



## Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap

SKV M  
2007:4

I detta meddelande finns information om de regler som gäller fr.o.m. beskattningsåret 2007 för dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.

### 1. Allmänt om lagstiftningen

Bestämmelser om dokumentationsskyldighet avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap finns i 19 kap. 2 a och 2 b §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK.

Enligt 19 kap. 2 a § LSK ska den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt i Sverige. Detta gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver dokumentation bara upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent.

I 19 kap. 2 b § LSK anges att dokumentationen ska innehålla

1. en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,
2. uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna,
3. en funktionsanalys,
4. en beskrivning av vald prissättningsmetod, och
5. en jämförbarhetsanalys.

Skatteverket har meddelat föreskrifter (SKVFS 2007:1) om dokumentationsskyldigheten. Föreskrifterna finns publicerade på Skatteverkets webbplats [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Dessa ska tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare. De olika paragraferna i dessa föreskrifter finns inlagda i anslutning till varje avsnitt av meddelandet.

### 2. Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen är grundläggande vid prissättning av transaktioner mellan internationellt verksamma företag i intressegemenskap och innebär att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan

oberoende parter under jämförbara omständigheter. Det är således marknadsmässiga villkor som ska styra prissättningen. Därigenom förhindras att vinster flyttas mellan länder genom felaktig prissättning. Denna princip kommer i svensk lagstiftning till uttryck genom den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

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

Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige,
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.

Med uttrycket armlängdspris avses det pris som skulle ha avtalats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter.

Tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från transaktioner mellan närstående parter som jämförs med transaktioner som förekommer mellan oberoende parter. För att komma fram till armlängdspriset på en vara, tjänst eller annan transaktion som tillhandahålls mellan närstående parter är det därför viktigt att hitta en eller flera jämförbara transaktioner mellan parter som inte är i intressegemenskap med varandra och som kan användas vid prissättningen. En del av de handlingar och uppgifter som enligt föreskrifterna ska ingå i dokumentationen syftar därför till att utgöra underlag för sådana jämförelser.

I skatteavtalen finns i allmänhet också regler som bygger på armlängdsprincipen. Dessa har utformats i enlighet med artikel 9 i OECD:s modell för skatteavtal. Till hjälp vid tolkningen av denna artikel har OECD gett ut rapporter för en harmonisering av internprissättningsfrågor mellan medlemsländerna. Den senaste rapporten *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, fortsättningsvis benämnd riktlinjerna, gavs ut 1995. Regeringsrätten har i RÅ 1991 ref. 107 uttalat att OECD:s rapporter i relevanta delar kan tjäna som vägledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln.

### **3. Kretsen av företag som ska upprätta dokumentation**

#### **3.1 Ekonomisk intressegemenskap**

Av 19 kap. 2 a § LSK framgår att den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet ska, i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt IL, upprätta skriftlig dokumentation avseende sådana transaktioner. Detta gäller dock bara

om det råder en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL.

Enligt 14 kap. 20 § IL finns en ekonomisk intressegemenskap 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.

### **3.2 Ägande**

Ekonomisk intressegemenskap grundar sig således antingen på ägande eller på kontroll av företagen. När det gäller ägandet anges i 19 kap. 2 a § LSK att om den ekonomiska intressegemenskapen utslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation bara upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent. Detta innebär vid indirekt ägande att innehavarens andel av kapitalet bestäms med utgångspunkt i den lägsta kapitalandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

*Exempel: Ett svenskt bolag A AB äger ett annat svenskt bolag B AB till 100 %. Sistnämnda bolag äger 60 % av andelarna och 40 % av rösterna i ett utländskt bolag C Ltd. Båda de svenska bolagen A och B ska upprätta dokumentationsunderlag om dessa bolag har transaktioner med C Ltd.*

### **3.3 Ledning och övervakning**

Det är i vissa fall svårt att avgöra när ett företag har tillräckligt stort inflytande genom ledning och övervakning av ett annat företag för att de ska anses vara i ekonomisk intressegemenskap med varandra.

För att öka förutsebarheten för de företag som inte uppfyller kravet på kapitalandel och som ändå berörs av dokumentationskraven kommer Skatteverket bara att begära att följande företag lämnar dokumentation:

1. Juridiska personer som äger eller ägs av andra juridiska personer under förhållanden som motsvarar de som anges i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, för moderbolag och dotterföretag.

2. Juridiska personer som på annat sätt ingår i intressegemenskap.

Enligt 1 kap. 11 § ABL är ett aktiebolag moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag, om aktiebolaget

a. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

b. 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,

**SKV M  
2007:4**

- c. 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
- d. 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 moderbolag, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans uppfyller punkterna a–c ovan. Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och uppfyller villkoren i punkt d ovan är även denna andra juridiska person dotterföretag.

Enligt definitionen i 1 kap. 11 § ABL är det bara aktiebolag som kan vara moderbolag. Om ägarföretaget är någon annan typ av juridisk person såsom handelsbolag, ekonomisk förening, stiftelse, utländsk juridisk person m.m. och detta vid en prövning av villkoren i 1 kap. 11 § ABL hade ansetts vara moderbolag anser Skatteverket att det föreligger sådan ekonomisk intressegemenskap som medför dokumentationsskyldighet.

Med juridiska personer som på annat sätt ingår i intressegemenskap avses i detta meddelande att en fysisk person, ensam eller tillsammans med sådana närstående personer som anges i 2 kap. 22 § IL, har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att dessa ingår i ett formellt koncernförhållande. Även när en trust eller annan rättsfigur som inte är en juridisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer anser Skatteverket att dessa har sådan ekonomisk intressegemenskap med varandra som medför dokumentationsskyldighet.

***Exempel 1:** Ett utländskt bolag A Ltd äger aktier motsvarande 40 % av rösttalet i B AB men har dessutom rätt att tillsätta mer än hälften av styrelseledamöterna i B AB. Dokumentationsunderlag ska upprättas av B AB om det förekommer transaktioner med A Ltd.*

***Exempel 2:** Den fysiska personen F äger samtliga aktier i det svenska bolaget A AB och samtliga andelar i det utländska bolaget B Ltd. A AB ska upprätta dokumentationsunderlag om det förekommer transaktioner med B Ltd.*

På grund av ovan angivna begränsningar kommer vissa företag att kunna vara i ekonomisk intressegemenskap med varandra enligt 14 kap. 20 § IL utan att Skatteverket kräver att de ska upprätta någon dokumentation. Detta undantar dem emellertid inte från skyldigheten att följa armlängdsprincipen i sina interna transaktioner och korrigeringsregeln är därför tillämplig om prissättningen mellan parterna är felaktig.

### **3.4 Handelsbolag**

Av 19 kap. 2 a § LSK framgår att det bara är den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som ska upprätta dokumen-

tation avseende transaktioner med närstående företag. Handelsbolag är inte skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet och behöver därför inte upprätta dokumentation.

*Exempel: Det svenska handelsbolaget A HB äger samtliga aktier i B AB och C Ltd. Vid en prövning av villkoren i 1 kap. 11 § ABL skulle A HB anses var moderbolag. Dokumentationsunderlag ska upprättas av B AB om det förekommer transaktioner med C Ltd. A HB är däremot inte skyldig att upprätta dokumentationsunderlag även om det förekommer transaktioner mellan A HB och C Ltd.*

### **3.5 Fast driftställe**

Dokumentationsskyldigheten omfattar inte transaktioner mellan ett svenskt företags "huvudkontor" och dess fasta driftställe i utlandet. Den omfattar inte heller transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Sverige. Det bör dock framhållas att marknadsmässiga villkor ska tillämpas även på mellanhavanden till och från ett fast driftställe.

Ett svenskt företag med fast driftställe i utlandet är dock skyldigt att upprätta dokumentation avseende transaktioner som företas med ett utländskt närstående företag och som är hänförliga till verksamheten i det fasta driftstället.

*Exempel: A AB har ett fast driftställe i Storbritannien och äger samtliga andelar i B A/S. B A/S köper varor som tillverkas vid det fasta driftstället i Storbritannien. A AB ska upprätta dokumentationsunderlag avseende transaktionerna mellan det fasta driftstället i Storbritannien och B A/S.*

Driftstället är en del av det svenska företaget och det är det svenska företaget som är motpart till det utländska företaget och därmed skyldigt att dokumentera interna transaktioner med detta företag.

## **4. Innehållet i dokumentationen**

### **4.1 Allmänt**

#### **4.1.1 Syftet med dokumentationsregler**

Syftet med dokumentationsregler är att dessa ska säkerställa att företag med internationella transaktioner med närstående företag iakttar armlängdsprincipen. Enligt internationell erfarenhet uppnås ett sådant säkerställande bäst genom att företagen upprättar ett underlag som gör det möjligt att utvärdera prisernas armlängdsmässighet på ett tillförlitligt sätt. Om ett internpris är skattemässigt acceptabelt ska bestämmas i överensstämmelse med samma välgrundade affärs-mässiga principer som används vid andra affärsbeslut av liknande slag och betydelse.

#### **4.1.2 Underlag varje räkenskapsår**

Dokumentationsunderlag krävs särskilt för varje räkenskapsår. I praktiken infaller det mest arbetskrävande skedet det första året,

## **SKV M 2007:4**

eftersom det då skapas rutiner för vilken information som ska samlas in och sammanställas. För kommande räkenskapsår kan tidigare års dokumentationsunderlag efter uppdatering och komplettering normalt användas förutsatt att inga väsentliga förändringar av verksamheten, strategier etc. inträffat. Exempel på hur detta kan göras finns i avsnitt 6.1.2. Det kan tilläggas att en fortlöpande uppdatering och kontroll av transaktionerna mellan parter i intressegemenskap inte är till nackdel för ett företag eftersom det normalt inte är möjligt att justera ned ett företags inkomst med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL vid en felaktig prissättning.

### **4.1.3 Dokumentationsunderlag och dokumentation**

Med dokumentationsunderlag avses i detta meddelande de handlingar, uppgifter, sammanställningar m.m. som upprättas för varje räkenskapsår löpande under året eller efter räkenskapsårets utgång. Efter begäran av Skatteverket ska hela eller delar av dokumentationsunderlaget sammanställas till ett ”paket” i form av en dokumentation som ges in till Skatteverket. Det är således det sammanställda dokumentationsunderlaget som utgör en dokumentation.

### **4.1.4 Uppgifter som dokumentationen ska, bör eller kan innehålla**

I 19 kap. 2 b § LSK och i Skatteverkets föreskrifter anges vad dokumentationen ska innehålla. Förutom dessa uppgifter kan det i många fall vara lämpligt att bifoga ytterligare handlingar eller uppgifter i dokumentationen för att beskriva en transaktion, belysa förhållandet mellan två företag m.m. i syfte att bättre klarlägga att de priser som används är armlängdspriser. I detta meddelande används orden ”bör” eller ”kan” när det är lämpligt att bifoga sådana ytterligare handlingar eller uppgifter. Ordet ”ska” används om sådana uppgifter som ska lämnas enligt lagtext eller föreskrifter.

### **4.1.5 Proportionalitetsprincipen**

Av 2 § i föreskrifterna framgår att dokumentationen bara behöver innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor överensstämmer med armlängdsprincipen (se avsnitt 4.3). Denna proportionalitetsprincip gäller alla uppgifter, beskrivningar m.m. som omnämns i detta meddelande. Alla exempel som finns i detta meddelande, alla beskrivningar av OECD:s riktlinjer, upplysningar om vilka uppgifter som ska lämnas eller upplysningar om vilka ytterligare uppgifter som är lämpliga att bifoga m.m. ska läsas mot bakgrund av denna proportionalitetsprincip.

### **4.1.6 Avsnittens inbördes förhållande**

Varken lagtext, föreskrifter eller avsnitten i detta meddelande ska läsas som en uppställning över i vilken ordning handlingar ska upprättas eller ingå i dokumentationen. Vissa uppgifter och handlingar behöver finnas när transaktionen ingås och ska prissättas. Andra

uppgifter och handlingar behöver finnas när företagsgruppen ska beskrivas, det sammanlagda värdet av transaktionen ska tas fram eller företaget ska kontrollera att de priser man satt överensstämmer med armlängdsprincipen. Den utredning som görs när en transaktion ska prissättas innebär ofta att transaktionen behöver beskrivas (5 § föreskrifterna) och att en funktionsanalys behöver göras (7 § föreskrifterna) för att ingå i den jämförbarhetsanalys (9 § föreskrifterna) som kan vara nödvändig för att komma fram till ett armlängdsmässigt pris. Utredningen resulterar i att företaget väljer en prissättningsmetod som visar att priserna överensstämmer med armlängdsprincipen. När företaget beskriver prissättningsmetoden (8 § föreskrifterna) och sparar utredningen har det också uppfyllt stora delar av dokumentationskravet. Avsikten är dock inte att handlingarna ska sorteras och sparas i den ordning paragraferna i föreskrifterna är uppställda.

#### **4.1.7 Exempler ej normgivande**

I detta meddelande ges ett antal exempel för att illustrera konsekvenser i olika situationer. Observera att de siffror och relationer som används i exemplet inte på något sätt är normgivande.

## **4.2 Definitioner**

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

**1 §** I dessa föreskrifter förstås med

**armlängdsprincipen:** principen att kommersiella och finansiella transaktioner skall vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats om företagen inte varit i intressegemenskap,

**EUTPD:** den uppförandekod som avses i resolutionen från rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, av den 27 juni 2006 om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen (EUT C 176, 28.7.2006, s. 01),

**riktlinjer:** riktlinjer antagna av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) år 1995 med därefter gjorda ändringar publicerade i rapporten *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [C (95) 126/Final]*,

**företagsgrupp:** grupp av sådana företag som avses i 19 kap. 2 a § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

**interna transaktioner:** internationella transaktioner mellan två eller flera företag inom en företagsgrupp,

**prissättningsmetod:** någon av de metoder som anges i riktlinjerna,

**jämförelsefaktorer:** de faktorer för att fastställa jämförbarhet som anges i kapitel I i riktlinjerna,

**externa jämförelsetransaktioner:** jämförbara transaktioner mellan oberoende företag som kan användas vid kontroll av att priser och övriga villkor mellan företag inom företagsgruppen är marknadsmässiga,

**interna jämförelsetransaktioner:** jämförbara transaktioner mellan företag i företagsgruppen och oberoende företag som kan användas vid kontroll av att priser och övriga villkor mellan företag inom företagsgruppen är marknadsmässiga.

I detta meddelande används samma definitioner.

### **4.3 Väsentlig information**

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

**2 §** *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.*

Syftet med bestämmelsen är att väga behovet av dokumentation mot kostnaden och den administrativa börda det innebär för företagen att upprätta densamma.

I fråga om komplexa, svåröverskådliga och ovanliga transaktioner kan i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare transaktioner av ren rutinkaraktär. Detsamma bör gälla större respektive mindre transaktioner. En betydande affärstransaktion kan t.ex. vara en penningmässigt värdefull, ny, komplicerad eller under föränderliga förhållanden genomförd transaktion. Transaktionens ekonomiska betydelse bedöms utifrån det marknadsmässiga värdet och inte efter eventuellt annat pris som använts vid transaktionen. Försäljningen av ett värdefullt patent till ett företag i intressegemenskap kan exempelvis vara en betydande affärstransaktion även om det avtalade försäljningspriset bestämts till ett lågt belopp.

För små och medelstora företag kan dokumentationen i regel begränsas till det typiskt sett fåtal transaktioner som genomförs, medan ett större företag får räkna med en mera omfattande dokumentationsskyldighet.

Mindre väsentliga transaktioner vars marknadsvärde är av liten betydelse för resultatet behöver inte dokumenteras. Vad som är mindre väsentliga transaktioner får bedömas från fall till fall, likaså transaktionernas betydelse för resultatet. Ett stort företag med hög omsättning och många transaktioner kan således avstå från att dokumentera en transaktion som, om den genomförs av ett mindre företag, ska dokumenteras.

**Exempel 1:** *A AB säljer produkten X till sitt utländska dotterbolag B till ett värde av 150 mnkr per år och produkten Y till sitt utländska dotterbolag C till ett värde av 75 mnkr per år. A AB säljer tillfälligtvis ett parti av produkten X till dotterbolaget C till ett värde av 100 000 kr. A AB behöver inte dokumentera den sistnämnda transaktionen.*

**Exempel 2:** *Företrädare för det utländska moderbolaget A besöker det svenska dotterbolaget B AB. B AB gör utlägg för A:s räkning avseende resor och hotellrum. B AB fakturerar A dessa kostnader. B AB behöver inte dokumentera transaktionen.*



Dokumentationen behöver således inte innehålla fullständiga uppgifter om samtliga interna transaktioner. Inom ramen för en revision kan det dock vara nödvändigt för Skatteverket att begära in ytterligare information och fler uppgifter än vad dokumentationen innehåller.

Möjligheten att utelämna mindre väsentliga transaktioner ska inte förväxlas med den möjlighet som finns att lämna en förenklad dokumentation för transaktioner av mindre värde (se avsnitt 5). 2 § i föreskrifterna innebär att viss information eller vissa transaktioner inte behöver dokumenteras alls. Transaktioner som däremot ska dokumenteras men som understiger vissa gränslöpp kan dokumenteras på ett förenklat sätt.

#### **4.4 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten**

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

**3 §** *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.*

**4 §** *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.*

##### **4.4.1 Syftet med beskrivningen**

Dokumentationen ska ge en överblick av företagsgruppen med syfte att ge baskunskap om gruppens verksamheter och dess aktiviteter. Det är nödvändigt att ha en grundläggande kunskap om verksamheten för att kunna finna lämpliga jämförelsetransaktioner vid en bedömning av armlängdspriset. En lämplig utgångspunkt är att beskriva de företag som ingår i den intressegemenskap som är föremål för dokumentationsskyldighet.

Verksamheten ska beskrivas utifrån såväl ett legalt som ett operationellt perspektiv. Hur omfattande beskrivningen behöver vara kan variera från fall till fall. Exempelvis behöver inte ett svenskt dotterbolag i en multinationell koncern lämna någon utförlig redovisning om de delar av koncernen som företaget inte har någon koppling till.

#### **4.4.2 Juridisk struktur**

Genom information avseende företagsgruppens juridiska struktur klarläggs vilka företag som ingår och hur företaget kontrollerar eller är kontrollerat av företagsgruppens övriga enheter. Den juridiska strukturen bör beskrivas vid räkenskapsårets utgång. Vidare ska väsentliga förändringar under räkenskapsåret beskrivas. Om det skett många förändringar under året kan en sådan beskrivning underlättas om även en uppställning över den juridiska strukturen vid årets ingång bifogas.

#### **4.4.3 Operationell struktur**

Avsikten med en operationell beskrivning är att visa hur företagsgruppen har organiserat sin verksamhet i förhållande till aktiviteter och funktioner. Hur ser integrationen ut i gruppen? Förekommer horisontell integration eller vertikal integration? I beskrivningen ska anges vilka affärsområden som förekommer inom gruppen och vilka enheter och företag som ingår i respektive område. Vidare ska anges vad olika enheter och företag gör och ansvarar för i gruppen samt vilka marknader som företagen är verksamma på. Vid denna beskrivning är det viktigt att skilja på vilka funktioner inom gruppen som utförs centralt och vilka som sker lokalt inom varje enhet eller företag.

#### **4.4.4 Finansiell information**

Beskrivningen av företaget och företagsgruppen ska också innehålla sådan finansiell information som behövs för att kunna bedöma resultatet av den eller de prissättningsmetoder företaget valt att tillämpa på interna transaktioner under räkenskapsåret. Relevant finansiell information kan i vissa fall exempelvis tillhandahållas genom de inblandade företagens årsredovisningar eller intern information från företagets och gruppens ekonomistyrningssystem. Det är viktigt att viss grundläggande finansiell information framkommer såsom omsättning, bruttovinst och rörelseresultat i de berörda företagen.

Tillämpas t.ex. nettomarginalmetoden (se avsnitt 4.7.5.2) och ett utländskt företag utgör s.k. "testobjekt" (tested party) ska således underlag i form av årsredovisningar, resultatsammanställningar, kalkyler eller annat material redovisas från det nämnda företaget som stödjer en sådan metodtillämpning. Därutöver kan ytterligare information av olika slag komma att behövas angående detta företags verksamhet för att man ska kunna utgå från det utländska företaget då prissättningen hos ett svenskt företag bedöms.

#### **4.4.5 Verksamhetsbeskrivning**

För företaget ska en beskrivning lämnas av verksamheten där de funktioner och tillgångar redovisas som används vid de interna transaktionerna och de därmed förenade riskerna. Denna beskrivning redovisas i funktionsanalysen (se avsnitt 4.6).

Beskrivningen ska även innehålla branschspecifika förhållanden, verksamhetsinriktningar och strategier som påverkat företagets pris-

sättning av interna transaktioner. Det är i sammanhanget viktigt att beakta om verksamhetsinriktningar har tagits fram av företagsgruppen som helhet eller av ett enskilt företag i gruppen på egen hand samt på vilket sätt och i vilken utsträckning andra medlemmar av företagsgruppen behöver vara involverade för att strategin ska kunna genomföras.

Verksamhetsinriktningar kan också omfatta strategier för att erövra marknadsandelar. Exempelvis kan ett företag som vill göra en inbrytning på en ny marknad eller öka sin marknadsandel temporärt sänka sina priser till en nivå som ligger under priset för jämförbara produkter på samma marknad. Dessutom kan ett företag som vill etablera sig på en ny marknad, utöka eller försvara sina marknadsandelar temporärt ha högre kostnader (t.ex. på grund av startkostnader eller ökad marknadsföring) och till följd därav uppvisa lägre vinst än andra jämförbara företag som är verksamma på samma marknad.

Konkurrenssituationen inom branschen kan behöva redovisas samt de parametrar som har störst betydelse för resultatet. Information om vilka faktorer inom en viss industri eller bransch som i större utsträckning än andra påverkar vinstgenereringsförmågan ("key value drivers") är väsentlig likaså utvecklingstendenser inom branschen. Utgångspunkten för beskrivningen bör vara vilken påverkan sådana yttre faktorer har på prissättningen. Frågor som en beskrivning bör täcka är hur marknaden ser ut och företags ställning på marknaden. Föreligger exempelvis en överskottsmarknad eller ett bristande utbud? Köparnas respektive säljarnas agerande avviker naturligtvis vid dessa ytterligheter. Avsikten med beskrivningen är att närmare förklara valet av jämförelsetransaktioner och att visa de omständigheter som påverkar de interna priserna hos företaget. Hur omfattande beskrivningen av affärsverksamheten bör vara avgörs från fall till fall beroende på hur komplex verksamheten är.

Vid omstrukturering av verksamhet sker ibland flyttning av tillgångar, funktioner och risker. En sådan förändring kan ofta vara väldigt genomgripande för företaget och påverka prissättningen i väsentlig omfattning. Förändringen ska i sådant fall beskrivas i dokumentationen med stöd av funktionsanalyser och verksamhetsbeskrivningar både före och efter förändringen med angivande av vilka affärsmässiga skäl som legat till grund för förändringen.

Även en historisk beskrivning bör lämnas. Där kan en kort beskrivning ges över hur företaget och företagsgruppen utvecklats och var den befinner sig idag, exempelvis om verksamheten är nyetablerad eller väletablerad, om verksamheten är i en expanderande fas, om det förekommit förändringar i ägarkretsen, fusioner, fissioner, större rationaliseringar eller andra omstruktureringar.

Förlustföretag granskas normalt ingående av olika länders skattemyndigheter för att undersöka om förlusten hamnat hos rätt företag. Företag i intressegemenskap kan givetvis, på samma sätt som oberoende företag, få förlust i sin verksamhet beroende på stora startkostnader, ogynnsam konjunkturutveckling, ineffektivitet i verksam-

heten m.m. Det är exempelvis inte ovanligt att priset sänks därför att företaget vill slå sig in på en ny marknad. Ett oberoende företag kan emellertid inte låta förluster fortgå hur länge som helst eftersom det blir tvunget att upphöra att driva verksamheten på sådana villkor. Enligt OECD:s riktlinjer kan det behövas information för att jämföra vinster och förluster mellan närstående företag. Denna information kan avse handlingar som förklarar vinster och förluster i den utsträckning som behövs för att bedöma armlängdsmässigheten i företagsgruppens prissättning.

#### **4.5 Arten och omfattningen av transaktionerna**

##### **4.5.1 Beskrivning av transaktionerna**

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

**5 §** *Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av företagets interna transaktioner i förhållande till vart och ett av de företag med vilka 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.*

##### *4.5.1.1 Syftet med beskrivningen*

Som angetts i avsnitt 2 innebär tillämpningen av armlängdsprincipen att transaktioner mellan närstående företag jämförs med transaktioner mellan oberoende företag. En viktig del i denna s.k. jämförbarhetsanalys är att identifiera likheter och skillnader i de varor, tjänster m.m. som ska jämföras. Den beskrivning av transaktionerna som ska göras enligt 5 § i föreskrifterna är därför bl.a. ett led i den jämförbarhetsanalys som dokumentationen ska innehålla enligt 9 § i föreskrifterna (se avsnitt 4.8). Beskrivningen av en transaktion ingår därför ofta som en del i det underlag som upprättas när transaktionen prissätts. Någon ytterligare lista, förteckning eller liknande där transaktionerna beskrivs behöver i så fall inte upprättas.

Beskrivningen av transaktionerna som ska göras enligt 5 § i föreskrifterna är även ett led i den sammanställning av omfattningen av de interna transaktionerna som ska göras för varje räkenskapsår.

##### *4.5.1.2 Vad är transaktioner?*

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av de interna transaktionerna inom företagsgruppen. Med transaktioner 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 ("cost contribution arrangements" eller "cost sharing arrangements"). Även flyttning av tillgångar, funktioner och risker inom en företagsgrupp räknas till transaktioner eller affärshändelser som ska dokumenteras. Av 2 § följer att det bara är transaktioner som har betydelse för prissättningen som ska dokumenteras. Nedan anges närmare vad beskrivningen av de olika transaktionstyperna kan innehålla (se avsnitt 4.5.1.4).

#### *4.5.1.3 Varje transaktion eller aggregerade transaktioner*

Beskrivningen ska avse företagets transaktioner med vart och ett av de företag med vilka transaktioner förekommit. Normalt beskrivs varje transaktion för sig. Men transaktioner av likartad typ kan behandlas som en transaktion under förutsättning att transaktionerna genomförs mellan samma parter och på samma villkor (aggregerade transaktioner). Vid en bedömning av om transaktioner är av likartad typ, görs en sammanvägning av de fem jämförelsefaktorer som OECD nämner i riktlinjerna. Dessa är karakteristika för varan, tillgången eller tjänsten ifråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier. Vid en sådan bedömning kan en viktning ske mellan de olika faktorerna så att de faktorer som har störst relevans vid den aktuella situationen beaktas. Uppskattningen av vilka transaktioner som är likartade kräver en värdering av vilka jämförelsefaktorer som har störst betydelse vid vinstgenereringen. Som utgångspunkt kan det antas att de värdeskapande funktioner och risker som funktionsanalysen åskådliggjort alltid har stor betydelse. Om utvärderingen med hjälp av dessa jämförelsefaktorer visar att vissa transaktioner är likartade, kan dessa beskrivas som en transaktion. En sådan utvärdering kan i stället visa att transaktionerna inte kan sammanläggas utan ska beskrivas var för sig.

**Exempel:** *Ett utländskt dotterföretag säljer ett stort antal enheter av likartad produkttyp till ett svenskt moderbolag. Detta kan normalt beskrivas som en enda transaktion. Varje enstaka försäljning behöver således inte beskrivas som en transaktion. Om moderbolaget sedan överlåter samma produkter till flera olika utländska dotterföretag för försäljning, kan transaktionerna inte beskrivas tillsammans då det är fråga om olika parter.*

Utöver en sammanställning av likartade transaktioner och kompenserande transaktioner (se avsnitt 4.5.1.4), kan det i vissa fall vara lämpligt att beskriva olika transaktioner i ett sammanhang, t.ex. olika tjänster som har samband med en viss funktion. Flera olika transaktioner kan ha ett sådant samband eller ske i sådan omfattning att de bäst beskrivs tillsammans.

#### *4.5.1.4 Transaktionslag m.m.*

I punkterna 1–6 av 5 § i föreskrifterna ges exempel på vilka uppgifter en beskrivning av transaktionen ska innehålla. Vissa uppgifter kanske inte är relevanta för den beskrivna transaktionen och behöver då givetvis inte vara med. I stället kanske några andra uppgifter behöver ingå i beskrivningen. Eftersom beskrivningen är en viktig del av jämförelsen med oberoende transaktioner ska de fem jämförelsefaktorer beaktas som nämns ovan.

Enligt punkt 1 ska typen av transaktion beskrivas. Det kan exempelvis vara köp och försäljning av varor eller tjänster, samarbeten reglerade i kostnadsfördelningsavtal, finansiella transaktioner samt upplåtelse eller överlåtelse av immateriella tillgångar.

Enligt punkterna 2–4 ska transaktionernas värde, mängd och andra avtalsvillkor beskrivas. Beträffande värde och mängd kan det i vissa fall bli fråga om uppskattade belopp. Dessutom kan exempelvis nedanstående aspekter vara av betydelse för de olika transaktionstyperna.

**Varor:** När varutransaktioner beskrivs i en dokumentation bör exempelvis uppgifter lämnas om geografiska marknader, marknadsled, kvantitets- och kvalitetskillnader hos produkterna samt kontraktvillkor såsom tidsperiod, kredittid, valuta, serviceåtaganden och garantier.

**Tjänster:** De tjänster som tillhandahålls kan vara av olika slag. Det företag som utför tjänsterna kanske till största delen vänder sig till den externa marknaden men utför tjänsten även till närstående företag som har behov av den. Då kan vissa av de uppgifter som nämns ovan för varutransaktioner vara relevanta att ange.

Andra typer av tjänster är koncerninterna tjänster som ofta utförs av ett eller flera företag inom en företagsgrupp. Beskrivningen av arten och omfattning av tjänstetransaktionerna bör ske på sådant sätt att det framgår vilka tjänster som utförts, samt pris och villkor som har tillämpats. Utförda tjänster kan debiteras ut både direkt och indirekt.

Även om en direkt betalning för en individuell tjänst framstår som det mest naturliga tillvägagångssättet förekommer det att indirekta metoder används, inte minst då tjänsterna är omfattande eller kan vara svåra att hänföra till en enskild mottagare. Sådana metoder bygger i regel på en fördelning av kostnader efter en lämplig fördelningsnyckel. Även om det är oundvikligt att en indirekt metod i viss mån får anses schablonmässig ställs höga krav på redovisningen av dessa transaktioner. Av punkt 6 i 5 § framgår att vid en sådan indirekt debitering av kostnaderna ska dokumentationen innehålla inte bara en beskrivning av de tjänster som tillhandahållits, utan även uppgifter som visar vilka kostnader som ingår i fördelningsunderlaget och hur modellen för kostnadsfördelning ser ut. Om kostnadsplusmetoden (se avsnitt 4.7.4) används, ska utöver ovanstående uppgifter även uppgift om vinstpålaggets storlek lämnas. I prop. 2005/06:169 s. 104 f. anges att vidare bör det framgå huruvida det mottagande företaget haft en rimlig förutsebar nytta av tjänsterna i fråga. Skatteverket har inte ställt

något sådant krav i föreskrifterna. Däremot är det inte ovanligt att sådana frågor dyker upp när Skatteverket granskar den typen av utdebiterade kostnader. Om det inte av dokumentationen går att bedöma om det föreligger en rimlig förutsebar nytta, kan Skatteverket komma att begära kompletteringar vid en utredning av tjänsterna.

**Finansiella transaktioner:** Området finansiella transaktioner inrymmer bl.a. lån och andra finansiella instrument. Andra former av finansiella transaktioner som kan förekomma inom en företagsgrupp är olika typer av stödåtgärder, exempelvis borgen och garantier.

Den relevanta frågeställningen är om en tillämpad ränte- eller ersättningsnivå kan anses vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Vid bedömningen av lånetransaktioner bör exempelvis beaktas på vilka villkor lånet löper, såsom valuta, löptid, säkerhet, om lånet är underordnat andra fordringsägares rätt eller är konvertibelt samt låntagarens kreditvärdighet.

**Immateriella tillgångar:** Immateriella tillgångar kan ha betydande värden som inte nödvändigtvis avspeglas i företagets balansräkning. De transaktioner som förekommer beträffande immateriella tillgångar är i regel upplåtelse, överlåtelse eller kostnadsfördelningsavtal. Transaktioner avseende immateriella rättigheter är ofta relativt svårbedömda då det är fråga om tillgångar som till sin karaktär är unika. Vidare går det sällan att relatera marknadsvärdet av en tillgång till kostnaderna för att utveckla densamma eller dess bokförda värde.

I dokumentationen ska anges vilken typ av immateriell tillgång transaktionen avser, såsom marknadsföringstillgång, affärstillgångar skapade genom forskning och utveckling eller om det är fråga om någon annan typ av immateriell tillgång. Vidare ska det beskrivas vilken kategori av transaktion det är fråga om, exempelvis upplåtelse eller överlåtelse. Därtill ska ersättningsformen uppges i form av engångsbelopp, kostnadsfördelning eller licensiering. Om ersättningen beror på utnyttjandegraden eller nyttan bör även detta anges. Emellanåt kan det vara av vikt att veta om det finns begränsningar i avtalet som reglerar transaktionen, såsom ensamrätt/icke ensamrätt att nyttja tillgången, vilka geografiska områden rättigheten gäller för, eventuella investeringar för att utnyttja tillgången osv.

**Kostnadsfördelningsavtal:** En särskild typ av transaktioner mellan närstående företag utgör s.k. kostnadsfördelningsavtal ("cost contribution arrangements", CCA). Sådana överenskommelser kan användas för att dela kostnader och risker för att utveckla, producera eller erhålla tillgångar, tjänster eller rättigheter. De avser vanligtvis utveckling av immateriella tillgångar men kan även omfatta utveckling eller förvärv av annan egendom eller erhållande av tjänster. Kostnaderna fördelas mellan deltagande företag i förhållande till den nytta som företagen kan förväntas få genom samarbetet. Därigenom förekommer inga vinstpålägg på utdebiterade kostnadsandelar. Deltagande företag kan bidra genom betalning i pengar eller genom att tillhandahålla tillgångar och personal. För att justera deltagarnas andel av kostnaderna kan tilläggsbetalningar vara nödvändiga. Speciella

**SKV M  
2007:4**

problem uppkommer då en ny part träder in eller någon vill lämna ett samarbete om kostnadsfördelning. Beroende på vad samarbetet avser skulle oberoende parter kanske kräva att en tillträdande part betalar eller på annat sätt gör ett tillskott för att få del av det resultat som uppnåtts i verksamheten. På motsvarande sätt skulle kanske en utträdande part få en ersättning för den värdeökning som tillfaller övriga deltagare. Tillträde eller utträde kräver normalt även justeringar av deltagarnas löpande bidrag till kostnaderna.

Av punkt 8.41 i OECD:s riktlinjer framgår att deltagarna i ett kostnadsfördelningsavtal bör upprätta eller erhålla underlag om vad aktiviteten avser, villkoren för överenskommelsen och dess överensstämmelse med armlängdsprincipen. Underförstått ligger i detta att varje deltagare bör ha full tillgång till detaljerna i den verksamhet som ska genomföras, bidragen till kostnaderna, den förväntade nyttan samt budgeterade och faktiska insatser och utgifter. Enligt riktlinjerna bör informationen avse dels villkoren när samarbetet startar vilket bl.a. innefattar kostnadsfördelningsnyckeln, dels ytterligare uppgifter under avtalets gång såsom ändringar i samarbetet, en jämförelse mellan planerad nytta och faktiskt utfall samt de årliga kostnaderna och varje deltagares bidrag.

**Samband med andra transaktioner:** Utgångspunkten är att transaktioner alltid ska prissättas till marknadsvärdet. Men det kan finnas situationer då en transaktion kan prissättas på annat sätt än till marknadspris (normalt under marknadspris), vilket sedan kompenseras genom prissättningen på en annan transaktion med samma motpart. Av punkt 5 i 5 § framgår att om kompensation förekommer ska detta beskrivas. Såväl direkt som indirekt kompensation ska beskrivas med bl.a. en förklaring till hur transaktionerna inverkar på varandra och hur kompensationen sker samt vem som lämnar kompensation. Vidare bör det så långt möjligt anges vilket ekonomiskt värde (pris) respektive transaktion betingar.

*Exempel 1:* A AB köper råmaterial av B Ltd. Materialet används för tillverkning av färdiga produkter som A AB säljer till B Ltd. Ett lågt pris på de färdiga produkterna kan helt eller delvis kompenseras av ett lågt inköpspris på råmaterialet. Detta ska i så fall dokumenteras.

Ytterligare exempel på samband med andra transaktioner som är väsentliga för prissättningen och som ska dokumenteras enligt punkt 5, är uppgifter om ett tredje företag som ingår som ett led i prissättningen av den aktuella transaktionen. Detta är bara aktuellt när sådana uppgifter är nödvändiga för att bedöma prissättningen mellan det svenska företaget och dess utländska motpart. Det kan förekomma när nettomarginalmetoden (TNMM, se avsnitt 4.7.5.2) används och varor säljs i flera led inom företagsgruppen.

*Exempel 2:* A AB säljer varor till B Ltd, som i sin tur säljer dessa vidare till C Inc. För B Ltd bestäms en rörelsemarginal avseende dessa transaktioner. Denna rörelsemarginal är beroende både av det pris som B Ltd betalar till A AB och det pris som B Ltd erhåller från C



*Inc. För att kunna bedöma prissättningen mellan A AB och B Ltd krävs i detta fall information om C Inc och de transaktioner som C Inc har med B Ltd. De uppgifter om C Inc och transaktionerna mellan B Ltd och C Inc som behövs för att bedöma prissättningen mellan A AB och B Ltd är sådant dokumentationsunderlag som ska bevaras för att kunna ingå i en dokumentation.*

#### *4.5.1.5 Sammanställning av transaktionerna*

När räkenskapsåret har avslutats görs en sammanställning av omfattningen på de interna transaktionerna. För varje redovisad transaktion anges det sammanlagda värdet under året. Om transaktionerna beskrivs i aggregerad form anges det sammanlagda värdet på de aggregerade transaktionerna. Denna sammanställning kan lämpligen ske i en förteckning, tabell eller liknande.

#### **4.5.2 Avtal**

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

**6 §** *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.*

Dokumentationen ska vidare innehålla avtal avseende interna transaktioner som är väsentliga för prissättningen eller en förteckning över dessa avtal. Som tillägg till förteckningen kan kopior av de viktigaste avtalen bifogas. Om muntliga avtal förekommer ska dessa också anges eller förtecknas om de är väsentliga för prissättningen. Företag med ett stort antal avtal får enligt föreskrifterna 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 t.ex. APA ("Advance Pricing Arrangement", en överenskommelse mellan företaget och ett eller flera länders skattemyndigheter om vilka principer för prissättning som ska användas på företagets interna transaktioner), rulings (förhandsbesked eller beslut i en skattefråga) och som berör företaget ska också redovisas. Likaså bör kostnadsfördelningsavtal och andra dokument som underlättar förståelsen av tillämplad prissättning ingå i dokumentationsunderlaget. En beskrivning av avtalsinformationen kan lämpligen ske i anslutning till en förteckning, särskild sammanställning eller tabeller etc.

#### **4.6 Funktionsanalys**

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

*7 § 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.*

En central del av dokumentationen är funktionsanalysen, som kan beskrivas som en utredning av de fakta som påverkar affärstransaktionerna. Funktionsanalysen används inledningsvis i utredningen för att karaktärisera omständigheterna kring den interna transaktionen. I jämförbarhetsanalysen, som upprättas i ett senare skede, används de fem jämförelsefaktorerna som omnämns i OECD:s riktlinjer, varav en är just funktionsanalysen. De övriga är karaktäristiska för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, avtalsvillkoren, de ekonomiska omständigheterna samt affärsstrategierna.

I funktionsanalysen analyseras samtliga parter som är inblandade i en intern transaktion utifrån de roller de har, dvs. vilka funktioner de utför, tillgångar de använder och risker de bär. Utredningen ska bl.a. visa vilka funktioner, tillgångar och risker som är särskilt värdeskapande och hänföra dessa till rätt part.

Vid analysen av funktionerna studeras såväl den skattskyldige som motparten. Med funktioner avses de verksamheter som ett företag ägnar sig åt, t.ex. forskning, planering, tillverkning, distribution, service, finansiering och företagsledning. Samma funktion kan vara olika viktig beroende på slag av transaktion, i vilken bransch företaget verkar, i vilket led i varukedjan transaktionen sker, vilken geografisk marknad företaget verkar på osv. Företaget ska så långt det är möjligt ange vilka som är de mest värdeskapande funktionerna för den aktuella transaktionen.

Respektive parts ägande och utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar ska också utredas. Immateriella tillgångar såsom patent, know-how, mallar, varumärken, kundförteckningar och distributionskanaler kan vara de mest värdeskapande tillgångarna i en transaktion. Immateriella tillgångar kan ibland delas in i dels affärstillgångar, som skapas genom tillverkning eller forskning och utveckling, dels i marknadsföringstillgångar, som skapas genom marknadsföring, distribution och aktiviteter efter försäljningen. Den part som äger och nyttjar de viktigaste tillgångarna ska vanligtvis ersättas för det.

Enligt ekonomisk teori kompenseras den part som tagit den största risken i en transaktion mellan oberoende parter. Av det skälet bör granskning ske av vilka risker parterna tar. Exempel på risker som bärs i verksamheten är marknads-, kredit-, produktutvecklings-, tillverknings-, lager-, och garantirisker. Det kan noteras att samma sorts risk kan variera i stor utsträckning beroende på vilken geografisk marknad och vilken bransch som företaget verkar i. Om en företagsgrupp är organiserad så att ett tillverkande företag säljer till olika intresse-

företag som verkar som självständiga återförsäljare i olika länder, kan t.ex. marknadsrisken variera i mycket stor utsträckning mellan dotterföretagen beroende på vilken geografisk marknad det aktuella företaget verkar på.

Sammanfattningsvis bör den part som bidrar med de mest värdeskapande funktionerna, tillgångarna samt tar på sig den huvudsakliga affärsrisken också ha störst del i den vinst eller förlust som transaktionen genererar. Eftersom förändringar i parternas roller återspeglas i ersättningen på en öppen marknad ska eventuella förändringar av företagets roller under räkenskapsåret särskilt framgå av dokumentationen.

*Exempel: De funktioner som utförs av en tillverkningsverksamhet varierar kraftigt, beroende på om tillverkningen sker enligt avtal eller självständigt. En kontraktstillverkare kan ta begränsade risker genom att erbjuda sin huvudman legotillverkning och enbart ha personal och äga de maskiner som används i tillverkningsprocessen. En självständig tillverkare däremot kan tillverka produkter med hjälp av ett patent som han äger och det specialkunnande han utvecklat och ta på sig alla de risker som är förknippade med verksamheten. Den självständiga tillverkarens förväntningar på avkastning bör därmed vara större än kontraktstillverkarens.*

En funktionsanalys kan presenteras som en verbal beskrivning av hur funktioner, tillgångar och risker är fördelade mellan parterna. Den kan också redovisas i tabellform eller som ett flödesschema. Tillämpas en verbal beskrivning finns normalt större möjligheter att redovisa detaljer och nyanser.

#### **4.7 Prissättningsmetod/pristestmetod**

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

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

##### **4.7.1 Allmänt**

OECD:s riktlinjer innehåller fem metoder som kan användas för prissättning eller pristest av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Även andra metoder kan tillämpas förutsatt att priserna överensstämmer med armlängdsprincipen såsom den beskrivs i riktlinjerna.

I kapitel II av riktlinjerna beskrivs de s.k. traditionella transaktionsbaserade metoderna, vilka utgörs av marknadsprismetoden ("Comparable uncontrolled price method", CUP), kostnadsplussmetoden ("Cost plus method", Cost plus) samt återförsäljningsprismetoden ("Resale price method", RPM). I kapitel III av riktlinjerna återges de s.k. transaktionsbaserade vinstmetoderna, vilka är vinstfördelningsmetoden ("Profit split method", PSM) och nettomarginalmetoden ("Transactional net margin method", TNMM). En kortfattad

beskrivning av dessa metoder lämnas nedan (se avsnitt 4.7.2–4.7.5.2). Dessutom finns en sammanställning av dem i bilaga 1.

Enligt OECD:s riktlinjer (punkt 3.49) bör någon av de tre traditionella transaktionsbaserade metoderna användas i första hand. 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 jämförelse-transaktioner.

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av den prissättningsmetod företaget har valt och uppgift om huruvida en anpassning skett av metoden till förhållandena i det enskilda fallet. Eftersom de fem metoder som anges i riktlinjerna är internationellt vedertagna och normalt kan användas för att komma fram till ett armlängdspris, bör det företag som använder en annan metod beskriva denna utförligt. Företaget bör noggrant ange hur metoden är uppbyggd och hur man med hjälp av metoden får fram ett armlängdspris. Det finns inget krav på att redovisa varför en viss metod valts eller varför övriga metoder inte valts. Däremot kan sådan information medföra att företaget ger en bättre bild av sin prissättning.

Dokumentationen ska även innehålla en beskrivning av hur den valda prissättningsmetoden har tillämpats.

***Exempel 1:** Om kostnadsplusmetoden har valts ska företaget presentera kostnadsunderlaget och det vinstpålägg som använts. De uppgifter som använts vid tillämpningen av metoden specificeras och de rättelseposter eller justeringar som gjorts för att förbättra jämförbarheten beskrivs och motiveras. Även de antaganden och slutsatser som påverkat användningen av metoden bör nämnas.*

I vissa fall kan den valda metoden medföra att företaget, för att beskriva hur metoden tillämpas, behöver lämna uppgifter som visar hur företaget följer upp att de priser eller resultat som prissättningsmetoden påvisat också har tillämpats under räkenskapsåret.

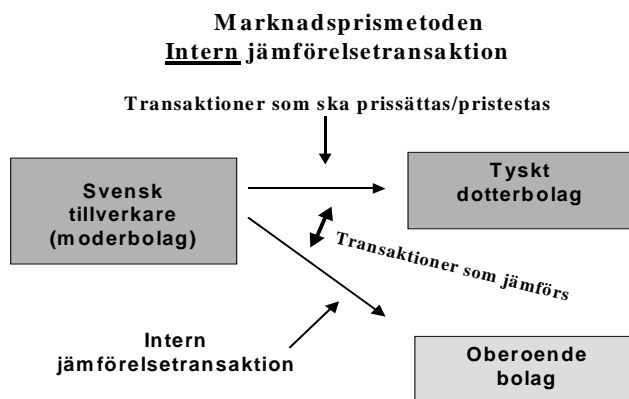
***Exempel 2 (Cost plus):** När moderbolag eller andra enheter inom en koncern utför koncerninterna tjänster för andra koncernföretag tar man ibland betalt genom en s.k. indirekt metod, varvid den tjänsteproducerande partens kostnader för tjänsterna fördelas ut enligt speciella fördelningsnycklar. Normalt görs också ett vinstpålägg. Eftersom de exakta kostnaderna inte är kända i förväg sker ofta en månads- eller kvartalsvis debitering med budgeterade kostnader som underlag. Efter räkenskapsårets slut kan de verkliga kostnaderna beräknas och en slutavräkning mellan parterna sker. För att uppnå armlängdsmässigt pris på de utförda tjänsterna behöver således rutiner finnas så att en uppföljning sker när året har gått till ända. Fördelningsnycklar, kostnadsunderlag och en sammanställning av uppföljningen är exempel på sådana handlingar som ska bevaras och ingå i dokumentationen.*

***Exempel 3 (TNMM):** När TNMM tillämpas förekommer det att den löpande prissättningen under ett år sker på ett sådant sätt att det koncernföretag som t.ex. är distributör och utför rutinfunktioner ska*

uppnå en rörelsemarginal på de kontrollerade transaktionerna av viss storlek eller inom ett intervall. Med rutinfunktioner avses i detta sammanhang att de kan ersättas med en mätbar ersättning och inte nödvändigtvis att funktionen är av enkel natur. Beroende på att nya omständigheter kan inträffa under året sker ibland en löpande uppföljning av den rörelsemarginal som prognostiserats. Detta görs i syfte att justera priserna under året så att beslutad rörelsemarginal uppnås. Senast när året har gått till ända behöver en uppföljning ske i syfte att kontrollera att den faktiska rörelsemarginalen stämmer med den beslutade (armlängdsmässiga) marginalen eller ligger inom det beslutade (armlängdsmässiga) intervallet. Skulle den faktiska rörelsemarginalen inte stämma finns en risk att avvikelser beror på att armlängdsmässiga priser inte har tillämpats i realiteten. Dokument från sådana uppföljningar är material som ska bevaras och ingå i dokumentationen. Om en justering till den beslutade marginalen eller intervallet ska göras eller ej beror naturligtvis på omständigheterna i det enskilda fallet och den prissättningspolicy som företaget tillämpar.

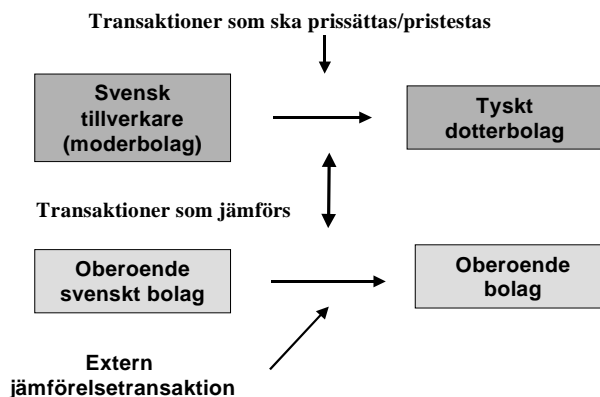
#### 4.7.2 Marknadsprismetoden (CUP)

Marknadsprismetoden utgår från marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter osv. Armlängdspriset på varor fastställs med ledning av jämförbara transaktioner mellan köpare och säljare som inte är närstående med varandra. Sådana marknadspriser kan innefatta försäljningar från det undersökta företaget till oberoende köpare (s.k. intern jämförelsetransaktion, se bild nedan).



Det kan även röra sig om försäljningar mellan oberoende företag som i alla avseenden är fristående från det undersökta företaget (s.k. extern jämförelsetransaktion, se bild nedan).

### Extern jämförelsetransaktion



För att en jämförelse ska bli meningsfull måste de ekonomiskt betydelsefulla särdragen i de jämförda transaktionerna vara tillräckligt jämförbara. Exempel på jämförelsefaktorer som behöver utrönas vid varutransaktioner är kvantitets- och kvalitetsskillnader samt kontraktsvillkor, t.ex. den skillnad som ofta råder mellan pris på kort- respektive långtidsavtal beroende på marknadssituationen när avtalen ingicks. Betalningsvillkor är också ett exempel på omständigheter som kan vara nödvändiga att analysera i sammanhanget. När det gäller tjänster är det betydelsefullt vilken typ av tjänst som avses och tjänstens omfattning. Vid immateriella tillgångar är det naturligtvis viktigt att skilja på om det är fråga om en överlåtelse eller upplåtelse. Vidare bör typ av tillgång, omfattning och tiden för ensamrätt samt förväntade fördelar av utnyttjande av tillgången redovisas.

Marknadsprismetoden är den mest direkta och den mest träffsäkra metoden förutsatt att det går att visa på jämförbarhet enligt ovan. Metoden är mest användbar exempelvis inom råvarubranscher, för jordbruksprodukter, kemiska basvaror och finansiella produkter. Svårigheten med metoden består dock i att hitta jämförbara transaktioner som är representativa, dvs. transaktionerna kräver en viss grad av överensstämmelse samt eventuellt också justeringar för avvikelser.

#### **4.7.3 Återförsäljningsprismetoden (RPM)**

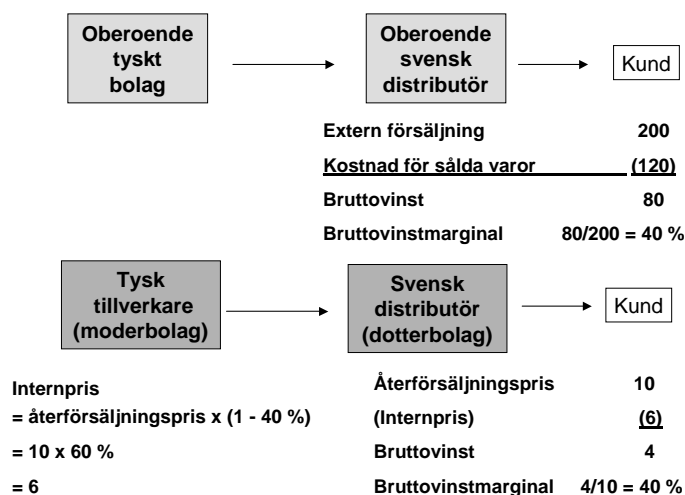
Denna metod är en indirekt metod och utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts från en närstående säljare, säljs vidare till en oberoende köpare. Detta återförsäljningspris minskas sedan med en lämplig bruttovinst som motsvarar det belopp med vilket återförsäljaren söker täcka sina kostnader inklusive ett vinstpålägg. Vad som återstår efter avdrag för lämplig bruttovinst kan betraktas som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen inom företagsgruppen.

Ett typiskt exempel då metoden är användbar är när ett tillverkande företag sålt en vara till ett närstående försäljningsföretag och sist-

nämnda företag utan förädling av varan säljer den vidare till oberoende part (se bild nedan).

**SKV M  
2007:4**

#### Återförsäljningsprismetoden (RPM)

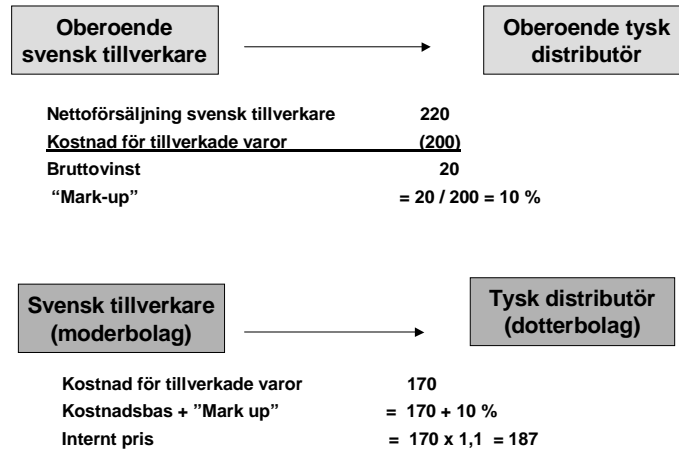


Metoden är mindre användbar då förädling eller annan åtgärd, som att tillföra ett inarbetat varumärke, gett en vara väsentligt ökat värde i återförsäljarledet. Svårigheten med metoden ligger främst i att beräkna eller uppskatta en korrekt bruttovinstmarginal. Ett återförsäljningspris är mest användbart om det tidsmässigt ligger nära den kontrollerade försäljningen. Ju längre tid som förflyter mellan de två tillfällena, desto mer sannolikt är det att andra faktorer som kostnader, växelkurser etc., behöver beaktas vid jämförelsen.

#### 4.7.4 Kostnadsplusmetoden (Cost plus)

Denna metod är också en indirekt metod som utgår från kostnaden för att producera eller köpa en vara, tjänst e.d. med tillägg för varje koncernleds kostnader och ett marknadsmässigt vinstpålägg. Arm-längdspriset mellan säljaren och den närliggande köparen beräknas med utgångspunkt i säljarens kostnad för anskaffande av råvaror eller halvfabrikat samt produktionskostnaden för den färdiga produkten med tillägg för skälig vinst. Man utgår här från en verifierad kostnad (marknadspris) och lägger sedan till varje produktionsleds olika kostnader. Till dessa kostnader läggs en marknadsmässig vinstmarginal som beräknas med ledning av jämförelser eller andra uppgifter från oberoende företag (se bild nedan).

Kostnadsplusmetoden (Cost plus)



Ovanstående exempel visar hur metoden kan tillämpas på varor. Metoden är ofta tillämpbar även för olika typer av tjänster. Metoden är dock kostnadsinfluerad, vilket innebär att den beaktar marknadens svängningar mindre väl. Det kan ibland vara svårt att fastställa ett relevant kostnadsunderlag eftersom metoderna för kostnadsredovisning inte är enhetliga utan varierar från land till land. Vid fastställande av ett sådant kostnadsunderlag är det viktigt att se till att inte bara de direkta kostnaderna medtas utan också att indirekta kostnader beaktas. Genom att kostnader och verksamhetsvolymerna kan fluktuera är det ofta nödvändigt att utgå från genomsnittsberäkningar.

#### 4.7.5 Transaktionsbaserade vinstmetoder

Som ovan nämnts kan det föreligga svårigheter att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade metoderna i det enskilda fallet. Det kan bl.a. vara så att det saknas jämförbara transaktioner mellan fristående företag eller att tillgängliga uppgifter inte är tillräckligt tillförlitliga. Även om företag inte brukar sätta priser som baseras på någon vinstmetod kan vinstmarginaler vara en relevant faktor i pris-sättningsarbetet. Svårigheterna att hitta jämförbart material får dock inte leda till att vinstmetoderna tillämpas med automatik.

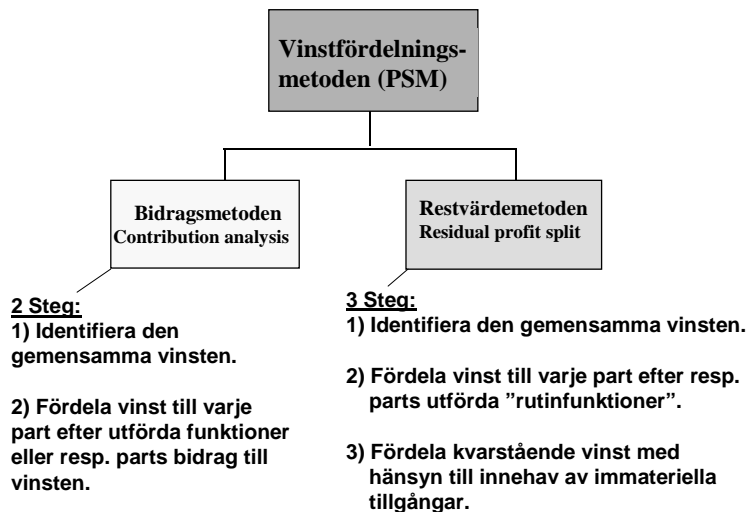
##### 4.7.5.1 Vinstfördelningsmetoden (PSM)

Vinstfördelningsmetoden innebär att en intern vinst som uppkommit vid en transaktion mellan närstående parter fördelas mellan de berörda företagen på ett ekonomiskt välgrundat sätt. Vid tillämpning av vinstfördelningsmetoden fastställs först en vinst som uppkommer genom att två eller flera närstående företag samarbetar i en viss transaktion (t.ex. tillverkning och försäljning av varor). Därefter fördelas



den sammanlagda transaktionsvinst som dessa företag uppnått genom samarbetet på ett sätt som man kan anta skulle ha skett om företagen inte hade varit närstående.

Vinstfördelningen kan enligt riktlinjerna antingen beräknas enligt bidragsmetoden ("contribution analysis") eller restvärdemetoden ("residual analysis"), se bild nedan.



Vid bidragsmetoden fördelas den framräknade totala transaktionsvinsten baserad på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med. Vid restvärdemetoden erhåller varje företag, som är involverad i den specifika transaktionen, så mycket av vinsten som svarar mot den normala avkastningen. Därefter fördelas den resterande delen av vinsten i förhållande till hur oberoende företag skulle ha fördelat ett sådant överskott.

I riktlinjerna framhålls särskilt att eftersyn bör undvikas vid tillämpning av denna metod och att vinsten och den normala avkastningen istället beräknas på budgeterade siffror och värden.

I riktlinjerna redovisas för- och nackdelar med metoden. En fördel är att den inte kräver direkta jämförelsetransaktioner. Fördelningen av vinsten bygger i hög grad på de funktioner och tillgångar som respektive företag bidrar med. Metoden förutsätter såväl uppgifter från utländska företag i företagsgruppen som en noggrant utförd funktionsanalys. En nackdel med metoden är att de externa marknadsdata som används för att bedöma de bidrag som vart och ett av de närstående företagen lämnar till den gemensamma transaktionsvinsten, kan ha sämre anknytning till de gemensamma transaktionerna än vad som är fallet vid övriga prismetoder.

#### 4.7.5.2 Nettomarginalmetoden (TNMM)

Nettomarginalmetoden innebär att ett företags rörelseresultat som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag relateras till en lämplig bas bestående av t.ex. kostnader, omsättning eller tillgångar.

Vid tillämpning av nettomarginalmetoden jämförs rörelsemarginalen (eller annan vald "profit level indicator") med en motsvarande marginal som det undersökta företaget uppnått vid transaktioner med t.ex. ett oberoende företag (se exempel nedan). Är detta inte möjligt kan rörelsemarginalen hämtas från en jämförbar transaktion som ett oberoende företag (jämförbart företag) uppnått. Emellertid kan en sådan rörelsemarginal behöva justeras för att anpassas till skillnader mellan den undersökta transaktionen och den valda jämförelsetransaktionen.

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

En fördel med metoden är att rörelsemarginalen inte i lika hög grad som priset påverkas av skillnader i karaktärsdrag såvitt avser transaktionerna. Den praktiska tillämpningen av metoden underlättas av att man bara behöver analysera en part. Tillämpas TNMM-metoden och ett utländskt företag utgör s.k. "testobjekt" (tested party) ska således underlag i form av årsredovisningar, resultatsammanställningar, kalkyler eller annat material redovisas från nämnda företag som stödjer en sådan metodtillämpning. Därutöver kan ytterligare information av olika slag komma att behövas angående detta företags verksamhet för att man ska kunna utgå från det utländska företaget då prissättningen av ett svenskt företag bedöms.

Se även exempel ang. TNMM-metoden i avsnitt 4.5.1.4 (exempel 2) och avsnitt 4.7.1 (exempel 3).

## 4.8 Jämförbarhetsanalys

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

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

*skrivning 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. I jämförbarhetsanalysen sker den jämförelsen genom en undersökning av antingen interna eller externa jämförelsetransaktioner. Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan ett företag som ingår i en intressegemenskap och ett oberoende företag, dvs. ett företag med vilket någon intressegemenskap inte föreligger. Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan företag som inte ingår i den undersökta intressegemenskapen och där de externa företagen sinsemellan är oberoende.

#### **4.8.1 Jämförbarhet**

För att en jämförelse ska kunna ske krävs att transaktionerna har en tillräckligt hög grad av jämförbarhet. Denna bedömning sker mot bakgrund av de jämförelsefaktorer som anges i kapitel I i OECD:s riktlinjer:

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

I vilken utsträckning respektive jämförelsefaktor påverkar jämförbarheten beror på omständigheterna i det enskilda fallet, bl.a. typen av transaktion, vilken bransch, vilket marknadsled transaktionen genomförs i och vilken prissättningsmetod som tillämpas.

För att en försäljning av varor mellan oberoende parter ska kunna användas som en jämförelsetransaktion i förhållande till en intern transaktion krävs att den oberoende transaktionen är representativ. Därvid krävs att transaktionen avser varor som omsatts på marknader som är jämförbara och att hänsyn tagits till kvantitets- och kvalitetskillnader. Sålunda kan priset på varor som omsatts på långtidskontrakt i många fall avvika från priset på samma slag av varor som har sålts på korttidskontrakt. Olikheter i pris kan förekomma på samma slag av varor vid t.ex. geografiskt skilda marknader. För att priset ska vara jämförbart är det vidare nödvändigt att försäljningstransaktionerna som jämförs härrör från samma marknadsled och tidsperiod. Av naturliga skäl kan priser i partihandelsled (grossist) inte utan vidare jämföras med priser i t.ex. detaljhandelsled (konsument).

Konkurrensförhållanden på en marknad kan också behöva beaktas, liksom utbuds- och efterfrågesituationen. Vidare kan olika typer av statliga regleringar på en marknad samt konsumentinflytande behöva beaktas vid jämförelsen. Vid prisjämförelser är det viktigt att även ta hänsyn till olika kontraktvillkor som kredittid, valuta o.d. Dolda rabatter av avsevärd storlek kan t.ex. ges genom en förlängning av

kredittiden utöver vad som normalt förekommer på marknaden. Andra aspekter som man bör känna till vid en jämförelse är produktionskostnader, inklusive löne-, transport- och kapitalkostnader.

Olikheter av skilda slag mellan jämförelsetransaktionen och den undersökta interna transaktionen godtas om differensernas inverkan på priset kan beräknas med någorlunda säkerhet. På en marknad där full jämförbarhet i alla avseenden kan sägas råda förekommer ofta olika priser, vilka kan sägas bilda ett prisintervall eller marginalintervall. Orsakerna till en sådan prisspridning kan vara flera, t.ex. olika marknadsaktörers förväntningar på framtiden, aktörernas tillgång till marknadsinformation osv. Även om prisintervall eller marginalintervall accepteras bör man vara observant på om priserna ständigt är belägna i intervallets övre eller undre del.

#### **4.8.2 Interna och externa jämförelsetransaktioner**

I regel finns detaljerad och tillförlitlig information avseende interna transaktioner, dvs. transaktioner mellan personer i intressegemenskap. Normalt är det inte lika lätt att hitta detaljerad och tillförlitlig information om jämförelsetransaktionerna, särskilt inte för de externa jämförelsetransaktionerna. Eftersom företaget har tillgång till all väsentlig information som påverkar jämförbarhetsanalysen och prissättningen för de interna jämförelsetransaktionerna är de mycket användbara. De är därför i regel att föredra framför externa jämförelsetransaktioner. Men även användningen av interna jämförelseobjekt förutsätter att kravet på jämförbarhet alltid är uppfyllt. T.ex. utgör försäljningen av några enstaka varor till en oberoende part inte nödvändigtvis en transaktion som är jämförbar med försäljningen av tusentals varor till en närstående part.

Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan sinsemellan oberoende företag utanför intressegemenskapen. Det är i allmänhet svårare att ta fram externa jämförelseobjekt än interna, eftersom offentliga uppgifter om transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter vanligtvis inte finns att tillgå. Ett sätt att ta fram jämförelsematerial är att utnyttja de allmänna databaser som bl.a. ger tillgång till företagens resultat- och balansräkningar. Branschinformation av statistisk natur uppfyller normalt inte kraven på jämförbarhet, eftersom den informationen sällan är tillräckligt detaljrik för att kunna ligga till grund för en jämförelse av enskilda transaktioner eller transaktionsslag. Avgörande för om en transaktion kan användas som jämförelse är att den på ett tillförlitligt sätt kan bedömas utifrån jämförelsefaktorerna och utifrån denna bedömning kan anses vara tillräckligt lik den interna transaktionen. Exempelvis framgår av EU:s uppförandekod att jämförelseobjekt från databaser som omfattar hela Europa inte bör förkastas automatiskt, utan deras lämplighet som jämförelseobjekt bör avgöras från fall till fall.

#### **4.8.3 Justeringar**

Ofta krävs justeringar för att förbättra jämförbarheten. Inom följande områden kan exempelvis justeringar förekomma:

- produkter (kvalitets- och kvantitetsskillnader),
- funktioner,
- risker,
- leveransvillkor (frakt, försäkring, kredittid m.m.),
- marknadsförhållanden (marknadsled, geografiska marknader),
- definitioner av nyckeltal (t.ex. rörelsekapital, soliditet, varulagrets omsättningshastighet) och
- skillnader i redovisningsprinciper.

Justeringar av jämförbarheten i underlaget kan antingen ske av de transaktioner mellan parterna som är föremål för granskning eller av de jämförelsetransaktioner som inhämtats för jämförelsen. Gemensamt för samtliga typer av justeringar är att de syftar till att förbättra jämförbarheten mellan interna transaktioner och jämförelsetransaktioner och därför bara ska tillämpas om de faktiskt kan förväntas leda till förbättrad jämförbarhet. Ett företag kan därför inte rutinmässigt förväntas genomföra sådana justeringar. Om alltför omfattande justeringar anses nödvändiga kan detta i sig innebära att det kan ifrågasättas om transaktionen faktiskt är jämförbar.

#### **4.8.4 Intervall**

Vid sökning av jämförelsetransaktioner kan man i vissa fall finna ett enskilt pris eller marginal som man anser uppfyller jämförelsefaktorerna och som kan läggas till grund för bedömningen. I andra fall kanske en sökning resulterar i ett intervall av fall som uppfyller kraven. Används olika prismetoder kan dessa också resultera i ett intervall där alla värden kan beaktas. OECD:s riktlinjer lämnar inga besked om hur stort intervall som kan accepteras. OECD framhåller dock att man efter kontroll kan bortse från värden som markant avviker från övriga värden. Förhållandet kan exempelvis tyda på att dessa värden bygger på mindre tillförlitliga uppgifter. För att minska osäkerheten vid t.ex. databasundersökningar kan exempelvis olika statistiska metoder användas. Ett sådant tillvägagångssätt är den s.k. interkvartilen (IQ range) som innebär att ett intervall snävas in mellan övre och undre kvartilen. Om avståndet mellan dessa kvartiler är stort kan det diskuteras om jämförelsetransaktionerna är tillräckligt representativa. En annan frågeställning är om andra resultat i ett intervall ska sorteras bort, såsom stora negativa resultat och onormala positiva resultat. I sådana fall är det väsentligt att undersöka vad som är orsaken till dessa avvikande resultat och bedöma om full jämförbarhet verkligen föreligger.

#### **4.8.5 Databasundersökningar**

Om databasundersökningar åberopas i jämförbarhetsanalysen bör uppgifter om jämförelseobjekten finnas med förutsatt att tillgång till

representativa sådana objekt/transaktioner finns. Med sådana uppgifter avses urvalskriterier, grunder för godkännande eller förkastande av jämförelseobjekt, faktorer som påverkar jämförbarheten och justeringar som gjorts för att uppnå jämförbarhet. Uppgifter om databas, version och sökstrategi bör anges så att testkörningar kan göras steg för steg. Vid databasundersökningar bör man vara observant så att likartade marknadsförutsättningar gällde de år som jämförelsematerialet avser och de år prissättningen avser.

#### **4.8.6 Jämförelsetransaktioner saknas**

Om företaget inte har haft tillgång till jämförelsetransaktioner på grund av att sådana inte har kunnat identifieras eller att kostnaden för att ta fram sådana skulle ha varit för hög, ska ändå en beskrivning göras av hur företaget på annat sätt kontrollerat att företagets prismetodik överensstämmer med armlängdsprincipen. Sådana förklaringar kan ta utgångspunkt i alternativa affärsmöjligheter med beaktande av möjliga substitut för en vara eller tjänst. Även olika alternativkostnadsresonemang kan eventuellt användas vid ett sådant försök till förklaring av prissättningen. Exempel på ett sådant försök till förklaring av prissättningen lämnas nedan.

***Exempel på resonemang:** Vid "ingaffling" av en armlängdsersättning vid t.ex. överlåtelse av en tillgång bör man beakta prisfrågan både ur överlåtarens och ur köparens perspektiv. Ur överlåtarens perspektiv undersöker man det pris till vilket ett jämförbart oberoende företag skulle kunna antas vara villigt att överlåta motsvarande egendom eller vilka framtida intäkter tillgången skulle ha gett säljaren om denne haft tillgången kvar. Ur köparens perspektiv undersöker man vad ett jämförbart oberoende företag är villigt att betala för tillgången eller vad köparen kan räkna med för framtida intäkter av tillgången beroende på dennes nytta av tillgången i affärsverksamheten. Genom att identifiera parternas handlingsalternativ på detta sätt kan golv- resp. takpriser eventuellt identifieras, vilket kan ge en viss uppfattning om det prisintervall som kan föreligga. Genom att förfina analysen och beakta ytterligare omständigheter kan eventuellt intervallet snävas in ytterligare.*

### **5. Transaktioner av mindre värde – förenklad redovisning**

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

**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 (2001:1221) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 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.

*Bilaga*

Följande information skall redovisas om dokumentationen får upprättas i förenklad form enligt 10 § Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2007:1) om dokumentation av prissättning mellan företag i intresse-gemenskap. Dokumentationen skall innehålla en beskrivning av;

1. företagsgruppens juridiska struktur samt företagets och företags-gruppens 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. Företagen måste fortfarande iaktta armlängdsprincipen, men dokumentationen av transaktionerna får ske på ett mindre omfattande sätt. Det förenklade förfarandet har tillkommit för att kravet på dokumentation inte ska bli för betungande för företagen.

Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring har för år 2007 fastställts till 40 300 kr. Detta innebär att ett företag kan dokumentera varutransaktioner på ett förenklat sätt vid 2008 års taxering om transaktionerna för ett räkenskapsår uppgår till högst 25 389 000 kr per företag. Övriga transaktioner får för ett räkenskapsår uppgå till högst 5 037 500 kr per företag. Den förenklade redovisningen gäller inte transaktioner som avser överlåtelser av immateriella tillgångar. Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska beloppsgränserna justeras i motsvarande mån.

Exempel 1–5 är beräknade utifrån det prisbasbelopp som gäller år 2007.

**Exempel 1:** Ett företag som har två utländska dotterföretag kan sälja varor till varje företag för ett marknadsvärde upp till 25 389 000 kr per år och företag och ändå dokumentera på det förenklade sättet.

**Exempel 2:** Ett företag som säljer varor för ett marknadsvärde om 25 000 000 kr och tjänster för ett marknadsvärde om 6 000 000 kr till ett utländskt dotterföretag får dokumentera varorna på det förenklade sättet. Beträffande försäljningen av tjänsterna ska det dock upprättas ett fullständigt dokumentationsunderlag.

**Exempel 3:** Ett företag som under ett räkenskapsår erhåller ränta med 3 000 000 kr på lån till dotterföretag och samma år utför

*koncerngemensamma tjänster till dotterföretaget för ett marknadsvärde om 2 000 000 kr får dokumentera transaktionerna på ett förenklat sätt eftersom marknadsvärdet på dessa, 5 000 000 kr, är av mindre värde.*

**Exempel 4:** *Ett företag som under ett räkenskapsår köper tjänster av ett utländskt dotterföretag för ett marknadsvärde om 4 000 000 kr och samtidigt säljer andra tjänster till samma utländska dotterföretag för ett marknadsvärde om 3 000 000 kr ska lägga ihop värdet på samtliga dessa transaktioner vid beräkning av om transaktionerna är av mindre värde. Eftersom det sammanlagda värdet om 7 000 000 kr överstiger gränsvärdet för att dokumentera på ett förenklat sätt ska det således upprättas ett fullständigt dokumentationsunderlag för båda tjänsteflödena.*

**Exempel 5:** *Ett företag säljer under räkenskapsåret tjänster till ett utländskt dotterföretag A för ett marknadsvärde om 10 000 000 kr, och köper under samma räkenskapsår tjänster från ett annat utländskt dotterföretag B för ett marknadsvärde om 3 000 000 kr. Eftersom värdet av försäljning av tjänster till företag A överstiger gränsvärdet ska denna transaktion dokumenteras med ett fullständigt dokumentationsunderlag. Däremot så betraktas köp av tjänster från företag B som en transaktion av mindre värde, eftersom marknadsvärdet för tjänsten är mindre än gränsvärdet, varför denna tjänst kan dokumenteras på ett förenklat sätt.*

För bedömning av vilka transaktioner som 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. Har ett företag lämnat lån till ett utländskt dotterföretag är själva räntebetalningen en finansiell transaktion som inräknas i beloppsgränsen för övriga transaktioner. När ett företag hyr ut lokaler så har det utfört en tjänst. Hyresersättningen är då en ersättning för utförd tjänst som inräknas i beloppsgränsen för övriga transaktioner.

Den förenklade redovisningen inleds med en kortfattad beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur samt företagets och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende inklusive finansiell information (se exempel i bilaga 2).

Därefter ska motparten i den interna transaktionen anges och dennes roll i transaktionen beskrivas. I nästa steg redovisas en kort beskrivning av transaktionen med angivande av typ, omfattning och ekonomiskt värde av transaktionen. Är det fråga om likartade transaktioner kan dessa redovisas tillsammans i s.k. aggregerad form. Har företaget använt någon prismetod för prissättningen ska detta beskrivas kortfattat. Vidare bör anges hur företaget kommit fram till det arm-längdsmässiga priset även då det inte har tillämpat någon prismetod. Om jämförelsetransaktioner använts ska dessa uppges. Punkterna 2–5 i bilagan kan med fördel redovisas i en uppställning eller i tabellform (se exempel i bilaga 2).



Skulle ett företag under räkenskapsåret upptäcka att försäljning av varor till ett av tre dotterföretag överskrider den beloppsmässiga gränsen för förenklad redovisning, så ska företaget göra en fullständig dokumentation av transaktionerna gentemot det företaget.

## **6. Tidpunkter för dokumentation**

### **6.1 Underlag varje räkenskapsår**

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

**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.*

#### **6.1.1 Löpande arbete**

Som framhållits inledningsvis innebär armlängdsprincipen att prissättningen vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara förhållanden. Det finns en skyldighet för företagen att känna till om deras internprissättning överensstämmer med denna princip. Detta innebär att ett företag kontinuerligt behöver arbeta med hur interna priser sätts för att man ska svara upp mot nämnda princip. Enligt prop. 2005/06:169 s. 110 krävdes redan innan lagstiftningen kom till, att företagen i praktiken kontinuerligt arbetade med prissättningsfrågor och hade utvecklade rutiner för detta arbete. De nya reglerna ställer krav på att företagen dokumenterar och sparar underlag från detta arbete. Handlingar och uppgifter som avser prissättningen ska finnas för varje år.

Exempel på material är prisanalyser som krävs i ett enskilt fall och som rimligen bör vara tillgängliga då en intern transaktion genomförs. En sådan analys kan sedan, beroende på omständigheterna, antingen avse bara en specifik transaktion eller en hel transaktionstyp.

Allmänt kan sägas att ju väsentligare en intern transaktion är för företagets resultat och verksamhet desto högre krav bör ställas på företagets analys av dess prissättning och övriga villkor samt underlag. Detta gäller särskilt vid speciella transaktioner, såsom vid flyttning av funktioner och risker, ingående av långtidsavtal, avyttring av strategiska tillgångar eller verksamhetsdelar. Andra delar av dokumentationsarbetet, t.ex. sammanställning av omfattningen av de interna transaktionerna, sker av naturliga skäl efter räkenskapsårets slut.

Normalt sett är det således nödvändigt att bedriva ett kontinuerligt arbete med dessa frågor för att erforderlig dokumentation ska kunna sammanställas och tillhandahållas Skatteverket efter förfrågan från verket.

Följande exempel belyser när dokumentationsarbete sker och vad som ska ingå i dokumentationen.

***Exempel:** Ett svenskt tillverkande moderbolag säljer insatsvaror (skruvar) till sitt utländska tillverkande dotterföretag. Transaktionen måste prissättas. Moderbolaget genomför därför tillsammans med dotterbolaget en utredning i syfte att hitta ett sätt att fastställa ett armlängdsmässigt pris på dessa insatsvaror. Utredningen utmynnar i en analys som omsätts i principer för hur prissättningen av skruvarna ska gå till. Dessa principer kan sedan läggas till grund för en företagsintern policy. Såväl analysen som en eventuell policy ska självklart bevaras och häri ligger i regel det huvudsakliga arbetet. Vidare måste en sådan analys självklart uppdateras och kontinuerligt övervakas för att äga fortsatt giltighet. Att moderbolaget sedan vid ett visst givet tillfälle genomför en ny transaktion och säljer ytterligare insatsvaror av samma slag som tidigare kommer emellertid normalt sett inte att föranleda någon annan dokumentationsåtgärd än att själva transaktionen bokförs löpande, eftersom man redan har rutiner på plats som avses se till att prissättningen i det enskilda fallet motsvarar armlängdsnivån. Efter räkenskapsåret summeras de olika transaktionerna i dokumentationsunderlaget.*

Detta innebär att uppgifter och handlingar som uppkommer vid det löpande prissättningsarbetet måste sparas för varje år för att senare kunna sammanställas till en fullständig dokumentation.

#### **6.1.2 Underlag upprättat tidigare år**

Om inga förändringar sker under nästföljande år som påverkar prissättningen kan det räcka med en hänvisning till föregående års dokumentationsunderlag eller en uppgift om var utredningen och policyn finns. Företaget behöver inte kopiera upp materialet. För att komma fram till att inga förändringar har skett som påverkar prissättningen krävs dock att företaget gör en analys av förhållandena under det aktuella räkenskapsåret. Den analys som företaget gör för att konstatera att förhållandena är desamma som föregående år ska dokumenteras och ingå i dokumentationsunderlaget. När Skatteverket begär att få in dokumentationen avseende det senare räkenskapsåret ska givetvis det underlag som upprättats ett tidigare år bifogas dokumentationen.

***Exempel:** Det svenska moderbolaget fortsätter att sälja skruvar år 2 till sitt utländska dotterbolag. Moderbolaget gör en analys och finner att det pris man kom fram till år 1 fortfarande är armlängdsmässigt. Moderbolaget bevarar analysen och gör en hänvisning till utredningen och policyn som upprättades år 1 (se exempel i avsnitt 6.1.1). När Skatteverket på hösten år 3 efterfrågar dokumentationen för år 2 ska moderbolaget göra en sammanställning av sitt dokumentationsunderlag (se avsnitt 6.2). För att prisernas armlängdsmässighet ska kunna utvärderas ska även utredningen och policyn från år 1 bifogas.*

### **6.1.3 Pristest innan självdeklaration upprättas**

Om inte armlängdspriser sätts löpande måste företaget istället ha sådant underlag att det kan testa att de transaktioner det haft under året med parter inom företagsgruppen motsvarar den nivå som speglar armlängdsprincipen. Allt dokumentationsunderlag ska således finnas senast då deklarationen upprättas. Detta för att ett eventuellt pristest ska kunna ske innan deklarationen avlämnas. Om material 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. Detta kan leda till att de priser man tillämpat inte är marknadsmässiga och att den deklaration som företaget då upprättar blir felaktig.

### **6.1.4 Rutiner för sammanställning**

Enligt 11 § i föreskrifterna ska interna handlingar och uppgifter som ingår i en dokumentation finnas för varje räkenskapsår. Det ligger således i sakens natur att underlag som ska ingå i en dokumentation upprättas löpande och inte i efterhand när Skatteverket frågar efter den. Av ovanstående exempel framgår att en väsentlig del av arbetet med dokumentationen består i att lägga fast rutiner så att handlingar och uppgifter angående prissättningen upprättas och sparas för varje räkenskapsår. Det finns inga bestämmelser om var handlingarna och uppgifterna ska förvaras. Lagen och föreskrifterna ställer inga krav på att det ska finnas ett färdigt och samlat ”paket” framtaget vid tidpunkten för deklarationens färdigställande. Dock ställs krav på att företaget skapar sådana rutiner att handlingar och uppgifter som rör prissättningen sparas och hålls tillgängliga så att en fullständig dokumentation kan sammanställas för varje räkenskapsår.

## **6.2 Inlämnande**

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

**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.*

Dokumentationen ska inte bifogas deklarationen utan lämnas först när Skatteverket begär det. En sådan begäran, av hela eller delar av dokumentationen, får ske i samband med revision av företaget och kan tidigast ske efter den tidpunkt då deklarationen för räkenskapsåret ska lämnas, dvs. inklusive tid för deklaraionsanstånd. Företaget ska beredas rimlig tid att sammanställa sitt underlag till en fullständig dokumentation. En bedömning får därför göras från fall till fall vilken tid företaget kan behöva för att sammanställa dokumentationen beroende på omfattning av verksamheten och erfarenhet av dokumentationsfrågor etc. Som utgångspunkt bör 30 dagar tillämpas i normala fall. Om företaget i princip färdigställt sin dokumentation i samband

## **SKV M 2007:4**

med upprättandet av självdeklarationen bör en kortare svarstid tillämpas. För företag med omfattande dokumentation eller som av andra förklarliga skäl kan ha svårt att hålla normalfristen kan en längre frist godtas. Detta förutsätter dock att en successiv leverans sker av delar av dokumentationen.

Dokumentationsunderlag upprättas ofta i pappersform. Vid sammanställningen kan det samlas i pärmar eller mappar för varje år. För större företag kan det vara praktiskt att samla materialet elektroniskt i mappar eller liknande för att minska pappersomfånget. Företaget får välja i vilken form dokumentationen lämnas till Skatteverket.

## **7. Övriga frågor**

### **7.1 Språk**

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

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

Skatteverket godtar att dokumentationen upprättas på svenska, danska, norska eller engelska.

### **7.2 Förvaring**

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

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

Dokumentationsunderlaget består dels av s.k. räkenskapsinformation som omfattas av bokföringslagens (1999:1078) regler om förvaring i tio år, dels av sådant deklarationsunderlag som anges i 19 kap. 2 § LSK och som ska bevaras i sex år. Dokumentationen ska bl.a. innehålla en beskrivning av de prissättningsmetoder som företaget tillämpar. Om materialet används för prissättning av de transaktioner som återspeglas i bokföringen utgör materialet otvivelaktigt räkenskapsinformation. Om beskrivningen av metoderna bara utgör underlag för justeringar i deklarationen av företagets bokföring utgör materialet deklarationsunderlag. Beroende på om OECD:s prismetoder används som prissättningsmetoder eller pristestmetoder kan således dokumentationsunderlaget i vissa fall utgöra räkenskapsinformation och i andra fall deklarationsunderlag. Då dokumentationsunderlaget ofta samlas i mappar, pärmar eller lagras elektroniskt är det inte särskilt ändamålsenligt att tillämpa skilda förvaringstidpunkter för olika delar av dokumentationsunderlaget. Skatteverket anser att en enhetlig bevarandetid bör eftersträvas för dokumentationsunderlaget. Skatteverket har därför föreskrivit att deklarationsunderlag enligt 19 kap. 2 § LSK som ingår i en dokumentation ska bevaras i tio år i likhet med vad som redan idag gäller för räkenskapsinformation.

### **7.3 EUTPD**

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

**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 §§.*

#### **7.3.1 Allmänt**

EU-kommissionens arbete inom arbetsgruppen EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) har under november 2005 resulterat i en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet som innehåller en modell för dokumentation, "European Union Transfer Pricing Documentation" (EUTPD). Rådet godkände uppförandekoden den 27 juni 2006.

Uppförandekoden utgör en modell för standardiserad och delvis centraliserad dokumentation. Koden utgör inte ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse staterna emellan baserad på ömsesidighet. Avsikten är att en dokumentation upprättad i enlighet med uppförandekoden ska accepteras inom hela EU. Att tillämpa dessa dokumentationskrav är dock frivilligt för de skattskyldiga. Av prop. 2005/06:169 s. 107 framgår att en dokumentation upprättad i enlighet med EUTPD och som uppfyller de krav uppförandekoden ställer på en sådan dokumentation även får anses tillgodose de krav som de svenska reglerna ställer.

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. Detta förutsätter emellertid en konsekvent tillämpning av respektive regelsystem. I detta sammanhang kan påpekas att enligt EUTPD ska dokumentationen också omfatta transaktioner med fasta driftställen, vilket inte den svenska dokumentations-skyldigheten gör.

#### **7.3.2 Innehåll**

EUTPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. "masterfile". Andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Detta innebär att den dokumentation som upprättas delvis är gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam. Om ett företag som är dokumentations-skyldigt enligt reglerna i LSK väljer att dokumentera de interna transaktionerna enligt EUTPD ska emellertid de regler som redovisas under avsnitten 6–7.2 iakttas. Således gäller bestämmelserna om sammanställning, inlämnande, språk och bevarande även för dokumentation upprättad enligt EUTPD.

#### *7.3.2.1 "Masterfile"*

Av prop. 2005/06:169 s. 91 framgår att enligt uppförandekoden bör en "masterfile" innehålla följande:

- a. en översiktlig beskrivning av verksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,
- b. en beskrivning av företagsgruppens organisatoriska, legala och operationella struktur (innefattande bl.a. ett organisationschema, förteckning över företag som ingår i företagsgruppen och dess ägarförhållanden),
- c. identifiering av närstående företag inom EU som är involverade i transaktioner med företag i intressegemenskap,
- d. en beskrivning av transaktionerna mellan företag i intressegemenskap, innefattande transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner, fakturaflöden, samt storleken på dessa transaktioner,
- e. en beskrivning av funktioner som utförs och risker som bärs samt en beskrivning av de förändringar som skett avseende funktions- och riskprofiler jämfört med de två senaste beskattningsåren (exempelvis omorganisation från distributör till kommissionär, dvs. från att sälja t.ex. varor i eget namn och för egen räkning till att sälja varor i eget namn men för annans räkning),
- f. en beskrivning av äganderätten till immateriella tillgångar (t.ex. patent, varunamn och varumärken, know-how) samt den ersättning i form av t.ex. periodvis utgående betalningar som erhålls eller erläggs för nyttjandet av dessa tillgångar,
- g. en beskrivning av företagsgruppens internprissättningspolicy eller internprissättningsystem som anger hur företagsgruppens prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen,
- h. en översikt över förekomsten av kostnadsfördelningsavtal, "advance pricing arrangement", och förhandsbesked rörande internprissättning för företag med hemvist inom EU, och
- i. ett åtagande från varje skattskyldig som omfattas av dokumentationen att på begäran inom skälig tid tillhandahålla ytterligare information.

#### *7.3.2.2 Landsspecifik dokumentation*

Av prop. 2005/06:169 s. 92 framgår att enligt uppförandekoden bör den landsspecifika dokumentationen, utöver vad som anges i den gemensamma delen av dokumentationen, innehålla följande information:

- a. en detaljerad beskrivning av affärsverksamheten och affärsstrategier, innefattande information avseende förändringar i affärsstrategin jämfört med tidigare beskattningsår,
- b. en beskrivning och förklaring av transaktionerna mellan företaget med hemvist i staten i fråga och företag i intressegemenskap, innefattande transaktionsflöden avseende materiella och immateriella tillgångar, tjänster och finansiella transaktioner, fakturaflöden, samt storleken på dessa transaktioner,

- c. en jämförbarhetsanalys, dvs. karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter, samt affärsstrategier,
- d. en beskrivning av de internprissättningsmetoder som tillämpas samt hur dessa valts, dvs. skälen till varför en viss metod valts samt hur denna tillämpas av företagen i fråga,
- e. relevant information avseende s.k. interna eller externa jämförelse-transaktioner, och
- f. en beskrivning av implementering och tillämpning av företags-gruppens internprissättningspolicy.

#### **7.4 Bevisfrågor**

Det är Skatteverket som har den primära bevisbördan för att en felaktig prissättning har skett. För att korrigerings av det felaktiga priset ska kunna ske måste det finnas ett samband mellan intresse-gemenskapen och det felaktiga priset. Företaget kan göra gällande att intresse-gemenskap inte råder eller visa att priset inte beror på intresse-gemenskapen utan är motiverat av affärsmässiga skäl, dvs. är armlängdsmässigt. Eftersom företaget har lättast att ta fram uppgifter som förklarar en sådan prisavvikelse har bevisbördan för detta lagts på företaget. Införandet av nya dokumentationsregler medför ingen ändring av bevisbördan. Det är fortfarande Skatteverket som har den primära bevisbördan, prop. 2005/06:169 s. 116.

Vidare anges att om det finns allvarliga brister i den dokumentation som den skattskyldige ska utarbeta för att göra det möjligt för Skatteverket att värdera om företagets prissättning överensstämmer med armlängdsprincipen, kan skönstaxering aktualiseras såvitt avser de internationella transaktionerna. Skatteverket anser inte att införandet av dokumentationsregler medför några förändringar i möjligheterna för Skatteverket att skönstaxera inkomster. Som nämnts är det fortfarande Skatteverket som ska påvisa den felaktiga prissättningen. Om företaget har en ordentlig dokumentation förbättras emellertid såväl företagets som Skatteverkets möjligheter att ta ställning till om armlängdsprincipen har följts vid prissättningen. En väl underbyggd dokumentation torde underlätta för företaget att förklara ett pris som synes vara felaktigt. Likaså borde det bli lättare för två stater att nå en överenskommelse som undanröjer en dubbelbeskattning som uppkommit för företaget om det finns tillgång till en väl underbyggd dokumentation.

#### **7.5 Sekretess**

Dokumentation som är överlämnad till Skatteverket är skyddad enligt de sekretessregler som gäller för Skatteverkets verksamhet. Enligt sekretesslagen (1980:100), SekrL, gäller i allmänhet sekretess utan något skaderequisit för uppgifter som förekommer i beskattnings-verksamheten om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden. Denna s.k. absoluta sekretess innebär att det är förbjudet att lämna ut

**SKV M  
2007:4**

uppgifter oavsett om ett röjande skulle kunna medföra skada eller men för den som uppgiften rör eller inte. Denna regel gäller fullt ut i skatterevisionsärenden där såväl ärendehantering som beslut om revision är hemliga (9 kap. 1–2 §§ SekrL). Däremot är beslut varigenom skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs – med några undantag – offentliga (9 kap. 1 § SekrL). Någon meddelarfrihet råder inte för uppgifter som omfattas av sekretess enligt 9 kap. 1–3 §§ SekrL.

Sammanfattningsvis gäller att dokumentation som ett företag överlämnat till Skatteverket omfattas av absolut sekretess.



**Prissättningsmetoder**

Metoder	Metoden utgår från	Tillämpningsområden	Nyckeltal	Primär jämförelsefaktor
Marknadsprismetoden, CUP (avsnitt 4.7.2)	Pris	Prioriterad metod. Användbar inom råvarubranscher, jordbruksbranscher, kemiska basvaror, finansiella transaktioner.		Egenskaperna för varor eller tjänster
Återförsäljningsprismetoden, RPM (avsnitt 4.7.3)	Bruttovinst	Försäljningsbolag, distributörer. Metoden användbar då försäljningsbolaget inte tillför varan något väsentligt värde.	Bruttovinstprocent (Bruttovinst/omsättning) x 100	Funktioner och risker
Kostnadsplusetoden, Cost plus (avsnitt 4.7.4)	Kostnadsbas	Produktionsenheter, tjänster, handel med halvfabrikat, etc.	Procentpåslag (Mark up) (Bruttovinst/direkta och indirekta produktionsomkostnader) x 100	Funktioner och risker
Vinstfördelningsmetoden, PSM (avsnitt 4.7.5.1)	Rörelseresultat, EBIT	Komplexa transaktioner. Restvärde-metoden användbar då flera parter bidrar med immateriella tillgångar		Vid värdebedömning jämförs funktioner och risker
Nettomarginalmetoden, TNMM (avsnitt 4.7.5.2)	Rörelseresultat, EBIT	Försäljningsbolag, distributörer, produktion, kontraktstillverkare etc.	Rörelseresultat i förhållande till lämplig parameter, t.ex. rörelseresultat/omsättning eller rörelseresultat/totala omkostnader	Funktioner och risker

**Exempel på förenklad redovisning av transaktioner av mindre värde**

<b>Punkt</b>	<b>Beskrivning</b>	<b>Bilagor</b>
1	En kortfattad beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur samt företagets och företagsgruppens organisatoriska struktur och verksamhet i operationellt hänseende inkl. finansiell information. (Exempelvis genom företagets årsredovisningar eller interna rapporteringssystem, t.ex. koncernrapportering. Det är viktigt att viss grundläggande information framkommer såsom omsättning, bruttovinst och rörelseresultat i de berörda företagen.)	Ev. årsredovisning, juridisk och operationell struktur
2	En beskrivning av motparten i den interna transaktionen och dennes roll i transaktionen. Kan göras i en matris som beskriver funktioner, risker och tillgångar och hur de fördelas mellan de inblandade företagen. Dessa kan viktas för att understryka betydelsen, t.ex. med fler X. Nedan angivna funktioner, risker och tillgångar ska ses som exempel och får därför anpassas efter de faktiska omständigheterna.	

Exempel på matris:

	<b>Svenskt bolag</b>	<b>Utländskt intressebolag</b>
<b>Funktioner</b>		
Tillverkning	X	
FoU	XX	
Marknadsföring/försäljning		XX
Distribution		X
Finansiering	X	
Administration	XX	X
<b>Risker</b>		
Marknadsrisk	XX	
Valutarisk	XX	
Lagerrisk	XX	X
Garantirisk	XX	
Kreditrisk	X	
FoU-risk	XX	
<b>Tillgångar</b>		
Immateriella tillgångar, t.ex. varumärken, patent, know-how	XX	
Materiella tillgångar, t.ex. byggnader, maskiner, inventarier	XX	

**SKV M  
2007:4**

<b>Punkt</b>	<b>Beskrivning</b>	<b>Bilagor</b>												
3	En kort beskrivning av transaktionen med angivande av typ, omfattning och ekonomiskt värde av transaktionen. Aggregerad form är tillåtet om det är fråga om likartade transaktioner.	Ev. avtal												
	<table><thead><tr><th><b>Transaktion</b></th><th><b>Typ</b></th><th><b>Omfattning</b></th><th><b>Ekonomiskt värde</b></th></tr></thead><tbody><tr><td>Varor</td><td>Skrudar</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Varor</td><td>Muttrar</td><td></td><td></td></tr></tbody></table>	<b>Transaktion</b>	<b>Typ</b>	<b>Omfattning</b>	<b>Ekonomiskt värde</b>	Varor	Skrudar			Varor	Muttrar			
<b>Transaktion</b>	<b>Typ</b>	<b>Omfattning</b>	<b>Ekonomiskt värde</b>											
Varor	Skrudar													
Varor	Muttrar													
4	Har företaget använt någon prissättningsmetod ska denna beskrivas kortfattat. Alternativt kan företaget lämna en förklaring till hur man kommit fram till armlängdspriset om någon prissättningsmetod inte har använts.													
5	Eventuella jämförelsetransaktioner eller jämförbarhetsanalyser	Ev. jämförbarhetsanalys												

## **Innehållsförteckning**

1. Allmänt om lagstiftningen .....	1
2. Armlängdsprincipen.....	1
3. Kretsen av företag som ska upprätta dokumentation .....	2
3.1 Ekonomisk intressegemenskap .....	2
3.2 Ägande .....	3
3.3 Ledning och övervakning .....	3
3.4 Handelsbolag .....	4
3.5 Fast driftställe .....	5
4. Innehållet i dokumentationen.....	5
4.1 Allmänt .....	5
4.1.1 Syftet med dokumentationsregler .....	5
4.1.2 Underlag varje räkenskapsår .....	5
4.1.3 Dokumentationsunderlag och dokumentation.....	6
4.1.4 Uppgifter som dokumentationen ska, bör eller kan innehålla.....	6
4.1.5 Proportionalitetsprincipen .....	6
4.1.6 Avsnittens inbördes förhållande.....	6
4.1.7 Exempler ej normgivande .....	7
4.2 Definitioner.....	7
4.3 Väsentlig information .....	8
4.4 Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten ..	9
4.4.1 Syftet med beskrivningen.....	9
4.4.2 Juridisk struktur .....	10
4.4.3 Operationell struktur .....	10
4.4.4 Finansiell information .....	10
4.4.5 Verksamhetsbeskrivning.....	10
4.5 Arten och omfattningen av transaktionerna .....	12
4.5.1 Beskrivning av transaktionerna.....	12
4.5.1.1 Syftet med beskrivningen.....	12
4.5.1.2 Vad är transaktioner? .....	12
4.5.1.3 Varje transaktion eller aggregerade transaktioner...	13
4.5.1.4 Transaktionsslag m.m. ....	14
4.5.1.5 Sammanställning av transaktionerna.....	17
4.5.2 Avtal .....	17
4.6 Funktionsanalys .....	18
4.7 Prissättningsmetod/pristestmetod.....	19
4.7.1 Allmänt .....	19
4.7.2 Marknadsprismetoden (CUP) .....	21
4.7.3 Återförsäljningsprismetoden (RPM).....	22
4.7.4 Kostnadsplusmetoden (Cost plus).....	23
4.7.5 Transaktionsbaserade vinstmetoder .....	24
4.7.5.1 Vinstfördelningsmetoden (PSM) .....	24
4.7.5.2 Nettomarginalmetoden (TNMM).....	26
4.8 Jämförbarhetsanalys.....	26
4.8.1 Jämförbarhet .....	27

4.8.2 Interna och externa jämförelsetransaktioner .....	28
4.8.3 Justeringar .....	29
4.8.4 Intervall .....	29
4.8.5 Databasundersökningar .....	29
4.8.6 Jämförelsetransaktioner saknas .....	30
5. Transaktioner av mindre värde – förenklad redovisning .....	30
6. Tidpunkter för dokumentation.....	33
6.1 Underlag varje räkenskapsår .....	33
6.1.1 Löpande arbete .....	33
6.1.2 Underlag upprättat tidigare år.....	34
6.1.3 Pristest innan självdeklaration upprättas.....	35
6.1.4 Rutiner för sammanställning .....	35
6.2 Inlämnande .....	35
7. Övriga frågor .....	36
7.1 Språk.....	36
7.2 Förvaring .....	36
7.3 EUTPD .....	37
7.3.1 Allmänt.....	37
7.3.2 Innehåll.....	37
7.3.2.1 "Masterfile" .....	38
7.3.2.2 Landsspecifik dokumentation.....	38
7.4 Bevisfrågor .....	39
7.5 Sekretess.....	39
Bilaga 1 Prissättningsmetoder .....	41
Bilaga 2 Exempel på förenklad redovisning av transaktioner av mindre värde.....	42
Innehållsförteckning.....	44

**SKV M  
2007:4**