

DOKUMENTATION AV INTERNPRISSÄTTNING

INNEHÅLL

1	INLEDNING	3
2	ALLMÄNT	5
2.1	Definitioner.....	5
2.2	Om upprättande av dokumentationen	7
2.2.1	Allmänt	7
2.2.2	Väsentlighet i innehållet	7
2.2.3	Dokumentation i förhållande till principen om marknadsmässiga villkor	7
2.2.4	Språket som används.....	8
2.2.5	Tidpunkt för upprättandet	8
2.3	Tillämpning av EU TPD	9
3	TILLÄMPNINGSSOMRÅDET FÖR DOKUMENTATIONSSKYLDIGHETEN.....	10
3.1	Allmänt om gränserna för dokumentationsskyldigheten	10
3.2	Om definitionen av intressegemenskapsförhållande	10
3.3	Små och medelstora företag.....	12
3.3.1	Om tillämpningen av definitionen	12
3.3.2	Om överskridning av tröskelvärdena	13
3.3.3	Om överskridna tröskelvärden på basis av uppgifterna om partnerföretag och anknutna företag	14
3.4	Mindre transaktioner i intressegemenskap	16
3.5	Det fasta driftställets transaktioner	16
4	INNEHÅLLET I DOKUMENTATIONEN	18
4.1	Beskrivning av affärsverksamheten.....	18
4.2	Beskrivning av relationer i intressegemenskap	19
4.3	Transaktioner i intressegemenskap	20
4.3.1	Allmänt	20
4.3.2	Kombinering av affärstransaktioner.....	21
4.3.3	Avtal	21
4.4	Funktionsanalys.....	22
4.4.1	Dokumentationsskyldighet	22
4.4.2	Avsikten med funktionsanalys	22
4.4.3	Funktionsanalys av endast transaktioner mellan parter i intressegemenskap	22
4.4.4	Om betydelsen av funktionsanalys vid bedömning av internprissättning	23
4.4.5	Beskrivning av funktioner	23
4.4.6	Betydelse av använda tillgångar	24
4.4.7	Risker som parterna burit	25
4.4.8	Beskrivning av förändringar.....	26
4.4.9	Andra faktorer som påverkar jämförbarhet av transaktion i intressegemenskap	27
4.4.10	Klassificering av parter	27
4.4.11	Part som testas	29

4.4.12	Exempel	29
4.5	Jämförbarhetsanalys	30
4.5.1	Allmänt	30
4.5.2	Tyngdpunkt för jämförbarhetsanalys på ekonomiskt väsentliga transaktioner mellan närstående parter.....	30
4.5.3	Jämförbarhetsanalysens olika skeden	31
4.5.4	Jämförelseobjekt	31
4.5.4.1	Internt jämförelseobjekt	31
4.5.4.2	Externt jämförelseobjekt.....	32
4.5.4.3	Tillgängliga jämförelseobjekt	32
4.5.5	Att ta fram jämförelseobjekt.....	33
4.5.5.1	Informationskällor	33
4.5.5.2	Sökområde	34
4.5.5.3	Andra sökvillkor	34
4.5.6	Jämförbarhet	35
4.5.7	Justering av jämförbarhet.....	36
4.5.8	Variationsintervall.....	36
4.6	Internprissättningsmetod och dess tillämpning.....	38
4.6.1	Dokumentationsskyldighet	38
4.6.2	Internprissättningsmetoder.....	38
4.6.3	Specialsynpunkter om immateriella tillgångar	38
4.6.4	Val av metod	39
4.6.5	Metodens tillämpning	39
5	Om undersökning av dokumentation	41
5.1	Presentation av dokumentation	41
5.1.1	Tidsfrist.....	41
5.1.2	Bevarande	41
5.1.3	Uppmaning	42
5.2	Komplettering av dokumentation	42
5.2.1	Tidsfrist.....	42
5.2.2	Objekt för tilläggsutredning	42
5.2.3	Från dokumentation befriade skattskyldigas skyldighet att lämna utredningar	43
5.3	Skatteförhöjning.....	44
5.3.1	Bestämmelse.....	44
5.3.2	Tillämpning	44
5.3.3	Skatteförhöjningsbelopp.....	45

1 INLEDNING

Dokumentation av internprissättning är en skriftlig utredning om prissättningen i transaktioner mellan den skattskyldige och en närstående part. Syftet med utredningen är att bevisa att den skattskyldiges affärstransaktioner har prissatts enligt armlängdsprincipen. Armlängdsprincipen utgör grunden för internprissättningen och den tillämpas internationellt. I Finland har armlängdsprincipen reglerats genom 31 § i lagen om beskattningsförfarande (BFL). I BFL ingår även bestämmelserna om dokumentation av internprissättningen. Dokumentationsskyldigheten i BFL 14 a–14 c § förutsätter att den skattskyldige årligen upprättar dokumentation av internprissättningen.

Kravet på dokumentation lades till lagen genom reformen som gällde internprissättning i inkomstbeskattningen. Ett av syften med reformen var att garantera Finlands samfundsskatteintäkter i en alltmer internationell omvärld. Detta ansåg man förutsätta en sådan lagstiftning också i Finland att motsvarande krav ställs för dokumentation som tillämpas internationellt. Olika krav för dokumentationen har implementerats under de närmaste åren i flera olika stater. Finlands krav på dokumentation har mest påverkats av den uppförandekod som tillämpas inom Europeiska unionen. Avsikten med den är utöver att garantera skatteintäkterna i medlemsstaterna även att harmonisera dokumentationsreglerna i medlemsstaterna och göra det lättare för företagen att fullgöra sina skyldigheter som hänför sig till beskattningen.

I denna promemoria behandlas upprättandet av dokumentation av internprissättningen. Syftet är att ge handledning till de skattskyldiga om definitionen av den dokumentationsskyldige och innehållet i dokumentationen. Meningen är också att besvara frågor såsom vem ska upprätta dokumentation, vilka affärstransaktioner förutsätter dokumentation och hurdan dokumentation tolkas som tillräcklig. I promemorian behandlas också hur dokumentationen undersöks i beskattningen. Till dess del är meningen att ge råd om framställningen och kompletteringen av dokumentationen och om skatteförhöjning som är påföljden av försummad dokumentationen.

Innehållet i dokumentationen av internprissättning har fastställts i BFL 14 b §. Dokumentationen ska innehålla

- 1) en beskrivning av affärsverksamheten,
- 2) en beskrivning av relationer i intressegemenskap,
- 3) uppgifter om transaktioner mellan närstående parter,
- 4) en funktionsanalys av transaktioner mellan närstående parter,
- 5) en jämförbarhetsanalys
- 6) en beskrivning av vald internprissättningsmetod och dess tillämpning.

I de fyra första punkterna klargörs faktorer som påverkar den skattskyldiges transaktioner i intressegemenskap. Syftet är att få en helhetsbild av den skattskyldiges verksamhet för att den jämförelse som armlängdsprincipen förutsätter blir möjlig. I den femte punkten jämförs transaktioner i intressegemenskap med jämförbara oberoende transaktioner. I prissättningen av transaktioner i intressegemenskap bör man ha tillämpat en lämplig internprissättningsmetod (punkt 6).

Vilka uppgifter som är väsentliga för att på basis av dokumentationen kunna fastställa om internprissättningen skett enligt marknadsmässiga villkor beror på de fakta och omständigheter som gäller transaktionen. I OECD:s riktlinjer

konstateras att vissa drag är gemensamma för alla undersökningar om internprissättningen. Uppgifter som behövs i dokumentationen grundar sig på de gemensamma drag som kan tillämpas på samtliga fallen. Innehållskravet på dokumentationen har också till betydande delar påverkats av rekommendationer i EU:s praxisregler.

I denna promemoria behandlas inte i detalj rättelse av internprissättningen i BFL 31 § eller principen om marknadsmässiga villkor ("armlängdsprincipen") bakom den. I promemorian förklaras till vissa delar OECD:s verk "Principer för internprissättning avsedda för multinationella företag och skatteförvaltningar" (nedan OECD:s riktlinjer) för att innehållskraven på dokumentation blir lättare att förstå. Meningen är inte emellertid att ge en omfattande framställning av tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor, utan endast klarlägga innehållet i dokumentationen till sådana delar som behövs. Principen om marknadsmässiga villkor tolkas i internprissättningssituationer enligt de principer som framgår av OECD:s riktlinjer.

2 ALLMÄNT

2.1 Definitioner

Nedan förtecknas de termer som har använts i promemorian.

Anknutna företag

Anknutna företag är en typ av företag för definition av små och medelstora företag. Det är fråga om anknutna företag om ägarandelen i företaget är över 50 procent.

Dokumentation

Dokumentation är en utredning upprättad av den skattskyldige om internprissättningen mellan närstående parter. Termen som används i BFL 14 a § är dokumentation av internprissättning, men i promemorian används endast dokumentation.

Dokumentationsskyldighet

Dokumentationsskyldigheten är en helhet enligt BFL 14 a – 14 c § som omfattar den skattskyldiges skyldighet att upprätta dokumentation av internprissättningen och lämna in dokumentation och komplettera den.

EU TPD

EU Transfer Pricing Documentation (EU TPD) är en modell för en standardiserad och delvis centraliserad internprissättningsdokumentation för närstående parter inom EU-området.

EU:s uppförandekod

Resolution från rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, av den 27 juni 2006 om en uppförandekod om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen (2006/C 176/01). Uppförandekoden kallas i denna promemoria för EU:s uppförandekod.

Funktionsanalys

Funktionsanalys enligt OECD:s riktlinjer (functional analysis), i vilken man analyserar transaktioner som genomförts i intressegemenskap och med dem jämförbara transaktioner mellan oberoende parter med beaktande av använda tillgångar och burna risker.

Intressegemenskap

Intressegemenskap är ett förhållande mellan den skattskyldige och en närstående part med denne enligt BFL 31 § 2 (och 3) mom. En intressegemenskap uppstår när ett företag direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den närstående parten eller röstetalet eller har rätt att direkt eller indirekt utse fler än hälften av styrelsemedlemmarna eller utövar på något annat sätt ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten. Med ett sådant intressegemenskap som förutsätter dokumentation jämföras förhållandet mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Finland.

Jämförbarhetsanalys

Jämförbarhetsanalys enligt OECD:s riktlinjer (comparability analysis), där man jämför en transaktion i intressegemenskap med en eller flera transaktioner mellan oberoende parter.

Kommissionens rekommendation

Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (2003/361/EG).

Kvartilavstånd

Pålitligheten av jämförelseuppgifter kan ökas så att man använder statistiska spridningstal. Med kvartilavstånd avses skillnaden mellan övre kvartilen (75 % av fallen är mindre) och undre kvartilen (25 % av fallen är mindre).

Median

Median är det tal i en mängd jämförelseuppgifter som storleksmässigt ligger i mitten eller medeltalet av de två mittersta, om antalet jämförelseuppgifter är jämnt.

Närstående företag

Part som har intressegemenskap med den skattskyldige.

OECD:s riktlinjer

Principer för internprissättning avsedda för multinationella företag och skatteförvaltningar (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) är en rapport som OECD publicerat år 1995 och sedermera kompletterat om definition av internprissättningen i företag i intressegemenskap. OECD:s riktlinjer är ett kommentarverk för tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor.

Partnerföretag

Partnerföretag är en typ av företag för definition av små och medelstora företag. Det är fråga om partnerföretag om ägarandelen i företaget är minst 25 procent men högst 50 procent (av kapitalet eller röstetalet).

Principen om marknadsmässiga villkor

Principen om marknadsmässiga villkor ("the arm's length principle", "arm-längdsprincipen") är en princip i artikel 9 i OECD:s modellskatteavtal enligt vilken man i en affärs- eller finansieringstransaktion mellan företag i intressegemenskap iakttar sådana villkor som skulle ha iakttagits mellan samsambandade parter.

Regeringsproposition

Regeringens proposition till riksdagen om med förslag till lagstiftning om internprissättningen i inkomstbeskattningen, RP 107/2006 rd.

Små och medelstora företag, SMS-företag

Små och medelstora företag har definierats i BFL 14 a §. Definitionen motsvarar definitionen i kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (2003/361/EG).

Transaktion

Transaktion (dealings) mellan ett företag och dess fasta driftställe jämställs med transaktion i intressegemenskap.

Transaktion i intressegemenskap

Transaktion i intressegemenskap är en transaktion mellan den skattskyldige och ett företag i intressegemenskap med denne. I denna promemoria används "transaktion" och "transaktion i intressegemenskap" synonymt. Med transaktion mellan företaget och dess fasta driftställe avses i BFL 14 b § transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Finland. Dessa åtgärder jämställs med transaktioner i intressegemenskap.

2.2 Om upprättande av dokumentationen

2.2.1 Allmänt

Dokumentationen har indelats i två faser. Den skattskyldige ska årligen upprätta dokumentation och å andra sidan ge kompletterande tilläggsutredningar om uppgifter som undersöks närmare. Dokumentation som upprättas är minimikraven för uppgifterna som man ur skattemyndighetens synvinkel avser att använda för en preliminär behandling av internprissättningens marknadsmässiga villkor. Vid behov ber skattemyndigheten om ytterligare utredning för att få det bekräftat att marknadsmässiga villkor har använts i internprissättningen.

2.2.2 Väsentlighet i innehållet

Dokumentationen är inte bunden till en viss form. Någon formbundenhet krävs inte, eftersom man för att kunna konstatera internprissättningen på marknadsmässiga villkor alltid måste iaktta gällande fakta och omständigheter.

Dokumentationen är tillräcklig då den uppfyller de allmänna kraven i BFL 14 b §. Dokumentation enligt lagrummet begränsas till vissa allmänna uppgifter som är gemensamma för alla internprissättningsfall. Fakta och handlingar som dokumenteras läggs fram till sådan noggrannhet som fallet förutsätter. En enkel och begränsad dokumentation kan vara tillräckligt noggrann om den trots omfattningen innehåller relevanta fakta om fallet och klarlägger transaktionens marknadsmässiga villkor. Å andra sidan kan en till sidantalet omfattande dokumentation vara bristfällig om alla relevanta fakta om transaktionen inte har behandlats. Innehållet i dokumentationen är alltid viktigare än dess form.

Dokumentationen kan upprättas i annan ordning än BFL 14 b §. Dokumentation kan avvika till strukturen och innehållet om den har upprättats t.ex. enligt dokumentationskraven i EU TPD eller kraven i en annan stat. Den skattskyldige kan välja ett annorlunda sätt att upprätta dokumentationen också av andra orsaker. Av dokumentationen ska emellertid framgå de uppgifter som förutsätts i BFL 14 b §.

2.2.3 Dokumentation i förhållande till principen om marknadsmässiga villkor

Kravet på dokumentation är flexibelt och i vissa fall är man befriad från dokumentationen eller har lindrigare krav. Flexibiliteten och de eventuella befrielseerna och lättnaderna för dokumentationen begränsas emellertid bara på dokumentationen och de har inte något samband med tillämpning av principen om marknadsmässiga villkor. Principen om marknadsmässiga villkor tillämpas likadant på alla internprissättningsfall. En dokumentation som upprättats enligt kraven i lagen hindrar inte skattemyndigheten från att tillämpa rättelse av internprissättningen om prissättningen enligt BFL 31 § avviker från marknadsmässiga villkor.

2.2.4 Språket som används

Dokumentationen kan upprättas på finska, svenska eller engelska. Vid behov ska man lägga fram en sammanfattande översättning av de väsentligaste punkterna i en engelskspråkig dokumentation.

Det är oftast inte ändamålsenligt att kräva översättning av en engelskspråkig dokumentation för skattemyndigheten, eftersom dokumentationen ofta består av delar som är lätta att tolka. Man kan tänka sig att översättning krävs t.ex. av sådana delar av dokumentationen som lämnar rum för tolkning och som är väsentliga med tanke på helhetsuppfattningen. Att kräva översättning av hela dokumentationen på generell basis skulle öka orimligt den skattskyldiges dokumentationskostnader. Detta framför också av rekommendationerna i EU:s uppförandekod. Enligt uppförandekoden bör medlemsstaterna till så stor omfattning som möjligt godkänna handlingar på främmande språk så att översättningskostnaderna förblir på låg nivå.

2.2.5 Tidpunkt för upprättandet

Det finns inte någon egentlig tidsfrist för upprättandet av dokumentationen. Det förutsätts inte att dokumentationen hålls aktuellt under skatteåret. I dokumentationen ska beaktas endast bestämmelsen i BFL 14 c § som gäller dokumentationsskyldigheten. Den skattskyldige ska lägga fram dokumentationen inom 60 dagar från skattemyndighetens anmaning. Man ska lägga fram dokumentationen för skatteåret tidigast sex månader räknat från skatteårets utgång. Dokumentation ska upprättas för första gången för ett skatteår som har börjat 1.1.2007 eller därefter.

Det är ändamålsenligt för den skattskyldige att följa internprissättningen på transaktioner i intressegemenskap, även om det inte förutsätts att dokumentationen hålls uppdaterad. Det är viktigt att följa upp att internprissättningen sker på marknadsmässiga villkor eftersom det inte längre är möjligt att rätta den beskattningsbara inkomsten i skattedeklarationen. Däremot kan man i skatteårets bokföring ta upp rättelseposter på marknadsmässiga villkor. En sådan rättelsepost på internprissättningen är en avdragbar utgift i beskattningen, under förutsättning av rättelseposten följer marknadsmässiga villkor. I så fall är det inte fråga om en icke avdragsgill utgift enligt 16 § 7 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL). Dessa är några av de orsaker varför det ofta är lättare för företaget att ha kontroll över internprissättningen som en helhet då företagets internprissättningspraxis och dokumentationen hålls så aktuell som möjligt.

2.3 Tillämpning av EU TPD

I EU:s uppförandekod rekommenderas att företagen inom Europeiska unionen bör ha standardiserade skyldigheter för internprissättningsdokumentationen. En dokumentation enligt uppförandekoden kallas EU TPD. Uppförandekoden är inte sådan rätt som är bindande för medlemsstaterna, eftersom medlemsstaterna har suveränitet inom den direkta beskattningen. Finland har emellertid beaktat uppförandekodens rekommendationer i de nya bestämmelserna om dokumentation.

Syftet med EU TPD är att harmonisera företagens dokumentationsskyldigheter. En koncern som är verksam inom Europeiska unionen kan införa EU TPD och tillämpa den på alla företag i intressegemenskap som är verkamma inom EU. Det här kan underlätta dokumentationsförpliktelserna, eftersom företagen kan upprätta dokumentationen på samma grunder i alla medlemsstater. Tillämpning av EU TPD är frivilligt för företagen. Företaget ska emellertid vara konsekvent och hålla sig till EU TPD-dokumentationsmodellen om den har införts, eftersom man inte kan växla mellan olika modeller varje år.

EU TPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen (en s.k. masterfile). Andra delen utgörs av en särskild landsspecifik dokumentation (country-specific documentation) av varje medlemsstat där koncernen har transaktioner i intressegemenskap. Varje landsspecifik dokumentation innehåller uppgifter om företagets intressegemenskapstransaktioner i staten och internprissättningen på dem. Den landsspecifika dokumentationen läggs fram endast till staten i fråga.

Dokumentationskravet i Finland kan uppfyllas genom EU TPD, eftersom dokumentationsskyldigheten i Finland är mindre detaljerat än den standardiserade landsspecifika dokumentationen. För att få en bättre helhetsbild bör man helst bifoga till dokumentationen den allmänna delen av EU TPD. Valet av EU TPD som dokumentationsmodell för koncernen förutsätter inte någon särskild anmälan enligt uppförandekoden till skattemyndigheten i Finland.

3 TILLÄMPNINGSSOMRÅDET FÖR DOKUMENTATIONSSKYLDIGHETEN

3.1 Allmänt om gränserna för dokumentationsskyldigheten

Den skattskyldige är i regel upprätta internprissättningsdokumentationen om sådana transaktioner i intressegemenskap avsedda i BFL 31 § som man gjort under skatteåret, dvs. skatteårets intressegemenskapstransaktioner. Dokumentationsskyldigheten gäller dock inte alla intressegemenskapstransaktioner som motsvarar definitionen i BFL 31 §. Tillämpningsområdet för BFL 31 § är omfattande och den kan tillämpas på transaktioner i hemlandet och över riksgränsen samt på transaktioner mellan företaget och dess fasta driftställe. Dokumentationsskyldigheten kan tillämpas mer begränsat.

Dokumentationsskyldigheten gäller sådana intressegemenskapstransaktioner där den ena parten är utländsk. Dokumentationen ska dessutom upprättas om transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Finland. Dokumentation behöver däremot inte upprättas på transaktioner mellan inhemska företag eller mellan inhemska företag och deras fasta driftställen utomlands. Det är motiverat att begränsa dokumentationsskyldigheten till endast gränsöverskridande transaktioner, eftersom skattemyndigheten har goda möjligheter att få in uppgifter som avses i bestämmelsen om sådana transaktioner där båda parterna är inhemska företag. Av den anledningen befrias från dokumentationsskyldigheten också transaktioner mellan ett utländskt företags fasta driftställe i Finland och ett finskt företag som hör till samma koncern med det utländska företaget, även om den ena parten formellt sett är ett utländskt företag.

Små och medelstora företag har befriats från dokumentationsskyldigheten i fråga om alla – även gränsöverskridande – transaktioner i intressegemenskap. Av små och medelstora företag förutsätts inte enligt regeringspropositionen någon dokumentation, eftersom upprättandet och uppdateringen av dokumentationen medför kostnader som inte kan anses skäligen när man ställer dem i relation till intresset att säkra skatteintäkterna från dessa företag.

För obetydliga intressegemenskapstransaktioner kan dokumentationen upprättas mindre detaljerat. Med obetydliga avses sådana transaktioner mellan den skattskyldige och det närstående företaget där värdet på transaktionerna uppgör högst till 500 000 euro. I regeringspropositionen motiveras den lättare dokumentationsskyldigheten så att obetydliga transaktioner inte har något fiskalt intresse och därför det inte är motiverat att kräva en omfattande dokumentation.

3.2 Om definitionen av intressegemenskapsförhållande

Intressegemenskap har definierats i BFL 31 § 2 mom. Parterna i en transaktion är i intressegemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i transaktionen. Begreppet bestämmande inflytande i BFL 31 § 2 mom. motsvarar till innehållet begreppet bestämmande inflytande i bokföringslagen (BokfL) och i den nya aktiebolagslagen (ABL). Enligt BokfL 1 kap. 5 § kan bestämmande inflytande för det första grunda

sig på röstmajoritet genom innehav av aktier eller andelar i målföretaget och att denna röstmajoritet grundar sig på ägande, medlemskap, bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara stadgar eller något annat avtal. För det andra kan bestämmande inflytande grunda sig på företagets rätt att utse eller avsätta flertalet av ledamöterna i målföretagets styrelse eller motsvarande organ eller i ett organ som har rätten att utse ledamöterna i styrelsen eller motsvarande organ, och denna rätt grundar sig på samma omständigheter som den ovan nämnda röstmajoriteten som ger bestämmande inflytande i målföretaget. Utöver dessa föreligger en bestämmande inflytande som avses i BokfL 1 kap. 5 § och BFL 31 § 2 mom. om företaget står under gemensam ledning eller om företaget på annat sätt faktiskt utövar bestämmande inflytande i målföretaget.

Med gemensam ledning avses enligt RP 126/2004 som handlar om reform av BokfL exempelvis sådana fall där man skapat finansierings- och säkerhetsarrangemang eller enheter för andra särskilda ändamål (eng. special purpose entities), vilka leds såsom dotterföretag, även om ägarintresse-sambandet mellan företaget och målföretaget saknas. Gemensam ledning avser också ägararrangemang av typ joint venture där två ägare äger målföretaget jämnt. Typiskt för samföretag är att det bestämmande inflytande definieras närmare i ett avtal som ingåtts mellan delägarna. På basis av uppgifterna i delägaravtalet kan man i allmänhet bestämma vilken av delägarna som faktiskt har bestämmande inflytande i samföretaget.

Intressegemenskap enligt BFL 31 § 2 mom. föreligger också då bestämmande inflytande grundar sig på indirekt ägande, röstmajoritet eller rätten att utse mer än hälften av ledamöterna i ett annat samfunds styrelse eller motsvarande organ. I regeringspropositionen har man kommit till att bestämmelsen omfattar typiska intressegemenskapssituationer, t.ex. en koncerns interna transaktioner och situationer där någon tredje part utövar kontrollen över bägge parterna i transaktionen. I regeringspropositionen konstateras också att bestämmelsen kan tillämpas t.ex. på transaktionerna mellan ett utländskt företags fasta driftställe i Finland och ett annat utländskt företag som hör till samma koncern.

Som tredje part som utövar bestämmande inflytande kan fungera utöver ett koncernföretag enligt BFL 31 § 2 mom. också en fysisk person ensam eller tillsammans med närstående kretsar. Med närstående kretsar avses en persons make eller maka, eller en person i äktenskapsliknande förhållande till denne, syskon, halvsyskon, släkting i rätt upp- eller nedstigande led till personen i fråga eller till dennes make eller maka eller till person i äktenskapsliknande förhållande till denne, samt make eller maka till nämnda personer eller person i äktenskapsliknande förhållande till nämnda personer. Utöver dessa kan personer i registrerade partnerskap eller personer i deras närstående kretsar utöva kontroll över varandra. Till en fysisk persons närstående kretsar hör också de ovan nämnda personernas dödsbon, eftersom den avlidnes rättigheter och skyldigheter övergår som generalsuccession till dödsboet.

Rättshandlingar mellan företaget och den fysiska person som är dess delägare är inte sådana intressegemenskapstransaktioner som förutsätter dokumentation. Rättshandlingar i detta förhållande – såsom ersättningar som betalas i anställningsförhållande, kapitalplaceringar och överlåtelser av personlig egendom – uppskattas på basis av tillämpliga skattebestämmelser. Om en fysisk finländsk person fungerar som näringsidkare och det i näringsverksamhetens förvärvskälla ingår utländska företag där näringsidkaren

utövar kontroll, tillämpas dokumentationsskyldigheten i första hand på intressegemenskapstransaktioner mellan näringsidkaren och de närstående företagen.

Exempel 1: Det utländska företaget A Ltd med en omsättning på 100 MEUR och en balansomslutning på 45 MEUR äger en sådan andel av aktierna i B Ab som motsvarar 40 % av röstetalet men det har dessutom rätten att utse mer än hälften av ledamöterna i B Ab styrelse. Transaktionerna mellan B Ab och A Ltd förutsätter dokumentation.

Exempel 2: Det finska A Ab med en omsättning på 60 MEUR och en balansomslutning på 44 MEUR äger 100 % av det finska B Ab. Det sistnämnda företaget äger 60 % av kapitalet i det utländska C Ltd och 40 % av det röstetal som aktierna medför. Båda de finländska företagen ska upprätta dokumentation av transaktionerna mellan dem och C Ltd.

Exempel 3: Den fysiska personen F äger samtliga aktierna i både det finska A Ab och det utländska B Ltd. A Ab ska upprätta dokumentation av transaktionerna med B Ltd, förutsatt att A Ab inte är ett litet eller medelstort företag enligt BFL 14 a §.

Exempel 4: En familj som består av far A, mor B, mormor C, dotter D, dotterns make E, dotterns barn F, G och H äger sammanlagt 51 % av aktierna i det finska X Ab. Familjen äger också 50 % av aktierna i det utländska Y Ltd. X Ab ska upprätta dokumentation av transaktionerna med Y Ltd, förutsatt att X Ab inte är ett litet eller medelstort företag enligt BFL 14 a §.

Exempel 5: Det danska äkta paret B och G äger tillsammans 100 % av Å A/S. Å S/S äger 40 % av aktierna i det finska P Ab och aktierna medför 25 % av röstetalet i bolaget. B:s fars brorsson äger 100 % av det finska X Ab som har en fast affärsförbindelse med både P Ab och Å A/S. Dokumentation förutsätts inte av de ömsesidiga transaktionerna mellan Å A/S, P Ab eller X Ab.

3.3 Små och medelstora företag

3.3.1 Om tillämpningen av definitionen

Små och medelstora företag har befriats från dokumentationsskyldigheten. Definitionen av små och medelstora företag har härletts från kommissionens rekommendation 2003/361/EG, vars syfte i första hand är att skapa en gemensam definition för åtgärder för att stödja små och medelstora företag. Även om befrielse från dokumentationsskyldigheten inte är en egentlig stödåtgärd, underlättar befrielsen i alla fall verksamheten i små och medelstora företag. Befrielsen bidrar till att förbättra verksamhetsmiljön för små och medelstora företag. I regeringspropositionen kom man till denna lösning genom att ställa skatteintäkterna i relation till dokumentationskostnaderna.

Små och medelstora företag har definierats i BFL 14 a § 3 mom. Med små och medelstora företag avses företag

- 1) som har färre än 250 anställda,
- 2) som har en omsättning som uppgår till högst 50 miljoner euro eller en balansomslutning som uppgår till högst 43 miljoner euro, samt
- 3) som motsvarar de i Kommissionens rekommendation 2003/361/EG avsedda kännetecknen för små och medelstora företag.

Företaget ska uppfylla samtliga tre krav för små och medelstora företag. Den ena av maximigränserna för omsättning och balansomslutning i punkt 2 kan överskridas men företaget betraktas trots allt som ett litet eller medelstort företag. Om bägge gränserna överskrids, kan företaget inte betraktas som ett litet eller medelstort företag. Hänvisningen till kommissionens rekommendation i punkt 3 gör i praktiken att bolag som hör till en koncern faller utanför definitionen av små och medelstora företag.

Ett företag som uppfyller kraven för små och medelstora företag är således befriat från dokumentation. Ett företag som överskrider tröskelvärden för definitionen betraktas som ett storföretag som är skyldig att upprätta dokumentation av sina intressegemenskapstransaktioner enligt BFL 14 a §. Definitionen av storföretag kan härledas omvänt. Företaget betraktas som stort om kraven i en av punkterna i definitionen uppfylls. I punkt 2 förutsätts att bägge tröskelvärdena som gäller omsättning och balansomslutning överskrids. Med stora företag avses företag

- 1) som har minst 250 anställda, eller
- 2) som har en omsättning som överstiger 50 miljoner euro och en balansomslutning som överstiger 43 miljoner euro, samt
- 3) som inte motsvarar de i Kommissionens rekommendation 2003/361/EG avsedda kännetecknen för små och medelstora företag.

Exempel 1: A Ab har 200 anställda. A:s omsättning uppgår till 40 miljoner euro och balansomslutning till 45 miljoner euro. A Ab:s delägare är Y som är en fysisk person. A Ab äger 100 % av aktierna i X Ltd (X Ltd:s omsättning är 5 miljoner euro och balansomslutning 5 miljoner euro.) → A Ab är ett litet eller medelstort företag som inte är skyldig att upprätta dokumentation.

Exempel 2: B Ab har 200 anställda. B:s omsättning uppgår till 55 miljoner euro och balansomslutning till 45 miljoner euro. B Ab:s delägare är Y som är en fysisk person. B Ab äger 100 % av aktierna i X Ltd (X Ltd:s omsättning är 5 miljoner euro och balansomslutning 5 miljoner euro.) → B Ab är ett stort företag som är dokumentationsskyldigt.

3.3.2 Om överskridning av tröskelvärdena

Uppgifterna som används för att definiera små och medelstora företag är antalet anställda, den årliga omsättningen och balansomslutningen. I beräkningen av uppgifterna används uppgifter om den räkenskapsperiod som gått ut senast. Som uppgifter om ett nytt företag används uppgifter som bygger på en trovärdig uppskattning.

Antalet anställda täcker både hel- och deltidsanställda samt säsongsanställda. I personalantalet ingår löntagarna samt personer som jämställs med löntagarna enligt den nationella lagstiftningen samt de ägare som deltar i företagsledningen. Myndigheterna i var och en av medlemsstaterna kan utreda hurdan definition som används i den nationella lagstiftningen. Adressen som kommissionen har gett är http://euro.eu.int/comm/employment_social/esf2000/contacts-en.htm. Personalantalet uttrycks i årsarbetsenhet. En heltidsanställd räknas som en enhet. Deltidsanställda, säsongarbetare och personer som varit anställda endast under en del av året räknas som del av en enhet.

Årlig omsättning är beloppet av intäkter som företaget erhållit från försäljningar och tjänster minskat med rättelseposter. I omsättningen ingår inte moms eller andra indirekta skatter. Balansomslutningen är det sammanlagda beloppet av företagets tillgångar.

Enligt kommissionens rekommendation förlorar företaget sin status som litet eller medelstort företag om tröskelvärdena överskrids. Situationen förändras dock inte under det första året efter överskridningen. Företaget bibehåller sin status som litet eller medelstort företag som gällde vid ingången av året. Om värdena överskrids under den följande räkenskapsperioden, förlorar företaget sin SMS-status. Av den anledningen förutsätts inte dokumentation för överskridningsåret, under först för det andra överskridningsåret i rad. På motsvarande sätt kan man bli SMS-företag om ett tidigare stort företag underskrider tröskelvärdena två år i rad.

Dokumentation ska upprättas ännu under det första underskridningsåret. Om affärsverksamheten bibehålls strukturellt kan man emellertid utnyttja ett tidigare skatteårs dokumentation och några jämförelsepunkter behöver inte uppdateras. Om affärsverksamheten ändras till strukturen och t.ex. nya transaktioner som förutsätter dokumentation uppstår, ska dokumentation upprättas för dessa såsom för de övriga transaktionerna.

3.3.3 Om överskridna tröskelvärden på basis av uppgifterna om partnerföretag och anknutna företag

I definitionen av små och medelstora bolag i punkt 3 i kommissionens rekommendation hänvisas till särdragen för ett företags oberoende samt övriga kännetecken för små och medelstora företag. Syftet med punkten är att begränsa befrielsen från dokumentation till sådana genuint små och medelstora företag som inte utgör en del av en större helhet. I definitionen enligt kommissionens rekommendation används därför tre typer av företag. Varje företagstyp har ett annorlunda samband till det andra företaget, vilket iaktas i definitionerna. På basis av förhållandena utesluts ur definitionen alla andra än de företag som de facto är små och medelstora företag.

De tre företagstyperna i kommissionens rekommendation är oberoende företag, partnerföretag och anknutna företag. **Oberoende företag** är antingen i sin helhet självständiga eller så är minoritetsdelägare (under 25 procent av kapitalet eller röstetalet) i ett eller flera andra företag. Med **partnerföretag** avses företag där det ena äger minst 25 procent men högst 50 procent av kapitalet eller röstetalet i det andra företaget. Om ägarandelen på 50 procent överskrids, då är det fråga om **anknutna företag**. Slaget av intressegemenskap avgör om man ska beakta uppgifter om ett annat företags personal, omsättning och balansräkning vid uträkningen av den skattskyldiges

uppgifter. Slaget av intressegemenskap och ägarandelens storlek fastställer dessutom i vilken omfattning uppgifterna ska sammanställas när man räknar ut tröskelvärden för företaget.

Ett oberoende företag har inte i princip sådana intressegemenskapsåtgärder som förutsätter dokumentation, även om tröskelvärdena överskrids. Dokumentation ska emellertid upprättas om den skattskyldiges egna tröskelvärden överskrids om den skattskyldige på något annat sätt än genom sin egen ägarandel har intressegemenskap med det andra företaget (se kapitel 3.2 exempel 3 och 4). När ägarintresse uppstår på basis av fysiska personers aktieinnehav betraktas överskridning av tröskelvärdena emellertid endast på basis av tröskelvärdena i det egna företaget. Uppgifter om det närstående företaget betraktas således inte när man uppskattar om företaget är ett litet eller mellanstort företag.

Till den skattskyldiges uppgifter läggs en del av det andra företagens uppgifter när företagen är **partnerföretag**. Andelen som läggs till motsvarar procentandelen av aktier **eller** röstetal. Av dessa två alternativ använd den av andelarna som är större. Om den skattskyldiges partnerföretag har andra partnerföretag, beaktas dessa inte i uträkningen. Av partnerföretagen läggs man till en del endast av sådana partnerföretag som ur den skattskyldiges synvinkel är på föregående eller följande nivå. Däremot till partnerföretagets uppgifter läggs till 100 procent av uppgifterna om dess partnerföretag.

Det är alltså fråga om **anknutna företag** om företaget direkt eller indirekt äger majoriteten av röstetalet i ett annat företag eller om det utövar bestämmande inflytande i ett annat företag. Av det anknutna företagens uppgifter läggs alltid 100 procent till företagets egna uppgifter. Om målföretaget inte upprättar ett konsoliderat bokslut och det anknutna företaget har ett samband med andra företag, ska man lägga till målföretagets uppgifter 100 procent av alla uppgifter om det anknutna företaget.

Exempel 1: B Ab äger 30 procent av aktierna i A Ab. A Ab äger 25 procent av aktierna och röstetalet i C Ltd. C Ltd äger 60 procent av aktierna och röstetalet i D Ltd. Den andel som motsvarar partnerföretaget B Ab:s ägarandel läggs till A Ab:s uppgifter. C Ltd är också A Ab:s partnerföretag. C:s egna uppgifter och det anknutna företaget D Ltd:s uppgifter läggs till A Ab:s uppgifter. A Ab:s sammanlagda uppgifter = 100 % x A Ab + 30 % x B Ab + 25 % x C Ltd + 25 % x D Ltd.

Exempel 2: A Ab äger 51 procent av aktierna och röstetalet i C Ltd och 100 procent av aktierna och röstetalet i D Ab. B Ab äger 40 procent av aktierna och röstetalet i A Ab. C Ltd och D Ab är A Ab:s anknutna företag och B Ab är A Ab:s partnerföretag. När man fastställer A Ab: ställning som SMS-företag, utgörs A Ab:s sammanlagda uppgifter av 100 % x A Ab + 40 % x B Ab + 100 % x C Ltd + 100 % x D Ab.

Exempel 3: B Ltd äger 90 procent av aktierna i A Ab. Av aktierna i B Ltd ägs 40 procent av C Ltd, 25 procent av D Ltd och 20 procent av E Ltd. När man fastställer A Ab:s ställning som SMS-företag betraktas A Ab som B Ltd:s anknutna företag. C Ltd och D Ltd är B Ltd:s partnerföretag. E Ltd är däremot ett oberoende företag. A Ab:s sammanlagda uppgifter = 100 % x A Ab + 100 % x B Ab + 40 % x C Ltd + 25 % x D Ltd.

3.4 Mindre transaktioner i intressegemenskap

Dokumentationsskyldigheten i fråga om mindre transaktioner har lättats. Mindre transaktioner i intressegemenskap definieras i BFL 14 b § 2 mom. Med obetydliga avses sådana transaktioner mellan den skattskyldige och det närstående företaget där värdet på transaktionerna uppgör högst till 500 000 euro. I regeringspropositionen konstateras att med värdet av transaktionerna i intressegemenskap avses det marknadsmässiga värdet i euro. Den skattskyldige bör således se till att prissättningen är marknadsmässig, även om den lindrigade dokumentationsskyldigheten i sig inte förutsätter någon egentlig utredning av att marknadsmässiga villkor har iakttagits.

Den lindrigare dokumentationsskyldigheten i fråga om mindre transaktioner ska innehålla en beskrivning av transaktionen och intressegemenskapen samt av transaktionerna med närstående parter. Dessa uppgifter kan framställas generellt och kortfattat. De övriga punkterna i BFL 14 b § behöver inte dokumenteras. De tre första punkterna i dokumentationen ger tillräckliga baskunskaper för att få ett intryck av internprissättningen i intressegemenskapstransaktionen. På basis av intrycket kan skattemyndigheten i allmänhet uppskatta om internprissättningen i fråga om mindre transaktioner i intressegemenskap måste undersökas närmare.

Det sammanlagda värdet av mindre intressegemenskapstransaktioner kan i vissa fall bli avsevärt. Moderbolaget kan exempelvis debitera flera olika koncernbolag för koncerninterna serviceavgifter. En serviceavgift på marknadsmässiga villkor från varje koncernbolag kan variera t.ex. 200 000 - 400 000 euro. Om moderbolaget har tillhandahållit tjänster till t.ex. 15 koncernbolag, kan det sammanlagda beloppet av serviceavgifter stiga upp till 4 - 5 miljoner euro. Ur moderbolagets synvinkel kan servicen vara en väsentlig fråga när det gäller internprissättningen, eftersom serviceavgifter kan avvika avsevärt från prissättningen enligt marknadsmässiga villkor. Mindre transaktioner i intressegemenskap definieras emellertid skilt för varje närstående företag, varför helhetssituationen för den andra parten inte har betydelse. Det lindrigare förfarandet enligt lagrummet tillämpas på dokumentationen till den del moderbolagets transaktioner med det enskilda närstående koncernbolaget är högst 500 000 euro.

3.5 Det fasta driftställets transaktioner

Dokumentationsskyldigheten gäller i tillämpliga delar transaktioner mellan det utländska företaget (dvs. huvudkontoret) och dess fasta driftställe i Finland. Transaktionerna mellan det utländska företaget och det finska fasta driftstället ska dokumenteras på samma sätt som de övriga gränsöverskridande transaktioner som det fasta driftstället har med närstående företag. Det fasta driftstället i Finland ska således upprätta liknande dokumentation som ett fristående företag skulle upprätta i en motsvarande situation där det fasta driftstället bedriver verksamhet som ett fristående företag och detta fristående företaget har transaktioner med ett utländskt företag. Det fasta driftstället i Finland ska dessutom dokumentera övriga eventuella gränsöverskridande transaktioner med övriga närstående företag.

Det finns inte några egentliga affärstransaktioner mellan företaget och det fasta driftstället, eftersom driftstället är en del av företaget. Principen om

marknadsmässiga villkor ska emellertid iakttas när man räknar ut det fasta driftställets inkomster. Till det fasta driftställets inkomst hänförs enligt OECD:s modellskatteavtal, artikel 7 punkt 2, den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat om det varit ett fristående företag. När man räknar ut det fasta driftställets inkomster bör man således beakta transaktionerna mellan huvudkontoret och det fasta driftstället.

Det fasta dritställets dokumentationsskyldighet tillämpas emellertid inte på transaktionerna mellan ett inhemskt företag och dess utländska fasta driftstället. Enligt regeringspropositionen behöver det inte lagstiftas om att utredningen om transaktioner mellan ett finländskt företag och dess fasta driftställe utomlands ska utgöra en del av dokumentationen av internpris-sättningen, eftersom en sådan utredning redan är en förutsättning för undanröjande av dubbelbeskattningen av inkomst från det fasta driftstället. De uppgifter som förutsätts för att undanröja dubbelbeskattningen motsvarar i tillämpliga delar de uppgifter som förutsätts i dokumentationen. Uppgifter som lämnas så här motsvarar också rekommendationen i EU:s uppförandedekod om att man bör kunna kräva motsvarande dokumentation av de fasta driftställets inkomstbildning än vad man förutsätter av företag i allmänhet.

4 INNEHÅLLET I DOKUMENTATIONEN

4.1 Beskrivning av affärsverksamheten

Dokumentationen av internpriser ska enligt BFL 14 b § 1 mom. 1 punkten innehålla en beskrivning av affärsverksamheten. Avsikten med denna beskrivning av affärsverksamheten är att rent allmänt redogöra för den verksamhet den skattskyldige och koncernen, dit den skattskyldige hör, bedriver samt att beskriva den skattskyldiges ställning på marknaden. En tydlig helhetsbild av verksamheten och marknaden utgör grunden för dokumentationen.

Det räcker att man ger en överblick över affärsverksamheten. I detta skede är det inte meningen att upprätta en detaljerad utredning av affärsverksamheten, faktorer som påverkar de olika verksamhetsområden eller enskilda transaktioner. Syftet med beskrivningen är att ge en allmän bild av verksamheten som hjälper när man ska gestalta de omständigheter som påverkat internpriserna hos den skattskyldige och den skattskyldiges ställning i koncernens kedja med värdeskapande satsningar. Sådana delområden av koncernens affärsverksamhet som inte har ett faktiskt samband med den skattskyldiges verksamhet behöver inte beskrivas i detta sammanhang. Så kan det vara t.ex. när koncernen bedriver affärsverksamhet inom olika sektorer och det bolag vars verksamhet man beskriver inte har något samband alls med de övriga verksamhetssektorerna.

Innehållet i beskrivningen av affärsverksamheten avgörs alltid in casu. Beskrivningen ska företrädesvis täcka den skattskyldiges hela affärsverksamhet. Beskrivningen gäller inte enbart sådana transaktioner i intressegemenskap som omfattas av dokumentationsskyldigheten, eftersom syftet är att ge en överblick. Beskrivningen är tillräcklig när den ger en god överblick över den skattskyldiges och hela koncernens affärsverksamhet.

Beskrivningen av affärsverksamheten bör innehålla uppgifter om den skattskyldiges och koncernens produkter eller tjänster samt kundkrets. Beskrivningen kan vara en generell beskrivning av den skattskyldiges och koncernens marknadsområde samt konkurrensläget inom branschen.

Till beskrivningen kan bifogas statistikuppgifter om marknadens storlek i euro och om konkurrenterna. Marknadsbeskrivningen kan också innehålla uppgifter om utvecklingstrender. Marknadstrenderna påverkar bl.a. konkurrensläget och företagets val av strategier. Marknadens utvecklingstrender kan beskrivas t.ex. med tredelningen växande marknad, stabil marknad och sjunkande marknad. I detta sammanhang kan man också beskriva hur den skattskyldiges ställning har utvecklats på marknaden (t.ex. verksamhetshistoria) och klargöra för hur de nyttigheter den skattskyldige tillhandahåller skiljer sig från andra marknadsaktörers motsvarande nyttigheter.

Till beskrivningen av affärsverksamheten kan bifogas en utredning av resultatet av ett sådant närstående företag som haft intressegemenskapstransaktioner med den skattskyldige. En utredning av den skattskyldiges och de övriga närstående företagets resultat bidrar till att gestalta den skattskyldiges ställning i koncernens kedja med värdeskapande satsningar.

Verksamhetsbeskrivningen kan också innehålla andra utredningar om den skattskyldiges affärsverksamhet, såsom specialförhållanden inom bran-

schen. Specialförhållandena kan vara t.ex. sådana åtgärder som vidtas av myndigheterna i den stat där den andra parten befinner sig, såsom prisreglering, reglering av räntenivån, dumpningstuller och valutakurspolitik. Ett exempel på specialförhållanden är t.ex. EU:s interventionspriser på smör och mjölkpulver.

En utredning krävs också av sådana affärsverksamhetsstrategier och deras ändringar som avsevärt påverkar internprissättningen. EU TPD innehåller ett motsvarande krav. Till dess del är dokumentationen enligt BFL 14 b § lika omfattande som EU TPD. I EU TPD:s landsspecifika del ska ingå en detaljerad beskrivning av affärsverksamheten och affärsstrategin, och också ändringarna i verksamhetsstrategin jämfört med fjolåret. I den allmänna delen av EU TPD ska ingå en allmän beskrivning av affärsverksamheten och verksamhetsstrategin på koncernnivån. En beskrivning av typ EU TPD lämpar sig bättre till den allmänna beskrivningen. Den beskrivning av affärsverksamheten och verksamhetsstrategin som ingår i den landsspecifika delen av EU TPD passar bättre t.ex. i samband med den funktionsanalys som ingår i dokumentationen. Så är fallet åtminstone om den skattskyldiges transaktioner i intressegemenskap påverkas av flera olika verksamhetsstrategier.

När man beskriver affärsverksamheten ska man i synnerhet lägga märke till den skattskyldiges verksamhetsstrategi. I kapitel 1.31 i OECD:s riktlinjer behandlas verksamhetsstrategier enligt följande. I verksamhetsstrategierna beaktas många av företagets karakteristiska drag, såsom innovation, utveckling av nya produkter, differentieringskrav, riskvillighet, uppskattning av politiska ändringar, inverkan av gällande och kommande arbetslagstiftning och andra faktorer som påverkar dagliga affärer. I OECD:s riktlinjer nämns också planer för intrång på marknaden och ökning eller försvar av marknadsandelar. Den skattskyldige kan i sådana situationer tillfälligt ha låga inkomster eller stora kostnader.

4.2 Beskrivning av relationer i intressegemenskap

Dokumentationen av internpriser ska enligt BFL 14 b § 1 mom. 2 punkten innehålla en beskrivning av relationer i intressegemenskap. I beskrivningen av den skattskyldiges relationer i intressegemenskap bör ingå uppgifter om vilka närstående företag den skattskyldige under skatteåret har genomfört affärstransaktioner med, eller där transaktionerna, direkt eller indirekt, har påverkat priserna på dessa transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Uppgifter som behövs är det närstående företagets namn, identifieringsuppgifter, hemort och grund för relationen. I beskrivningen bör i synnerhet ingå en förklaring av alla ändringar i relationerna i intressegemenskap under skatteåret och det föregående året.

Beskrivningen av relationerna i intressegemenskap gäller också sådana närstående företag vilkas affärstransaktioner direkt eller indirekt har påverkat priserna på den skattskyldiges affärstransaktioner i intressegemenskap. Den skattskyldige har i sådana fall inte direkt affärstransaktioner med de närstående företaget, men relationen i intressegemenskap ska trots det beskrivas i dokumentationen.

Exempel: Den skattskyldige A Ab tar ett lån från ett utländskt finansbolag B Ltd. inom samma koncern. Det utländska närstående företaget C Ltd ställer borgen för lånet till finansbolaget. Den skattskyldige har intressegemen-

skapstransaktion endast med finansbolaget. Borgen mellan det andra närstående bolaget och finansbolaget är en särskild affärstransaktion. Villkoren för lånet som beviljats den skattskyldige är emellertid beroende på det närstående företags borgen. Av den anledningen är C Ltd. ett närstående företag, vars relation i intressegemenskap ska beskrivas i dokumentationen.

I regeringspropositionen konstateras att till beskrivningen av relationer i intressegemenskap bör innehålla en allmän beskrivning av företagsgruppens organisatoriska struktur. Till beskrivningen av relationerna i intressegemenskap bör således bifogas en utredning av ett sådant närstående företag som haft intressegemenskapstransaktioner med den skattskyldige samt också en mer omfattande beskrivning av koncernen. Som exempel på koncernutredningen kan nämnas organisationsschema, ägarförhållandena och sådana organisationella strukturer som avviker den legala strukturen. Utöver dessa illustreras koncernstrukturen med en beskrivning av ändringarna i koncernstrukturen som ägt rum under de föregående åren.

4.3 Transaktioner i intressegemenskap

4.3.1 Allmänt

Dokumentationen av internprissättningen ska innehålla uppgifter enligt BFL 14 b § 1 mom. 3 punkten om affärstransaktioner i intressegemenskap mellan företaget och dess fasta driftställe.

Med affärstransaktion avses alla slag av ekonomiska åtgärder. I OECD:s modellskatteavtalets artikel 9, stycke 1 finns också ett omfattande affärsverksamhetsbegrepp, eftersom det utgår från köpevillkor och handelsförbindelser och finansiella förbindelser. Internprissättningen kan rättas enligt modellskatteavtalet om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs om villkor som avviker från de villkor som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende företag. I OECD:s riktlinjer konstateras att handelsförbindelser eller finansiella förbindelser mellan närstående företag kan vara av olika slag: affärstransaktioner i samband med handelsförbindelser och finansiella förbindelser där man avtalat om internpriset samt affärstransaktioner där villkoren och arrangemangen medför den andra parten ekonomisk nytta utan motprestation. Handelsförbindelser och finansiella förbindelser kan också påverka affärstransaktionens väsentliga egenskaper, såsom förhållandet mellan och beloppet av företags skuld och det egna kapitalet.

Av utredningen om transaktioner mellan parter i intressegemenskap bör även framgå vilken typ av transaktion det är fråga om, parter, värde i euro, fakturering, avtalsvillkor och transaktionens relation till andra transaktioner mellan parter i intressegemenskap. Transaktioner kan kombineras såsom beskrivs i följande kapitlet, och då kan man göra en kombinerad utredning av transaktionerna. Transaktionerna kan framställas t.ex. i en tabell. Transaktionerna kan klassificeras t.ex. enligt följande huvudindelning: vara, tjänst, nyttjanderätt till immateriella tillgångar, immateriella tillgångar, anskaffning och överlåtelse av anläggningstillgångar, långivning, låntagning, hyrning, leasing, kostnadsfördelning och annan transaktion. Affärstransaktionerna kan indelas närmare in casu. T.ex. överlåtelse av nyttjanderätt till immateriella tillgångar kan vid behov indelas i licenser, såsom t.ex. teknologi-, varumärkes- och andra licenser.

Parterna av affärstransaktionen har utretts redan i den föregående punkten av dokumentationen där man beskriver relationerna i intressegemenskap. Transaktionens värde i euro anges skilt för varje transaktion eller kombinerad transaktion t.ex. med hjälp av en diagram eller tabell som illustrerar transaktionen/fakturaflöden. De väsentliga avtalsvillkoren för transaktionen kan vid behov framställas i detta sammanhang. Om det finns flera transaktioner, kan avtalsvillkoren framställas också i samband med funktionsanalysen, och senast då ska man illustrera alla sådana omständigheter som påverkar jämförbarheten. Också sambandet med övriga transaktioner i intressegemenskap illustreras. Ett exempel kan vara förhållandet mellan lån och garanti i kapitel 4.2.

4.3.2 Kombinerad av affärstransaktioner

Internprissättningen behandlas enligt OECD:s riktlinjer skilt för varje affärstransaktion. Principen om marknadsmässiga villkor bör således i princip tillämpas på varje transaktion. I OECD:s riktlinjer konstateras emellertid i kapitel 1.42 att sådana situationer ofta förekommer där särskilda transaktioner är kontinuerliga eller har ett så nära samband till varandra att de inte kan värderas tillräckligt bra separat. Som exempel nämns:

- vissa långfristiga anskaffningsavtal om varor och tjänster
- nyttjanderätt till immateriella tillgångar
- prissättningen på produkter som har en nära anknytning till varandra då det är opraktiskt att fastställa pris på den enskilda produkten eller transaktionen
- att bevilja tillverkningslicens och anskaffa komponenter till samma tillverkare

I dylika fall kan transaktionerna kombineras förutsatt att transaktionerna har genomförts mellan samma parter och enligt samma villkor. Huruvida transaktionerna är likadana kan uppskattas på samma sätt som när man uppskattar jämförbarheten av transaktioner, även om det fråga om olika saker. I dokumentationen ska motiveras varför vissa transaktioner har kombinerats.

Exempel: Försäljningsbolaget skaffar produkter från ett närstående bolag och distribuerar dem vidare till oberoende parter. Det finns flera köptransaktioner mellan försäljningsbolaget och det närstående företaget och det skulle således vara arbetskrävande att fastställa den marknadsmässiga prissättningen för varje enskilt fall. Försäljningsbolaget har en enda transaktion som gäller köp av produkter och de separata transaktionerna kan kombineras.

4.3.3 Avtal

Beskrivningen av en transaktion i intressegemenskap ska innehålla en förteckning över avtal/avtalstyper i intressegemenskap. Såsom för varje enskild faktor som påverkar uppskattningen av om marknadsmässiga villkor har använts i internprissättningen ska en utredning lämnas till skattemyndigheten också om enskilda avtal. Då kan man uppskatta hur internprissätt-

ningspolitiken i dokumentationen har omsatts i praktiken. I funktionsanalysen bör man dock i allmänhet klargöra för de centrala avtalsvillkoren som tillämpats i intressegemenskap och som definierar parternas verksamhet och burna risker. I beskrivningen av intressegemenskapstransaktionen ska ingå en förteckning över avtal som nämns skilt i regeringspropositionen. Avtal som nämns i förteckningen är kostnadsfördelningsavtal, avtal om förhandsbesked och förhandsavgöranden i internprissättningsärenden som meddelats den andra parten av en transaktion i intressegemenskap. Förhandsbeskedet ska förtecknas om det gäller en sådan transaktion i intressegemenskap som ska dokumenteras. Ett motsvarande krav ingår i den allmänna delen av EU TPD. Förteckningen i den allmänna delen gäller företag inom företagsgruppen med hemvist inom EU.

4.4 Funktionsanalys

4.4.1 Dokumentationsskyldighet

Dokumentationen av internprissättning ska enligt 14 b § 1 mom. 4 punkten i lagen om beskattningsförfarande innehålla en funktionsanalys av transaktioner mellan parter i intressegemenskap samt av transaktioner mellan företaget och dess fasta driftställe. Funktionsanalysen beskriver funktionerna som parterna genomfört samt tillgångarna som använts och riskerna som burits vid funktionerna.

4.4.2 Avsikten med funktionsanalys

Med funktionsanalysen avses sådan funktionsanalys (*functional analysis*) som beskrivs i OECD:s riktlinjer om dokumentation av internprissättning. Med funktionsanalysen analyseras dels funktionerna vid transaktioner mellan parter i intressegemenskap och dels funktionerna vid jämförbara transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter (med beaktande av använda tillgångar och risker som bärs). Transaktioner mellan närstående parter jämförs med transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter eftersom funktionsanalysen utgör en del av jämförbarhetsanalysen. Faktorer som påverkar jämförbarhetsanalysen är förutom funktionsanalysen även karakteristika för den överförda varan, tillgången eller tjänsten i fråga, avtalsvillkoren, parternas ekonomiska omständigheter samt de affärsstrategier parterna iakttar. Det är karaktären av transaktionen mellan närstående parter och den valda internprissättningsmetoden som avgör hur stor vikt varje faktor ska ha vid definitionen av jämförbarheten.

4.4.3 Funktionsanalys av endast transaktioner mellan parter i intressegemenskap

Funktionsanalysen som avses i lagrummet ansluter sig till analysen av jämförbarheten på samma sätt som funktionsanalysen som avses i OECD:s riktlinjer. Dokumentationen har dock i detta skede avgränsats endast till funktionsanalysen av transaktionerna mellan närstående parter. Jämförelsen av transaktionerna mellan sinsemellan oberoende företag görs i det nästa skedet av dokumentationen, dvs. i jämförbarhetsanalysen.

I 14 b § i lagen om beskattningsförfarande avser en funktionsanalys av transaktioner mellan företaget och dess fasta driftställe en funktionsanalys av transaktionerna mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Finland.

4.4.4 Om betydelsen av funktionsanalys vid bedömning av internprissättning

I OECD:s riktlinjer konstateras att den ersättning som betalas i handeln mellan sinsemellan oberoende parter i allmänhet återspeglar de funktioner som parterna genomfört, med beaktande av de använda tillgångarna och de burna riskerna. Funktionsanalysen utgör en av de viktigaste delarna i internprissättningen eftersom funktionerna, tillgångarna och riskerna påverkar prissättningen av transaktionen. OECD:s riktlinjer lägger vikt vid funktionernas betydelse.

Funktionsanalysen ska genomföras noggrant så att man som jämförelseobjekt till transaktioner mellan parter i intressegemenskap ska kunna hitta transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter med jämförbara funktioner. Uppgifterna som samlats in med funktionsanalysen underlättar även valet av internprissättningsmetoden. Funktionsanalysen kan karakteriseras som ett verktyg med vilket man samlar in uppgifter och klarlägger de fakta och omständigheter som påverkar transaktionen.

4.4.5 Beskrivning av funktioner

Funktionsanalysen beskriver funktionerna som genomförts mellan parter i intressegemenskap, med beaktande av de använda tillgångarna och de burna riskerna. Det är dock inte meningen att beskriva samtliga funktioner med samma noggrannhet. I funktionsanalysen kan man koncentrera sig på att lägga fram en detaljerad utvärdering av de funktioner som har väsentlig ekonomisk betydelse och som har betydelse vid skapandet av affärsverksamhetens värde. Som funktionsanalys räcker inte en övergripande klassificering av ekonomiskt betydelsefulla funktioner utan det krävs mera detaljerade data om dessa funktioners karaktär och om hur de påverkar skapandet av värdet. Av mindre betydelsefulla funktioner kan man upprätta en kort, mera övergripande beskrivning.

Funktionsanalysen kan presenteras som skriftlig redogörelse eller som tabell. En skriftlig redogörelse är att rekommendera eftersom funktionernas ekonomiska betydelse kan specificeras mera detaljerat på detta sätt. Funktioner, tillgångar och risker som presenteras som tabell eller som förteckning visar som sådana ännu inte vilka funktioner som är ekonomiskt betydelsefulla i affärsverksamheten. Om man presenterar funktionerna som tabell, måste man utöver tabellen även presentera en mera detaljerad skriftlig redogörelse över de mest väsentliga uppgifterna.

Det finns en exempelförteckning över funktionerna i OECD:s riktlinjer. T.ex. planering, tillverkning, montering, forskning och utveckling, service, inköp, distribution, marknadsföring, reklam, transport, finansiering och ledning kan utgöra funktioner. Exempelförteckningen i OECD:s riktlinjer är inte tömmande. T.ex. även kvalitetskontroll, förpackande, lagerföring, partiförsäljning, detaljförsäljning, kundbetjäning och administration kan utgöra funktioner.

T.ex. i en sådan parts funktionsanalys som bedriver tillverkning kan man koncentrera sig på de viktigaste funktionerna, som kan vara t.ex. forskning och utveckling samt tillverkning. Då det gäller ett sådant företag, kan funktioner som skapar mindre värde utgöras t.ex. av förpackande och lagerföring i anslutning till tillverkningen, varför man inte behöver fästa så stor uppmärksamhet vid dem.

4.4.6 Betydelse av använda tillgångar

I funktionsanalysen ska man identifiera de tillgångar som använts i funktionerna och analysera hur de har använts. I många situationer kan de immateriella tillgångarnas betydelse vara avsevärd medan produktionsanläggningar, maskiner och andra materiella nyttigheter kan vara den viktigaste inkomstbringande tillgångsposten i vissa funktioner. De bägge parternas synvinkel bidrar till analysen av tillgångarnas betydelse för transaktionen. Om ingendera parten äger några värdefulla tillgångar som skulle generera inkomst av affärsverksamheten, borde man i funktionsanalysen nämna vilken part i intressegemenskapen som äger tillgångarna.

Man ska i funktionsanalysen specificera tillgångarna som parterna i intressegemenskapen använt och hur dessa tillgångar påverkat inkomstbildningen. Man behöver dock inte upprätta någon tömmande förteckning över tillgångsposterna. Dokumentationen kan vara tillräcklig om de tillgångar som använts i de ekonomiskt betydelsefulla funktionerna vid transaktionen i intressegemenskapen har specificerats och deras påverkan redogjorts för i korthet. Det viktigaste är att karaktären av de tillgångar som använts i funktionerna och hur dessa tillgångar har påverkat inkomstbildningen har redogjorts för på ett begripligt sätt.

Tillgångarna som använts i funktionerna behandlas kortfattat i OECD:s riktlinjer. I den del av OECD:s riktlinjer som behandlar funktionsanalysen finns en kort hänvisning till de använda tillgångarnas typ, användningen av värdefulla immateriella tillgångar och de använda tillgångarnas natur. Man borde i funktionsanalysen bl.a. beakta tillgångarnas ålder, marknadsvärde och var de finns. Därutöver innehåller OECD:s riktlinjer dock ett särskilt kapitel om de viktigaste tillgångarna som påverkar internprissättningen, dvs. om de immateriella tillgångarna. De immateriella tillgångarna utgör också i allmänhet den mest betydelsefulla tillgångsposten som påverkar internprissättningen. I funktionsanalyser ska man fästa uppmärksamhet särskilt vid de immateriella tillgångar som parterna vid transaktioner i intressegemenskap använt.

T.ex. patent, varumärken och mallar utgör immateriella tillgångar men även know-how, teknologi, produktionsnätverk, kundförteckningar, distributionskanaler och andra motsvarande tillgångar som är svårare att definiera utgör immateriella tillgångar. Man ska förstå begreppet immateriella tillgångar i vid bemärkelse eftersom de vid transaktioner mellan oberoende parter kan generera inkomst även om de inte är t.ex. registrerbara eller överförbara.

Exempel 1: Teknologi och produktionskunnande som utvecklats av ett företag som bedriver tillverkning samt kostnadseffektivt produktionsnätverk som skapats utgående från dessa kan utgöra immateriella tillgångar som hänförs till en verksamhetsgren och som kan betraktas som helhet om man håller på att överlåta immateriella tillgångar. I ett sådant fall är det inte endast företagets patentskyddade teknologi som utgör immateriella tillgångar. Im-

materiella tillgångar utgörs av alla tillgångar som utöver de materiella tillgångarna genererar inkomst och för vilka en oberoende part skulle betala ersättning. De materiella tillgångarna kan vid överlåtelse betraktas som en helhet och de behöver inte klassificeras.

Exempel 2: Ett försäljningsbolag kan i sin funktionsanalys kort redogöra för om det i sin verksamhet använder ett eget varumärke eller andra immateriella tillgångar som bolaget själv skapat på sin marknad och som hänför sig till marknadsföringen. Försäljningsbolaget kan ha skapat immateriella tillgångar t.ex. genom sina egna marknadsföringssatsningar som den andra parten vid transaktionen i intressegemenskap inte ersatt för. Försäljningsbolaget kan å andra sidan ha erbjudit den andra parten endast rutinmässiga försäljningstjänster utan några väsentliga risker. Försäljningsbolaget har då ersatts för kostnaderna till deras fulla belopp och det har hos försäljningsbolaget i allmänhet inte uppstått några immateriella tillgångar som hänför sig till marknadsföringen.

4.4.7 Risker som parterna burit

Man ska i funktionsanalysen dokumentera de faktiska riskerna som parterna burit. De burna riskerna kan bevisas med avtalsvillkoren vid transaktionen i intressegemenskapen. Avtalsvillkoren kan framgå av det skriftliga avtalet, av kommunikationen mellan parterna eller parternas beteende. Avtalsvillkoren visar dock inte alltid de risker som burits vid transaktionen. De risker som parterna faktiskt har burit kan avvika från de avtalade riskerna. OECD:s riktlinjer (kapitel 1.26) behandlar hänförelsen av riskerna. Riskerna som parterna burit ska överensstämma med transaktionens ekonomiska innehåll. Enligt OECD:s riktlinjer är det parternas beteende som man i allmänhet borde betrakta som det bästa beviset på den faktiska hänförelsen av risken.

Enligt OECD:s riktlinjer är bl.a. marknads-, forsknings- och utvecklingsrisker, finansieringsrisker och kreditrisker sådana risker som bärs i funktionerna. Utgångspunkten för OECD:s riktlinjer är att när man bär ökade risker, kompenseras detta med ökade förväntningar på avkastningen. Transaktioner i intressegemenskap och transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter är inte jämförbara om det finns avsevärda skillnader mellan de burna riskerna. I funktionsanalyser ska man i enlighet med OECD:s riktlinjer ta i beaktande vardera partens risker. I funktionsanalyserna kan man koncentrera sig på de av parterna burna väsentliga riskerna.

Med marknadsrisken avses risken att företaget inte kan sälja sina tjänster eller produkter med vinst eller att företaget inte alls kan sälja dem. Marknadsrisken kan realisera sig i en skärpt konkurrenssituation eller vid förändrad efterfrågan. Med forsknings- och utvecklingsrisken avses risken i samband med patent, teknologi och produktutveckling. Forskningen och utvecklingen kan misslyckas av flera olika skäl, varvid pengarna som investerats i verksamheten kommer inte att generera vinst och de kommer således att bli förlorade. Till finansieringsrisker räknas bl.a. kundens kreditrisk, valutrisk, ränterisk och garantirisk. Av de övriga riskerna kan nämnas t.ex. lagerföringsrisken, som avser förlustrisken i samband med lagringen av råvaror eller produkter och som hänger ihop med t.ex. att varan blir för gammal eller förskämd.

I beskrivningen av riskerna kan man utnyttja riskavsnittet i verksamhetsberättelsen enligt BokfL till den del det lämpar sig för den skattskyldiges verksamhet. Bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av verksamhetsberättelse (12.9.2006) behandlar risker i kapitel 2.7 Uppskattning av den bokföringsskyldiges mest betydande risker och osäkerhetsfaktorer samt övriga faktorer samt andra omständigheter som påverkar utvecklingen (BFL 3:1.5 § 1 meningen). Anvisningen innehåller beskrivningar av och exempel på bl.a. strategiska risker, operativa risker, finansieringsrisker och skaderisker.

4.4.8 Beskrivning av förändringar

Man ska i funktionsanalysen beskriva förändringarna i de funktioner som parterna genomfört, i de tillgångar som parterna använt i funktionerna och i de risker som parterna burit. Det kan ske förändringar i funktionerna t.ex. då koncernen organiserar sin affärsverksamhet att bli mera kostnadseffektiv. Förändringen kan leda till att en parts funktioner, tillgångar som används i funktionerna eller risker överförs till någon annan part i intressegemenskapen. Efter förändringen kan internprissättningen för transaktionen vara väsentligen annorlunda under skatteåret eller kommande skatteår eftersom de funktioner, tillgångar eller risker som påverkar den ersättning som betalas för transaktionen kan vara i en annan parts namn.

Med en förändring avses i detta sammanhang inte företagsomstruktureringar enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL) utan det är fråga om förändringar som har att göra med organiseringen av och verksamhetsmetoder i företags affärsverksamhet. En förändring kan karakteriseras även såsom en ändring i modellen för affärsverksamheten, en omorganisering, en ändring i värdekedjan, en förändring i affärsstrategin eller annan strukturförändring. Benämningen på förändringen har ingen betydelse i sig eftersom det mest väsentliga är hur förändringen påverkar företags funktioner.

Förändringarna sker typiskt genom nya avtal eller genom att tidigare avtal/avtalsvillkor ändras. Varu- och tjänsteflöden kan i sådana förändringssituationer i och för sig bevaras i oförändrat skick. Förändringen kan i stället gälla t.ex. hur riskerna, ansvaren och de influtna intäkterna fördelas mellan parterna.

Man ska betrakta förändringen som en helhet. I en förändringssituation ska man fästa uppmärksamhet vid förändringens totalverkningar och inte endast vid separata frågor, som t.ex. vid acceptabiliteten av jämförbarhetsanalysen och den valda metoden efter förändringen.

I dokumentationen ska man beskriva de faktorer i avtalet som påverkat förändringen samt hur det gamla avtalet och det ändrade avtalet påverkat parternas funktioner. I en förändringssituation ska man alltid beskriva funktionsanalysen före förändringen och funktionsanalysen efter förändringen. På detta sätt är det möjligt att uppfatta hur förändringen påverkat parternas funktioner vid transaktionen.

Exempel: Faktureringen på moderbolaget A Ab, som bedriver tillverknings- och försäljningsverksamhet, överförs till dotterbolaget B Ltd, som bedriver avtallstillverkning, vilket ändrar parternas internprissättningspraxis. Före förändringen har A Ab till utomstående sålt produkter som det självt och dot-

terbolaget tillverkat. A Ab har ägt alla de immateriella tillgångar som använts i affärsverksamheten och svarat för nästan alla riskerna för affärsverksamheten, varför all den vinst av affärsverksamheten som blivit kvar efter det att A Ab betalat den marknadsmässiga ersättningen för avtalstillverkningen till B Ltd har tillhört A Ab. Efter förändringen säljer B Ltd produkterna till utomstående och A Ab producerar koncernens interna tjänster åt B Ltd. De interna tjänsterna omfattar t.ex. administrations- och avtalstillverkningstjänsterna. Efter förändringen är internprissättningspraxis omvänd jämfört med tidigare praxis. B Ltd får den vinst av affärsverksamheten som blivit kvar efter att ersättningen för tjänsterna betalats till A Ab. I fråga om parternas funktioner, tillgångar och risker ska man dokumentera läget före och efter förändringen så att man kan bilda en helhetsuppfattning om förändringen och hur den påverkar beskattningen.

Man ska presentera en kalkyl om förändringens verkningar i den del av dokumentationen som gäller tillämpningen av den valda internprissättningsmetoden. Om det eventuellt betalats ersättning för de funktioner som överförts till det andra företaget i intressegemenskapen, ska man i dokumentationen specificera hur ersättningen bildas (grunderna och modellen för kalkylen).

4.4.9 Andra faktorer som påverkar jämförbarhet av transaktion i intressegemenskap

Även alla andra faktorer som påverkar jämförbarheten av transaktioner mellan närstående parter och som inte beskrivits i den egentliga funktionsanalysen ska framföras i funktionsanalysen. I förteckningen som finns i lagrummet som gäller dokumentation nämns inte några andra faktorer än funktionsanalysen som definierar jämförbarheten men i regeringens proposition (RP, s. 17) har det hänvisats till dessa. Regeringens proposition betonar att jämförelsefaktorerna borde granskas både utifrån den skattskyldiges transaktioner med närstående parter och utifrån de transaktioner som genomförs mellan jämförelseobjekten.

Jämförelsefaktorerna kan utgöras av karakteristika för den överförda varan, tillgången eller tjänsten i fråga, parternas ekonomiska omständigheter samt de affärsstrategier parterna iakttar. Man bör presentera dessa faktorer redan under de föregående punkterna i dokumentationen men för tydlighetens skull kan det vara nödvändigt att presentera dessa faktorer verkan på jämförbarheten mera detaljerat även i dokumentationens detta skede.

4.4.10 Klassificering av parter

Utgående från funktionsanalysen kan man utarbeta en klassificering av parterna vid transaktionen i intressegemenskap så att parterna grupperas enligt de genomförda funktionerna. Klassificeringen av parterna kan underlätta uppfattandet av internprissättningen vid transaktion mellan närstående parter på det allmänna planet men någon egentlig betydelse har klassificeringen inte. Klassificeringen kan betraktas som hjälpmedel i internprissättningen så att den t.ex. kan förhindra att helt felaktiga slutsatser dras i prissättningsituationer mellan parterna.

OECD:s riktlinjer tar inte ställning till klassificeringen och det finns inga vedertagna definitioner för den. Allmänt taget kan parterna klassificeras som

t.ex. tillverkare, distributör och tjänsteproducent. Huvudklasserna kan indelas vidare i flera underklasser eller kombinationer av dessa. Tillverkare kan klassificeras t.ex. som tillverkare med full risk och som avtalstillverkare beroende på de tillgångar tillverkaren använder och de risker tillverkaren bär i sina funktioner. En tillverkare med full risk kan ansvara för praktiskt taget alla riskerna i affärsverksamheten och kan i sina funktioner använda unika immateriella tillgångar medan en avtalstillverkare kan ansvara med anspråkslösa risker för enkla rutinemässiga funktioner. En distributör kan på samma sätt klassificeras som t.ex. distributör med full risk, distributör med begränsad risk, kommissionär och agent.

Klassificeringen kan även grunda sig på t.ex. klassificeringen av parterna vid transaktionen i intressegemenskap som affärsverksamhetens huvudman och som tjänsteleverantör. Huvudmannen, som i allmänhet kallas för *entrepreneur* eller *principal*, äger de värdefulla tillgångarna som används i affärsverksamheten och ansvarar för de viktigaste riskerna i affärsverksamheten. Huvudmannen låter tjänsteleverantören utföra den rutinemässiga funktionen, som t.ex. tillverknings- eller försäljningstjänsten, och betalar en marknadsmässig ersättning för tjänsten. Huvudmannen är därefter berättigad till all den överskottsvinst som affärsverksamheten genererar men svarar å andra sidan även för förlusterna i affärsverksamheten. Överskottsvinsten går till huvudmannen eftersom tjänsteleverantörerna får endast en marknadsmässig ersättning för sin tjänst.

En modell för affärsverksamhet lik den som beskrivs ovan och som grundar sig på huvudmannens centrala ställning är i praktiken lätt tillämpbar eftersom huvudmannens och tjänsteleverantörens funktioner klart skiljer sig från varandra. De använda tillgångarna och riskerna i funktionerna är i allmänhet endast i den parts namn som är huvudmannen. I denna modell för affärsverksamheten i internprissättningen är det möjligt att för tjänsteleverantören hitta jämförelseobjekt relativt lätt, såsom det nedan beskrivs i kapitlet om part som testas. Tillämpningen av modellen för affärsverksamheten ger huvudmannen även en ersättning för de immateriella tillgångarna eftersom huvudmannen får all den överskottsvinst som blir kvar efter det att den marknadsmässiga ersättningen betalats till tjänsteleverantören för den interna tjänsten. I huvudmannens överskottsvinst ingår även den inkomst som de av huvudmannen ägda immateriella tillgångarna genererat.

Klassificeringen av parterna måste emellertid överensstämma med parternas faktiska funktioner. T.ex. modellen huvudman/tjänsteleverantör lämpar sig inte om parterna äger de immateriella tillgångarna i affärsverksamheten tillsammans.

Klassificeringen av parterna utgör inte en oumbärlig del av funktionsanalysen. Det är viktigare att beskriva parternas funktioner än att klassificera parterna. Det ska särskilt betonas att parterna kan klassificeras endast om det funnits tillräckligt med information tillgänglig om funktionerna. På basis av en bristfällig funktionsanalys har man kanske kommit fram till en klassificering som inte överensstämmer med parternas faktiska funktioner. Funktionsanalysen kan således inte ersättas med en allmän och inexact klassificering. Det väsentligaste i alla internprissättningssituationer är att de ekonomiskt betydelsefulla funktionerna (med beaktande av de använda tillgångarna och de burna riskerna) har analyserats omsorgsfullt. En omsorgsfull funktionsanalys skapar förutsättningarna att jämföra transaktionen mellan närstående parter med en jämförbar transaktion mellan sinsemellan oberoende parter.

4.4.11 Part som testas

Med part som testas avses den part som beskrivs i funktions- och internprissättningsanalysen. Denna part är i allmänhet den part av vid transaktion mellan närstående parter vars funktioner är enklare och som inte äger värdefulla immateriella tillgångar eller andra speciella tillgångar. Det är vanligtvis lättare att hitta jämförelseobjekt som bedriver jämförbar verksamhet för den part vid transaktionen mellan närstående parter vars funktioner är enklare än för den part vars funktioner är komplicerade och som t.ex. använder immateriella tillgångar i sin verksamhet. I förhållandet mellan huvudman och tjänsteleverantör hittar man i allmänhet inte jämförbara jämförelseobjekt för huvudmannen men för tjänsteleverantörer kan man finna dem lättare (se 4.4.10).

Man måste välja en part som testas om man som internprissättningsmetod väljer återförsäljningspris-, kostnadsplus- eller nettomarginalmetoden. Valet av parten som testas betyder i praktiken att det för att man ska kunna bevisa att en transaktion mellan närstående parter skett marknadsmässigt räcker med att man med någon av de ifrågavarande metoderna utreder marknadsmässigheten av det täckningsbidrag som transaktionen mellan närstående parter genererar den andra parten (den som testas).

Till exempel i en koncerns interna tjänster är det tjänsteleverantören som är den part som testas. I funktionsanalysen utreds tjänsteleverantörens funktioner, tillgångar och risker. Därefter jämförs denna part med oberoende tjänsteleverantörer i jämförbarhetsanalysen. Det lönar sig inte att välja den som beställt tjänsten som den part som testas om beställaren äger de inkomstbringande värdefulla och eventuellt unika tillgångarna i affärsverksamheten eftersom man för en sådan part i allmänhet inte kan finna jämförelseobjekt som bedriver jämförbar verksamhet.

Valet av den part som testas betyder likväl inte att man skulle upprätta funktionsanalysen endast om den ena parten vid transaktion mellan närstående parter. Det är a priori nödvändigt att upprätta en funktionsanalys om de båda parterna vid en transaktion för att man ska kunna uppfatta transaktionens innehåll. Till exempel identifieringen av den ena parten som avtalstillverkare förutsätter information om funktionerna, tillgångarna och riskerna av även den part som beställer avtalstillverkningen. Man kan välja parten som testas, jämförelseobjektet och interprissättningsmetoden som tillämpas först efter att man har tillräckligt med information om de bägge parternas funktioner.

4.4.12 Exempel

Funktionsanalys kan grunda sig t.ex. på följande uppgifter:

Forskning och utveckling

Funktioner: grundforskning, produktutveckling, formgivning, utveckling av teknologi, utveckling av patent, licensering;

Tillgångar: patent, licens, teknologi, know-how;

Risker: misslyckad forskning, marknadsrisk, patenttvister

Tillverkning

Funktioner: förvärv av råvaror, förvärv av komponenter, tillverkning, montering, förpackande, kvalitetskontroll;

Tillgångar: patent, licens, produktionskunskande, varumärke, maskiner, produktionsanläggningar, fastigheter;

Risker: investeringsrisk, risk i fråga om kapacitet, marknadsrisk, miljörisk, kvalitetsrisk, produktansvar, kreditrisk, myndighetsreglering

Distribution

Funktioner: marknadsföring, försäljning, finansiering, tullklarering, lagerföring, montering, transport, tekniskt stöd, kundbetjäning;

Tillgångar: varumärke, distributionsrättigheter, distributionskanal, kundkrets;

Risker: marknadsrisk, lagerrisk, prisrisk, garantirisk, kreditrisk, valutarisk, transportrisk

Administration

Funktioner: ledning, strategisk planering, koordinering, kontroll, finansiering, fakturering, kreditkontroll, personalförvaltning, utbildning, IT-funktioner;

Tillgångar: programvara, affärsverksamhetsmodeller, byggnader, fastigheter;

Risker: affärsverksamhetsrisk, marknadsrisk, likviditetsrisk

Uppgifterna som räknas upp ovan är endast exempel på faktorer som eventuellt ska tas med i funktionsanalysen. Uppgifterna som presenteras i funktionsanalysen bestäms dock alltid fallspecifikt och det är fakta om och omständigheterna i den enskilda transaktionen som avgör vad dokumentationen ska innehålla.

4.5 Jämförbarhetsanalys

4.5.1 Allmänt

Dokumentationen av interprissättning ska enligt 14 b § 1 mom. 5 punkten i lagen om beskattningsförfarande innehålla en jämförbarhetsanalys inklusive tillgängliga uppgifter om jämförelseobjekten.

Bevisandet av att en transaktion mellan närstående parter skett marknadsmissigt förutsätter jämförelse av villkoren för transaktionen i intressegemenskapen med villkoren för transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter. Enligt principen om marknadsmässiga villkor behandlas företag inom multinationella koncerner som separata enheter och inte som oskiljaktiga delar av den koncerngemensamma affärsverksamheten. De separata enheternas transaktioner jämförs med oberoende företags transaktioner i jämförbara transaktioner och omständigheter.

Med jämförbarhetsanalys avses sådan analys av jämförbarhet (*comparability analysis*) som framgår av OECD:s riktlinjer. Enligt OECD:s riktlinjer är transaktionerna jämförbara om inte ens den minsta lilla skillnaden mellan transaktionerna väsentligt kan påverka den faktor (t.ex. priset eller täckningsbidraget) som analyseras genom metoden eller om skäligena och exakta justeringar kan göras för att eliminera de viktigaste effekterna av skillnaderna.

4.5.2 Tyngdpunkt för jämförbarhetsanalys på ekonomiskt väsentliga transaktioner mellan närstående parter

I jämförbarhetsanalysen kan man koncentrera sig på transaktioner av väsentlig ekonomisk betydelse mellan parter i intressegemenskap. Enligt regeringens proposition måste jämförbarhetsanalysen av betydande transaktioner göras med omsorg. En s.k. betydande transaktion kan t.ex. vara en penningmässigt värdefull, ny, komplicerad eller under föränderliga förhållanden genomförd transaktion eller serie transaktioner. Det är de fallspecifika fakta och omständigheterna som avgör vad som är en för interprissättningen betydande transaktion. Man kan däremot göra en enklare jämförbarhetsanalys av t.ex. mindre transaktioner som genomförts under etablerade förhållanden. Med en transaktion som genomförts under etablerade förhållanden avses en transaktion eller serie av transaktioner där det i parternas sådana funktioner eller omständigheter som påverkar transaktionen eller serien av transaktioner inte skett några ändringar jämfört med föregående år. Då kan man i dokumentationen utnyttja det föregående årets jämförbarhetsanalys. Man ska dock uppdatera jämförelseobjekt då och då även i fråga om transaktioner som genomförts under etablerade förhållanden, om jämförelseobjekt finns tillgängliga. Det krävs dock inte att jämförelseobjekt ska uppdateras årligen om det inte skett väsentliga förändringar i omständigheterna.

4.5.3 Jämförbarhetsanalysens olika skeden

I jämförbarhetsanalysen behandlas både transaktioner mellan närstående parter och transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter. Man kan göra en bra jämförbarhetsanalys endast om man beskrivit transaktionerna mellan parter i intressegemenskap och de faktorer som påverkat transaktionerna tillräckligt omsorgsfullt i de föregående punkterna av dokumentationen. Dokumentationen av transaktionerna mellan närstående parter från beskrivningen av affärsverksamheten till funktionsanalysen bildar grunden för jämförbarhetsanalysen.

I det första skedet av jämförbarhetsanalysen ska man definiera möjliga jämförelseobjekt. Definitionen av möjliga jämförelseobjekt utgör dock endast utgångspunkten för jämförbarhetsanalysen. I det andra skedet ska man bedöma om transaktionen mellan närstående parter och det möjliga jämförelseobjektets transaktion är jämförbara. Jämförbarheten bedöms enligt de fem faktorer som enligt OECD:s riktlinjer definierar jämförbarheten.

4.5.4 Jämförelseobjekt

4.5.4.1 Internt jämförelseobjekt

Med ett internt jämförelseobjekt avses en transaktion som genomförts mellan den skattskyldige och en oberoende part och som genomförts under omständigheter som är jämförbara med omständigheterna för en transaktion mellan närstående parter. Användningen av interna jämförelseobjekt prioriteras i jämförbarhetsanalyser.

OECD:s riktlinjer har många hänvisningar till de interna jämförelseobjektens prioritet. Till exempel i kapitel 2.15 konstateras det om tillämpningen av återförsäljningsprismetoden att den återförsäljningsmarginal som återförsäljaren får vid en transaktion mellan närstående parter kan definieras med hjälp av den återförsäljningsprismarginal som samma återförsäljare får av varor som inköpts och sålts vid jämförbara transaktioner mellan sinsemellan

oberoende parter. Det finns likadana hänvisningar till interna jämförelseobjekt vid tillämpningen av kostnadsplusmetoden och nettomarginalmetoden.

Till exempel i varuhandeln kan det vara fråga om ett internt jämförelseobjekt. Om den skattskyldige har sålt varor till en part i intressegemenskap, kan den skattskyldiges varuhandel med en oberoende part utgöra ett internt jämförelseobjekt. En sådan transaktion kan användas som internt jämförelseobjekt om den uppfyller villkoren för jämförbarheten.

Prioriteten av det interna jämförelseobjektet grundar sig på det faktum att transaktionens jämförbarhet i allmänhet kan bevisas relativt lätt. Det finns tillräckligt med information om den skattskyldiges transaktioner mellan en närstående part och mellan en oberoende part så att man ska kunna bedöma jämförbarheten. Även bokföringspraxis och andra faktorer som påverkar täckningsbidraget vid de bägge transaktionerna kan bedömas.

Även en transaktion mellan ett företag som är en närstående part till den skattskyldige och en oberoende part kan tolkas att utgöra ett jämförelseobjekt av intern karaktär. Den skattskyldige har t.ex. kanske sålt varor till ett dotterbolag som sålt varorna vidare till en utomstående kund. Om dotterbolaget har köpt varor även från en oberoende part och sålt dem till en utomstående, kan det vara fråga om en jämförelsetransaktion för en transaktion mellan den skattskyldige och dotterbolaget. Det är i praktiken svårare att få information om ett jämförelseobjekt av denna typ eftersom den skattskyldige inte utgör en part vid transaktionen. Det lönar sig dock att söka information eftersom det eventuella jämförelseobjektet kan vara bättre än ett helt externt jämförelseobjekt.

Interna jämförelseobjekt är inte användbara om de faktorer som enligt OECD:s riktlinjer påverkar användbarheten inte föreligger. Om t.ex. endast några nyttigheter säljs till en oberoende part, utgör detta inte nödvändigtvis en jämförelsetransaktion för försäljningen av tusentals nyttigheter till en närstående part. Skillnaderna mellan nyttigheternas försäljningsvolymerna påverkar då sannolikt jämförbarheten väsentligen. Ett annat exempel är den oberoende partens annorlunda markandsområde och skillnaderna i markandsförhållandena jämfört med markandsområdet och marknadsförhållandena av parten vid en transaktion mellan närstående parter. Ett tredje exempel är jämförelseobjektets annorlunda ställning i distributionskedjan. Jämförelseobjektet kan dock användas om skillnaderna kan justeras pålitligt.

4.5.4.2 Externt jämförelseobjekt

Med externa jämförelseobjekt avses transaktioner mellan parter utanför intressegemenskapen. Med ett externt jämförelseobjekt avses inte en intern transaktion inom en annan koncern eftersom en koncernintern transaktion inte utgör en transaktion mellan sinsemellan oberoende parter. Det är i allmänhet svårare att ta fram externa jämförelseobjekt än interna dito eftersom offentliga uppgifter om transaktioner mellan sinsemellan oberoende parter vanligtvis inte finns att tillgå.

4.5.4.3 Tillgängliga jämförelseobjekt

I jämförbarhetsanalysen ska man presentera den tillgängliga informationen om jämförelseobjekten. Om man inte har tillgång till jämförelseobjekt eller när det skulle innebära oskäligen kostnader för den skattskyldige att ta fram sådana, behöver dokumentationen av internprissättningen inte innehålla presentation av jämförelseobjekt. I regeringens proposition finns en konstaterande om att avståendet från presentation av jämförelseobjekt grundar sig alltid på den skattskyldiges subjektiva bedömning. Om den skattskyldige bedömer att det inte finns jämförelseobjekt för transaktionen eller att det blir för dyrt att ta fram jämförelseobjekt, behöver någon presentation av jämförelseobjekt inte inkluderas till dokumentationen av internprissättning. Avsaknaden av jämförelseobjekt kan då inte heller medföra skatteförhöjning (se nedan punkt 5.3.3, väsentliga brister eller fel).

Det hänvisas till tillgängliga jämförelseobjekt i EU:s uppförandekod. EUTPD:s landsspecifika del bör innehålla relevant information om interna och/eller externa jämförbara transaktioner, i den mån sådan information finns tillgänglig. Att dokumentationen begränsas endast till jämförelseobjekt som finns tillgängliga återspeglar målet för EU:s uppförandekod att minska kostnaderna som dokumentationen åsamkar företagen.

4.5.5 Att ta fram jämförelseobjekt

4.5.5.1 Informationskällor

Att ta fram interna jämförelseobjekt prioriteras. Det lönar sig för den som upprättar dokumentationen att kontrollera om det finns ett internt jämförelseobjekt för transaktionen innan han börjar söka efter ett externt jämförelseobjekt.

Externa jämförelseobjekt kan sökas i olika källor. Man kan som informationskälla anlita kommersiella databaser eller offentliga uppgifter. Informationen som man tagit fram ur en informationskälla ska alltid vara sådan att den kan lämnas till skattemyndigheten. Ett jämförelseobjekt som dokumenteras får inte basera sig på sekretessbelagd information. Eftersom samtliga parter ska ha tillgång till samma information, ska uppgifterna vara offentliga. Offentliga uppgifter finns tillgängliga bl.a. i företagets årsberättelser, forskningen och offentliga myndighetskällor.

Det är i allmänhet kommersiella databaser som anlitas i sökningen efter jämförelseobjekt. Man har till kommersiella databaser samlat offentliga uppgifter som företag lämnat till myndigheter, t.ex. till Patent- och registerstyrelsen i Finland. Upprätthållare av kommersiell databas säljer samlade och sorterade data till användare. Det är därför dyrt att anlita databaser, varför det inte är obligatoriskt att anlita dem för dokumentationen.

Då man anlitar databaser, ska man komma ihåg att datainnehållet i dem kan innehålla brister. Till exempel beskrivningar av affärsverksamhet, branschcodes och delägaruppgifter kan vara felaktiga. Sökresultatet kan inkludera företag som inte alls är jämförbara. Man måste alltid komplettera sökresultatet med andra tillgängliga offentliga uppgifter om de möjliga jämförelseobjekten ifall man anlitar databaser för att hitta fler jämförelseobjekt. Kompletteringen av sökresultatet med andra offentliga uppgifter bättrar på de jämförbara data.

Man kan hämta jämförelseobjekt även ur företagens egna databaser. Företagens egna databaser kan basera sig t.ex. på kunduppgifter eller offentliga uppgifter som företaget samlat in. Man ska bereda skattemyndigheten möjligheten att vid behov få uppgifterna i databasen till sitt förfogande eller man ska bereda skattemyndigheten åtkomst till databasen. Jämförelseobjekten i de egna databaserna ska betraktas som sekretessbelagda om informationskällorna inte överlämnas till skattemyndigheten. Man kan då inte använda dem som jämförelseobjekt.

4.5.5.2 Sökområde

Man söker jämförelseobjekt a priori på marknadsområdet av den part vid transaktionen i intressegemenskap som ska testas. Som marknadsområde uppfattas i allmänhet den stat där parten som testas finns och där marknadsförhållandena i allmänhet är liknande. Man kan dock vid behov utvidga sökområdet till ett större område än den stat där parten som testas finns. I EU:s uppförandekod nämns att sökningen efter jämförelseobjekt i databaser som täcker hela Europa borde inte automatiskt förkastas. Utvärderingen av jämförelseobjekt borde ske fallspecifikt. Detta betyder att en sökning efter jämförelseobjekt som täcker hela Europa kan accepteras om jämförelseobjekten uppfyller de faktorer i OECD:s riktlinjer som definierar jämförbarheten. Jämförbarheten förutsätter t.ex. att motsvarigheten mellan marknadsförhållandena och kostnadsstrukturen inom branschen för de jämförelseobjekt som finns i de olika länderna är tillräcklig.

Det är nödvändigt med en flexibel inställning till sökningar efter jämförelseobjekt inom ett geografiskt stort område, speciellt då det gäller ett litet marknadsområde där det kan vara svårt att ta fram jämförelseobjekt. Man kan kanske t.ex. inte hitta finska jämförelseobjekt för ett finskt försäljningsbolag i en koncern. Man kan då söka jämförelseobjekt även i de övriga nordiska länderna. Man kan utvidga sökningen att gälla Nordvästra Europa eller länderna i Västeuropa, där det kan finnas jämförelseobjekt som bedriver likadan verksamhet under likadana förhållanden. Man kan således acceptera utländska jämförelseobjekt för ett finskt försäljningsbolag om objekten uppfyller kriterierna för jämförbarheten i OECD:s riktlinjer. På motsvarande sätt kan man t.ex. utföra en sökning efter jämförelseobjekt i fråga om en finsk koncerns samtliga europeiska försäljningsbolag. Jämförelseobjekten är även i detta fall användbara om kriterierna för jämförbarheten i OECD:s riktlinjer uppfylls.

Till sökområdet för jämförelseobjektet hänför sig förutom marknadsområdet även definitionen av den bransch som sökningen efter jämförelseobjekt gäller. Jämförelseobjekt söks a priori inom samma bransch som funktionerna av den part som testas finns. Vid behov kan sökningen utvidgas till en annan bransch. Den utvidgade sökningen ska dock begränsas till att gälla sådana branscher som till sin natur är likartade med branschen av den part som testas. Man måste kunna justera de eventuella skillnaderna. Vid definitionen av branschen ska man ta i beaktande skillnaderna mellan den faktiska och den nominella branschen.

4.5.5.3 Andra sökvillkor

Sökningen efter jämförelseobjekt baserar sig alltid på fallspecifika fakta och förhållanden. Man måste därför ställa sökvillkoren så att sökningen ska ge

jämförelseobjekt som kan jämföras med transaktionen mellan närstående parter. Man ska i sökvillkoren för databassökningar beakta förutom sökområdet även funktionerna, tillgångarna, riskerna, produkterna eller tjänsterna, storhetsklassen och de ekonomiska förhållandena av de jämförelseobjekt som man söker efter.

Jämförelseobjektets storlek borde t.ex. vara ungefär av samma storhetsklass som det företags i intressegemenskap som testas. Som jämförelseobjekt för en part vars omsättning är t.ex. 40 mn € och som ska testas kunde man då a priori söka företag med omsättning på 10 - 100 mn € eftersom dessa företags verksamhet är av samma storleksklass. Däremot ett jämförelseobjekt med omsättning på t.ex. 500 mn € är inte sannolikt jämförbart eftersom ett sådant jämförelseobjekts verksamhet är väsentligen mera omfattande och intäcks-/kostnadsstruktur antagligen annorlunda än hos den part som testas.

Man ska inte som jämförelseobjekt välja företag som just inlett sin verksamhet. Man ska inte heller välja sådana företag som varit förlustbringande flera år under granskningsperioden eller om förlusterna under något år har förorsakats av exceptionella förhållanden som t.ex. av likvidation.

Man måste dokumentera valet av sökvillkoren samt motiveringarna till valet. Man måste därutöver dokumentera sökningen efter jämförelseobjekten fas för fas så att man vid behov ska kunna upprepa sökningen. Man ska dokumentera de valda jämförelseobjekten men dessutom vid behov även specificera de förkastade jämförelseobjekten. Man kan till sökresultatet lägga sådana jämförelseobjekt som sökningen inte tog fram men som man på annat sätt identifierat som jämförelseobjekt. Exempelvis identifierade konkurrenter kan vara sådana jämförelseobjekt.

4.5.6 Jämförbarhet

I jämförbarhetsanalysen jämför man en transaktion mellan närstående parter med jämförelseobjektets transaktion. Till jämförbarhetsanalysen hör således den i de dokumentationens fyra första punkter beskrivna transaktionen mellan närstående parter och jämförelseobjektets transaktion i dokumentationens femte punkt samt en analys av jämförbarheten mellan de bägge transaktionerna. De faktorer som påverkar analysen av jämförbarheten behandlas ur synvinkel av transaktioner mellan närstående parter i promemorians kapitel 4.4 om funktionsanalys.

Det är i praktik mödosamt att upprätta en jämförbarhetsanalys eftersom det i allmänhet inte finns tillräckligt med information om jämförelseobjektet för att man ska kunna upprätta en komplett och fullständig analys. Information kan finnas tillgänglig om t.ex. jämförelseobjektets storlek och marknadsområde men information om jämförelseobjektets avtalsvillkor, affärsstrategi eller andra motsvarande faktorer finns däremot inte allmänhet tillgängliga för utomstående.

Informationens otillräcklighet hindrar dock inte upprättandet av jämförbarhetsanalysen fastän informationens kvantitet alltid påverkar jämförbarhetsanalysens kvalitet. Ju mer information finns tillgänglig desto pålitligare är jämförbarhetsanalysen.

Man kan använda sig av ett jämförelseobjekt även om kännedom av de faktorer som påverkar jämförbarheten är bristfällig. Förutsättningen är att den bristfälliga informationen inte **väsentligt** påverkar jämförbarheten.

4.5.7 Justering av jämförbarhet

Justeringen av jämförbarheten behandlas i kapitel 1.15 i OECD:s riktlinjer. I kapitlet konstateras att jämförbarheten betyder att ingen skillnad (om det förekommer skillnader) mellan situationerna som jämförs väsentligt kan påverka det villkor (t.ex. priset eller täckningsbidraget) som analyseras genom metoden, eller att skäliga justeringar kan göras för att eliminera effekterna av alla sådana skillnader.

OECD:s riktlinjer ger ingen närmare handledning hur väsentligt exakta de justeringar som borde göras så att skillnaderna i jämförbarheten ska elimineras borde vara i praktiken. Justeringar kan i princip göras i antingen uppgifterna om jämförelseobjekten eller uppgifterna om det intressegemenskapsföretag som testas. Justeringen av jämförbarheten behandlas t.ex. i kapitel 2.37 i OECD:s riktlinjer. I kapitlet nämns att om man tillämpar kostnadsplusmetoden, ska man dessutom fästa uppmärksamhet vid att ett jämförbart vinststillägg ska jämföras med ett jämförbart kostnadsunderlag.

Då man upprättar dokumentation kan man ta det ovan anförda i beaktande. Man kan justera jämförbarheten vid behov. Det lönar sig dock att göra justeringen endast om justeringen har en väsentlig effekt på jämförbarheten.

4.5.8 Variationsintervall

Det härleds ett marknadsmässigt pris eller täckningsbidrag för en transaktion mellan närstående parter från uppgifterna om de jämförbara transaktionerna. Enligt OECD:s riktlinjer kan det marknadsmässiga priset eller täckningsbidraget vara endast ett enda tal. Tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor kan ge även ett intervall av tal och talen i intervallet kan relativt sett vara alla lika pålitliga. Alla tal inom intervallet överensstämmer alltså a priori med principen om marknadsmässiga villkor. I OECD:s riktlinjer konstateras likväl att alla jämförbara transaktioner inte alltid är relativt lika jämförbara. Enligt riktlinjerna kräver definitionen av det marknadsmässiga priset därför gott omdöme. Om den skattskyldige ska välja ett marknadsmässigt värde inom intervallet som ska dokumenteras, kunde det lämpligaste värdet vara t.ex. medianen om något annat marknadsmässigt värde som bättre skulle lämpa sig för förhållandena för fallet inte kan pekas ut.

Tillförlitligheten för variationsintervallet kan ökas genom statistiska metoder. Många stater har gett anvisningar om hur man ska kunna göra intervallet mindre genom statistiska metoder ifall det inte råder absolut visshet om att jämförelseobjekten är jämförbara. Man kan göra intervallet mindre t.ex. genom att ta bort de 25 % minsta och de 25 % största jämförelsevärdena inom intervallet. Kvar blir vad som i statistiken kallas för kvartilavstånd. Med kvartilavståndet avses skillnaden mellan den övre kvartilen (75 % av fallen underskrider den) och den undre kvartilen (25 % av fallen underskrider den). Kvartilavståndet anger det variationsintervall för variabeln där värdena som finns i fördelningens mittersta fält, dvs. 50 % av samtliga fall, finns. Va-

riationsintervallets tillförlitlighet kan ökas även genom andra statistiska metoder, om metoden bättre lämpar sig för fakta och förhållandena i fallet.

Kvartilavståndet räknas så att jämförelseuppgifterna först sätts i storleksordning (t.ex. talen 1,3,3,4,5,9,10). Den undre kvartilen för jämförelseuppgifterna definieras så att antalet jämförelseuppgifter (7) först divideras med 25 % ($25:100 \cdot 7 = 1,75$). Eftersom resultatet inte är ett heltal, definieras den undre kvartilen med hjälp av det följande heltalet, i detta fall alltså på grundval av den andra jämförelseuppgiften (den undre kvartilen är 3). Den övre kvartilen för jämförelseuppgifterna definieras så att antalet jämförelseuppgifter (7) först divideras med 75 % ($75:100 \cdot 7 = 5,25$). Eftersom resultatet inte är ett heltal, definieras den övre kvartilen på grundval av det följande heltalet, i detta fall alltså på grundval av den sjätte jämförelseuppgiften (den övre kvartilen är 9). Kvartilavståndet är alltså 3 – 9.

Kvartilavståndet räknas på annat sätt om resultatet av divisionen är ett heltal. Jämförelseuppgifterna är exempelvis fyra (storleksordningen är 3,4,5,9). Den undre kvartilen för jämförelseuppgifterna definieras så att antalet jämförelseuppgifter (4) först divideras med 25 % ($25:100 \cdot 4 = 1$). Eftersom resultatet är ett heltal, definieras den undre kvartilen som medelvärde av den första och den andra jämförelseuppgiften (den undre kvartilen är 3,5). Den övre kvartilen för jämförelseuppgifterna definieras så att antalet jämförelseuppgifter (4) först divideras med 75 % ($75:100 \cdot 4 = 3$). Eftersom resultatet är ett heltal, definieras den övre kvartilen som medelvärde av den tredje och fjärde jämförelseuppgiften (den övre kvartilen är 7). Kvartilavståndet är alltså 3,5 – 7.

Exempel: Ett inhemskt försäljningsbolag ansvarar för försäljningen av koncernens produkter i Finland. Försäljningsbolagets risker är ringa och bolaget använder inte egna immateriella tillgångar i sin verksamhet. I databasen har man funnit nio möjliga jämförelseobjekt för försäljningsbolaget. Efter en noggrannare granskning är fyra av dem jämförbara. Uppgifterna som finns tillgängliga om de faktorer som påverkar jämförbarheten är bristfälliga. Den bristfälliga informationen påverkar dock inte jämförbarheten väsentligen. Som metod som tillämpas har man valt nettomarginalmetoden. Jämförelseobjektens rörelsevinst under de tre senaste åren räknade på grundval av omsättningen:

Jämförelseobjekt	År 1	År 2	År 3	Medelvärde
	%	%	%	%
J1	0,3	2,0	1,3	1,2
J2	2,1	2,4	1,2	1,9
J3	2,0	3,3	2,2	2,5
J4	0,8	1,9	6,9	3,2

Variationsintervallet för jämförelseobjektens rörelsevinst är 1,2 % - 3,2 %. Man kan minska intervallet genom att definiera kvartilavståndet för rörelsevinsterna. Man definierar den undre kvartilen på ovan anført sätt såsom medelvärde av den första och den andra jämförelseuppgiften (den undre kvartilen är 1,55). Man definierar den övre kvartilen på ovan anført sätt såsom medelvärde av den tredje och den fjärde jämförelseuppgiften (den övre kvartilen är 2,85). Kvartilavståndet för jämförelseobjektens rörelsevinst är 1,55 – 2,85.

4.6 Internprissättningsmetod och dess tillämpning

4.6.1 Dokumentationsskyldighet

Dokumentationen av internprissättning ska enligt 14 b 1 mom. 6 punkten i lagen om beskattningsförfarande innehålla en beskrivning av den valda interprissättningsmetoden och dess tillämpning. Valet och tillämpningen av metoden kan kallas för ekonomisk analys.

4.6.2 Internprissättningsmetoder

Vid interprissättning tillämpas interprissättningsmetoderna i OECD:s riktlinjer. I OECD:s riktlinjer indelas interprissättningsmetoderna i de traditionella transaktionsbaserade metoderna och de övriga metoderna. De traditionella metoderna utgörs av marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. De övriga metoderna utgörs av vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden.

I OECD:s riktlinjer prioriteras de traditionella metoderna framom de övriga metoderna. De traditionella metoderna utgör den mest direkta metoden för att bestämma om en transaktion mellan närstående parter skett marknadsmissigt eller inte. OECD:s riktlinjer medger dock att komplexiteten i de faktiska situationerna vid transaktionen kanske försvårar tillämpningen av de traditionella metoderna i praktiken. De andra metoderna kan utnyttjas om de traditionella metoderna inte kan tillämpas pålitligt som enda metod eller om de traditionella metoderna undantagsvis inte alls kan tillämpas. De övriga metoderna tillämpas således a priori i exceptionella situationer.

4.6.3 Specialsynpunkter om immateriella tillgångar

OECD:s riktlinjer omfattar förutom de ovan nämnda internprissättningsmetoderna även andra metoder för tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor. I specialsynpunkter om immateriella tillgångar behandlas transaktioner där det har använts immateriella tillgångar. Riktlinjerna presenterar synpunkter för definitionen av den marknadsmässiga prissättningen av immateriella tillgångar. Den viktigaste observationen är att den marknadsmässiga prissättningen ska avgöras enligt hur sinsemellan oberoende parter skulle ha handlat under jämförbara förhållanden. I OECD:s riktlinjer konstateras att då man tillämpar principen om marknadsmässiga villkor, ska man ta i beaktande bl.a. den vinst som man förväntar att de immateriella tillgångarna ska generera och som man eventuellt skulle kunna definiera på grundval av en kalkyl om nuvärdet (*net present value*) av det resultat som tillgångarna genererat.

De kassaflödesbaserade värderingsmetoderna kan tillämpas på värderingen av immateriella tillgångar eftersom också sinsemellan oberoende parter allmänt utnyttjar motsvarande metoder. Enligt OECD:s riktlinjer kunde detta tas i beaktande vid valet av metod.

Det kan vara svårt att definiera det marknadsmässiga priset för immateriella tillgångar vid överlåtelsetidpunkten om det inte finns tillräckligt med information om den förväntade vinsten av de immateriella tillgångarna eller om de risker som hänför sig till dem. De immateriella tillgångar som man överlåtit

till en part i intressegemenskap kan efter överlåtelsen visa sig vara klart värdefullare än man uppskattade på grundval av uppgifterna vid överlåtelsetidpunkten. Enligt principen om marknadsmässiga villkor är det inte möjligt att i efterhand värdera tillgångarna men man måste fästa uppmärksamhet vid marknadsmässigheten av de villkor som hänför sig till definitionen av köpesumman. I sådana fall ska man till dokumentationen bifoga en utredning av huruvida en oberoende part skulle ha överlåtit de materiella tillgångarna till fast pris utan ett i överlåtelseavtalet antecknat villkor om senare justeringar i köpesumman.

4.6.4 Val av metod

I enlighet med regeringens proposition kan vilken som helst av de i OECD:s riktlinjer om dokumentation av internpriser presenterade metoderna användas men i valet av metod måste man beakta OECD:s synpunkter på metodernas tillämpning.

Valet av metod påverkas av informationen som finns tillgänglig. Det lönar sig därför att välja metoden först som den sista fasen vid dokumentationen då man har tillräckligt med information. Den information som samlats in i de tidigare faserna vid dokumentationen avgör i stor utsträckning vilken metod som tillämpas på interprissättningen vid transaktionen. T.ex. den information som finns tillgänglig om jämförelseobjekten är i allmänhet av väsentlig betydelse. Om man hittat interna jämförelseobjekt för transaktionen, kan metoden vara marknadsprismetoden. Om man tagit fram jämförelseobjekten ur offentliga databaser, är den tillämpliga metoden i praktiken kostnadsplus-, återförsäljningspris- eller nettomarginalmetoden.

Metoden kan väljas på ovan anförd sätt endast om internprissättningens marknadsmässighet definieras på förhand före skatteåret eller under skatteåret. I dokumentationen samlas då all den information som finns tillgänglig i dokumentationens olika faser. Om dokumentationen i sin helhet upprättas efter skatteåret, kan metoden naturligtvis inte längre väljas som dokumentationens sista fas på ovan anförd sätt.

4.6.5 Metodens tillämpning

Man ska i dokumentationen redogöra vilken internprissättningsmetod man tillämpat på värderingen av marknadsmässigheten av transaktionen mellan närstående parter. Med tillämpningen av metoden bevisar man att den skattskyldiges internprissättning inte bara på de allmänna principernas nivå är i skick utan att internprissättningen också de facto är marknadsmässig.

Man ska presentera en kalkyl som visar hur man nått fram till det marknadsmässiga slutresultatet. Kalkylen kan utgöras av resultaträkningen av det bolag som värderas eller annan kalkyl ifall resultaträkningen inte ger tillräckliga uppgifter. Om man t.ex. tillämpar kostnadsplusmetoden, ska man presentera kostnaderna av den part som testas och (det marknadsmässiga) vinstillägget som härletts från jämförelseobjektens uppgifter. Därutöver ska man t.ex. med hjälp av resultat- och balansräkningen av den part som testas visa verkningarna av metodens tillämpning. Man ska även presentera en utredning av tillämpningen av de andra metoderna.

Exempel: Man har på prissättningen av tillverkningstjänsten mellan den skattskyldige och avtalstillverkaren tillämpat nettomarginalmetoden. Den skattskyldige har upprättat dokumentationen före skatteårets ingång. Av tillämpningen av metoden kan man i detta skede använda endast det vinststilllägg i enlighet med jämförbarhetsanalysen som man räknat på jämförelseobjektens, dvs. oberoende avtalstillverkares, kostnader. Den skattskyldige har vid utgången av skatteåret granskat marknadsmässigheten av den avgift som han betalar avtalstillverkaren för tjänsten. Den skattskyldige kan i slutet av skatteåret vid behov justera avgiften med justeringsfaktura. I detta skede är det möjligt att vid behov komplettera dokumentationen även med en ny jämförbarhetsanalys. Av tillämpningen av metoden kan man förutom den ursprungliga kalkylen i dokumentationen även använda de realiserade kostnaderna och vinststillägget. Den skattskyldige ska till dokumentationen bifoga även avtalstillverkarens resultaträkning. Med dessa kalkyler visar man hur tillämpningen av metoden påverkat avtalstillverkarens resultat. Vid tillämpningen av denna metod är det inte nödvändigt att separat visa hur den skattskyldiges resultat påverkas.

5 OM UNDERSÖKNING AV DOKUMENTATION

5.1 Presentation av dokumentation

5.1.1 Tidsfrist

14 c § i lagen om beskattningsförfarande reglerar presentation och komplettering av dokumentation av internprissättning. Den skattskyldige ska på uppmaning av skattemyndigheten inom 60 dagar lämna in en dokumentation av internprissättning. Dokumentationen för det senast utgångna skatteåret ska lämnas in tidigast sex månader efter utgången av den sista månaden i räkenskapsperioden. I sin uppmaning specificerar skattemyndigheten vilka skatteår uppmaningen att presentera dokumentation gäller. Skattemyndigheten kan på begäran förlänga tidsfristerna. Förlängningen av tidsfristerna gäller både presentationen och kompletteringen av dokumentationen. Förlängningsbegäran ska motiveras. I praktiken kan tidsfristerna förlängas med några veckor av grundad anledning. I komplicerade fall kan förlängningen av grundad anledning vara något längre.

Det har för presentationen av dokumentationen ställts en skälig tidsfrist, vilket följer rekommendationerna i EU:s uppförandekod. Det nämns i EU:s uppförandekod att skattebetalare i en given medlemsstat bör på begäran av en skatteförvaltning göra sin dokumentation av företagets internprissättning i EU tillgänglig inom en rimlig tidsram med hänsyn till transaktionernas komplexitet. I den finska bestämmelsen överensstämmer tidsgränserna om 60 dagar och sex månader, som ställts såsom tidsfrister, uppförandekoden eftersom den skattskyldige då har tillräckligt med tid att lägga sista handen vid dokumentationen efter det att den skattskyldige fått skattemyndighetens uppmaning att presentera dokumentationen. Många stater har kortare tidsfrister för presentationen av dokumentation. Transaktionernas komplexitet har inte tagits i beaktande i bestämmelsen men i praktiken har den skattskyldige möjligheten att begära förlängning av tidsfristen om transaktionerna varit så komplicerade att dokumentationen inte kan presenteras inom tidsfristen.

5.1.2 Bevarande

Den skattskyldige ska presentera dokumentationen på skattemyndighetens uppmaning. Då beskattningen enligt 56 § i lagen om beskattningsförfarande kan rättas inom fem år från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts, måste den skattskyldige förbereda sig att presentera dokumentationen inom samma tidsförlopp. Det rekommenderas att dokumentationen bevaras även efter detta tidsförlopp eftersom internprissättningsärendet kan komma fram på grund av beskattningsåtgärder i den stat där den andra parten vid transaktionen mellan närstående parter finns. Dokumentationen kan då vara till hjälp vid förfarandet vid avtalsförfarande mellan staterna enligt skatteavtalet.

Den skattskyldige kan välja sättet och platsen där dokumentationen bevaras. Dokumentationen kan bevaras som pappersutskrift, fil eller på något annat sätt. Den plats där dokumentationen bevaras kan finnas i någon annan stat än Finland men den skattskyldige måste då vara beredd att presentera dokumentationen inom den föreskrivna tidsfristen.

5.1.3 Uppmaning

Skattemyndigheten kan be om presentation av dokumentationen i samband med valet av föremål för skatterevision, själva skatterevisionen, behandlingen av skattedeklarationen, ett förfarande vid ömsesidig överenskommelse eller i anslutning till annan åtgärd i beskattningshänseende. Den skattskyldige kan inte presentera dokumentationen bifogad till ansökan om förhandsbesked om dokumentationen inte ännu är färdig i ansökningsskedet. Man ska till ansökan om förhandsbesked dock bifoga en utredning som motsvarar dokumentationen som avgörandet av frågan förutsätter. I praktiken kommer skattemyndigheten att i allmänhet be om dokumentation genom skatterevision eftersom man i allmänhet kan sätta sig in i dokumentationen bäst i samband med skatterevision.

Den skattskyldige ska inte bifoga dokumentationen till sin skattedeklaration. I Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar (1379/2006) uppräknas de uppgifter som samfundet ska uppge i sin deklaration. I skattedeklarationen ska samfundet uppge två uppgifter om internprissättning. Samfundet uppger uppgift om huruvida samfundet genomfört transaktioner med i 31 § i lagen om beskattningsförfarande avsedda parter som är i intressegemenskap med samfundet och uppgift om huruvida samfundet haft skyldighet att enligt lagens 14a § upprätta en dokumentation om internprissättning om transaktionerna som det genomfört i intressegemenskapen. Uppgiften om skyldigheten att upprätta en dokumentation av internprissättning anges med ett kryss i punkt 182 på samfundets huvudskattedeklarationsblankett (skatteåret 2007).

5.2 Komplettering av dokumentation

5.2.1 Tidsfrist

Den skattskyldige ska komplettera dokumentationen i enlighet med 14 c § i lagen om beskattningsförfarande. Tilläggsutredningar som komplettering till dokumentationen ska på uppmaning av skattemyndigheten lämnas in inom 90 dagar. Skattemyndigheten kan på begäran förlänga tidsfristen.

5.2.2 Objekt för tilläggsutredning

Kompletteringen av dokumentationen kan enligt regeringens proposition behövas i förtydligande syfte om dokumentationen av internprissättningen inte i alla avseenden har varit heltäckande. I en tilläggsutredning kan skattemyndigheten kräva in mera uppgifter än det har varit den skattskyldiges skyldighet att presentera i själva dokumentationen av internprissättningen. Bestämmelsen nämner information om ett oberoende jämförelseobjekt som exempel på möjlig tilläggsutredning. Om några jämförelseobjekt verkligen inte finns tillgängliga, kan skattemyndigheten inte heller kräva att sådana presenteras. I regeringens proposition motiveras tilläggsutredningarna med ett effektivt utnyttjande av resurserna. Man kräver inte att dokumentationen är heltäckande eftersom det lönar sig för den skattskyldige och skattemyndigheten att rikta sina resurser endast på sådana transaktioner mellan närstående parter som ska granskas mera omsorgsfullt, dvs. på de transaktioner som tilläggsutredningen gäller.

För skattemyndigheten är det ändamålsenligt att be om tilläggsutredning endast av den skattskyldiges väsentliga och stora transaktioner av väsentlig ekonomisk betydelse mellan närstående parter. Då det gäller internprissättningen, är det ändamålsenligt att lämna klara och ringa transaktioner mellan närstående parter utanför den mera detaljerade granskningen. Man ska likväl vid behov be om tilläggsutredning av en transaktion mellan närstående parter som förfaller ringa om det på basis av dokumentationen är oklart om transaktionen är ringa eller om den är av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige. För den skattskyldige lönar det sig att redan i dokumentationsskedet satsa på väsentliga och stora transaktioner mellan närstående parter eftersom det kan vara svårt att samla tilläggsutredningar i efterhand.

Möjligheten att komplettera dokumentationen överensstämmer med EU:s uppförandekod. Eftersom dokumentationen av internprissättning i EU TPD utgör en basuppsättning av uppgifter för bedömning av en multinationell företagsgrupps internpriser, får en medlemsstat enligt uppförandekoden i sin inhemska lagstiftning föreskriva att skatteförvaltningen kan kräva genom en specifik begäran eller i samband med en skatterevision ytterligare uppgifter och dokument med syfte att komplettera EU TPD. I EU TPD:s allmänna del ingår även ett åtagande från varje inhemsk skattebetalare att på begäran tillhandahålla kompletterande uppgifter inom en rimlig tidsram i enlighet med nationella regler.

5.2.3 Från dokumentation befriade skattskyldigas skyldighet att lämna utredningar

Dokumentationsbestämmelserna tillämpas inte på dem som befriats från skyldigheten att upprätta dokumentation. Någon dokumentation upprättas inte om inhemska transaktioner mellan närstående parter, om transaktioner mellan närstående parter som genomförts av små och medelstora företag eller om transaktioner mellan ett finskt företag och dess fasta driftsälle utomlands. Det krävs ingen dokumentation enligt 14 § i lagen om beskattningsförfarande om dessa transaktioner mellan närstående parter och det krävs inte heller några tilläggsutredningar enligt 14 c § i lagen om beskattningsförfarande av dem till dokumentation.

Att man befrias från dokumentationen eller att den underlättas betyder inte att företagen i fråga skulle komma ifrån att de i transaktioner med parter i intressegemenskap måste iakttä principen om marknadsmässiga villkor. Principen om marknadsmässiga villkor tillämpas även på en sådan transaktion mellan närstående parter som är befriad från dokumentationskravet. Den skattskyldige ska därför på skattemyndighetens uppmaning ge nödvändig utredning av en transaktion mellan parter i intressegemenskap om skattemyndigheten utreder marknadsmässigheten i transaktionen mera omsorgsfullt.

Man framför utredningsbegäran med stöd av 11 § eller 14 § i lagen om beskattningsförfarande till dem som är befriade från dokumentationsskyldigheten. Utredningsbegäran kan framföras i fråga om sådana uppgifter som motsvarar 14 b § i lagen om beskattningsförfarande. I regeringens proposition poängteras dock att man, utom i undantagsfall, inte bör be om dessa utredningar av den skattskyldiges hela affärsverksamhet, utan skattemyndigheten bör utgående från en preliminär bedömning förtydliga vilka transaktioner den önskade tilläggsutredningen ska omfatta. Man försöker i dessa fall i första hand utreda grunderna för prissättningen vid en enskild transak-

tion. Det är då dock inte fråga om en sådan dokumentation av internprissättning som avses i denna anvisning utan mera om en fritt formulerad utredning av hur principen om marknadsmässighet realiserats i fallet i fråga. Bestämmelsen om skatteförhöjning i fråga om dokumentation av internprissättning tillämpas inte heller på dessa fall.

Man ska vid förfarandet med undanröjande av dubbelbeskattningen ge en vederbörlig utredning av marknadsmässigheten vid transaktioner mellan ett finskt företag och dess fasta driftställe utomlands. Enligt EU:s uppförandekod ska liknande dokumentationskrav tillämpas på fastställandet av det fasta driftställets inkomst som på övrig dokumentation av internprissättning. Dubbelbeskattningen undanröjs till den del staten där det fasta driftstället finns i enlighet med principen om marknadsmässiga villkor haft rätt att beskatta det fasta driftstället. OECD kommer att i nära framtid ge ut närmare anvisningar om fastställande av och dokumentation av fasta driftställets inkomst. OECD har gett ut en rapport om frågan i december 2006 (*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*).

5.3 Skatteförhöjning

5.3.1 Bestämmelse

Till paragraf 32 § i lagen om beskattningsförfarande fogades ett nytt moment som gäller försummelse av dokumentation. Enligt det nya 32 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande kan den skattskyldige påföras en skatteförhöjning om högst 25 000 euro om den skattskyldige inte har lämnat in en dokumentation av internprissättning eller tilläggsutredning inom den i 14 c § utsatta tidsfristen eller om dokumentationen av internprissättningen eller tilläggsutredningen har lämnats in med väsentliga fel eller brister. Skatteförhöjningen som gäller dokumentationen tillämpas första gången vid beskattningen för skatteår som börjar den 1 januari 2007 eller därefter.

5.3.2 Tillämpning

Avsikten med skatteförhöjningen som gäller dokumentationen är att effektivisera iakttagandet av dokumentationsskyldigheten. För att effekten av skatteförhöjningen ska vara tillräckligt kännbar är skatteförhöjningen i enlighet med regeringens proposition större än den motsvarande skatteförhöjningen i lagrummets 2 mom. som gäller försummad deklarationsskyldighet. Eftersom dokumentationsskyldigheten gäller huvudsakligen stora företag, skulle en skatteförhöjning enligt lagrummets 2 mom. om högst 800 euro inte stå i rätt proportion till effekterna av försummelsen.

Skatteförhöjningen i fråga om dokumentation tillämpas självständigt. Man kan påföra skatteförhöjning även om internprissättningen skulle visa sig ha skett enligt principen om marknadsmässiga villkor. Om dokumentationen t.ex. inte presenterats inom tidsfristen eller om dokumentationen har presenterats med väsentliga brister, kan man påföra skatteförhöjning. Då har det faktumet ingen betydelse att internprissättningen följt principen om marknadsmässiga villkor. Å andra sidan kan man påföra en skatteförhöjning som gäller dokumentation även om man på basis av rättelse av internprissättning separat påför en skatteförhöjning enligt 3 mom. Skatteförhöjning som gäller dokumentation kan påföras separat för varje dokumentationsförsummelse. Den skattskyldige kan t.ex. presentera dokumentationen för

sent eller underlåta att lämna begärda tilläggsutredningar. Man gör då en helhetsuppskattning av försummelserna och den kan påverka tillämpningen av skatteförhöjningen. Vid tillämpningen av skatteförhöjningen kan man t.ex. ta i beaktande på vilket sätt de många försummelserna påverkar utredningen av fallet. Skatteförhöjningsbeloppet för varje enskild försummelse avgörs dock separat.

Skatteförhöjningen i fråga om dokumentation påförs i allmänhet efter skatterevision genom beslut om rättelse av beskattning enligt 56 § i lagen om beskattningsförfarande. Skatteförhöjning kan påföras en skattskyldig som uppmanats att presentera dokumentationen eller kompletterande tilläggsutredning till den.

Man ska vid tillämpningen av skatteförhöjning i fråga om dokumentation iaktta stor försiktighet under de första åren då nya regler tillämpas eftersom det är fråga om ett nytt förfarande vars innehåll skattskyldiga ännu försöker att lära sig. Som väsentliga brister eller fel i dokumentationen eller tilläggsutredningen kan man under de första tillämpningsåren betrakta avsaknaden av sådan information som väsentligen påverkar marknadsmässigheten för internprissättningen, t.ex. att den skattskyldige i dokumentationen negligerat de immateriella tillgångarna som den skattskyldige ägt. Det är däremot inte ändamålsenligt att tillämpa stor försiktighet om den skattskyldige helt underlåtit att presentera dokumentationen. Om den skattskyldige helt underlåtit att lämna tilläggsutredningen, ska man avväga detta utifrån om den skattskyldige på annat sätt har försökt att lämna tillräcklig utredning av frågan som utgör föremålet för tilläggsutredningen.

5.3.3 Skatteförhöjningsbelopp

Man ska alltid iaktta måtta vid påförandet av skatteförhöjningen och dimensionera skatteförhöjningen enligt försummelsens klandervärdhet. På skalans nedre gräns kan det stå en skatteförhöjning om 1 000 euro om den skattskyldige presenterar dokumentationen först 1-2 veckor efter tidsfristen i uppmaningen. På skalans övre gräns kan det stå en skatteförhöjning om 25 000 euro om den skattskyldige inte alls presenterar dokumentationen. I enlighet med vad som anförts ovan ska man under de första tillämpningsåren iaktta stor försiktighet vid tillämpningen av skalans.

Den skattskyldige presenterar dokumentationen av internprissättning först efter tidsfristen → skatteförhöjningen är 1 000 – 5 000 euro.

Den skattskyldige lämnar den kompletterande tilläggsutredningen till dokumentationen först efter tidsfristen → skatteförhöjningen är 1 000 – 5 000 euro.

Den skattskyldige presenterar en dokumentation med väsentliga brister eller fel → skatteförhöjningen är 5 000 – 10 000 euro.

Den skattskyldige lämnar en väsentligen bristfällig eller felaktig kompletterande tilläggsutredning till dokumentationen → skatteförhöjningen är 5 000 – 10 000 euro.

Den skattskyldige lämnar inte alls någon kompletterande tilläggsutredning till dokumentationen inom tidsfristen eller därefter under den tid då frågan undersöks → skatteförhöjningen är 5 000 – 10 000 euro.

Den skattskyldige lämnar inte alls någon väsentlig kompletterande tilläggsutredning inom tidsfristen eller därefter under den tid då frågan undersöks → skatteförhöjningen är 10 000 – 25 000 euro.

Den skattskyldige presenterar inte alls någon dokumentation av internprisättning inom tidsfristen eller därefter under den tid då frågan undersöks → skatteförhöjning är 10 000 – 25 000 euro.