

<https://helda.helsinki.fi>

Petrology and geochemistry of the Paleoproterozoic
metavolcanic rocks of the Takamaa area at Ylöjärvi, southern Finland

Heinonen, Jussi

2006

Heinonen , J 2006 , Petrology and geochemistry of the Paleoproterozoic metavolcanic rocks
of the Takamaa area at Ylöjärvi, southern Finland . Helsinki .

<http://hdl.handle.net/10138/43234>

Downloaded from Helda, University of Helsinki institutional repository.

This is an electronic reprint of the original article.

This reprint may differ from the original in pagination and typographic detail.

Please cite the original version.



Dokumentation av internprissättning

- En fallstudie av funktions- och riskanalys

Linda Grönberg

Institutionen för redovisning och handelsrätt

Svenska handelshögskolan

Vasa

2011

SVENSKA HANDELSHÖGSKOLAN

Institution: Institutionen för redovisning och handelsrätt	Arbetets art: Avhandling
Författare: Linda Grönberg	Datum: 01.08.2011
Avhandlingens rubrik: Dokumentation av internprissättning- En fallstudie av funktions- och riskanalys	
Sammandrag: Idag är det lagstadgat i de flesta länder att företag på begäran skall tillhandahålla skattemyndigheterna med en komplett internprissättningsdokumentation innehållande bl.a. en funktions- och riskanalys. Dokumentationen skall uppgöras för att företaget skall kunna påvisa att de interna priserna är enligt armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen betyder att villkoren i en intern transaktion skall vara desamma som om transaktionen skedde mellan externa företag. Funktions- och riskanalysen är en del av jämförbarhetsanalysen och anses vara en av de viktigaste komponenterna i dokumentationen, eftersom den anger vilka funktioner och risker som ger värde i transaktionen. På så sätt kan denna utföras som en värdekedjeanalys. Att dessa funktioner och risker måste identifieras och dokumenteras beror på att dessa skall reflekteras i priset, som bör vara i enlighet med armlängdsprincipen. Enkelt kan sägas att ju färre funktioner och risker ett företag utför desto lägre pris borde priset de debiterar det besläktade företaget vara. Genom att definiera och dokumentera ett fallföretags funktioner, risker och immateriella rättigheter kunde konstateras att den största funktionen som fallföretaget utförde var marknadsföring vilket även i tidigare forskning konstaterats vara en viktig funktion för företag som endast distribuerar produkter. Däremot påtar sig fallföretaget desto fler risker, bland annat valutarisk, kreditrisk och marknadsföringsrisk.	
Nyckelord: armlängdsprincipen, dokumentation, internprissättning	

INNEHÅLL

1	INLEDNING	<u>1</u>
1.1	Problemområde.....	<u>2</u>
1.2	Syfte och avgränsning	<u>3</u>
1.3	Arbetets fortsatta disposition	<u>3</u>
2	INTERNPRISSÄTTNING	<u>5</u>
2.1	Armlängdsprincipen.....	<u>7</u>
2.2	Dokumentationsskyldigheten	<u>10</u>
2.2.1	Nationella riktlinjer och dess omfattning.....	<u>10</u>
2.2.2	Europeiska unionens internprissättningsdokumentation	<u>12</u>
2.3	Dokumentationens innehåll	<u>13</u>
2.3.1	Företagsbeskrivning	<u>14</u>
2.3.2	Prissättningsmetod	<u>15</u>
2.3.3	Jämförbarhetsanalys	<u>19</u>
2.3.4	Transaktioner	<u>20</u>
2.3.5	Funktions- och riskanalys	<u>22</u>
2.4	Dokumentationsarbete.....	<u>28</u>
2.5	Sammanfattning.....	<u>30</u>
3	FORSKNINGSUPPGIFT	<u>32</u>
3.1	Metod	<u>32</u>
3.2	Data	<u>34</u>
3.3	Analysstrategi	<u>36</u>
4	EMPIRISKT RESULTAT	<u>38</u>
4.1	Funktioner.....	<u>38</u>
4.1.1	Tillverkning	<u>38</u>
4.1.2	Forskning och utveckling.....	<u>39</u>
4.1.3	Försäljning och distribution	<u>39</u>
4.1.4	Marknadsföring	<u>41</u>
4.1.5	Administration och övriga tjänster	<u>42</u>
4.2	Risker	<u>44</u>
4.2.1	Tillverkning, forskning och utveckling	<u>44</u>
4.2.2	Marknadsföring.....	<u>44</u>
4.2.3	Försäljning och distribution.....	<u>44</u>

4.3 Immateriella rättigheter	<u>46</u>
4.4 Sammanfattande diskussion	<u>46</u>
5 SAMMANFATTNING	<u>50</u>
5.1 Undersökningens tillförlitlighet	<u>51</u>
5.2 Dokumentationens användbarhet	<u>51</u>
5.3 Förslag till fortsatt forskning.....	<u>52</u>
KÄLLFÖRTECKNING	<u>54</u>

BILAGOR

Bilaga 1 funktioner	<u>58</u>
Bilaga 2 Intervjuguide.....	<u>61</u>

TABELLER

Tabell1 Funktions- och riskanalys ur ett bredare perspektiv.....	<u>23</u>
Tabell 2 Rutinmässiga och icke- rutinmässiga funktioner.....	<u>48</u>
Tabell 3 Tillverkningsfunktioner	<u>58</u>
Tabell 4 Forsknings- och utvecklingfunktion.....	<u>58</u>
Tabell 5 Marknadsföringsfunktion	<u>59</u>
Tabell 6 Försäljnings- och distributionsfunktioner.....	<u>59</u>
Tabell 7 Administration och övriga tjänster.....	<u>60</u>

FIGURER

Figur 1. Ägarstruktur.....	<u>33</u>
Figur 2. Fallföretagets omsättning och EBIT	<u>34</u>
Figur 3. Orderprocessen	<u>40</u>

1 INLEDNING

Företags internprissättning är ett aktuellt ämne idag eftersom multinationella företags roll i världshandeln har ökat avsevärt under de senaste tjugo åren. Detta beror dels på att restriktionerna för utländskt ägande har förmildrats, dels på att de finansiella marknaderna har avreglerats (Källqvist & Köhlmark 2007: 238; Lindström & Von Koch 2002: 323). Idag fokuserar skattemyndigheter mycket på att granska att de interna priserna på den gränsöverskridande handeln motsvarar de priser som uppstår i handeln mellan oberoende företag. Denna granskning görs genom att kräva att företag skall uppvisa dokumentation på att priset är i enlighet med armlängdsprincipen, med andra ord att det interna priset har uppgjorts enligt samma villkor som skulle ha gällt vid prissättningen mellan två oberoende företag.

En arbetsgrupp inom OECD¹ har framtagit en uppförandekod för dokumentationskravet som skall godkännas i alla länder inom OECD. De flesta medlemsländer av OECD har idag lagstiftning som berör internprissättningsdokumentationen, men kan enligt Feinschreiber och Kent (2009: 34) välja att inte alls ha några krav på internprissättningsdokumentation. Feinschreiber och Kent (2009: 34) påpekar även att ett land kan kräva dokumentation i mindre utsträckning än vad som behandlas i uppförandekoden, eftersom uppförandekoden endast är ett politiskt åtagande. I de flesta länder inom OECD krävs det att företaget skall kunna uppvisa en dokumentation på hur det kommit fram till det interna priset. Lyckas företagen inte med detta ges betydande straff. Denna praxis varierar dock med hänsyn till beskattningslandets lagar och förordningar. Så är också fallet i de nordiska länderna där t.ex. Danmarks dokumentationsregler trädde i kraft för kontrollerade transaktioner som påbörjades den 1 januari 2006 eller senare.

Kortfattat kan sägas att den grundläggande idén med internprissättningsdokumentationen är att multinationella företag skall använda jämförbara okontrollerade priser baserade på den externa marknaden för internprissättningen och utöver detta tillhandahålla en detaljerad dokumentation på hur internprissättningsstrategin specifikt följer armlängdsprincipen (Tomkins 1990). För att kunna motivera valet av och påvisa denna internprissättningsstrategi är det en hel del information som behöver behandlas i dokumentationen bl.a. vilka risker och

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development

funktioner som sker i transaktionerna. Dessutom skall skatteobjekten kunna påvisa att omständigheterna kring transaktionerna är jämförbara i dokumentationen.

1.1 Problemområde

Som nämndes i inledningen kräver dansk lagstiftning att företag verksamma i Danmark genom dokumentation skall kunna påvisa att de priser de använder i dessa transaktioner är enligt armlängdsprincipen. Även om den danska regeringen anses ha gjort en omfattande uppsättning av regler om dokumentationskrav, kan dessa inte anses vara mycket detaljrika utan mer riktgivande. Detta ger skatteobjektet ett visst utrymme för egna tolkningar av hur dokumentationen skall uppgöras, vilket kan vara både till fördel och nackdel. Tolkningsfriheten är ett problem som företag stöter på i de flesta länder inom EU vid dokumentationsupprättandet. I och med att det hänvisas till OECD:s riktlinjer i Danmarks lagstiftning kan skatteobjektet välja att uppgöra dokumentationen i enlighet med OECD:s riktlinjer, men måste utöver det ta vissa paragrafer ur skattelagstiftningen i beaktande, däribland funktions- och riskanalysen.

Att praktiskt tillämpa armlängdsprincipen kan ge upphov till svårigheter, eftersom det ibland sker transaktioner mellan besläktade företag som inte skulle ske mellan obesläktade företag. För att ett företag skall kunna införa armlängdsprincipen effektivt menar OECD (2009:1.15.1.21) att grunden för detta är funktionsanalysen, eftersom man i den identifierar och jämför ekonomiskt signifikanta aktiviteter och ansvar vilka åtagits eller kommer att åtas av det självständiga eller besläktade företaget. Undvikande av skatter behöver dock inte alltid vara motivet bakom att armlängdsprincipen inte uppnås utan det kan även bero på att omständigheterna i affärsförbindelserna mellan besläktade företag har varit annorlunda än om företagen skulle ha verkat som självständiga företag. Dessutom skall transaktionsvillkoren mellan besläktade företag medtas i dokumentationen även om de uppstår först vid den tidpunkt då handlingen sker. (OECD 2009:28)

En viktig jämförbarhetsfaktor enligt OECD, som även Martinson och McKee (2001) belyser, är företagsgruppens riskallokering. De exemplifierar bl.a. marknadsrisk, investeringsrisk och finansiell risk. Vilken av de inblandade parterna i transaktionen som bär risken avgörs också under stor rörelsefrihet. T.ex. enligt "Danish Documentation Planner" (via Hallgren och Wictorsson: 2004) börjar skattemyndigheter över hela världen att lita på funktionsanalysen vilket är ett internprissättningskoncept som alla länder är överens om. Även Von Koch (2007)

menar att en av de viktigaste delarna i dokumentationen är funktionsanalysen, eftersom denna också är helt avgörande för kvaliteten på jämförbarhetsanalysen. Dock kritiserar Tucha och Brem (2005) den akademiska forskningen och internprissättningskonsulternas arbete med att framta tillräckligt specifik vägledning för att företag skall kunna uppgöra en djupgående funktions- och riskanalys.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet är att identifiera och dokumentera de funktioner och risker som ett danskt fallföretag utför respektive bär. I funktions- och riskanalysdelen av internprissättningsdokumentationen skall de funktioner och risker som ingår i transaktionen identifieras och dokumenteras. Det har kunnat konstateras av bl.a. Von Koch (2007) att denna analys är en av de viktigaste delarna i dokumentationen.

Med termen internprissättning avses i denna avhandling endast prissättningen på den gränsöverskridande handeln. Även om det endast är funktions- och riskanalysen som kommer att utföras i den empiriska delen diskuteras alla delar i den teoretiska referensramen för att ge läsaren en översiktlig bild av dokumentationen.

Eftersom fallstudien berör en dansk enhet avgränsas behandlingen av internprissättningsdokumentationen i den teoretiska referensramen närmast till vad som gäller i Danmark. Fallstudien kommer inte heller att behandla avtalsvillkoren som OECD rekommenderar att tas med.

1.3 Arbetets fortsatta disposition

Avhandlingen inleddes med kapitel ett i vilket inledning, problemområde samt syfte och avgränsning behandlades. Kapitel två inleder med att introducera läsaren i internprissättning, för att övergå till vad som stadgats i den danska lagstiftningen angående internprissättningsdokumentation. Dessutom behandlas vilka olika delar dokumentationen skall innehålla samt vad som har behandlats i tidigare forskning om dokumentationsarbetet.

I kapitel tre behandlas forskningsuppgiften. Kapitlet inleds med en kort presentation av fallföretaget och tillvägagångssätt för att utmynna i det empiriska resultatet, det vill säga identifiering och dokumentering av företagets funktioner och risker i kapitel fyra.

Det femte och sista kapitlet sammanfattar arbetet och diskuterar den fortsatta forskningen inom området.

2 INTERNPRISSÄTTNING

OECD (2009:13) definierar interna priser som de priser till vilka ett företag förflyttar fysiska varor och immateriella tillgångar eller tillhandahåller tjänster till associerade företag. Frågor angående interna överlåtelsepriser har från början uppstått ifrån handel mellan associerade företag inom samma beskattningsrätt. (OECD 2009:13) I vilken del av koncernen och därmed i vilket land som bolagsskatten skall betalas beror till stor del också på prissättningen av transaktioner mellan de associerade företagen. (Skatteverket 2010: 244) Intern handel kan ske från moderbolag till dotterbolag, från dotterbolag till moderbolag men också mellan två dotterbolag. (Doupnik & Perera 2009:493) Martinson & McKee (2001:40) definierar internprissättning som när två olika affärsenheter på något sätt är inblandade i produktion, utveckling eller marknadsföring av en tjänst eller produkt. Då skall de även ta del av vinsten när tjänsten eller varan slutligen har blivit såld. Det är med andra ord internprissättningssystemet som är själva processen för vinstfördelningen. Karlsson (1990:414) påpekar även att internprissättningen används som ett styrinstrument för att företaget inom samma koncern skall ha möjlighet att uppnå ett resultat som är korrekt.

Doupnik & Perera (2009:494) menar att det är två olika faktorer som påverkar det sätt som interna priser fastställs på. Först och främst inverkar ledningen eftersom det är den som bestämmer vad de vill uppnå med hjälp av internprissättningen. Här ingår även ledningens ekonomistyrning och utvärdering av prestationer samt att kunna minimera en del kostnader. En annan mycket viktig faktor är förstås landets lagstiftning som reglerar den interna prissättningen. Nobes och Parker (2008:518) påpekar även att företagets interprissättning beror på koncernens interna politik.

Däremot skall det enligt Cuzdriorean & Jurcu (2009: 874) dock inte tas för givet att internationella företag alltid skulle använda sig av internprissättning för att uppnå skattelättnader. I de fall där detta däremot förekommer sker det genom att varor överförs till länder med låg inkomstskattesats. Överföringen sker till det minsta möjliga interna priset för att sedan möjliggöra en ny överföring av varan till det högsta möjliga överföringspriset. Med andra ord, i länder med hög inkomstskatt överförs varor till högsta möjliga pris så att kostnaden för det köpande dotterbolaget blir högt för att företaget skall kunna minimera dess eventuella skatteskuld (Cuzdriorean & Jurcu 2009: 874). Men fastän varor förflyttas till land med låg skattesats ökar koncernens vinst samt aktieägarvärdet (Adams & Drtina 2009: 22). Även debiteringen av royalties,

räntor och förvaltningsavgifter kan vara motiv bakom vinstförflyttningar (Nobes et al. 2008: 518). Enligt Plasschaert (1985, via Nobes & Parker) är dock manipulering av internpriser mera vanligt i utvecklingsländer, eftersom regeringen i sådana länder ofta är dåligt utrustade för att kunna övervaka koncerner. Karlsson (1990:421) nämner att i t.ex. i Storbritannien och f.d. Västtyskland satsades det stora resurser de föregående tjugo åren inom skatterevision på internprissättningsfrågor eftersom detta verkar vara ett av de viktigaste områdena att granska vid koncernrevisioner. Orsaken till att detta område revideras så noggrant verkar vara att staten får in stora summor pengar på detta, vilket också resulterar i att staten fortsätter att gräva djupare inom detta område.

Vid handel mellan associerade företag behöver inte alltid externa marknadskrafter påverka de finansiella och kommersiella relationerna på samma sätt som de skulle hos oberoende företag. Men OECD (2009:25) framhåller ändå att associerade företag inte alltid försöker manipulera vinsten. Det kan ibland vara svårt för associerade företag att fastställa det exakta priset ifall att det t.ex. inte finns marknadskrafter eller de har fört en speciell kommersiell strategi (OECD 2009:25). Adams och Drtina (2010:23) kommenterar även att interna priser är justerade för de kostnadsinbesparingar företaget gör när varorna säljs internt. Exempel som de ger är att företaget kan reducera kostnader genom att undvika marknadsföring eller leveransaktiviteter, men även genom eliminering av kreditförluster. Det är genom sådana besparingar som kostnaderna reduceras och vinsten ökar på den interna försäljningen. Andra faktorer som enligt Karlsson (1990:415) ska beaktas inom internprissättningen är att priset påverkas av företagets tullavgifter och dylika avgifter.

Den nuvarande internprissättningspolitiken kan också användas i syfte att upptäcka bedrägeri eller skatteundvikande men det påpekas i OECD:s rapport att beaktandet av internprissättning inte skall förväxlas med det ursprungliga syftet. (OECD2009: 25) Karlsson (1990:414) påpekar att det ofta är ur ett juridiskt perspektiv som internprissättning behandlas i diskussioner, men enligt Karlsson själv är internprissättning breda och djupgående företagsanalyser. Karlsson hävdar att det är först i slutskedet av denna företagsanalys som de juridiska aspekterna faktiskt har någon påverkan.

Fastän internprissättning oftast är uppgjord med tanke på skatteproblematiken påpekar PricewaterhouseCoopers² (2011a:16) att det finns andra konsekvenser som

² Benämns härefter endast som PWC.

företag bör ta i beaktande vid en noggrann planering av interna priser. Exempel som nämns är bl.a. resursallokering, leveranskedjor och kompensationsplaner för ledningen.

Ett flertal olika faktorer som påverkar företags internprissättningsbeteende har enligt McAulay och Tomkins (1992) samt Leicht och Barrett(1992) kunnat definieras. Nämnas kan t.ex. företagets administrativa förfaranden, de finansiella marknaderna och även statliga ingripanden (McAulay & Tomkins 1992; Leicht & Barrett:1992). Tang & Chan (1979) fann stöd för ett antal faktorer som hade påverkan på amerikanska och japanska företags internationella internprissättning. Den faktor som Tang & Chan (1979) fann har störst inverkan för både de amerikanska och japanska bolagen var den totala vinsten. Även om den totala vinsten hade den största inverkan på valet av prissättningsmetod inverkade också omgivningsfaktorer såsom marknadspositionen för bolagens utländska dotterbolag, hemtagningsbegränsningar på vinster och dividender samt inkomstskatt. Tang & Chan (1979) fann även att de faktorer som inverkar på företagets val av prissättningsmetod samt i vilken mån varierade mellan de amerikanska och japanska bolagen. Faktorer som båda bolagen ansåg ha inverkan, men som de hade skilda åsikter om hur pass stor dess inverkan var, är: intresset för lokala partners, devalvering och revalvering av utländsk valuta, antidumpinglagstiftning, importrestriktioner som var påtvingade av utländska länder samt olikheter mellan inkomstskattesatser och lagstiftning. Det kunde konstateras att de japanska företagen rankade de tre förstnämnda betydligt högre än de amerikanska bolagen, medan de amerikanska företagen rankade de två sistnämnda mycket högre än de japanska företagen.

2.1 Armlängdsprincipen

Organisationen "Organisation for Economic Co-operation and Development" (OECD) har idag ett 30-tal stater som medlemmar. Ett av OECD:s mål är att försöka få till stånd en harmonisering mellan medlemsstaterna. Detta försöker genomdrivas genom att de enskilda staterna implementerar de internationella skatteprinciperna i den nationella lagstiftningen. Det bör poängteras att även om OECD arbetat för en harmonisering under en lång tid kan ingen total harmonisering ses med tanke på lagstiftningen angående den interna gränsöverskridande handeln. Med harmoniseringen i åtanke är således OECD:s utmaning att tillhandahålla ett ramverk som förhindrar risken för

dubbelbeskattning, men även förhindrar att ingen beskattning alls sker vid internprissättning. (Owens 2006:555)

I juli 2008 introducerade OECD de förnyade artiklarna " *the Model Convention with respect to taxes on Income and on capital*". I OECDs artikel 9 har en modell för skatteavtal tagits fram. Avtalet i artikel 9 är uppbyggt på armlängdsprincipen och lyder enligt följande:

Om mellan företagen ifråga handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalats eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed. (övers. Roos: 2007)

Paragrafen ovan är grunden till jämförbarhetsanalysen eftersom den introducerar behovet för en jämförelse av förhållandena mellan eller ålagda mellan besläktade företag samt de förhållanden som skulle finnas mellan självständiga företag, men även kalkyleringen av vinster som skulle uppstå för koncernen på armlängdsnivå (PWC u.å:1). Genom att tillämpa principen följer man tillvägagångssättet om att behandla medlemmarna av ett multinationellt företag som separata enheter istället för som oskiljaktiga delar av ett enda enhetlig företag. Det sistnämnda kan utnyttjas för skattesyften av multinationella företag (OECD 2009:27). Armlängdsprincipen kan ses som ett verktyg för den enskilda staten för att skydda sitt eget beskattningsunderlag (Karlsson 1990:414).

Genom att tillämpa armlängdsprincipen är sannolikheten större att statsregeringar inte börjar kontrollera mera, så att marknadskrafter naturligt kan påverka företagets transaktioner och följaktligen leda tillväxten av internationell handel till att generera vinst (OECD 2009:27). Utöver detta behöver det även för skattesyften finnas internationell samstämmighet om hur man fastställer interna priser för gränsöverskridande transaktioner för att kunna undvika dubbelbeskattning för företag (OECD 2009:13). Idag används OECD:s internprissättningsriktlinjer som en plattform för nationella internprissättningsregleringar. OECD:s riktlinjer spelar en signifikant roll i den världsomfattande utvecklingen och harmoniseringen av internationell internprissättning och beskattning (OECD 2009).

Armlängdsprincipen är den internationella internprissättningsstandarden som alla medlemsländer av OECD har kommit överens om och som används för skattesyften för multinationella företag samt skatteförvaltningar (OECD2009: 25). Allt sedan år 1934

har armlängdsprincipen använts som den gyllene regeln vid internprissättning. Den används även som en internationell jämförelsenorm (Skatteverket 2010:244; Martinson & McKee 2001: 40).

Fastän grundprincipen med armlängdsprincipen är att försöka garantera att det interna priset har uppgjorts enligt samma villkor som skulle ha gällt vid prissättningen mellan två oberoende företag, kan dock medlemmar av ett multinationellt företag tillåta ge varandra vissa specialvillkor som kan skilja sig från de villkor de skulle ha använt om de hade verkat som självständiga företag som opererade på öppen marknad. För att kunna garantera den korrekta tillämpningen av den separata enhetens tillvägagångssätt har OECD länderna infört armlängdsprincipen för att eliminera effekterna av specialvillkor. (OECD 2009:13)

Adams och Drina (2010:24- 27) anser att standarden om armlängdsprincipen upprättar ett utgångsläge som företag i normala fall kan tillfredsställa genom att använda sig av marknadspriset som internt pris. En annan förutsättning med armlängdsprincipen är att det säljande företaget inom det internationella bolaget skall göra vinst. Detta innebär att företag som arbetar under normala kommersiella omständigheter förväntas debitera ett pris som är tillräckligt för att täcka kostnaderna men även ge vinst. Även i det enklaste fallet, där det i armlängdsprincipens bemärkelse finns två identiska omständigheter med en transaktion mellan två associerade företag och en annan transaktion mellan två oberoende företag, skulle det interna priset vara lika med marknadspriset. Situationer som denna erbjuder en likvärdighet till armlängdsprincipen som även skulle tillfredsställa skattemyndigheterna.

Ofta är tillämpningen av armlängdsprincipen baserad på en jämförelse av förhållandena i en kontrollerad transaktion med förhållandet av en transaktion mellan oberoende företag. För att det skall kunna anses vara möjligt med sådana jämförelsetransaktioner måste de jämförda transaktionernas ekonomiskt relevanta egenskaper vara tillräckligt jämförbar. Med jämförbarhet menas att ingen av skillnaderna mellan de jämförda situationerna materiellt ska kunna påverka de undersökta förhållandena t.ex. pris eller marginal, eller att rimliga noggrannhetsjusteringar kan göras för att eliminera effekten av sådana skillnader. (OECD 2009:1.15)

PWC (u.å:1) framhåller även att i dagens värld med ofullständig information och inexakta jämförelser bör mer arbete sättas ned på att utveckla praktiska lösningar på

problemet med att bestämma armlängdspriser. Även Karlsson (1990:415) lyfter fram problem med armlängdsprincipen, såsom t.ex. värderingen av olika immateriella rättigheter och betydelsen av tillgången till dessa. Fastän det finns många brister och begränsningar med användningen av armlängdsprincipen är den ändå allmänt accepterad eftersom det inte finns något bättre instrument.

2.2 Dokumentationsskyldigheten

Som nästa behandlas den danska internprissättningslagstiftning och den europeiska unionens internprissättningsdokumentation.

2.2.1 Nationella riktlinjer och dess omfattning

Danmarks internprissättningsreglering ingår i Ligningsloven³ (översatt till svenska ungefär taxeringslagen) samt transfer pricing-bekendtgørelse⁴ som baseras på Ligningsloven § 3 B, stk. 5, 5. De danska internprissättningsreglerna är baserade på OECD:s Transfer Pricing Guide Lines från år 1995 och är förenliga med OECD:s riktlinjer (PWC 2011a: 340). I ligningsloven § 2 definieras armlängdsprincipen samt associerade parter i stk. 1,2,3. De enheter som påverkas av dokumentationskraven i enlighet med armlängdsprincipen finns stadgat i Skattekontrollloven § 3 B som lyder enligt följande:

- Danska legala enheter som är kontrollerade av utländska individer eller legala enheter
- Danska individer eller danska legala enheter som kontrollerar utländska enheter
- Danska legala enheter som är besläktade till en utländsk legal enhet genom ägandeskap eller rösträtt
- Danska individer eller danska legala enheter som har en permanent etablering utanför Danmark
- Utländska enheter som har permanent etablering i Danmark

Kontroll syftar till att en enhet antingen direkt eller indirekt äger mera än 50 procent av aktiekapitalet eller kontrollerar över 50 procent av rösterna i en annan enhet. *Relaterande enheter* är i sin tur enheter som kontrolleras av samma aktieägargrupp. Slutligen kan nämnas att med termen *kontrollerade transaktioner* syftar till finansiella samt kommersiella gränsöverskridande transaktioner *mellan* enheter där en av

³ lov nr. 1365 af 29. November 2010 om påligningen af indkomstskat til staten

⁴ transfer pricing-bekendtgørelse (BEK nr 42 af 24/01/2006)

parterna antingen kontrollerar eller kontrolleras av den andra enheten eller också om transaktionen sker mellan besläktade parter. (PWC 2011a: 341)

Enligt Ligningsloven § 3 B, stk. 5 skall den skattepliktige utfärda och uppehålla dokumentationen för hur pris och villkor är fastställda för de kontrollerade transaktionerna som utförs. På begäran skall även dokumentationen ges till skattemyndigheterna. Dokumentationen skall insändas till skattemyndigheterna inom 60 dagar efter begäran. I enlighet med transfer pricing-bekendtgørelse skall dokumentationen skrivas på antingen danska, norska, svenska eller engelska.

Utöver de krav som är lagstagnade enligt den danska skattelagstiftningen kan den skattskyldige i enlighet med transfer pricing-bekendtgørelse § 11, stk. 1 välja att utarbeta dokumentationen enligt EU TPD, såsom bestämdes i EU Joint Transfer Pricing Forum. I de fall som den skattskyldige väljer detta sätt skall fortfarande transfer pricing-bekendtgørelse §§ 4-8, tas i beaktande och finnas med som en del av EU internprissättningsdokumentationen, antingen i den landsspecifika eller i den gemensamma dokumentationen.

Dokumentationskraven för små eller medelstora företag har däremot förmildrats något. Dessa företag har antingen mindre än 250 fulltidsanställda under ett år samt totala tillgångar till ett värde av mindre än 125 miljoner DKK eller en nettoförsäljning mindre än 250 miljoner DKK. Denna omständighet möjliggör dock inte lättnader för interna transaktioner med företag som är belägna i länder utanför EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som inte har ett skatteavtal med Danmark (PWC 2011a: 342)

Företag som på skattemyndigheternas begäran inte lyckas uppvisa en tillräcklig dokumentation enligt den danska internprissättningsregleringen kan straffas ordentligt. Enligt Ligningsloven § 17, stk. 3 kan företag även straffas för att inte ha förberett internprissättningsdokumentationen för kontrollerade transaktioner utförda under inkomståret med början från 2 april 2006 eller senare. Enligt Josephsen (2006) kan det även förväntas att den danska skattemyndigheten kommer att vara mindre flexibel vid eventuell skatterevision i samband med uppfyllandet av internprissättningsdokumentationen i och med att straffavgifter kan krävas om inte dokumentationerna är klara då de bör vara det.

Ernst & Young (2004:4) har kunnat konstatera att en av tre interprissättningsrevisioner slutligen har resulterat i att skatteobjektet blivit tvunget att göra justeringar. Enligt moderbolagens rapportering ledde ungefär 40 procent av dessa justeringar till dubbelbeskattning och av de granskade blev en sjundedel tvungna att betala någon slags straffavgift.

Enligt OECD:s (2009) riktlinje 5.2 ligger bevisbördan på skattemyndigheterna när internpriser inte anses ha kalkylerats enligt armlängdsprincipen. Men även om bevisbördan ligger hos skattemyndigheterna vid en sådan situation, är även den skattskyldige ansvarig genom att tillhandahålla myndigheterna relevant dokumentation angående prissättningen. Även om den skattskyldige förutsätts upprätta en dokumentation över interprissättningen understryker OECD även att detta måste ställas i relation till kostnaden för arbetsbördan för att kunna upprätta dokumentationen.

Enligt Karlsson (1990: 425) är en av skattemyndigheternas utmaningar att lyckas få tag i dokumentationer över funktioner och dylikt vid internprissättningsutredningar. Eftersom en del av materialet som skattemyndigheterna behöver för utredningen finns utomlands finns det för dem två olika sätt att få tillgång till det. Om det bolag som granskas finns t.ex. i Sverige kan de svenska myndigheterna be om att få information om det utländska företaget via det svenska bolaget som blir granskat eller också kan det begära att genom dubbelbeskattningsavtal (om ett sådant finns) begära om handräckning från utlandet. Dock påpekar Karlsson (1990: 425) att det inom Norden fungerar mycket bra med informationsutbytet, eftersom det finns ett multilateralt nordiskt handräckningsavtal. I och med att detta avtal finns har skatterevisorer från de nordiska staterna rätt att närvara vid revisioner som utförs i andra nordiska stater. Så kallade simultana revisioner kan även utföras, vilket betyder att revisionen sker samtidigt inom t.ex. det svenska moderbolaget och dess dotterbolag i de övriga nordiska länderna.

2.2.2 Europeiska unionens internprissättningsdokumentation

Ett omfattande problem med skyldigheten att dokumentera interprissättningen som belystes redan år 2001 av Borkowski (2001:2-3) är att multinationella företags dokumentationsskyldighet kan komma att bli en ganska stor börda för dem. År 2001 liksom ännu idag, fanns det inte någon lagstiftning som gällde hela EU utan alla länder har sin egen lagstiftning angående internprissättning. Detta betyder att alla legala

enheter måste uppgöra specifika dokumentationer där respektive lands lagar tas i beaktande. Borkowski (2001:2-3) menade att ett företag som är verksamt i tio olika länder kan hamna att uppgöra tio olika dokumentationer. Även Von Koch (2006: 158) framhåller att första gången "European Union Transfer Pricing Documentation" (EU TPD) skall tillämpas kommer det att vara en stor börda för företaget både tidsmässigt och kostnadsmässigt. Däremot tror Von Koch att företagen på sikt kommer att gynnas av EU TPD genom att kostnaderna minskar eftersom det kommer att krävas mindre arbete att fullgöra dokumentationskraven.

Inom OECD finns arbetsgruppen *Joint Transfer Pricing Forum* (JTPF) som arbetar för att framställa pragmatisk och icke rättsliga lösningar på de praktiska problem som orsakas av olika internprissättnings praxis inom EU (European Commission, Taxation and Customs Union). EU:s forum "Joint Transfer Pricing" har utarbetat en uppförandekod för dokumentationskravet på internprissättningen. Denna uppförandekod innehåller en dokumentationsmodell, kallad "European Union Transfer Pricing Documentation" (EUTPD) som nämnts redan tidigare. Uppförandekoden är inte ett instrument som är rättsligt bindande, utan en överenskommelse mellan OECD:s medlemsländer. Huvudsyftet med överenskommelsen om uppförandekoden är att dokumentationer, som är uppgjorda i enlighet med denna, också skall accepteras i alla stater som är medlemmar av EU. (Skatteverket 2010: 255)

Uppförandekoden har främst tagits fram för att signifikant kunna minska på skattekomplikationerna som kan uppstå för företagen vid företagsintern handel mellan OECD:s medlemsstater (Feinschreiber & Kent 2009: 33). En nackdel med EU TPD som Von Koch (2006: 158) vill påvisa är att EU TPD är så kallad mjuk lag vilket leder till att det finns risk för att stater kan börja kräva att en internprissättningsdokumentation skall innehålla mycket mera än det som EU TPD nu kräver.

2.3 Dokumentationens innehåll

OECD:s riktlinjer samt dansk lagstiftning ger en överskådlig bild av vad som bör finnas med i dokumentationen, men ger dock ringa praktiska instruktioner på hur dokumentationen skall utformas. Utifrån OECD:s (2009) riktlinje 5.16 kan endast konstateras att den typ av dokumentation som behövs beror på omständigheterna och fakta i det individuella fallet.

Med tanke på att den danska lagstiftningen kräver att företag med verksamhet i Danmark skall kunna uppvisa dokumentation på att priserna är uppgjorda i enlighet med armlängdsprincipen, skulle det kunna antas att skattemyndigheten skulle ge ut någon form av guide eller dokumentationsmall för att ge skatteobjekten någon slags vägledning i dokumentationsarbetet. Någon sådan modell finns dock inte att få tag på och skatteobjekten får en hel del tolkningsutrymme vid dokumentationsarbetet. Det faktum att det danska skatteverket inte ger ut någon mer detaljerad vägledning till skatteobjekten har en forskare inom internprissättning i Danmark tolkat som att skattemyndigheten inte vill ta ställning, utan även de liksom skatteobjekten har utrymme för egna tolkningar och på så sätt kan ta beslut från fall till fall (respondent 1).

I detta avsnitt kommer jag att gå djupare in på vad den landsspecifika dokumentationen skall innehålla i enlighet med EU TPD och transfer pricing-bekendtgørelse § 4-8. Dokumentationen skall innehålla fem delar som OECD definierat. Dessa är: företagsbeskrivning, prissättningsmetod, jämförbarhetsanalys, transaktioner samt funktions- och riskanalys. Alla dessa delar kommer att behandlas kort nedan för att ge läsaren en helhetsbild, även om endast funktions- och riskanalysen kommer att behandlas i forskningsuppgiften.

2.3.1 Företagsbeskrivning

I enlighet med transfer pricing-bekendtgørelse § 4, stk. 4 skall den landsspecifika dokumentationen innehålla en detaljerad beskrivning av koncernen och företaget. Därtill skall en beskrivning av eventuella omstruktureringar som skett inom området i jämförelse med de föregående beskattningsåren samt eventuella underskott ingå.

Dokumentationen skall i enlighet med transfer pricing-bekendtgørelse § 4 innehålla en beskrivelse som ger en överblick av koncernen och dess affärsverksamhet. Dessutom skall koncernens juridiska struktur och enhetens geografiska placering uppges (transfer pricing-bekendtgørelse § 4, stk.1). I enlighet med OECD:s (2009) riktlinje 5.18 och transfer pricing-bekendtgørelse § 4, stk.2 klargörs även att följande punkter skall behandlas: organisationsstruktur, ägarstruktur, vad omfattningen av skatteobjektets transaktioner med andra associerade utländska företag är samt att uppges omsättningen och det operativa rörelseresultatet för de tre föregående åren samt för det associerade företag som transaktioner utförts med. Transaktionerna kan vara av t.ex. följande slag: hyra för materiella tillgångar, varuförsäljning, överföring eller utnyttjande av immateriella tjänster, tjänster som det tillhandahålls med och räntor på lån som sker

koncerninternt. Genom att i dokumentationen uppta hur organisationsstrukturen ser ut kan man få en bättre kunskap om hur operationella och legala strukturerna är bundna till varandra (Stenholdt:1998, via Hallgren & Wictorsson:2004).

Vidare framkommer i OECD:s riktlinjer att information om prissättning och specialomständigheter kan framkomma samt även eventuella branschspecifika förhållanden som påverkar prissättningen (OECD 2009:5.19 – 5.22). Konkurrenssituationen (transfer pricing-bekendtgørelse § 4, stk.5) skall även behandlas liksom hur företagets marknadsställning ser ut och utvecklas. Marknads- och Konkurrenssituationen behövs för att kunna påvisa hur företagets yttre faktorer kan komma att påverka förmågan att generera vinst. Slutligen nämns även att det kan vara skäl att medta information om eventuella omstruktureringar inom företaget som kan ha påverkat prissättningen och företagsgruppens utveckling historiskt sett samt var gruppen står idag. (OECD 2009:146) En grundlig dokumentation av företagsstrukturen samt organisation rekommenderas eftersom detta är av betydelse när man senare gör funktionsanalysen.(OECD2009:1.20)

2.3.2 Prissättningsmetod

I enlighet med transfer pricing-bekendtgørelse § 6, stk. 2 skall dokumentationen innehålla en beskrivning av hur priserna har fastställts för de kontrollerade transaktionerna. Utöver detta ges även att en förklaring till varför priset anses vara på armlängdsnivå bör finnas med samt motivering till val av metod.

OECD ger förslag på olika internprissättningsmetoder som företag kan använda sig av för att uppnå prissättning enligt armlängdsprincipen. Dessa kan delas in i traditionella samt vinstbaserade metoder. För att kunna klargöra huruvida associerade företags internprissättning sker enligt armlängdsprincipen är det tydligaste sättet att utföra detta genom att jämföra priser som debiterats i kontrollerade transaktioner mellan de associerade företagen med debiterade priser i jämförbara transaktioner mellan självständiga företag. Det går dock inte alltid att lita på att det skulle gå att jämföra. Även andra faktorer kan komma att behöva granskas såsom t.ex. bruttomarginalen mellan kontrollerade och okontrollerade transaktioner (OECD 2009:2.5). Turner, Okawara och Miall (2003) menar att det ofta inte finns en så stor koppling mellan internprissättningsmetoden såsom den beskrivs i riktlinjerna och hur den tillämpas i praktiken.

De traditionella prissättningsmetoderna är marknadsprismetoden (*comparable uncontrolled price method*), återförsäljningsprismetoden (*resale price method*) och kostnadsplusmetoden (*cost plus method*). Dessa prissättningsmetoder är de tydligaste för att utreda om priserna är korrekt uppgjorda enligt armlängdsprincipen. Därför rekommenderar OECD att någon av dessa tre metoder används framom andra metoder. (OECD 2009:2.49) Ifall det inte finns jämförbara okontrollerade transaktioner för företag får någon av de två övriga prissättningsmetoderna användas, vinstfördelningsmetoden (*profit split method*) eller nettomarginalmetoden (*net margin method*).

PWC (u.å) kommenterar valet av prissättningsmetod med att det bör noteras att bristen på tillgänglig och detaljerad data på transaktionsnivå kan försvåra för skatteobjektet att använda någon av de traditionella prissättningsmetoderna. Möjligheten att testa armlängdskaraktern för de interna transaktionerna genom att använda vinstbaserade metoder kan även vara begränsad beroende på tillgängligheten till data. (PWC u.å:45)

Marknadsprismetoden jämför debiterade priser på varor eller tjänster som överförs i en kontrollerad transaktion med priser som debiterats för en jämförbar transaktion i okontrollerad jämförbar miljö. Om det förekommer skillnader mellan dessa två priser kan det tyda på att villkoren för de kommersiella och finansiella omständigheterna för de två associerade företagen inte är i enlighet med armlängdsprincipen. Vid sådana omständigheter kan det även vara nödvändigt att priset i den okontrollerade transaktionen ersätter priset i den kontrollerade transaktionen. (OECD 2009:2.14- 2.20) Enligt Pelin (2004:84) är denna metod mycket användbar i de situationer där det finns produkter som är identiska och säljs av ett icke associerat företag under jämförbara förhållanden.

För att två transaktioner skall vara jämförbara enligt marknadsprismetoden skall en av de följande två omständigheterna uppfyllas: ingen av skillnaderna mellan de jämförda transaktionerna eller mellan de två företag som jämförs skall kunna påverka priset på en öppen marknad eller att någorlunda korrekta justeringar kan göras för att eliminera effekterna av sådana skillnader. Marknadsprismetoden är den tydligaste och mest pålitliga metoden till att tillämpa armlängdsprincipen i de fall där jämförbara okontrollerade transaktioner existerar. (OECD 2009:2.7)

Återförsäljningsprismetoden är en indirekt metod där man utgår ifrån priset till vilket en produkt har blivit inköpt från ett besläktat företag och igen såld till ett

självständigt företag. Försäljningspriset till det självständiga företaget är sedan reducerat med en lämplig bruttomarginal som representerar den summa som återförsäljaren tar för att täcka försäljningskostnader och övriga rörelsekostnader men även få en lämplig vinst. Det återstående beloppet efter att bruttomarginalen subtraherats samt justeringar för övriga kostnader, som associeras med inköpet av produkten, kan betraktas som ett armlängdspris för den ursprungliga överföringen av varan mellan de besläktade företagen. Det ultimata vid användning av denna metod är att återförsäljaren inte har produkten i lager en lång tid förrän den säljs vidare samt att produkten inte förbättras på något sätt. Metoden är lämplig när företag inte säljer identiska produkter, men funktionerna de utför ändå är jämförbara. (OECD 2009:2.14-2.24)

I kostnadsplusmetoden används försäljarens förvärvs- eller tillverkningskostnader för varan eller tjänsten i en kontrollerad transaktion. Därtill tilläggs ett lämpligt vinstpåslag för att kunna göra lämplig vinst med tanke på de utförda funktionerna samt marknadsläget. Vinstpåslaget kan baseras på statistik eller på uppgifter om liknande transaktioner mellan obesläktade företag. I beräkningen beaktas även använda tillgångar och antagna risker. Det slutliga priset anses vara armlängdspris. (OECD 2009: 13) Tyngdpunkten i denna metod är liksom i återförsäljningsmetoden att funktionerna är jämförbara och inte i att varorna skall vara identiska som marknadsprismetoden kräver. Kostnaderna kan däremot vara svårare att fastställa med denna metod. Inte heller tas marknadssvängningar i beaktande tillräckligt väl. (OECD 2009:2.31, Skatteverket 2010:269)

Med *vinstfördelningsmetoden* delas den vinst som uppstår vid en transaktion mellan företagen. Som grund för vinstfördelningen ligger de funktioner som vart och ett företag utfört. Vid användning av denna metod behövs det inga jämförelsetransaktioner, vilket kan underlätta tillämpningen av armlängdsprincipen. Svagheter med metoden däremot är att det inte finns någon direkt koppling mellan informationen om de inblandade företagens diverse input samt transaktionerna. (OECD 2009:3.5–3.10)

Residualvinstfördelningsmetoden är ett exempel på en vinstfördelningsmetod (OECD 2010: 2.121). För att kunna använda sig av residualvinstfördelningsmetoden måste man kunna skilja på rutinmässiga och icke-rutinmässiga funktioner. Detta betyder att icke-rutinmässiga funktioner värderas genom fördelning av residualvinsten. Detta sker efter att de rutinmässiga funktionerna har ersatts på basen av rutinpålägg. I och med detta

krävs det att det går att skilja på rutinmässiga och icke-rutinmässiga funktioner då residualvinstfördelningsmetoden används. (Tucha & Brem 2005: 8-9)

Det framkommer att residualvinstfördelningsmetoden ofta används när en av de inblandade enheterna äger en signifikant andel av de immateriella rättigheterna. Således fördelas vinsten mellan de relaterade enheterna baserat på de funktioner som utförs av den enhet som inte äger immateriella rättigheter så att residualvinsten allokeras till den enhet som äger de immateriella rättigheterna. (Decosimo Global:u.å)

Nettomarginalmetoden utgår från nettovinstmarginalen. Enligt denna prissättningsmetod jämförs nettomarginalen på transaktioner mellan besläktade företag med nettomarginalen mellan transaktion som utgångsföretaget haft med ett externt företag. Produkt- och funktionsskillnader har ingen större inverkan på denna transaktion, vilket är en fördel. Däremot analyseras inte mera än en part i metoden och inte heller tas det i beaktande att flera omständigheter än funktioner eller produkter kan påverka nettomarginalen. (OECD 2009: 3.26- 3.29)

I en studie gjord år 2004 ställde professorerna Chen & Lo (2004) hypotesen att vid valet av internprissättningsmetod skulle multinationella bolag i Kina föredra att använda sig av antingen marknadsbaserade eller kostnadsbaserade metoder, beroende på betydelsen av vilka faktorer i företagets omgivning som skulle påverkas. Faktorer som inverkade på att marknadsbaserade metoder föredrogs var: intresset för lokala partners, kontroll av och risker med utländsk valuta och god relation med de lokala myndigheterna. Det kunde även konstateras att ju större betydelsen av intresset för lokala partners var, desto större var sannolikheten att marknadsmetoder valdes. De faktorer som hade inverkan vid valet av kostnadsbaserade metoder var betydelsen av kontrollen av och risker för utländsk valuta. Ju mer denna faktor inverkade, desto större var sannolikheten att kostnadsbaserade metoder användes. Däremot vekade inte faktorer som begränsningar av vinsthemtagning och risk för tvångsinlösen ha någon inverkan. (Hung & Lo:2004)

Eftersom undersökningen gjordes i form av intervjuer med ledare för koncerner som gör affärer i Kina var det möjligt att genom diskussion kunna ta del av den informationen att de lokala partnerna ansåg marknadsbaserade metoder vara både mer objektiva och rättvisa. Dessutom var dessa metoder lättare att stå upp och försvara vid en eventuell konflikt med regeringen. Det som däremot talade för kostnadsbaserade metoder var det faktum att de är mer flexibla ifall man vill kringgå kontrollen av

utländsk valuta. Slutligen kunde konstateras att andra omgivningsfaktorer inte hade desto större relevans i sammanhanget. (Hung & Lo:2004)

Borkowski (1997) undersökte hur och varför amerikanskt ägda transnationella företag med japanska dotterbolag samt japanskt ägda transnationella bolag med amerikanska dotterbolag valde sina prissättningsmetoder. Det visade sig att amerikanska och japanska bolag använde sig av olika prissättningsmetoder. Utifrån resultatet kunde Borkowski (1997) konstatera att japanskt ägda bolag verkar ha bytt från kostnadsbaserade metoder till marknads- eller förhandlingsmetoder under de två föregående decennierna. Däremot var det tvärtom i Amerika där kostnadsbaserade prissättningsmetoder föredrogs framom marknads- och förhandlingsmetoder. Valet av prissättningsmetod för både de japanska och amerikanska bolagen motiverades av olikheter både i omgivningen och finansiella faktorer.

2.3.3 Jämförbarhetsanalys

För att det skall vara möjligt att uppnå armlängdspris bör företag utföra en jämförbarhetsanalys för att kunna påvisa att transaktionerna är jämförbara. Utöver att transaktionerna skall vara jämförbara bör även funktionerna samt produktens eller tjänstens karakteristiska vara jämförbara liksom även de ekonomiska omständigheterna och avtalsvillkoren. (OECD 2010: 1.36)

I enlighet med riktlinje 1.30 skall de ekonomiska omständigheterna beaktas eftersom armlängdspriser kan variera mellan olika marknader, även om transaktionerna är likadana. Relevant information att medta för en marknadsjämförelse är det geografiska läget, marknadsstorleken samt omfattningen av konkurrens. Dessutom skall tillgängligheten av substitut behandlas, vilket kan antas vara en risk. Även nivån på tillgång och efterfrågan både i särskilda regioner samt på marknaden som en helhet ska tas upp. Om det anses vara av relevans kan följande faktorer tilläggas i jämförbarhetsanalysen: konsumenternas köpkraft, produktionskostnader, inklusive land, kapital och arbetskraft, marknadsnivån, det vill säga om det är fråga om detaljhandel eller partihandel samt transportkostnader. Även jämförbara transaktioner som antingen har skett internt eller externt bör kunna uppvisas.

I riktlinje 1.31. (OECD: 2009) diskuteras även vikten av att affärsstrategin analyseras eftersom en sådan analys kan påvisa flera företagsaspekter som t.ex. innovation och ny produktutveckling, riskaversion, input av existerande och planerade arbetslagar samt

bedömning av politiska förändringar. En utredning av om affärsstrategin är utformad för hela företagsgruppen eller för en medlem av gruppen kan behöva utredas. Slutligen sägs det i riktlinje 1.32 att det i affärsstrategin kan inkluderas information om hur företaget lyckats slå igenom på den marknad det verkar på, då detta kan vara av stor betydelse för priset.

PWC (u.å) framhåller att det är viktigt att jämföra villkoren och förhållandena av de kontrollerade och okontrollerade transaktionerna tillsammans med de funktioner som åtagits, sysselsatta tillgångar samt burna risker, eftersom dessa är kritiska vid faktorer när det skall bestämmas om priset är på armlängdsnivå eller inte. Det påpekas även att en del skattemyndigheter samt skatteskyldiga främst litar på en jämförelse av priser eller marginaler för att avgöra naturen av armlängdsprincipen i transaktionen. Men det bör även noteras att för att motivera en justering under artikel 9 behövs en jämförelse av de förhållanden som omger transaktionen. Alla föreslagna jämförelser av priser eller marginaler bör stödas av dokumentationer som ger en större förståelse för alla omständigheter runt omkring den granskade transaktionen. Därmed är de fem jämförelsefaktorer som identifieras i OECD:s riktlinjer av stor betydelse. (PWC u.å:1- 2)

PWC (u.å:46) påpekar även att det inte finns några tvivel om att det största problemet med jämförbarhetsanalyserna är bristen på tillförlitlig extern data. De fem jämförbarhetsfaktorerna som OECD framhåller, dvs. karakteristiska av gods eller service, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier, är ofta alla svåra eller t.o.m. omöjliga att uppfylla samtidigt. Till detta tilläggs att ifall detta sker kan det hända att jämförbarhetsfaktorerna behöver begränsas enligt situationen på grund av praktiska orsaker. PWC menar även att alla dessa fem jämförbarhetsfaktorer inte heller alltid går att använda i ett enskilt fall och att skattemyndigheterna inte skall kräva dessa. (PWC u.å:46)

2.3.4 Transaktioner

Beskrivningen av transaktioner mellan företagen skall även innehålla en förklaring till dessa. Utöver detta skall beskrivas transaktionsflöden gällande både materiella och immateriella tillgångar samt tjänster, fakturaflöden, finansiella transaktioner och transaktionernas storlek. (Skatteverket 2010:256–257)

Även om det är meningen att varje affärstransaktion skall behandlas skilt för sig anger riktlinje 1.42 de undantag som kan göras. Å ena sidan kan det finnas transaktioner som

är så tätt bundna till varandra att det inte går att göra en separat värdering. Men å andra sidan kan det också vara så att samma transaktion utförs mellan parterna kontinuerligt, som exempelvis långtidskontrakt för en tjänst eller produkt samt användarrätt till immateriella tillgångar. Dansk lag (transfer pricing-bekendtgørelse § 5, stk.2) ger tillåtelse att beskriva flera transaktioner som en enhet, men de transaktioner som läggs samman skall då beskrivas.

I OECD:s (2009) riktlinje 1.49 framkommer det att för att kunna få en så rättvis bild som möjligt och fullständig förståelse för omständigheterna och fakta kring de kontrollerade transaktionerna skall helst flera års data användas. Genom att analysera flera års data kan det faktum att någon information skulle ha influerat på priset undanröjas. Dessutom är det möjligt att med hjälp av flera års data få relevant information om affärs- och produktlivscyklar (OECD 2009: 1.50). I Hallgren och Wictorssons (2004) arbete citeras Stenholdt (1998) i vilket menas att transaktionerna är viktiga att definiera eftersom företag på så vis kan få klarhet i vilka legala enheter som medverkar samt hur varuflödet ser ut. Däremot menar Turner et al. (2003) att interna jämförbara transaktioner är svåra att hitta. Om företaget dock kan hitta jämförbara transaktioner är det svårt att kunna justera dem till nödvändig standard för att de skall vara pålitliga som benchmark.

En koncernintern transaktion uppstår när det överförs till exempel materiella eller immateriella tillgångar, hyres- eller leasingarrangemang eller tillhandahåller tjänster eller liknande mellan två företag inom samma koncern. Det är alltid innehållet av situationen i fråga som bestämmer huruvida en transaktion har ägt rum eller inte och inte om faktureringen skett eller inte. En situation som kan ges som exempel är när förvaltningstjänster sker mellan ett moderbolag och ett dotterföretag genom en telefonkonferens. Om så sker har en tjänst utförts och den som utfört denna tjänst har varit tvungen att stå för lönekostnader, telefonavgifter, omkostnader och andra utgifter. Dessutom kan antas att själva tjänsten utgjorde värde för den som mottog den i form av fördjupad kunskap. Detta betyder alltså att det skett en transaktion även om ingen räkning ännu utfärdats. (PWC 2011a: 19)

Man kan anta att ett skatteobjekt är ett dotterbolag i en koncern inom försäljningsbranschen. När detta företag söker potentiella jämförbarhetstransaktioner kan det hända att det inte är tillräckligt att välja en transaktion från andra försäljningsföretag. Det kan vara så att produkternas olikheter kan påverka jämförbarheten såtillvida att dessa olikheter reflekterar t.ex. olika funktioner och

risker. Som ett resultat av detta kan svårigheter uppkomma vid försök att möta jämförbarhetskraven då företag försöker tillämpa dessa potentiella jämförbarhetstransaktioner vid användningen av återförsäljningsprismetoden, vinstmetoden eller marknadsprismetoden. (PWC u.å:47- 48)

Slutligen kan konstateras i transfer pricing-bekendtgørelse § 5, stk.4 att transaktionerna skall beskrivas i termerna av produktens egenskaper, funktions- och riskanalys, kontraktsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier. Dessutom skall en lista över eventuella skriftliga avtal över kontrollerade transaktioner ingå (transfer pricing-bekendtgørelse § 8).

2.3.5 Funktions- och riskanalys

Funktions- och riskanalysen anses vara en mycket väsentlig del av jämförbarhetsanalysen oavsett vilken prissättningsmetod som företaget använder sig av (PWC 2011a:50). Även i transfer pricing-bekendtgørelse § 5, stk.4 nämns att denna analys skall ingå. Andersen och Nilsson (2005: 295) menar att det är naturligt att börja med funktionsanalysen då ett armlängdspris skall fastställas. Tucha och Brem (2005:6) anger sitt missnöje med bristen på detaljerad vägledning för utförandet av funktions- och riskanalysen. De påstår att till deras kännedom finns det ingen bra vägledning att ta del av för tillfället, dels när det handlar om vilka faktorer i analysen som är värda att beskriva och dels för att värdera funktionerna och riskerna i företag. Tucha och Brem (2005:7) fortsätter med att påstå att konsultindustrin för internprissättningen har misslyckats med att utveckla ett hållbart och transparent tillvägagångssätt för funktions- och riskanalysen. Inte heller anser de att den akademiska världen har lyckats inom området (Tucha & Brem 2005:7).

Enligt PWC (u.å:48) kan det ofta vara relativt enkelt att identifiera skillnaderna mellan produkter som påverkar priset, men däremot svårare att avgöra om och när dessa skillnader inverkar på marginalen. Detta beror alltså på att funktionerna och riskerna som företaget åtar sig kan variera och således ha inverkan på marginalen medan produkterna annars till synes är liknande. I och med detta är det viktigt att ta i beaktande att produktkaraktäristiska kan påverka marknaden, funktionerna, tillgångarna samt de risker som är förknippade med transaktionen som produkten är involverad i och hur dessa kan komma att påverka armlängdspriset. Andersen och Nilsson (2005: 295) påpekar att även om funktionsanalysen utförs kan det ändå vara problematiskt att fastställa vad det exakta armlängdspriset mellan oberoende företag

skulle vara. Brem och Tucha (2005:5) har sammanställt de funktioner och risker som bör tas i beaktande vid fastställandet av armlängdspriset för en koncerns underenheter. De påstår även att funktions- och riskanalysen visar sig vara en värderingsfråga inom internprissättningen. Tuchas och Brems (2005) funktioner och risker har sammanställts i tabell 1 nedan.

Company-Subunits	
Functions	Risks
Production	Production
Procurement	Procurement
Sales	Sales
Marketing	Marketing
R & D	R & D
Administration	Administration

Tabell1 Funktions- och riskanalys ur ett bredare perspektiv (Källa: Brem & Tucha 2005)

Przysuski (2005) påstår att en funktions- och riskanalys som är fullständig och omfattande möjliggör det att kunna känna igen de enheter som är involverade i en transaktion för att i ett senare skede kunna utföra en ekonomisk analys för att kunna avgöra att de interna transaktionerna är av armlängdskaraktär. För att funktions- och riskanalysen skall kunna utföras måste företaget givetvis kunna identifiera de utförda funktionerna och riskerna. Förutom att identifiera vem som är ansvarig inom koncernen för utförda funktioner och risker skall företaget också kunna avgöra funktionens relativa betydelse i den transaktionen, marknaden och industrin för att internprissättningspolicyn skall utvecklas korrekt. En illustration av detta är t.ex. att ett utländskt dotterbolag distribuerar moderbolagets produkter och därför är dotterbolaget på så vis även ansvarigt för marknadsföringen av dessa produkter. Marknadsföringen samt annonseringen är i detta fall mycket viktiga funktioner, eftersom produkter inom branschen å ena sidan ofta särskiljs genom märken och image. Å andra sidan behöver inte tidigare nämnda funktioner ha desto större betydelse t.ex. inom den kemikaliska branschen eftersom produktens kemikaliska verkan har mycket större betydelse än om företagets namn är känt eller inte. (PWC 2011a: 53)

Tucha och Brem (2005:5) påstår att många internprissättningsanalytiker fokuserar väldigt smalt på funktions- och riskanalysen medan OECD i själva verket föreslår att analysen skall göras i ett bredare perspektiv för att det skall vara lättare kunna utföra en jämförelse och en tillräcklig kvalitet på armlängdsprisanalysen. Przysuski (2005:18) konstaterar att koncerner som har stora operationella funktioner i en skattejurisdiktion också behöver justera så att en högre lönsamhet kan påvisas i det landet. Motsatsen till detta är att koncernen som utför få funktioner i ett land även kan visa en lägre lönsamhet.

Tucha och Brem (2005:8) konstaterar även att det kan vara svårt att jämföra två transaktioner ifall att fler än en funktion är relevant och det istället är ett komplext funktionsmönster som är avgörande för vinsten i en affärsdel. Vidare menar Tucha och Brem (2005:8) att i sådana fall är det omöjligt att kunna fastställa huruvida armlängdspriset är lämpligt om inte en funktions- och riskanalys görs. Detta problem kan minskas genom att kategorisera funktionerna i rutinmässiga och icke-rutinmässiga. De rutinmässiga funktionerna är standarduppgifter som utförs medan de icke-rutinmässiga representerar entreprenöriella uppgifter. (Tucha & Brem 2005:8)

Funktioner

Likheterna mellan de utförda funktionerna anses vara av ännu större betydelse än likheterna mellan produkterna eller tjänsterna, när företag använder sig av någon av de vinstbaserade prissättningsmetoderna. Huvudsyftet med funktionsanalysen är alltså att fastställa vilka funktioner men även risker och tillgångar, som är ekonomiskt mest betydelsefulla samt hur dessa reflekteras i form av armlängdspris, marginal eller vinst. Således ökar funktionsanalysens betydelse i praktiken när en jämförbarhetsanalys huvudsakligen förlitar sig på likheterna av de utförda funktionerna. (PWC 2011a:50)

För att ett multinationellt företag skall kunna påvisa att deras priser är i enlighet med extern reglering, är funktionsanalysen en central del av dokumentationen. Funktionsanalysen ger en detaljerad analys av de nyckelvärde drivare som omger de företagsinterna transaktionerna. Dessa är t.ex. åtagna funktioner, använda tillgångar samt de risker som de olika parterna som varit involverade i transaktionerna har tagit (Hung & Lo 2004:97). Värde drivarna är olika funktioner som tillsammans skapar en värdekedja för att slutligen kunna erbjuda kunden den efterfrågade produkten eller tjänsten. Värdekedjan kan börja med grundläggande råmaterial för att fortsätta med olika värdeskapande aktiviteter för att slutligen hamna hos distributörer som för dessa

produkter eller tjänster vidare till slutkunden. Alla företag är en samling av aktiviteter som utförs för att designa, producera, marknadsföra, leverera och stöda produkten (Porter 1985: 33- 36). PWC (2011b) anser även att bästa praxis är att ge en klar bild av värdekedjan i dokumentationen.

Värdedrivare kan indelas i primära aktiviteter och stödjande aktiviteter. Enligt Porter (1985) finns det fem olika kategorier av primära funktioner inom alla industrier samt fyra kategorier av stödjande aktiviteter. Till de primära aktiviteterna hör logistiken till och från företaget med funktioner tillhörande kategorin såsom förvaring, inventariekontroll osv. Utöver dessa räknas till de primära aktiviteterna funktioner som kan hänföras till förvandlingen från input till slutprodukten såsom förpackning av produkter och underhåll av utrustning. Utöver dessa tillkommer även marknadsföring och försäljning och slutligen service, för att kunna förbättra och behålla värdet av produkten. Till stödfunktionerna hör inköp, utveckling av teknologi, human resource och företagets infrastruktur. (Porter 1985: 36-44)

För att kunna avgöra huruvida kontrollerade och okontrollerade transaktioner är jämförbara är det enligt OECD:s riktlinje 1.20 viktigt att utreda de utförda funktionerna. Detta grundar sig i antagandet om att när det utförs transaktioner mellan två oberoende företag reflekteras alla funktioner som respektive företag utför i priset. Hit räknas även de tillgångar som använts samt de risker som företaget antar (OECD 2009: 1.20). Funktionerna som skattebetalaren samt även skattemyndigheter kan behöva identifiera och jämföra är t.ex. design, tillverkning, montering, forskning och utveckling, underhåll, inköp, distribution, marknadsföring, annonsering, transport, finansiering och projektförvaltning. Det kan även vara möjligt att tillämpa och identifiera riskerna som kan påverka prestationen för de olika parterna. (OECD 2009:1.15,1.21)

Vid kontakt med en dansk forskare (respondent 1) inom internprissättningsområdet har kunnat konstateras att det ges mycket dålig information om interprissättningsdokumentationen i Danmark. Han menar att OECD:s riktlinjer nog ger den bästa vägledningen. OECD ger visserligen i sina riktlinjer exempel på vilka funktioner och risker som kan vara av värde att kunna identifiera, men PWC (2011a) har kunnat ge prov på mycket mer välutarbetade och riktgivande exempel på hur den dokumentationsskyldige skall kunna identifiera dessa. Visserligen skiljer sig funktioner inom företag delvis åt eftersom branscherna varierar, men det finns ändå en hel del typiska funktioner som kan definieras i de flesta företag.

PWC (2011a) ger bra vägledning för vad som bör behandlas i funktionsanalysen. Funktionerna är indelade i grupperna: produktion, forskning och utveckling, marknadsföring, försäljning och distribution samt administration och övriga tjänster. PWC (2011a:848) poängterar att de funktioner som de ger exempel på inte passar in på alla företag eftersom funktionerna varierar mellan vilka områden de verkar inom. Således behöver funktionsanalysen skräddarsys för att passa det specifika området som företaget ifråga opererar inom. Delar av PWC:s vägledning för funktionsanalysen återfinns i bilaga 1.

OECD rekommenderar i riktlinje 1.28 att man även tar med avtalsvillkoren i funktionsanalysen, eftersom dessa ofta identifieras uttryckligen eller underförstått vad gäller hur riskerna, ansvaret och förmånerna delas mellan parterna. Det kan i allmänhet sägas att ju fler funktioner som utförs av en enhet i en transaktion, desto större borde även enhetens arvode bli. Med andra ord borde detta reflekteras i armlängdspriset (PWC 2011a: 53).

Risker

Eftersom kontrollerade och okontrollerade transaktionerna inte är jämförbara ifall det finns signifikanta olikheter mellan de antagna riskerna bör företaget även redogöra för riskerna som enheten i fråga påtar sig. (OECD2009:1.23) Det kan även tilläggas att OECD i denna riktlinje menar att funktionsanalysen är oanvändbar ifall de materiella riskerna inte har tagits i beaktande av parterna. Detta beror på att antagandet eller allokeringen av risker skulle kunna influera villkoren för transaktionerna mellan de associerade företagen. I enlighet med riktlinje 1.24 samt PWC:s (2011a) vägledning har nedannämnda risker kunnat konstateras viktiga.

Marknadsrisken är relaterad till när ett företag verkar på en osäker marknad och det finns risker för potentiella förluster. Moderbolaget kan däremot arrangera så att ett tillverkande dotterbolag inte skall behöva bära risken vid eventuella ogynnsamma marknader. I ett sådant fall skall det säljande företaget givetvis sälja till ett lägre pris om det är till ett besläktat företag. I slutändan får det en lägre vinst eftersom det inte heller har burit lika stora risker. Det kan antas att i ett sådant fall är det dotterbolaget som marknadsför produkten som bär riskerna, vilket i så fall skall dokumenteras ordentligt. Enligt PWC (2011a:55) finns det flera vägar att gå då marknadsrisken behöver definieras. Ett exempel som PWC (2011a) ger är att företaget helt enkelt avgör under vilket tillfälle i produktutvecklingscykeln som ansvaret för tillverkningen

överfördes från moderbolaget till dotterbolaget. En annan riskfaktor kan vara marknadens ekonomiska struktur och konkurrensgraden inom området. Slutligen kan även nämnas att volatiliteten på marknaden kan inverka beroende på vilken industri företaget verkar inom. (PWC 2011a: 55-56)

Inom ramen för *inventarierisken* är det råmaterial samt färdiga produkter som är av speciell betydelse. Förutom dessa skall företaget ta halvfärdiga varor i beaktande eftersom detta kan anses vara material (PWC 2011a:56). *Defekta produkter, garantier och omgivningsrisker* är också viktiga risker. Om en kund returnerar en defekt produkt bör företaget kunna avgöra vem som bär kostnaderna för den returnerade produkten, dvs. producenten eller återförsäljaren. Samma gäller även garantikostnaderna. Vad gäller riskerna som företaget bär med hänsyn till omgivningen måste parterna bestämma klart vem det är som står för kostnaderna i det fall att någon slags naturkatastrof eller liknande händer vid t.ex. det tillverkande dotterbolaget. (PWC 2011a:56)

Douppnik et al. (2009:511) påpekar även att när en medlem av en kontrollerad grupp ger ett lån till en annan medlem skall räntan på lånet vara armlängds. PWC (2011a) anger även vikten av att medta kreditrisken, vilket betyder att kreditvillkoren som ges och tas av företaget bör dokumenteras. Dessutom tillkommer även risken för kreditförlust samt risken med utländsk valuta.

I samband med innehav av immateriella rättigheter som kan definieras som identifierbara ickemonetära resurser, finns även risker (Johansson, Johansson, Marton & Pautsch 2009: 165). Immateriella rättigheter kan kategoriseras som marknadsförings- och produktionsrättigheter. Det bör tas i beaktande att de immateriella rättigheternas värde i balansräkningen i sig inte har så stor betydelse eftersom detta varierar från land till land i och med att redovisningsstandarderna kan variera. (PWC 2011a:57) Lin och Tang (2008) menar att immateriella rättigheter kan anses vara de viktigaste tillgångarna som stora företag har, men att ett av de största problemen företagen ifråga har är att kunna värdera dessa tillgångar eftersom de finns i så många olika former (Lin & Tang 2008). OECD (2010) ger i riktlinje 9.80 exempel på immateriella rättigheter, vilka är rättigheter att använda industriella tillgångar såsom patent, design och modell samt intellektuell egendom såsom kunskap och affärshemligheter.

Även om immateriella rättigheter ingår i balansräkningen behöver detta inte betyda att de skulle ha stor inverkan på internprissättningen. Huvudsaken är att det i transaktionerna kan identifieras vilka immateriella rättigheter som har inverkan samt hur företaget har uppskattat deras värde. Det bör kunna avgöra som de immateriella tillgångarna hör till marknadsföringskategorin eller produktionskategorin, eller om det är båda som bidrar till produktens framgång (PWC 2011a:57). OECD (2010: 9.80) påpekar att det ibland kan vara svårt att kunna identifiera alla immateriella rättigheter eftersom alla inte alltid är legalt skyddade eller registrerade.

2.4 Dokumentationsarbete

Företags skyldighet att uppgöra internprissättningsdokumentation har redan funnits en längre tid. Men trots detta finns det litet forskning om arbetet kring själva dokumentationen samt väldigt lite handledning om hur själva dokumentationen skall se ut och framförallt vad som skall ingå i dokumentationen och hur detaljerat innehållet skall vara. OECD:s riktlinjer samt den danska skattelagen ger givetvis information om vad som absolut måste ingå i dokumentationen, men annars kan ingen riktig klar bild fås utgående från det material som man kan få tag i på egen hand.

Detta problem belyser även Hallgren och Wictorsson (2004) där de uppgör en dokumentation utifrån *Danish Documentation Planner*, som är en ram som ett konsultföretag har uppgjort för danska företag som skall uppgöra internprissättningsdokumentation. För att kunna utvärdera hur denna dokumentationsram fungerar i verkligheten samt ge förslag på förändringar har de utgående från denna ram uppgjort en dokumentation för ett svenskt företag. Denna ram skiljer sig något från vad företag idag anses behöva ha med i dokumentationen. Slutsatsen var att de anser att det skulle behövas ett mer specifikt syfte samt indikationer för djup och vidd i affärsöversikten. De ansåg även att beskrivningen av organisationsstrukturen behöver förändras. Däremot anser de att det i dokumentationen inte skulle behövas någon lista över kontrollerade transaktioner. Funktionsanalysen ansåg Hallgren och Wictorsson (2004) skulle kunna ändras på så vis att information angående ansvarighet för funktionerna skulle kunna tilläggas. Den finansiella analysen som fanns med i denna ram ansåg skribenterna behövs ändras ordentligt, eftersom det blev dubbel information i denna. Slutligen ansåg de att det behövdes ett enklare tillvägagångssätt för att förstå valet av prissättningsmetod.

I OECD:s riktlinjer finns ingen vägledning om hur ett företag lättast kan gå tillväga för att kunna utföra funktionsanalysen. Däremot har Amerkhail (2006) försökt uppgöra en slags vägledning för analysen enligt amerikansk reglering. Amerkhail förklarar att i de situationer där ung personal eller personer som egentligen arbetar inom andra ansvarsområden skall uppgöra dokumentationen föredras enkäter framom intervjuer för att minimera risken för att viktiga frågeställningar uteblir. Däremot om det är erfarna specialister inom området är intervjuer att föredra, eftersom de har en egen personlig checklista att utgå ifrån och oftast leder en fråga automatiskt in på nästa för dem. Utöver detta poängteras att om enkäter används är det viktigt att följa upp eventuella tvetydligheter för att eventuellt få med förklaringar till dessa. (Amerkhail 2006)

Funktionsanalysen är ju, som redan tidigare nämnts, ett sätt att finna och analysera fakta om en transaktion genom att identifiera risker, funktioner samt immateriella rättigheter. Detta görs i syfte att identifiera hur funktionerna och riskerna allokeras mellan de involverade företagen som medverkar i transaktionen. PWC (2011a: 52) ger förslag på var företag kan börja för att kunna identifiera ovannämnda. Först och främst menas det att för att kunna få en stor och omfattande förståelse för det som omger transaktionen i fråga är det av stor vikt att företag samlar in information från många olika håll och källor. Medarbetare som är verksamma inom koncernen måste intervjuas på djupet för att en förståelse skall kunna fås för funktioner, risker samt immateriella rättigheter för varje enskild enhet. Genom dessa intervjuer väcks även frågor som går in på andra områden. Hit kan inkluderas relevant finansiell data och relevanta kontrakt. (PWC 2011a: 52)

Fastän t.ex. nyanser i svar samt uppföljningsfrågor är viktiga aspekter som tas i beaktande då en personlig intervju används, finns det även andra mera personliga aspekter som kan komma att bli mycket uppskattade av företagets anställda i en intervjusituation. PWC (2011a:53) menar att implementeringen av internprissättningspolitiken ofta kan vara något som är väldigt omtvistat inom företaget. Men när däremot alla parter känner att de genom t.ex. intervjuer haft sin roll i det korrekta fastställandet av internprissättningspolitiken så kan det bli lättare att sedan effektivt åtgärda de politiska problemen som oundvikligen uppstår.

Enligt Karlsson (1990:424) kan arbetet med funktionsanalysen indelas i tre olika arbetsfaser. Den första fasen är att samla in fakta för att svara på frågorna; Vem som

gör vad och åt vem görs det? Till vilket värde görs detta samt till vilket pris? Vem är det som är ansvarig för t.ex. tillverkningsfunktionen?

Genom att svara på frågorna ovan kan det avgöras om det eventuellt finns funktioner som är ofullständiga hos t.ex. det utländska tillverkande företaget och ifall det istället är moderbolaget som är ansvarigt för den största delen av råvarufunktionerna, t.ex. leverantörsval, råvaruinköp, lagerfunktioner med tillhörande funktioner såsom beslut om vad, när och hur mycket som skall köpas in. Även produktionsfunktionerna såsom planering av produktion, beslutstagande gällande investeringar av maskiner och anläggningar samt funktionen för forskning och utveckling. (Karlsson 1990:424)

Gällande marknadsfunktionen bör en liknande analys utföras. Frågeställningar för denna funktion är: Hur säljs produkterna? Finns det distributionskanaler för företaget att använda sig av? Vilken part är det som har utvecklat produkterna? Vem är det som slutligen står för kostnaderna för marknadsföring, marknadsstrategier och dylikt. Andra viktiga frågor är vem det är som äger varumärket samt vilken part som burit de risker och kostnader som kan förknippas med utvecklingsarbetet.

Steg två är att identifiera riskerna och vem det är som bär dem. Risker som Karlsson (1990:424) anser betydelsefulla är lagerriskerna till vilka t.ex. inkurans, defekta varor samt felaktiga råvaror kan hänföras samt marknadsriskerna. För marknadsriskerna är den viktiga frågeställningen om det t.ex. finns flera kunder eller endast en. Även kundfordringar och valutaexponeringar är betydelsefulla risker. Karlsson påpekar att ett företags marginal borde öka i och med att dess risker ökar.

Det tredje och sista steget är att kunna finna var de immateriella rättigheterna finns i transaktionskedjan. Karlsson (1990: 424- 425) påpekar att till dessa rättigheter skall man inte bara beakta de civilrättsliga rättigheterna, såsom t.ex. varumärken och patent. Utöver nämnda tillgångar bör också tillgångar som leverantörs- och kundregister, reklam- och broschyrmaterial samt även utbildad personal tas i beaktande. I denna fas kan frågeställningen lyda: Vilken part är det som har utvecklat produkten och produktionstekniken och stått för kostnaderna?

2.5 Sammanfattning

Eftersom koncerninterna transaktioner har kommit att bli allt mer vanliga har även mer uppmärksamhet från skattemyndigheterna börjat riktas mot prissättningen av

dessa. För att få till stånd en mer harmoniserad beskattning finns i OECD:s artikel 9 en modell för skatteavtal som är uppbyggd på armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen betyder att prissättningen på interna transaktioner är uppgjord på samma villkor som för transaktioner mellan obesläktade företag. Internprissättning har diskuterats ur flera olika aspekter. Enligt Karlsson (1990: 414) använder sig företag av internprissättning som ett styrinstrument för att företagen inom en koncern skall kunna uppnå ett korrekt resultat. Karlsson menar även att interna priser fås genom djupgående och breda företagsanalyser. Doupnik & Perera (2009:494) påstår å sin sida att det som styr internprissättningen är vad ledningen vill uppnå samt dess ekonomistyrning. Det har även påståtts att företagen inte uppgör sin internprissättning för att kunna gynnas av skattelättnader. Däremot har kunnat konstateras att interna priser kan vara lägre än priset på en likadan transaktion till ett externt företag, eftersom vissa inbesparingar kan göras vid interna transaktioner då kanske inte t.ex. marknadsföringskostnader finns med i bilden.

Det har kunnat konstateras att företags skyldighet att dokumentera internprissättningen är både tids- och resurskrävande. Dansk lagstiftning anger inte de exakta delarna som dokumentationen skall innehålla, men ger företag möjligheten att välja att utforma dokumentationen enligt EU TPD om så önskas. Ifall att dokumentationen uppgörs enligt EU TPD skall den innehålla de fem olika delarna: företagsbeskrivning, prissättningsmetod, jämförbarhetsanalys, beskrivning av transaktioner samt en funktions- och riskanalys. Den sistnämnda analysen har av sakkunniga inom området ansetts vara den viktigaste delen för att kunna avgöra huruvida prissättningen är enligt armlängdsprincipen, men också för att jämförbarhetsanalysen kvalitetsmässigt skall kunna bli så bra som möjligt.

Funktions- och riskanalysen är en av de mest väsentliga delarna oavsett vilken prissättningsmetod som används. Funktionsanalysen kan ses som en detaljerad analys av nyckelvärde drivarna inom företaget. Det har även framkommit att funktions- och riskanalysen är en naturlig del att börja med då armlängdspris skall fastställas (Andersen & Nilsson 2005). Detta har anknytning till att det är funktionerna och riskerna som i slutändan skall kunna reflekteras i priset. Därför är också funktionerna och riskerna viktigare att jämföra än likheterna i själva produkten. Funktionerna som enligt OECD och bl.a. PWC skall identifieras är t.ex. marknadsföring, forskning och utveckling, tillverkning, försäljning, distribution, administration och övriga tjänster. Därtill kommer riskerna som är knutna till dessa funktioner.

3 FORSKNINGSUPPGIFT

I detta kapitel presenteras forskningsuppgiften samt hur den utförts. Den empiriska undersökningen har kunnat planeras och utföras utifrån den föregående litteraturstudien där dokumentationsinnehåll, lokal lagstiftning samt tidigare forskning inom området behandlats. Syftet är att identifiera och dokumentera de funktioner och risker som ett danskt fallföretag utför respektive bär. Syftet har motiverats från företagets sida eftersom detta är en viktig del i deras internprissättningsprocess.

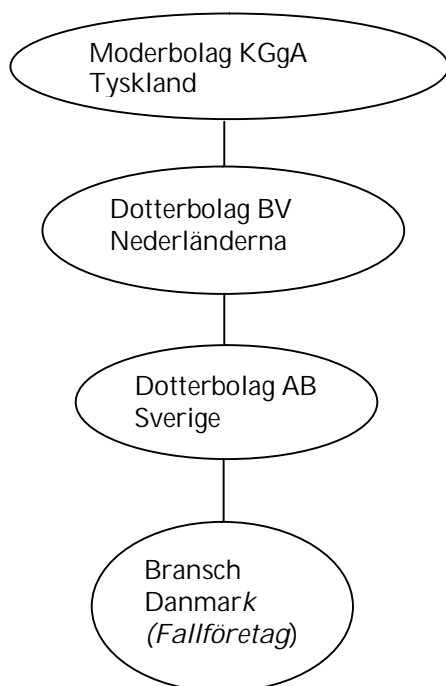
3.1 Metod

Forskningsuppgiften i denna avhandling är en fallstudie eftersom syftet är att identifiera utförda funktioner och risker för transaktioner utförda år 2010 för en koncerns danska enhet. Forskningsuppgiften har motiverats från företagets sida eftersom detta är en viktig del av dokumentationsprocessen. Undersökningen är således kvalitativ.

Yin (2007:13) påstår att fallstudien som forskningsmetod länge har kritiserats för bl.a. dess avsaknad av objektivitet och precision. Däremot uppmuntrar Yin (2007:13) till att ändå utföra fallstudier men menar att man skall vara beredd på att metoden eventuellt ifrågasätts. En fallstudie kan se ut på flera olika sätt men innebörden är slutligen densamma (Yin 2007:29- 30), det vill säga att en företeelse studeras i sitt verkliga sammanhang. Fallstudier kan indelas som enkla eller multipla. Men fallstudiedesignen är densamma (Yin 2007: 32- 33). Behovet av en fallstudie är att förstå komplicerade händelser (Yin 2007: 18). Trots kritik mot fallstudien finns dess styrka i hanteringen av flera olika slag av empiriskt material, såsom observationer, intervjuer och dokument (Yin 2007: 25). Den utförda studien i detta arbete är således en enkel fallstudie.

Koncernens moderbolag är beläget i Tyskland och har opererat ända sedan 1870-talet. Hela koncernen hade år 2010 totalt cirka 48000 anställda. Den danska enheten som opererat sedan början av 1900-talet sköts, liksom alla de övriga nordiska enheterna, till största delen från det nordiska huvudkontoret i Stockholm. Ägarstrukturen framgår av figur 1. Fallföretaget opererar inom tre olika affärsområden varav det affärsområde som dokumentationen skall uppgöras för är aktivt inom kosmetik och tvättmedel riktad till konsumenter. Den danska enheten hade år 2010 ingen verksamhet inom området för tvättmedel längre. Det är således funktioner och risker för affärsområdet kosmetik som kommer att dokumenteras. Kosmetikområdet delas i sin tur upp i tre olika strategiska

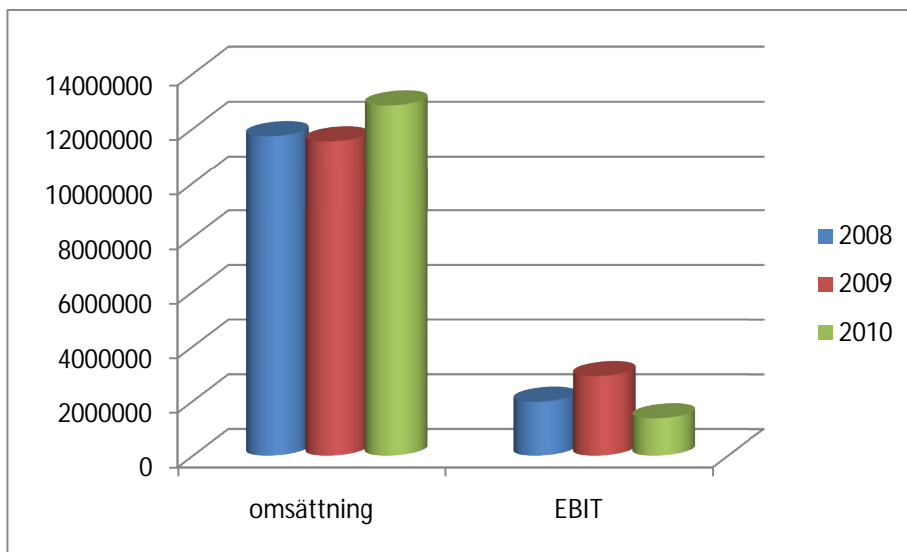
affärsområden. Dessa kan indelas i hårprodukter, kroppsvårdsprodukter och dofter samt hud- och munhygienprodukter. Ett tjugotal dokumentationer är koncernens nordiska enheter tvungna att upprätta totalt och dessa är även väldigt olika, eftersom företagets olika affärsområden är så olika. Detta är otroligt tids- och energikrävande, vilket även konstaterades av Borkowski (2001) som påstod att dokumentationsplikten kommer att bli en stor börda för koncerner.



Figur 1. Ägarstruktur

Fallföretagets affärsstrategi är bland annat att expandera verksamheten för konsumentprodukter i ett regionalt perspektiv. Betoningen ligger på att öka företagets starka marknadsposition genom att fokusera på konsumentens behov och förväntningar inom den lokala marknaden. Företagets strategi kommer fortsättningsvis att vara *att sälja mera produkter för mera pengar till fler människor*.

Fallföretagets omsättning och earnings before interest and taxes (EBIT) från de tre senaste åren framkommer av figur 2.



Figur 2. Fallföretagets omsättning och EBIT

Prissättningsmetoden i koncernen har inte bestämts på lokal nivå utan enligt en allmän linje om hur alla interna transaktioner inom det specificerade affärsområdet ska prissättas. Den gemensamma prissättningsmetoden som har valts är residualvinstfördelningsmetoden. Valet av denna metod motiveras i gruppens internprissättningsriktlinjer av att det är den bästa metoden att avgöra armlängdspriser för gruppens affärsområden. Inom gruppen är det ofta så att båda parter som är inblandade i transaktionen utför mycket komplexa funktioner och äger unika och värdefulla tillgångar. Residualvinstfördelningsmetoden är den enda metoden som kan lösa problemet med att fastställa armlängdspriset i dylika fall. Den internprissättningsdokumentation som funktions- och riskanalysen kommer att ingå i uppgörs på landsnivå och förväntas bli klar så fort som möjligt för granskning av koncernens skatteexpert.

3.2 Data

Yin (2007: 112) ger förslag på sex olika datakällor som kan utnyttjas vid insamlandet av material för en fallstudie: dokument, arkivmaterial, intervju, direkt observation, deltagande observation och fysiska artefakter (Yin 2007: 112). Genom att samla in material för funktions- och riskanalysen genom intervju förbättras enligt PWC (2011a:52) möjligheterna att kunna få så mycket relevant information som möjligt för att få en täckande analys. Visserligen kan enkäter och telefonintervjuer även vara tillvägagångssätt för informationssamlandet, men PWC rekommenderar starkt intervjuer för detta ändamål där både intervjuare och informant befinner sig i samma

rum då intervjun sker. Argumentet som PWC (2011a:52) har för denna sorts intervju är att intervjuaren då kan höra nyansen i svaren, vilket kan vara till stor hjälp senare vid analystillfället. Det som kan anses vara negativt med enkät är även att frågorna kan bli föremål för många olika tolkningar samt ofta är otillräckligt ifyllda. Det är även svårt att kunna komma med uppföljningsfrågor då enkäter används.

Det verkar råda olikheter i åsikterna om vilket sätt som anses vara det bästa för att kunna göra en så djupgående funktions- och riskanalys som möjligt. Amerkhail (2006) anser att enkäter är det bästa sättet, medan PWC (2011a: 52) menar att mest information kan fås genom intervju. Utifrån PWC:s skrift "International Transfer Pricing 2011" kan identifieras en steg- för- steg lista på hur man kan gå tillväga för att kunna utföra analysen. Det första steget i arbetet är att identifiera nyckelpersoner inom organisationen som har tillräckligt med kunskap för att klart kunna identifiera relevanta funktioner, risker och immateriella rättigheter för transaktionen som de är ansvariga för. Eftersom människor uppfattar olika saker på olika sätt är det viktigt att analyseraren låter alla enheter som är inblandade i transaktionen få skildra fakta för att få en så rättvis bild som möjligt. Möjligheten till att få fram den så kallade "sanningen" är störst när alla parter kan höras så att flera perspektiv kan beaktas.

Utifrån rekommendationer av PWC (2011a: 52), Amerkhail (2006) och Yin (2007) att enkäter skall användas i första hand har så också gjorts inom företaget. Enkäten var utformad för att täcka de funktioner och risker som kan tänkas finnas inom företaget. En del av frågorna var utformade så att respondenten kunde välja ja, nej eller inte tillämplig, medan de kunde svara kort med egna ord på andra frågor. Även frågor då de skulle ange vilka enheter som var ansvariga i det fall att inte fallföretaget var ansvarigt fanns med. För att underlätta för respondenterna hade den del som de ansvarade för och skulle besvaras redan markerats med deras namn. Dessutom fanns frågor angående eventuella immateriella rättigheter som ägdes av fallföretaget. Som komplement fanns en del förklaring till riskerna, funktionerna och de immateriella rättigheterna. Enkäten sändes ut i februari och returneringstiden var en vecka. Därefter sändes en påminnelse ut. Enkäten finns av sekretesskäl inte med som bilaga i denna avhandling eftersom även annan information om företaget fanns med.

Enkäterna som skickades ut till sju personer varav sex personer returnerade, ansågs dock inte ge tillräckligt med information för att få en tillräckligt täckande funktions- och riskanalys. Således utfördes intervjuer för att kunna göra en fördjupning inom ämnet. Arkivmaterial som funnits att ta del av från företaget, såsom företags

allmänna internprissättningsriktlinjer och dylikt har också använts. Ett besök på det nordiska huvudkontoret planerades in och utfördes den 15 april 2011. De djupgående intervjuerna kunde då utföras med de ansvariga personerna. Informanterna som skulle intervjuas kontaktades via e-post för att bestämma tid för intervjun. De informanter som hade ett mycket litet ansvarsområde valdes att inte intervjuas om de hade svarat på sin del av enkäten. Däremot fanns det några informanter som var ansvariga för större delar av funktionerna i värdekedjan och med dessa ansågs det nödvändigt att göra intervjuer. Informanterna som intervjuades eller/ och svarade på enkäten hade följande befattningar: Supply Chain Services Manager, Marketing Director, Head of General Accounting, Head of Controlling, Nordic Technical Manager, Sales Manager och HR Manager.

De utförda intervjuerna var av standardiserad karaktär. En standardiserad intervju är enligt Merriam (1994: 87) en intervju som har förutbestämda frågor med en ordningsföljd som är bestämd redan före intervjun. Merriam menar även att en standardiserad intervju av den högsta graden fungerar som en skriftlig surveyintervju men i muntlig form. Således kan de utförda intervjuerna anses vara av strukturerad karaktär i och med att intervjuguiderna uppgjorts ifrån PWC:s vägledning för funktionsanalysen samt utifrån vissa uppgifter i enkäten. Merriam (1994:88) menar även att intervjuaren oftast är mindre strukturerad och mer öppen, även om intervjun är av standardiserad karaktär. Detta stämmer även i detta fall, eftersom informanterna hade friheten att tillägga information som de ansåg vara till fördel för analysen under intervjuns gång. Eftersom intervjuaren kunde få en god vägledning från PWC:s skrift och även i viss mån från enkäten som tidigare testats i företaget gjordes ingen testintervju före. Intervjuguiden ingår som bilaga 2.

3.3 Analysstrategi

För att kunna utföra en grundlig analys av ett företags utförda funktioner och risker behöver skribenten vara insatt i företaget. Detta kriterium har jag kunna uppfylla genom att både arbeta på koncernens nordiska huvudkontor och genom att studera arkivmaterial som funnits att ta del av. För att ytterligare göra en fördjupning i gruppens internprissättningspolicy och metod har gruppens interna internprissättningsriktlinjer studerats samt den vägledning som extern information ger, vilket finns samlat i den teoretiska referensramen. Genom att först studera respondenternas svar i enkäten som skickats ut, har intervjuerna planerats för att kunna få en så täckande analys som

möjligt. Slutligen har alla funktioner och risker beskrivits. Till beskrivningarna har även arkivmaterial samt citat lagts till då de funnits nödvändiga.

Eftersom det är första gången som företaget uppgör interprissättningsdokumentationer för alla nordiska företag finns det många frågetecken. Det finns heller inget att jämföra med sedan tidigare för respektive nordisk enhet, vilket gör att ett stort arbete får sättas ner för att förstå och kunna förklara funktionerna. Dessutom ser de nordiska företagens verksamhet olika ut. Det kunde dock konstateras under dagen då alla intervjuer skedde att den danska internprissättningsdokumentationen kommer att vara mycket kortare än övriga, eftersom enheten inte utför många funktioner utan stöds till största delen av den svenska enheten. Funktionerna och riskerna kommer att beskrivas genom att integrera intervjuerna samt de delar av enkätsvaren som gav information.

I analysen identifieras alltså de funktioner och risker som den danska enheten utför eller påtar sig i den ordinära verksamheten. Analysen har gjorts utifrån den teoretiska referensramen och därmed analyseras funktionerna kategorivis, enligt kategorierna: tillverkning, forskning och utveckling, marknadsföring, försäljning och distribution samt administration och övriga tjänster. I den teoretiska referensramen har det kunnat konstateras att i det fall att företag bär olika slags risker reflekteras dessa till stor del även i företagets avkastning. Riskerna uppstår i allmänhet i och med att företag utför olika funktioner. Riskerna kunde identifieras genom enkäten samt företagsgruppens arkivmaterial och behövde därför inte diskuteras under intervjutillfället. Dessutom kunde konstateras att eftersom fallföretaget ansvarade för ett fåtal funktioner, var inte heller riskerna de bar så många. Riskerna är uppdelade enligt samma mönster som funktionerna eftersom dessa är bundna till varandra.

4 EMPIRISKT RESULTAT

Utifrån utförd undersökning kommer en beskrivning av funktioner, risker och tillgångar att presenteras.

4.1 Funktioner

De funktioner som har kunnat identifieras och beskrivas behandlas i avsnitt ett.

4.1.1 Tillverkning

Den danska enheten utför inga tillverkningsaktiviteter och anlitar heller inga tredjeparts kontraktstillverkare, framkommer det ifrån enkäten. Tillverkningen sköts i huvudsak av koncernens tyska moderbolag. Den danska enheten fungerar endast som ett distribuerande företag som inte utför någon tillverkning. Således faller det direkta ansvaret för kvalitetskontroller också bort. Först och främst är det enheten som producerar produkterna som är ansvarig och även koncernens tyska moderbolag där forskningen och utvecklingen sköts. Dock påpekar respondent två att kostnaderna för kvalitetskontrollen finns med i omkostnaderna för den danska enheten.

Eftersom fallföretaget inte tillverkar något, köper det heller inte in något råmaterial och behöver således inte bära något ansvar för att välja sina leverantörer självständigt. Faktum är att koncernens moderbolag i Tyskland samt den svenska enheten bär huvudansvaret för planeringen av inköpsscheman, förhandling om inköpsarrangemang och att välja leverantörer som erbjuder råvaror och förpackningsmaterial. Färdiga produkter köps däremot in av både interna och externa tillverkare. Av de totala inköpen sker 98 procent internt och endast två procent externt. De interna inköpen görs från den svenska enheten.

Följaktligen kan konstateras att fallföretaget inte heller ansvarar för förpacknings- och märkningsprocessen av sina produkter. Respondent två påpekar att den svenska enheten är ansvariga för "*prepacks och displayer*", men att "*alla produkter märks och förpackas i standardutgörandet av koncernens fabriker runt om i Europa*". Däremot är danska enheten observant med att förpacknings- och märkningsprocessen följer koncernens globala standarder. Enheten kan använda sig av tredje parts kontraktstillverkare för förpackningsmaterial och etiketter. I ett sådant fall är dock

kontraktstillverkningsenheterna engagerade i att tillverkningen sker enligt koncernens globala standarder.

4.1.2 Forskning och utveckling

I detta fall utför företaget ingen forskning och utveckling, eftersom denna funktion sköts av koncernens moderbolag i Tyskland där även produktionen sker.

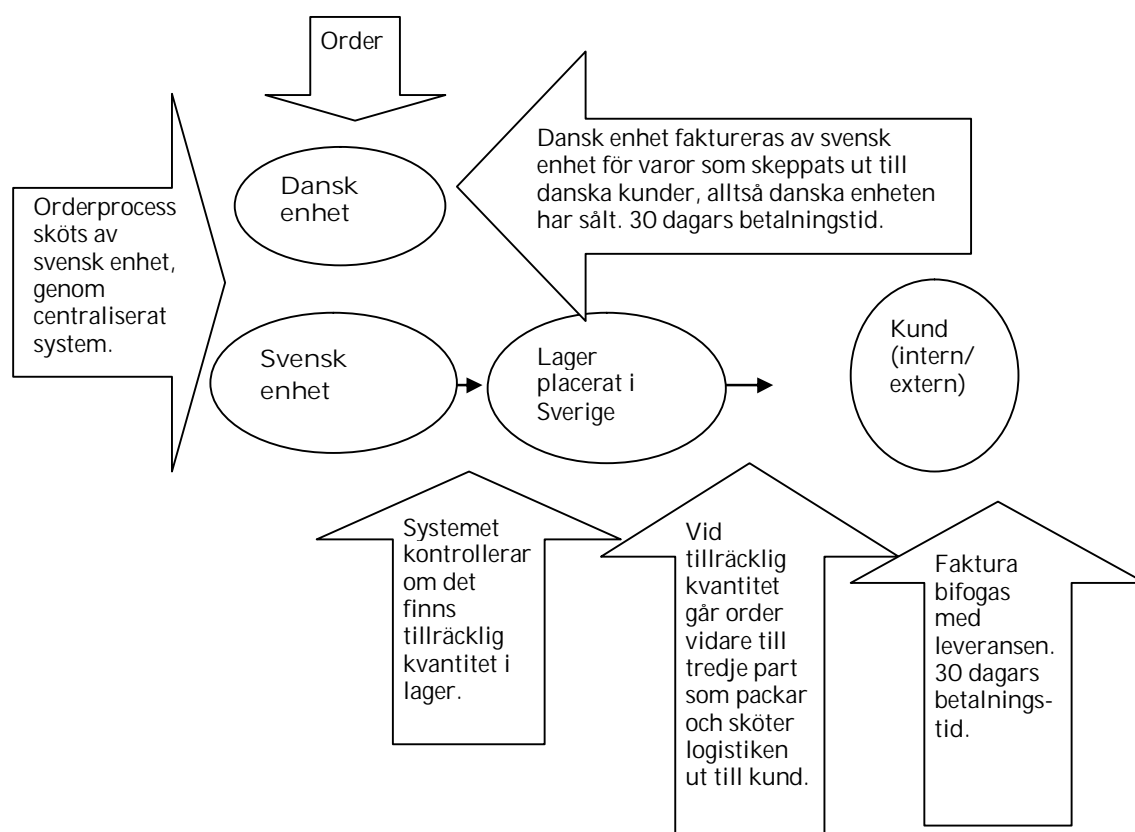
4.1.3 Försäljning och distribution

Fallföretaget utför inga lagerfunktioner framkommer det ifrån enkäten. Faktum är det inte finns något lager för enheten i Danmark utan produkterna lagerhålls i Sverige. Det är den svenska enheten som är ansvarig för lagerhållningen men förvaltningen av funktionen sköts av en tredje part som är specialiserad inom området och sköter om lagring, packning och distribution på den danska marknaden. Respondent två säger att *"Förut var det DHL Supply Chain. Upphandlingar av denna typ görs av min avdelning samt en KAM från centrala inköpsavdelningen av Logistiktjänster i Düsseldorf"*, alltså koncernens huvudkontor. Respondentens svar "förut" betyder år 2010. Eftersom det är den svenska enheten som är ansvarig för lagerfunktionen ansvarar den även för kontrollen av lagernivån för att kunna upprätthålla koncernens standard, rapporterar respondent två. Däremot är fallföretaget självt ansvarigt för att upprätta försäljningsbudgeten, alltså försäljningsmål och försäljningsprognoser, vilket påpekades av både respondent två och fem.

I koncernens riktlinjer påpekas att alla nyckelkunder har en stor roll inom hela gruppen, så också i Danmark. Alla nyckelkunder får därför en gynnsam och enhetlig behandling, vilket betyder att det krävs en nära kommunikation inom hela koncernen för att kunna sätta förutsättningarna för alla kunder. Det påpekas även att det är endast välutbildade yrkesmän som tar hand om de största kunderna för att upprätthålla och behålla de mycket värdefulla förhållandena med koncernen.

Inom hela koncernen och då även i fallföretaget används ett centraliserat system för behandlingen av order. Fallföretaget är inte ansvarigt för denna process utan det är istället den svenska enheten som sköter om hela orderprocessen, som sköts likadant för alla, både interna och externa kunder. Order kan läggas via den svenska enhetens kundtjänst eller via EDI (Electronic Data Interchange). Dock faktureras den danska enheten för en del av den svenska enhetens kostnader. När en order läggs görs en

automatisk kontroll att produkten finns i det berörda lagret. Logistiken sköts sedan direkt från lagret ut till kunden av en tredje part. Till leveransen bifogas en faktura från det säljande företaget som inom den nordiska regionen har en 30 dagars betalningstid. Den svenska enhetens kundtjänst ansvarar för faktureringen och dess kundreskontra för indrivningen för försäljningen. För detta ändamål används den nordiska koncernens "shared service" enhet. Företaget står även själv för eventuella kreditförluster som uppstår för icke indriven försäljning. I figur 3 illustreras orderprocessen från kundens order till att varorna skeppas till slutkunden och fakturering sker.



Figur 3. Orderprocessen

De produkter som distribueras inom affärsområdet är konsumentprodukter till privatpersoner med korta ekonomiska produktlivscyklar samt välkända användningsinstruktioner. After-sales tjänster inom området hanteras av "consumer service"(konsumenttjänst), som är gemensam för alla nordiska enheter via en

telefonhotline samt internetplattform. Via internetplattformen kan kunderna förse sig själva med information angående produktens karakteristiska. För denna funktion är inte fallföretaget heller ansvarigt utan den svenska enheten, framkommer det av respondent sex. Kostnaden för "consumer service" tas som en overheadkostnad för hela nordiska marknaden och delas inte upp per land. Kostnaden är dock inkluderad i produktpriset som debiteras av den slutliga konsumenten.

4.1.4 Marknadsföring

Marknadsföringsaktiviteterna ger stöd åt utvecklingen och förvaltningen av produktportfoliet. Hit kan inkluderas t.ex. implementeringen av produktlanseringar och annonsering i media och försäljningspromotionsaktiviteter. Alla produkter som säljs av företaget är märkesvaror. I allmänhet koncentrerar sig koncernens kosmetikområde på en internationell strategi där globala märken marknadsförs över hela världen.

För internationella märken utvecklas marknadsföringsmaterial, förpackningsmaterial och etiketter, TV reklam, logodesign samt globala märkesstrategier centralt av koncernens moderbolag i Tyskland. Respondent tre berättade att den danska enheten är ansvarig för trademarketing samt PR i Danmark, men att media köps in från den svenska enheten. Marknadsföringen som fallföretaget utför behöver inte ha något godkännande av någon annan enhet om den är i enlighet med vad som har bestämts för gruppen. Däremot säger hon att "*allt above- the- line ska godkännas*" från huvudkontoret, när det gäller hur varumärket används, det vill säga om varumärket används på annat sätt än det som har bestämts inom koncernen.

PWC (2011a:53) anser att marknadsförings- och annonseringsfunktionen är mycket viktig då ett utländskt företag (i detta fall den danska enheten) distribuerar moderbolagets produkter eftersom produkterna särskiljs genom image och märken. Detta kan även reflekteras i fallföretagets marknadsföringsstrategi då den lokala marknadsföringen sker på antingen danska eller engelska för att vara attraktiv och tilltala så många som möjligt. På detta sätt kan enheten också behålla och stärka ställningen för sina varumärken på marknaden.

Respondent tre berättar även att produktutbudet på den danska marknaden liknar det utbud som finns på den övriga nordiska marknaden, eftersom den nordiska koncernen försöker hålla ett så harmoniserat produktutbud som möjligt. I Norden är det endast en

produkt inom hårfärgsområdet som enbart finns på den danska marknaden, men den finns representerad på den tyska marknaden istället.

En viktig del inom marknadsföringen är att ge varuprover till kunderna. Respondent tre säger att till kunderna "*ges produktprover vid lansering. Kostnaderna tas från Nordic marketing*". Marknadsföringsbudgeten uppgörs inte av den danska enheten utan av den svenska som delegerar den till den danska enheten. Budgeten är uppgjord för att täcka all lokal marknadsföring.

Produktspecifikationer och broschyrer är även de viktiga delar som ingår i marknadsföringsfunktionen. Respondent tre berättar i detta fall att "*Är det säljfoldrar du refererar till produceras de av respektive lands tradeavdelning. Är det varucertifikat görs de centralt av SC/marketing*". Slutligen kunde konstateras att för att kunna följa med utvecklingen på marknaden görs marknadsundersökningar ca två gånger per år.

4.1.5 Administration och övriga tjänster

Fallföretaget utför inte en full administration eftersom det använder sig av den nordiska koncernens "Financial Operations" (FO) organisation. Financial Operations innefattar följande avdelningar: Controlling, redovisning, kund- och leverantörsreskontra. Fallföretaget tillhandahåller inte stödjande tjänster till någon annan enhet inom koncernen. Däremot stöds fallföretaget mycket av bl.a. den svenska enheten. Redovisningen och den finansiella rapporteringen för fallföretaget sköts av den svenska enheten, med stöd av FO. Fallföretaget har även lokala bankkonton som sköts av den svenska enheten. Från de danska bankkontona sköts in- och utbetalningar av bl.a. löner, fakturor, hyror mm. Fallföretaget står också självt för försäkringspremien för produktansvar.

Den interna prissättningen som sker till och från fallföretaget är i enlighet med hela koncernens interna prissättningspolitik. Enligt denna förfaller alla fakturor efter 30 dagar. Efter denna tid tillkommer ränta som betalas på den utestående summan. Däremot används det i den externa prissättningsprocessen en prislista som är utvecklad enligt gruppens "corporate guidelines" som en första vägledning för prissättningen. Försäljningen till de externa kunderna uppgörs slutligen genom en noggrann övervägning av marknadsvillkoren, den regionala strategin samt hårda valutakursförändringar taget i beaktande. Utöver detta tillåts fallföretaget att bevilja

prisreduceringar till individuella externa kunder. Fallföretaget behöver däremot godkännande för prissänkningar till externa kunder i de fall då detta inte faller under någon speciell "promotions"aktivitet.

Fallföretaget har ingen egen ansvarig anställd som sköter om endast de juridiska frågorna. Respondent fem kontakter att skattefrågor sköts av koncernens skatteexpert i England. *"Andra juridiska frågor sköts av olika personer, beroende på vad det är, ibland folk i Tyskland, ibland andra"*. Med andra ord är det de personer som är ansvariga för en viss funktion som även är ansvariga för att det juridiska sköts korrekt. Fallföretaget har möjligheten att använda sig av koncerninterna lån, men använder sig dock inte av det. Däremot är fallföretaget med i koncernens "cashpool", framkommer det av respondent fem.

Vad gäller personalen i fallföretaget framkommer det av respondent nio att *"ansvarig för rekrytering i Danmark är respektive affärsenhets chef i Danmark tillsammans med HR. All rekrytering går genom HR och rekryteringen görs av HR och ansvarig chef. Som du säkert vet så sitter HR i Sverige men vi har ett nordiskt ansvar. En potentiell slutkandidat ska alltid godkännas av nordisk business manager."* Till detta kunde tilläggas att fallföretaget i snitt hade 30 anställda år 2010. Däremot finns inga färskta siffror på personalomsättningen vid skrivandets stund. Företaget har inte haft någon personal utstationerad till eller från något besläktat företag beläget utanför Europa.

En viktig del i företagets personalärenden är att kontinuerligt uppehålla kunskapen hos de anställda. Givetvis får nyanställda alltid utbildning för sina specifika arbetsuppgifter under den första tiden av sin anställningstid på företaget. Men utöver det beskriver respondent 9 personalens utbildning med att *"alla får ett introduktionsprogram när de börjar"*. Hon fortsätter med att *"två gånger per år samlar vi de nyanställda och under en dag får de presentationer från våra affärsområden och funktioner"* inom företaget. Denna skolning sker på det nordiska huvudkontoret i Stockholm och de nyanställda från alla länder i Norden samlas där. Under utbildningen får alla nyanställda *"lära sig vad företaget är och kan erbjuda"* påpekar respondent nio. Förutom dessa introducerande skolningar fortsätter respondent nio med att berätta att *"en gång per år har alla anställda ett utvecklingssamtal med sin chef. Här gör man också en utvecklingsplan för kommande år"*. Respondent nio avslutar med att *"kommer man på annat man skulle vilja utvecklas i under året så tar man en diskussion med sin chef. Fortbildningen är löpande"*.

4.2 Risker

Fallföretagets risker följer samma kategoriindelning som funktionerna och i detta avsnitt två beskrivs de risker som har kunnat definieras och kartläggas i studien.

4.2.1 Tillverkning, forskning och utveckling

I och med att fallföretaget inte utför några tillverkande funktioner, utsätts det inte heller för några risker inom detta område. En stor risk som bör framhållas inom denna funktionskategori är forskning och utveckling. Risken med forskning och utveckling som skulle kunna uppstå för företaget ifall det ansvarade för funktionen är att forsknings- och utvecklingsarbetet skulle misslyckas eller överskrida budgeten. Eftersom det i detta fall är det tyska moderbolaget som utför allt forsknings- och utvecklingsarbete är det även den enheten som står för den huvudsakliga risken.

4.2.2 Marknadsföring

Respondent sju har svarat på enkäten att i och med att marknadsföringen utförs i Danmark och fallföretaget är ansvarigt för den funktionen bär enheten även marknadsföringsrisken. Inom företagsgruppen anses marknadsföringsrisk vara vilken marknadsföringsrelaterad aktivitet eller händelse som helst som kan leda till fluktuationer eller osäkerhet för priserna som fallföretaget både betalar och mottar för sina produkter. Prisfluktuationerna beror på att det sker förändringar i efterfrågan och utbud. Det måste dock tas i beaktande att en enskild enhet har mycket liten eller ingen kontroll alls över sådana förändringar. Detta betyder alltså att ifall att t.ex. ett TV-inslag inte är lönsamt eller en produktimplementering misslyckas står fallföretaget självt för denna risk.

4.2.3 Försäljning och distribution

Fallföretaget bär även inventarierisk framgår det i enkäten av respondent två. Detta innebär att företaget bär risken för potentiella förluster i samband med lagerhållning. Till förlusterna kan höra t.ex. att produkterna föråldras, marknaden blir mindre eller en marknadskollaps sker så att priserna som enheten kan sälja produkterna till är otillräckliga för att täcka företagets produktkostnader eller att produkterna inte alls är säljbara. Det påstås att i allmänhet står den danska enheten inför problem med att inventarierivån. Den är antingen för hög eller låg p.g.a. leveransförändringar,

produktionsproblem, säsongsfuktuationer, bankhelgdagar eller inexakta försäljningsprognoser.

Volymrisken står inte fallföretaget för, svarar respondent sju. Detta beror på att volymrisken definieras som avvikelser i försäljningsvolymen jämfört med den förväntade volymen. Försäljningsvolymen skall alltså vara tillräckligt hög för att täcka både produktions- och försäljningskostnaderna, vilket kan utläsas från gruppens riktlinjer. Det finns ingen volymrisk eftersom fallföretaget inte utför någon tillverkningsfunktion utan köper in produkter vartefter beställningar kommer in av kunder.

Marknadsprisrisken kan definieras som en risk orsakad av förändringar i försäljnings- och inköpspriser. Marknadsprisrisken uppstår om priset för fallföretagets produkter är lägre än förväntat eller om inköpspriserna från produktionen är högre än förväntat. Eftersom priserna är beroende av faktorer som de debiterade priserna på de lokala marknaderna, bär således fallföretaget marknadsprisriskerna, svarade respondent fem.

En mycket viktig risk att ta i beaktande på den nordiska marknaden är valutan. Inom den nordiska marknaden används fyra olika valutor, vilket leder till stora valutarisker. Själva risken uppstår när inköp av material, resurser eller tjänster anges i en valuta medan försäljning och färdiga produkter anges i en annan valuta. Enligt gruppens allmänna policy bärs valutarisken av distributionsenheten. Detta är av betydelse för den danska enheten, eftersom den köper in produkter från den svenska enheten och sedan säljer dessa på den danska marknaden. Således bär fallföretaget valutarisk, vilket bekräftas av respondent fyra.

En vanlig risk för alla företag är att de inte skall få alla utestående kundfordringar indrivna, utan att kreditförlust uppkommer. Kreditförlusterna anges som kostnader på företagets resultaträkning, vilket minskar på nettoinkomsten. Som en del av processen att kunna uppskatta resultatet görs en uppskattning av kreditförluster som kan uppkomma under den aktuella tidsperioden baserat på tidigare historik. Således bär alltså fallföretaget risk för kundförluster, vilket även det bekräftas av respondent fyra.

Produktansvarsrisken uppstår i enlighet med företagsgruppens riktlinjer när en produkt orsakar kroppsskada eller skada på egendom genom att underlåta att uppfylla förväntade produktstandarder. Det framkommer i enkäten att det är den tillverkande enheten som ansvarar för kvalitetskontroll, vilket även innebär att producenten bär

riskan för produktansvar. Respondent sju rapporterar dock att den danska enheten bär kostnaderna för produktansvarsförsäkringspremier. Således kvarstår produktansvarsrisken.

Enligt företagsgruppens riktlinjer är garantirisk de kostnader som uppstår vid hantering av garantianspråk gjorda av kunder, men burna av tillverkarna. Vid produktfel handlar fallföretaget i enlighet med villkoren i standardgarantin som överenskommit med kunden. Enligt respondent sju är fallföretaget utsatt för garantirisk. Garantier inom denna affärsenhet är i kraft så länge produkten står på hyllan. Ifall att garantianspråk görs, riktas dessa först till distributionsenheten varefter anspråken förs vidare till den ansvariga produktionsenheten.

4.3 Immateriella rättigheter

Som det diskuterades i den teoretiska referensramen finns det även risker för ett företag som äger immateriella rättigheter. Det kunde även konstateras att immateriella rättigheter kan anses vara det mest värdefulla ett företag har (Lin & Tang 2008). Dock påstods av PWC (2011a) att de immateriella rättigheterna inte nödvändigtvis reflekteras i större utsträckning i priset fastän företaget skulle äga av dessa. PWC (2011a) fortsätter att huvudsaken är att det kan identifieras vilka immateriella rättigheter som har inverkan samt göras en värdering av dessa.

Fallföretaget äger i detta fall inga immateriella rättigheter och sålunda skall inte dessa reflekteras i priset. Eftersom enheten inte tillverkar något så äger det inga immateriella rättigheter tillhörande produktion. Således äger företaget inte heller immateriella rättigheter tillhörande produkten, t.ex. produktrecept som nämns i företagsgruppens riktlinjer. När det gäller immateriella rättigheter som tillhör marknadsföringsfunktionen äger inte fallföretaget några av dessa, men royaltyn faktureras bland annat för användningen av varumärken.

4.4 Sammanfattande diskussion

Efter en analys av verksamheten inom fallföretaget har kunnat konstateras att fallföretaget utför endast ett litet antal funktioner. I den första kategorin tillverkning kunde konstateras att fallföretaget inte utförde någon av funktionerna: tillverkning, inköp av material, kvalitetskontroll eller förpackning och märkning. Inköp av färdiga produkter är det enda som fallföretaget är ansvarigt för och dessa inköp görs främst

från den svenska enheten. I och med att fallföretaget inte utför några aktiviteter inom tillverkningsfunktionen kan även konstateras att det inte bär några risker. Någon forsknings- och utvecklingsfunktion utförs inte heller och därmed påtar sig fallföretaget inte heller någon risk.

I PWC:s (2011a) illustrering konstaterades att distribuerande dotterbolag som är ansvariga för marknadsföringen utför en viktig funktion, eftersom marknadsföringen och annonseringen av företagets brand särskiljer företaget från andra företag. Detta stämmer även in på fallföretaget. Fallföretaget distribuerar endast färdiga produkter, men är ansvarigt för de flesta delarna av marknadsföringsfunktionen. Detta betyder att företaget är ansvarigt för att hålla företagets marknadsställning genom att tillämpa landsspecifik marknadsföring. Eftersom företaget är ansvarigt för marknadsföringsfunktionen faller således även marknadsföringsrisken på fallföretaget.

Inom kategorin försäljning och distribution har kunnat konstateras att fallföretaget inte ansvarar för någon lagerhållningsfunktion eller utförsel av varor från lagret till slutkunden. Det är den svenska enheten som ansvarar för detta och som i sin tur använder sig av en tredje part för att sköta funktionen. I processen från att en order läggs av en kund till att produkterna har levererats till kunden är fallföretaget inte heller ansvarigt för någon av funktionerna. Däremot syns alla intäkter och kostnader på den danska enhetens resultaträkning. Däremot har det påståtts att fallföretaget bär inventarierisken, vilket innebär att det bär potentiella risker i samband med lagerhållningen. Garantirisken kunde konstateras falla på fallföretaget också.

Slutligen har kunnat konstateras att fallföretaget inte utför någon full administration eftersom den använder sig av den nordiska koncernens *FO organisation*. Den interna och externa prissättningen sker på olika sätt men båda två enligt koncernens prissättningspolicy. Rekrytering av personal sköts genom ett samarbete mellan det danska kontoret och den svenska human resource- avdelningen. I samband med dessa funktioner kunde konstateras att valutarisken och kreditrisken ligger på fallföretaget. Immateriella rättigheter är inte heller något som behöver beaktas i fallföretaget eftersom det inte äger några.

Tucha och Brem (2005) har konstaterat att funktions- och riskanalysen egentligen är en värderingsfråga inom internprissättningen. Även PWC (2011a) menar att utförda funktioner och åtagna risker bör reflekteras i priset. Ur internprissättningens fastställningssynvinkel kan företaget alltså anses få betala ett ganska högt pris till den

svenska enheten vid inköp av produkter, eftersom det är den svenska enheten som utför de flesta funktioner. Detta har även diskuterats av Przysuski (2005) som menar att enheten som finns i den skattejurisdiktion där stora operationella funktioner utförs även kan uppvisa en högre lönsamhet. Detta betyder alltså att fallföretaget som har få operationella funktioner även förväntas uppvisa en lägre lönsamhet, vilket stämmer överrens med Przysuski (2005) argumentation. Däremot har det framkommit att fallföretaget åtar sig en hel del risker. Karlsson påstod att företagets marginal borde öka i och med att företagets risker ökar.

Det har också tidigare framkommit av Tucha och Brem (2005) att då residualvinstfördelningsmetoden används som prissättningsmetod skall funktionerna indelas i rutinmässiga och icke-rutinmässiga. De icke-rutinmässiga funktionerna värderas genom fördelning av residualvinsten efter att de rutinmässiga funktionerna har blivit ersatta på basen av rutinpålägg (Tucha & Brem 2005). Dessutom har de immateriella rättigheterna stor inverkan då residual- vinstfördelningsmetoden väljs att användas (Decosimo Global: u.å). Inom hela koncernen som fallföretaget verkar inom är funktionerna, såsom Tucha och Brem (2005) påpekar, indelade i rutinmässiga och icke-rutinmässiga. Indelningen av funktioner kan utläsas från tabell 2.

Rutinmässiga funktioner	Icke- rutinmässiga funktioner
Tillverkning	Marknadsföring
Distribution	Forskning och utveckling
Tjänster (t.ex. finansiella tjänster)	Strategisk ledning

Tabell 2 Rutinmässiga och icke- rutinmässiga funktioner

Det kan även konstateras utifrån koncernens internprissättningsriktlinjer att lönsamheten drivs av dess immateriella egendom. Denna hörör från den icke – rutinmässiga operativa verksamheten. Lin & Tang (2008) påstår också att de immateriella tillgångarna kan anses vara de viktigaste tillgångarna som man kan hitta inom företag. Utifrån koncernens internprissättningsriktlinjer kan utläsas att de mest betydande vinstdrivande immateriella rättigheterna inom koncernen finns inom tillverkning och marknadsföring. Således kan det konstateras att fallföretaget som varken äger immateriella rättigheter som tillhör tillverkning eller marknadsföring inte kan ta del av någon vinstfördelning från dessa om internförsäljning sker. Dock är marknadsföringsfunktionen en icke-rutinmässig funktion som i sin tur skulle ta del av residualvinstfördelningen.

Däremot skall fallföretaget vid inköp som sker från annat besläktat företag som t.ex. koncernens moderbolag i Tyskland, debiteras mera eftersom det framkommer ur

koncernens internprissättningsriktlinjer att det tyska moderbolaget äger en stor del av de immateriella rättigheterna. Det framgick dock i funktionsanalysen att fallföretagets interna transaktioner främst sker från den svenska enheten till fallföretaget vilket betyder att fallföretaget bör debiteras högre pris för en del produkter eftersom den svenska enheten äger en viss del av de immateriella rättigheter som hör till marknadsföring och produktion. Men fastän den svenska enheten inte äger immateriella rättigheter som kan hänföras till alla produkter som säljs från den svenska enheten till den danska så skall den danska enheten ändå debiteras högt. Detta resonemang utgår från att den svenska enheten slutligen också betalar ett högt pris till det tyska moderbolaget som förser den svenska enheten med produkter, eftersom det tyska moderbolaget äger en stor del av de immateriella rättigheterna som har stor inverkan på priset.

Utifrån Tucha och Brem (2005) och Decosimo Global (u.å) kunde även konstateras att icke-rutinmässiga funktioner kan värderas genom fördelningen av residualvinsten. Rutinmässiga funktioner skall däremot ersättas på basen av rutinpålägg som sker före att residualvinsten fördelas, framkommer det av Tucha och Brem (2005). Så sker även inom koncernen som fallföretaget verkar inom. Det vill säga, först ersätts inblandad enhet för rutinmässiga funktioner, som har fastställts genom en benchmarkingprocess. Sedan följer en fördelning av residualvinsten som kan hänföras till de icke-rutinmässiga funktionerna. I koncernen som fallföretaget verkar inom kommer olika immateriella rättigheter till användning under den värdeskapandeprocessen, vilket gör transaktionerna mycket komplexa. Detta leder till att det inte går att avgöra varje produkts bidrag till resultatet på varje enskild transaktion. Detta tas även upp i transfer pricing-bekendtgørelse som tillåter en enhet att beskriva flera transaktioner som en enhet om fallet så kräver. Detta medverkar till att residualvinstfördelningsmetoden är den lämpligaste prissättningsmetoden för denna koncern för att kunna avgöra armlängdspriset.

Efter analys av fallföretagets utförda funktioner och burna risker har konstaterats att det bör debiteras ett högt pris när den danska enheten köper produkter internt även med marknadsföringsfunktionens utförande taget i beaktande. Om fallföretaget däremot skulle sälja något internt skulle det inte kunna debitera det köpande företaget högt vilket skulle resultera i en lägre lönsamhet.

5 SAMMANFATTNING

Syftet i denna avhandling var att identifiera och dokumentera ett fallföretags utförda funktioner och burna risker. Resultatet för funktions- och riskanalysen kunde uppnås genom djupgående intervjuer samt en enkät. Eftersom enkätsvaren inte kunde anses ge tillräckligt datamaterial har svaren från intervjuerna använts till största delen för att kunna få en så utförlig beskrivning av funktionerna som möjligt. Däremot kunde den största delen av riskerna identifieras genom enkäten. Det kunde konstateras att den största funktion som företaget utförde var marknadsföringsaktiviteter. Däremot bar fallföretaget desto flera risker. I och med att företagens funktioner och risker har kunnat identifieras och beskrivas kan syftet anses vara uppnått och även uppdraget till företaget slutfört.

Teoretiskt ser internprissättningsdokumentationen mycket strukturerad ut med specifika delar som skall ingå, men i verkligheten är det mycket svårare att kunna avgöra vad som kan anses vara relevant information och vad som inte är, vilket kritiserades redan i den teoretiska referensramen. Faktum är att det idag finns en hel del information att få ta del av som behandlar internprissättningsdokumentationen. Trots detta finns det mycket lite forskning om vad som faktiskt är den rätta utformningen av dokumentationen. Även Tucha och Brem (2005) konstaterade att det enligt deras vetenskap inte finns någon riktig vägledning angående vilka jämförbarhetskriterier som skall finnas med samt den specifika utformningen av funktions- och riskanalysen. Denna problematik finns ännu med i bilden men jag anser dock att informationen har förbättrats de senaste åren i detta anseende. Bland annat PWC har utkommit med en välutarbetad "International Transfer Pricing Guidelines 2011". Det kunde dock enligt min mening publiceras mer material om dokumentationen för att stöda de organisationer som inte väljer att av t.ex. ekonomiska skäl anställa konsult, skatteexpert eller liknande för vägledning. Det kunde även konstateras att det ser ut att vara så att skattemyndigheter såväl i Danmark som också i andra länder inom OECD vill lämna det fria spelrummet för den skattskyldiga för att kunna hålla sitt eget ansvar för hela saken på avstånd, eftersom de då kan tolka och bedöma varje skild dokumentation för sig. För att göra dokumentationsarbetet enklare för organisationerna som berörs av det borde därför även staterna ta sitt ansvar och tydliggöra reglerna angående dokumentationen i de fall det behövs.

5.1 Undersökningens tillförlitlighet

Reliabilitet är ett sätt att utvärdera hur tillförlitlig och entydigt mätinstrument är. I en kvalitativ studie uppkommer reliabilitetsproblemet inte på samma sätt som i kvantitativa studier eftersom det är en företeelse som ämnas mätas. Eftersom det inte finns några direkta mätproblem i en kvalitativ studie finns det inte heller reliabilitetsproblem. Följaktligen menar Eneroth (1984: 59- 68) att undersökaren noggrant behöver beskriva de data som undersökningens grundas på samt redogöra för känslor och föreställningar som kan ha haft inverkan på hur data har tolkats på ett visst sätt, men även att redogöra för metod och egen erfarenhet. (Eneroth 1984: 59- 68)

Reliabiliteten har i detta fall ökat genom att utgå från en detaljerad och omfattande teoretisk referensram. Även skribentens egen erfarenhet och kunskap om fallföretaget samt koncernen efter att ha arbetat på det nordiska huvudkontoret ökar reliabiliteten.

Enligt Stenbacka (2001: 51) är den grundläggande validitetsfrågan om det avsedda mätobjektet faktiskt har blivit mätt. Hon menar även att det är skillnad mellan validitet i en kvalitativ och kvantitativ undersökning. I en kvalitativ undersökning påstår Stenbacka att det är relativt enkelt att avgöra om undersökningen är av god validitet eller inte. Detta grundas på att forskaren i en kvalitativ undersökning ämnar få förståelse för ett visst fenomen, vilket kan uppnås genom att ha en person som är en del av problemet som informationskälla. Dessutom behöver denna person få tillfälle att få uttala sig fritt utgående från sin egen kunskap. Med detta menas att validitet har uppnåtts om man använder sig av intervjuer som inte är tvingande och informanterna är strategiskt väl valda (Stenbacka 2001: 551- 552).

I och med detta anser jag validiteten var av god nivå eftersom respondenterna har varit strategiskt välvalda för varje funktion. Intervjuerna var heller inte tvingande och för att minimera tolkningsfel efter intervjun skickades e-post till respondenten efteråt för att kunna konstatera att svaren var rätt tolkade. Brister i arbetet kan dock förekomma eftersom detta är en fallstudie och vissa affärshemligheter inte har kunnat lämnas ut. Slutligen har arbetets empiriska del granskats av en ansvarig person från företagets sida, som då har haft möjlighet att kommentera innehållet.

5.2 Dokumentationens användbarhet

Vid besöket på det nordiska huvudkontoret i Stockholm passade jag också på att diskutera internprissättningsdokumentations framtid inom företaget med en ansvarig

person för projektet. Vi diskuterade hur företaget har funderat på att hålla dokumentationen ständigt uppdaterad hela tiden. Det konstaterades att de inte har kommit in i det planeringsskedet ännu, eftersom företaget ännu håller på och försöker få den första dokumentationen klar för alla enheter.

Ett stort frågetecken som antagligen alla företag som står inför dokumentationen är vilken nytta företaget egentligen har av den då den är klar. Jag tog upp frågan med respondent fem som svarade att de för tillfället endast gör detta för att de måste enligt lag. Efter en kort betänketid fortsatte hon dock och säger: *"men nu då du frågar, så skulle man ju faktiskt kunna använda dokumentationen då ny personal anställs"*. Vidare förklarar hon att ny personal skulle kunna lära sig mycket om hur företaget fungerar genom att läsa dokumentationerna. Det verkar således som om Von Koch (2006) har ganska rätt i vad han säger då han påstår att dokumentationen först kommer att vara en stor börda för företaget, både tids- och kostnadsmässigt, men att företaget kommer att gynnas av dokumentationen på sikt.

I tidigare forskning har det framkommit av bl.a. Tucha och Brem (2005) missnöje med den brist som det råder på detaljerad vägledning för utförandet av funktions- och riskanalysdelen. Som ett led i detta anser jag trots att funktions- och riskanalysen i detta arbete är både företags- och branschspecifikt ändå att avhandlingen kan vara till vägledning för andra företag och ge en god beskrivning av problematiken runt funktions- och riskanalysdelen. Genom att jag praktiskt har analyserat funktionerna och riskerna kan jag således också bidra till att visa på både svårigheter och möjligheter.

5.3 Förslag till fortsatt forskning

Det finns många olika möjligheter till fortsatt forskning inom detta ämne eftersom det är ett mycket brett område. En fortsättning på denna avhandling kunde t.ex. vara att försöka framta en modell för detta företag så att dokumentationen uppdaterades. Utöver detta borde forskningen öka inom området att framta en modell som fritt kan användas av alla organisationer som håller på med dokumentationsarbetet. Dock har det ju kunnat konstateras att speciellt funktions- och riskanalysen skiljer sig åt mellan olika branscher. Forskningen kunde således utföras t.ex. branschvis så att eventuella dokumentationsmodeller blev så noggranna som möjligt. Det verkar dock som att en del forskning har påbörjats men inte kommit så långt eftersom det kan utläsas en del kritik i bristen på forskning i den litteratur som finns att tillgå idag.

Jag vill slutligen tacka alla som hjälpt mig att komma till ett slutresultat i denna avhandling, alla respondenter och min handledare.

KÄLLFÖRTECKNING

- Adams, L. & Drtina, R. (2010): Multinational Transfer Pricing: Management Accounting Theory versus Practice. *Management Accounting Quarterly*, vol. 11, issue 3, s. 22- 29.
- Amerkhal, V. (2006): Functional Analysis and choosing the best method. Transfer Pricing Network.
Tillgänglig:<http://www.transferpricing.com/pdf/Functional%20Analysis.pdf> .
Hämtad: 17.1.2011.
- Andersen, S. & Nilsson, M. (2005): Vissa utvecklingstendenser och nyheter i Europa inom transfer pricing. *Svensk Skattetidning*, s. 293- 301.
- Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar
2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.
- Borkowski, S. (2001): Transfer pricing documentation and penalties: How much is enough? *International Tax Journal*, vol.29, issue 3.
- Borkowski, S. (1997): Factors Motivating Transfer Pricing Choices of Japanese and United States Transnational Corporations. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 6, s. 25-47.
- Cuzdriorean, D., Jurcu S. (2009): Tax optimization through transfer pricing, common and manipulative practice. *Economic Science Series*, vol. 18, issue 3, s.872-876.
- Decosimo Global (u.å): Transfer Pricing: documentation, consulting and arms- length price determination. Tillgänglig:
http://www.decosimo.com/downloads/TransferPricing_detail414.pdf. Hämtad: 30.07.2011.
- Douppnik T. & Perera H. (2009): *International Accounting*. McGraw Hill International Edition.
- Eneroth, B.(1984): *Hur mäter man vackert? Grundbok i kvalitativ metod*. Stockholm: Akademitlitteratur.
- Ernst & Young (2004): Transfer Pricing 2003 Global Survey Practices, Perceptions, and Trends in 22 Countries Plus Tax Authority Approaches in 44 Countries. *International Tax Journal*, vol. 30, issue 3, s.1-86.
- European Union Transfer Pricing Documentation (EU TPD), Europeiska Unionens officiella Tidning, 28.7.2006.
- European Commission, Taxation and Customs Union.
Tillgänglig:http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm. Hämtad: 01.11.2010
- Feinschreiber, R. & Kent, M. (2001): Transfer Pricing Developments in the European Union-Part II: Documentation. *Corporate business Taxation Monthly*.

- Hallgren, P. & Victorsson, H. (2004): *Transfer Pricing Documentation- Putting a Framework to the test*, Examensarbete. Lund.
- Hung C. K. & Lo, W.Y. (2004): The Influence of managerial Perception of environmental variables on the choice of international Transfer Pricing methods. *The International Journal of Accounting*, vol. 39, issue 1, s. 93-110.
- Johansson, C., Johansson, R., Marton, J. & Pautsch, G. (2009): *Extern redovisning*. Bonniers.
- Josephsen, N., (2006): Denmark. *International Tax Review*, World Tax 2006, vol. 16, s. 137- 149.
- Karlsson, K. (1990): Internprissättning- ett ämnesområde i blickpunkten. *Svensk Skattetidning*, s. 414- 428.
- Källqvist, J. & Köhlmark, A. (2007): *Internationella skattehandboken*. Stockholm: Norstedts Juridik.
- Leicht, R.A & Barrett K.S (1992): Multinational Transfer Pricing: Objectives and constraints. *Journal of Accounting literature*, vol.11, s. 47- 92.
- Lindström, A. & Von Koch, N. (2002): Förslag till informations- och dokumentationsskyldighet för internprissättning. *Svensk skattetidning*, s. 363-366.
- Lin, G. & Tang, J. (2008): Appraising Intangible Assets from the Viewpoint of Value Drivers. *Journal of Business Ethics*, vol. 88, issue 4, s. 679-689.
- Lov nr. 1365 af 29. november 2010 om påligningen af indkomstskat til staten ligningsloven
- Martinson O.B & McKee, T.C(2001): Staying Out of Trouble with Transfer Pricing. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 13 Issue 1, s.39-47.
- McAuley, L. & Tomkins, C.R. (1992): A review of the contemporary transfer pricing literature with recommendation for future research. *British Journal of Management*, vol.3, s. 101-102.
- Merriam, S.B. (1994): *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Nobes & Parker (2008): *Comparative International Accounting*. Tenth Edition, Prentice Hall.
- OECD (2009): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration.
- OECD (2010): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration.
Tillgänglig:http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnline5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf?uuid=3d4ba2c4-3c0b-11e0-9341-61eb1896ac2b. Hämtad: 15.03.2011.

- Owens, J. (2006): International Taxation: Meeting the Challenges – the Role of OECD. *European Taxation*, vol. 46, issue 12, s. 555-558.
- Pelin, L. (2004): *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, tredje omarbetade upplagan, Prose design & grafik.
- Porter, M., (1985): *Competitive Advantage- Creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press.
- PricewaterhouseCoopers (2011a): International Transfer Pricing 2011: Tillgänglig: http://www.pwc.com/en_GX/gx/international-transfer-pricing/assets/itp-2011.pdf. Hämtad: 15.3.2011
- PricewaterhouseCoopers (2011b): Winds of change- Transfer Pricing Perspectives. Tillgänglig: http://www.pwc.com/gx/en/tax/transfer-pricing/management-strategy/perspectivesdownload_woc.jhtml. Hämtad: 20.5.2011
- PricewaterhouseCoopers (u.å): *Putting a comparability analysis and search for comparables into perspective*. Tillgänglig: <http://www.oecd.org/dataoecd/55/56/37862093.pdf> . Hämtad: 31.3.2011
- Przysuski, M. (2005): *Achieving Operational Transfer Pricing Functionality*. Corporate Business Taxation Monthly.
- Roos Kajsa (2007): Internprissättning av koncerninterna tjänster. Lund: examensarbete. Tillgänglig: <http://www.uppsatser.se/om/Kajsa+Roos/>. Hämtad: 15.4.2011.
- Skatteverket, Sverige (2010): *Handledning för internationell beskattning 2010*. Tillgänglig: <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/skatter/internationellt/internprissattning.4.3dfca4f410f4fc63c8680005982.html>. hämtad: 30.10.2010.
- Stenbacka, C. (2001): Qualitative research requires quality concepts of its own. *Management Decision*, vol. 39, nr. 7, s. 551- 555.
- Tang R. & Chan K.H (1979): Environmental Variables of International Transfer Pricing: A Japan- United States Comparison. *Abacus*, vol.15, issue 1, s. 3-12.
- Tomkins C (1990): Making sense of cost-plus transfer prices where there are imperfect intermediate good markets by a "pragmatic- analytical" perspective. *Management Accounting Research* 1, s. 199- 216.
- Tucha, T. & Brem, M. (2005): Fuzzy Transfer Pricing World: On the analysis of Transfer Pricing with Fuzzy Logic Techniques. Indian Institute of Management.
- Turner, B., Okawara, K. & Miall, R. (2003): The role of comparable company benchmarks in transfer pricing. *International Tax Review*, vol. 14, issue 8.
- Von Koch, N. (2006): EU TPD- Hjälp eller börda för näringslivet? *Svensk skattetidning*, s. 152- 159.
- Von Koch, N. (2007): Internprissättning mellan företag. Skatteverkets regler om dokumentationen av koncerninterna transaktioner. *Balans*, nr. 5.

Yin, R., (2007): *Fallstudier: design och genomförande*. Malmö: Liber AB

Intervjuer och e- postkorrespondens

Respondent 1 – E-postkorrespondens med dansk forskare inom internprissättning

Respondent 2- Supply Chain Services Manager

Respondent 3- Marketing Director

Respondent 4-Head of Controlling

Respondent 5- Head of General Accounting

Respondent 6- Nordic Technical Manager

Respondent 7- Sales Manager

Respondent 8- HR Manager

BILAGA 1 FUNKTIONER

Tillverkning	Viktiga frågeställningar
Tillverkning	<ul style="list-style-type: none"> - Vem är ansvarig för produktionsschemaläggning? - Används ett datasystem för tillverkning? - Vilka beslut kräver godkännande från huvudkontor?
Inköp av material	<ul style="list-style-type: none"> - Varifrån köps material, både externt och internt? - Vad, varifrån och hur köps material? - Vem sköter om inköpet samt förhandlar om arrangemanget? - Behövs godkännande från huvudkontor för inköp? - Vem planerar inöppsscheman?
Kvalitetskontroll	<ul style="list-style-type: none"> - Hurudan kvalitetskontroll görs? - Vem sätter kvalitetsstandarder och procedurer? - Vem utför kontrollen och bär kostnaden?
Förpackning och märkning	<ul style="list-style-type: none"> - Hur förpackas och märks produkter/ var görs det? - Vem tar beslut angående förpackningar och märkning?

Tabell 3 Tillverkningsfunktioner

(Källa: PWC: 2011a)

Forsknings- & utveckling	Viktiga frågeställningar
Forskning- och utveckling	<ul style="list-style-type: none"> - Hurudan forskning och utveckling utför enheten? - Sköts någon FoU för enhetens räkning av något besläktat företag - Utförs FoU av tredje part på uppdrag av enheten. - Var designas produkter? - Hur viktigt är utvecklingen av patent i industrin? - Vilken inverkan har distributörerna på tillverkning, produktdesign eller produktmodifieringar? - Vem uppgör budgeten?

Tabell 4 Forsknings- och utvecklingfunktion

(Källa: PWC: 2011a)

Marknadsföring		Viktiga frågeställningar
Marknadsföring	<ul style="list-style-type: none"> - Utförs egen marknadsföring på området? - Görs marknadsundersökningar? - Hurudana beslut kräver godkännanden från huvudkontoret? - Vem uppgör marknadsföringsbudgeten? - Hurudan marknadsföring utförs? - Hurudan annonsering används/vem betalar det? - Ges prover till distributörer och vem står för dessa kostnader i så fall? - Vem producerar produktbroschyrer samt produktspecifikationer? - Vilket slag av marknadsföringsassistering kan enheten dra nytta av? 	

Tabell 5 Marknadsföringsfunktion

(Källa: PWC: 2011a)

Försäljning och distribution		Viktiga frågeställningar
Försäljning	<ul style="list-style-type: none"> - Hur utförs försäljningen/vem är involverade? - Vem fakturerar kund samt enhet? - Var tas försäljningsorder emot? - Vem sätter försäljningsmål? 	
Lagerhållning	<ul style="list-style-type: none"> - Var är lagret placerat? - Vem kontrollerar lagernivån? 	
Skeppning	<ul style="list-style-type: none"> - Vem arrangerar skeppningar? - Vem skeppar produkterna? - Vart och hur skeppas dessa? - Vem är ansvarig för valet av fraktare? 	
"After sales" stöd	<ul style="list-style-type: none"> - Om företaget tillhandahåller "after-sales" stöd, beskriv denna isåfall. 	

Tabell 6 Försäljnings- och distributionsfunktioner

(Källa: PWC: 2011a)

Administration och övriga tjänster	Viktiga frågeställningar
Allmän administration	<ul style="list-style-type: none"> - Utför enheten en komplett administrativ funktion? - Utförs någon administration för enheten av annan enhet?
Redovisning	<ul style="list-style-type: none"> - Vilka redovisningsfunktioner utförs och av vem? - Har enheten bankkonto? Och i vilket syfte används detta? - Var sköts den finansiella rapporteringen? - Vem betalar försäkringspremier för produktansvar?
Prissättning	<ul style="list-style-type: none"> - Vem fastställer priserna för produkterna? - Hurudan är prissättningspolicyn? - Hurudana beslut behöver godkännande från huvudkontoret?
Juridiska frågor	<ul style="list-style-type: none"> - Vem ansvarar för juridiska frågor?
Finans, lån och kredit	<ul style="list-style-type: none"> - Finns koncerninterna lån? Om ja, betalas ränta? - Betalas eller debiteras ränta ifall kreditperioder överskrids?
Personal	<ul style="list-style-type: none"> - Finns det några utstationeringar av personal till eller från utomeuropeiska besläktade företag? - Vilka positioner har dessa personer inom företaget isåfall? - Personalomsättning? - Vem är ansvarig för anställning av personal? - Hurudan skolning erbjuds de anställda? - Vilken längd är skolningsperioden? - Erbjuds de anställda någon fortbildning?

Tabell 7 Administration och övriga tjänster

(Källa: PWC: 2011a)

BILAGA 2 INTERVJUGUIDE

Tillverkning och inköp

- Berätta om kvalitetskontrollen som utförs även om inte företaget tillverkar något.
- Varifrån köps färdiga produkter? Både internt och externt.
- Hur fördelas de interna och externa inköpen procentuellt?
- Hur sköts förpackandet och märkningen av produkter?
- Vem ansvarar för fallföretagets lagerhållning? Om det sköts av en tredje part, vilket företag iså fall?
- Vem kontrollerar inventarientivån?
- Något annat som Ni skulle vilja tillägga?

Försäljning och distribution

- Vem ansvarar för distribueringen av produkter på den danska marknaden?
- Vem är ansvarig för försäljningsbudgeten för fallföretaget?
- Vilken enhet är ansvarig för After- sales stödet på den danska marknaden?
- Vilken enhet bär kostnaderna för After- sales stödet?
- Något annat som Ni skulle vilja tillägga?

Marknadsföring

- Vilken enhet är ansvarig för den lokala marknadsföringen samt annonsering i Danmark?
- Vilka språk används i marknadsföringen, t.ex. i tv- reklam?
- Har produkterna som företaget marknadsför i Danmark lokala namn?
- De produkter som marknadsförs på den danska marknaden, skiljer sig dessa på något sätt från de internationella produkterna?
- Vem uppgör marknadsföringsbudgeten för den danska enheten?
- Täcker denna budget all marknadsföring?
- Utförs marknadsundersökningar någon gång?
- Ges produktprover till distributörer?
- Om produktprover ges, vem står för kostnaderna för dessa iså fall?

- Vem producerar och var produceras produktbroschyrer och/ eller produktspecifikationer?
- Något annat som Ni skulle vilja tillägga?

Administration och övriga tjänster

Juridiska frågor

- Vem sköter om de juridiska frågorna i fallföretaget?
- Något annat som Ni skulle vilja tillägga?

Personal

- Vem är ansvarig för anställningen av personal i Danmark?
- Hur sker rekryteringen? görs det på plats (i Danmark)?
- Utför någon annan enhet någon funktion i rekryteringsprocessen?
- Hur många anställda (i snitt) hade danska enheten år 2010?
- Fallföretagets personalomsättning?
- Hurudan skolning erbjuds de anställda i Danmark? vid anställningens början?
- Erbjuds någon fortbildning? annat?
- Vilken längd är skolningsperioden?
- Finns det några utstationeringar av personal till eller från besläktade företag utanför Europa?
- Vilka positioner i företaget har i så fall dessa personer?
- Något annat som Ni skulle vilja tillägga?

Immateriella rättigheter

- Äger fallföretaget några immateriella rättigheter? vilka?
- Något annat som Ni skulle vilja tillägga?