



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# Dokumentationsskyldighet vid internprissättning

- efterlevnad i onoterade koncernföretag

Kandidatuppsats i Företagsekonomi  
Redovisning  
Höstterminen 2007  
Handledare: Märta Hammarström  
Författare: Jannike Wiesner  
Karin Grönlund

## **Förord**

Vi skulle vilja framföra ett stort tack till respondenterna på Santa Maria, Almondy, Deloitte och Skatteverket för att ni gjort vår uppsats möjlig att genomföra.

Vi skulle även vilja tacka Johan Åkesson, universitetsadjunkt på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, som väckt vårt intresse för området och bistått oss med material.

Slutligen skulle vi vilja tacka vår handledare Märta Hammarström, universitetsadjunkt på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet för stöd och vägledning under arbetets gång.

Göteborg januari 2008

Jannike Wiesner

Karin Grönlund

# Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet,  
Redovisning, Kandidatuppsats, HT 2007

**Författare:** Jannike Wiesner och Karin Grönlund

**Handledare:** Märta Hammarström

**Titel:** Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – efterlevnad i onoterade koncernföretag

**Undersökningsobjekt:** Almondy Holding AB (Almondy)  
Santa Maria AB (Santa Maria)  
Skatteverket  
Deloitte AB (Deloitte)

**Syfte:** Syftet med studien är att undersöka och analysera hur Santa Maria och Almondy har valt att efterleva de nya dokumentationskraven på internprissättning. Studiens syfte är även att undersöka hur Skatteverket fungerar som en kontrollinstans samt hur revisionsbyrån Deloitte kan bistå svenska företag.

**Metod:** Studien har genomförts genom personliga intervjuer med respondenterna samt genom intervju på telefon. Den här studien undersöker onoterade koncernföretag i Göteborgsområdet. Vidare undersöker studien Skatteverkets och Deloitte's funktion på området.

**Referensram:** Studiens referensram innehåller lagar, riktlinjer samt prissättningsmetoder för att ge läsaren tillräcklig kunskap för att kunna förstå studien.

**Empiri:** Det empiriska materialet utgörs av intervjuer från Santa Maria, Almondy, Deloitte och Skatteverket.

**Analys och Slutsats:** Irene Axelsson på Santa Maria och Mats Wittholt på Almondy har tagit den nya lagen på allvar och försöker på bästa sätt efterleva den. Deras dokumentationsunderlag är dock inte färdigställt, men kommer att finnas färdigt i maj 2008. Företagen kommer att behöva viss hjälp från revisionsbyråerna, framförallt vad gäller att finna jämförbara transaktioner. Båda företagen befinner sig i en uppstartsfas vad gäller att dokumentera sina interna transaktioner. Irene Axelsson och Mats Wittholt anser att otydligheten kring lagen samt merkostnaderna som lagen kan medföra är en svår problematik. Revisionsbyrån Deloitte har utvecklat tjänster inom det här området för att bistå sina klienter. Deloitte erbjuder sina klienter rådgivning, implementering av dokumentation samt behandling av företags internprissättningspolicy. Skatteverkets huvudsakliga uppgift är att kontrollera att företaget sätter ett korrekt internpris. Kontrollerna kommer att ske genom ett Riksprojekt som startar i januari 2008.

**Studiens bidrag:** Vår studie bidrar till att bekräfta att även mindre företag är på god väg att implementera dokumentationskraven enligt den nya lagen. Studien återger även hur Skatteverket fungerar som kontrollinstans på det här området.

# Innehållsförteckning

Förord .....	2
Sammanfattning.....	3
<b>1 Inledning .....</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund .....	6
1.2 Problemdiskussion .....	7
1.3 Problemformulering.....	8
1.4 Syfte .....	8
1.5 Avgränsning .....	8
1.6 Definitioner.....	9
1.7 Disposition.....	9
<b>2 Metod .....</b>	<b>11</b>
2.1 Tillvägagångssätt.....	11
2.2 Urval .....	12
2.2.1 Val av undersökningsobjekt .....	12
2.2.2 Val av respondenter.....	12
2.3 För- och nackdelar med vald metod.....	12
2.3.1 Fördelar.....	12
2.3.2 Nackdelar.....	12
<b>3 Referensram .....</b>	<b>13</b>
3.1 OECD.....	13
3.1.1 OECD:s riktlinjer .....	13
3.1.2 OECD:s riktlinjer för internprissättning .....	13
3.2 Armlängdsprincipen.....	14
3.3 Korrigeringsregeln .....	15
3.4 Rättsinformation.....	16
3.4.1 Lag 2001:1227 och förordning 2001:1244.....	16
3.4.2 Förtydligande av föreskrifterna .....	17
3.5 Internprissättning.....	17
3.6 Metoder för internprissättning.....	18
3.6.1 Marknadsmetoden (CUP) .....	18
3.6.2 Återförsäljningsmetoden.....	18
3.6.3 Kostnadsplusmetoden (PSM) .....	19
3.6.4 Vinstfördelningsmetoden.....	19
3.6.5 Nettomarginalmetoden (TNMM).....	19
3.7 Tidigare studier .....	19
3.7.1 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fallstudie .....	20
3.7.2 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fördel eller enbart en börda?.....	20
<b>4 Empiri.....</b>	<b>21</b>
4.1 Almondy .....	21
4.1.1 Intervju med Mats Wittholt .....	21
4.2 Santa Maria .....	23
4.2.1 Intervju med Irene Axelsson.....	24
4.3 Skatteverket .....	25
4.3.1 Intervju med Börje Johansson .....	25
4.4 Deloitte .....	28
4.4.1 Intervju med Maria Planthin .....	28
<b>5 Analys .....</b>	<b>31</b>

<b>6 Slutsats</b> .....	35
6.1 Slutsats.....	35
6.2 Studiens bidrag.....	36
6.2 Förslag till fortsatta studier.....	36
<b>Källförteckning</b> .....	37
<b>Bilaga 1 - Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2007:1)</b> .....	39
<b>Bilaga 2 – Intervjumall Santa Maria och Almondy</b> .....	42
<b>Bilaga 3 – Intervjumall Skatteverket</b> .....	43
<b>Bilaga 4 – Intervjumall Deloitte</b> .....	44

# 1 Inledning

---

*I det här inledande kapitlet beskriver vi bakgrunden till valt ämnesområde. Vidare resonerar vi om problemet som kommer att mynna ut i uppsatsens syfte. Kapitlet fortsätter med en redogörelse för uppsatsens avgränsningar och definitioner. Avslutningsvis ges en översikt av studiens disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

Den globala ekonomin bidrar till att nationsgränserna blir mindre betydelsefulla för handeln inom multinationella företag<sup>1</sup>. Koncerninterna transaktioner i multinationella företag, med allt större volymer, leder till att frågor angående skatt får en betydande verkan vid internprissättning. Internprissättningen behandlar gränsöverskridande transaktioner mellan företagen i multinationella koncerner<sup>2</sup>. Prissättningen kan användas i syfte att optimera koncernens resultat med hjälp av utländska koncernbolag, genom att exempelvis förflytta vinster till ett land med lägre företagsbeskattning. Det här leder inte till en rättvisande bild av företagsresultat.

Sverige har relativt sent infört regler avseende dokumentation av internpriser jämfört med andra länder. Historiskt sett har Skatteverket intagit en något mer försiktig attityd till internprissättningsärenden, om man jämför med länder som USA, England, Tyskland och vissa europeiska länder, där aktiviteten legat på en högre nivå. Skatteverket har på senare tid flyttat fram positionerna.<sup>3</sup>

Nyligen uppmärksammades Volvo Personvagnar, som upptaxerades av Skatteverket för felaktig internprissättning. De tvingades 2007 att betala en restskatt på 2,4 miljarder efter att de dragit tillbaka ett överklagande till Skatteverket. Konflikten grundar sig i att Volvo Personvagnar önskade göra avdrag på 11,7 miljarder för utbetalda royaltyn under åren 1999-2001. Konflikten mellan Volvo Personvagnar och Skatteverket, har handlat om hur mycket Ford har bidragit till utvecklingen av de bilar som sålts under de aktuella inkomståren. Skatteverket godkände endast 3 miljarder. Fordgruppen har ett licenssystem som gör att dotterbolagen utvecklar produkter på uppdrag av Ford. Dotterbolagen får ersättning, men tekniken ägs av Ford. Ford licensierar sedan ut tekniken till ett dotterbolag som betalar royalty till moderbolaget. Systemet öppnar för komplicerade bedömningar av hur mycket Ford bidrar till produktutvecklingen och var skatten skall betalas.<sup>4</sup>

Internationellt finns det flera exempel på fall där skattemyndigheterna upptaxerat företag till följd av felaktig internprissättning. Ett exempel är den amerikanska skattemyndigheten, International Revenue Service (IRS) som för en tid sen kom till förlikning med läkemedelsbolaget GlaxoSmithKline i Storbritannien. Konflikten avsåg prissättningen vid försäljning av läkemedel som ägde rum mellan moderbolaget i Storbritannien och det amerikanska dotterbolaget. IRS ansåg att det övervärde som skapades vid försäljningen skulle hänföras till säljorganisationen och inte till det patent som låg till grund för själva läkemedlet som ägdes av moderbolaget. GlaxoSmithKline hade byggt sin internprissättning på förutsättningen att det övervärde som skapats var hänförligt till läkemedelspatenten. Utvecklingen av dessa hade bekostats av moderbolaget i Storbritannien, varför alla övervinster allokerades till detta bolag via internprissättningen. Förlikningen resulterade i en

---

<sup>1</sup> KPMG, hemsida

<sup>2</sup> Deloitte, hemsida

<sup>3</sup> Ibid

<sup>4</sup> Dagens Industri, hemsida

upptaxering av det amerikanska dotterbolaget med 3,4 miljarder dollar. GlaxoSmithKline ville inte godkänna detta, eftersom de ansåg att IRS hade gjort en felaktig bedömning av situationen. GlaxoSmithKline blev till slut ekonomiskt dubbelbeskattat. Det här är exempel på hur interna transaktioner kan leda till eventuell inkomstjustering vid felaktig internprissättning. För att förhindra att liknade situationer uppstår krävs det att regelverket ständigt aktualiseras.<sup>5</sup>

Transaktioner mellan koncernbolag skall enligt svensk och internationell rätt prissättas i enlighet med armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen innebär att varje företag i en koncern skall behandlas som en separat och oberoende enhet vid beskattning. Villkoren skall vara lika med de villkor som skulle ha gällt om parterna i transaktionen varit helt fristående. Principen syftar till att motverka att företagsvinster förs över från ett land till ett annat genom felaktig internprissättning. Armlängdsprincipen regleras i korrigeringsregeln i Inkomstskattelagen (IL) 14:19.<sup>6</sup>

I Sverige har nya dokumentationsskyldigheter införts från och med den 1 mars 2007. Liknande regelverk återfinns i ett flertal länder. Lagstiftningen har förtydligats genom Skatteverkets föreskrifter för dokumentation av internprissättning. Dokumentationen skall tillämpas på räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare.<sup>7</sup>

Kravet innebär att alla svenska företag måste dokumentera transaktioner med utländska dotterbolag för att redovisa att prissättningen är marknadsmässig dvs. att inga under- eller överpriser har uppstått. Syftet med lagstiftningen är att försvåra för företagare att undanhålla intäkter från beskattning i Sverige och att öka möjligheterna till effektiv kontroll. Om de nya dokumentationsreglerna inte hade införts hade det funnits en risk att Sveriges skatteintressen inte på ett adekvat sätt kunnat hävdas gentemot länder med regelverk på området.<sup>8</sup>

## 1.2 Problemdiskussion

Studien utgår från de nya dokumentationskraven på internprissättning, enligt den nya lagen, som förtydligas i *Skatteverkets författningssamling under Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap (SKVFS 2007:1)*. Enligt de nya kraven ska dokumentationen innehålla följande fem delar:

1. Beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten
2. Arten och omfattningen av transaktionerna
  - Varor
  - Tjänster
  - Immateriella tillgångar
  - Finansiella transaktioner
3. Funktions- och riskanalys
4. Prissättningsmetod
5. Jämförbarhetsanalys

Vi har funnit två tidigare studier på området som vi har utgått ifrån. Den ena studien berör arbetsprocessen för dokumentationskrav på internprissättning innan lagen trädde i kraft<sup>9</sup>. Den andra studien vi utgått ifrån studerar de för- och nackdelar som de nya dokumentationskraven

---

<sup>5</sup> Deloitte, hemsida

<sup>6</sup> Pelin, Lars. *Internationell skatterätt – Ur ett svenskt perspektiv* (2000)

<sup>7</sup> Lagen 2001:1227 om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter

<sup>8</sup> Deloitte. *Transfer Pricing*, IBC Euroforum (2007)

<sup>9</sup> Ekelund et al. *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fallstudie* (2006)

innebar efter införande<sup>10</sup>. Ingen av studierna har behandlat situationen i onoterade koncernföretag. Därför finner vi det betydelsefullt att studera dessa.

Det har snart gått ett år sedan lagen infördes. Vi anser det därför intressant att undersöka hur långt företagen har kommit med sin dokumentation efter att det blivit lag på att dokumentera alla interna transaktioner. Vi vill först undersöka huruvida företagen dokumenterat internprissättningen innan lagen existerade dvs. *när* togs dokumentationen fram? Därefter vill vi ta reda på *hur* dokumentationen togs fram, exempelvis vilken/vilka metoder använder företaget vid internprissättning. Vidare kommer vi att lägga stor vikt vid hur företagen efterlever den nya lagen. Vi vill se hur företagen har valt att följa lagen samt vilka eventuella förändringar som kan ha uppstått vid införandet. Har företagen exempelvis varit tvungna att byta prissättningsmetod?

För att undersöka hur företagen i praktiken efterlever de nya reglerna vill vi undersöka vad Skatteverket gör för att följa upp efterlevnaden av lagen.

En annan aspekt som vi vill belysa är hur revisionsbyrån Deloitte bistår företag i den nya situationen.

### 1.3 Problemformulering

Utifrån vår problemdiskussion har vi utformat följande problemfrågeställning:

*Hur efterlevs de nya dokumentationskraven på internprissättning?*

Underbyggande frågeställningar:

Almondy och Santa Maria:

- *Hur efterlever de valda företagen den nya lagen?*

Skatteverket:

- *Hur anser Skatteverket att företagen skall efterleva den nya lagen?*
- *Hur kontrollerar Skatteverket att företagen följer lagen?*

Deloitte:

- *Vad gör revisorn för att hjälpa sina kunder att efterleva den nya lagen?*

### 1.4 Syfte

Syftet med studien är att undersöka och analysera hur Santa Maria och Almondy har valt att efterleva de nya dokumentationskraven på internprissättning. Studiens syfte är även att undersöka hur Skatteverket fungerar som en kontrollinstans samt hur revisionsbyrån Deloitte kan bistå svenska företag.

### 1.5 Avgränsning

Vi har i vår studie valt att avgränsa oss till vilka konsekvenser de nya dokumentationskraven av internprissättning har fått för onoterade koncernföretag med dotterbolag i utlandet. I studien kommer vi att inleda vår empiri med att redogöra för själva framtagandet av dokumentationen. Däremot läggs inget vidare fokus på detta i analys och slutsats.

---

<sup>10</sup> Borén et al. *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fördel eller enbart en börda?* (2007)



Vi har valt att inte behandla frågor som rör koncernbidrag och ekonomistyrningskalkyler.

Antalet företag i studien är avgränsat till två onoterade koncernföretag med dotterbolag i utlandet, vars transaktioner främst innefattar varor.

## **1.6 Definitioner**

*Företagen* – avser Santa Maria och Almondy.

*Lag* – när vi använder oss av ordet lag i den här studien, menar vi Lag 2001:1227 och kapitel 19 som berör dokumentationskraven.

*Föreskrifter* – hänсыftar på Skatteverkets föreskrift, SKVFS 2007:1.

*Meddelande* – avser Skatteverkets meddelanden angående de nya dokumentationskraven.

*Författning* – är en juridisk och statsvetenskaplig term. Ordets innebörd täcker både lagar, förordningar och föreskrifter. När vi i denna studie benämner författningar är det således lagen och föreskrifterna vi åsyftar.

*OECD:s riktlinjer* – avser OECD:s riktlinjer för internprissättning. I det fall när OECD beskrivs allmänt åsyftas OECD:s allmänna riktlinjer.

*Dokumentationsunderlag* – är underlag som skall finnas till hands om Skatteverket begär in dokumentationen.

*Dokumentation* – är det färdigställda materialet som Skatteverket begär in vid eventuell kontroll. Företagen behöver inte ha en färdigställd dokumentation, utan endast dokumentationsunderlag när Skatteverket begär detta.

*Indirekt påföljd* – avser de negativa effekter som kan uppstå när ett företag väljer att inte dokumentera sina interna transaktioner. Detta kan få till följd att företagen sätter felaktiga internpriser.

*Studier* – avser de två uppsatser som anges under ”Tidigare studier”.

## **1.7 Disposition**

### Kapitel 1 – Inledning

I kapitlet inledning beskrivs bakgrunden till uppsatsen. Vidare förs en diskussion om problemet som kommer att leda till en problemformulering. Därutöver redogörs för syftet med uppsatsen med hänsyn till avgränsning och disposition. Kapitlet innehåller också definitioner.

### Kapitel 2 – Metod

Här beskrivs de tillvägagångssätt vi valt i vår uppsats. Där tar vi upp urvalet av undersökningsobjekt och respondenter. För- och nackdelar med vald metod diskuteras.

### Kapitel 3 – Referensram

Referensramen innehåller den förkunskap som krävs för att förstå uppsatsen. OECD, prissättningsmetoder, armlängdsprincipen samt författningar beskrivs. Referensramen avslutas med sammanfattande slutsatser från tidigare studier.

#### Kapitel 4 – Empiri

Kapitlet behandlar det insamlade materialet från utförda intervjuer. Det empiriska materialet redogör för hur företagen Almondy och Santa Maria efterlever den nya lagen. Vidare redogör vi för hur Skatteverket och revisionsbyråen Deloitte ser på efterlevnaden av den nya lagen.

#### Kapitel 5 – Analys

I det här kapitlet jämförs och analyseras empirin med vald referensram.

#### Kapitel 6 – Slutsats

Tidigare kapitel kommer att leda fram till en slutsats. I slutsatsen kommer problemformuleringen att besvaras. Avslutningsvis kommer studiens bidrag och förslag på fortsatta studier att ges.

## 2 Metod

---

*I det här kapitlet redogörs för det tillvägagångssätt vi har valt att tillämpa i studien utifrån den ställda problemformuleringen. Därefter beskriver vi vilka intervjumetoder som har använts samt hur urvalen har tagits fram. Slutligen ges en beskrivning om hur vi ser till de för- och nackdelar med vald metod.*

---

### 2.1 Tillvägagångssätt

Underlaget till vår studie har erhållits från Johan Åkesson, universitetsadjunkt på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, som var ordförande på ett av Deloitte:s seminarier. Seminariet ägde rum den 29 mars 2007, och handlade om Transfer Pricing (internprissättning) samt de nya dokumentationskraven på internprissättning. Den här informationen har utgjort basen till vår studie.

Material till vår referensram har samlats in från tidigare studier, vald litteratur, OECD:s riktlinjer, armlängdsprincipen samt Skatteverkets författningssamling och föreskrifter.

Vi har funnit två tidigare studier som behandlar vårt valda område. Den ena studien, *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – en fallstudie*, syftade till att beskriva och analysera tre företags arbetsprocess för att dokumentera och prissätta interna transaktioner med hänsyn till den nya dokumentationsskyldigheten. Studien innefattar tre börsnoterade koncernföretag och deras arbetsprocess före lagen trädde i kraft. Den andra studien vi fann var *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – en fördel eller enbart en börda?* Syftet med den studien var att beskriva vilka effekter dokumentationsskyldigheten av internprissättning har haft för koncernföretag. Även den här studien grundades på börsnoterade koncernföretag. Företagen undersöktes strax efter att lagen blev gällande. Vi tyckte att det därför var intressant att göra fortsatta studier på det här området med en annan vinkel. Vi har istället valt att fokusera på onoterade koncernföretag för att upptäcka eventuella skillnader. De tidigare studierna har tagits med i vår referensram för att på så sätt kunna ta med hypotetiska skillnader i analysen.

Insamlad information från intervjuer har utgjort vår empiri. De två utvalda företagen och Skatteverket har intervjuats personligen. Skatteexperten från revisionsbyrån Deloitte har intervjuats via telefon. Respondenterna har intervjuats utifrån ett färdigställt frågeformulär med möjligheter till följdfrågor. Vi har valt att göra personliga intervjuer med de utvalda personerna på företagen samt Skatteverket därför att vi antog att det skulle delge oss en djupare och mer användbar information. Det gav oss större möjligheter att ställa följdfrågor samt att skapa en bättre kontakt och förståelse för intervjuobjektet och dess omgivning. Intervjun med Deloitte har vi valt att göra via telefon eftersom personen i fråga var stationerad på kontoret i Stockholm. Vi ansåg att kostnaden skulle överstiga nyttan av att resa till Stockholm för en personlig intervju. Samtliga intervjuer har spelats in med diktafon.

Tillvägagångssättet för vår studie har således varit följande:

- Förståelse för ämnet genom att studera anteckningar från Deloitte:s seminarium.
- Genomgång av tidigare studier har gjorts för att utforma vår problemformulering och syfte.
- Vidare har vi tagit del av Sveriges lag, föreskrifter och meddelanden avseende de nya dokumentationskraven på internprissättning.

- Vi har fördjupat våra kunskaper genom att studera betydelsefull litteratur kring internprissättningsområdet.
- Empirin framtogs genom intervjuer.

Ovanstående insamlad information har analyserats och lett fram till en slutsats.

## **2.2 Urval**

### **2.2.1 Val av undersökningsobjekt**

Vår studie undersökte företagen Almondy och Santa Maria, som är två onoterade koncernföretag med dotterbolag i utlandet. Vi har valt dessa företag eftersom de är onoterade och har färre antal dotterbolag i utlandet. Vi ansåg att det var enklare att studera företag med färre utländska dotterbolag eftersom vi antog att deras interna transaktioner är mindre omfattande. Tidigare studier har behandlat börsnoterade koncernföretag, därför ansåg vi det relevant att undersöka två onoterade företag. Företagen är geografiskt utvalda, med huvudkontor förlagt i Göteborg respektive Mölndal, för att utnyttja vår begränsade tid. Vi har valt revisionsbyrån Deloitte eftersom vi kom i kontakt med dem i samband med en företagsmessa som anordnades av Handelshögskolan i Göteborg. Dessutom har vi erhållit material från ett av Deloitte:s seminarier i ämnet internprissättning. Skatteverket har valts för att de är en kontrollinstans i skattefrågor.

### **2.2.2 Val av respondenter**

För att få ett trovärdigt och användbart material har vi intervjuat de respondenter som vi ansåg vara mest lämpliga på området. Därför har vi valt att intervju Almondys CFO (Chief Financial Officer/ekonomidirektör) Mats Wittholt och Santa Marias CFO Irene Axelsson. Vidare har vi intervjuat Börje Johansson, revisor specialiserad inom internprissättning, på Skatteverket samt Maria Planthin, skatteexpert, på Deloitte. De här personerna har valts ut eftersom de har erfarenhet inom området.

## **2.3 För- och nackdelar med vald metod**

### **2.3.1 Fördelar**

Att endast välja ut fyra intervjuobjekt ansåg vi vara en fördel med vald metod. Det gav oss större möjligheter till att få en djupare förståelse för hur det går till på dessa företag. Tillförlitligheten ökade eftersom vi utförde personliga intervjuer. Vi ansåg att man genom en personlig kontakt fick större tillförlitlighet genom att studera respondentens ansiktsuttryck och tonfall, men även att studera reaktionen på oförberedda följdfrågor. Eftersom Skatteverket är en myndighet ansåg vi deras uttalanden som neutrala.

### **2.3.2 Nackdelar**

Den största nackdelen med vald metod var begränsningen den gav oss. Att göra en analys och slutsats med endast två valda företag skapar ingen generell uppfattning om hur alla företag efterlever kraven. En annan nackdel var att företagen kan ha varit restriktiva med att lämna ut känslig företagsinformation vilket kan leda till mindre tillförlitlig information. En annan begränsning är att respondenterna snarare ville beskriva situationen som den borde vara än hur den i verkligheten är. Det kan också ha funnits en risk att respondenterna ville ta tillfället i akt att marknadsföra sitt eget företag.

## 3 Referensram

*I det här kapitlet redogör vi för vald referensram. Kapitlet beskriver internprissättning och dess metoder, OECD, armlängdsprincipen samt svenska författningar. Kapitlet är ämnat att ge läsaren den teoretiska kunskap som behövs för att bli införstådd i ämnet.*

### 3.1 OECD

OECD, *Organisation for Economic Co-operation and Development*, är en internationell samarbetsorganisation för ekonomisk utveckling. OECD har sitt ursprung i OEEC, *Organisation for European Economic Co-operation*, som bildades 1948 för att administrera Marshallhjälpen. När stödinsatsen var avslutad kvarstod behovet av samarbete, och därför grundades OECD 1961. Numer består OECD av 30 medlemsländer. Syftet med OECD är att främja en politik som skall stödja en ekonomisk tillväxt, sysselsättning och ökad levnadsstandard i medlemsländerna med bevarande av finansiell stabilitet. Man skall även stödja en sund ekonomisk utveckling i såväl medlemsländerna som hos icke medlemmar, samt en ökad världshandel på en multilateral och icke-diskriminerande grund i enlighet med internationella åtaganden. I över 40 års tid har OECD varit en av världens största och mest tillförlitliga källa vad gäller att samla och jämföra statistik, både ekonomisk och social data.<sup>11</sup>

#### 3.1.1 OECD:s riktlinjer

OECD:s riktlinjer är gemensamma rekommendationer till multinationella företag. De tillhandahåller principer och standarder för god praxis förenliga med tillämpliga lagar. Riktlinjerna har förhandlats fram i samarbete med fackföreningars, arbetsgivarnas och enskilda organisationers representanter vid OECD. Medlemsländernas regeringar har åtagit sig att understödja riktlinjerna. Företagens efterlevnad av riktlinjerna är frivillig och kan inte upprätthållas rättsligen.<sup>12</sup>

Däremot har den svenska regeringen rätt att föreskriva de villkor på vilka multinationella företag bedriver verksamhet inom sina rättskipningsområden, med förbehåll för internationell rätt. Den svenska regeringen förväntar sig dock att svenska multinationella företag följer OECD:s riktlinjer. Den svenska regeringen skall uppmuntra och främja användandet av riktlinjerna. Riktlinjerna tillåter att små och medelstora företag, som inte har samma möjligheter som multinationella företag, att på bästa sätt försöka efterleva riktlinjernas rekommendationer i en så stor utsträckning som möjligt. En exakt definition vad som åsyftas med ett multinationellt företag återges inte av riktlinjerna, men i regel innefattar det företag eller andra enheter som är etablerade i mer än ett land och är förenade på ett sådant sätt att de kan koordinera sin verksamhet på olika sätt.<sup>13</sup>

Målet för riktlinjerna är att säkerställa att företagens verksamhet står i samklang med regeringspolitiken och att stärka grundvalen för ömsesidigt förtroende mellan företagen och de samhällen där de bedriver verksamhet. Riktlinjerna skall även bidra till att förbättra klimatet för utlandsinvesteringar, samt ge ett ökat bidrag till en hållbar utveckling.<sup>14</sup>

#### 3.1.2 OECD:s riktlinjer för internprissättning

CFA (Skattekommittén inom OECD) har i sin rapport *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* från 1995 belyst, att alla medlemsstater i

---

<sup>11</sup> OECD, hemsida

<sup>12</sup> Ibid

<sup>13</sup> UD. *OECD:s riktlinjer för multinationella företag – en handbok* (2006)

<sup>14</sup> Ibid

OECD skall undvika att i den interna skatterätten införa lagstiftning som är i uppenbar motsättning till ingångna skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*) för undvikande av juridisk dubbelbeskattning. Fortsättningsvis när vi benämner riktlinjerna, så är det *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* riktlinjer vi åsyftar.<sup>15</sup>

Riktlinjerna innehåller följande kapitel:

- Kapitel 1 – Armlängdsprincipen
- Kapitel 2 – Traditionella metoder
- Kapitel 3 – Övriga metoder
- Kapitel 5 – Administrativa sätt att undvika och lösa internprissättningstvister
- Kapitel 6 – Dokumentation
- Kapitel 7 – Speciella överväganden beträffande immateriella tillgångar
- Kapitel 8 – Speciella överväganden beträffande koncerninterna tjänster
- Kapitel 9 – Arrangemang för kostnadsfördelning

OECD har i 1998 års rapport om *Harmful Tax Competition* uppmanat medlemsstaterna att följa riktlinjerna. Riktlinjerna innehåller en allmän vägledning vid utformningen av regler om information och dokumentation från företag för att underlätta skattekontroll och vägleda företag att visa att interntransaktionerna är förenliga med armlängdsprincipen. Företagen bör, enligt riktlinjerna, framställa eller hänvisa till skriftligt material som kan tjäna som dokumentation över de ansträngningar som gjorts för att följa armlängdsprincipen. Det gäller information på vilket internpriset baserades, de faktorer som beaktas, samt vald metod för att bestämma priset. Åtgärderna kan hjälpa företagen att lämna korrekta deklarationsuppgifter. OECD understryker att skattemyndigheterna har bevisbördan om prissättningen frångår armlängdsprincipen, däremot måste den skatteskyldige kunna lämna relevant dokumentation över företagets prissättning.<sup>16</sup>

En annan viktig aspekt som OECD framhåller är att företagen bör bestämma internpriset för en viss transaktion i enlighet med armlängdsprincipen grundad på den information som var åtkomlig vid transaktionens realiserande. Företagen bör således betänka om prissättningen var acceptabel innan transaktionen genomfördes. OECD anser att prissättningen skall ske med samma förutsättning som när andra beslut, rörande företagets verksamhet tas. Det här innebär att företagen förväntas upprätta särskilt material angående internprissättningen, dvs. en skriftlig internprissättningspolicy. OECD menar emellertid att kraven på dokumentation måste ställas i relation till kostnaden för att ta fram den.<sup>17</sup>

Syftet med riktlinjerna är att hjälpa multinationella företag och skattemyndigheter genom vägledning samt bidra till att lösa interprissättningsfall vid ömsesidiga överenskommelser vid eventuella skiljeförfaranden.<sup>18</sup>

OECD:s rapport är framtagen på grund av utvecklingen inom internprissättningsområdet hos vissa medlemsstater, speciellt USA, och har lett till att flertalet regeringar, däribland Sveriges, framtagit nationella regler för att understödja OECD:s riktlinjer.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Skatteverket. *Handledning för internationell beskattning* (2005)

<sup>16</sup> Ibid

<sup>17</sup> Ibid

<sup>18</sup> Ibid

<sup>19</sup> Ibid

### 3.2 Armlängdsprincipen

I internationella sammanhang är armlängdsprincipen den mest förespråkade metoden för att upprätthålla en acceptabel standard vid transaktioner för företag i intressegemenskap. Principen innebär att varje företag i en koncern skall behandlas som en fristående enhet vid bedömning av transaktioner. Det här innebär att villkoren skall vara lika vid handel med varandra på armlängds avstånd. OECD:s medlemsländer är eniga om att armlängdsprincipen ger det teoretiskt bästa resultatet eftersom den ansluter till marknadsmässiga förbindelser<sup>20</sup>. Syftet med principen är att motverka att företagsvinster förflyttas från ett land till ett annat genom felaktig internprissättning<sup>21</sup>. Skulle företagen i sina interna transaktioner använda sig av prissättning som inte överensstämmer med armlängdsprincipen kan det medföra konsekvenser såsom inkomstjustering. Risken för ekonomisk dubbelbeskattning minskar om det föreligger en internationell samsyn vid tillämpning av armlängdsprincipen<sup>22</sup>.

Armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer, *Model Tax Convention* art 9, som skall fungera som standard och praxis i medlemsländerna ger uttryck för följande: ”Om man mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed”. Denna princip kommer i svensk lagstiftning till uttryck genom den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL (Inkomstskattelagen). Sveriges riksdag har valt att införa den här lagen, som således är tvingande för svenska företag. OECD:s riktlinjer är endast frivilliga. Sveriges svar på ovanstående utdrag ur OECD *Model Tax Convention* art 9 återfinns i IL 19:14 1st.<sup>23</sup>

### 3.3 Korrigeringsregeln

Regelns syfte är att vid beskattning, korrigera ett för lågt redovisat resultat i Sverige, till följd av en felaktig prissättning vid interna transaktioner inom koncernen<sup>24</sup>. En korrigerig av inkomsten hos ett företag i enlighet med korrigeringsregeln, kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning, om motsvarande belopp redan har beskattats hos det företag i en annan stat, med vilket det befinner sig i intressegemenskap<sup>25</sup>.

Lagen lyder som följer:

#### *14 kap. 19 § IL*

*Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från av vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppnått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om:*

- 1. Den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal.*
- 2. Det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna.*

<sup>20</sup> Skatteverket. *Handledning för internationell beskattning* (2005)

<sup>21</sup> Deloitte. *Transfer Pricing*, IBC Euroforum (2007)

<sup>22</sup> Pelin, Lars. *Internationell skatterätt – Ur ett svenskt perspektiv* (2000)

<sup>23</sup> Deloitte. *Transfer Pricing*, IBC Euroforum (2007)

<sup>24</sup> Pelin, Lars. *Internationell skatterätt – Ur ett svenskt perspektiv* (2000)

<sup>25</sup> Börje Johansson, Skatteverket

3. Det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl en ekonomisk intressegemenskap.

Av 14 kap. 20 § IL framgår att ekonomisk intressegemenskap enligt armlängdsprincipen anses föreligga om:

1. En näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
2. Samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

### 3.4 Rättsinformation

I Sverige är det riksdagen som stiftar *lagar*, och regeringen som stiftar *förordningar*. Skatteverket, som är en föreskrivande myndighet, beslutar om *föreskrifter* enligt särskilda befogenheter. Dessa är liksom lagar och förordningar bindande. De tillkännages i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Föreskrifterna förtydligar lagen, däremot får de inte gå utöver lagen. Skatteverket beslutar om *allmänna råd* (SKV A.), tidigare rekommendationer, som till skillnad från föreskrifterna inte är bindande. De allmänna råden är en vägledning till företagen. Skatteverket publicerar *meddelanden* (SKV M.). Meddelanden innehåller redogörelser för gällande rätt, som fanns i de tidigare rekommendationerna, samt informationer om internationella överenskommelser.<sup>26</sup>

Skatteverket är första instansen och fattar därmed beslut gällande företags skatttvister, däremot kan företagen överklaga till länsrätten. Skatteverket gör själva utredningen och har bevisbördan i skattefrågor kopplade till internprissättning. Vid tvister om skattefrågor tas frågan först upp i länsrätten. Nästa instans är kammarrätten och därefter regeringsrätten som är den högsta instansen vid offentlig rätt.<sup>27</sup>

#### 3.4.1 Lag 2001:1227 och Förordning 2001:1244

##### 2001:1227

##### 19 kap Övriga bestämmelser

##### *Dokumentationsskyldighet avseende internprissättning*

2 a § Den som är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet skall, i fråga om transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i Inkomstskattelagen (1999:1229), upprätta skriftlig dokumentation avseende dessa transaktioner.

Första stycket gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § Inkomstskattelagen. Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag, behöver dokumentation upprättas bara om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 procent. Lag (2006:584).

2 b § Dokumentation enligt 2 a § första stycket skall innehålla

1. En beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten
2. Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna

---

<sup>26</sup> Skatteverket, hemsida

<sup>27</sup> Börje Johansson, Skatteverket



3. *En funktionsanalys*
4. *En beskrivning av vald prissättningsmetod*
5. *En jämförbarhetsanalys*

*Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall ingå i dokumentationen. Lag (2006:584).*

## **2001:1244**

### 12 kap Övriga bestämmelser

#### *Ytterligare föreskrifter*

*4 § Skatteverket skall meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställighet av lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och denna förordning. Förordning (2003:1034).*

### **3.4.2 Förtydligande av föreskrifterna**

Följande paragrafer i föreskrifterna förtydligas. Föreskrifter – se bilaga.

#### 5 § Uppgifter om arten och omfattningen av transaktionerna

Det finns fyra typer av transaktioner som kan inträffa i ett företag. Dessa avser varor, tjänster, immateriella tillgångar samt finans. Varor kan ske i form av tillverkning och försäljning. Typer av tjänster kan vara management, inköp samt forskning och utveckling. I finanstransaktioner kan det ingå garantier, lån, factoring samt FX Hedging. Immateriella tillgångar kan utgöra en del av varumärke, marknadsföring samt teknologi.<sup>28</sup>

#### 7 § Funktionsanalys

En funktionsanalys skall innehålla en analys av respektive företags funktioner, risker, tillgångar samt deras inbördes förhållande. Det är viktigt att beskriva vilka funktioner som i större utsträckning än andra påverkar företagets vinstgenereringsförmåga. Företaget skall även beakta vilka risker som är väsentliga samt vilken betydelse de immateriella tillgångarna har för verksamheten. Syftet är att skapa en grund för att kunna identifiera jämförbara transaktioner. Vidare att välja en lämplig internprissättningsmetod.<sup>29</sup>

#### 10 § Transaktioner av mindre värde

Det har utformats vissa lättnadsregler för företag med transaktioner av mindre värde. Dessa avser företag som har varutransaktioner till ett årligt sammanlagt marknadsvärde om maximalt 630 prisbasbelopp vilket motsvarar ca 25 miljoner kronor. Det avser även övriga transaktioner till ett årligt sammanlagt marknadsvärde om maximalt 125 prisbasbelopp vilket är ca 5 miljoner kronor. Dokumentationen krävs inte vara lika omfattande vid dessa typer av transaktioner. Däremot krävs full dokumentation för immateriella tillgångar.<sup>30</sup>

## **3.5 Internprissättning**

Internpriser är de priser till vilka ett företag överlåter varor, immateriella tillgångar eller tillhandahåller tjänster till närstående företag, exempelvis dotterbolag. Det finns två former av styrning för samarbetet mellan dotterbolagen. En är att ledningen bestämmer hur mycket av transaktionerna som skall levereras mellan bolagen, den andra innebär att ledningen delegerar

---

<sup>28</sup> Deloitte. *Transfer Pricing*, IBC Euroforum (2007)

<sup>29</sup> Ibid

<sup>30</sup> Ibid

ansvaret för dessa beslut till bolagen<sup>31</sup>. När internpriserna bestäms av moderbolaget kan ledningen styra hur mycket av internprestationen som skall utföras. Ledningens motiv för internprissättning kan vara; styrning, resultatbedömning, motivation och miljöpåverkan<sup>32</sup>.

### 3.6 Metoder för internprissättning

OECD rekommenderar, när internpriser utvärderas med utgångspunkt i armlängdsprincipen, först och främst tre traditionella transaktionsbaserade metoder. De här metoderna anses vara det mest direkta sättet att fastställa ett armlängdspris. De rekommenderade metoderna är följande: *Marknadsprismetoden*, *Återförsäljningsmetoden* och *Kostnadsplusmetoden*. I vissa fall kan det vara lämpligt att tillgripa andra metoder vid beräkning av internpriser. Därtill måste metoden självfallet överensstämma med armlängdsprincipen. De traditionella transaktionsbaserade metoderna som OECD rekommenderar kan för företagen vara omöjliga att tillämpa, eller så krävs det ytterligare en prissättningsmetod, för att understödja armlängdsprincipen. Därför har OECD i riktlinjerna infört ytterligare två nya metoder, *Vinstfördelningsmetoden* och *Nettomarginalmetoden*, som gemensamt kallas transaktionsbaserade vinstmetoder.<sup>33</sup>

OECD har infört en rangordning av metoderna, där de transaktionsbaserade metoderna har företräde framför vinstmetoderna. Av de transaktionsbaserade metoderna är marknadsprismetoden huvudmetod, eftersom den utgör den mest direkta tillämpningen av armlängdsprincipen. När det saknas jämförbara transaktioner eller underlag som är tillräckligt tillförlitliga, kan vinstmetoderna vara användbara, men de bör betraktas som en sista utväg att bestämma ett armlängdspris. OECD ser det som en fördel om mer än en metod används, de vinstbaserade metoderna kan i dessa fall utgöra ett bra komplement till de transaktionsbaserade metoderna. Av de vinstbaserade metoderna är vinstfördelningsmetoden huvudmetod och skall därmed prioriteras.<sup>34</sup>

Utöver OECD:s rekommenderade metoder finns ytterligare ett flertal metoder. Vi har valt att enbart redogöra för OECD:s metoder, eftersom vi finner att de är mest relevanta för den här uppsatsen.

#### 3.6.1 Marknadsprismetoden (CUP)

Marknadsprismetoden är den metod som OECD i första hand rekommenderar företag att använda sig av. Metoden utgår från marknadspriset på jämförbara varor, tjänster, krediter osv. Det innebär att företaget prissätter sina interna transaktioner utifrån det marknadspris som råder på likvärdiga produkter. Varje produkt skall vara prissatt med samma pris som om transaktionen skett med en oberoende part. Skulle företaget sakna en extern marknad för en transaktion kan företaget istället tillämpa ett uppskattat marknadspris. Marknadspriser kan innefatta en intern jämförelsetransaktion, där försäljningen sker från företaget till oberoende köpare. Det kan likväl innefatta en extern jämförelsetransaktion, där försäljning sker mellan oberoende företag som är helt fristående från själva företaget. Vid den externa jämförelsetransaktionen krävs det att transaktionen avser varor som omsatts på marknader som är jämförbara och att företaget beaktat kvantitets- och kvalitetsskillnader. För att priset skall vara jämförbart krävs det dessutom att jämförelsetransaktionen härstammar från samma geografiska marknad samt tidsperiod.<sup>35</sup>

<sup>31</sup> Ax et al. *Den nya ekonomistyrningen* (2005)

<sup>32</sup> Arvidsson. *Studier i internprissättning* (1973)

<sup>33</sup> Skatteverket. *Handledning för internationell beskattning* (2005)

<sup>34</sup> Ibid

<sup>35</sup> Ibid

### 3.6.2 Återförsäljningsmetoden

Återförsäljningsmetoden är en indirekt metod för att fastställa marknadspriset grundat på ett slutligt försäljningspris till en oberoende part, från vilket avdrag görs för kostnader och ett marknadsmässigt vinstpåslag. Metoden utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts från en närstående säljare, säljs vidare till en oberoende köpare. Tillverkningsföretag är ett exempel på vilken typ av företag den här metoden kan lämpa sig för. Det tillverkande företaget säljer för det mesta produkten till ett närstående försäljningsföretag, där försäljningsföretaget säljer varan vidare till oberoende part utan att produkten förädlats. Metoden är mindre användbar om förädling eller dylik åtgärd skett, vilket kan öka produktens värde.<sup>36</sup>

### 3.6.3 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden tillämpas med utgångspunkt av företagets kostnad för anskaffade varor samt produktionskostnaden för den fullbordade produkten med tillägg för berättigad vinst. Metoden utgår från ett tillverkningspris, med pålägg för varje produktionsleds olika kostnader. Därtill lägger man på en marknadsmässig vinstmarginal som beräknas med hjälp av statistik eller liknade uppgifter från ett oberoende företag. Metoden är kostnadsinfluerad, vilket betyder att den inte åtlyder marknadens fluktuationer lika bra som övriga metoder. Därutöver kan det vara svårt att fastställa ett korrekt kostnadstillägg när förfaringssätten för kostnadsredovisning varierar mellan olika länder. Det är viktigt att företaget tar hänsyn till både direkta och indirekta kostnader. Eftersom kostnader och volymer varierar är det vidare nödvändigt att utgå från genomsnittsberäkningar. Även den här metoden är indirekt.<sup>37</sup>

### 3.6.4 Vinstfördelningsmetoden (PSM)

Metoden innebär att intern koncernvinst som uppstått vid en koncerntransaktion skall fördelas mellan berörda koncernföretag på ett ekonomiskt motiverat och riktigt sätt. Metoden innebär således att företaget först fastställer den koncernvinst som uppstår genom att två eller fler koncernföretag samarbetar i en viss transaktion. Därefter skall den summerade transaktionsvinsten fördelas, på ett sätt som man skulle anta ha skett om företagen inte varit närstående. Vinstfördelningen kan enligt OECD:s riktlinjer beräknas utifrån bidragsmetoden eller restvärdesmetoden. Bidragsmetoden innebär att den framräknade totala transaktionsvinsterna fördelas baserat på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med. Vid restvärdesmetoden erhåller varje koncernföretag den del av vinsten som svarar mot den genomsnittliga avkastningen. Därefter fördelas överbliven vinst i förhållande till hur oberoende företag skulle ha fördelat ett sådant överskott. En fördel med den här metoden är att den inte kräver några direkta jämförande transaktioner.<sup>38</sup>

### 3.6.5 Nettomarginalmetoden (TNMM)

Den vinstbaserade metoden innebär att företagets nettovinstmarginal som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag relateras till en bas. För att kunna uppskatta att metoden används på ett korrekt sätt, kan nettovinstmarginalen jämföras med en motsvarande marginal som skulle ha uppstått om företaget haft en liknade transaktion med ett oberoende företag. Fördelen med den här metoden är att företaget enbart behöver analysera en part.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Skatteverket. *Handledning för internationell beskattning* (2005)

<sup>37</sup> Ibid

<sup>38</sup> Ibid

<sup>39</sup> Ibid

### **3.7 Tidigare studier**

Det finns gott om litteratur på internprisområdet. De nya dokumentationskraven på internprissättning är ett relativt nytt ämnesområde. Det finns så vitt vi känner till inga tidigare forskningsstudier i ämnet bortsett från uppsatserna nedan.

#### **3.7.1 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fallstudie (magisteruppsats)**

Resultatet av fallstudien visade att de undersökta börsnoterade företagen (Alfa Laval, Findus och Cardo) mer eller mindre var klara med sin dokumentation. Resultatdiskussionen grundar sig i att stora multinationella koncerner stöter på internprissättningsfrågor och rutiner med sina motparter, således bör dessa redan förekomma på ett eller annat sätt i koncernen. De företag som studien bygger på har haft en väl etablerad internprissättningspolicy med tydliga rutiner. Företagen hade i princip en färdig upprättad dokumentation efter Skatteverkets riktlinjer. Det har vid upprättandet av jämförbarhetsanalysen i två av fallen krävts hjälp av databaser. Det här området har varit ett problem för företagen.<sup>40</sup>

#### **3.7.2 Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fördel eller enbart en börda? (kandidatuppsats)**

Inget av de studerade börsnoterade koncernföretagen hade färdigställt sin dokumentation våren 2007. Hemtex AB hade påbörjat sitt arbete men dokumentationen var långt ifrån klar. Borås Wäfveri AB hade i stort sett inga färdigställda rutiner för den nya dokumentationen. Nilörngruppen AB var det företag som kommit längst med sin dokumentation. Ett utkast påbörjades redan innan dokumentationsskyldigheten trädde ikraft. Sammanfattningsvis kan sägas att inget av de undersökta koncernföretagen har färdigställt sitt dokument ännu, trots att ett flertal månader har gått sedan den 1 januari. Det beror dock inte på att dokumenteringen ej tas på allvar. Snarare beror det på att företagen i detta skede ännu inte ser förfarandet som akut samt att lagen upplevs som svårtolkad.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Ekelund et al. *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fallstudie* (2006)

<sup>41</sup> Borén et al. *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fördel eller enbart en börda?* (2007)

## 4 Empiri

---

*I det här kapitlet sammanställs det underlag som tagits fram under intervjuerna. Empirin inleds med de två utvalda företagen, Almondy Holding AB och Santa Maria AB. Företagen beskrivs först allmänt, därefter sammanställs informationen från respondenterna. Vidare framställs intervjuerna från Skatteverket och Deloitte.*

---

### 4.1 Almondy

Almondy Holding AB är moderbolag i en koncern som grundades i Sverige 1982 av Kent Ahlqvist och Lennart Dahlbom. Deras verksamhet består av produktion, marknadsföring samt försäljning av frysta tårter. Almondy är ett tillväxtföretag med en omsättning på 269 MSEK år 2006. Verksamheten bedrivs genom dotterbolag i Sverige, Tyskland och England och all produktion sker i Sverige i en anläggning som ägs av dotterbolaget Almondy AB. År 1998 inleddes ett samarbete med IKEA som idag är Almondys största kund. Almondy exporterar sina tårter till cirka 70 länder.<sup>42</sup>

#### 4.1.1 Intervju med Mats Wittholt (CFO)

##### Prissättningsmetod

Almondy använder sig av nettomarginalsmetoden vid prissättning. Anledningen till vald metod grundar sig på att Almondys dotterbolag klassificeras som lågriskdistributörer dvs. dotterbolagen har bara en relativt enkel funktion. Transaktionerna mellan bolagen avser i huvudsak varor samt kostnadskompensation för marknadsföring. De utländska dotterbolagen köper in de frysta tårtorna, förvarar dem på eget lager, och säljer samt distribuerar tårtorna till kunder i respektive område. Alla strategiska beslut, produktportföljsbeslut, taktiska beslut såsom prissättningsnivåer och hur de skall allokera sina marknadsföringskostnader tas av moderbolaget. Därigenom har dotterbolagen en begränsad funktion och skall därför inte ges lika mycket ersättning.

Ersättningsnivåerna till dotterbolagen ligger på drygt 2 % som marginal före skatt. Metoden bygger på att ta fram en avkastning på posten *Resultat före skatt* i resultaträkningen och genom prissättningen se till att ersätta dotterbolagen i enlighet med detta. I Almondy beräknas kostnadsmassan och försäljningen i budgeten.

Metoden bidrar till att det vid årets slut, om dotterbolaget av någon anledning avviker från marginalen, blir lättare att justera eventuella avvikelser. Justeringar kan vara nödvändiga om kostnadsmassan ökat eller försäljningen minskat. Dotterbolagen har enligt sina distributionsavtal med moderbolaget rätt till sin marginal. Om det uppstår avvikelser i marginalen ersätter moderbolaget dotterbolaget i efterhand genom att justera priset vid årets slut. Dotterbolagen ges ett koncernbidrag så att de uppnår den marginal som var överenskommen. Det här är ett sätt att i efterhand reglera prissättningen.

Almondy har, efter det att den nya lagen om dokumentationskrav på internprissättning infördes, tvingats att formalisera sin prissättningsmetod. Almondy har tidigare använt sig av samma metod. Lagen tvingade Almondy att formalisera verksamheten, vilket har gjorts under 2007. En analys och klassificering av dotterbolagen gjordes under 2006 för att förbereda verksamheten av formaliseringens införande 2007.

---

<sup>42</sup>Almondy Holding AB, Årsredovisning (2005)

### Efterlevnad av de nya dokumentationskraven

Dokumentationskraven är ett komplicerat område anser Mats Wittholt. Därtill är det en relativt omfattande dokumentation de tvingas göra. Har företaget brister på resurser, som de flesta mindre och medelstora företag har, blir dokumentationen en belastning. I allmänhet upplever Mats Wittholt att dokumentationskraven är högt satta. Angående lättnadsreglerna, insåg Mats Wittholt tämligen tidigt att de låg långt över prisbasbeloppsgränsen på båda nivåerna. De företag som kan dra nytta av lättnadsreglerna är relativt små bolag. Almondy som är ett medelstort företag har inte resurser likt de stora börsnoterade företagen. Dokumentationen fordrar tid och resurser.

Mats Wittholt anser att revisionsbyråerna gör mycket för att sälja sina konsulttjänster. Det är förståeligt att revisionsbyråerna specialiserar sig inom det här området, när många mindre företag har bristande resurser samt bekymmer med att tolka de olika författningarna.

De fördelar som lagen fört med sig är att den har tvingat Almondys ekonomifunktion att fokusera på problematiken och att formalisera det handlingsätt som redan tillämpas. Tidigare gick dotterbolaget i Tyskland med förlust på grund av att prissättningen var felaktig. Dokumentationen har medfört att det blivit lättare att sätta ett korrekt internpris. En annan fördel är att den tvingat Almondys ekonomifunktion att omformulera tidigare muntliga avtal till skriftliga, mellan moderbolaget och dotterbolagen. I de relationerna, i och med att Almondy växer, kan inte allt lösas muntligt längre. Det här skapar en mer professionell relation till Almondys dotterbolag.

Mats Wittholt skulle anse det som en nackdel att inte dokumentera, eftersom det skulle bli svårt att föra en dialog med Skatteverket i frågor om prissättning. Kan företaget inte visa Skatteverket sin dokumentation kan det bli svårt att föra argumentation mot deras beslut. Det finns inga direkta påföljder, men på så sätt blir påföljden indirekt. Desto mer ordning företaget har, ju mindre utsatt är företaget för Skatteverkets granskningar. Om företag undviker att dokumentera kan det lättare bli fel vid prissättningen. Påföljden blir därigenom indirekt, eftersom ingen dokumentation gjorts.

Almondys ekonomifunktion har inte tidigare dokumenterat interna transaktioner på det sätt som den nya lagen föreskriver. Det har för Almondys räkning inte varit nödvändigt. Stora börsnoterade koncerner, globala företag, har större resurser och har blivit tvingade till dokumentation genom sina relationer med andra länder som redan infört kraven. För dessa företag har det därför varit nödvändigt att dokumentera, men alltså inte för Almondy.

Kravet på den nya dokumentationen innebär att dokumentationsunderlaget inte behöver vara klart förrän den 2 maj 2008, i samband med deklarationen vilket kan vara en anledning till att många företag inte prioriterar denna typ av frågor. Företagen kommer förmodligen inte att inse betydelsen av dokumentation förrän Skatteverkets granskningar kommer att inledas.

Dokumentationen har inneburit för Almondy att ekonomifunktionen har infört en ny rutin. Mats Wittholt redovisar i Almondys dokumentation hur de resonerar i internprisfrågor; varför de valt viss metod osv. Själva dokumentationen är inte helt klar, men delar av underlaget är färdigställt. Målsättningen är att underlaget skall vara klart vid årsskiftet 2007/2008. Det viktiga är att det finns, vid årsskiftet, en metod och logik för hur de skall hantera sina interna relationer. På så sätt efterlever Almondy den nya lagen.

Det svåra för Mats Wittholt under arbetets gång var otydligheten i Skatteverkets meddelanden. Resurser i form av tid har lagts på att sätta sig ner och fundera över vad det egentligen är som skall dokumenteras, hur det skall dokumenteras, hur mycket som skall ingå i dokumentationen osv. Mats Wittholt har valt att inte använda sig av konsulttjänster för arbetet med dokumentationen eftersom han vill få mer förståelse för vad han gör samt att det sparar resurser för Almondy.

En ytterligare svårighet med den nya lagen har varit jämförbarhetsanalysen. I Almondys fall är den svår att göra eftersom de inte har några företag att jämföra sig med. Därför har de använt sig av revisionsbyrån PWC:s (Öhrlings PriceWaterHouseCoopers) utlåtande, i samband med klassificeringen av dotterbolagen, att Almondy bör ligga runt 2 % marginal. När en skatterevision tidigare gjorts har Skatteverket inte haft några invändningar mot att 2 % skulle avvika från vad som är rimligt. Enligt PWC:s erfarenhet ligger liknande bolag, med samma säljdistribution, på ungefär samma procentsats. Därför kommer Almondys ekonomifunktion att bibehålla nivån på 2 %, vilket kommer att utgöra deras jämförbarhetsanalys.

Dokumentationen i sig underlättar inte att sätta ett korrekt internpris, men kan ses som ett verktyg för den prissättningsmetod som används. På så sätt underlättar dokumentationen prissättningen. Följden av det här blir att företaget uppnår, eller skall uppnå, ett armlängdsmässigt pris.

Skatteverkets föreskrifter och meddelanden finns på deras hemsida, där företagen kan ta del av dem. Man har på Almondy hämtat information från Skatteverkets hemsida, som underlag för sin dokumentation. Mats Wittholt anser att Skatteverket inte är bra på att informera om vad som är nytt. Komplementet till Skatteverkets meddelande är att besöka de seminarier som revisionsbyråerna anordnar. Där går revisionsbyråerna igenom innebörden av författningarna, och konkretisera vad som behöver göras.

Mats Wittholt kontaktades av Almondys revisor vilket bidrog till att han besökte ett sådant seminarium. Revisorn är en viktig informationskanal när det gäller nya regler, så primärt kommer informationen därifrån. I de fall som är oklara har PWC fungerat som en rådgivare. Det är upp till varje företag att göra en riskbedömning. Vilken risk är man villig att ta när det gäller brister i dokumentationen i relation till kostnaden att sätta samman den? Det var tillsammans med PWC som det gjordes en initialanalys av Almondys dotterbolag, där det framkom att de var lågrisksdistributörer. Vissa områden kräver mer hjälp än andra. Det gäller att balansera nyttan. Ytterligare hjälp av PWC kan behövas vid årsskiftet, när Mats Wittholt i samband med inlämning av årsredovisningen även lämnar in dokumentationen för granskning.

## **4.2 Santa Maria**

I början av 1900-talet var Santa Maria vars tidigare namn var Nordfalks, en liten kryddhandel i Göteborg. I dag är Santa Maria störst i Norden på kryddor, grillprodukter samt på Tex Mex, Thai och India sortimenten. På kort tid har Santa Maria etablerat sig på marknader i övriga Europa och det är där de ser sin expansiva framtid. Tillväxtföretaget hade en omsättning på 2214 MSEK år 2006. Deras produktion är fördelad i Sverige, England samt Belgien. Santa Maria har egna säljbolag i Danmark, Norge, Finland och Holland. Dessutom kommer koncernen från och med 2007 att bedriva affärsrörelse med sina produkter i Baltikum och

Ryssland genom ett nybildat bolag i Estland. Santa Maria ingår som en del i den finska Pauligkoncernen.<sup>43</sup>

#### **4.2.1 Intervju med Irene Axelsson (CFO)**

##### Prissättningsmetod

Den prissättningsmetod som Santa Maria använder sig av idag är kostnadsplusmetoden. Den här metoden är lätt att hantera anser Irene Axelsson. Vilken prissättningsmetod företag använder sig av är beroende på hur stor del av koncernen som har interna transaktioner. Santa Maria är ett företag som inte har särskilt stora interna transfereringar. Deras interna transfereringar består av internförsäljning samt internleveranser. Det är en ganska liten del av alla Santa Marias transaktioner som är interna. Kostnadsplusmetoden användes likaså innan införandet av dokumentationsskyldighet på internprissättning. Metoden har fungerat bra för Santa Maria under åren och man finner det därför onödigt att byta metod.

##### Efterlevnad av de nya dokumentationskraven

Irene Axelssons inställning till den nya lagen är självklart att Santa Maria skall följa den. Dokumentationskraven bör inte bli för omfattande. Företagen skulle i sådana fall kunna dokumentera in i det oändliga innan det blir färdigt. Det här är ett av problemen. En svårighet med den nya lagen är tolkningen av detaljnivån på dokumentationen. De interna transaktionerna i Santa Maria utgör inte en stor del av verksamheten. Svårigheter med dokumentationen för mindre onoterade företag är bland annat bristen på kompetens samt mindre vana att utföra dessa typer av arbete. Arbetar man däremot i ett börsnoterat företag så är medarbetarna vana att följa deadlines, lagar, rekommendationer samt regler för börsnoterade bolag vilket bidrar till en högre kunnsighet inom området. En fördel med de nya dokumentationskraven är att Santa Marias ekonomifunktion kommer att granska sina dokument för internprissättning, för att undersöka att allt är enhetligt, samt fullständigt.

De extra resurser som används på grund av dokumentationen kommer inte att bli omfattande för Santa Maria, eftersom man avser att upprätta en rimlig dokumentation. Med en rimlig dokumentation menas att den skall följas men inte överarbetas. Fokus på dokumentation och internprissättning har bidragit till att Irene Axelsson har uppmärksammat denna prioriterade fråga. Dokumentationen kommer att underlätta att sätta ett korrekt internpris. Ekonomifunktionen på Santa Maria har förstått vad den nya lagen innebär.

Det är svårt att veta om dokumentationen har medfört ett uppfyllande av armlängdsprincipen eftersom den inte är fullständig. Dokumentationen skall vara ett stöd för den prissättningsmetod som används.

Dokumentationen för Santa Marias internprissättning är på väg att implementeras. Irene Axelsson har kommit till fasan där hon förstår vad som skall göras med dokumentationen. Ekonomifunktionen skall avsätta tid för det här, i januari och februari, för att på bästa sätt bli färdiga i god tid. Irene Axelssons ambitionsnivå i dessa frågor skall vara lagom. Santa Marias interna transaktioner och prissättningsmetod har fungerat bra i många år. Därför är det inga problem med de avtal som finns idag. Santa Marias avtal har blivit granskade av Skatteverket vilket har visat att vald prissättningsmetod fungerar.

Irene Axelsson och hennes ekonomifunktion kommer i första steget att upprätta dokumentation som de själva kan ta fram i form av rapporter och transaktioner. Utöver detta

---

<sup>43</sup> Santa Maria, Årsredovisning (2006)



kommer en granskning att ske på Pauligs dokumentation eftersom de är Santa Marias moderbolag. Deras dokumentation kan innehålla en del avsnitt som kan överensstämma med den information som Santa Maria behöver. Vidare kommer Irene Axelsson att köpa en del tjänster av revisionsbyrån KPMG. Irene Axelsson anser att det är bra att använda det här tillvägagångssättet för att kunna få en samlad bild över hur transaktionerna ser ut mellan deras bolag i form av varor och tjänster. En annan väsentlig del är att kontrollera Santa Marias avtal med sina dotterbolag. Santa Marias prissättningsmetod kommer att ses över och jämföras med liknande företag i branschen. På så sätt kommer de att kunna efterleva de nya dokumentationskraven på bästa sätt.

Irene Axelsson har tagit hjälp av KPMG. De har träffats och haft en intern ”workshop”. Det här mötet syftade till att se om hon hade uppfattat dokumentationskraven på rätt sätt. Man utförde samtidigt en innehållsförteckning till dokumentationen för att se över vad som skulle finnas med. KPMG har inte granskat någon dokumentation från Santa Maria eftersom den inte är komplett än. Vissa delar av dokumentationen kommer att klaras av på egen hand och vissa delar kommer man att behöva hjälp med. Irene Axelsson har en mall att utgå ifrån eftersom Paulig har gjort en omfattande dokumentation. Hon kommer att vända sig till KPMG i slutfasen när det behövda materialet har samlats ihop. Detta material kommer att granskas av experterna för att de sedan skall kunna bistå med råd om hur det kan förbättras. På så sätt blir det en extra genomgång av dokumentationen.

Det kan komma att bli en svårighet för Irene Axelsson att upprätta en jämförbarhetsanalys. Problemet ligger i att komma över konkurrenters information vilket kan vara svårt. Det här är en av frågorna som har diskuterats med KPMG. KPMG kommer på något sätt att göra en form av översiktlig analys på bolagsnivå för att få fram jämförbara priser. Det är framförallt den här delen av dokumentationen som Santa Marias ekonomifunktion behöver utomstående hjälp med.

### **4.3 Skatteverket**

Skatteverket är en förvaltningsmyndighet för beskattning och folkbokföring. Skatteverket är därutöver en chefsmyndighet för Sveriges Kronofogdemyndigheter. Skatteverket är till för de svenska medborgarna. Deras huvudsakliga arbetsuppgift är att se till att de skatter som politikerna fattar beslut om verkligen betalas in. Huvudkontoret ligger i Solna och man har drygt 10 000 medarbetare lokaliserade på kontor runt om i landet.<sup>44</sup>

#### **4.3.1 Intervju med Börje Johansson**

##### Prissättningsmetod

Granskar man dokumentationsreglerna finns det ingenting som säger att någon metod har företräde framför de andra. Alla metoder är tillåtna, inte bara de fem stycken som finns med i OECD:s riktlinjer. Om ett företag kan hitta på en egen metod som också ger ett armlängdsmässigt pris är det tillåtet. OECD:s riktlinjer säger att marknadspris är den bästa metoden. Skatteverket följer OECD:s riktlinjer och föredrar också marknadsprismetoden.

##### Processen

Företagen bör göra löpande dokumentation för att på så sätt kunna ha ett färdigt underlag i maj varje år. Det är viktigt att man skiljer på dokumentation och dokumentationsunderlag i föreskrifterna. Dokumentation behöver endast upprättas på begäran av Skatteverket. Underlag för dokumentationen skall däremot finnas färdigt vid deklarationstiden. I 11§ i föreskrifterna

---

<sup>44</sup> Skatteverket, hemsida

står det att interna handlingar och uppgifter som ingår i dokumentationen skall finnas för varje räkenskapsår. Efter det att deklARATIONERNA är inlämnade kan Skatteverket begära in dokumentationen vid kontroller. Det är därmed inget krav på att företag dokumenterar löpande. Anledningen till detta anses vara att det är för betungande. Stora företag gör sin dokumentation mer löpande eftersom det blir för svårt för dem att göra allt i efterhand. Det har uppstått diskussioner hos företagen om det skulle vara möjligt att börja dokumentera när Skatteverket begärde in dokumentationen. Syftet med lagen är att företagen skall sätta rätt internpris med hjälp av dokumentationen.

### Jämförbarhetsanalys

Ett problem för företag är att hitta jämförelsetransaktioner. Det finns inget krav på att företagen måste upprätta en jämförbarhetsanalys enligt dokumentationsreglerna i Sverige. Alla företag skall ta fram jämförbara transaktioner utifrån bästa förmåga. Därefter får Skatteverket bedöma om de har lyckats. Skatteverket kan inte i dessa situationer reglera hur företagen bör gå tillväga eftersom det hade varit för betungande.

För att ta fram jämförbara transaktioner använder sig en del företag av databaser. Detta kan bli kostsamt för företag. I både förarbetarna till lagen och i föreskrifterna finns det en inbyggd proportionalitet. Det skall finnas en balans mellan nytta och kostnad. Att jämförbarhetsanalysen finns med i lagen beror på att den krävs för att finna ett korrekt internpris.

OECD:s riktlinjer bygger på att företagen finner jämförbara transaktioner, vilket är grundläggande. Hela idén bakom armlängdsprincipen är att finna just sådana transaktioner. Indirekt blir företagen bundna att upprätta en jämförbarhetsanalys genom OECD:s riktlinjer. Svenska skatteavtal med andra länder baseras på dessa riktlinjer och i de länderna finns det en bundenhet att efterleva riktlinjerna. Skatteavtal reglerar förhållandet mellan två stater. När Skatteverket tillämpar en skattelag gäller den mellan Skatteverket och det svenska företaget.

Sverige som stat har förbundit sig gentemot andra stater att jämföra transaktioner med hjälp av armlängdsprincipen. Dokumentationen skall vara ett stöd för att tillämpa korrigeringsregeln. När företag gör sådana transaktioner som riskanalys är det vanligt att man använder en tabellform, förtecknar riskerna och beskriver vilken part som bär risken. Det finns två typer av jämförelsetransaktioner, interna och externa. Om det finns en intern jämförelsetransaktion, är den lättare att använda sig av, eftersom företaget bär mer kunskap om dessa transaktioner. Svårare är det med externa transaktioner eftersom oberoende företag ogärna visar vad parterna har för avtalsvillkor.

### Skillnader mellan små och stora företag

Börje Johansson har förstått att många små företag inte är nöjda med den nya lagstiftningen eftersom den medför stora merkostnader för företagen. Skatteverket har ingen rättighet att skilja på små och stora företag eftersom det inte förekommer några undantag för små företag i lagen. I andra länder exempelvis Danmark, Finland och Storbritannien har man valt att undanta små och medelstora företag från dokumentationskraven.

### Riksprojektet

Den 1 januari 2008 startar officiellt ett projekt som Skatteverket kallar Riksprojektet. Det är cirka 25 personer som kommer att arbeta med internprissättningsfrågor och internprissättningsutredningar. Den här gruppen kommer att befinna sig i Stockholm, Göteborg och Malmö. Arbetet kommer att gälla samtliga företag i Sverige. Skatteverkets

projektledning har redan påbörjat sitt arbete med vissa förberedelser. De här personerna kommer inte att arbeta med dokumentation utan med kontroll av internprissättning. Att detta blev ett projekt beror på att Skatteverket var orolig för att företag skulle göra fel gällande sin internprissättning. Syftet med det här projektet är helt enkelt att göra kontroller för att få samordning och styrning. De skall verka för att få en hög kvalitet på kontrollerna och jobba på ett enhetligt sätt. Börje Johansson anser att det är väsentligt att man tolkar riktlinjerna på samma sätt. Han tror att kraven på dokumentation, samt framtida kontroller kan få en preventiv effekt i landet, på grund av att företagen upptäcker att Skatteverket utför kontroller vilket gör de mer uppmärksamma på att sätta ett korrekt internpris.

Syftet med kontroller är inte att lagföra företag som gör fel. Börje Johansson anser inte att företagen gör fel medvetet. Eventuella felaktigheter kan bero på bristande kunskap eller brist på resurser. De nya kraven på dokumentation skall i de här fallen ge en bättre kunskap för företag om hur ett korrekt internpris fastställs. Lagen kommer att vara ett hjälpmedel för Skatteverket eftersom dokumentationen ger ett bra underlag för dem vid granskning av internpriser.

Skatteverket har tillförts nya resurser på grund av det nya Riksprojektet. Föreskrifter och meddelanden har tagits fram och Skatteverket har informerat företag genom informationsträffar runt om i landet. Det har även lagts tid och resurser på att besvara frågor från företag. Vad som är viktigt att poängtera är att Riksprojektet inte skall arbeta med dokumentation utan enbart med internprissättning.

### Kontroll

Man kommer på Skatteverket att arbeta med riskanalys. Man kommer att identifiera vilka risker som finns i samband med internprissättning i företagen. Det är likaså väsentligt att ta reda på vilka olika områden som berörs, exempelvis immateriella tillgångar och royaltyn. Man baserar kontrollen på en riskanalys och försöker sen avgöra vilka områden som är riskfyllda. Kontrollen grundas utifrån ett antal utvalda företag som man antar kan ha sådana risker. Det kommer alltså inte att ske några slumpmässiga urval. För att ta fram denna information används olika hjälpmedel såsom databaser.

Stora företag har många transaktioner vilket medför en betydligt större risk. Personalen på Skatteverket vet ännu inte hur de skall prioritera värderingen av riskerna på grund av att det inte skall göras någon skillnad på stora och små företag. De har identifierat en del riskområden och de tror att medelstora företag kan ha en del risker. Framförallt företag som befinner sig i tillväxtfasen och som har åtskilliga transaktioner i utlandet.

Det kan förekomma incitament hos företag att överföra vinster till länder som erbjuder lägre beskattning. Börjar ett företag betala royaltys till ett skatteparadis bör man fundera på om det stämmer överens med svensk lagstiftning. Det kommer alltid att finnas länder som erbjuder den här typen av förmåner. Man kommer på Skatteverket att prioritera kontroller på svenska bolag med dotterbolag i länder med lägre skatt. Det här är ett riskområde som kommer att behandlas med förtur.

Börje Johansson anser att mindre företag lättare kan göra fel på grund av bristande kunskaper. Det är i dessa situationer som han vill vägleda dem åt rätt håll. Felaktiga internpriser kan leda till dubbelbeskattning vilket innebär att det svenska företaget blir beskattat i två länder. Dubbelbeskattning kan medföra en hög skattesats på ibland över 50 % . Därför kommer man på Skatteverket att försöka hjälpa de små företagen med vägledning.

Det finns företag i Sverige som har moderbolag i utlandet som bestämmer internpriserna. Eftersom det svenska bolaget inte kan påverka vilka prissättningsmetoder som används är det därför lätt hänt att det blir fel.

Skatteverkets syfte med dokumentationen är att de skall få ett bättre underlag för kontroller. Skatteverket kommer endast att kontrollera företagets internprissättning. Att upprätta dokumentationen är resurskrävande. Man kommer på Skatteverket begära att få se dokumentationen är det i syfte för att kontrollera internprissättningen, inte i syfte för att se om de följer föreskrifterna. Indirekt kontrollerar Skatteverket dokumentationen när de granskar internprissättningen. När Skatteverket granskar ett företags internprissättning begär de att få se dokumentationen. På så sätt kan de se om den är bristfällig vilket kan bidra till sämre bevis för företaget vid en eventuell skattetvist.

### Sanktioner

Det finns inga direkta påföljder enligt lag om företagen inte upprättar något dokumentationsunderlag. Däremot står det i propositionen att om dokumentationen är för bristfällig så riskerar företag att bli skönstaxerade. Om man på Skatteverket upptäcker att det inte finns någon dokumentation hos ett företag kan Skatteverket inom en viss tid begära in handlingarna, och skulle detta inte ske kan Skatteverket vända sig till länsrätten. Företagen tar en betydligt större risk om de väljer att inte dokumentera eftersom dokumentationen stärker bevisen för att ett korrekt internpris har fastställts. Om det i stor utsträckning skulle visa sig att företagen väljer att inte dokumentera kan regeringen se över lagstiftningen för framtiden.

Fel internprissättning kan medföra ett eventuellt skattetillägg eller en upptaxering. Skatteverkets funktion är som sagt inte att kontrollera företagets dokumentation utan deras internprissättning. Regelbrott har ändå begåtts oavsett om det är medvetet fusk eller omedvetet misstag.

## **4.4 Deloitte**

Revisions- och konsultföretaget Deloitte grundades i början av 1980-talet när fyra lokala revisionsbyråer gick samman. Idag har Deloitte drygt 1000 medarbetare, fördelade på ett trettio-tal orter runt om i landet. Deloitte verksamhet är uppdelat på fyra affärsområden: Audit, Tax, Consulting och Financial Advisory. Deloitte räknas som en av de fyra stora internationella revisionsfirmorna.<sup>45</sup>

### **4.4.1 Intervju med Maria Planthin**

#### Allmän inställning

Syftet med dokumentationskraven är att öka förutsägbarheten på de krav som är uppställda på svenska skattebetalare inom internprissättningsområdet. Ett annat syfte är att bistå Skatteverket med underlag för eventuella inkomstjusteringar.

Det som är positivt med dokumentationskraven är att kraven generellt följer OECD:s riktlinjer, vilket ger en relativt enhetlig rättstillämpning. Samtidigt kan det resoneras kring de svenska föreskrifterna vilka innehåller avvikelser från OECD:s dokumentationsprinciper. Föreskrifterna kräver en mer ingående beskrivning av transaktionerna vad gäller art och omfattning, samt att föreskrifterna innehåller lättnadsregler. Genom lättnadsreglerna kan företag avstå från att upprätta en hel funktions- och riskanalys samt en jämförbarhetsanalys. Maria Planthins uppfattning är att lättnadsreglerna brister i hänsyn till de regler som gäller i

---

<sup>45</sup> Deloitte, hemsida

transaktionens slutland. Transaktionens motpart kommer att ha fullständiga dokumentationskrav. I viss utsträckning ger föreskrifterna och meddelandena ökad transparens och förutsägbarhet, vilket får ses som en fördel.

Korrigeringsregeln har funnits länge. Föreskrifterna och meddelandena innebär att det blir tydligare vad det är för krav som ställs på svenska företag för att undvika inkomstjustering och eventuella skattetillägg. Det finns fördelar med att de svenska dokumentationskraven är närliggande OECD:s principer. Dels för att de är vedertagna principer som fungerar i stor utsträckning, dels att det innebär att svenska multinationella företag kan upprätta en dokumentation som inte bara tillgodoser de svenska kraven utan även andra länders lokala krav och med reservation för de lokala avvikelserna i de andra länderna.

#### Maria Planthins uppfattning om företagens kunskap om lagen

Maria Planthin har förstått att företagen har svårt att ta till sig innebörden av Skatteverkets föreskrifter och meddelande, framförallt vad gäller dokumentationens omfattning. Därtill är det en avsevärd kostnad att avsätta interna resurser och konsultarvoden. Den vanligaste frågan Deloitte får från företagen är vilken detaljnivå företaget skall lägga sig på. Det är svårt att ge ett generellt svar på dessa frågor. Dokumentationen kan vara på allt ifrån 50 sidor upp till 300 sidor. Generellt skall dokumentationen vara kort och koncis. Det gäller att finna en god balans.

En del företag har frågor om huruvida de omfattas av lättnadsreglerna och om de i en uppstartsfas kan frånga reglerna. Lättnadsreglerna fungerar som en god inkörsport för företag och ger svenska koncerner möjlighet att mjukstarta. Däremot kommer fullständig information att utkrävas när det gäller transaktioner med motparter som redan omfattas av OECD:s dokumentationskrav. Maria Planthins rekommendation är att företagen bör se till att så fort som möjligt få en fullständig dokumentation på plats.

Företag har erfarenheter av både dokumentation och implementering av internprissättningspolicys. Framförallt de företag där motparten finns i ett land med fullständiga dokumentationskrav. Det är inte ovanligt att de onoterade företagen befinner sig i en uppstartsfas. Det innebär att vissa svenskbaserade företag befinner sig i ett startläge medan andra är mycket vana att hantera dokumentation och internprissättningspolicys.

#### Effekter för Deloitte

Det är inte bara företag som tvingas investera i extra resurser för att tillgodose kraven, även revisionsbyråer, som Deloitte, har satsat extra resurser på området. Ända sedan årsskiftet, cirka två månader efter att Skatteverkets föreskrifter utfärdats, märkte Maria Planthin en markant ökning av företag som hade förfrågningar på konsulttjänster för upprättandet av själva dokumentationen. Föreskrifterna har blivit en katalysator för svenskbaserade koncerner att upprätta dokumentation.

Man har på Deloitte satsat resurser för att ta fram en standardiserad dokumentationsrapport. Det har därutöver varit nödvändigt att anställa ytterligare medarbetare. I nuläget är man sex personer som arbetar på området, men tanken är att man skall expandera ännu mera. Deloitte erbjuder sina klienter både rådgivning och ett helhetspaket. Det är dock inte vanligt att svenska företag efterfrågar helhetspaket jämfört med europeiska länder, där det erfordras en annan nivå och andra krav. Man brukar på Deloitte oftast ha ett första möte med klienten för att se över transaktionerna, göra en riskvärdering, ta fram en internprissättningspolicy och därefter bidra med rådgivning.

Man kommer på Deloitte att granska klienternas dokumentation i samband med årsredovisningen. Man kommer inte att begära in dokumentationen. I de fall där man har revisionsklienter kommer revisorerna att hänvisa frågan till internprisspecialisterna för att se efter om dokumentationen är i god ordning. Deloitte har ytterligare klienter, som inte är revisionsklienter, som begärt hjälp med upprättandet av dokumentationen. Det är upp till klienterna huruvida de vill ha fortlöpande rådgivning.

Flera företag har tagit kontakt med Deloitte för att erhålla assistans med riskvärdering. I dessa fall ser man på Deloitte över vilka transaktioner som förekommer inom koncernen, vilka prissättningsmetoder företaget tillämpar m.m. Därefter föreslår man eventuella förändringar av vald prissättningsmetod för att företaget skall uppnå ett armlängdsmässigt pris. Det är betydelsefullt att interprissättningspolicyn fungerar inom företaget och att den förstås av ledningen och den operationella personalen. Dokumentationen bidrar till att vidareutveckla koncernens internprissättningspolicy för att kunna upptäcka eventuella brister i kommunikationen mellan de olika organisatoriska nivåerna inom koncernen. Företag som väljer att dokumentera brukar ha god kontroll över sin interprissättningspolicy.

Dokumentation skall upprättas årsvis i Sverige och man brukar på Deloitte generellt rekommendera sina klienter att införa sådana rutiner. Uppdateringen av dokumentationen kan ses från två perspektiv. Det första perspektivet avser dokumentation av verksamhetsbeskrivningen, som kan vara lika gällande det här året som för nästa. Det andra perspektivet åsyftar jämförbarhetsanalysen, som bör uppdateras årligen.

Maria Plannthin har uppmärksammat företagens problem med att upprätta en jämförbarhetsanalys. Ett förslag hur företag skall hantera detta är att vända sig till en konsult och ta en timmes diskussion. Konsulten kan visa hur rapporter och ekonomiska analyser utförs i många andra kundföretag. Man kan också försöka finna en prissättningsmetod som fungerar för just den verksamheten. När företag prissätter genom nettoprismarginalmetoden är det vanligast att företaget använder sig av databasundersökningar. Det är oftast dessa som utgör jämförbarhetsanalysen.

#### Armlängdsprincipen

Dokumentationen underlättar uppfyllandet av armlängdsprincipen på så sätt att Skatteverkets föreskrifter och meddelanden kan vägleda företagen, och bistå dem med konkreta exempel på hur företagen skall gå tillväga. Det är positivt att Skatteverket försökt att förtydliga vad som krävs för företagen att undvika en inkomstjustering anser Maria Plannthin.

Däremot underlättar inte dokumentationskraven uppfyllandet av armlängdsprincipen eftersom Skatteverkets föreskrifter och meddelanden är otydliga. Det ges inga konkreta exempel på vilken detaljnivå vad gäller transaktionernas omfattning som företagen kan lägga sig på. Man får helt enkelt vänta tills det har utvecklats praxis i Sverige, och tills företagen vant sig att hantera dokumentationen. Prissättningsmetoderna finns till för att sätta ett korrekt internpris. Metoderna är redan inarbetade i OECD:s riktlinjer.

## 5 Analys

*I detta kapitel sammanställs först det empiriska materialet. Empirin kommer därefter att jämföras med vald referensram. Avslutningsvis görs en återkoppling till vald metod. Det här för att uppfylla vårt syfte.*

---

Den allmänna inställningen hos Mats Wittholt och Irene Axelsson är att lagen skall följas, men att det är ett komplicerat område. Mats Wittholt finner att de nya dokumentationskraven är en belastning i och med att dokumentationen kräver mycket resurser. Han anser dessutom att kraven på dokumentation är överdrivna och att medelstora företag, som Almondy, borde omfattas av lättnadsreglerna. Irene Axelsson ser allmänt att medelstora företag har mindre kunskap samt vana att utföra den här typen av arbete. Därför kommer dokumentationen att medföra svårigheter samt kräva resurser.

Den nya lagen har inte bara varit resurskrävande, den har även fört med sig en del fördelar. För Mats Wittholts del har lagen inneburit att företaget tvingats fokusera på problematiken i prissättningsmetoden och den interna relationen med dotterbolagen, vilket lett till att Almondy formaliserat sin internprissättningspolicy. På liknande sätt ser Irene Axelsson fördelar med dokumentationen, eftersom företaget tvingas se över sin verksamhet vad gäller dess interna relationer, att dessa är enhetliga med internprissättningspolicyn. Deloitte understryker att det är positivt att de nya dokumentationskraven följer OECD:s riktlinjer vilket ger en mer enhetlig rättstillämpning. Både Almondy och Santa Maria har interna relationer med motparter i utlandet, som följer OECD:s riktlinjer. Därför är det betydelsefullt att företagen undersökt de här relationerna.

Man har varken på Almondy och Santa Maria upprättat dokumentation innan lagen trädde i kraft. Irene Axelsson har ännu inte påbörjat arbetet med dokumentationen. Hon har uppmärksammat vad som skall göras, och skall inom kort inleda arbetet med dokumentationen för att bli färdig med underlaget till maj 2008. Almondys ekonomifunktion har infört en rutin för hur de dokumenterar. Dokumentationsunderlaget är inte färdigställt än, men deras mål är att det skall vara klart vid årsskiftet. Ingen av respondenterna hos företagen känner oro för att underlaget inte skulle vara fullständigt när deklARATIONEN skall lämnas in i maj 2008.

Den största svårigheten och således problematiken med de nya dokumentationskraven är att författningarna är otydliga. Irene Axelsson menar att det är svårt att tyda omfattningen på detaljnivån. Mats Wittholt vidareutvecklar resonemanget och understryker otydligheten i meddelandena gällande vad som skall ingå i dokumentationen samt hur det skall dokumenteras. Dokumentationen blir resurskrävande, vilket ses som en nackdel hos företagen. Man är på Deloitte väl införstådd med svårigheterna att tolka Skatteverkets föreskrifter och meddelanden vad gäller omfattningen av dokumentationen. Därför underlättar inte de nya dokumentationskraven uppfyllandet av armlängdsprincipen. Maria Planthin menar att Skatteverkets meddelanden borde innehålla konkreta exempel på vilken detaljnivå transaktionernas omfattning skall ligga. Företagen får invänta praxis på det här området. Därför har man på Deloitte investerat resurser i konsulttjänster för att kunna bistå företag med att lösa eventuella problem. De extra resurser som används vid upprättandet av dokumentationen utgörs till stor del av kostnader för konsultarvoden.

En annan svårighet med dokumentationen är upprättandet av en jämförbarhetsanalys. Svårigheten ligger i att finna jämförbara transaktioner. Företag är inte villiga att dela med sig av den här typen av information. Man kommer på både Almondy och Santa Maria att ta hjälp

av sina revisionsbyråer för att upprätta en jämförbarhetsanalys. I praktiken är analysen komplicerad att göra på egen hand. Därför är jämförbarhetsanalysen mycket kostsam, vare sig företaget använder sig av databassökning eller konsult.

I praktiken finns det inga direkta påföljder om företag väljer att inte dokumentera. Det är vid fel internprissättning som eventuell sanktion kan påföras företaget. Mats Wittholt finner att det är nödvändigt att dokumentera för att kunna föra en dialog med Skatteverket vid eventuell kontroll. På så sätt blir påföljden indirekt. Kontroller av företags internprissättning kommer att ske med hjälp av Skatteverkets Riksprojekt.

Santa Marias och Almondys prissättningsmetoder följer OECD:s riktlinjer. Santa Maria använder sig av kostnadsplusmetoden vilket är en av de tre traditionella transaktionsbaserade metoderna som OECD:s riktlinjer främst förespråkar. Almondy prissätter sina varor enligt nettomarginalsmetoden. Även den här metoden ingår i OECD:s riktlinjer men används endast i de fall då de andra tre traditionella metoderna är svåra att tillämpa. Marknadsprismetoden som är den mest rekommenderade metoden, av OECD och Skatteverket, används inte hos något av företagen. Marknadsprismetoden är för Almondy omöjlig att tillämpa, eftersom det inte finns några jämförbara varor på den svenska marknaden. Santa Maria har använt kostnadsplusmetoden i flera år. Den här metoden är en av de tre traditionella metoderna, Irene Axelsson finner det därav ingen anledning att byta till marknadsprismetoden.

Almondys ekonomifunktion har däremot fått göra ändringar för att få sin prissättningsmetod att stämma överens med de nya dokumentationskraven. De nya kraven på dokumentation medför att företagens avtal och metoder ses över och effektiviseras. Tiden som avsätts för att genomgå verksamheten är det som bidrar till att resurserna blir krävande. Vi kan i vår studie observera att medelstora onoterade företag kan drabbas av de här kostnaderna eftersom de har valt att inte dokumentera tidigare. Maria Planthrin menar att det inte är ovanligt att onoterade företag befinner sig i en uppstartsfas och har därmed inte dokumenterat tidigare. Givetvis blir det mer krävande för medelstora onoterade företag eftersom de generellt sett har mindre tillgångar än de större börsnoterade företagen. Mats Wittholt anser att mindre företag har brist på resurser vilket gör dokumentationen till en större belastning.

Ovanstående tankegång kan understrykas av Maria Planthrin resonemang angående att de större börsnoterade företagen tvingats att införa dokumentation mycket tidigare eftersom deras motparter i utlandet följt både OECD:s riktlinjer och dokumentationskrav en längre tid. Även Irene Axelsson menar att börsnoterade företag har en större erfarenhet och vana av att hantera lagar och rekommendationer. Vi kan i enlighet med OECD och tidigare studier uppfatta att börsnoterade företag i många fall väljer eller tvingas att följa internationella rekommendationer för att motparterna redan följer dem. Vi antar, som Börje Johansson, att större börsnoterade företag valt att dokumentera innan lagen infördes eftersom de har betydligt fler interna transaktioner än våra valda onoterade företag. För Santa Marias del utgör de interna transaktionerna en liten del av de totala transaktionerna och därför har dokumentationen inte varit nödvändig innan. Skatteverket kommer att ha i åtanke att stora företag med ett stort antal transaktioner löper en betydligt större risk för att göra fel vid internprissättning, när de utför sina kontroller.

Om vi jämför vår studie med tidigare studier som gjorts på området kan vi urskilja ett samband, där svenska börsnoterade företag i regel börjat dokumentera tidigare än onoterade företag. Den ena studien visade att alla tre noterade företagen dokumenterat tidigare medan den andra studiens noterade företag direkt efter lagens införande påbörjat och infört rutiner för



dokumentation. Vår studie visar att de valda onoterade företagen har uppmärksammat lagen och bildat en uppfattning om vad som skall göras. Däremot har de inte färdigställt något dokumentationsunderlag än. Vi vill påminna om att dokumentationsunderlaget inte skall finnas tillhands förrän maj 2008. Vi kan genom vår studie därför notera att företag som inte har arbetat med dokumentation tidigare prioriterar andra viktiga områden. Vi kan även se att våra valda företag har svårigheter med att tyda lagen och dess innehåll, framförallt detaljnivåns omfattning. Vidare märker vi i vår studie att otydligheten bidrar till att företagen skjuter fram arbetet.

Däremot anser man på Deloitte att många svenska företag har förståelse för vad dokumentationen innebär. De företagen man avser är framförallt företag med motparter i ett land som följer dokumentationskrav sen tidigare. Många länder i Europa har sedan tidigare infört fullständiga dokumentationskrav. Därför finns det redan på dessa marknader ett etablerat sätt att arbeta med dokumentation. Men likt våra valda företag är det inte ovanligt att onoterade företag befinner sig i en uppstartsfas. Hur långt företagen har kommit med dokumentationen är således beroende av på vilka marknader man befinner sig på och vilka motparter transaktionerna sker mellan.

Otydligheten kring dokumentationskraven bidrar till att många företag, däribland Almondy och Santa Maria, behöver utomstående hjälp från revisionsbyråerna. Företagets ekonomifunktion väljer själva hur de skall balansera hur mycket hjälp de behöver med dokumentationen, eftersom det är en fråga om resurser. I vissa fall, som exempelvis Santa Maria, kan motpartens dokumentation användas som hjälpmedel för att upprätta egen dokumentation. Studien visar att företagen först ser över vad de själva kan uträtta på egen hand, därefter måste de ta hjälp utifrån. Det handlar om att balansera kostnaden för nyttan att sätta ett rätt internpris. Det är det här som Börje Johansson menar med proportionalitet. Dokumentationen syftar till att få företagen att ha kontroll över sina interna transaktioner och på så sätt fastställa ett korrekt internpris.

Irene Axelsson och Mats Wittholt kommer att behöva hjälp med att ta fram jämförbara transaktioner till jämförbarhetsanalysen. Vi kan se i tidigare studier att företagen har haft liknade problem med jämförbarhetsanalysen. I Santa Marias, Almondys, samt många andra företags fall där jämförbara transaktioner är svåra att komma över behövs databaslösningar som revisionsbolagen kan bistå med. Det här drabbar företag som inte har resurser att anlita konsultföretag. OECD:s riktlinjer grundar sig på att företagen finner jämförbara transaktioner. Det här är hela idén bakom armlängdsprincipen. Kan företagen få fram jämförbara transaktioner i dokumentationen är de till hjälp för att sätta ett korrekt internpris och vidare underlättar det för företagen att uppfylla armlängdsprincipen. Vår studie visar att medelstora onoterade företag i Sverige behöver hjälp med bland annat jämförbarhetsanalysen vid upprättandet av dokumentationsunderlaget.

Börje Johansson förmodar att det finns många företag som antar att Skatteverket kommer att kontrollera dokumentationsunderlaget. Dokumentationsunderlaget kommer endast att vara till Skatteverkets hjälp för att kontrollera företags internpriser. Det nya Riksprojektet innebär ett ökat fokus på internprissättning, inte på dokumentation. Lagen är till för att underlätta för företagen att sätta ett korrekt internpris och som underlag för Skatteverket att kontrollera internpriserna. Därför tycker Irene Axelsson och Mats Wittholt att det är bra att det inte förekommer några direkta påföljder på dokumentationskraven. Påföljderna finns indirekt på internprissättningen. Man är på Santa Maria och Almondy införstådda hur Skatteverkets sanktioner fungerar och det har inte påverkat deras efterlevnad av dokumentationen.

I denna typ av studier är det lätt att information från respondenterna kan vara tillrättalagd av olika orsaker. Dels kan det finnas affärshemligheter som man inte vill avslöja, dels kan man vilja få sitt företag att framstå i en mer fördelaktig dager än vad det i verkligheten är. Vi finner det sannolikt att vi inte erhållit någon felaktig eller vilseledande information från våra respondenter. Mats Wittholt och Irene Axelsson bekräftar att de inte har kommit så långt i dokumentationsprocessen. Man vidstår också uppriktigt att man saknar kompetens inom vissa delar av sina organisationer. När det gäller Skatteverket anser vi inte att det finns incitament att lämna missvisande information eftersom det är en myndighet. I det här fallet avser vi den information vi har mottagit från Skatteverket. Inte heller uppgifterna från Maria Planthin anser vi vara vilseledande. De sitter inte inne med känslig information och har ej heller någon anledning att lämna felaktiga uppgifter rörande vårt ämnesområde. När det gäller såväl Almondy, Santa Maria och Deloitte förutsätter vi att det kan finnas affärshemligheter som inte har kommit fram.

## 6 Slutsats

*I följande kapitel framförs de slutsatser som dragits genom att problemformuleringarna besvarats. Avslutningsvis ges förslag till vidare studier.*

---

### 6.1 Slutsats

*Hur efterlever de valda företagen den nya lagen?*

Utifrån vår studie kan vi dra slutsatsen att Irene Axelsson och Mats Wittholt inte färdigställt sin dokumentation. Almondys ekonomifunktion har infört rutiner till dokumentationsunderlaget. De har därutöver formaliserat sin prissättningsmetod samt sett över sina avtal med dotterbolagen. Mats Wittholt räknar med att få klart dokumentationsunderlaget kring årsskiftet. Irene Axelsson har inte kommit lika långt med arbetet men de har gjort en plan för hur de skall gå tillväga. Hon räknar med att färdigställa dokumentationsunderlaget i god tid, dvs. innan maj 2008. Företagen kommer att behöva vägledning från sina revisionsbyråer, framförallt vad gäller upprättandet av jämförbarhetsanalysen. Problematiken med den nya lagen är att den kräver resurser i form av tid och pengar samt att lagen är otydlig och omfattande. Vår slutsats blir därför att företagen efterlever den nya lagen på så sätt att de uppmärksammat den och i bästa mån försöker att följa den. Lagar är till för att följas. Vår studie visar Almondy och Santa Maria kommer att försöka följa den nya lagen.

*Hur anser Skatteverket att företagen bör efterleva den nya lagen?*

Börje Johansson anser att det är viktigt att företagen skiljer på dokumentation och dokumentationsunderlag. Det är dokumentationsunderlagen som skall finnas till hands vid deklaraionsinlämnandet, således bör företagen upprätta löpande dokumentation, men det är inget krav. Dokumentationen behöver endast upprättas på begäran av Skatteverket. Lagen om dokumentationsskyldighet förtäljer inte vilken prissättningsmetod som skall användas. Skatteverket anser att företag bör följa OECD:s riktlinjer vad gäller val av prissättningsmetod. Vad gäller problemet med att hitta jämförelsetransaktioner finns det inte heller här ett krav på att företagen måste upprätta en jämförbarhetsanalys enligt svensk lag. Alla företag skall utifrån bästa förmåga ta fram jämförbara transaktioner. Däremot uttrycker OECD:s riktlinjer att företag skall upprätta en jämförbarhetsanalys i dokumentationen. Företag har sedan tidigare varit tvungna att följa korrigeringsregeln och armlängdsprincipen, dokumentationen skall fungera som stöd för att tillämpa dessa.

*Hur kontrollerar Skatteverket att företagen följer lagen?*

Det är inte själva dokumentationen som Skatteverket kommer att kontrollera. Det är fortfarande företags internpriser som kommer att granskas. I januari 2008 startar Skatteverket ett Riksprojekt i Sverige. Riksprojektgruppen skall arbeta med internprissättningsfrågor och internprissättningsutredningar. De kommer att vara lokaliserade i Stockholm, Göteborg och Malmö. Det är den här gruppen som kommer att utföra kontrollerna. Kontrollerna kommer att baseras på en riskanalys som grundas utifrån ett antal av Skatteverket utvalda företag som de antar bär en större risk. Alla företag i Sverige kommer att bedömas av Skatteverket gällande vilken risk de antas inneha. Det är vid felaktig internprissättning som företag drabbas av påföljder. Skatteverket har bevisbörda vid skattetvist.

*Vad gör revisorn för att hjälpa sina kunder att efterleva den nya lagen?*

Deloitte erbjuder sina klienter allt från rådgivning till helhetspaket, där Deloitte utför hela dokumentationen för företaget. Deloitte brukar föreslå ett första möte där en riskvärdering av företaget görs. En riskvärdering innebär att de ser över företagets interna transaktioner och tar fram en internprissättningspolicy. Därefter kan rådgivning ske efter klientens begäran och behov. Deloitte kommer därutöver att erbjuda konsulttjänster för jämförbarhetsanalysen. Klienter som begär, kommer att få sin dokumentation undersökt i samband med granskningen av årsredovisningen. Deloitte har därtill satsat resurser på att ta fram en standardiserad dokumentationsrapport. De nya dokumentationskraven har för Deloitte inneburit att företaget satsat resurser och utökat antalet medarbetare. Rådgivning, internprissättningspolicy och implementering av dokumentation kommer att utgöra Deloitte's huvudsakliga arbetsuppgifter gällande dokumentationsskyldigheten.

*Hur efterlevs de nya dokumentationskraven på internprissättning?*

Den avgörande slutsatsen från vår studie är att respektive parter har tagit den nya lagen på allvar och efterlevt den även om dokumentationsunderlaget inte är helt färdigställt. Revisionsbyrån Deloitte kommer att försöka hjälpa företagen att efterleva lagen genom att bistå dem. De är medvetna om lagens betydelse för företagen och har därmed utvecklat sina tjänster inom det här området. Skatteverket utgör en kontrollinstans samt informationskälla för att tydliggöra lagen i sina föreskrifter och meddelanden. På så sätt skall Skatteverket försöka få företagen att efterleva lagen genom att kontrollera att korrekt internpris fastställs. De onoterade koncernföretagen Almondy och Santa Maria har i den här studien visat att de försöker att efterleva den nya lagen.

## **6.2 Studiens bidrag**

I tidigare studier har man fokuserat på börsnoterade större företag och konstaterat att dessa företag i stor utsträckning har infört rutiner i linje med den nya lagstiftningen. I vår studie konstaterar vi att också två mindre onoterade företag har uppmärksammat de nya kraven. Dessa har dock inte kommit lika långt i processen att införa nya rutiner för dokumentation.

Studien har också visat Skatteverkets inställning till kontrollåtgärder inom området och dess uppfattning om efterlevnaden av lagen. Dessa aspekter har inte belysts i tidigare studier.

Vidare har vi fått synpunkter från en revisionsbyrå på hur de anser att lagen efterföljs.

## **6.3 Förslag till fortsatta studier**

Vi anser att det vore intressant att belysa ytterligare infallsvinklar på området internprissättning och dokumentationsskyldigheten vid internprissättning. Vi har valt att studera endast två onoterade medelstora svenska företag. Vi finner att det därför skulle vara intressant att utveckla den här studien genom att undersöka fler företag, förslagsvis genom en enkätstudie, för att skapa en generell bild över hur svenska företag utför sin dokumentation. En annan intressant infallsvinkel kring dokumentationskraven skulle vara att undersöka hur företagens ekonomistyrning påverkas vid den här typen av lagändringar.

# Källförteckning

## Lagrum

Lagen 2001:1227 om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
Förordningen 2001:1244 om självdeklarationer och kontrolluppgifter  
SKVFS 2007:1 Inkomsttaxering

## Offentligt tryck

Almondy Holding AB Årsredovisning 2006  
Santa Maria AB Årsredovisning 2006  
Skatteverket (2005): *Handledning för internationell beskattning*. Stockholm: Fritzes offentliga publikationer  
Utrikesdepartementet (2006): *OECD:s riktlinjer för multinationell företag – En handbok*. Stockholm: Edita. Informationsmaterial

## Litteratur

Arvidsson, Göran (1973): *Studier i internprissättning*. Stockholm  
Ax, Christian, Johansson, Christer, & Kullén, Håkan (2005): *Den nya ekonomistyrningen*. Malmö: Liber Ekonomi  
Pelin, Lars (2000): *Internationell skatterätt – Ur ett svenskt perspektiv*. Lund: Studentlitteratur  
OECD (2001): *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration*. OECD Publishing

## Uppsatser

Borén, Niclas & Nordström, Kristoffer (2007): *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning – En fördel eller enbart en börda?* Kandidatuppsats vid Borås Högskola  
Ekelund, A., Louise, Jakobsson, Malin & Ringber, Christoff (2006): *Dokumentationsskyldighet vid internprissättning*. Magisteruppsats vid Lunds Universitet

## Företagsmaterial

Deloitte, *Transfer Pricing* (2007). Seminarierepresentation, IBC Euroforum 29 mars, 2007. Erhållen av Johan Åkesson, universitetsadjunkt, Handelshögskolan Göteborg.

## Muntliga källor

Börje Johansson, revisor, Skatteverket Personlig intervju 2007-11-27  
Irene Axelsson, Chief Financial Officer, Santa Maria AB Personlig intervju 2007-12-10  
Maria Planthoin, Deloitte Tax, Deloitte Telefonintervju 2007-12-06  
Mats Wittholt, Chief Financial Officer; Almondy Holding AB Personlig intervju 2007-12-04

## Elektroniska källor

Dagens Industri, hemsida,  
<http://di.se/Nyheter/?page=/Avdelningar/Artikel.aspx%3FO%3DRSS%26ArticleId%3D2007%255c10%255c26%255c254738>  
2007-11-12 Kl. 11:22  
Deloitte, hemsida,  
<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D38943%2526cid%253D147223,00.html>  
2007-11-20 Kl.10:33  
[http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D38943,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D38943,00.html)  
2007-11-20 Kl.10:46  
[http://www.deloitte.com/dtt/section\\_home/0,1041,sid%253D5724,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_home/0,1041,sid%253D5724,00.html)

2008-01-08 Kl. 12:44

KPMG, hemsida,

<http://www.kpmg.se/pages/100227.html>

2007-11-12 Kl. 11:05

OECD, hemsida

[http://www.oecd.org/pages/0,3417,en\\_36734052\\_36734103\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1_1,00.html)

2007-12-11 Kl. 10:44

Skatteverket, hemsida,

<http://www.skatteverket.se/rsvlagrum/index.html>

2007-12-10 Kl. 16:55

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/jobbahososs/omoss.4.18e1b10334ebe8bc80005959.html>

2008-01-08 Kl. 12:47

## **Bilaga 1 – Skatteverktes föreskrifter (SKVFR 2007:1)**

### **Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap, SKVFS 2007:1 Inkomsttaxering.**

#### **Definitioner**

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.

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.

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

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.

#### **Uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna**

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
6. Kostnadsunderlag, fördelningsmodell och vinstpålägg vid kostnadsbaserad indirekt debitering av tjänster

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.

### **Funktionsanalys**

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.

### **Beskrivning av vald prissättningsmetod**

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

### **Jämförbarhetsanalys**

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 beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen.

### **Transaktioner av mindre värde**

10 § För interna transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning av de uppgifter som anges i 19 kap. 2 b § första stycket lagen (2001:1221) 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.



### **Sammanställning**

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

### **Övriga frågor**

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.

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

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

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 §.

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 mars 2007 och tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare.

## **Bilaga 2 - Intervjumall Almondy och Santa Maria**

Vilken (vilka) prissättningsmetoder använder ni vid internprissättning idag?

Varför har ni valt just den prissättningsmetoden?

Har ni varit tvungna att ändra metod efter den nya lagen infördes?

Vad är företagets allmänna inställning till lagen?

Känner ni att företaget har full förståelse om vad lagen innebär?

Har ni delgivits någon information från Skatteverket angående de nya dokumentationskraven?

Har ni tagit hjälp från något utomstående företag för att få hjälp med dokumentationen?

När införde ni rutiner för dokumentation?

Hur långt har ni kommit med arbetet?

Hur ofta dokumenterar ni?

I vilken mån anser ni att ni efterlever den nya lagen?

Har lagen medfört några fördelar för ert företag?

Har lagen inneburit några svårigheter?

Ser ni några eventuella potentiella hinder med lagen?

Hur har arbetet gått till med att få fram en jämförbarhetsanalys?

Har dokumentationen underlättat för er att sätta ett korrekt internpris?

Underlättar dokumentationen ert uppfyllande av armlängdsprincipen?

Vet ni om vilka påföljder ni kan drabbas av om lagen inte följs?

### **Bilaga 3 - Intervjumall Skatteverket**

Vilken/ vilka prissättningsmetoder föredrar Skatteverket att företag använder sig av?

Hur anser Skatteverket att man bäst bör gå till väga när man upprättar en jämförbarhetsanalys samt riskanalys?

Varför gör Skatteverket ingen skillnad mellan små och stora företag?

Varför är det inget krav på att dokumentationen skall ske löpande?

Hur kommer Skatteverkets ”specialgrupp” vara verksam inom det här området?

Hur många kommer att arbeta i ”specialgruppen”?

Vilka resurser kommer ”specialgruppen” medföra?

Hur kommer kontrollering av den nya regleringen att ske?

Hur fungerar gången vid klagan?

Vilka påföljder kan uppstå om regleringen inte följs?

Vad är skillnaden mellan föreskrift kontra lag?

## **Bilaga 4 – Intervjumall Deloitte**

Hur är er allmänna inställning till de nya dokumentationskraven?

Har ni satsat extra resurser (personal, utbildning osv.) inom det här området?

Anser ni att dokumentationen underlättar uppfyllandet av armlängdsprincipen?

Ser ni några eventuella hinder med den nya lagstiftningen?

Känner ni att företagen har full förståelse vad dokumentationen innebär?

Ser ni några fördelar för företagen med den nya lagen?

Hur regelbundet anser ni att företagen bör dokumentera?

Vad har ni för uppfattning att de ”vanligaste” problemen är för företagen?

Hur ser ni på att företagen inte kan drabbas av några påföljder av att inte dokumentera (påföljder endast vid fel internprissättning)?

Vilken hjälp kan ni erbjuda företagen gällande dokumentation och internprissättning?

Kommer ni att granska företagens dokumentation i samband med inlämnandet av årsredovisningen?