

Skatteverkets arbetsätt vid utredning av internprissättning och vinstallokering

Mars 2021

Skatteverkets arbetssätt vid utredning av internprissättning och vinstallokering

I detta dokument finns information om hur Skatteverket arbetar i utredningar som rör internprissättning och vinstallokering till fasta driftställen. Informationen riktar sig till företag eller fasta driftställen som har koncerninterna gränsöverskridande transaktioner med närstående företag eller gränsöverskridande transaktioner (dealings) inom samma företag.

Det som står i detta dokument avser att ge en bild av Skatteverkets arbetssätt från det att en utredning startar till det att den avslutas.

[Mer information om internprissättning](#)

[Mer information om vinstallokering](#)

Vad är en prissättningsutredning?

Det finns många likheter mellan en internprissättningsutredning och en vinstallokeringsutredning. Syftet med dessa utredningar är att identifiera och kartlägga gränsöverskridande transaktioner med närstående företag eller gränsöverskridande transaktioner (dealings) inom samma företag samt att jämföra och utvärdera dessa med oberoende sådana.

En internprissättningsutredning ska visa om transaktionerna är armlängdsmässiga, det vill säga att priser och villkor som avtalas mellan närstående företag ska motsvara de priser och villkor som hade avtalats mellan oberoende företag i en jämförbar situation.

I en utredning av vinstallokering ska det armlängdsmässiga resultatet bestämmas som om det fasta driftstället hade varit ett separat och oberoende företag med verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor. Vinstallokeringen är beroende av transaktioner med andra bolag inom samma koncern och transaktioner (dealings) med andra delar av det företag som det fasta driftstället är en del av.

I detta dokument använder Skatteverket ett gemensamt begrepp, prissättningsutredning, för att beskriva arbetssättet vid en internprissättnings- eller vinstallokeringsutredning.

Utredningen delas upp i tre olika delar

Skatteverkets prissättningsutredningar kan delas upp i tre olika delar. Dessa delar har vi valt att kalla:



Skatteverket startar en prissättningsutredning

Innan Skatteverket startar en prissättningsutredning samlas information om det företag som ska granskas. Informationen hämtas från diverse databaser, andra tillgängliga källor (exempelvis tidigare inlämnade deklARATIONER) och internet. Efter informationsinsamlingen gör vi en bedömning av vilken utredningsform som är lämpligast att använda i det enskilda fallet.

Skatteverket tillämpar ett teambaserat arbetssätt i sina prissättningsutredningar. Det innebär att det typiskt sett är två eller tre revisorer/utredare som är delaktiga i en utredning tillsammans med en förankrande särskilt kvalificerad beslutsfattare. Revisorerna/utredarna ansvarar för utredningen medan den förankrande särskilt kvalificerade beslutsfattaren ansvarar för frågor som rör bevisning, omprövning och efterbeskattning. Om en stödperson ingår i teamet är hans ansvar att stötta revisorerna/utredarna i de sakfrågor som är aktuella i prissättningsutredningen.



Val av kontrollform

Skatteverket kan använda en åtgärd som är en förebyggande kontroll (vi utreder då om förutsättningar finns för att uppfylla den uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma när företaget lämnar in deklARATIONEN) eller en kontroll av lämnad inkomstdeklARATION (vi utreder då om uppgiftsskyldigheten fullgjorts korrekt).

De formella utredningsformer som vi kan använda oss av är:

- Förebyggande kontroll av löpande beskattningsår genom antingen formlös förfrågan eller föreläggande (en formell begäran).
- Förebyggande kontroll av löpande beskattningsår i form av revision.
- Kontroll av avslutat beskattningsår i form av skrivbordsutredning.
- Kontroll av avslutat beskattningsår i form av revision.

Med löpande år avses inte bara innevarande period utan även avslutade perioder där deklARATIONSTIDPUNKTEN ännu inte inträtt. Ett beskattningsår är avslutat om deklARATIONSTIDPUNKTEN har passerat.

I det enskilda fallet ska den åtgärd som innebär minsta graden av intrång och den kontrollform som är mest ändamålsenlig väljas, detta följer av den s.k. proportionalitetsprincipen. I den mån det är möjligt ska Skatteverket alltså välja den minst ingripande utredningsformen, med hänsyn till syftet med kontrollen.

[Om föreläggande](#)

[Vad är proportionalitetsprincipen?](#)

Val av år

I samband med att en prissättningsutredning inleds bestäms också vilka år som ska granskas. Skatteverkets bedömning av vilka år som utredningen ska inriktas på görs utifrån urvalsgrunden, det vill säga den initiala anledningen till att Skatteverket fattat beslut om att starta en utredning, risken för felprissättning och behovet av djupare information.

Genom att låta analysen omfatta flera år kan vi ta hänsyn till fakta som generellt har påverkat eller borde ha påverkat prissättningen. Det behöver inte betyda att Skatteverkets utredning alltid måste omfatta en djupare granskning av ett flertal år. Ibland kan det vara tillräckligt att information inhämtas om omständigheter som avser tidigare (eller eventuellt senare) år. Det innebär att Skatteverket exempelvis kan revidera två år men att vi utöver denna granskning behöver information även om andra år eftersom fakta om dessa andra år kan ha betydelse för den aktuella utredningen.

I viss utsträckning är det möjligt att frånga principen om beskattningsårets slutenhet vid tillämpning av korrigeringsregeln. Ett prissättningssystem som medför en överdebitering ett år och en underdebitering ett annat år kan, i ett längre perspektiv, vara fullt godtagbart ur armlängdssynpunkt. Det kan också leda till att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan medföra högre inkomster alternativt uteblivna förluster i ett senare skede. En underdebitering ett år kan alltså kompenseras av en överdebitering ett annat år förutsatt att det är samma parter som genomför transaktionerna och dessa utgör resultatet av att samma avtalsvillkor har tillämpats.

Vår första kontakt

Beroende på den valda utredningsformen ser Skatteverkets första kontakt med företaget lite olika ut.

Skrivbordsutredning

En skrivbordsutredning av *löpande beskattningsår*, det vill säga en så kallad förebyggande kontroll, påbörjas antingen genom att företaget får ett föreläggande eller en förfrågan.

Vid en skrivbordsutredning av *avslutade år* får företaget först en skriftlig förfrågan av Skatteverket. Av förfrågan framgår vilka uppgifter vi behöver för att påbörja utredningen.

Revision

Vid revision skickar Skatteverket alltid ut ett skriftligt beslut om revision till företaget. Av detta beslut framgår vilka år som omfattas av revisionen och om kontrollen avser avslutade eller pågående år. Revisionen kan även vara en kombination av avslutade och pågående år, då görs både en kontroll av löpande beskattningsår och avslutade beskattningsår.

I följebrevet som bifogas revisionsbeslutet informerar vi om ramarna för utredningen och ger förslag på datum för ett första möte.

En kort tid efter att revisionsbeslutet och följebrevet har skickats kontaktar vi företagets behöriga firmateknare (om inte företaget anvisat någon annan person) och beskriver närmare innebörden och omfattningen av utredningen. Under telefonsamtalet tar vi bland annat upp följande:

- Information om vad revisionen innebär.

- Vad som är syftet med revisionen och vilken information vi önskar vid det första mötet med företaget.
- Diskussion om vilka personer som kan vara lämpliga att delta vid första mötet från företagets sida för att Skatteverket ska få den information som behövs i utredningen.
- Planering av tidpunkt för ett första möte. För att mötet ska bli effektivt och innebära en bra start på utredningen brukar vi föreslå en hel dag för mötet.
- Handlingar som vi vill att företaget skickar före vårt första möte.
- Handlingar som vi önskar ska finnas tillgängliga vid det första mötet, exempelvis en specifikation av de koncerninterna transaktioner som förekommit under de år som är under granskning (typ, belopp och motpart).
- Om revisorerna har önskemål om att gå runt och titta i företagets lokaler. Att se exempelvis produkter och fabrikslokaler brukar vara ett bra sätt att förstå vad företaget arbetar med, hur olika processer ser ut och vad som, rent konkret, skapar värde för företagets kunder och andra intressenter.
- Kort redogörelse av kommande steg efter första mötet.
- Den preliminära tidsplanen för utredningen.

Efter den inledande telefonkontakten skickas ett bekräftelsebrev till den person hos företaget som ska agera som Skatteverkets kontaktperson. I brevet bekräftas vad vi och företaget har kommit överens om på telefon och förtydligar vilken information från företaget vi vill ha under första mötet och vad vi i övrigt vill att mötet ska handla om. Vi bekräftar även datum för det första mötet alternativt ger förslag på mötesdagar.

I brevet framgår också vilket material vi önskar få före mötet, vilket normalt sett är

- internprissättningsdokumentationen för aktuella år
- företagets koncerninterna avtal eller en specifikation av dessa
- en bild över koncernens och företagets organisationsstruktur.

[Allmänt om revision](#)

Första mötet med företaget

När kontrollformen är revision inleder Skatteverket nästan alltid utredningen med ett möte med företaget. Även vid skrivbordsutredningar kan vi behöva träffa företaget när prissättningsutredningen startas. Utgångspunkten vid en skrivbordsutredning av avslutade år är dock att kommunikationen mellan Skatteverket och företaget sker skriftligen.

Vad är syftet med första mötet?

Syftet med det första mötet är att Skatteverket ska få information om såväl det aktuella företaget och den koncern företaget tillhör som den bransch företaget och koncernen verkar inom. Vi vill även få en övergripande bild över företagets koncerninterna transaktioner.

Oberoende av om Skatteverket ska göra en bredare utredning av företagets samtliga löpande koncerninterna transaktioner eller om utredningen ska inriktas på en viss typ av händelse, till exempel en omstrukturering, behöver vi under det första mötet skaffa en bred bas av information för att på så sätt kunna fånga upp omständigheter som kan påverka de transaktioner som granskningen omfattar.

Under första mötet behöver vi därför skaffa oss en så god bild som möjligt av de omständigheter som är viktiga för att senare kunna korrekt identifiera och kartlägga den faktiska transaktionen eller transaktionerna.

I samtliga utredningar vill vi under mötet ha följande:

- En presentation som innehåller fakta om bransch och omvärld, koncernen och företagets verksamhet och organisation.
- En kortare övergripande presentation av de koncerninterna transaktioner som förekommit under de år som granskas, det vill säga en presentation av den aktuella internprissättningsmodellen såsom företaget uppfattar den.

Dessa delar utgör grunden i den första delen av jämförbarhetsanalysen som görs i prissättningsutredningar.

Under det första mötet är det ofta lämpligt att också beröra faktorer som har betydelse för företagets koncerninterna transaktioner. Det är exempelvis bra om företaget vid mötet kan lämna information om de produkter som företaget tillhandahåller, värdefulla immateriella tillgångar som varumärken och patent som företaget äger eller har rätt att använda, relevanta affärsstrategier och viktiga marknadsförutsättningar.

Under det första mötet brukar vi även

- beskriva Skatteverkets arbetsprocess, det vill säga berätta om utredningens olika delar
- förklara hur arbetet kommer genomföras och hur Skatteverkets avstämningar görs
- presentera ett förslag till tidsplan
- förklara vad som kommer att krävas av oss **och** av företaget för att den preliminära tidsplanen ska kunna hållas.

Mot bakgrund av syftet med mötet och den omfattande informationsinhämtningen är det vanligt att mötet pågår en hel dag.

Tidsplan

Ingen prissättningsutredning är den andra lik och utredningarna kräver ofta att Skatteverket gör en gedigen faktainsamling och analys. Skatteverkets utgångspunkt är dock att alla prissättningsutredningar ska genomföras så effektivt som möjligt.

Redan innan revisionsbeslutet skickas försöker vi att skapa en preliminär tidsplan för de steg i utredningen som ligger närmast i tiden. Denna preliminära tidsplan går vi igenom med företaget under det första telefonsamtalet och första mötet. Det är viktigt att vi och företaget är överens om den preliminära tidsplanen och tycker att den känns rimlig att ha som utgångspunkt för utredningen. Tidsplanen är alltid ett gemensamt åtagande för Skatteverket och företaget. När tidsplanen bestäms behöver vi därför diskutera med företaget och enas om de förväntningar som finns både vad gäller tidsåtgång och tidpunkter för kommunikation.

Ibland kan det vara svårt att hålla sig inom de tidsramar som vi och företaget sätter i utredningens inledning. Oavsett vilka omständigheter som är aktuella i det enskilda fallet skapar en tillräckligt detaljerad tidsplan från starten alltid bättre förutsättningar för att begränsa tidsåtgången. Om det inträffar något som påverkar tidsplanen ska alltid den andra parten informeras snarast.

En gemensam tidsplan ställer krav. För att det ska vara möjligt att följa en tidsplan som känns rimlig kommer vi därför att behöva prata med företaget om tidsplaneringen flera gånger under utredningens gång.

Vilka personer från företaget bör delta vid första mötet?

Det är en fördel om företagets skattechef/skatteansvariga och finanschef/ekonomiansvariga kan delta vid första mötet. Dessa personer brukar sammantaget kunna tillhandahålla mycket av den information som Skatteverket önskar att få om företaget och dess prissättning. Vid mötet är det av särskild betydelse att någon närvarar som kan hjälpa till att förklara vad som exempelvis karaktäriserar branschen, koncernens inriktning och värdekedja samt hur företagets affärsmodell påverkar transaktionerna och deras prissättning.

Det kan därför vara värdefullt att prata med någon som dagligen arbetar med frågor som både rör företagets verksamhet och företagets resultat (oberoende av särskilda interprissättningsfrågor). Det förutsätter att personen dels har finansiell kunskap om företaget (där skatt ingår), dels en övergripande operationell kunskap om företaget och den miljö i vilken företaget verkar. En business controller, eller någon med motsvarande funktion, brukar förstå detta samband väl.

Efter första mötet

Efter första mötet får företaget ta del av Skatteverkets upprättade tjänsteanteckningar från mötet. Tjänsteanteckningarna utgör informationen som lämnats på mötet såsom vi uppfattat den. Företaget uppmanas att gå igenom dem, för att på så sätt säkerställa att vi inte har missuppfattat något i faktaväg. Om företaget har synpunkter på anteckningarna kommer de att sparas och diarieföras som en separat skrivelse i utredningsakten.

Efter mötet får företaget även en återkoppling med en beskrivning av vad nästa steg i utredningen blir.



Skatteverket gör en jämförbarhetsanalys

I alla prissättningsutredningar gör Skatteverket en jämförbarhetsanalys. Jämförbarhetsanalysen innebär i korthet att vi samlar och analyserar fakta om de koncerninterna transaktioner som ingår i vår granskning för att sedan försöka hitta jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Utifrån det görs en bedömning av vad som är ett armlängdsmässigt pris. Armlängdsprincipen innebär i korthet att priser och villkor som avtalas mellan närstående företag ska motsvara de priser och villkor som hade avtalats mellan oberoende företag i en jämförbar situation.



Arbetsmetodik enligt OECD:s riktlinjer och vinstallokeringsrapport

I sitt arbete hämtar Skatteverket vägledning i den metodik som beskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Den korrekta benämningen på OECD:s riktlinjer är ”OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”. För svensk del används vanligen begreppet ”OECD:s riktlinjer”, eller bara ”riktlinjerna”. Metodiken för tillämpning av armlängdsprincipen enligt OECD:s riktlinjer baseras på en jämförbarhetsanalys.

I OECD:s riktlinjer beskrivs en typisk process som kan följas när en jämförbarhetsanalys ska göras. Processen är uppdelad i två delar som i sin tur kan delas upp i totalt nio steg. Utifrån dessa nio steg har Skatteverkets strukturerat sin arbetsprocess i utredningar som rör internprissättning och vinstallokering. Hur omfattande jämförbarhetsanalysen behöver vara är en bedömning som vi gör mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet.

I riktlinjerna används begreppet ”jämförbarhetsanalys” dels för att beskriva hela prissättningsanalysen, dels för att beskriva den andra delen – nämligen den del där vi jämför en koncernintern transaktion med oberoende jämförbara transaktioner.



- [Steg 1 – Val av år](#)
- [Steg 2 – Övergripande analys](#)
- [Steg 3 – Korrekt identifiering och kartläggning](#)
- [Steg 4 – Interna jämförelsetransaktioner](#)
- [Steg 5 – Externa jämförelsetransaktioner och externa jämförelseobjekt](#)

- [Steg 6 – Val av prismetod](#)
- [Steg 7 – Identifiera och analysera potentiella jämförelsetransaktioner/jämförelseobjekt](#)
- [Steg 8 – Justeringar för att öka jämförbarheten](#)
- [Steg 9 – Armlängdsmässigt pris](#)

Skatteverket hämtar, vad gäller vinstallokering till fasta driftställen, även vägledning från OECD:s vinstallokeringsrapport, vilken korrekt benämns ”Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”. Vinstallokeringsrapporten beskriver OECD:s auktoriserade metod för vinstallokering, även kallad ”the authorised OECD approach”, AOA. Metoden innebär att man genom två steg, ska skapa ett hypotetiskt fristående företag som ska jämföras med andra oberoende företag med motsvarande funktioner och risker. I stort följer dessa två steg de nio steg som beskrivs i riktlinjerna för internprissättning. Det kan också nämnas att vinstallokeringsrapporten hänvisar till OECD:s riktlinjer, varför man brukar tala om en analog tillämpning av riktlinjerna trots att det är fråga om vinstallokering till fasta driftställen.

Första delen av jämförbarhetsanalysen (steg 1–3)

I den första delen av jämförbarhetsanalysen identifieras de kommersiella eller finansiella relationerna som rör de koncerninterna transaktioner Skatteverket avser att granska. Detta görs i tre olika steg (se nedan).

Beskrivningen av den första delen av jämförbarhetsanalysen, steg 1–3, görs här i kronologisk ordning, men det betyder inte att vi alltid blir klara med ett steg innan vi går vidare till nästa steg. Det är mycket troligt att vi behöver röra oss mellan stegen, fram och tillbaka, flera gånger innan vi har identifierat de kommersiella eller finansiella relationerna. En prissättningsutredning handlar mycket om att sätta ihop olika pusselbitar för att slutligen få en korrekt bild av helheten. Detaljnivån på den information som vi behöver beror på utredningens karaktär.

Steg 1 – Val av år

I steg 1 bestämmer Skatteverket vilka år som ska omfattas av utredningen.

Steg 2 – Övergripande analys

I steg 2 fokuserar vi på fyra olika delar nämligen

- bransch och omvärld
- koncern
- företag
- koncerninterna transaktioner.

Syftet är att få en övergripande förståelse för företaget och de faktorer (exempelvis marknadsfaktorer) som påverkar företagets prissättning. En beskrivning av företagets prissättningsmodell, såsom företaget uppfattar den, är också något som vi önskar information om. Steg 2 inleds ofta före första mötet och kan sträcka sig en bra bit in i utredningen beroende på granskningens karaktär.

Områden som vi tittar på i steg 2 vad gäller bransch och omvärld kan vara följande:

- Vilka geografiska marknader som är aktuella för företaget.
- Vilka de största konkurrenterna är.
- Vilka key value drivers som styr.
- Vilka konkurrensmedel som typiskt sett används.

- Hur kunderna och leverantörerna till branschen påverkar densamma.
- Vilka väsentliga omvärldsfaktorer som påverkar eller kan påverka branschen och dess aktörer.
- Vilka de mest betydelsefulla riskerna inom branschen är.
- Om unika immateriella tillgångar används och deras betydelse för att skapa värde för verksamheten.
- Vilka eventuella geografiska skillnader som finns (specifika marknadsfaktorer).
- Vad tillväxttakten är (på ett ungefär).

Utifrån ett koncernperspektiv kan det i steg 2 vara relevant för Skatteverket att undersöka följande:

- Hur strukturen, organisationen och värdekedjan i koncernen ser ut.
- Vilka koncernens marknader, produkter, nyckelfunktioner, tillgångar och betydelsefulla risker är.
- Hur värde skapas i koncernen (det brukar vara kopplat till vad som gör koncernens produkter attraktiva på marknaden).
- Vilken verksamhet de olika koncernföretagen har på en övergripande nivå.
- Hur de olika koncernföretagen bidrar till värdeskapandet.
- Hur självständigt koncernföretagen kan utföra sina respektive funktioner.
- Hur koncernen förhåller sig till branschen som helhet. Det kan exempelvis handla om att koncernen har konkurrensfördelar (eller nackdelar) gentemot andra koncerner i samma bransch.

Utifrån ett företagsperspektiv brukar Skatteverket i steg 2 även vara intresserat av att förstå följande:

- Vad företaget tillhandahåller (produkter) och hur länge företaget har funnits.
- Vilka de typiska kunderna är.
- Var företaget och kunderna finns (geografiskt).
- Hur företaget organiserar sig (legalt och operationellt).
- Företagets finansiella resultat (omsättning, viktiga nyckeltal).
- Vad som gör att företaget är framgångsrikt/inte framgångsrikt.
- Vilka intressenter företaget har att förhålla sig till och vilka utmaningar som finns kopplade till dem.
- Vilka företagets betydelsefulla risker är (enligt företaget).
- Vilka de största konkurrenterna är och vilken marknadsposition företaget har.

Vår erfarenhet är att det blir lättare att ha mer djupgående diskussioner om företagets funktioner, risker och tillgångar om vi har en allmän kunskap om företaget, den koncern som företaget tillhör samt den bransch som företaget befinner sig i.

En prissättningsmodell bör följa affärsmodellen. Det är alltså affärsmodellen som ska styra hur prissättningsmodellen ser ut och inte tvärtom. Hur koncernen beskriver sin affärsmodell är därför en viktig pusselbit när det gäller att förstå de enskilda företagens roller i verksamheten och hur de bidrar till värdeskapande för koncernen.

För att få en övergripande bild av de olika typer av koncerninterna transaktioner som företaget har behöver Skatteverket förstå följande:

- Hur ser koncernens affärsmodell ut?

- Hur hänger affärsmodellen ihop med koncernens prissättningsmodell?
- Hur påverkar de koncerninterna transaktionerna varandra? Finns det kedjor av transaktioner eller parallella transaktioner? Vilka är motparterna?
- Förekommer det kombinerade transaktioner? Kan och behöver de segmenteras?
- Kan det finnas transaktioner som inte koncernen eller företaget har tänkt på att prissätta?

Varifrån hämtas relevant information?

Skatteverket använder olika typer av informationskällor i steg 2. En del av informationen kan hämtas från exempelvis företagets hemsida, årsredovisningar och internprissättningsdokumentation. Vi kan också ta del av finansiell information från diverse databaser.

Den information som företaget lämnar på första mötet är också en viktig del av informationsinsamlingen.

Steg 3 – Korrekt identifiering och kartläggning

I steg 3 är syftet att identifiera och kartlägga de faktiska koncerninterna transaktionerna. Till vår hjälp har vi fem ekonomiskt relevanta särdrag eller faktorer. Dessa fem ekonomiskt relevanta särdrag är

1. avtalsvillkor
2. funktionsanalys
3. egenskaper hos tillgången eller tjänsten
4. marknadsförutsättningar
5. affärsstrategier.

Det är sannolikt att vi redan under steg 2 har berört en eller flera av dessa fem faktorer. Den informationen är givetvis värdefull och något som vi tar med oss till steg 3. Flera delar av steg 2 och 3 är dessutom nära sammankopplade. Informationsinsamlingen i steg 3 startar också tidigt i utredningen och fortsätter även efter första mötet när funktionsanalysen görs. Hur mycket tid vi lägger ned på varje ekonomiskt relevant särdrag beror helt på omständigheterna i det enskilda fallet.

Avtalsvillkor

Avtal är betydelsefulla i affärsrelationer och kan definieras som en överenskommelse som medför rättigheter och skyldigheter för de parter som ingått avtalet. Eftersom avtalsrättsliga villkor mellan ett företag och den koncerninterna motparten anger hur rättigheter, skyldigheter, risker och avkastning ska fördelas mellan dem är avtalet en utgångspunkt när vi identifierar och kartlägger en närstående transaktion. Men det är parternas faktiska agerande som blir avgörande om avtalet inte följs.

Avtalsvillkor behöver inte bara finnas i skriftliga avtal utan även i andra former av skriftliga dokument. Om det är återkommande affärstransaktioner, som vid inköp av varor, kan det finnas överenskomna ramavtal, riktlinjer eller policys inom koncernen med uppgifter om till exempel fördelning av rättigheter och skyldigheter mellan parterna samt villkor avseende garantier, valutakurser och kvalitetskontroller. Ibland har två eller flera parter ingått översiktliga avtal som hänvisar till ramavtal eller riktlinjer som gäller inom koncernen.

Skatteverket ber nästan alltid om avtal (eller andra former av skriftliga dokument innehållande avtalsvillkor) som har upprättats mellan företaget och närstående parter. Om det är en

omfattande verksamhet som granskas kan vi ibland välja att fokusera på avtal inom de områden där vi anser att det föreligger högre risk för felprissättning. Målsättningen är att få en förståelse för relevanta avtalsvillkor och fördelningen av rättigheter, skyldigheter, risker och avkastning mellan parterna.

Funktionsanalys

I transaktioner mellan oberoende parter utgår normalt sett kompensation som återspeglar de funktioner respektive part utför, de tillgångar som används och de risker som bärs. Det är därför viktigt att göra en funktionsanalys när man ska identifiera och kartlägga den faktiska transaktionen och därefter jämföra den närstående och den oberoende transaktionen.

Skatteverkets utgångspunkt när vi identifierar och kartlägger den faktiska transaktionen mellan två eller flera parter är avtalet dem emellan. Men om avtalsvillkoren avviker från hur parterna har agerat i praktiken är det parternas faktiska agerande som blir avgörande för vår analys.

Det är med hjälp av en funktionsanalys som vi får kunskap om parternas faktiska agerande genom att vi tar reda på var de värdeskapande funktionerna faktiskt utförs, var riskerna faktiskt bärs samt vilka tillgångar som faktiskt används av parterna i varje enskild transaktion. Vi kan därför inte bara dra slutsatser utifrån de uppgifter som framgår i avtalet utan vi måste granska dessa uppgifter gentemot hur parterna faktiskt har gjort.

Mer konkret hjälper funktionsanalysen oss att förstå vad parterna i en transaktion faktiskt gör/bidrar med, vilka risker de bär och kontrollerar samt vilka tillgångar de äger och hur de således skapar värde i den koncerninterna transaktion som vi utreder. Denna information behöver vi för att kunna korrekt identifiera och kartlägga den faktiska transaktionen. Om vi dessutom har information om förutsättningarna i branschen och inom koncernen, vet hur värdekedjan ser ut, vet vilka marknadsförutsättningarna är osv. blir det enklare för oss att förstå förutsättningarna i den specifika koncerninterna transaktion som vi tittar på.

Funktionsanalysen är mer eller mindre hjärtat i en prissättningsanalys. Men namnet ”funktionsanalys” kan vara missvisande då vi inte endast utreder parternas funktioner utan även vilka risker de bär och vilka tillgångar de använder. De två sistnämnda är inte mindre viktiga än funktionerna.

Utredningen av parternas funktioner, risker och tillgångar sker samlat eftersom en parts funktioner påverkar vilka risker parten bär och användningen av tillgångar påverkar funktionernas omfattning.

Hur gör Skatteverket en funktionsanalys i praktiken?

I Skatteverkets prissättningsutredningar brukar vi göra en funktionsanalys efter det första mötet med företaget. Rent praktiskt innebär funktionsanalysen att vi träffar företaget igen eller att vi ställer skriftliga (kompletterande) frågor. Funktionsanalysen innefattar bara de koncerninterna transaktioner som Skatteverket har valt att utreda vidare efter det första mötet.

Skillnaden mellan första mötet och ett funktionsanalysmöte är att vi under första mötet vill skaffa oss en bred uppfattning om företaget, den koncern som företaget ingår i samt den bransch som företaget tillhör medan syftet med ett funktionsanalysmöte är att förstå relationen mellan parterna i den specifika transaktion som vi utreder.

Under en funktionsanalys har Skatteverket tre övergripande frågor:

- Vem gör vad/vem bidrar med vad?
- Vem bär de ekonomiskt betydelsefulla riskerna?
- Vem kontrollerar tillgångarna?

I praktiken är det betydligt mer detaljerade frågor som vi behöver ställa när vi gör vår funktionsanalys och ofta behöver vi träffa personal som är operativt aktiv inom den funktion som bidrar till den koncerninterna transaktionen som vi utreder.

Om Skatteverket håller funktionsanalyssamtal så förs tjänsteanteckningar under samtalen. När vi har sammanställt våra tjänsteanteckningar skickar vi dem till företaget. Vi är tacksamma om de vi har talat med på företaget läser igenom dem för att säkerställa att vi inte har missuppfattat något. Eventuella noteringar från företaget om innehållet i tjänsteanteckningarna sparas och diarieförs som en inkommen handling i utredningsakten.

Hur detaljerad information vi behöver för vår funktionsanalys beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Ju högre risken är för felprissättning, desto mer sannolikt är det att vi behöver göra en omfattande funktionsanalys. Inte sällan gör vi avgränsningar löpande under funktionsanalysen. Det Skatteverket behöver få klarhet i är

- vad den koncerninterna transaktion som vi utreder innefattar
- hur avtalet förhåller sig till parternas faktiska agerande
- vilka betydelsefulla aktiviteter respektive part utför
- vilka de ekonomiskt betydelsefulla riskerna är i den aktuella transaktionen
- vem som bär risken, d.v.s. kontrollerar de ekonomiskt betydelsefulla riskerna och har finansiell kapacitet att bära dem
- vilka tillgångar som används i den aktuella transaktionen och vilken part som har rätt till avkastningen från dessa mot bakgrund av kontroll över risk och så vidare.

Egenskaper hos tillgången eller tjänsten, marknadsförutsättningar och affärsstrategier

De ekonomiskt relevanta särdragen innefattar inte bara avtalsvillkor och funktionsanalys. Av OECD:s riktlinjer framgår att även andra faktorer spelar roll när en koncernintern transaktion ska korrekt identifieras och kartläggas. De faktorer som riktlinjerna nämner särskilt är egenskaper hos tillgången eller tjänsten, marknadsförutsättningar och affärsstrategier.

När vi undersöker aspekter som handlar om egenskaper hos tillgången eller tjänsten är vi bland annat intresserade av att veta

- vad som kännetecknar företagets varu- eller tjänsteutbud och immateriella tillgångar
- om företagets varumärke är välkänt på marknaden och hur avgörande varumärket anses vara för kundens val
- i vilken grad tillgången eller tjänsten är beroende av forskning och utveckling
- om varan eller tjänsten tillhör ”lågprissegmentet” eller om det handlar om ett högre prissegment
- vad som motiverar nivån på prissättningen på varan eller tjänsten
- varför kunderna är villiga att betala mer för en vara eller tjänst, och tvärtom, varför de inte är villiga att betala mer.

Marknadsförutsättningar kan innefatta många olika saker. Det kan vara värdefullt för oss att få en övergripande uppfattning om hur parternas affärsmässiga förhållande påverkas av deras realistiska alternativ, förhandlingsstyrka och förekomsten av immateriella tillgångar. Andra relevanta aspekter kan handla om följande:

- Hur allmänna marknadsfaktorer och andra ekonomiska omständigheter påverkar företagets och dess motparters agerande och handlingsutrymme.
- De betydelsefulla risker som är kopplade till särskilt viktiga marknadsfaktorer. Detta är särskilt viktigt eftersom vi behöver bedöma vilken/vilka av parterna som bär dessa risker.

En affärsstrategi kan förklaras som en långsiktig plan för hur ett företag ska nå sina verksamhetsmål. Ibland påverkar ett företags affärsstrategi(er) transaktioner med närstående företag. Bland annat är följande relevant för oss att få information om:

- De övergripande dragen i företagets långsiktiga verksamhetsmål – vart är företaget på väg?
- Vilka huvudsakliga aktiviteter företaget avser att fokusera på för att nå sina mål.
- Om företaget har en specifik marknadssatsning.
- Vilken part som har fattat beslut om satsningen.
- Vilka faktorer som har motiverat marknadssatsningen.
- Om det finns en explicit plan för satsningens mål och hur den är utformad.
- Vilka tidsramar som gäller för en eventuell marknadssatsning och vad företaget avser att göra om satsningen inte faller väl ut.

Varifrån hämtas relevant information?

Skatteverkets faktainsamling i steg 3 görs på bred basis.

Avtal som formaliserar affärsrelationen är en viktig utgångspunkt i vår utredning. Vi brukar be om att få ta del av relevanta avtal redan i samband med att bekräftelsebrevet skickas till företaget. Internprissättningsdokumentation hjälper oss att få en bredare bild över de koncerninterna transaktioner som avtalen är knutna till. Första mötet är ett bra tillfälle för att diskutera innebörden av skriftliga och muntliga avtal.

Utöver aktuella avtal brukar årsredovisningar, koncernredovisningar, företagets hemsida, databaser av olika slag och internprissättningsdokumentationen innehålla mycket av den information som är relevant i steg 3.

Ibland kan det också vara relevant att undersöka oberoende industrirapporter om förhållandena i en viss bransch. Andra externa informationskällor kan vara branschorganisationers hemsidor, rapporter eller tidskrifter och statistiska organisationers redovisningar av olika länders nyckeltal om förändringar i prislägen (inflation) och konjunkturer.

Den information som vi samlar under första mötet brukar vara värdefull även för steg 3. Efter första mötet är det inte ovanligt att vi fördjupar vår informationsinsamling och ställer ytterligare kompletterande skriftliga frågor och ber om mer specifikt material från företaget för att få mer kunskap om de fem ekonomiskt relevanta särdragen.

Ibland frågar vi efter arbetsbeskrivningar, information om beslutsordning, delegationsordning och beskrivningar av process för godkännande av beslut. Styrelseprotokoll eller andra typer av ledningsprotokoll, strategidokument och prognoser är också relevanta handlingar och hjälper oss att förstå hur viktiga beslut fattas inom koncernen.

Funktionsanalysen är en viktig del av steg 3. Om Skatteverket utreder olika typer av koncerninterna transaktioner (exempelvis forskning och utveckling samt distribution) behöver vi göra en funktionsanalys per transaktionstyp.

Särskilt om vinstallokering

Vinstallokering handlar om hur det armlängdsmässiga resultatet av en verksamhet som en utländsk juridisk person bedriver i Sverige ska bestämmas. Motsvarande gäller när en svensk juridisk person bedriver verksamhet i utlandet.

Till skillnad från situationen vid internprissättning är ett fast driftställe i Sverige en del av den utländska juridiska personen. Det går därför inte att genom avtal fördela risker, tillgångar, kapital samt rättigheter och skyldigheter från transaktioner med andra företag till det fasta driftstället, då bolaget som helhet ansvarar för detta.

Vinstallokeringsrapporten för fasta driftställen beskriver en tvådelad analys (AOA) för att fastställa ett armlängdsmässigt resultat. I stort följer dessa två delar de nio steg som finns i riktlinjerna och därmed också första och andra delen i en jämförbarhetsanalys. Skatteverkets arbetssätt vid en vinstallokeringsutredning är därför i många delar lik vårt arbetssätt vid en internprissättningsutredning.

Steg 1 i AOA – genomföra en funktionsanalys

I funktionsanalysen skapar Skatteverket fiktionen om det fasta driftstället som ett fristående och oberoende företag. Det ingår sex understeg i funktionsanalysen när vi genomför en vinstallokeringsanalys. Understegen är, likt processen vid en internprissättningsutredning, inte linjära och vi kan behöva gå igenom dessa steg mer än en gång beroende på vad vi får för utfall.



Funktionsanalysen är nyckeln för att kunna se det fasta driftstället som ett hypotetiskt fristående företag. Funktionsanalysen ska avse hela bolaget och identifiera vilka funktioner som personal i det fasta driftstället utför respektive vad personal i resten av bolaget utför. Skatteverket ska även identifiera vilken betydelse funktionerna har för lönsamheten i bolaget.

Det finns en bred skala av funktioner som personalen kan utföra i en verksamhet. Dessa kan vara alltifrån betydelsefulla funktioner som att bära risker och äga tillgångar till funktioner av stödjande karaktär åt resten av företaget. Det kan även finnas andra funktioner som är värdeskapande, men som inte innebär ett ekonomiskt betydelsefullt risktagande.

Allokering av tillgångar och risker till det fasta driftstället knyts till de personer vars arbete, kompetens och befogenheter innebär att de kan ta ansvaret för riskerna med verksamheten och

ses som ekonomisk ägare till tillgångarna. Det är således de betydelsefulla funktionerna i det fasta driftstället som avgör

- om en risk ska allokeras till det fasta driftstället,
- hur tillgångar ska allokeras inom företaget, och
- vilka rättigheter och skyldigheter från transaktioner med utomstående och närstående företag som det fasta driftstället ska anses ha ingått.

Den metod OECD har valt för att fördela risk inom ett företag är kopplat till de betydelsefulla funktionerna i företaget. En risk kan därför allokeras till ett fast driftställe om det finns personal i det fasta driftstället som aktivt fattar beslut rörande den aktuella risken. Aktivt beslutsfattande motsvarar begreppet faktiskt beslutsfattande som används inom internprissättning. Det kan också vara relevant för Skatteverkets bedömning om det finns personer i det fasta driftstället som genom ett aktivt beslutsfattande initialt har tagit på sig en risk.

Materiella och immateriella tillgångar i ett företag tillhör företaget som juridisk person och kan juridiskt sett inte ägas separat av någon enskild del av företaget. Tillgångarna ska istället fördelas till den del av företaget som anses vara dess "ekonomiska ägare". Fördelning av tillgångar kan ske utifrån användning eller var de betydelsefulla funktionerna finns som är relevanta för att avgöra det ekonomiska ägandet av tillgångarna. Det som avgör vilken grund Skatteverket utgår ifrån vid fördelningen är vilken typ av tillgång det rör sig om.

I nästa understeg utreds vilka rättigheter och skyldigheter det fasta driftstället ska anses ha utifrån transaktioner med utomstående och närstående företag. Rättigheter och skyldigheter ska allokeras till den del av företaget där det finns funktioner som hade gett upphov till rättigheten eller skyldigheten om det hade varit ett fristående företag.

Ett fast driftställe behöver, precis som ett självständigt företag, kapital för att bedriva sin verksamhet. Till det fasta driftstället ska det därför allokeras ett kapital som är tillräckligt för att stödja de funktioner, risker, tillgångar samt rättigheter och skyldigheter från transaktioner med utomstående och närstående företag som har allokerats till det fasta driftstället. Det kan både vara räntebärande kapital och kapital som inte är räntebärande. På detta sätt säkerställs att det fasta driftstället har en armlängdsmässig skuldsättningsgrad.

Det sista understeg är att identifiera vilka dealings som har skett inom företaget. Begreppet dealing motsvarar begreppet transaktion inom internprissättning. Det är enbart faktiska transaktioner med det övriga företaget som kan vara en potentiell dealing, exempelvis en överföring av en tillgång, tillhandahållande av en tjänst eller en överföring av en risk, rättighet eller skyldighet till en annan del av företaget m.m.

Steg 2 i AOA – prissättning av dealings i det fasta driftstället

När Skatteverket efter föregående steg har skapat ett fiktivt fristående företag bedöms vilket resultat som ska allokeras till det fasta driftstället. För att kunna göra denna bedömning behöver vi genomföra en jämförbarhetsanalys. Denna analys överensstämmer i princip med den utredning som Skatteverket utför vid internprissättning. Transaktioner och affärshändelser ska således jämföras med de transaktioner som ett oberoende företag hade haft i en motsvarande situation. På detta sätt säkerställs att alla funktioner och aktiviteter som utförs av det fasta driftstället blir ersatta enligt armlängdsprincipen.

Andra delen av jämförbarhetsanalysen (steg 4–9)

När vi bedömer att vi har identifierat och kartlagt den faktiska transaktionen i steg 3 är vi klara med den första delen av jämförbarhetsanalysen. Vi går då vidare till den andra delen av jämförbarhetsanalysen där vi ska jämföra företagets koncerninterna transaktion med oberoende jämförbara transaktioner. Detta gör vi alltså för att kunna bedöma om villkoren för den koncerninterna transaktionen är armlängdsmässiga.

Begreppet ”jämförbarhetsanalys” används av OECD dels för att beskriva hela vår jämförbarhetsanalys, dels för att beskriva den andra delen av vår analys; det vill säga den del där vi jämför en koncernintern transaktion med oberoende jämförbara transaktioner. Den andra delen av jämförbarhetsanalysen består av steg 4–9.

Syftet med att beskriva steg 4–9 är att belysa några grundläggande och viktiga principer som har med jämförbarhetsanalysen att göra. Det är principer som Skatteverket tar hänsyn till när vi ska bedöma om villkoren för en koncernintern transaktion är armlängdsmässiga.

Flera av stegen 4–9 är nära sammankopplade och i praktiken är det inte ovanligt att vi jobbar med flera steg parallellt eller att vi rör oss fram och tillbaka mellan stegen. I den mån det behövs tar vi dock hänsyn till alla de olika stegen eftersom de hjälper oss att göra en tillfredsställande analys av prissättningen av den transaktion som vi identifierat och kartlagt. I vilken omfattning vi behöver inhämta information och göra en djupare analys av varje steg beror dock på omständigheterna i det enskilda fallet.

Steg 4 – Interna jämförelsetransaktioner

Syftet med steg 4 är att undersöka om vi kan identifiera interna jämförelsetransaktioner. Interna jämförelsetransaktioner är transaktioner som en av parterna i den kontrollerade transaktionen har med utomstående företag (extern part). Med den ”kontrollerade transaktionen” menas en transaktion mellan två närstående företag. Det är denna transaktion som vi granskar.

Det behöver inte vara företaget som Skatteverket granskar som har transaktioner med externa parter utan det kan vara motparten som har det. Det kan exempelvis handla om försäljning eller köp av jämförbara produkter.

Några relevanta frågeställningar i detta steg är följande:

- Har företaget presenterat några interna jämförelsetransaktioner i sin jämförbarhetsanalys?
- Har företaget aktivt sökt efter interna jämförelsetransaktioner eller hoppat över detta steg?
- Har någon av parterna i den kontrollerade transaktionen haft en liknande transaktion med ett utomstående företag?

När företaget har presenterat en intern jämförelsetransaktion börjar vi med att gå igenom den information som finns om denna och göra en bedömning av om den är tillräcklig för vår analys eller om vi behöver ställa kompletterande frågor om de relevanta jämförbarhetsfaktorerna, exempelvis om tillgångens eller tjänstens egenskaper (se steg 3).

Varifrån hämtas relevant information?

Det framgår vanligtvis av företagets årsredovisning i vilken utsträckning företaget har haft koncerninterna inköp och försäljning. Resterande andel, som avser externa inköp och försäljning, kan vara en indikation på att det finns potentiella interna jämförelsetransaktioner. Detta brukar vi stämma av i vår dialog med företaget.

Det ska finnas information i företagets internprissättningsdokumentation huruvida det finns interna jämförelsetransaktioner och om företaget har valt att använda dem i sin prissättningsanalys.

I samband med våra möten med företaget, eller via våra skriftliga frågor, kan vi också stämma av om företaget vet om någon av företagets transaktionsparter har haft liknande transaktioner med utomstående företag.

Svenska myndigheter kan bara ägna sig åt myndighetsutövning i Sverige. På motsvarande sätt kan en utländsk myndighet inte utöva sin jurisdiktion i Sverige. Däremot kan myndigheterna hjälpa varandra genom s.k. handräckning och informationsutbyte. Skatteverket kan exempelvis få relevant information från ett annat land med stöd av reglerna om informationsutbyte.

[Informationsutbyte med andra länder](#)

Steg 5 – Externa jämförelsetransaktioner och externa jämförelseobjekt

Om Skatteverket eller företaget inte har identifierat några interna jämförelsetransaktioner, eller om det finns anledning att anta att de interna jämförelsetransaktioner som identifierats inte kommer att vara tillräckligt jämförbara när vi analyserar dem närmare, kan vi, i steg 5 söka efter externa jämförelsetransaktioner eller jämförelseobjekt.

Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan sinsemellan fristående företag där ingen är part i den kontrollerade transaktionen. Vi kan även analysera externa jämförelseobjekt, det vill säga oberoende företag (även kallat jämförelseföretag). Under detta steg är bland annat följande frågor relevanta för Skatteverket:

- Har företaget använt sig av externa jämförelsetransaktioner/jämförelseobjekt i sin jämförbarhetsanalys?
- Vilka informationskällor har företaget använt för att identifiera externa jämförelsetransaktioner/jämförelseobjekt och vilken information finns tillgänglig om transaktionerna/objekten?

Varifrån hämtas relevant information?

Vi går igenom företagets internprissättningsdokumentation för att se om den innehåller information om vilka jämförelsetransaktioner/jämförelseobjekt företaget har använt. Ofta har företag gjort en jämförelsestudie som stöd för sin prissättning. Fakta om externa jämförelsetransaktioner/jämförelseobjekt kan vi även fånga upp i vår muntliga eller skriftliga dialog med företaget.

Skatteverket prenumererar på ett antal externa databaser som innehåller omfattande finansiell information om företag eller information om olika typer av avtal (framförallt licensavtal). Om Skatteverket använder extern finansiell information för att hitta externa jämförelsetransaktioner/jämförelseobjekt får det granskade företaget information om det.

Steg 6 – Val av prismetod

Syftet med steg 6 är att identifiera vilken prismetod som är lämpligast att använda för att fastställa om villkoren i den kontrollerade transaktionen är förenliga med armlängdsprincipen. OECD presenterar i sina riktlinjer fem olika prismetoder som kan användas för att bedöma om de villkor som närstående företag tillämpar är förenliga med armlängdsprincipen

Vid val av mest lämpliga prismetod tar Skatteverket hänsyn till främst följande fyra kriterier:

- De styrkor och svagheter som respektive prismetod har.
- Hur lämplig den valda prismetoden är, beaktat transaktionens natur och slutsatserna i funktionsanalysen (steg 3).
- Om det finns tillgång till sådan information om jämförelsetransaktionen som krävs för att tillämpa en prismetod.
- I vilken grad den kontrollerade transaktionen och jämförelsetransaktionen är jämförbara inklusive vilken möjlighet det finns att göra tillförlitliga justeringar om det finns behov av det.

Det är viktigt att den lämpligaste prismetoden för transaktionen i fråga väljs eftersom olika prismetoder kan leda till olika resultat. Några av de frågor som vi tittar på i detta steg är följande:

- Vilken prismetod har företaget valt att tillämpa för att sätta eller testa villkoren i den kontrollerade transaktionen?
- Vad är skälen till att företaget har valt denna prismetod framför de andra prismetoderna?
- Vilken prismetod är lämpligast för att bedöma villkoren i den kontrollerade transaktionen?

Om den kontrollerade transaktionen avser överlåtelse av en eller flera immateriella tillgångar och ingen jämförelsetransaktion har kunnat identifieras kan det vara möjligt att använda värderingstekniker för att uppskatta ett armlängdsmässigt pris. Värderingstekniker kan antingen användas i kombination med de fem prismetoderna eller som ett eget verktyg i bedömningen av vad som är ett armlängdspris.

Varifrån hämtas relevant information?

Valet av prismetod beror i hög grad på information som tagits fram i andra steg i jämförbarhetsanalysen:

Aspekt	Vägledning
Metodernas styrkor och svagheter	OECD:s riktlinjer, kapitel II
Den kontrollerade transaktionens egenskaper	Steg 3 i jämförbarhetsanalysen
Tillgänglig jämförelsedata	Steg 4, 5 och 7 i jämförbarhetsanalysen
Graden av jämförbarhet mellan den kontrollerade transaktionen och jämförelsetransaktionen	Steg 7 och 8 i jämförbarhetsanalysen

Det kan tyckas underligt att val av prismetod, steg 6, är beroende av information som kommer fram i andra steg men det beror på att stegen i jämförbarhetsanalysen i praktiken inte är en linjär process. Steg 4–8 är till exempel nära sammanlänkade och vi kan behöva gå igenom dessa steg mer än en gång beroende på vad vi får för utfall.

Under utredningen brukar Skatteverket i första hand använda sig av följande informationskällor:

- Koncerninterna avtal ska typiskt sett innehålla information om vilken prismetod som företaget har använt och om den använts för prissättning eller pristest.
- I internprissättningsdokumentationen ska företaget uppge vilken prismetod som tillämpats och varför.
- Vid möte med företaget eller i samband med att vi skickar ut skriftliga frågor till företaget kan vi ställa frågor eller kompletterande frågor om val av prismetod (exempelvis vilken prismetod som använts och varför).
- Om värderingstekniker har använts bör det finnas information om tillämpningen i en värderingsrapport.

Steg 7 – Identifiera och analysera potentiella jämförelsetransaktioner/jämförelseobjekt

Syftet med steg 7 är att analysera vilka kriterier som en oberoende transaktion måste uppfylla för att kunna beaktas som jämförelsetransaktion vid tillämpning av vald prismetod. En transaktion är jämförbar om ett av följande två kriterier är uppfyllda:

- Det finns inte någon skillnad mellan de jämförda transaktionerna som påtagligt skulle kunna påverka priset på en öppen marknad.
- Tillräckligt säkra justeringar kan göras för att eliminera påtagliga effekter av sådana skillnader.

När Skatteverket bedömer transaktionernas jämförbarhet utgår vi alltid från de för transaktionen och parterna relevanta jämförbarhetsfaktorerna som vi har analyserat under steg 3. Även den information som vi fått i steg 2 är viktig. Steg 7 ska resultera i att vi identifierar en eller flera jämförelsetransaktioner eller potentiella jämförelsetransaktioner. Dessa transaktioner kan sedan behöva justeras för att bli tillräckligt jämförbara med de transaktioner vi utreder.

Varifrån hämtas relevant information?

Utöver företagets internprissättningsdokumentation, som ska innehålla en beskrivning av den process som företaget har tillämpat för att identifiera lämpliga jämförelsetransaktioner, kan vi även hämta information från jämförelseföretagens hemsidor och från de databaser som Skatteverket har tillgång till.

Jämförelseföretagens hemsidor ger ofta en god bild av deras verksamhet. Här framkommer också ofta om jämförelseföretaget tillhör en koncern eller är fristående. Databaser kan ge ytterligare information om jämförelseföretagens storlek, om verksamhet är nystartad, om företaget är vilande eller i mogen fas, förekomsten av förluster och eventuell koncern tillhörighet.

Hur företaget motiverar jämförbarheten och vilka kriterier som det finner viktigast att beakta brukar vara en diskussionspunkt i vår muntliga eller skriftliga dialog med företaget.

Om en potentiell jämförelsetransaktion mellan andra parter än företaget har använts kan Skatteverket göra en formell begäran tredjemansföreläggande till ett företag inom Sverige eller en begäran om information från ett annat land för att få mer information om transaktionen och parterna.

Steg 8 – Justeringar för att öka jämförbarheten

I steg 8 har Skatteverket en möjlighet att bedöma om justeringar kan göras med tillräcklig tillförlitlighet och om de verkligen innebär att jämförbarheten ökar på avsett sätt. Ibland finns det ett behov av att öka jämförbarheten mellan de potentiella jämförelsetransaktionerna/jämförelseobjekten och den kontrollerade transaktionen. I så fall kan justeringar göras av jämförelseobjekten.

Om en justering har gjorts av företaget, eller om Skatteverket överväger att göra en justering, tas hänsyn till bland annat följande:

- Syftet med justeringen – skillnader som inte har någon påverkan på jämförbarheten ska inte justeras för.
- Kvalitén på informationen – en justering ska endast göras om den ökar den potentiella jämförelsetransaktionens/jämförelseobjektets jämförbarhet. En jämförelsejustering ska alltså inte göras för att kompensera för brister i den process som lett fram till det potentiella jämförelseobjektet eller i fall då den potentiella jämförelsetransaktionen/jämförelseobjektet inte lämpar sig för jämförelse.
- Tillförlitlighet och noggrannhet – justeringar ska beräknas utifrån objektiv och verifierbar information.
- Dokumentation – alla justeringar av jämförbarhet utgör en del av jämförbarhetsanalysen och ska dokumenteras.

Varifrån hämtas relevant information?

Företagets internprissättningsdokumentation, särskilt den del som rör jämförbarhetsanalysen och eventuell jämförelsestudie (benchmark), ska innehålla uppgift om företaget har tillämpat justeringar och i så fall på vilket sätt.

Vid möte med företaget eller via skriftliga frågor kan vi, om behov finns, bland annat ställa frågor eller kompletterande frågor om de justeringar som företaget har gjort och i så fall, hur justeringarna ökar jämförbarheten och så vidare.

Steg 9 – Armlängdsmässigt pris

Syftet med det sista steget, steg 9, i jämförbarhetsanalysen är att slutligen utvärdera och bedöma om villkoren i den kontrollerade transaktionen är armlängdsmässiga. I praktiken tittar Skatteverket särskilt på det pris eller den marginal som har tillämpats av parterna. Det är i detta steg som vi tolkar och använder den information som har samlats om potentiella jämförelsetransaktioner under steg 4–8. Precis som tidigare beaktas också jämförelsefaktorerna (steg 3) som har betydelse för den koncerninterna transaktion som Skatteverket utreder.

Varifrån hämtas relevant information?

Företagets internprissättningsdokumentation ska innehålla uppgift om hur företaget har beräknat priset, marginalen eller vinsten för jämförelsetransaktionerna/jämförelseobjekten och testobjektet. Om justeringar görs efter beskattningens utgång är det en uppgift som Skatteverket vill ha information om.

Vi brukar även ställa kompletterande frågor när vi träffar företaget eller skriftligen ber om ytterligare information.

Skatteverkets interna avstämningar

Under utredningens gång har Skatteverket ett antal förutbestämda och interna avstämningstillfällen. Avstämningarna äger rum efter steg 2, steg 3 och steg 9 i utredningen.



Syftet med Skatteverkets interna avstämningar är att summera och analysera de fakta som vi har samlat för att kunna göra en bedömning av risken för felprissättning. Det finns flera olika indikatorer som kan påverka risken för felprissättning. Vilka indikatorer vi tittar närmare på beror på var i utredningen vi befinner oss. Indikatorer på risk för felprissättning är dock grova antaganden som måste ses i sitt sammanhang och vägas mot övrig information som finns i ärendet.

Vår interna avstämning efter steg 2

Några av de indikatorer som kan vara av betydelse när vi analyserar fakta efter steg 2 är följande:

- Transaktionerna är återkommande och stora (med hänsyn till transaktionstypen).
- Motparten är hemmahörande i en lågskattejurisdiktion. Risken är särskilt hög om stor och till synes oproportionerlig andel av koncernens resultat styrs dit eller om transaktionen avser immateriella tillgångar.
- Det är fråga om stora och komplexa engångstransaktioner som till exempel omstruktureringar eller andra transaktioner som rör immateriella tillgångar (både överlåtelser och upplåtelser).
- Det saknas internprissättningsdokumentation.
- Det finns brister i internprissättningsdokumentationen, till exempel att flöden saknas eller att beskrivningen av branschen eller marknadens karaktär inte överensstämmer med verkligheten.
- Företagets lönsamhet avviker från
 - lönsamheten i andra företag inom samma koncern med liknande aktiviteter
 - marknadstrenderna (sett ur längre tidsperspektiv), som t.ex. att marknaden återhämtar sig efter en konjunktursvacka men att bolagets resultat inte följer denna trend.
- Det finns kostnadsfördelningsavtal (CCA) som rör utveckling av immateriella tillgångar.

Vår interna avstämning i steg 3

Innan vi går vidare till den andra delen av jämförbarhetsanalysen behöver vi ha en klar uppfattning om de koncerninterna transaktioner som vi utreder.

I OECD:s riktlinjer används uttrycket ”accurate delineation of the actual transaction”, det vill säga att korrekt identifiera och kartlägga den faktiska transaktionen. Målsättningen med steg 3 har varit att med hjälp av de fem ekonomiskt relevanta särdragen (jämförbarhetsfaktorerna) undersöka om företaget har gjort en korrekt identifiering och kartläggning av den aktuella transaktionen. Bedömningen görs utifrån information som vi har fått från företaget, såväl muntligen som skriftligen.

Många gånger kan vi under vår interna avstämning konstatera att den beskrivning som företaget har gjort av en specifik transaktion stämmer överens med vår egen bedömning. Ibland kan det dock vara svårt att avgöra vad som är den faktiska transaktionen mellan parterna.

Det vi i vissa fall kan se när vi lämnar den första delen av analysen är att en koncernintern transaktion har

- definierats felaktigt
- inte identifierats och kartlagts alls
- definierats rätt men de ekonomiskt relevanta särdragen har inte tagits i beaktande på ett tillfredsställande sätt och detta kan ha bäring för vår kommande bedömning av prissättningen i steg 4–9.

Vår interna avstämning efter steg 9

Avstämningen efter steg 9 fokuserar på fakta som vi tagit fram och tolkat i steg 4–9. Vi summerar de relevanta jämförelsetransaktionerna och jämförelseobjekten, den mest lämpliga prismetoden och går igenom hur olika typer av viktig information har tolkats och vilken bedömning som har gjorts avseende den koncerninterna transaktionens villkor.

Återkopplingen till företaget

Efter varje avstämning återkopplar vi till företaget. Denna återkoppling syftar till att

- beskriva Skatteverkets slutsatser
- ställa eventuella kompletterande frågor till företaget
- informera om vilka transaktioner som vi kommer fortsätta att utreda
- diskutera vilka aktiviteter som är aktuella framöver och vilken tidsplan som vi tycker är rimlig.

Det kan också vara så att vi behöver förstå ett visst resonemang som företaget har fört men som vi inte tycker känns rimligt. Om företaget har en annan syn på de slutsatser som vi har dragit har det möjlighet att motivera varför det är av annan åsikt. Återkopplingen till företaget sker vanligtvis via telefon eller, om vi tycker att det är lämpligt, vid ett fysiskt möte. Det är en bedömning som görs från fall till fall.

Särskilt om vår sista återkoppling (slutgenomgång)

Vår sista återkoppling sker efter steg 9. Denna sista återkoppling kallas även för slutgenomgång. I första hand lämnar vi vår återkoppling vid ett fysiskt möte med företaget

men det kan även ske vid ett telefonsamtal eller videosamtal. Val av mötesform beror på vilken löpande kommunikation vi har haft med företaget under utredningens gång och hur komplicerade sakfrågorna är. Ibland kan det räcka med ett avslutande telefonsamtal. Om utredningen avser komplicerade frågeställningar är det ofta lämpligt att ha ett fysiskt möte där även personer som har beslutsfattande roller i företaget får möjlighet att delta.

Vid slutgenomgången redogör vi för Skatteverkets bedömning och beskriver vilken åtgärd bedömningen kommer att resultera i. För företaget innebär slutgenomgången en möjlighet att lämna synpunkter och eventuellt också kompletterande uppgifter. Företaget kommer även att ha möjlighet lämna in synpunkter vid senare tillfälle om Skatteverkets bedömning leder till förslag på beskattningsändringar.

Under slutgenomgången kan vi tillsammans med företaget också utvärdera själva utredningsprocessen. Det är av betydelse för Skatteverket att få veta hur företaget har uppfattat utredningen och vad det tycker att vi kan förbättra. För Skatteverkets del innebär det exempelvis att vi kan ge feedback till företaget om deras dokumentation, dess medverkan i utredningen och den prissättning som tillämpats för de transaktioner som vi har granskat.

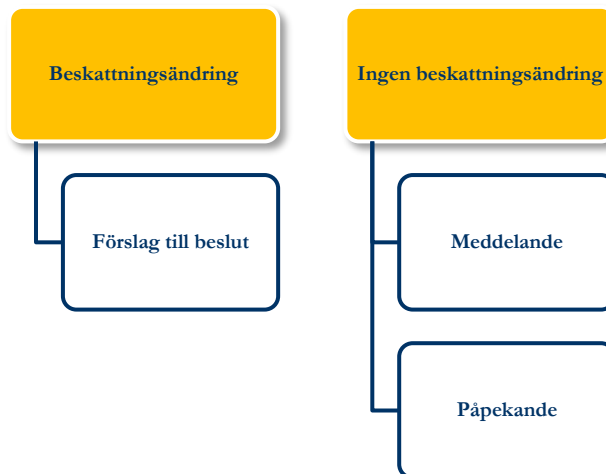
Skatteverket avslutar en prissättningsutredning

När vi har haft en sista avstämning, och således bestämt hur vi ska gå vidare med ärendet, återstår den tredje och sista delen av prissättningsutredningen – avslutningen.



Beskattningsändring eller ingen beskattningsändring

Skatteverket kan antingen föreslå att en beskattningsändring ska göras eller att utredningen ska avslutas utan en beskattningsändring. I figuren nedan ser ni de vanligaste åtgärderna:



Om Skatteverket föreslår en beskattningsändring

Om Skatteverket föreslår beskattningsändring framgår det i ett så kallat förslag till beslut som skickas till företaget när vi är klara med vår utredning. De centrala aspekterna av Skatteverkets bedömning har företaget fått ta del av redan i samband med vår återkoppling som äger rum innan Skatteverkets förslag till beslut skickas ut.

Om Skatteverket inte föreslår en beskattningsändring

Om Skatteverkets bedömning är att en beskattningsändring inte ska göras får företaget ett meddelande om att utredningen avslutas utan beskattningsändring. Men Skatteverket kan också göra ett påpekande.

Ett påpekande görs om vi har uppmärksammat fel och brister i till exempel företagets dokumentation eller jämförbarhetsanalys utan att dessa leder till att vi föreslår beskattningsändringar. Ibland lämnas påpekanterna muntligen under slutgenomgången men, om vi bedömer att det är lämpligt, kan vi också lämna ett skriftligt påpekande till företaget. Syftet med ett muntligt eller skriftligt påpekande är att företaget ska uppmärksammas på fel och brister och därigenom kunna åtgärda dessa i framtiden.

När ett förslag till beslut har expedierats

När Skatteverkets förslag till beslut har expedierats övergår ansvaret för ärendet från utredarna till utredningsteamets förankrande särskilt kvalificerad beslutsfattare. Från och med nu är den förankrande särskilt kvalificerade beslutsfattaren företagets primära kontaktperson på Skatteverket.

Att ansvaret för ärendet övergår till en förankrande särskilt kvalificerad beslutsfattare innebär att det, från och med nu, är denna person som ansvarar för att Skatteverket bemöter företagets eventuella synpunkter och att ett skriftligt beslut fattas i ärendet. Denna ansvarsöverföring innebär dock inte att revisorerna/utredarna nu är bortkopplade från ärendet utan det är ett gemensamt åtagande men med en förankrande särskilt kvalificerad beslutsfattare som ytterst ansvarig. Ett eventuellt beslut har sin grund i beslutsförslaget som företaget tidigare fått ta del av.

Om företaget skickar in synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut ska dessa synpunkter läsas igenom av revisorerna/utredarna och förankrande särskilt kvalificerad beslutsfattare. Ibland behöver vi ta kontakt med företaget igen för att reda ut frågetecken.

Som huvudregeln sker kontakterna mellan Skatteverket och företaget, efter att förslag till beslut skickats ut, i skriftlig form. I vissa fall kan företaget när det bedöms lämpligt även ges möjlighet att lämna synpunkter i samband med ett fysiskt möte. Revisorerna/utredarna brukar delta vid ett sådant möte liksom förankrande särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Om vi får in en begäran om omprövning eller ett överklagande efter att företaget fått vårt beslut

En begäran om omprövning eller ett överklagande handläggs av en särskilt kvalificerad beslutsfattare eller ett skatteombud på Skatteverket. I samband med en omprövning eller ett överklagande ska Skatteverket ta ställning till och yttra sig om företagets begäran eller talan i den pågående processen. Även om det är en särskilt kvalificerad beslutsfattare/skatteombud som är ytterst ansvarig för en omprövning eller ett överklagande, samarbetar hen ofta med revisorerna/utredarna för att skapa så bra förutsättningar som möjligt för handläggningen av ärendet.

Om företaget önskar en ömsesidig överenskommelse (en så kallad mutual agreement procedure)

En annan möjlighet än omprövning eller överklagande är att företaget begär att Skatteverket startar ett förfarande med skattemyndigheten i motpartens hemland för att undanröja den dubbelbeskattning som vårt beslut har inneburit. Ett ärende avseende en ömsesidig överenskommelse hanteras av behörig myndighet på Skatteverket.

[Ansökan om undanröjande av dubbelbeskattning](#)