillverkningssatser till VMEA, därefter såldes dessa tillverkningssatser tillbaka till Holding för ett pris överstigande den första transaktionen. En tredje försäljning skedde sedan tillbaka till VMEA när tillverkningsatserna var färdigmonterade lastmaskiner till ett pris likvärdigt med den första transaktionen. Domslutet går till bolagets fördel, då regeringsrätten fastställer länsrättens dom.

RÅ 2006 ref 37 Downmålet

Lagrum: 20 § och 23 § samt 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370)

Bakgrund

Dow Sverige AB är ett dotterbolag till Dow Europe Holding NV Holland vilket i sin tur är ett dotterbolag till The Dow Chemical Company USA. Det svenska dotterbolaget tillverkar diverse industriprodukter och ansvarar även för att sälja koncernens övriga produkter på den svenska marknaden.

Skattemyndigheten beslutade år 1997 att inte bevilja avdrag för serviceavgifter med ett belopp som uppgick till 5 960 663 kr som bolaget kostnadsfört 1995, dessutom beslutades det om ett skattetillägg som baserades på samma belopp. Anledningen till detta var att det svenska dotterbolaget hade köpt servicetjänster av det holländska moderbolaget vilket bland annat innebar att marknadsföring och administration utfördes av det sistnämnda bolaget. Kostnaden för moderbolagets tjänster har sedermera fördelats till de olika dotterbolagen inom koncernen i enlighet med så kallade fördelningsnycklar. Skattemyndigheten anförde att det visserligen framgick att bolaget verkligen erhållit tjänster från det holländska moderbolaget, men bolaget har dock inte kunnat visa att de fördelningsnycklar som använts vid prissättningen ger en rättvis fördelning när endast 200 av 2000 produkter erbjuds till försäljning på den svenska marknaden. Med hänsyn till dessa uppgifter menar skattemyndigheten att kostnaderna för exempelvis marknadsföring sannolikt inte uppgår till de fakturerade beloppen, och beaktas dessa omständigheter kan det svenska dotterbolaget inte anses ha erhållit eller haft nytta av samtliga fakturerade tjänster. Med hänsyn till dessa faktorer bedömer skattemyndigheten att det svenska dotterbolaget endast har haft nytta av 75 % av det kostnadsförda beloppet. Vidare anser myndigheten att ett vinstpålägg om tio procent som moderbolaget har gjort ej skall påföras.

Det svenska dotterbolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten där de anförde följande. Bolaget framför att kostnaderna för moderbolaget inte kan specificeras till ett enskilt land. Vidare hävdar bolaget att koncernen kan sänka sina kostnader genom att centralisera servicetjänsterna vilket innebär att kostnaden skulle ha blivit väsentligt högre om varje bolag i koncernen själv skötte dessa uppgifter.

Länsrätten beslutade sedermera att undanröja skattetillägget med motiveringen att bolaget inte hade lämnat en sådan felaktig uppgift som är en förutsättning för att skattetillägg skall påföras. I övrigt avslås överklagandet vilket innebär att skattemyndighetens beslut i stort sett kvarstår.

Domslutet i länsrätten överklagades till kammarrätten vilken fastställde länsrättens domslut. Därefter överklagades kammarrättens domslut och fallet gick därmed vidare till regeringsrätten.

Regeringsrätten

Regeringsrätten anger följande domskäl i sitt resonemang. De aktuella servicetjänsterna har tillhandahållits i enlighet med avtal som slutits mellan det svenska dotterbolaget och det holländska moderbolaget. Servicetjänsterna omfattar bland annat marknadsföring och administration. Inom dessa områden saknar dotterbolagets egna resurser och servicetjänsterna behövs för att företaget skall kunna bedriva sin verksamhet. På grund av det stora antalet tjänster är det enligt det svenska dotterbolaget omöjligt att särskilja enskilda tjänster vilket innebär att indirekt metod för kostnadsfördelning har tillämpats vilket skatteverket inte har riktat någon invändning mot. Skattemyndigheten har inte heller hävdat att tjänsterna i sig varit felaktigt prissatta bortsett från att vinstpåslaget om tio procent ej godtogs.

Regeringsrätten nämner följande angående vilket regelverk som skall tillämpas.

”SKV:s omprövningsbeslut avseende serviceavgifter innebär att bolaget inte medgetts avdrag för kostnader motsvarande en fjärdedel av de tjänster som DESA fakturerat bolaget på grund av att kostnaderna inte ansetts utgöra driftkostnader i bolagets näringsverksamhet enligt 20 och 23 §§ KL. Enligt verket medför detta att den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL inte aktualiseras beträffande dessa kostnader.”

”Länsrättens och kammarrättens avgöranden synes i allt väsentligt vila på samma grunder som SKV åberopat.”

”Som Regeringsrätten anfört i rättsfallet RÅ 2004 ref. 13 utgör korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL (jfr 14 kap. 19 § inkomstskattelagen [1999:1229]) en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat. De skattemässiga effekterna av de i målet aktuella kostnaderna för serviceavgifterna skall således bedömas enligt korrigeringsregeln.”

”För en tillämpning av korrigeringsregeln krävs således att en prisavvikelse kan konstateras och att denna avvikelse påverkat näringsverksamhetens resultat negativt. Därvid måste avtalsparternas samtliga mellanhavanden beaktas.”

Syftet med ett särskilt servicebolag är att sänka kostnaderna för de olika bolagen inom koncernen och den använda kostnadsfördelningsmetoden får anses godtagbar. Vidare anser regeringsrätten att det saknas anledning till att inte godta ett vinstpåslag och därmed finns det heller inget skäl till att justera bolagets inkomst med hjälp av korrigeringsregeln.

Domslut

Bolagets överklagande bifalls och ytterligare avdrag med 5 960 663 kr får därmed genomföras vid 1996 års taxering.

Sammanfattning

Ett dotterbolag hemmahörande i Sverige vägrades avdrag för kostnader i samband med servicetjänster som utfördes av moderbolaget i Holland. Skatteverket ansåg att samtliga kostnader inte kunde hänföras till verksamheten i Sverige och vägrade även avdrag för ett

vinstpåslag om tio procent. Såväl länsrätten som kammarrätten gick i stort sett på skatteverkets linje vilket ledde till att bolaget överklagade till regeringsrätten. Regeringsrätten konstaterade att korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL (14 kap. 19 § IL) var tillämpligt och att prissättningen ifråga ej bröt mot armlängsprincipen. Således bifölls bolagets överklagan vilket innebar att ytterligare avdrag fick göras vid 1996 år taxering.

Kammarrätten mål-nr. 2481-2485-03 Cambrex

Lagrum: 43 § 1 mom kommunalskattelagen (SFS 1928:370)

Bakgrund

Frågan i målet är huruvida Cambrex Sverige AB har erlagt en armlängdsmässig ränta till det koncerninterna finansieringsföretaget Cambrex Jersey Ltd. Lånet upptogs i syfte att förvärva företaget Nobel Explosives AB. Cambrex Sverige ABs intäkter består i huvudsak av koncernbidrag från dotterbolaget Nordic Synthesis AB, dessa intäkter har i sin tur används till att betala ränta på lånet hos Cambrex Jersey Ltd. Lånet upptogs i oktober 1994 och uppgick initialt till 350 miljoner SEK, i november samma år utökades lånet till 450 miljoner SEK. Under perioden 1994-1998 tillämpades en räntesats om 12 %, vilket 1999 justerades till 90 dagars LIBOR + 3,5 %. Begreppet LIBOR (London Interbank Offered Rate) innebär den ränta som bankerna i London använder sig av vid lån sinsemellan. Någon säkerhet för lånet ställdes ej. I samband med ändringen av räntesatsen förlängdes lånet som inledningsvis skulle vara återbetalt år 2001 till att istället vara återbetalt år 2005.

Skatteverket ansåg att den av Cambrex Sverige AB erlagda räntan var för hög och ej överensstämmande med armlängdspriset, samt att koncernstrukturen skapats i syfte att föra ut tillgångar skattefritt ur Sverige. Skatteverket ansåg att räntesatsen skulle korrigeras enligt korrigeringsregeln. Bolaget medgavs därav vid taxering år 2001 ej avdrag för hela den erlagda räntesumman.

I omprövningsbeslut har Skatteverket vägrat att medge bolaget de yrkade avdragen med hänvisning till armlängdspriset. Länsrätten biföll därefter bolagets yrkande varvid målet togs upp av kammarrätten.

Kammarrätten

Kammarrätten tar i sin bedömning hänsyn till att Cambrex Sverige AB vid tiden för lånet var underkapitaliserat. Detta skulle innebära att bolaget borde ha svårt att få låna medel på den öppna marknaden. Skatteverket anser att syftet med denna underkapitalisering var att hindra bolaget för att kunna uppta lån från utomstående aktörer. Kammarrättens bedömning är att situationen bör ses utifrån de faktiska omständigheterna, vilket innebar att bolagets enda möjlighet varit att uppta ett koncerninternt lån. Skatteverket hävdar att en beräkning av ränta bör utgå från STIBOR (Stockholm Interbank Offered Rate) med ett tillägg om 0,5 procentenheter, kammarrättens bedömning är denna form av ränta endast är tillämplig mellan banker och dessutom har dessa lån en väsentligt kortare löptid än lånet mellan Cambrex Sverige AB och Cambrex Jersey Ltd.

Kammarrätten hänvisar till OECDs riktlinjer angående beräkning av ränta, enligt dessa riktlinjer skall räntan beräknas utifrån vad två av varandra oberoende företag skulle ha använt sig av för räntesats. Angående frågan om räntans storlek visar en jämförelse med räntan på stadsobligationer och statslåneräntan som under hösten 1994 uppgick till 13% respektive 11 % att ränteläget var relativt högt. STIBOR som under samma period uppgick till 8,85 % uppräknat med 0,5 procentenheter anses av kammarrätten vara en alltför låg räntesats för att

tillämpas av bolagen i fråga. Med bakgrund av detta anser kammarrätten att den av Cambrex Sverige AB erlagda räntan inte varit för låg utan funnit sig på en nivå motsvarande armlängdsprincipen.

Domslut

Kammarrätten avslår överklagandet.

Sammanfattning

Frågan i målet har varit om räntesatsen har varit förenlig med armlängdsprincipen, kammarrätten har i sin bedömning använt sig av OECDs riktlinjer för hur en beräkning av ett korrekt armlängdspris kan genomföras. Även frågan om bolagets likviditet har berörts, då denna har befunnit sig på en så låg nivå att möjligheten till lån från utomstående part har varit starkt begränsad.

7. Analys

Tillämpning av korrigeringsregeln samt OECDs riktlinjer i svensk rätt.

I de refererade rättsfallen beskrivs den argumentation som regerings och kammarrätt har använt sig av. I två av fallen har domstolen hänvisat till de av OECD uppsatta riktlinjerna. I och med regeringsrättens avdömande av målet rörande bolaget Shell införlivades genom praxis dessa riktlinjer till att gälla även i svensk rätt.

RÅ 1991/107

Enligt OECDs riktlinjer skall vid beräkningen av ett armlängdspris det interna priset i första hand motsvara marknadspriset på den öppna marknaden. Eftersom svenska Shell inhandlat sin råolja av ett bolag som inte säljer sin produkt till andra bolag än de belägna inom intressesfären, uppstår komplikationer vid avdömande om priset faller inom armlängdsprincipen. Det beror på att handel med råolja även innefattar ett flertal komplicerade transaktioner som exempelvis beräkning av fraktkostnader, vilket innebär att det totala priset inte utan vidare kan jämföras med konkurrenternas prissättning. Enligt OECDs riktlinjer kan då justeringar göras i syfte att förenkla kontrollen mellan det interna priset och det rådande marknadspriset.

Regeringsrätten har kopplat sin helhetsbedömning till rekvisitet prisavvikelse. Rekvisitet kan enligt regeringsrätten inte begränsas till enstaka transaktion som utförts under marknadspris. De väsentliga är istället den långsiktiga effekt som uppnås genom de grunder och metoder som prissättningen baseras på. Regeringsrätten talade även uttryckligt om en helhetsbedömning utifrån ett tidsperspektiv bestående av ett flertal beskattningsår, samt att de av OECD utgivna riktlinjerna för internprissättning skall tillämpas.

RÅ 2004/13

I detta mål avdömt av regeringsrätten har domstolen baserat sin dom på ordalydelsen i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (nuvarande 14 kap 19 § IL) korrigeringsregeln. Bolagets beräkning av internpriset kan anses vara en tillämpning av cost-plus metoden, där priset beräknats utan något vinstpålägg. Regeringsrätten har här tagit hänsyn till det av regeringsrätten tidigare avdömda 1991/07, där det slogs fast att en jämförelse inte bör ske över endast ett taxeringsår utan att det i vissa fall är lämpligare att undersöka en längre tidsperiod.

Korrigeringsregeln innebär att även om en prisavvikelse kan bevisas måste det även visas på att det i Sverige belägna bolagets resultat har påverkats i negativ riktning av avvikelsen. Detta kan anses vara ett uttryck av lagstiftningens syfte vilket är att skydda den svenska skattebasen. Den i Sverige erlagda skatten minskar under förutsättning att det beskattningsbara resultatet i Sverige sjunker. En ökning av det beskattningsbara resultatet i Sverige medför tvärt emot att den svenska skatten blir högre, vilket lagstiftaren inte vill beivra och därmed reglerar lagen inte heller denna situation.

Regeringsrätten har i sina domskäl angett att 43 § 1 mom. Kommunalskattelagen angående korrigeringsregeln skall gälla före andra mer generella lagar. Detta kan anses vara ett uttryck

av den juridiska principen *lex specialis*, vilket innebär att specialbestämmelser står över generella bestämmelser då två bestämmelser står i konflikt med varandra. Anmärkningsvärt i domen är att anledningen till Holdings återköp av lagret, att produkterna inte skulle beblandas förefaller vara en fysisk omöjlighet då ingen överflyttning av varor från VMEA till Holding förekom. Detta väljer regeringsrätten att ej kommentera.

RÅ 2006/37

De lägre instanserna har vid bedömningen i detta mål valt att gå på skatteverkets linje och tillämpade 20 och 23 §§ KL vilka behandlar de allmänna förutsättningarna för inkomstberäkningen gällande näringsverksamhet. Regeringsrätten delade dock inte denna uppfattning utan tillämpade korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL (14 kap. 19 § IL). Samma bedömning gjordes även i samband med regeringsrättens domslut det tidigare fallet RÅ 2004/13.

Då regeringsrätten beslutade att korrigeringsregeln skulle tillämpas förmådde inte skatteverkets företrädare att presentera de bevis som krävdes för en fällande dom. Att intressegemenskap förelåg torde vara bevisat bortom rimligt tvivel, ett andra krav är dock att skatteverket skall kunna bevisa att avtalet skiljer sig från normala avtal på ett sätt som medför att prisavvikelsen försämrar det i Sverige belägna bolagets resultat. Av regeringsrättens domskäl kan det utläsas att konstruktionen med att låta ett koncerninternt bolag sköta vissa servicetjänster ej ökade det i Sverige belägna bolagets kostnader jämfört med att köpa tjänsterna av ett annat bolag. Därmed fanns det heller inte något skäl att neka avdrag för servicekostnaderna som betalats till moderbolaget.

Kammarrätten mål-nr. 2481-2485-03 Cambrex

Skattemyndigheten har i detta mål ansett att den ränta som erlagts internt inom Cambrexsfären inte motsvarat den ränta som annars skulle ha tillämpats av två för varandra oberoende näringsidkare. I sitt yrkande anger skattemyndigheten en marknadsmässig metod för att beräkna räntan utgående från STIBOR. Cambrex tillika kammarrätten ansåg att denna räntesats ej lämpar sig för jämförelse då den endast gäller interna avtal mellan banker och dessutom avser en väsentligt kortare löptid än det lån som målet rör. Istället berör Kammarrätten räntan på statsobligationer samt statslåneräntan vilka uppgick till 13 % respektive 11 % under hösten 1994. När lånet upptogs 1994, uppgick företagets interna låneränta till 12 % vilket ligger på en nivå nära statslåneräntan. Detta kan ha varit en viktig orsak till att kammarrätten ansåg att lånets räntenivå inte bröt mot armlängdsprincipen.

Även frågan om Cambrex underkapitalisering berörs. Denna torde innebära att beräkning av armlängdspris enligt marknadsprismetoden inte kunnat genomföras då oberoende bolag i liknande situation inte kunnat få till stånd något låneavtal. Trots detta har kammarrätten bedömt att denna metod är tillämplig i det beskrivna fallet.

Dokumentationskravet

Den dokumentationsskyldighet som uppkom i och med införandet 19 kap. 2b § LSK innebär att bolag tillhörande en koncern blir tvingade att upprätta en detaljerad beskrivning avseende sin koncerninterna prissättning, kraven gäller dock endast under förutsättning att handelspartnern inom koncernen är verksam i någon annan stat än Sverige. Rättsfallen som behandlas tidigare i uppsatsen baseras på lagregler som var gällande före dokumentationsplikten infördes, således har domstolen ej tagit hänsyn till dokumentationsplikten när dessa mål avgjordes. Huruvida framtida avgöranden i regeringsrätten kommer att påverkas av den nyinstiftade lagen återstår att se, processen från överklagande av skatteverkets bedömning fram till att målet slutgiltigt avgörs i regeringsrätten kan vara flerårig.

I och med dokumentationspliktens införande bör skatteverket i vart fall få lättare att bevisa brister i internprissättningen i enlighet med korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Huruvida företagens egen dokumentation kan bidra till en effektivare skattekontroll kommenteras i regeringens proposition 2005/06:169. Såväl regeringen som skatteverket instämmer i detta påstående vilket förnuftsensligt sett bör stämma då utredande myndighet får möjlighet att bedöma huruvida företagens interna dokumentation har upprättats på ett tillfredställande sätt.

8. Slutsatser

I Sverige är en koncern inte ett eget skattesubjekt, utan det enskilda företaget inom koncernen upprättar självständigt en årsredovisning som sedan blir föremål för beskattningsåtgärder. Reglerna angående internprissättning syftar till att fristående bolag och koncernsammanslutningar skall behandlas skattemässigt lika. För koncerner med två eller fler bolag belägna i Sverige kan koncernbidrag skattefritt lämnas sinsemellan dessa i Sverige belägna företag. Befinner sig istället ett av bolagen utanför Sveriges gränser finns det inte någon möjlighet att lämna koncernbidrag i de flesta fall. Denna skillnad kan antas vara ett skäl till multinationella koncerners försök att genom felaktig internprissättning skicka monetära medel mellan bolag i olika länder. Anledningen till att koncernbidrag ej kan lämnas mellan bolag med säte i olika stater är att den enskilda staten inte vill förlora sitt skatteunderlag. Om inte dagens regleringar hade funnits torde det vara möjligt för bolagen att med hjälp av internprissättningen skicka hela koncernens vinst till det koncernbolag som är beläget i staten med lägst skattesats. Vilket i sin tur skulle kunna leda till ett kraftigt uppsving i skatteunderlagets storlek för stater med låg skattesats i företagsbeskattning, detta skulle dock ske på bekostnad av skatteunderlaget i de stater som tillämpar en högre skattesats för företagsbeskattning.

Uppsatsens första syfte är att ur ett skatteperspektiv med Sverige som utgångspunkt utreda vilka lagar och regler som styr den gränsöverskridande internprissättningen. I uppsatsens teoriavsnitt beskrivs den inhemska rättens syn på internprissättning, beskrivningen innefattar de författningar som är relevanta för ämnet. Den svenska författning som är av störst relevans för området är inkomstskattelagens priskorrigeringsregel, kap 14 § 19 (tidigare Kommunalskattelagen § 43 1.mom.). Denna regel innebär att om resultatet på grund av felaktig prissättning minskar beskattningsunderlaget, skall resultatet justeras upp och med det undanhållna skatteunderlaget. Även kap. 19 20 § i samma lag är av intresse, vilken reglerar huruvida två företag befinner sig i intressegemenskap eller ej. Den nyligen införda dokumentationsplikten regleras av 19 kap. 2b § LSK, författningen tar upp de punkter som skall finnas med vid bedömningen av ett korrekt armlängdspris. De internationella riktlinjerna utgivna av OECD som införlivades i svensk rätt genom Shell domen RÅ 1991/107 beskrivs med hjälp av modeller och exempel. Riktlinjerna grundar sig artikel nio i OECD:s modellavtal och ger en utförligare förklaring av hur beräkning av armlängdspris och dokumentation kan genomföras. Ett efterföljande av dessa riktlinjer är inget krav, dock bör avsteg förklaras på ett förståligt sätt. Denna sammanställning kan anses utgöra en grundlig genomgång av de lagar och regleringar som för dagen styr över den gränsöverskridande internprissättningen för bolag i intressegemenskap.

I RÅ 2004/13 har regeringsrätten gjort bedömningen att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse vid internationella förhållanden, vilket innebär att den har företräde framför mer generella regler vid beräkning av näringsverksamhets resultat enligt principen *lex specialis*. Regeringsrätten gjorde även samma bedömning i fallet RÅ 2006/37 vilket innebar att såväl skatteverkets som de lägre instansernas bedömning enligt de generella reglerna i 20 och 23 §§ KL upphävdes i och med den högre instansens domslut. Eftersom domsluten i de lägre instanserna gick emot bolaget ifråga kan det med fog antas att bestämmelserna i 20 och

23 §§ KL inte åtlyddes. I och med dessa två domslut kan en fråga för framtiden bli huruvida andra skatteregler kan ignoreras så länge företagen följer armlängdsprincipen enligt kap. 14 19 § IL. Staten riskerar i så fall att gå miste om skatteintäkter då företag exempelvis kan yrka avdrag för icke avdragsgilla kostnader i samband med handel inom koncernen. Visserligen är kommunalskattelagen upphävd men motsvarande bestämmelser för inkomstberäkningen i inkomstslaget näringsverksamhet återfinns numera i inkomstskattelagen. Korrigeringsregeln i nuvarande kap. 14 19 § IL torde därmed fortfarande betraktas som en specialbestämmelse.

Uppsatsens andra syfte att utreda huruvida och i var mån svenska domstolar tillämpar sig av OECD:s riktlinjer för internprissättning i sin bedömning. Frågan berörs i uppsatsens analysdel där olika rättsfall bedöms var för sig. Att svenska domstolar tillämpar sig av OECD:s riktlinjer i sin bedömning är klarlagt. Ett område där riktlinjerna har fått stort genomslag är i bedömningen om huruvida den metod för internprissättning som används är upprättad i överensstämmelse riktlinjerna i rekommendationerna. I avgörandet av Shell domen 1991/107 skrev regeringsrätten i domskälen att bedömningen av huruvida ett bolag tillämpat ett armlängdsenligt pris eller ej, kan ses över en längre tidsperiod än ett beskattningsår, vilket innebär att det är den totala differensen mellan internpris och armlängdspris som skall bedömas och inte enbart prisskillnaden under det enskilda året.

Det avgörande inom svenskt rättsväsende som haft som störst inflytande på den framtida utgången av mål rörande internprissättning kan anses vara det tidigare omnämnda RÅ 1991/107 Shell målet. Avgörandet är prejudicerande och hänvisningar till detta mål har gjorts i flertalet efterkommande rättsfall. Med grund i de tidigare avdömda rättsfallen finns starka skäl att anta att regeringsrätten och underrätterna även i fortsättningen kommer att tillämpa OECD:s riktlinjer i sin bedömning.

8.1 Förslag på vidare studier

Internprissättning är ett komplicerat ämnesområde, därav kan en ensam uppsats ej täcka upp hela området. Syftet med denna uppsats har varit att ur ett skatteperspektiv med Sverige som utgångspunkt utreda vilka lagar och regler som styr den gränsöverskridande internprissättningen, samt att utreda huruvida och i var mån svenska domstolar har tillämpat sig av OECDs riktlinjer för internprissättning i sin bedömning. Möjlig inriktning för framtida studier inom området kan vara att undersöka huruvida, och i var mån den nyligen införda dokumentationsplikten påverkar bolagens internprissättning, alternativt att en djupare studie av hur arbetet förändrats hos skattemyndigheten och andra av regleringen berörda myndigheter. Vidare kan motsvarande undersökning göras med något annat land än Sverige som utgångspunkt. Detta kan vara intressant ur dels ett jämförande perspektiv och dels eftersom de utländska reglerna påverkar även svenska moderbolag med dotterbolag i utlandet.

Källförteckning

Litteratur

Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders (1997). *Produktkalkyler. 2. utg.* Stockholm: Sveriges verkstadsindustrier

Arvidsson, Göran (1972). *Internprissättning.* Stockholm: M&B fackboksförl.

Arvidsson, Richard (1990). *Dolda vinstöverföringar : en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner.* Diss. Stockholm : Univ.

Dahlberg, Mattias (2005). *Internationell beskattning : en lärobok.* Lund: Studentlitteratur

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001). *Att utreda, forska och rapportera. 7., [rev. och aktualiserade] uppl.* Malmö: Liber ekonomi

Lodin, Sven-Olof (2005). *Inkomstskatt : en läro- och handbok i skatterätt. D. 1. 10., [rev.] uppl.* Lund: Studentlitteratur

Lodin, Sven-Olof (2005). *Inkomstskatt : en läro- och handbok i skatterätt. D. 2. 10., [rev.] uppl.* Lund: Studentlitteratur

Lönnqvist, Rune (2006). *Årsredovisning i koncerner. 4., [rev.] uppl.* Lund: Studentlitteratur

Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid (2006). *Det svenska skattesystemet. 19., [uppdaterade] uppl.* Stockholm: Norstedts juridik

Rabe, Gunnar & Nyquist, Kerstin & Sundgren, Peter (2002)., *Skatter i EU med fler. stater 2002: Svenskt näringsliv*

Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger (2000). *EG-skatterätt.* Uppsala: Iustus

Thomasson, Jan (2004). *Extern redovisning och finansiell analys. 11., [omarb.] uppl.* Malmö: Liber ekonomi

Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations [Internprissättningens riktlinjer för multinationella företag och skattemyndigheter].. (2001). Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

Rapporter, lagar m.m.

Aktiebolagslag (2005:551)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227)

Lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996:1512)

Årsredovisningslag (1995:1554)

Regeringens proposition, 1998/1999:118

Regeringens proposition, 1999/2000:2

Regeringens proposition, 2005/06:169

Regeringens proposition, 2007/2008:1

Skatteverket (2007). Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, SKV 301-302, 336.

Skatteverket. (2007). Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25.

Skatteverket. (2008). Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. del 1-3 vid 2008 års taxering. SKV 301-302, 336.

Skatteverket. (2007). Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2007, SKV 555.

Skatteverket. (2007). Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25.

Skatteverket. (2007). Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SKVFS 2007:1.

Riksskatteverket. (2003). Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser, RSV Rapport 2003:5.

Lantz, B. Ceder, A. Larsson, J. (2002). Internprissättning i Svenska börsnoterade bolag, FE-rapport 2002-387. Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

Deloitte. (2007). Strategy matrix for global transfer pricing.

Ernst & Young. (2007). Global transfer pricing survey 2007-2008.

Rättsfall

RÅ 1991/107

RÅ 2004/13

RÅ 2006/37

Kammarrätten mål-nr. 2481-2485-03