



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Fredrik Hillälv

De svenska
dokumentationskraven gällande
internprissättning

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Ämnesområde: Skatterätt

HT07

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	7
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod	8
1.5 Disposition	9
2 INTERNPRISSÄTTNINGSPROBLEMATIKEN	10
2.1 Inledning	10
2.2 Internprissättning	10
2.3 Armlängdsprincipen	11
2.3.1 Korrigeringsregeln	13
2.3.2 Armlängdsprincipen inom OECD	14
2.4 Internprissättningsdokumentation enligt OECD	15
2.5 EU Joint Transfer Pricing Forum	17
2.5.1 EUTPD	18
2.6 Analyser för att hitta rätt internprissättning	20
2.7 Prissättningsmetoder	21
2.7.1 Transaktionsbaserade metoder	22
2.7.1.1 Marknadsprismetoden	22
2.7.1.2 Återförsäljningsprismetoden	24
2.7.1.3 Kostnadsplusmetoden	25
2.7.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder	26
2.7.2.1 Vinstfördelningsmetoden	27
2.7.2.2 Nettomarginalmetoden	28
2.8 Armlängdsprincipens lämplighet	31

3	SVENSKA DOKUMENTATIONSKRAV	33
3.1	Inledning	33
3.2	Bakomliggande motiv	33
3.2.1	Proposition 2005/06:169	34
3.2.2	Bevisbördan	35
3.2.3	Sekretess	35
3.2.4	Sanktioner	35
3.3	Skattesubjekt som ska upprätta dokumentation	36
3.3.1	Undantag	39
3.4	Dokumentationen	39
3.4.1	Definitioner	40
3.4.2	Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten	40
3.4.3	Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna	41
3.4.4	Funktionsanalys	44
3.4.5	Beskrivning av vald prissättningsmetod	45
3.4.6	Jämförbarhetsanalys	45
3.4.7	Transaktioner av mindre värde	46
3.4.8	Sammanställning	47
3.4.9	Övrigt	48
4	EN JÄMFÖRANDE ANALYS MELLAN SVENSKA OCH INTERNATIONELLA DOKUMENTATIONSKRAV	50
4.1	Inledning	50
4.2	Förhållandet mellan de svenska dokumentationskraven och OECD:s riktlinjer	50
4.3	Förhållandet mellan de svenska dokumentationskraven och EUTPD51	
4.4	De svenska dokumentationsreglernas relevans	52
5	SLUTSATS	57
	BILAGA A	58
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	59
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	61

Summary

The essay concerns the Swedish transfer pricing documentation that is to be found in the Swedish tax agency's directions, SKVFS 2007:1. The aim is to find out how the documentation affects Swedish companies transfer pricing. The Swedish transfer pricing documentation is also compared to established international transfer pricing documentation, to see if there is anything that differentiates them. This essay also describes the most often used transfer pricing methods.

A number of questions emerge while analysing the Swedish transfer pricing documentation. Some of them being the workload put on the Swedish companies, where the burden of proof lies and the relevance of the documentation.

Transfer Pricing is not an exact science. A large part of the judgements are based on what the considerations in each case are. In spite of unclear rulers within transfer pricing, the Swedish transfer pricing documentation requirements must be regarded to fulfil the international standard and even if the companies face a great change in the beginning, they will probably adapt within a few years.

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar de svenska dokumentationskraven som återfinns i Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2007:1. Syftet är att utreda hur dokumentationskraven påverkar internprissättningen för svenska företag. Dokumentationskraven jämförs även med internationellt accepterade dokumentationskrav för att se om de avviker från varandra. Uppsatsen redogör även för de vanligaste internprissättningsmetoderna.

Ett antal frågeställningar dyker upp i analysen av dokumentationskraven. Några av dem är arbetsbördan på företagen, bevisbördans placering samt dokumentationens relevans.

Internprissättningen är inget klart och koncist område att jobba inom. En stor del av bedömningen beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Trots oklara regler inom internprissättningen, får de svenska dokumentationskraven anses uppfylla internationell standard och även om det blir en stor omställning för företag i början av användandet kommer man förmodligen efter några år att ha anpassat sig till dem.

Förord

Härmed vill jag tacka vänner och familj som har stöttat mig och förgyllt min tid i Lund under utbildningen, tack också till människorna på PricewaterhouseCoopers skatteavdelning i Malmö samt Oscar Good på Skatteverket i Göteborg, för hjälp med informationssökning. Ett särskilt tack vill jag rikta till min handledare Jur. Dr Mats Tjernberg för att han har funnits till hands genom skrivandet av den här uppsatsen. Sist men inte minst vill jag tacka min fru Mariella för hennes stora tålamod och förståelse genom hela utbildningen.

Tack så jättemycket!

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
APA	Advance Pricing Agreement
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
CCA	Cost contribution arrangement
C+	Kostnadsplusmetoden (cost plus method)
CUP	Marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price method)
EUTPD	European Transfer Pricing Documentation
GM	Global formulary apportionment
HB	Handelsbolag
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
Meddelandet	Utkast till Skatteverkets meddelande: SKV M 2007:4 (SKV M 2007:4 utkast 070420)
MNE	Multinational Enterprise (Multinationella företag)
Modellavtalet	OECD: s avtal ”Model TAX Convention on Income and Capital”
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
TNMM	Nettomarginalmetoden (transactional net margin method)
PS	Vinstfördelningsmetoden (profit split method)
RF	Regeringsformen (1974:152)

Riktlinjerna	OECD: s riktlinjer, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”
RPM	Återförsäljningsprismetoden (resale price method)
RSKV	Riksskatteverket
SekrL	Sekretesslagen (1980:100)
SKV	Skatteverket
SKVFS	Skatteverkets föreskrifter
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TP	Transfer pricing
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Idag är ca 60 % av den internationella globala handeln gränsöverskridande.¹ Det problem som uppstår med gränsöverskridande handel är hur de interna priserna inom en koncern skall sättas. I de flesta fall ser en företagsgrupp till koncernens bästa, något som inte alltid stämmer överens med det bästa för varje enskilt företag inom gruppen, vilket kan leda till skatteundandragande. Man säger att det finns en intressegemenskap mellan företagen inom en koncern eller en företagsgrupp vilket kan leda till icke marknadsmässigt satta priser dem emellan.

Ökningen av MNE de senaste åren har därför medfört ökade skattekonsekvenser. Komplexa skattesituationer uppstår för både skattemyndigheter och för företagen själva. En MNE kan idka näringsverksamhet i ett flertal länder vilket kan medföra frågor så som var beskattning ska ske och hur mycket som ska skattas för i de olika länderna. De olika skattemyndigheterna måste se till så att de får sin beskärda del av kakan. De måste komma överens om vilka policys och regler som ska gälla mellan olika stater, allt för att undvika dubbelbeskattning. Skattemyndigheterna måste också se till att MNE: s inte flyttar över beskattningsbara medel till andra länder så att de förlorar en del av skattebasen. Oavsett om ett företag ska beskattas enligt domicilprincipen eller enligt källstatsprincipen så anses varje bolag inom en MNE vara ett enskilt skattesubjekt.²

För att garantera att bolag inte specialbehandlar varandra inom en företagsgrupp så har OECD-medlemsländerna antagit armlängdsprincipen som återfinns i artikel 9.1 OECD Model Tax Convention on Income and Capital.³

Det som är viktigt för bolagen att sköta och för skattemyndigheter att undersöka är internprissättningen (transfer pricing eller TP). TP påverkar hur inkomster och utgifter fördelas inom koncernen. Genom att använda sig av olika internprissättningsmetoder kan ett företag påverka hur mycket som ska beskattas och var beskattning skall ske.⁴

¹ Siffran har dykt upp under många år men det tycks ej finnas någon grund för den i dagsläget. Enligt Oscar Good på Skatteverket i Göteborg kan siffran 60 % komma från ett uttalande av Professor Hubert Hamaekers då han var ordförande i OECD: s Transfer pricing grupp någon gång på 70-talet. Med tanke på dagens utveckling inom området är siffran förmodligen föråldrad.

² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, preface, s. 1, 2, OECD, 2005.

³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, preface 6 p., s. 1.

⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, preface 3p., s. 3, 4.

Medlemsländerna i OECD uppmanas att följa riktlinjerna i samband med TP frågor. Likaså uppmanas skattebetalare att följa riktlinjerna ifråga om deras TP följer armlängdsprincipen. Artikel 9 i OECD: s modellavtal behandlar företag i intressegemenskap.⁵ Vissa länder anser att ”art. 9 anlägger bevisbörderegler i internprissättningsfrågor som gäller framför alla nationella regleringar”.⁶

För att lättare kunna skydda sina skattebaser har många länder infört dokumentationsregler gällande internprissättningen. Sverige hade redan i början av 90-talet funderingar på att införa regler om dokumentationskrav vid internprissättning och dåvarande RSKV la fram förslag till Regeringen men fick ett nej. År 1994 var det bara USA och Australien som hade infört krav om dokumentation. Tio år senare hade ytterligare 26 länder infört regler därom och nu, år 2007, har 41 länder inklusive Sverige infört krav på dokumentation vid internprissättning och fler lär följa efter om man ska se på utvecklingen hittills.⁷

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och utreda hur de nya dokumentationskraven som SKV lagt fram i SKVFS 2007:1 påverkar vad som gäller inom internprissättningsområdet i Sverige. De svenska dokumentationskraven kommer även att jämföras med de internationella kraven som återfinns i OECD: s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations och i European Transfer Pricing Documentation.

1.3 Avgränsning

Området internprissättning kan behandlas både utifrån ett juridisk och utifrån ett ekonomiskt perspektiv. Det kan antas att då det rör sig om handel mellan företag och prissättning så är det ekonomiska perspektivet något lättare att utgå ifrån. Men då syftet är att utreda vad de nya dokumentationsreglerna betyder kommer uppsatsen att behandla internprissättningen framförallt utifrån ett juridiskt perspektiv. Jag kommer inte att använda andra lagar än IL och SKVFS då internprissättning behandlas. Med andra ord kommer inte ÅRL eller BFL att omfattas i undersökningen, detta för att begränsa omfattningen av uppsatsen till det

⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, preface 16 p., s. 5.

⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, preface 18 p., s. 5.

⁷ Ernst & Young, Transfer Pricing Global Reference Guide. Se även Bilaga A, en översikt från SKV över länder som infört dokumentationsregler.

ovan nämnda juridiska perspektivet då ÅRL och BFL har en stark ekonomisk anknytning.

När det i uppsatsen nämns lagtexten, reglerna, bestämmelserna eller kraven är det SKV: s föreskrifter SKVFS 2007:1 som menas om inte annat framgår av sammanhanget.

Med produkt menas i denna uppsats, om inte annat specifikt anges, en vara, tjänst, immateriell rättighet annan finansiell transaktion eller flera eller alla av nyss nämnda transaktionslag.

1.4 Metod

En traditionell rättsdogmatisk metod har använts för att utreda vilka rättskällor som är relevanta. Det vill säga lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.

Ett misstag man inte får göra är att jämföra SKVFS 2007:1, som är en skrivelse, med skatteverkets styr signaler som inte är lagtext. Robert Pålsson skriver att domstolarna har lagt stor vikt vid SKV: s uttalanden och meddelanden den senaste tiden.⁸ Då skatteverket har utsetts som beslutande myndighet genom 1 kap. 7 § LSK i fall rörande lämnande av kontrolluppgifter och bemyndigas genom 19 kap. 2 b § 2 st. LSK att meddela närmare föreskrifter angående dokumentation vid internprissättning. Enligt 8 kap. 11 § RF får regeringen lov att överlåta åt förvaltningsmyndighet att ”meddela beslut i ämnet”, vilket gör att alla och envar som är berörda är underställda SKVFS 2007:1.⁹ Därmed kommer SKVFS behandlas liksom lag i denna uppsats. I de fall det hänvisas till SKV M 2007:4, rör det sig om utkastet till Skatteverkets meddelande. Detta då SKV M 2007:4, i skrivandets stund inte var färdigställt. Vid senare jämförelser visar det sig att det inte är några stora skillnader mellan utkastet och det slutgiltiga meddelandet.

Eftersom de nya reglerna inte kommer att användas förrän 2008 har det i skrivandets stund inte framkommit några fall som täcker in tolkningen av de nya bestämmelserna därför kommer det inte att förekomma några direkta rättsfall som tangerar uppsatsens syfte.

När det gäller doktrin finns det en del skrivet om internprissättning men inte specifikt om dokumentationskrav inom internprissättning. Detta givetvis på grund av att de svenska bestämmelserna är så pass nya. Men viss doktrin har ändå använts för att förklara och visa på vissa principer inom TP.

⁸ Pålsson Robert, Skatteverkets styr signaler – en blomma i regelrabatten, Skattenytt nr 7-8 2006, s. 21.

⁹ Ibid.

1.5 Disposition

I uppsatsens andra kapitel ges en introduktion av vad internprissättning och armlängdsprincipen är för något, i detta kapitel kommer även en förklaring att ges till de olika metoder som finns för att räkna ut armlängdspriset, liksom en förklaring till den svenska korrigeringsregeln. De svenska dokumentationsreglerna behandlas under kapitel tre. En kort inledning om de bakomliggande motiven ges, därefter tittar uppsatsen på propositionen till lagen. Beskrivningen av dokumentationsreglerna följer SKVFS 2007:1 för att ge läsaren en bättre inblick i ämnet. I efterföljande kapitel görs en jämförande analys mellan de svenska och de internationella dokumentationsreglerna. Detta för att se hur de nya svenska reglerna förhåller sig till de redan existerande internationella dokumentationskraven. Reglernas relevans kommer också att diskuteras under detta kapitel. Uppsatsen avslutas med en kort sammanfattning i kapitel 5.

2 Internprissättningsproblematiken

2.1 Inledning

Under detta kapitel kommer internprissättning i allmänhet att behandlas. De internationella reglerna och principerna runt internprissättningen sammanfattas tillsammans med tillämpningen av armlängdsprincipen. Som nämnts ovan¹⁰ använder OECD-länderna sig av armlängdsprincipen vid internprissättning. Det vill säga runt 30 stycken länder som i sin tur har nära handelsförbindelser med 70 andra länder.¹¹ Vilket betyder att större delen av industriländerna använder sig av principen. Sverige använder sig också av armlängdsprincipen och i svensk lagtext återfinns den i korrigeringsregeln, 14 kap. 19 § IL. De länder som är Sveriges viktigaste handelspartners har redan lagstiftning gällande dokumentation. ”Det kan därför inte anses orimligt att Sverige även inför sådan lagstiftning.”¹² Oavsett inom vilket land ett företag bedriver sin verksamhet och mellan vilka länder som företaget handlar så kommer det att stöta på patrull om inte armlängdsprincipen är uppfylld.

För att komma fram till rätt pris på en vara eller en tjänst så finns det ett antal metoder som man kan använda sig av, mer om detta nedan under avsnitt 2.7. Metoderna som redovisas där är de metoder som OECD föredrar.

2.2 Internprissättning

Under 1960- och 1970-talet började USA och ett fåtal andra länder intressera sig för internprissättning. Dåvarande OECD-länder såg att det behövdes gemensamma riktlinjer för att den skadliga effekten som dubbelbeskattning kunde ha på den internationella handeln.¹³ Därmed började OECD sammanställa material om TP och resultatet blev ”Transfer Pricing and Multinational Enterprises” som publicerades av OECD: s Committee on Fiscal Affairs, 1979.¹⁴ Därefter har organisationen utgivit ytterligare material inom området.

¹⁰ se avsnitt 1.1.

¹¹ http://www.oecd.org/about/0,2337,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html, 070521, kl. 17:55.

¹² Bäckström, Peter, von Post, Birgitta, Litet problem dokumentera internttransaktioner, Pointlex Legala Affärer, nr. 1, 2007, s. 22.

¹³ Rolfe, Chris, PricewaterhouseCoopers, International Transfer Pricing 2006, PricewaterhouseCoopers LLP, 2005, s. 17.

¹⁴ Ibid.

Enligt Bertil Wiman kan man sammanfatta vad som styr internprissättningen i fyra huvudgrupper. Dessa grupper är offentlig reglering, privaträttslig reglering, företagsekonomiska motiv samt internationella normer. Det är med andra ord mycket som påverkar hur man får gå till väga när man sätter sina internpriser och vad man kan tänkas göra. Inom den offentliga regleringen finns bland annat skatter, tullar samt andra prisregleringar. Till den privaträttsliga regleringen hör t.ex. borgenärsskydd och aktieminoritetsskydd. Dessa skyddsregler påverkar hur höga och låga internpriser ett företag får lov att sätta. Ett företag har som motiv att försöka maximera vinsten inom bolaget eller koncernen och göra detta med hjälp av internprissättningen. De internationella normerna som Wiman nämner är sådana som utvecklats av internationella organisationer och intressegrupper. Sådana normer påverkar företag indirekt.¹⁵ De flesta nationella regelsystem anser inte att en MNE är en juridisk enhet. Wiman menar att om skattesubjekten inte stämmer överens med den ekonomiska enheten vållar det problem ur neutralitetssynpunkt. Då det inte alltid finns möjlighet att resultatutjämna över nationsgränser, utan att beskattas, är prissättningen ett bra sätt att föra över vinster från ett land till ett annat utan att beskatta vinsterna. Resultatutjämning kan t.ex. ske för att utjämna resultatet inom koncernen och därigenom göra så att ett förlustbolag går med vinst, för att undvika beskattning i länder med högre skattetryck eller för att undvika dubbel- eller kedjebeskattnings.¹⁶ I de två senare fallen rör det sig om att minska den samlade skattebördan för koncernen.

Det bör påpekas att det är situationen som avgör ifall det har skett någon form av transaktion mellan närstående parter och inte ifall någon faktura har utfärdats. Det kan t.ex. vara så att råd ges över telefon och det enda som mottagaren av rådet behöver betala är telefonräkningen och kanske en lönekostnad. Servicen som ges kan vara värd mycket mer än de kostnaderna, därför bör i sådant fall ett riktigt internpris fastställas.¹⁷

2.3 Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen finns till för att underlätta hanteringen av transaktioner mellan företag i intressegemenskap vid beskattning. Med armlängdsprincipen menas att företag i en gemenskap ska behandla varandra som om de inte vore det, med andra ord som om de vore på armlängdsavstånd. I normala fall, när det gäller två företag som inte ingår i samma koncern eller har någon annan form av "besläktning", finns det marknadskrafter som påverkar pris och kvantitet m.m. vid handel av tjänster och produkter. När två närbesläktade företag handlar med varandra finns inte samma krafter. Dessutom ser företag i intressegemenskap oftast till koncernens bästa. I "normala" fall finns det två eller fler som ser till sina egna intressen. Även om bolag i en gemenskap försöker att efterlikna en

¹⁵ Wiman Bertil, Skrifter från Juridiska Fakulteten i Uppsala 13, Prissättning inom multinationella koncerner, s. 16, Iustus Förlag, Uppsala 1987.

¹⁶ Wiman, 1987, s. 16.

¹⁷ Rolfe, 2005, s. 3.

”normal” situation är det inte alltid så lätt se vad som borde vara rätt pris. Vid beräkning av internpriser bör därför inte skattemyndigheter direkt anta att företag bara försöker manipulera med sina vinstmedel.¹⁸

Förutom att påverka storleken på compensationen i transaktionen, påverkar armlängdsprincipen också hur internpriset betalas. En tjänst eller produkt kan t.ex. betalas i en klumpsumma eller i delbetalningar över en förutbestämd tid, så kan vara fallet med royalty betalningar.¹⁹ Även sådana faktorer som räntor och kredittid spelar in i bedömningen. Skulle låga eller inga räntor ges till närbesläktade företag vid lån samt långa kredittider och dessa tjänster inte erbjuds utomstående företag, skulle det stå i strid med armlängdsprincipen.

Det kan dock vara tillämpligt att använda sig av armlängdsprincipen trots att företaget i fråga har försökt att anpassa sin prissättning som om det skulle finnas externa faktorer som påverkat. Ett sådant förfarande bör inte förväxlas med åtgärder mot skattefusk eller skattesmitning.²⁰ Däremot har OECD: s medlemsländer kommit överens om att när företag i en intressegemenskap avviker från armlängdsprincipen så skall deras vinst justeras så att situationen hade kunnat uppstå även om de inte varit i en sådan gemenskap.

Enligt OECD så finns det tre direkta förfarandesätt för att ta reda på det armlängdsmässiga internpriset.²¹ Dessa metoder är transaktionsbaserade och kallas marknadsprismetoden eller comparable uncontrolled price method (CUP), återförsäljningsprismetoden eller resale price method (RPM) och kostnadsplusmetoden eller cost plus method (C+). Förutom de tre metoderna om nämnts ovan så finns det två vinstbaserade metoder som kan tillämpas då de direkta metoderna inte är tillräckliga. De två metoderna är vinstfördelningsmetoden även kallad profit split method (PS) och nettomarginalmetoden eller transactional net margin method (TNMM).

Det man försöker få fram med hjälp av de olika metoderna är som nämnts ovan ett korrekt internpris eller med andra ord ett armlängdspris. Enligt SKV är ett armlängdspris ett ”pris som skulle ha avtalats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter”²² med den situation som företag i intressegemenskap befinner sig i.

¹⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.2.

¹⁹ Rolfe, 2005, s. 3.

²⁰ Ibid.

²¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, kapitel 3. B. iii).3.49., s. 17.

²² SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 2.

2.3.1 Korrigeringsregeln

I svensk rätt visar sig armlängdsprincipen i korrigeringsregeln som återfinns i 14 kap. 19 § IL:

”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 skall 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 skall 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.”*

Vad innebär då korrigeringsregeln? I korrigeringsregeln har lagstiftaren tagit fasta på armlängdsprincipen och reglerat vad som gäller för ett svenskt företag som är i intressegemenskap med ett eller flera utländska bolag. Att det måste vara utländska bolag framgår av RÅ 2004 ref. 13. Samtliga mellanhavanden mellan avtalsparterna måste beaktas för att kunna konstatera att en prisavvikelse uppkommit.²³ Regeringsrätten skriver i fallet ovan att ”förutom att en prisavvikelse kan konstateras... [måste] denna avvikelse negativt påverkat näringsverksamhetens resultat”. En negativ påverkan kan både betyda att vinsten minskat och att förlusten ökat.

Enligt första punkten ska företaget i fråga vara skattskyldigt i Sverige. Det spelar ingen roll om det rör sig om ett moderbolag eller ett dotterbolag så länge det är ett bolag som är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i Sverige. För en närmare beskrivning av vad som räknas som moderbolag och dotterföretag se avsnitt 3.3. nedan.

Enligt punkt 2 ska det finnas sannolika skäl för att en intressegemenskap finns mellan parterna. Det första som måste göras är att fastställa vad som menas med intressegemenskap (mer om detta under 3.3 nedan). Därefter kan en utredning ske för att fastställa ifall intressegemenskap föreligger i det specifika fallet och om internpriset kommit till stånd p.g.a. intressegemenskapen eller andra villkor, enligt 3 punkten. Då det kan vara svårt för SKV (när korrigeringsregeln kom till var det RSKV) att visa på intressegemenskap räcker det med att göra det sannolikt att sådan gemenskap föreligger. Det kan t.ex. vara svårt att inhämta information från utländska skattemyndigheter och företag med hemvist i andra länder.

²³ RÅ 2004 ref. 13.

I vissa fall kan det vara så att internpriset kan tyckas vara oriktigt på grund av affärsmässiga skäl, som t.ex. försök att komma in på en ny marknad eller introducera en ny produkt på en redan existerande marknad.

2.3.2 Armlängdsprincipen inom OECD

OECD är en internationell organisation som verkar för att underlätta för stater att förstå och möta nya problem på världsmarknaden. Organisationen grundades 1961 och består idag av trettio medlemsländer. Medlemsländerna försöker hitta svaret på gemensamma problem som t.ex. att få nationella och internationella policys att fungera ihop. År 1995 gav OECD ut "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" (riktlinjerna). Riktlinjerna är under ständig bearbetning och kompletteras med jämna mellanrum med ytterligare kapitel.²⁴ "Medlemsländerna har beslutat att armlängdsprincipen ska användas för skattemässiga skäl av MNE: s och skattemyndigheter."²⁵ Armlängdsprincipen finns i OECD: s Modellavtal under art. 9 och lyder som följer:

"I fall då

a. 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

b. samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttas 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 företag inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed."²⁶

²⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, preface, s. 1.

²⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p.1.2, författarens översättning.

²⁶ Del av 1977 års svenska översättning av modellavtalet, hittat i Handledning för internationell beskattning 2006, s. 230, SKV 352 utgåva 10, STC, Avesta, 2006.

2.4 Internprissättningsdokumentation enligt OECD

OECD: s dokumentationsregler om internprissättning återfinns i kapitel V i Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. En påminnelse bör ges om att det rör sig om riktlinjer och inte är några bindande regler för medlemsländerna inom OECD. Reglerna i kapitel V ska vara till hjälp då skattemyndigheter tar fram regler och procedurer om internprissättning.²⁷ Dock ska varje skattebetalare göra sitt bästa för att följa armlängdsprincipen ur skattehänseende.²⁸

Riktlinjerna påpekar att bevisbördan i de flesta länder ligger på skattemyndigheten. Om inte skattemyndigheten kan visa att prissättningen inte är överensstämmande med armlängdsprincipen ska inte skattebetalaren behöva oroa sig för bevisningen. Däremot bör aldrig bevisbördans placering användas av någon part för att föra fram oriktiga uppgifter angående prissättningen på något sätt.²⁹

Enligt OECD kan det tyckas rimligt att skattemyndigheter förutsätter att skattebetalare förbereder och införskaffar material som är nära anknutet till själva prissättningen då sådan sker.³⁰ Dokument som uppstår bör sparas av skattebetalaren, antingen i originalform eller som en sammanställd bok.³¹ När en skattemyndighet begär in material från en skattebetalare bör den noga överväga nyttan av detta jämfört med kostnaden för företaget att framställa sådant material. Det kan t.ex. vara kostsamt för ett företag att få tag på externa jämförelsetransaktioner.³² När det gäller dokumentation som aldrig skulle ha framställts om det inte vore för att skattemyndigheten begär det, borde skattebetalaren ta fram sådan dokumentation endast om den är oumbärlig för en granskning ifall internpriset följer armlängdsprincipen och sådan dokumentation kan tas fram utan oproportionerligt höga kostnader för skattebetalaren.³³ Skattemyndigheter bör begränsa begäran om att ta del av material som blev känt först efter att en transaktion ägt rum.³⁴ Vidare bör skattemyndigheter inte kräva att skattebetalare ska ta fram dokument som

²⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.1.

²⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.3.

²⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.2.

³⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p.5.4.

³¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.5.

³² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.6.

³³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.7.

³⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.9.

inte står under dess kontroll.³⁵ Skattemyndigheter bör också vidta försiktighetsåtgärder för att inte offentliggöra affärshemligheter eller andra konfidentiella data. Därför bör skattemyndigheter inte begära in information som skulle kunna spridas vidare till utomstående parter.³⁶ Även om informationen som ges in till skattemyndigheten inte är komplett måste myndigheten ändå göra en bedömning utifrån sådan information. Detta bör skattebetalaren tänka på och därför försöka lämna in så komplett dokumentation som möjligt.³⁷ Vidare bör skattemyndigheten begränsa mängden information som krävs in vid tidpunkten för deklarationsinlämningen. Detta för att underlätta för företagen då de redan har en stor börda att bära vid detta tillfälle.³⁸

Vad som bör ingå i dokumentationen varierar från fall till fall beroende på fakta och omständigheter som finns för tillfället. Bortsett från det finns det vissa gemensamma nämnare vid alla internprissättningsförfrågningar vilka beror på information om skattebetalaren, företag i intressegemenskapen, transaktionens natur och på vilka grunder som transaktionen prissatts. OECD påpekar att den information riktlinjerna lägger fram som exempel på vad som kan ingå i dokumentationen, inte ska ses som minimiregler för vad som ska ingå i en skattebetalares dokumentation. Likaså ska riktlinjerna inte ses som en uttömmande lista för vad en skattemyndighet får begära in för information.³⁹ För att se om en prissättning följer armlängdsprincipen behövs generellt sett följande information om, inblandade företag i den kontrollerbara transaktionen, transaktionen för handen, utförda funktioner och information angående liknande transaktioner mellan icke-närstående företag.⁴⁰ I vissa transfer pricing frågor kan det vara användbart att utnyttja information rörande varje närstående företag som varit inblandat i transaktionen. Sådan information kan röra sig om:⁴¹

- i) en beskrivning av verksamheten
- ii) organisationens struktur
- iii) hur ägandet är fördelat inom företagsgruppen
- iv) antalet försäljningar samt rörelseresultat från föregående år
- v) nivån på skattebetalarens transaktioner med utländska närstående företag

³⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.10.

³⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.13.

³⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5. 14.

³⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.15.

³⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.16.

⁴⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.17.

⁴¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.18.

Även information angående prissättning, inkluderat affärsstrategier och speciella omständigheter kan vara användbara. Det kan innefatta faktorer som lett fram till koncernens prissättningsmetod. Sådan information kan mycket väl övertyga skattemyndigheten om att prissättningen följer armlängdsprincipen.⁴² Likaså kan utförda funktioner vara användbara för att ta fram en funktionsanalys som kan ligga till grunden för applicerandet av armlängdsprincipen. Utförda funktioner inkluderar framställning, sammansättning, ledning och inköp av material, försäljning, lagerkontroll, garantiåtaganden, marknadsföring och andra marknadsaktiviteter, lagerhållning, utlånings- och betalningskrav, utbildning och personal.⁴³ De möjliga riskerna som skattebetalaren åtagit sig och som kan inkluderas i funktionsanalysen kan vara, kostnadsrisk, prisrisk, lagerrisk, forsknings och utvecklingsrisk samt finansiella risker såsom valuta och ränterisker, risker för utlåning och betalningskrav, produktionsrisk och verksamhetsrisker.⁴⁴

Sammanfattningsvis bör skattebetalaren ha i åtanke att internpriset följer armlängdsprincipen då det fastställs. Skatteverket bör ha rätt att begära information som uppkommit vid fastställandet av internpriset för att kunna avgöra om så varit fallet. Däremot bör alltid nyttan av dokumentationen vägas mot kostnaden att ta fram den för företaget. Särskilt om dokumentationen inte skulle ha tagits fram utan skattemyndighetens begäran.⁴⁵ Både skattemyndigheter och skattebetalare bör enligt riktlinjerna höja sig till en högre nivå då det gäller samarbetet dem emellan.⁴⁶

2.5 EU Joint Transfer Pricing Forum

Då alla medlemstaterna inom Europeiska Unionen inte använder sig av samma principer vid internprissättning tillsattes år 2002 ett "Gemensamt forum för transferprissättning"⁴⁷ vilket bl.a. "skulle undersöka utrymmet för att förbättra och göra metoderna för transferprissättning mer enhetliga inom ramen för OECD:s riktlinjer".⁴⁸ JTPF har utformat en uppförandekod som innehåller en modell för dokumentation. Denna modell går under namnet European Union Transfer Pricing Documentation (EUTPD).⁴⁹ Uppförandekoden skall också se till att minska kostnaderna för företag att efterleva dokumentationskrav på den gemensamma marknaden.⁵⁰

⁴² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.19.

⁴³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.23.

⁴⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.24.

⁴⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.28.

⁴⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.29.

⁴⁷ KOM(2001) 582 slutlig, s. 15.

⁴⁸ KOM(2001) 582 slutlig, s. 15.

⁴⁹ EUT C 176, 28.7.2006.

⁵⁰ EUT C 176, 28.7.2006, s. 1.

2.5.1 EUTPD

Dokumentationskraven för internprissättningen inom EU måste enligt EUJTPF bedömas inom ramen för OECD: s riktlinjer.⁵¹ European Transfer Pricing Documentation är EU: s uppförandekod som är valfri att tillämpa för skattebetalare tillhörande någon av medlemsstaterna. En skattebetalare kan besluta sig för att inte använda sig av EUTPD överhuvudtaget, eller att använda sig av koden till viss del.⁵² Däremot förbinder medlemsstaterna sig att godkänna internprissättningsdokumentation som baseras på EUTPD.⁵³

EUTPD är uppdelad i fem avsnitt. Det första avsnittet är uppdelat i två delar, en central dokumentsamling, även kallad för ”master file” som omfattar samtliga i en företagsgrupp ingående företag och en del som innehåller landsspecifik dokumentation för det land det undersökta företaget agerar i.⁵⁴ Det andra avsnittet innehåller allmänna tillämpningsregler och krav för multinationella företag⁵⁵ och det tredje avsnittet innehåller allmänna tillämpningsregler och krav för medlemsstaterna.⁵⁶ Det fjärde avsnittet behandlar allmänna tillämpningsregler och krav för både multinationella företag och medlemsstaterna⁵⁷ och det femte avsnittet innehåller en ordlista för dokumentationen⁵⁸

Enligt EUTPD bör den centrala dokumentsamlingen, i första avsnittet, innehålla följande:

- a) *En allmän beskrivning av företaget och affärsstrategin, inbegripet förändringar av strategin jämfört med tidigare beskattningsår.*
- b) *En allmän beskrivning av den multinationella företagsgruppens organisatoriska, rättsliga och operationella struktur (inklusive ett organisationsschema, en förteckning över i gruppen ingående företag och en beskrivning av moderbolagets ägarinflytande i dotterbolagen).*
- c) *Allmänna identitetsuppgifter för de företag i intressegemenskap som är involverade i kontrollerade transaktioner med företag i EU.*
- d) *En allmän beskrivning av kontrollerade transaktioner som involverar företag i intressegemenskap i EU, dvs. en allmän beskrivning av*
 - i) *transaktionsflöden (materiella och immateriella tillgångar, tjänster, finansiella transaktioner),*
 - ii) *fakturaflöden, och*
 - iii) *transaktionernas belopp.*

⁵¹ EUT C 176, 28.7.2006, s. 1.

⁵² EUT C 176, 28.7.2006, s. 1.

⁵³ Ibid., s. 2.

⁵⁴ Ibid., s. 3.

⁵⁵ Ibid., s. 4.

⁵⁶ Ibid., s. 5.

⁵⁷ Ibid., s. 6.

⁵⁸ Ibid., s. 6.

e) En allmän beskrivning av de funktioner som utförs, risker som företagsgruppen bär och eventuella förändringar av funktioner och risker jämfört med tidigare beskattningsår, exempelvis en omvandling från en fullfjädrad distributör till en kommissionär.

f) Innehav av immateriella tillgångar (patent, varumärken, varunamn, know-how osv.) och utbetalda eller mottagna royaltyer.

g) Den multinationella företagsgruppens policy för internprissättning eller en beskrivning av hur företagsgruppen använder sitt interprissättningssystem för att fastställa sina internpriser i enlighet med armlängdsprincipen.

h) En förteckning över avtal omkostnadsfördelning, ”advance pricing agreements (APA: s)” och förhandsavtal om kriterier för internprissättning som har anknytning till internprissättningsaspekter för företagsgruppens enheter i EU.

i) Ett åtagande från varje inhemsk skattebetalare att på begäran tillhandahålla kompletterande uppgifter inom en rimlig tidsram i enlighet med nationella regler.”⁵⁹

Den landsspecifika dokumentationen ska komplettera den centrala och utgör tillsammans med den en samlad dokumentationssamling för respektive berörd medlemsstat. Den landsspecifika dokumentationen bör innehålla följande uppgifter:

”a) En detaljerad beskrivning av företaget och affärsstrategin, inbegripit förändringar av strategin jämfört med tidigare beskattningsår.

b) Uppgifter om, dvs. en beskrivning och förklaring av, landspecifika kontrollerade transaktioner, inbegripet

i) transaktionsflöden (materiella och immateriella tillgångar, tjänster, finansiella transaktioner),

ii) fakturaflöden, och

iii) transaktionernas belopp.

c) En jämförbarhetsanalys enligt följande:

i) Karakteristika för tillgångar och tjänster.

ii) Funktionsanalys (utförda funktioner, använda tillgångar, burna risker).

iii) Kontraktsvillkor.

iv) Ekonomiska omständigheter.

v) Särskilda affärsstrategier.

d) En beskrivning av hur företaget väljer ut och tillämpar metoder för internprissättning, dvs. varför en specifik metod valts och hur den har tillämpats.

e) Relevanta uppgifter om interna eller externa jämförelsetransaktioner, om sådana finns tillgängliga.

f) En beskrivning av hur företagsgruppen genomför och tillämpar sin internprissättningspolitik.”⁶⁰

⁵⁹ EUT C 176, 28.7.2006, s. 3.

⁶⁰ Ibid, s.4.

2.6 Analyser för att hitta rätt internprissättning

För att hitta rätt TP metod bör ett företag använda sig av en funktionsanalys och en jämförbarhetsanalys.⁶¹ Funktionsanalysen är ett sätt att hitta och organisera fakta om företaget. I en sådan analys ska funktionerna bolaget utför inom koncernen anges. Liksom vilka och hur stora risker som tas samt om företaget innehar några immateriella rättigheter. För att få en fullständig analys bör företaget utföra djuplodande intervjuer med anställda på alla nivåer inom bolaget. Sådana intervjuer kan ta fram information som man inte visste fanns eller som man inte trodde var relevant för ämnet, som t.ex. olika avtal eller kontrakt företaget ingått.⁶²

När företaget skrivit sin funktionsanalys är jämförbarhetsanalysen nästa steg att ta för att finna rätta internpris. Med hjälp av funktionsanalysen kan bolaget se vilka uppgifter som företaget har inom koncernen och vilka tjänster och produkter som säljs vidare. Dessa uppgifter jämförs med andra koncerners funktionsanalys och internprissättning för att komma fram till ett riktigt pris, eller ett marknadspris, i en jämförbarhetsanalys. En jämförbarhetsanalys kan vara intern eller extern, beroende på vilka företag som jämförs med vilka. Om företaget jämför sina internpriser med försäljningspriset till ett oberoende företag kallas det för en intern jämförbarhetsanalys då man använder interna jämförelsetransaktioner som måttstock. Om två stycken med varandra oberoende företags priser jämförs med varandra, kallas analysen för en extern jämförbarhetsanalys. Det krävs att transaktionerna har en tillräckligt hög grad av jämförbarhet för att en jämförelse ska kunna ske. I riktlinjerna räknas ett antal jämförbarhetsfaktorer upp, som kan användas i analysen.⁶³ Det rör sig om:

- karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga,
- funktionsanalys,
- avtalsvillkor,
- ekonomiska omständigheter samt
- affärsstrategier

För att en transaktion ska kunna jämföras måste varan, tillgången eller tjänsten vara tillräckligt lik jämförelsetransaktionen. Det är inte säkert att internpriset på försäljningen av äpplen går att jämföra med försäljningen av bananer och tillhandahållandet av telefoni går förmodligen inte att jämföra med tillhandahållandet av ekonomisk rådgivning. Det går inte heller att jämföra en vara med en tjänst eller överlåtelsen av en immateriell rättighet.

⁶¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.15.

⁶² Rolfe, Chris, 2005, s. 33.

⁶³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.19 – 1.35, den svenska översättningen kommer från Meddelandet, s. 27.

Som nämnts ovan fungerar funktionsanalysen som en sorts mall när man jämför olika företag med varandra. I funktionsanalysen framgår det vilken struktur och organisation som en koncern har. Det framgår också var riskerna ligger. Om ett säljande företag tar en stor risk kan de ta ut ett högre pris än ett annat säljande företag som tar en mindre risk, utan att det går emot armlängdsprincipen.⁶⁴

Generellt sett framgår det av avtalsvillkoren, när man tittar på armlängdspris, hur ansvar, risker och fördelar är fördelat mellan parterna. Det är därför viktigt att analysera dessa för att komma fram till rätt pris. Om det inte skulle finnas några skriftliga avtal måste allmänna principer samt agerandet av parterna vägas in i bedömningen.⁶⁵

Bara för att man lyckats hitta en jämförelsetransaktion som innehåller samma vara eller tjänst och där företagen tar samma risk, behöver det inte betyda att transaktionerna är jämförbara. Det kan ibland finnas stora skillnader på olika marknader som spelar in. Därför är det viktigt att avgöra på vilken geografisk marknad företagen befinner sig och säljer sina produkter eller tjänster. Även storleken på marknaden spelar in och vilken marknadsposition företaget har samt hur stort utbudet och efterfrågan är.⁶⁶

Det finns många affärsstrategier som påverkar hur ett företag sätter sitt internpris. I sådana fall då man försöker få in en ny produkt på en redan existerande marknad eller försöker komma in på en ny geografisk marknad så kan ett lågt försäljningspris till kunden vara en strategi. Om slutpriset är lågt måste också internpriset vara lågt för att inte gå med förlust. Därför kan det ibland vara okej med ett pris som understiger armlängdspriset utan att gå emot armlängdsprincipen.⁶⁷

2.7 Prissättningsmetoder

Då ett företag vill få fram ett armlängdspris som passar just det företaget och tillämpa armlängdsprincipen på rätt sätt, kan de använda sig av olika metoder, det kan vara någon av de traditionella transaktionsbaserade metoderna eller någon av de transaktionsbaserade vinstmetoderna. För att välja den metod som passar företaget bäst gör man en funktionsanalys och en jämförbarhetsanalys som beskrivits ovan. Nedan följer en genomgång av de vanligaste metoderna. Det är de metoder som OECD förespråkar.⁶⁸ Även

⁶⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.23.

⁶⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.28.

⁶⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.30.

⁶⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p.131 – 1.35.

⁶⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, kapitel II och III.

SKV hänvisar till de metoderna och säger att andra metoder går lika bra att använda, så länge som priserna överensstämmer med armlängdsprincipen.⁶⁹ Då de fem metoderna som beskrivs i riktlinjerna är allmänt vedertagna, bör ett företag som väljer en annan metod beskriva denna noggrant.⁷⁰

2.7.1 Transaktionsbaserade metoder

Under kapitel II, i riktlinjerna, beskrivs de traditionella transaktionsbaserade metoderna. Dessa metoder är CUP, C+ och RPM. Som nämnts ovan säger riktlinjerna att någon av dessa metoder bör användas i första hand.⁷¹ ”Övriga metoder kan användas om det är olämpligt att använda de traditionella transaktionsbaserade metoderna eller om de sistnämnda metoderna inte kan användas på grund av avsaknaden av jämförelsetransaktioner.”⁷²

2.7.1.1 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden eller comparable uncontrolled price method som den också heter, utgår från marknadspriset för varor, tjänster o.s.v. som är jämförbara med det undersökta företags egna varor eller dylikt. Enligt riktlinjerna så är CUP metoden användbar om en av två faktorer är uppfyllda:⁷³

1. ingen av skillnaderna, om det finns några, mellan de jämförda transaktionerna, eller mellan företagen som undersöks, kan materiellt påverka priset på den öppna marknaden; eller
2. någorlunda precisa justeringar kan göras för att eliminera de materiella effekterna av sådana skillnader.

I fall då det är möjligt att hitta jämförbara okontrollerade transaktioner är CUP metoden den mest pålitliga och direkta metoden. Därför bör den, i sådana fall, användas före andra metoder när man använder armlängdsprincipen.⁷⁴ Marknadspriserna som jämförs kan innefatta försäljningar från det undersökta företaget till oberoende köpare, en så kallad intern jämförelsetransaktion (se bild 1.1. nedan). Jämförelsen kan också vara en extern jämförelsetransaktion (se bild 1.2. nedan)⁷⁵. I sådant fall jämförs marknadspriserna hos ett oberoende företags försäljning till ett oberoende företag utomlands med marknadspriserna hos det undersökta bolaget.

⁶⁹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 19. Författaren har använt sig av utkastet till meddelandet då SKV M 2007:4 inte var publicerat i skrivandets stund.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.49.

⁷² SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 19.

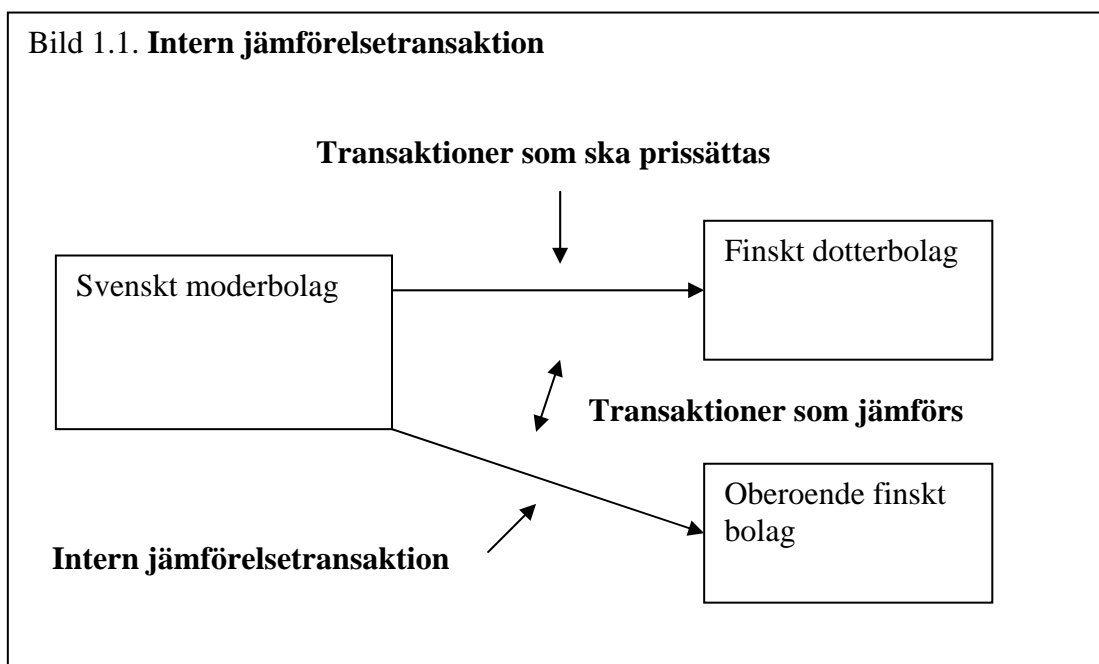
⁷³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.7.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Bilderna är hämtade från SKV M 2007:4 utkast 070420 med några smärre ändringar, s. 21.

För att transaktionerna ska vara jämförbara får det inte finnas några stora skillnader mellan dem, som nämnts ovan. Exempel på skillnader som kan vara betydande är kvantitets- och kvalitetsskillnader och kontraktsvillkor. Kontraktsvillkor kan t.ex. vara skillnader på kort- och långtidsavtal. Skulle det finnas skillnader som inte är allt för stora kan man enligt CUP metoden göra justeringar på jämförelsetransaktionen så att det egna internpriset passar in. När det kommer till andra typer av transaktioner än varor måste man fastställa omfattningen på en tjänst och utifall en immateriell tillgång har överlåtits eller upplåtits.⁷⁶

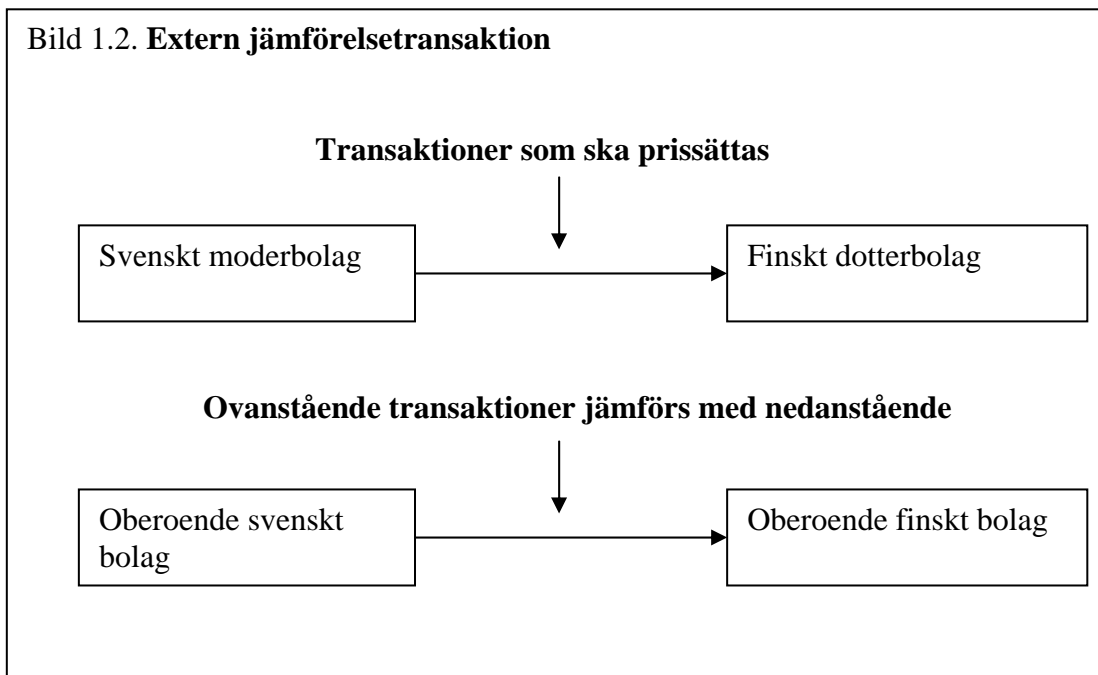
Enligt SKV är CUP metoden mest användbar inom råvarubranscher, för jordbruksmetoder, kemiska basvaror och finansiella produkter.⁷⁷



⁷⁶ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 22.

⁷⁷ Ibid.

Bild 1.2. Extern jämförelsetransaktion



2.7.1.2 Återförsäljningsprismetoden

Den här metoden är en indirekt metod. Med det menas att internpriset inte tas fram genom att direkt se på oberoende företags prissättning, utan man tittar ett steg längre. I det här fallet rör det sig om återförsäljarens slutpris till en oberoende köpare. Det kan röra sig om konsumenter eller andra näringsidkare. För att få fram internpriset tar man återförsäljarens slutpris och drar ifrån en prismarginal, eller en bruttomarginal, för vilken återförsäljaren ska täcka sina kostnader för försäljning och andra utgifter (se bild 2.1. nedan).⁷⁸ Vad som då återstår är armlängdspriset.⁷⁹

RPM används då ett tillverkande företag sålt en vara till ett närstående företag och detta företag sedan säljer varan vidare till en oberoende part, utan att ändra varans karaktär.⁸⁰ Metoden blir mindre lämplig att använda då varan förädlas på något sätt. I det fallet är transaktionen inte jämförbar med en oberoende transaktion där ingen förädling skett. RPM är inte heller användbar ifall ett varumärke har tillförts och därmed påverkat varans värde och pris.⁸¹ I fall då återförsäljaren har exklusiva rättigheter att sälja varan kan de ta ut en högre prismarginal, vilket måste tas med i beräkningarna.⁸² Skulle det finnas jämförbara varor anses CUP metoden vara mer precis, som nämnts ovan. Då man tar fram bruttomarginalen måste man även med denna metod först göra en jämförelseanalys.⁸³

⁷⁸ Bilden är hämtad från SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 22. Några ändringar har gjorts av författaren till uppsatsen.

⁷⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.14.

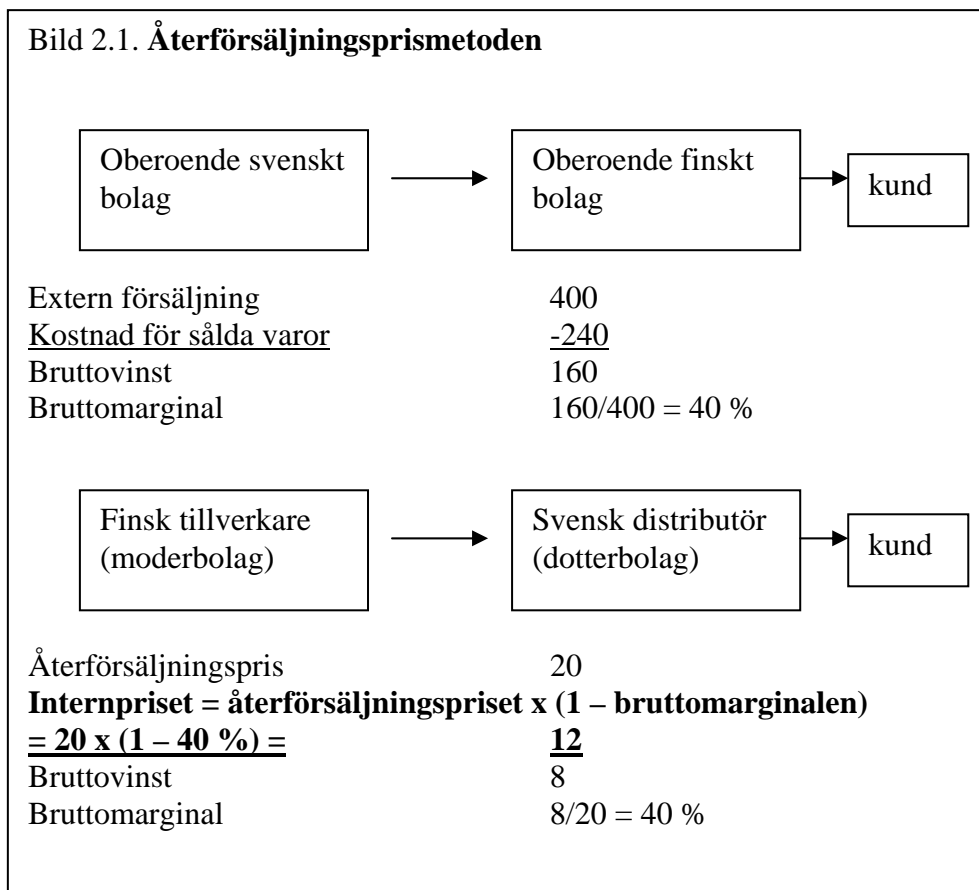
⁸⁰ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 22.

⁸¹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 23.

⁸² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.27.

⁸³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.16.

Bild 2.1. Återförsäljningsprismetoden



2.7.1.3 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden är precis som återförsäljningsmetoden en indirekt metod som utgår från produktions- eller inköpskostnad för en produkt. Till kostnaden läggs kostanden för varje led inom koncernen samt ett vinstpålägg även kallad ”mark up” (se bild 3.1. nedan).⁸⁴ Storleken på vinstpålägget varierar beroende på hur stor vinst som företaget sist i ledet ska ha. Vilket i sin tur är beroende av vilka funktioner företaget utför inom koncernen och vilka risker som tas. Även marknaden där produkten säljs spelar in i storleken på pålägget. Det vill säga man tittar på andra företag på marknaden och vad de har för vinstpålägg, genom en jämförbarhetsanalys.⁸⁵

Metoden är mest användbar när halvfabrikat säljs mellan närstående parter och de har ett långtgående avtal om köp och försäljning av produkterna.⁸⁶ I meddelandet skriver SKV att metoden ofta är användbar i verkligheten. Men att det kan vara svårt att fastställa ett relevant kostnadsunderlag då kostnadsredovisningsmetoderna kan skilja sig mycket mellan olika länder.⁸⁷

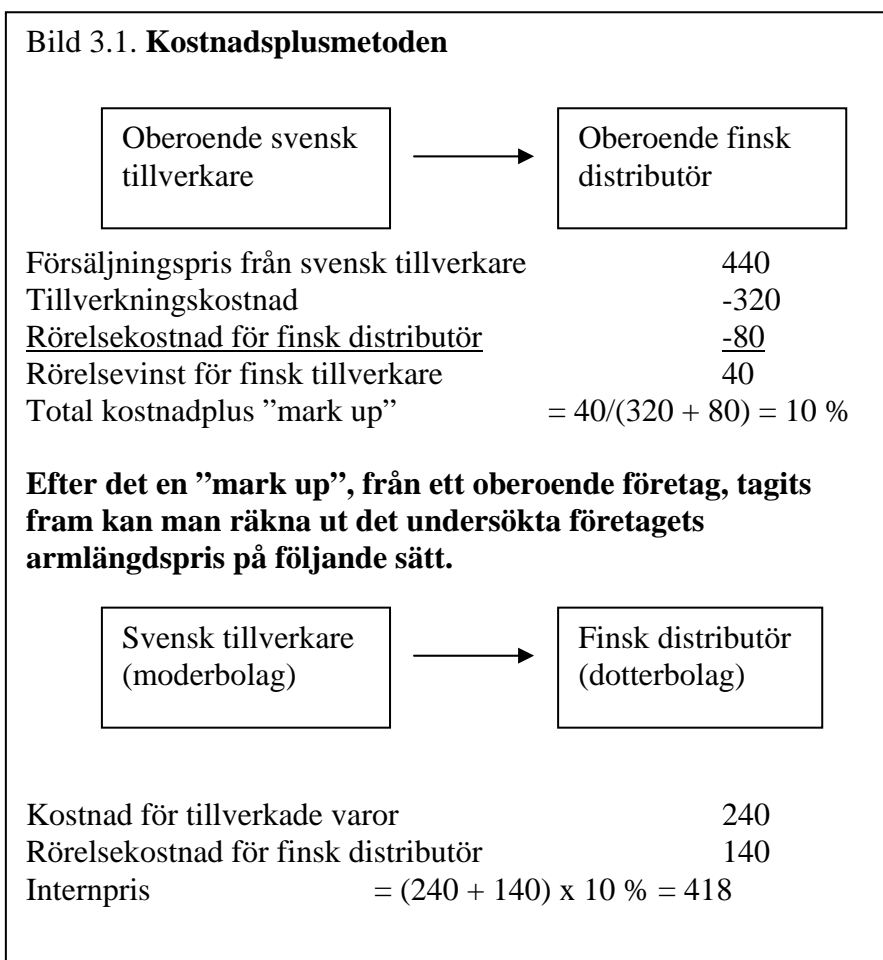
⁸⁴ Bilden återfinns, bortsett från författarens ändringar, i SKV M 2007:4 utkast 070420, på s. 23.

⁸⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.33.

⁸⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.32.

⁸⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, s. 23.

Ännu ett problem är att vinsten inte alltid behöver vara härled från kostnaderna just det året. Ett exempel är ifall en värdefull upptäckt har gjorts till väldigt låga kostnader. Om C+ metoden skulle användas i ett sådant läge skulle internpriset vara missvisande i förhållande till kostnaderna företaget haft.⁸⁸ Det är viktigt att vinstpålägget analyseras vid användande av kostnadsplusmetoden då pålägget kommer från andra, okontrollerade företag på samma marknad. Fallet kan vara så att det förekommer skillnader, mellan företagen, som inte är direkt uppenbara och därför kan en justering av armlängdspriset behövas.⁸⁹



2.7.2 Transaktionsbaserade vinstmetoder

I kapitel III i OECD: s riktlinjer återfinns de transaktionsbaserade vinstmetoderna, vilka är PSM och TNMM. Dessa metoder rekommenderas, som nämnts ovan, endast användas då de traditionella transaktionsbaserade

⁸⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.36.

⁸⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 2.38.

metoderna inte är tillämpliga.⁹⁰ Enligt OECD används de transaktionsbaserade vinstmetoderna mycket sällan av företag för att fastställa sitt TP och i de fall som de används ska de inte användas endast på den grund att en jämförelsetransaktion är svårt att hitta.⁹¹ Prissättningsmetoder baserade på vinster kan bara accepteras så länge de stämmer överens med art. 9 i modellavtalet⁹² Även om det är vinsten som avgör hur högt internpriset blir är det fortfarande ett genomsnitt bland oberoende företag som det ska jämföras med för att stämma överens med armlängdsprincipen.⁹³

2.7.2.1 Vinstfördelningsmetoden

Ibland kan transaktioner mellan två företag vara svåra att skilja ut från varandra om det rör sig om många på samma gång och på olika håll. Då kan koncernen använda sig av PSM. Profit split method adderar den sammanlagda vinsten inom det område man kommit överens om att vinstfördela, därefter delas vinsten mellan alla inblandade parter. Fördelningen ska gå till på ett sätt som skulle ha kunnat ske mellan två stycken oberoende företag.⁹⁴ Vinsten kan delas på ett flertal sätt men riktlinjerna och meddelandet tar upp två sätt på vilket det kan ske.⁹⁵ Dessa sätt kallas bidragsmetoden ("contribution analysis") och restvärdesmetoden ("residual analysis") (se bild 4.1. nedan).⁹⁶

Bidragsmetoden består av två steg där det första är att identifiera den gemensamma vinsten. Nästa steg är att fördela vinsten till varje part, motsvarande vilka funktioner företagen utfört eller motsvarande hur företagen har bidragit till vinsten. Använder man sig av restvärdesmetoden ska man utföra ytterligare ett steg. Det är även så att det andra steget skiljer sig åt mellan de olika metoderna. I restvärdesmetoden fördelar man först vinsten efter utförda "rutinfunktioner" och inte efter hur företagen bidragit till vinsten. Därefter fördelas kvarvarande vinst efter innehavet av materiella tillgångar. D.v.s. först får man en del av vinsten motsvarande den normala avkastningen. Resterande del ska fördelas på samma sätt som två oberoende företag skulle ha gjort.⁹⁷

En fördel med PSM är att den inte är direkt beroende av en jämförelseanalys och kan därför användas då det inte finns några närliggande

⁹⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.49.

⁹¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.2.

⁹² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.3.

⁹³ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 24.

⁹⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.5.

⁹⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.15.

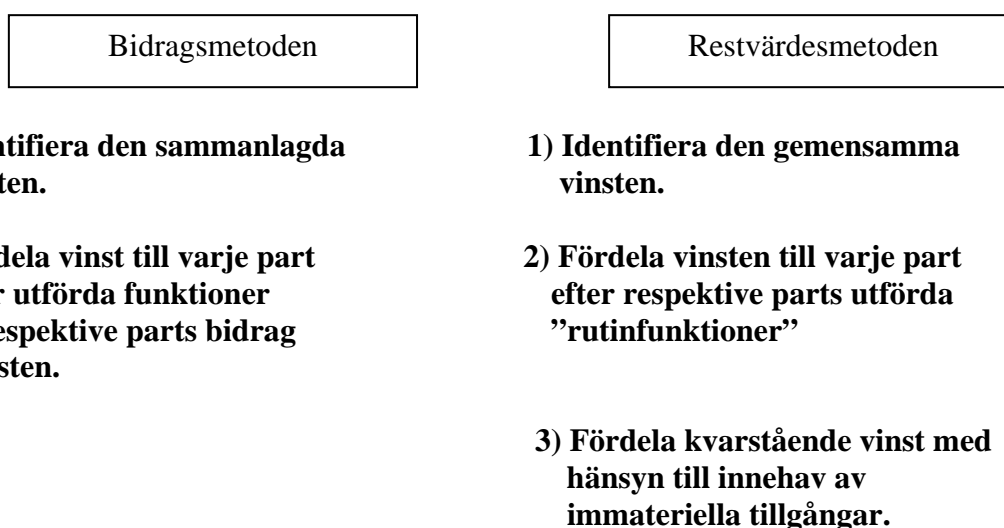
⁹⁶ Informationen i bilden är hämtad från SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 25.

⁹⁷ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 25.

jämförelsetransaktioner. Däremot kommer företagen inte undan en jämförelseanalys helt och hållet. Man måste fortfarande samla in information från oberoende företag för att se hur de har fördelat vinsten vid samarbete.⁹⁸ En annan fördel enligt riktlinjerna är att det är mindre troligt att någon part blir missgynnad eller utnyttjad och får bära en orimlig skattekostnad.⁹⁹ En nackdel med PSM är att de oberoende bolagens transaktioner som jämförs inte har någon direkt koppling till det undersökta företaget. Därigenom blir metoden mindre korrekt. En andra nackdel är svårigheten att få tag på information. Många företag har ingen offentlig information om sina samarbeten och vinstfördelningsmetoder.¹⁰⁰

Vid användande av vinstfördelningsmetoden kommer närstående företag att agera som oberoende företag då de inte från början kan förutse vad vinsten kommer att bli och därigenom måste basera priset på spekulationer, precis som oberoende företag.¹⁰¹

bild 4.1. **Vinstfördelningsmetoden**



2.7.2.2 Nettomarginalmetoden

TNMM relaterar företagets rörelseresultat, som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag, till en lämplig bas. En sådan bas kan t.ex. vara kostnader, omsättning eller tillgångar. Detta leder fram till en rörelsemarginal eller nettomarginal (se bild 5.1. nedan).

⁹⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.6.

⁹⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.7.

¹⁰⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.8, 3.9.

¹⁰¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.11.

Nettomarginalmetoden påminner om C+ metoden och RPM. Vilket gör att precis som de metoderna bör nettomarginalen jämföras med marginaler som samma skattebetalare får i transaktioner med oberoende företag, en intern jämförelsetransaktion.¹⁰² Skulle en intern jämförelsetransaktion inte gå att hitta kan företaget göra en extern sådan istället för att se vad två oberoende företag uppnått för nettomarginal i sina mellanhanden.¹⁰³

En fördel med att använda TNMM är att nettomarginaler inte påverkas lika mycket som priser av skillnader i transaktioner. Det är också så att nettomarginalen är mer tolerant gentemot funktionella skillnader mellan kontrollerade och okontrollerade transaktioner, d.v.s. mellan närstående och oberoende transaktioner.¹⁰⁴ En annan praktisk fördel är att det inte är nödvändigt att specificera funktionerna för mer än det undersökta företaget och därmed inte inkludera motparten, vilket kan vara bra i en komplex situation med många invecklade transaktioner eller när information om motparten inte går att komma åt.¹⁰⁵ En nackdel med metoden är att nettomarginalen i vissa fall kan påverkas av faktorer som inte har något samband med priset eller bruttomarginalen i transaktionen och därigenom ge skattebetalaren en felaktig nettomarginal. Det är högst troligt att företag ibland kan ha svårt att hitta information om jämförbara transaktioner, då konkurrenter och andra oberoende företag inte vill dela med sig av sina siffror, medan skattemyndigheter har sådan information från beskattningen av just de andra företagen. En sådan situation leder till orättvis behandling av de företag som använder sig av TNMM, därför bör det undersökta företaget ges tillgång till jämförbara transaktioner.¹⁰⁶ Dessutom kan det vara svårt att hitta rätt internpris då skillnader i jämförda transaktioner ska justeras för.¹⁰⁷

Även om TNMM tillsammans med PSM ska vara en sista metod att använda då de traditionella transaktionsmetoderna inte fungerar, så är den väl använd världen över. Detta beror på möjligheten att få tag på information om oberoende transaktioner. När finansiell information görs tillgänglig för allmänheten är det oftast sådan information som kan hittas med tillräcklig klarhet och därmed utnyttjas i en jämförelseanalys.¹⁰⁸ Används TNMM går företaget alltid med vinst då man kan ta en oberoende rörelsemarginal och applicera på bolaget och så är inte alltid fallet i verkligheten.¹⁰⁹

¹⁰² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.26.

¹⁰³ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 26.

¹⁰⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.27.

¹⁰⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.28.

¹⁰⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.30.

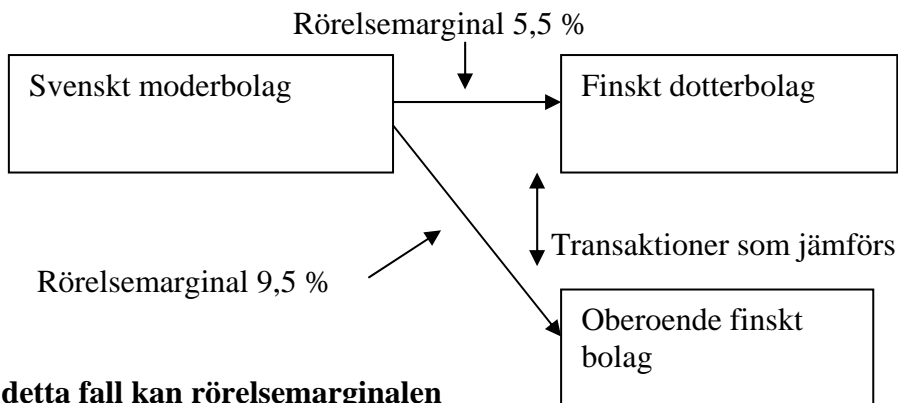
¹⁰⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.32.

¹⁰⁸ Rolfe, 2005, p. 310, s. 28.

¹⁰⁹ Wiman, Bertil., Utvecklingen på internprissättningsområdet, Skattenytt, 1997, s. 511.

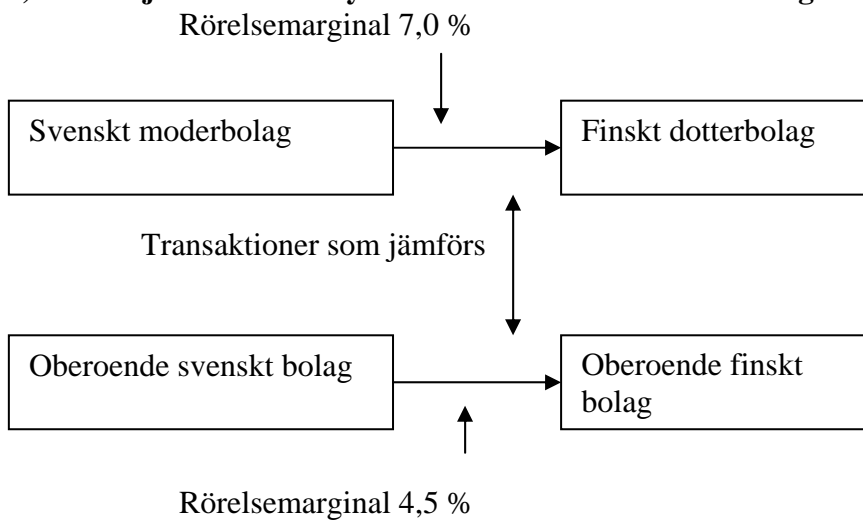
Bild 5.1. Nettomarginalmetoden

a) Intern jämförelseanalys för att ta fram rätt rörelsemarginal



I detta fall kan rörelsemarginalen justeras till 9,5 %.

b) Extern jämförelseanalys för att ta fram rätt rörelsemarginal



I detta fall ska rörelsemarginalen justeras till 4,5 %

2.8 Armlängdsprincipens lämplighet

Målet med armlängdsprincipen är att fördela vinster och förluster, mellan företag i intressegemenskap, så rättvist som möjligt gentemot oberoende företag. Som nämnts ovan kan det ske med hjälp av olika metoder som alla tar sikte på ett armlängdspris. Olika problem uppstår då man tillämpar armlängdsprincipen i praktiken. Ett uppenbart sådant är diversifieringen mellan en koncerns målsättning och en skattemyndighets målsättning. Koncernen vill gå med så stor vinst som möjligt och kan göra det genom att utnyttja TP. Medan en skattemyndighet försöker att behålla det nationella skatteunderlaget.

Ett annat problem är möjligheten att hitta en jämförbar transaktion. Det är inte sällan som koncerner har funktioner specifika för just dem. Oavsett om det gäller en vara, tjänst, immateriell rättighet eller finansiella transaktioner så är detta alltid ett problem som kan vara svårt att lösa. Speciellt om det rör sig om MNE: s som är specialiserade inom ett visst område.¹¹⁰

Ett argument mot armlängdsprincipen är att den inte tar hänsyn till att koncernen som organisationsform är mer lönsam än om verksamheten bedrivits i fristående företag. Om så inte varit fallet skulle koncerner inte uppstå.¹¹¹ Det skulle förstås kunna vara så att koncernvinsten uppstått p.g.a. skatteplanering, d.v.s. vinsten flyttas till landet med lägst skattesats eller förlusten till det land med högst skattesats. Wiman menar att om koncernvinsten uppstått p.g.a. lägre kostnader vid transaktioner mellan företagen inom koncernen så är vinsten redan fördelad mellan dem och då finns inget problem gentemot armlängdsprincipen.¹¹²

Ett alternativ till armlängdsprincipen som lagts fram är ”Global formulary apportionment” (GM), den globala metoden enligt SKV. Förespråkarna för en sådan metod menar att den är mer i linje med verkligheten. Enligt dem är det svårt för MNE: s som är väldigt invecklade att visa vad varje enhet tillför koncernen.¹¹³ Det vore därför bättre om koncernens samlade vinst låg till grund för beräkningen av vad som ska betalas i skatt i varje land där företagsgruppen är aktiv.¹¹⁴ OECD: s medlemsländer har inte accepterat en sådan metod. Det mest framträdande argumentet mot en sådan alternativ metod anses vara svårigheten att både undvika dubbelbeskattning och säkerställa att skatt betalas någonstans. För att få global formulary apportionment att fungera, skulle alla medlemsländerna gå med på en

¹¹⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.8. Se också Wiman, 1987, s. 366.

¹¹¹ Wiman, 1987, s. 364.

¹¹² Ibid., s. 365.

¹¹³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.61.

¹¹⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.62.

gemensam överenskommelse om hur varenda beräkning skulle ske.¹¹⁵ Ett annat argument mot GM är att ett statiskt system för beräkning av skatt inte följer marknadsfluktuationer och skulle därför vara väldigt klumpigt att använda.¹¹⁶ Faktorer som geografiska skillnader och olika företags variation i effektivitet tas ej heller hänsyn till. Dessa och ett flertal andra skäl, som inte tas upp här¹¹⁷, är skälet till att OECD inte använder sig av icke-ärmlängdsmässiga metoder.¹¹⁸

Vad som ej bör glömmas bort är att OECD: s riktlinjer endast är just riktlinjer och därmed inte har några legala påtryckningsmedel bakom sig. Däremot spelar de en stor roll då många skattemyndigheter använder sig av dem och därigenom tvingar företag att följa dem.¹¹⁹

Då olika länder kan ha olika bedömningar av hur armlängdsprincipen bör tillämpas uppstår problem både för företag och för skattemyndigheter. Sådana problem kan lösas med hjälp av regler för dokumentationen av internprissättningen. Som nämnts ovan behandlar uppsatsen de svenska dokumentationsreglerna. Följande kapitel kommer att ta upp och beskriva dessa i detalj.

¹¹⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.64.

¹¹⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.67.

¹¹⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.68 – 3.73.

¹¹⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 3.74.

¹¹⁹ Rolfe, 2005, s. 31.

3 Svenska dokumentationskrav

3.1 Inledning

Sverige har tidigare inte haft några dokumentationskrav trots att många andra länder som USA, Australien, Frankrike, Mexico och Brasilien, för att nämna några, har haft det. Skatteverket har fått i uppgift av regeringen att sammanställa svenska regler om dokumentationskrav inom internprissättningen. Bestämmelserna återfinns i Skatteverkets författningssamling och heter ”Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap” SKVFS 2007:1. Genom 19 kap. 2 b § 2 st. bemyndigas SKV LSK att meddela närmare föreskrifter angående dokumentation vid internprissättning. Nedan följer en genomgång av bestämmelserna och en beskrivning av vad som menas med de olika reglerna.

3.2 Bakomliggande motiv

Regeringen ansåg att tydligare regler om internprissättning behövdes inom svensk rätt då den rättsliga regleringen förut var knapphändig.¹²⁰ Man ansåg att ett införande av tydligare regler skulle medföra att skattekontrollen kunde göras effektivare och också medföra att skattesubjekten i större utsträckning skulle veta vad som krävdes av dem på utredningsstadiet.¹²¹ ”Syftet med dokumentationsregler är att dessa ska säkerställa att företag med internationella transaktioner med närstående företag iakttar armlängdsprincipen.”¹²² Ett sådant säkerställande uppnås bäst genom upprättande av ett underlag som används för att utvärdera armlängdsmässigheten hos internpriserna. RSKV:s rapport 2003:5 var resultatet av ett uppdrag av regeringen att utreda behovet av lagstiftning inom internprissättningsområdet. Det står bl.a. att ”skatteutredningar och processer tenderar att i allmänhet bli tids- och resurskrävande när det gäller beskattning av stora företag och i synnerhet när det gäller resultatfördelningsfrågor”¹²³ Detta har lett till effektivitetsförluster i samband med skattekontroller.¹²⁴ Vidare står det att det blivit ”allt mer problematiskt” att svenska regler avvek från andra jämförbara länders. Enligt RSKV talade mycket för att införa lagstiftning på området¹²⁵ vilket vi nu kan se också blev fallet.

¹²⁰ Prop. 2005/06:169 s. 102.

¹²¹ Ibid.

¹²² SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 5.

¹²³ RSV Rapport 2003:5, Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser, s. 8. Hämtad från <http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc800038101/rapport200305.pdf>, 070603, 16:50.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ RSV Rapport 2003:5, s. 32.

3.2.1 Proposition 2005/06:169

I prop. 2005/06:169 lägger regeringen fram förslaget att ”en formell skyldighet för internationellt verksamma företag att upprätta skriftlig dokumentation om internpriser vid transaktioner med företag som är begränsat skattskyldiga i Sverige skall införas i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.”¹²⁶ Lagen skall ange vad dokumentationen skall innehålla, d.v.s. en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prissättningsmetod och en jämförbarhetsanalys. De som skall omfattas av lagen är näringsidkare som befinner sig i en sådan intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL. Skulle den ekonomiska intressegemenskapen bara hänföra sig till direkt eller indirekt kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation endast upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än hälften.¹²⁷ Med andra ord endast om ett företag äger mer än 50 % av aktierna i ett närstående företag. Det skulle då räcka med ett ägande på 50,1 %. Det påpekas dock att företag hade en skyldighet redan innan att följa armlängdsprincipen, som kom till uttryck i korrigeringsregeln. Dokumentationen skall göra det möjligt att utvärdera att så har skett i de olika fallen.¹²⁸

Utgångspunkten för arbetet med föreskrifterna var att proportionalitetsprincipen skulle återfinnas i den. I propositionen står det: ”[v] id den närmare utformningen av kraven på dokumentationen är det angeläget att reglerna utformas i enlighet med vad som kan sägas vara en godtagbar internationell standard, samtidigt som behovet skall vägas mot kostanden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma. ”Endast sådan information som är nödvändig för en rimlig bedömning av huruvida internpriserna överensstämmer med armlängdsprincipen skall begäras av företagen.”¹²⁹ Proportionalitetsprincipen återfinns också i riktlinjerna.¹³⁰

När det rör sig om komplexa och svåröverskådliga transaktioner kan i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare sådana. Samma sak gäller för större transaktioner i förhållande till mindre transaktioner. För en MNE är därför oftast dokumentationskraven större än för små och medelstora företag.¹³¹

¹²⁶ Prop. 2005/06: 169, s. 99.

¹²⁷ Ibid., s. 100.

¹²⁸ Ibid, s. 102.

¹²⁹ Ibid, s. 103.

¹³⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.4 – 5.7 och 5.11.

¹³¹ Prop. 2005/06:169, s. 103.

3.2.2 Bevisbördan

Bevisbördan för att en felaktig prissättning skett ligger på SKV. För att det ska kunna ske en korrigerings av det felaktiga priset måste det finnas ett samband mellan intressegemenskapen och det felaktiga priset. Skulle det finnas ett sådant samband är det upp till företaget att visa på att det antingen inte existerar någon intressegemenskap eller att det inte föreligger någon felprissättning.¹³² Genom införandet av dokumentationskraven har det blivit lättare för SKV att se om armlängdsprincipen har följts men det innebär inte att den primära bevisbördan flyttats från Skatteverket.¹³³ ”En väl underbyggd dokumentation torde underlätta för företagen att förklara ett pris som synes vara felaktigt.”¹³⁴

3.2.3 Sekretess

”Dokumentationen som är överlämnad till Skatteverket är skyddad enligt de sekretessregler som gäller för Skatteverkets verksamhet.”¹³⁵ Enligt SekrL gäller sekretess utan skaderekvisit för uppgifter i beskattningssammanhang. Vilket innebär att det är förbjudet att lämna ut uppgifter oavsett om ett röjande skulle kunna medföra skada eller men för den som uppgiften rör.¹³⁶ Däremot är beslut om beskattning, med ett fåtal undantag, offentliga.¹³⁷

3.2.4 Sanktioner

Enligt förarbetena behövs det inte ”någon särskild sanktion i de fall dokumentation inte upprättas eller är bristfällig”.¹³⁸ Istället gäller vad som står i 5 kap. TL och då framför allt 1 §: *Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.*

En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

¹³² SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 39.

¹³³ Prop. 2005/06:169 s. 116.

¹³⁴ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 39.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Prop. 2005/06:169 s. 114.

3.3 Skattesubjekt som ska upprätta dokumentation

Det framgår av 19 kap. 2 a § LSK att den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet ska upprätta skriftlig dokumentation, avseende transaktioner som företaget företar med begränsat skattskyldigt företag enligt IL. Undantaget är om inte sådan intressegemenskap råder som nämns i 14 kap. 20 § IL:

”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.”

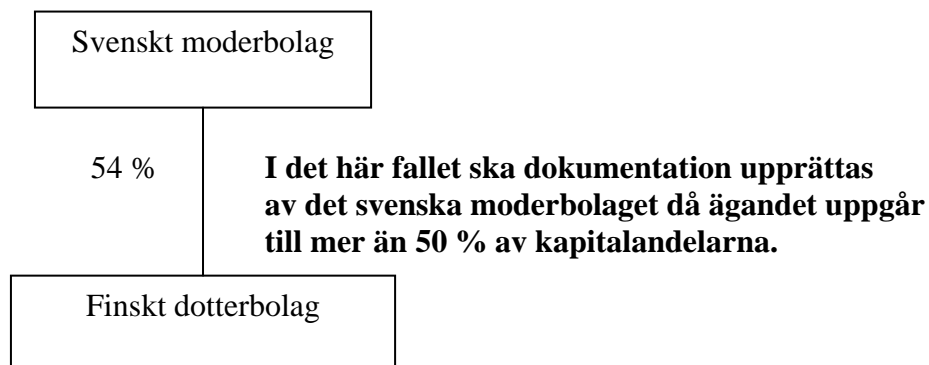
Den nittonde paragrafen som nämns ovan är korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Vad som framgår av 14 kap. 20 § är att ekonomisk intressegemenskap grundar sig på direkt eller indirekt kontroll av två eller flera företag, där kontroll utgörs av deltagande i ledning eller övervakning eller ägande av aktier i företagen. Enligt propositionen ska sådant ägande uppgå till mer än hälften av kapitalandelarna (se diskussionen i avsnitt 3.2.1. ovan).¹³⁹ Detta framgår också av 19 kap. 2 a § LSK, att dokumentation bara behöver upprättas om intressegemenskapen endast hänför sig till ägande av kapitalandelar och detta ägande överstiger 50 % (se bild 6.1 och 6.2. nedan). Tittar man bara på ägandet är det inte svårt att fastställa om dokumentation ska ske eller inte. Däremot är det svårare att avgöra när tillräckligt stort inflytande över ett annat företag föreligger för att dokumentationskraven ska börja gälla.¹⁴⁰

¹³⁹ Prop. 2005/06:169, s. 100.

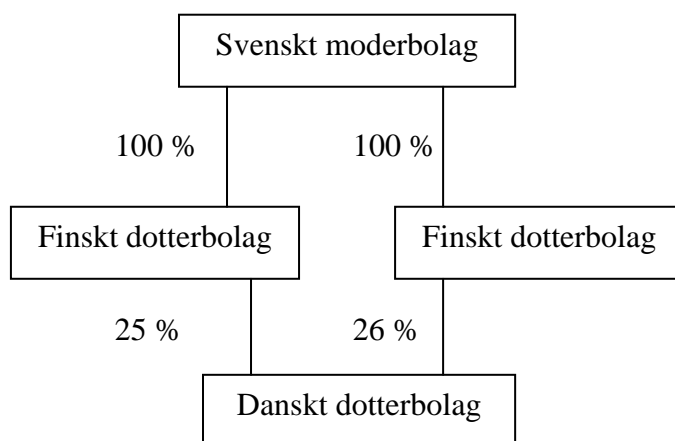
¹⁴⁰ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 3.

Bild 6.1. När företag behöver upprätta dokumentation p.g.a. kapitalinnehav

a)

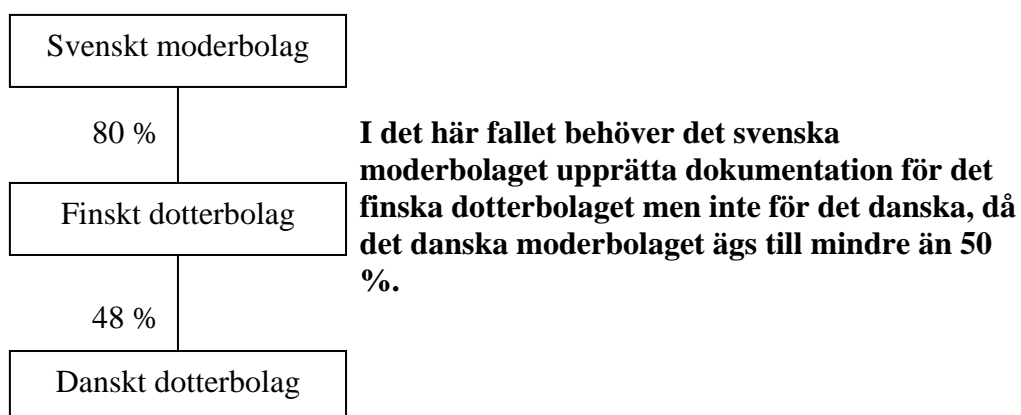


b)



I det här fallet omfattas det svenska moderbolaget av dokumentationsreglerna för de finska dotterbolagen och det danska dotterbolaget, då det danska bolaget ägs indirekt till 51 %.

Bild 6.2. När företag inte behöver upprätta dokumentation



SKV tänker endast begära att de företag som är ”juridiska personer [och] ägs av andra juridiska personer under förhållanden som motsvarar de som anges i 1 kap. 11 § ABL, för moderbolag och dotterbolag” samt ”juridiska personer som på annat sätt ingår i intressegemenskapen” lämnar dokumentation. Detta för att öka förutsebarheten för de företag som inte uppfyller kraven på ägande men ändå omfattas av dokumentationen.¹⁴¹

Enligt 1 kap. 1 § ABL är: *aktiebolag moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag, om aktiebolaget*

1. *innehär mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,*
2. *äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,*
3. *äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller*
4. *äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.*

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. *innehär mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,*
2. *äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller*
3. *äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.*

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

¹⁴¹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 3.

Det är bara aktiebolag som kan vara moderbolag enligt ABL. SKV menar att om man vid en prövning enligt 1 kap. 11 § ABL finner att ett HB uppfyller kraven som moderbolag ska även detta bolag omfattas av dokumentationsreglerna.¹⁴² Däremot är det som nämnts ovan bara företag som är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet som ska upprätta dokumentation, 19 kap. 2 a § LSK. Då HB inte är skattskyldiga för sådan inkomst behöver de inte upprätta dokumentation. Vilket leder till att ett AB som äger ett HB ska upprätta dokumentation om transaktioner dem emellan medan handelsbolaget inte skall göra det.¹⁴³ När det gäller juridiska personer som ingår i intressegemenskap på annat sätt än genom ägande avses även en fysisk person. D.v.s. om den fysiska personen ”ensam eller tillsammans med sådana närstående personer som anges i 2 kap. 22 § IL, har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer anses dessa ha sådan ekonomisk intressegemenskap med varandra som medför dokumentation”.¹⁴⁴

3.3.1 Undantag

Fasta driftställen, till ett svenskt företags huvudkontor, omfattas inte då det rör sig om transaktioner mellan dem. Detsamma gäller för utländska företags fasta driftställen i Sverige. Detta p.g.a. att fasta driftställen inte är ett eget skattesubjekt utan är en del av ett företag. Regeringen ville inte inbegripa fasta driftställen i dokumentationen då det bedrevs ett internationellt arbete inom OECD angående allokering av vinst från fasta driftställen, vid tidpunkten för lagförslaget.¹⁴⁵ Däremot är ett bolag skyldigt att upprätta dokumentation för sitt fasta driftställe i utlandet avseende transaktioner med icke svenska företag i landet i fråga.¹⁴⁶

Små och medelstora företag omfattas inte fullt ut av dokumentationsskyldigheten. Detta då det ansågs vara en stor börda både administrativt och kostnadsmissigt för mindre företag.¹⁴⁷ De omfattas istället av en förenklad dokumentation. I alla fall om deras transaktioner faller inom ramen för transaktioner av mindre värde, se nedan under avsnitt 3.4.7.

3.4 Dokumentationen

Under följande avsnitt presenteras SKVFS 2007:1, eller dokumentationen. Alla hänvisningar till lagar, paragrafer och regler är till denna dokumentation om inte annat specifikt anges.

¹⁴² SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 4.

¹⁴³ Ibid.

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Prop. 2005/06:169, s. 110.

¹⁴⁶ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 5.

¹⁴⁷ Prop. 2005/06: 169, s. 109.

3.4.1 Definitioner

SKVFS 2007:1 börjar med att förklara olika begrepp som används i föreskrifterna i 1 §. Därefter följer proportionalitetsprincipen i 2 §, vilken säger: ”De uppgifter som dokumentationen skall innehålla enligt 3-9 §§ skall göra det möjligt att bedöma om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen. Dokumentationen behöver endast innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning i dessa avseenden.” Vad som sagts ovan om proportionalitetsprincipen kommer här in i bilden vad gäller bedömningen av olika transaktioner. I förarbetena framgår det att SKV måste väga in behovet av proportionalitet.¹⁴⁸ Transaktionens ekonomiska betydelse bedöms utifrån det marknadsmässiga värdet och inte efter det verkliga priset på transaktionen, ifall de skulle skilja sig åt. Detta då vissa produkter kan vara bokförda till ett lägre värde än marknadsvärdet.¹⁴⁹ Ett företag behöver inte dokumentera varenda transaktion om det skulle finnas mindre väsentliga sådana. Detta bedöms från fall till fall, vilket även är fallet om transaktionen påverkar resultatet eller inte.¹⁵⁰ Därför kan det bli så att ett stort företag inte behöver dokumentera en mindre transaktion som skulle ha dokumenterats om den utförts av ett litet företag. Möjligheten att utelämna transaktioner av mindre betydelse skall inte förväxlas med den förenklade dokumentationen som tas upp i 10 §.

3.4.2 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten

I 3 § och 4 § räknas den information som skall ingå i dokumentationen upp. 3 § säger följande: ”Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur där ägarförhållandena och hur företaget kontrollerar eller kontrolleras av andra företag i företagsgruppen anges. Företagets och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende skall anges. Väsentliga förändringar inom företaget och företagsgruppen under räkenskapsåret skall redovisas.”

I 4 § står det: ”Beskrivningen skall innehålla sådan finansiell information som är relevant för tillämpningen av vald prissättningsmetod för räkenskapsåret avseende företaget och de andra företag inom företagsgruppen som företaget haft interna transaktioner med under räkenskapsåret. Beskrivningen skall även innehålla uppgifter om branschspecifika förhållanden och den inriktning på verksamheten som påverkat företagets prissättning av interna transaktioner.”

Då det är nödvändigt att ha en grundläggande kunskap om företaget för att kunna hitta jämförelsetransaktioner är det lämpligt att beskriva de företag

¹⁴⁸ Prop. 2005/06:169, s. 111.

¹⁴⁹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 8.

¹⁵⁰ Ibid.

som ingår i intressegemenskapen. Beskrivningen ska ske både utifrån ett legalt och utifrån ett operationellt perspektiv.

I den legala strukturen framgår det vilka företag som ingår i gemenskapen vem som äger dem och hur. Enligt 3 § ska även väsentliga förändringar inom företaget och företagsgruppen under räkenskapsåret redovisas. Skulle det skett många och / eller invecklade förändringar kan det vara en fördel att bifoga en uppställning över strukturen vid årets början.¹⁵¹

Den operationella beskrivningen av verksamheten är tänkt att förklara hur företagsgruppen fungerar organisatoriskt i förhållande till funktioner och aktiviteter och hur integrationen fungerar i gruppen.¹⁵² Det ska anges vilka affärsområden som finns inom gruppen och vilka enheter som arbetar med vilka. Vidare ska marknaderna där gruppen är verksam anges. En beskrivning skall lämnas som redovisar vilka interntransaktioner som sker och vilka risker som föreligger samt på vem de ligger. Denna beskrivning ska redovisas i funktionsanalysen. Beskrivningen ska också innehålla tillräcklig finansiell information för att prissättningsmetoden ska kunna bedömas. Sådan finansiell information kan t.ex. bestå av de inblandade företagens årsredovisningar. Även branschspecifika förhållanden och strategier som påverkar internprissättningen ska finnas med i beskrivningen. Det är t.ex. viktigt för företag som tänker använda sig av sänkta priser för att ta sig in på en ny marknad att ta med detta i beskrivningen av strategierna. Annars kan internprissättningen komma att underkännas vid revision. Företaget ska också beskriva konkurrenssituationen på marknaden samt beskriva vilka faktorer som har störst inverkan på vinstgenereringsförmågan inom branschen.¹⁵³ I marknadsbeskrivningen kan det bl.a. framgå hur köpare och säljare agerar på marknaden och om det föreligger en överskottsmarknad eller ett bristande utbud.¹⁵⁴

Både den legala och den operationella beskrivningen har till avsikt att förklara varför företaget valt den internprissättning som man gjort. På detta bör även en historisk beskrivning av företaget och företagsgruppen lämnas. En sådan kan ge en inblick i hur marknaden har förändrats och var företaget befinner sig idag. Skulle företaget vara nystartat kan det t.ex. finnas höga kostnader relaterade till uppstarten. Sådana kostnader förklaras då lätt med hjälp av den historiska beskrivningen.¹⁵⁵

3.4.3 Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna

Enligt 5 § ska *dokumentationen innehålla en beskrivning av företagets interna transaktioner i förhållande till vart och ett av de företag med vilka*

¹⁵¹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 9.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 10.

¹⁵⁴ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 11.

¹⁵⁵ Ibid.

transaktioner förekommit, antingen transaktion för transaktion eller i aggregerad form. Transaktionerna skall beskrivas utifrån jämförelsefaktorerna och beskrivningen skall bland annat innehålla uppgifter om

- 1. typ av transaktion,*
- 2. värde,*
- 3. mängd,*
- 4. andra avtalsvillkor,*
- 5. eventuella samband med andra transaktioner som är väsentliga för prissättningen, och*
- 6. kostnadsunderlag, fördelningsmodell och vinstpålägg vid kostnadsbaserad indirekt debitering av tjänster.*

För att kunna utföra en jämförbarhetsanalys och därefter tillämpa armlängdsprincipen, måste man ha tillgång till viss information. Därför skall ett företag innefatta de sex ovanstående punkterna i sin dokumentation. Punkt ett är till för att hitta en liknande transaktion. Detta för att kunna jämföra likheter i varor eller tjänster. En jämförbarhetsanalys ska också ingå i dokumentationen men mer om det under avsnitt 3.4.6 nedan. Skulle företaget redan när de satt sina internpriser, upprättat en lista eller förteckning över vilka transaktioner som ingår i deras jämförbarhetsanalys behöver de inte bifoga någon annan dokumentation enligt 5 § 1p.¹⁵⁶ ”Med transaktion avses... exempelvis köp eller försäljning av varor eller tjänster, finansiering, upplåtelse eller överlåtelse av immateriella tillgångar samt transaktioner med anledning av samarbeten reglerade i kostnadsfördelningsavtal.” Hit räknas också flyttning inom koncernen av tillgångar, funktioner och risker¹⁵⁷

Transaktioner av liknande typ får lov att behandlas som en transaktion, så kallade aggregerade transaktioner, om det rör sig om transaktioner mellan samma parter och på samma villkor.¹⁵⁸ Enligt SKV¹⁵⁹ ska jämförelsefaktorerna i riktlinjerna sammanvägas för att avgöra om transaktionerna kan antas vara aggregerade eller inte. Dessa jämförelsefaktorer har nämnts ovan och är karaktäristiska för varan tillgången eller tjänsten i fråga,¹⁶⁰ funktionsanalys,¹⁶¹ avtalsvillkor,¹⁶² ekonomiska omständigheter¹⁶³ samt affärsstrategier.¹⁶⁴

¹⁵⁶ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 12.

¹⁵⁷ Ibid.

¹⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁹ Ibid.

¹⁶⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.19.

¹⁶¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.20 – 1.27.

¹⁶² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.28, 1.29.

¹⁶³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.30.

¹⁶⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p.1.31 – 1.35.

Jämförelsefaktorererna är förhållandevis lätta att applicera på en transaktion som innehåller varor. Men i de fall då tjänster är iblandade får man även ställa sig frågorna om nytta erhållits för mottagaren samt om priser på tjänsten är i överensstämmelse med armlängdsprincipen?¹⁶⁵ Det bör finnas dokumentation som styrker rimligheten av prissättningsmetoden företaget har använt i de fall man inte har använt sig av någon direkt metod. Detta då indirekta metoder i viss mån kan vara schablonmässiga.¹⁶⁶ Det bör också av dokumentationen framgå ”huruvida det mottagande företaget haft en rimlig förutsebar nytta av tjänsterna i fråga”.¹⁶⁷ Om transaktionen avser immateriella tillgångar skall det anges vilken typ det rör sig om.¹⁶⁸ Det ska också beskrivas om det rör sig om en upplåtelse eller en överlåtelse.

Ibland kan det förekomma kostnadsfördelningsavtal (cost contribution arrangements, CCA), vilket är en överenskommelse om att fördela kostnader och risker för att utveckla, producera eller erhålla produkter. Normalt sett rör det sig om immateriella rättigheter men kan även röra sig om varor eller tjänster. Ett CCA fungerar som så att ett företag tar på sig kostnader motsvarande den nytta de förväntas ha av avtalet.¹⁶⁹ I riktlinjerna framgår det att företag som kommit överens om ett CCA bör förbereda underlag för vilken typ av aktivitet avtalet avser samt hur kostnaderna fördelas.¹⁷⁰

”Dokumentationen skall också innehålla de avtal som är väsentliga för prissättningen eller en förteckning över dessa avtal. Företag med ett stort antal avtal får istället upprätta en beskrivning av vilka olika huvudkategorier av avtal som företaget har ingått och vilken prismetodik dessa innehåller. Avtal och andra överenskommelser angående frågor om internprissättning som företaget eller annat företag inom företagsgruppen ingått med myndighet och som berör företaget skall redovisas. Dokumentationen skall också innehålla utländska förhandsbesked eller andra liknande meddelanden angående frågor om internprissättning som berör företaget”, enligt 6 §.

Avtal som nämns i 6 § kan både vara skriftliga och muntliga. Det som menas med avtal och andra överenskommelser med myndighet kan t.ex. vara APA och rulings. APA är en överenskommelse mellan företaget och ett eller flera länders skattemyndigheter och rulings är förhandsbesked.¹⁷¹ Som framgår av paragrafen får företag som har många olika avtal istället upprätta dokument som beskriver huvudkategorierna av de avtal man har. En

¹⁶⁵ Prop. 2005/06:169, s. 104.

¹⁶⁶ Ibid.

¹⁶⁷ Prop.2005/06:169, s. 104.

¹⁶⁸ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 14.

¹⁶⁹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 15.

¹⁷⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 8.41.

¹⁷¹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 16, 17.

beskrivning av avtalsinformationen kan t.ex. framläggas i en förteckning eller en tabell.¹⁷²

3.4.4 Funktionsanalys

I 7 § står följande: ”Funktionsanalysen enligt 19 kap. 2 b § första stycket 3 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall beskriva företagets roller och innehålla en specifikation av företagets funktioner, tillgångar och risker samt dessas ekonomiska betydelse.

Funktionsanalysen utgör en central del av dokumentationen. Denna analys används inledningsvis av SKV för att utreda omständigheterna kring den interna transaktionen.¹⁷³ Funktionsanalysen är en av de jämförbarhetsfaktorer som OECD nämner i riktlinjerna.¹⁷⁴ I funktionsanalysen skall samtliga parter som är inblandade i en intern transaktion analyseras utifrån de roller de har, d.v.s. vilka funktioner de utför, tillgångar de använder och risker de bär.¹⁷⁵ Tanken är att funktionsanalysen skall visa vilka funktioner, tillgångar och risker som är särskilt värdeskapande vid transaktionen och sedan hänföra dessa till rätt part, såväl den skattskyldige som motparten studeras.¹⁷⁶ ”Med funktioner avses de verksamheter som ett företag ägnar sig åt, t.ex. forskning, planering, tillverkning, distribution, service, finansiering och ledarskap.”¹⁷⁷ Syftet med beskrivningen är att skapa underlag för en jämförelseanalys och för att kunna välja en internprissättningsmetod som passar företaget.¹⁷⁸ Beroende på vilken typ av transaktion det rör sig om kan samma funktion ha olika stor betydelse och inverkan på transaktionen. Även branschen i vilken företaget verkar samt vilket led i transaktionskedjan det rör sig om spelar roll. Även ägandeförhållandena inom koncernen ska utredas i funktionsanalysen. Detsamma gäller för utnyttjande av materiella och immateriell tillgångar.¹⁷⁹ Det undersökta företaget bör redovisa vilka olika risker som tas då SKV granskar dessa. De risker som det ges exempel på i meddelandet är marknads-, kredit-, produktutvecklings-, tillverknings-, lager- och garantirisker.¹⁸⁰ Enligt meddelandet kan en funktionsanalys vara en verbal beskrivning av hur funktioner, tillgångar och risker är fördelade mellan parterna. Även ett flödesschema eller en tabell kan användas för att redovisa ovan nämnda. SKV sammanfattar med att den part som bidrar med de mest värdeskapande funktionerna, tillgångarna och tar på sig den huvudsakliga affärsrisken bör ha störst del i den vinst som transaktionen

¹⁷² SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 16.

¹⁷³ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 17.

¹⁷⁴ Se avsnitt 2.6. ovan.

¹⁷⁵ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 17.

¹⁷⁶ Ibid.

¹⁷⁷ Ibid.

¹⁷⁸ Prop. 2005/06:169, s.105.

¹⁷⁹ Ibid.

¹⁸⁰ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 18.

genererar och att förändringar i parternas roller under räkenskapsåret särskilt ska framgå.¹⁸¹

3.4.5 Beskrivning av vald prissättningsmetod

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 SKV M 2007:4 står det att OECD: s riktlinjer innehåller fem metoder¹⁸² men att skattskyldiga även kan använda sig av andra metoder så länge som internpriserna överensstämmer med armlängdsprincipen ”såsom den beskrivs i riktlinjerna”.¹⁸³

Då dokumentationen även skall innehålla en beskrivning av hur den valda prissättningsmetoden har tillämpats. Detta kan i vissa fall medföra att företaget måste lämna uppgifter om hur de har följt upp och tillämpat de priser som prissättningsmetoden påvisat.¹⁸⁴

3.4.6 Jämförbarhetsanalys

I 9 § står det: ” I den jämförelseanalys 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.”

”Tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från att de interna transaktionerna jämförs med transaktioner mellan oberoende parter, jämförelsetransaktioner, för att ta fram marknadspriset.”¹⁸⁵ I jämförelseanalysen, som nämnts ovan i avsnitt 2.6., sker en undersökning av antingen interna eller externa jämförelsetransaktioner. Bedömningen, om transaktionerna är tillräckligt jämförbara, sker med bakgrund av jämförbarhetsfaktorerna som återfinns i Kapitel I i OECD: s riktlinjer.¹⁸⁶

¹⁸¹ Ibid.

¹⁸² Se avsnitt 2.7. ovan för mer information om de olika prissättningsmetoderna och hur de tillämpas, både internationellt och i Sverige.

¹⁸³ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 19.

¹⁸⁴ Ibid.

¹⁸⁵ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 26.

¹⁸⁶ Se avsnitt 2.6. ovan.

Man kan vid sökning av jämförelsetransaktioner ibland finna flera stycken pris som uppfyller kraven och bildar ett prisintervall. Om man använder sig av flera olika prismetoder kan alla inom intervallet uppfylla kravet som jämförelsefaktor och därmed kan företaget i fråga välja vilket pris som passar dem bäst. Givetvis förutsätter det att prissättningen i övrigt följer armlängdsprincipen. OECD ger inga klara besked för hur stort intervall som är okej men anser att man vid stora prisskillnader inom intervallen bör bortse från alltför höga eller låga resultat.¹⁸⁷

3.4.7 Transaktioner av mindre värde

10 § För interna transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning av de uppgifter som anges i 19 kap. 2 b § första stycket lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 640 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Den förenklade redovisningen skall innehålla de uppgifter som anges i bilagan till dessa föreskrifter. Denna möjlighet till förenklad redovisning gäller inte för transaktioner som avser överlåtelse av immateriella tillgångar.

I bilagan till föreskrifterna står det: ”Följande information skall redovisas om dokumentationen får upprättas i förenklad form enligt 10 § Skatteverkets föreskrifter (SKVS 2007:1) om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap. Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av;

- 1. företagsgruppens juridiska struktur samt företagens och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende,*
- 2. motpart i den interna transaktionen och uppgift om dennes verksamhet,*
- 3. aktuella transaktioner med angivande av typ, omfattning och värde,*
- 4. använd metod för att fastställa att prissättningen av de interna transaktionerna överensstämmer med marknadspris, och*
- 5. eventuellt utnyttjade jämförelsetransaktioner.*

”Transaktioner av mindre värde får dokumenteras på ett förenklat sätt.”¹⁸⁸ Dock måste skattskyldiga fortfarande iaktta armlängdsprincipen men får lov att dokumentera transaktionen på ett mindre omfattande sätt. Som nämnts ovan¹⁸⁹ har detta förfarande tillkommit för att förenkla för företag som ingår

¹⁸⁷ SKV M 2007:4 utkast 070420., s. 29.

¹⁸⁸ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 31.

¹⁸⁹ Se avsnitt 3.3.1. ovan.

transaktioner av mindre värde. Skulle räkenskapsåret vara längre eller kortare än tolv månader ska företaget justera beloppsgränserna i 10 § i motsvarande mån. För att bedöma vilka transaktioner som ska inräknas i beloppsgränserna ska transaktionerna hänföras till varor, överlåtelse av immateriella tillgångar eller övriga transaktioner. ”Med varor avses i det här sammanhanget omsättningstillgångar. Försäljning av anläggningstillgångar ingår inte i transaktionsslaget varor.”¹⁹⁰ Räntebetalningar som flyter in till det undersökta företaget är en finansiell transaktion och räknas därmed in i beloppsgränsen för övriga transaktioner.¹⁹¹

Dokumentationen för transaktioner av mindre värde inleds med en kortfattad beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur m.m. vilket anges i referatet av bilagan här ovan. Enligt punkt tre i bilagan ska information om aktuella transaktioner anges. Skulle det röra sig om flera likartade transaktioner får dessa redovisas i aggregerad form. Enligt SKV kan punkterna 2-5 ”med fördel” redovisas i en uppställning eller i tabellform. Skulle den skattskyldige upptäcka att man i transaktioner med ett eller flera av sina dotterföretag har överstigit den beloppsmässiga gränsen för förenkla dokumentation, måste man göra en fullständig dokumentation mot det eller de företagen det rör sig om.¹⁹²

3.4.8 Sammanställning

11 § Interna handlingar och uppgifter som ingår i dokumentationen skall finnas för varje räkenskapsår. Företaget skall ha sådana rutiner att det är möjligt att på begäran av Skatteverket för varje räkenskapsår sammanställa en dokumentation enligt dessa föreskrifter.

För att företag ska kunna uppfylla armlängdsprincipen måste de kontinuerligt arbeta med prissättningsfrågor.¹⁹³ Därför anses dokumentationsskyldigheten i SKVFS 2007:1 inte innebära någon större arbetsbörda för företagen, då det anses vara en förutsättning att företagen redan följt samma principer som dokumentationskraven föreskriver.¹⁹⁴ De nya reglerna ställer krav på att företagen sparar underlag från internprissättningsarbetet. Ju viktigare en transaktion är för företagets vinst desto högre krav bör ställas på företagets analys av pris och övriga villkor samt underlag.¹⁹⁵

Som framgår av 11 § ska interna handlingar och uppgifter som ska ingå i en dokumentation finnas för varje räkenskapsår, vilket innebär att varje uppgift och handling som uppstår under året måste sparas för att sammanställas till

¹⁹⁰ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 32.

¹⁹¹ Ibid.

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 33.

¹⁹⁴ Prop. 2005/06:169 s. 110.

¹⁹⁵ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 33.

en dokumentation vid slutet av året.¹⁹⁶ Om dokumentationsmaterial upprättas i efterhand finns det risk för att information glöms bort och att underlaget som då upprättas inte korrekt återger vad som skett under verksamhetsåret.¹⁹⁷ Det ställs inga krav på att en färdig dokumentation vid tidpunkten för deklarationens färdigställande om inte SKV begär det. Däremot finns det krav på att företag skapar rutiner och policys som gör att handlingar som rör internprissättning sparas.¹⁹⁸

3.4.9 Övrigt

12 § Dokumentationen skall på begäran av Skatteverket ges in till verket. En sådan begäran får ske efter den dag då självdeklarationen för räkenskapsåret skall lämnas. Företaget skall beredas rimlig tid att efterkomma en sådan begäran. Dokumentationen får ges in i pappersform eller i elektronisk form.

Med rimlig tid, i ovanstående paragraf, anses 30 dagar tillämpas som utgångspunkt. Men tiden kan variera från fall till fall. Även en successiv leverans av dokumentationen kan accepteras om det rör sig om ett företag med mycket omfattande dokumentation.¹⁹⁹ Det undersökta företaget får själv välja om de vill skicka in dokumentationen i en pappersform eller i elektronisk form.²⁰⁰

13 § Dokumentationen skall upprättas på svenska, danska, norska eller engelska språket.

Då många länder accepterar internprissättningsdokumentation på engelska bör även så vara fallet i Sverige och att endast upprätta dokumentationen på svenska ”anses inte stå i proportion till de kostnader och den administrativa börda det innebär att upprätta dokumentation på flera språk”.²⁰¹

14 § Dokumentationen skall bevakas i tio år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Beroende på hur dokumentationsunderlaget används kan den antingen vara räkenskapsinformation eller deklarationsunderlag. För det förra gäller en preskriptionstid på tio år och för det senare en tid på sex år. Då materialet till dokumentationen ofta samlas på ett och samma ställe anser SKV att samma regler bör gälla för hela det samlade dokumentationsunderlaget.²⁰²

¹⁹⁶ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 34.

¹⁹⁷ Ibid.

¹⁹⁸ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 34.

¹⁹⁹ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 35.

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ Prop. 2005/06:169 s. 111.

²⁰² SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 36.

15 § En dokumentation, som är upprättad enligt EUTPD, och som uppfyller samtliga där angivna villkor, anses upprättad enligt dessa föreskrifter.

Upprättas dokumentation enligt EUTPD gäller bestämmelserna i 11-14 §§.

Då tanken inom EU är att dokumentation som är upprättad enligt EUTPD ska accepteras inom alla medlemsländer, är det okej för ett företag att använda sig av dessa regler istället för dem som återfinns i SKVFS 2007:1.²⁰³ Dokumentation som upprättas i enlighet med EUTPD anses uppfylla de nya svenska kraven.²⁰⁴ ”Ett företag kan således välja mellan att upprätta dokumentation i enlighet med EUTPD eller i enlighet med interna regler i de stater där de är verksamma.²⁰⁵ Detta förutsätter en konsekvent tillämpning av respektive regelsystem.²⁰⁶

²⁰³ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 37.

²⁰⁴ Prop. 2005/06:169 s. 107.

²⁰⁵ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 37.

²⁰⁶ Ibid.

4 En jämförande analys mellan svenska och internationella dokumentationskrav

4.1 Inledning

I detta kapitel kommer de svenska dokumentationsreglerna, framställda under ovanstående kapitel, att analyseras. Reglerna kommer även att jämföras med utländska dokumentationskrav, närmare bestämt med OECD:s riktlinjer och de europeiska dokumentationsreglerna i EUTPD. Då uppsatsen inte lämnar utrymme till att jämföra varenda artikel och paragraf, i dokumentationskraven och riktlinjerna, kommer endast ett fåtal viktigare områden att ses över.²⁰⁷

4.2 Förhållandet mellan de svenska dokumentationskraven och OECD:s riktlinjer

Förut har ”de lokala reglerna för hur företagen skall förfara vid tillämpningen av armlängdsprincipen... skattemässigt sett ofta grundats enbart på OECD:s riktlinjer om transfer pricing. Utvecklingen har gått mot att armlängdsprincipen kompletterats med lokala lagregler gällande dokumentationskraven för prissättningen mellan företag i intressegemenskap.”²⁰⁸ Det finns inte någon större skillnad mellan OECD:s riktlinjer och de svenska dokumentationskraven. Till att börja med innehåller båda regelverken en proportionalitetsprincip. Principen återfinns i OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations p. 5.4.-5.7. och p.5.11. och i SKVFS 2007:1 2 §. En stor del av SKVFS 2007:1 är hämtat från OECD:s riktlinjer och en del är i princip en direkt översättning till svenska. Detta påverkar inte kvalitén på de svenska dokumentationsreglerna då riktlinjerna ska ses som en utgångspunkt för Skatteverket när det behandlar internprissättning. Även meddelandet utgår till mycket stor del från riktlinjerna och även här kan man se direkta översättningar till svenska. Vad som kan påpekas är dock att i många fall har inte SKV hänvisat till OECD:s ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”. I sådana fall kan det vara svårt för ett företag att veta om det rör sig om Skatteverkets egna åsikter eller om det skrivna utgår från OECD. Visserligen står det att

²⁰⁷ Här rör det sig om frågor som återkommer i artiklar och diskussioner i facktidningar. Se referenser nedan i texten.

²⁰⁸ Leijonhufvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, SvSkT 2/2007, s. 138.

läsa i propositionen till lagen att ”det är angeläget att reglerna utformas i enlighet med vad som kan sägas vara en godtagbar internationell standard”.²⁰⁹ Ur ett sådant perspektiv kan det inte vara fel om de svenska reglerna är i princip en kopia av vad OECD: s riktlinjer föreskriver om dokumentation.

Dokumentationsreglerna i riktlinjerna (se avsnitt 2.4. ovan) ska inte ses som minimiregler, för skattebetalarna, som måste uppfyllas och ska inte heller ses som en uttömmande lista över vad en skattemyndighet får lov att begära från ett företag.²¹⁰ Professor Sven-Olof Lodin, som varit med och utformat OECD: s riktlinjer betonar att riktlinjerna ”ska ses som den yttersta gränsen för vad staterna kan kräva av de skattskyldiga”.²¹¹ I meddelandet verkar det som om SKV har utgått ifrån OECD: s dokumentationsriktlinjer och ansett dem vara en uttömmande lista över vad skattebetalare ska innefatta i sin dokumentation. Effekterna därav kan man ha delade meningar om. OECD: s riktlinjer kan ses som en mall för skattemyndigheter när de skapar regler för dokumentation. Vilket betyder att SKV både kan skapa regler som är mer betungande, än vad riktlinjerna är, för skattebetalare och regler som är lättare att följa.

4.3 Förhållandet mellan de svenska dokumentationskraven och EUTPD

EUTPD är precis som OECD: s riktlinjer bara en rekommendation för hur internprissättningen kan dokumenteras. Som nämnts ovan ska dokumentationskrav inom EU bedömas inom ramen för OECD: s riktlinjer.²¹² En stor skillnad mellan de svenska reglerna och EUTPD är att den senare är uppdelad i två delar. Om det rör sig om en stor företagsgrupp som agerar inom Europa skulle det kunna vara en fördel, i vissa fall, att använda sig av EUTPD. Då kan man använda sig av den centrala dokumentationssamlingen, ”master file”, i alla företag som agerar inom EU. Det enda som behöver kompletteras i de fallen är den landsspecifika dokumentationen. Visserligen kan företag som använder sig av de svenska dokumentationsreglerna kanske också i vissa fall använda sig av samma dokumentationsunderlag (d.v.s. master file) och bara göra vissa justeringar för att dokumentationen ska passa det egna företaget.

EUTPD är på sätt och vis en del av den svenska dokumentationen, då det i 15 § SKVFS 2007:1 står att dokumentation upprättad enligt EUTPD ska anses tillgodose de svenska dokumentationskraven. Men då det finns skillnader i dokumentationen kan det vara avgörande för företag vilken metod som väljs. Det är t.ex. svårt för SKV att hitta förarbeten till EUTPD

²⁰⁹ Prop. 2005/06:169, s. 103.

²¹⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.16.

²¹¹ Ledare i Dagens Industri, onsdag 20 juni, 2007.

²¹² C:2006 176/01, s. 1.

och därigenom tolka vad som menas med enskilda paragrafer i dokumentationskraven. Detsamma gäller förstås för skattebetalare, men då bevisbördan ligger på skattemyndigheterna kan det vara en fördel att använda sig av dokumentationskrav med ”flytande regler”. Som vanligt är förmodligen utfallet av vald regelsamling beroende av det enskilda fallet. De svenska reglerna styrs av proportionalitetsprincipen som nämdes i avsnittet ovan. Vilket leder till att tolkningen av internprissättningen är beroende av förutsättningarna från fall till fall. Risken är att SKV tolkar EUTPD bokstavligt, det skulle leda till ett stramt regelverk jämfört med det svenska där situationen avgör om armlängdsprincipen följs eller inte.

En skillnad mellan EUTPD och SKVFS 2007:1 är regelverkens förhållande till fasta driftställen. Enligt uppförandekoden ska medlemsstaterna utgå från överväganden liknande dem som gäller för dokumentationskrav för internprissättning då man behandlar vinst till fasta driftställen.²¹³ Medan man i de svenska dokumentationskraven inte ser fasta driftställen som en juridisk person utan som en del av bolaget det tillhör.²¹⁴

4.4 De svenska dokumentationsreglernas relevans

I detta avsnitt kommer de svenska dokumentationskraven att analyseras för att se om de tillför något nytt till den svenska internprissättningsproblematiken eller om reglerna endast återberättar vad som redan gällde inom området innan de kom till. Avsnittet kommer även att behandla vissa större frågeställningar som dykt upp genom införandet av de nya dokumentationskraven.

I förarbetena står det att tydligare regler om den svenska internprissättningen skulle underlätta både för företag och för skatteverket vilket låter logiskt.²¹⁵ Men blev de nya lagreglerna tydliga eller är företagen fortfarande i samma situation som innan lagändringen? Förmodligen kommer tiden att utvisa hur utfallet blev då reglerna kommer i bruk först vid taxeringen 2008. Om inte annat kommer förmodligen domstolarna att försöka klargöra vad som gäller.

Då endast korrigeringsregeln var det som gällde inom området före de nya reglerna, var armlängdsprincipen tillämplig även innan de nya kraven och då Sverige var medlem i OECD även innan SKVFS 2007:1, gällde riktlinjerna för SKV och de svenska bolagen även innan, fast då givetvis som riktlinjer och principer. Ovanstående antaganden leder fram till att SKVFS 2007:1 endast tillfört sådant som inte tas upp i OECD: s riktlinjer och som inte behandlats av korrigeringsregeln. Då får man ställa sig frågan vilka regler som anses vara nya i de svenska dokumentationskraven? Svaret

²¹³ C:2006 176/01, s. 2.

²¹⁴ SKV M 2007:4 utkast 070420, s. 37.

²¹⁵ Prop. 2006/07:169, s. 102.

på frågan är att själva kravet på dokumentation är nytt, d.v.s. att 19 kap. 2 a § och 2 b § LSK är ny reglering inom internprissättningsområdet. Skatteverket skriver SKVFS 2007:1 med stöd av 19 kap. 2 b §. Vilket leder till föreskrifterna. Finns det några nyheter i dem? Proportionalitetsprincipen i 2 § SKVFS 2007:1 fanns, som nämnts ovan, redan innan i riktlinjerna. Tredje och fjärde paragraferna är också hämtade från OECD: s riktlinjer.²¹⁶ Likaså kan en motsvarighet till 5 § ses i riktlinjerna.²¹⁷ OECD: s riktlinjer behandlar APA och förhandsbesked i p. 4.124. - 4.166. men tar inte upp ämnet specifikt i kapitel V där förslaget till dokumentation finns. Däremot skriver SKV att sådana ingångna avtal och överenskommelser skall redovisas i dokumentationen.²¹⁸ Här finns det alltså en viss skillnad, om än en liten sådan. Anledningen till att inte riktlinjerna tar upp APA i sin dokumentation kan vara att många länder inom OECD tillämpar APA. Det gör dock inte Sverige, vilket kan vara anledningen till att SKV vill att skattebetalare som ingått ett sådant avtal med någon annan stat ska ta med det. Funktionsanalysen som ska finnas med enligt 19 kap. 2 b § 1 st. 3 p. LSK, regleras i 7 § SKVFS 2007:1 och i riktlinjerna återfinns vad som kan finnas med i den i Kapitel V p.5.23. Principen bakom 8 § SKVFS 2007:1 återfinns i p. 5.28 i riktlinjerna och bakgrunden till 9 § SKVFS återfinns i riktlinjerna i p.1.15. Det står inget specifikt om förenklad dokumentation för transaktioner av mindre värde i Kapitel V i OECD: s riktlinjer. Däremot står det en hel del om proportionalitetsprincipen. Vilken uttrycker att ett företag inte ska behöva lägga fram mer information än vad som är överkomligt ur ett kostnadsperspektiv. 10 § SKVFS 2007:1 har samma utgångspunkt, att ett företag som ingår transaktioner av mindre värde, vilket får förmodas ofta är mindre företag, kan använda sig av en begränsad dokumentation. Vidare kan 12 § återfinnas i p.5.15 i riktlinjerna. Det finns ingen direkt motsvarighet till de svenska bestämmelserna i 11, 13, 14, 15 §§ i riktlinjerna, då dessa är av mer nationell karaktär. Dessa paragrafer tar visserligen inte upp några stora saker och begränsar inte dokumentationen på något allvarligt sätt, så deras relevans är av mindre betydelse även om de underlättar formaliteten runt dokumentationen.

I SKV M 2007:4 utkast 070420, skriver SKV om 15 § SKVFS 2007:1. Skatteverket påpekar att det är tillåtet för ett företag att använda sig av ett annat lands dokumentationsregler men att de måste vara konsekventa i tillämpningen av det regelsystemet.²¹⁹ SKV förklarar inte om de menar att företaget måste vara konsekventa över tiden och inte byta dokumentationsregler från år till år eller vara konsekventa under det aktuella året. Att företaget i fråga ska vara konsekventa under det aktuella året kan tyckas självklart, men kan företag byta dokumentationsregler när det passar dem bäst?

²¹⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 5.18., 5.19.

²¹⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, p. 1.19.-1.35.

²¹⁸ 6 § SKVFS 2007:1.

²¹⁹ SKV M 2007:4 utkast 07020, s. 37.

Som nämnts tidigare ligger bevisbördan, för om en internprissättning följer armlängdsprincipen, fortfarande på SKV. Men det är onekligen så att SKV har stor hjälp av ett företags dokumentation vid en skatterevision. Dokumentationen gör det lättare för myndigheten att undersöka om det företaget hävdar stämmer. SKV kan också i förväg avgöra om de kan få någon framgång i domstol med en begäran, då de har företagets bevisning framför sig i form av dokumentationen.

En stor fråga som återkommer i diskussioner kring de nya dokumentationskraven är arbetsbördan på företagen och då framförallt på små och medelstora företag, gränsen för vad som anses vara småföretag går oftast vid 25 anställda men kan ibland dras vid 50 eller 100 anställda.²²⁰ Krister Andersson menar att SKV går i motsatt riktning till regeringens mål om minskad arbetsbörda, när meddelandet ger företagen ”en tydlig signal om att de måste gå långt utöver de krav som lagen, föreskrifterna och internationella överenskommelser ställer”.²²¹ Det anses generellt vara så att mindre företag inte har samma ”fingertoppskänsla” som större företag, men Peter Bäckström och Birgitta von Post anser att man inte ska förringa småföretagares kunskaper om marknadspris och internprissättning.²²² Visserligen bör, enligt förarbetena, företagen redan använda sig av en viss dokumentation för att kunna uppfylla armlängdsprincipen i korrigeringsregeln.²²³ Hur mycket företagen dokumenterat före lagstiftningen är svårt att säga, men man kan anta att det inte var i lika stor utsträckning som de nya reglerna föreskriver. Vilket medför en ökad arbetsbörda för företag oavsett eventuell föregående dokumentation. Krister Andersson skriver att föreskrifterna beaktar både bruket av korrigeringsregeln och det faktum att de inte får tillföra några ytterligare krav än vad lagstiftningen ställer.²²⁴ Men enligt Margareta Leijonhufvud har SKV en ”inriktning att överarbeta informationskraven för att smidigare göra underlagen för skatterevision”.²²⁵ Skulle det vara så att Leijonhufvud har rätt i sitt uttalande, står det i konflikt med proportionalitetsprincipen och gör att företagen får onödigt höga kostnader och arbete. ”Obalanserade detaljkrav avseende dokumentationsunderlagets innehåll och utformning medför samtidigt kraftigt ökade kostnader för företag med gränsöverskridande internttransaktioner. Följden blir nämligen att ett ökat antal anställningar måste ske för att kunna efterleva regelverket sannolikt i kombination med att företaget tvingas upphandla kostsamma databaserade dokumentationssystem.”²²⁶ Leijonhufvud skriver också att det finns en risk

²²⁰ Andersson, Krister, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SvSkT 2/2007, s. 145.

²²¹ Andersson, Krister, Maud Olofssons omöjliga uppgift, Dagens industri, 20070616.

²²² Bäckström, Peter, von Post, Birgitta, Litet problem dokumentera internttransaktioner, Pointlex Legala Affärer, nr. 1, 2007, s. 22.

²²³ Prop. 2005/06:169.

²²⁴ Andersson, Krister, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SvSkT 2/2007, s. 143, 144.

²²⁵ Leijonhufvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, SvSkT 2/2007, s. 139.

²²⁶ Leijonhufvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, SvSkT 2/2007, s. 140.

att småföretag väljer att inte etablera sig utomlands om gränsbeloppen, för dokumentation av transaktioner av mindre värde, skulle vara för lågt tilltagna. Vilket skulle kunna skada den svenska ekonomin.²²⁷ Det är även så att transaktioner av mindre värde skulle kunna behövas dokumenteras mer för att möta andra länders dokumentationskrav, då ”andra länder ofta helt saknar sådana begränsningar där värdet av transaktionerna satts väsentligt lägre”, i alla fall enligt Magnus Grive och Isabell Carendi.²²⁸ Krister Andersson håller med Margareta Leijonhufvud om att gränsvärdena för att få tillämpa förenklad dokumentation är satta för lågt. Han menar att ”förenklad dokumentation endast kommer att aktualiseras för ett fåtal företag”.²²⁹

Trots Leijonhufvuds oro skriver hon att det inte finns skäl att hetsa upp sig i onödan så länge som deras dokumentationsunderlag är ”upprättat på ett sådant sätt att det ger myndigheterna underlag för en rimlig bedömning av internpriserna”.²³⁰ Vad Margareta Leijonhufvud skriver om inköp av dyra databaserade dokumentationssystem kan vara att oroa sig i onödan. I bilagan till föreskrifterna står det att ”eventuellt utnyttjade jämförelsetransaktioner”²³¹ skall finnas med i dokumentationen och i 9 § står det att ”använda interna och externa jämförelsefaktorer” skall beskrivas. Om den skattskyldige inte utfört någon jämförelsetransaktion och därmed inte utnyttjat något dyrt databassystem för att hitta jämförelsetransaktioner, slipper de undan den kostnaden i alla fall. Grive och Carendi menar att lydelsen ”eventuellt utnyttjade jämförelsetransaktioner” går emot syftet med dokumentationen då dokumentationskravet finns till för att visa SKV att kraven i korrigeringsregeln är uppfyllda. De menar att utan jämförelsetransaktioner kan det bli svårt att visa på att man följt armlängdsprincipen.²³² Även Mikael Hall och Olov Persson anser att det är svårt att styrka ”överensstämmelse med armlängdsprincipen” om jämförelsetransaktioner ej har identifierats.²³³ Man kan inte annat än hålla med Grive, Carendi, Hall och Persson i deras påstående. Men vad de kanske inte tänkt på är att det finns några databaser, som kan användas för att hitta jämförelsetransaktioner, som är avgiftsfria.²³⁴ Givetvis kvarstår problemet om det inte går att finna några jämförbara transaktioner, varken i köpta databaser eller i gratis sådana.

²²⁷ Leijonhufvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, SvSkT 2/2007, s. 141.

²²⁸ Grive, Magnus, Carendi, Isabell, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007 nr. 5, s. 210,211.

²²⁹ Andersson, Krister, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SvSkT 2/2007, s. 145.

²³⁰ Ibid.

²³¹ SKVFS 2007:1, Bilaga p.6.

²³² Grive, Magnus, Carendi, Isabell, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007 nr. 5, s. 211.

²³³ Hall, Mikael, Persson, Olov, Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning, SvSkT 2/2007, s. 154.

²³⁴ Skatteverket har t.ex. några licenser till ”AMADEUS” som företag kan använda för att söka efter jämförelsetransaktioner.

Det förekommer en del oklara begrepp i föreskrifterna. Enligt Grive och Carendi återfinns några av dem i 3 §, ”väsentliga förändringar”, 12 § ”rimlig tid” och 10 § ”övriga transaktioner”. De skriver också att SKV förhoppningsvis förklarar vad de menar med de otydliga begreppen.²³⁵ I efterhand kan man läsa i SKV M 2007:4 att Skatteverket förklarat vad de menar med ”rimlig tid” och ”övriga transaktioner” men ej förklarat vad som uppfyller kraven för ”väsentliga förändringar”. Av förklarliga skäl är det svårt att ange en uttömmande lista över vad som är ”väsentliga förändringar”. Ett annat begrepp som kräver lite närmare förklaring är ”eventuella samband med andra transaktioner” i 5 § p.5. Krister Andersson skriver att det inte är fråga om att ”redovisa hela kedjor av avtal, där företaget självt inte direkt varit part”. Utan det räcker med att redovisa en transaktion, där det undersökta bolaget varit part.²³⁶

I ljuset av vad som händer inom internprissättningsområdet runt om i världen får man anse det vara motiverat med regler om dokumentationskrav. När de flesta andra länder har infört eller kommer att införa dokumentationskrav kan inte Sverige stå utan. Det skulle kunna leda till att Sverige får svårt att försvara den svenska skattebasen gentemot andra länder som kan visa på att företag hos dem har följt armlängdsprincipen, även i fall där kapital flyttats från Sverige. Det som sagts ovan om reglernas påverkan på svenska företag låter mest negativt när man ser till arbetsbördan. Men det kan finnas fördelar med att dokumentera transaktioner med närstående företag. Magnus Grive och Marcus Hammarstrand menar att då ”dokumentationen innehåller information om hur saker bör vara angående transaktioner inom företagsgruppen, ger det företagsledningen en möjlighet att optimera ledningen eftersom alla ändringar i lönsamhet visar sig i internprissättningsdokumentationen året efter. På så sätt är det lätt att upptäcka lokala problem som kan ha en negativ effekt på företagets handel överlag” (författarens översättning).²³⁷ De menar också att sammanställandet av funktionsanalysen får företag att tänka över vilka funktioner som ska utföras och av vem samt vilka risker som tas och vilka tillgångar som finns. Det ovan nämnda kan hjälpa företaget att optimera skattebördan inom gruppen för företagen.²³⁸ Grives och Hammarstrands åsikter i frågan verka lovande för företagen. Om det beror på att de jobbar som skattekonsulter och därigenom vill att företagen skall skatteplanera eller om de tror på dokumentationen vet de bara själva. Hursomhelst verkar deras åsikter troliga, vilket gör att dokumentation av internprissättning inte bara är till fördel för SKV utan även för företagen.

²³⁵ Grive, Magnus, Carendi, Isabell, Internprissättning – Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt 2007nr. 5, s. 212.

²³⁶ Andersson, Krister, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SvSkT 2/2007, s. 144.

²³⁷ Grive, Magnus, Hammarstrand, Marcus, Swedish transfer pricing documentation requirements – new legislation, Transfer Pricing Review 2006/07, Euromoney Yearbooks, Euromoney Institutional Investor PLC, England, s. 98.

²³⁸ Ibid.

5 Slutsats

Dokumentationskraven i SKVFS 2007:1 förändrar klart företagens arbetsbörda. Förmodligen blir det till det sämre, i alla fall de första åren. Därefter kan företagen använda sig av föregående års dokumentation vilket underlättar till viss del. Men det finns inte bara nackdelar med dokumentationen. Företagen har hjälp av den i bevisfrågor om armlängdsprincipen följts eller inte. Dessutom sammanfattar dokumentationen en stor del av företagets organisation, transaktioner, tillgångar och risker. Vilket leder till att de kan förbättra sin lönsamhet i det långa loppet. Internprissättningsdokumentationen hjälper både Sverige och svenska företag att försvara sin skattebas respektive sitt internpris gentemot andra länders skattemyndigheter. Så även om större delen av dokumentationen förut endast existerat i form av korrigeringsregeln, utan krav på dokumentation, är det till fördel för alla inblandade parter att kunna luta sig tillbaka på en dokumentation.

Vad gäller de svenska reglernas relation till internationella regelverk så är de kompatibla. SKVFS 2007:1 bygger till större delen på OECD: s riktlinjer vilket underlättar användandet av föreskrifterna då alla OECD: s medlemsländer följer armlängdsprincipen. Att dokumentation upplagd enligt EUTPD godkänns i Sverige är ingen slump då EU försöker harmonisera internprissättningen inom unionen. Det är helt enkelt upp till varje företag att välja vilket regelverk som passar bäst.

Frågan kvarstår dock om inte Skatteverket använt OECD: s riktlinjer för bokstavligt? Det lär tiden utvisa genom Skatteverkets tillämpning av sina föreskrifter samt genom domstolarnas bedömning.

Bilaga A

Utvecklingen av dokumentations-regler inom större ekonomier

1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA	USA
Australien	Australien	Australien Frankrike	Australien Frankrike Mexiko Brasilien	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea UK Danmark Venezuela Sydafrika	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea UK Danmark Venezuela Sydafrika Tyskland Belgien	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea UK Danmark Venezuela Sydafrika Tyskland Belgien Japan Polen Kazakstan Indien Portugal	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea UK Danmark Venezuela Sydafrika Tyskland Belgien Japan Polen Kazakstan Indien Portugal Argentina Colombia Holland Thailand	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea UK Danmark Venezuela Sydafrika Tyskland Belgien Japan Polen Kazakstan Indien Portugal Argentina Colombia Holland Thailand Indonesien Malaysia Spanien Peru Taiwan Ungern	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea UK Danmark Venezuela Sydafrika Tyskland Belgien Japan Polen Kazakstan Indien Portugal Argentina Colombia Holland Thailand Indonesien Malaysia Spanien Peru Taiwan Ungern	Australien Frankrike Mexiko Brasilien Kanada Sydkorea UK Danmark Venezuela Sydafrika Tyskland Belgien Japan Polen Kazakstan Indien Portugal Argentina Colombia Holland Thailand Indonesien Malaysia Spanien Peru Taiwan Ungern

Dokumentationsregler 2006:
Chile, Israel, Kenya, Kina, Litauen, Ryssland, Slovenien och Tjeckien

Dokumentationsregler 2007:
Finland, Rumänien, Sverige, Turkiet och Uruguay

Norge (2009)



Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

EG

KOM(2001) 582 slutlig

EUT C 176, 28.7.2006

OECD

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2005

Sverige

Prop. 2005/06:169

Information från Skatteverket

Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:4 utkast 0704020

Handledning för internationell beskattning 2006, SKV 352 utgåva 10, STC, Avesta, 2006

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

Litteratur

Andersson, Krister, Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SvSkT 2/2007

Andersson, Krister, Maud Olofssons omöjliga uppgift, Dagens industri, 20070616

Bäckström, Peter, von Post, Birgitta, Litet problem dokumentera intertransaktioner, Pointlex Legala Affärer, nr. 1, 2007-07-05

Grive, Magnus, Carendi, Isabell, Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter, Skattenytt, nr. 5, 2007-07-05

Grive, Magnus, Hammarstrand, Marcus, Swedish transfer pricing documentation requirements – new legislation, Transfer Pricing Review 2006/07, Euromoney Yearbooks, Euromoney Institutional Investor PLC, England.

Hall, Mikael, Persson, Olov, Dokumentationsskyldigheten avseende internprissättning, SvSkT 2/2007

Ledare, Hur hindras orimlig tillämpning av regler?, Dagens industri, 20070620

Leijonhufvud, Margareta, Dokumentationskrav vid internprissättning, SvSkT 2/2007

Påhlsson, Robert, Skatteverkets styr signaler - en blomma i regelrabatten, Skattenytt, nr. 7-8, 2006

Rolfe, Chris, PricewaterhouseCoopers, International Transfer Pricing 2006, PricewaterhouseCoopers LLP, 2005

Transfer Pricing Global Reference Guide, Ernst & Young, juni 2006

Wiman, Bertil, Skrifter från Juridiska Fakulteten i Uppsala 13, Prissättning inom multinationella koncerner, Iustus förlag, Uppsala, 1987

Wiman, Bertil, Utvecklingen på internprissättningsområdet, Skattenytt, nr. 9, 1997

Internetkällor

http://www.oecd.org/about/0,2337,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html

<http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc800038101/rapport200305.pdf>

Rättsfallsförteckning

RÅ 2004 ref. 13