



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2016

BEPS Action 8

*- intressenters inställning och syn på OECDs riktlinjer gällande
internprissättning av immateriella tillgångar*

Författare

Fredrik Pappila

Fredrik Qvist

Martin Söderstedt

Handledare

Anders Anell

SAMMANFATTNING

- Titel:** BEPS Action 8 – intressenters inställning och syn på OECDs riktlinjer gällande internprissättning av immateriella tillgångar
- Seminariedatum:** 2016-05-26
- Ämne/kurs:** FEKN90, Examensarbete på civilekonomprogrammet, 30 HP
- Författare:** Fredrik Pappila, Fredrik Qvist & Martin Söderstedt
- Handledare:** Anders Anell
- Fem nyckelord:** OECD, BEPS Action 8, internprissättning, immateriella tillgångar, armlängdsprincipen
- Syfte:** Syftet är att undersöka hur BEPS Action 8 kan komma att påverka praxis för internprissättning av immateriella tillgångar i Sverige, samt se hur dessa riktlinjer påverkar informationsasymmetrin.
- Metod:** Studien har genomförts med en kombination av en komparativ studie av OECDs riktlinjer samt med kvalitativ och kvantitativ metod, i form av intervjuer och enkätundersökning.
- Teoretiskt perspektiv:** Det teoretiska perspektivet i uppsatsen utgår från principal-agent-teorin. Denna teori åskådliggör informationsasymmetrin på ett tydligt sätt, som sedan diskuteras vidare i teoriavsnittet.
- Empiri:** Empirin utgår från en komparativ studie av OECDs riktlinjer samt intervjuer, både med skatterådgivare och experter från Skatteverket. En enkätundersökning riktad mot företag har också genomförts.
- Slutsats:** OECDs riktlinjer möts med blandad entusiasm, men de flesta intressenterna är försiktigt positiva till OECDs krafttag. Informationsasymmetrin lär minska på vissa håll, men öka på andra. Distinktionen förändring kontra förlängning har stor betydelse då det påverkar om riktlinjerna får användas retroaktivt.

ABSTRACT

- Title:** BEPS Action 8 – stakeholders’ opinions and views on OECD’s guidelines regarding transfer pricing of intangibles
- Seminar date:** 2016-05-26
- Course:** FEKN90, Degree Project Master Level in Business Administration, 30 credits (ECTS)
- Authors:** Fredrik Pappila, Fredrik Qvist & Martin Söderstedt
- Advisor:** Anders Anell
- Key words:** OECD, BEPS Action 8, Intangible assets, Transfer pricing, arm’s length principle
- Purpose:** The study’s purpose is to examine how BEPS Action 8 might affect swedish transfer pricing practice regarding intangible assets, as well as examine how these guidelines will affect the information asymmetry.
- Methodology:** The study was conducted using a combination of comparative study regarding the OECD guidelines as well as qualitative and quantitative methods, in the form of interviews and a survey.
- Theoretical perspective:** The theoretical perspective has its foundation in the principal-agency theory. This theory establishes the problem regarding information asymmetry in a clear way, which will be discussed further in this chapter.
- Empirical foundation:** The empirical foundation is a comparative study regarding the OECD guidelines as well as interviews, both with tax advisors and experts from the swedish tax agency. A survey with companies has also been made.
- Conclusions:** The OECD guidelines are met with mixed enthusiasm, however most stakeholders are cautiously optimistic towards the new guidelines. The information asymmetry will decrease in some ways, but increase in other ways. The distinction extension versus alteration is of significance since it affects whether the guidelines can be applied retroactively or not.

Förord

Med denna magisteruppsats avslutar vi våra studier vid Lunds universitet. Det har varit lärorika år och förhoppningsvis kan denna uppsats spegla en del av de färdigheter vi tar med oss från vår tid här. Vi skulle vilja tacka alla intervjurespondenter och även de företagsrepresentanter som genomförde enkätundersökningen, utan er hjälp hade uppsatsen blivit något helt annat.

Vi vill även rikta ett stort tack till vår handledare Anders Anell för värdefull hjälp och vägledning under arbetets gång.

Lund, maj 2016

Fredrik Pappila

Fredrik Qvist

Martin Söderstedt

INNEHÅLL

Innehåll	4
1 Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.1.1 Internprissättning av immateriella tillgångar	9
1.1.2 OECDs riktlinjer	10
1.2 Problematisering	11
1.3 Syfte och frågeställning	12
1.4 Avgränsningar	13
1.5 Disposition	14
2 Metod	15
2.1 Forskningsstrategi	15
2.2 Studiens upplägg	15
2.3 Forskningsdesign	17
2.3.1 Informationssökning	17
2.3.2 Komparativ studie av OECDs riktlinjer	17
2.3.3 Intervjuer	18
2.3.4 Enkätundersökning	19
2.3.5 Urval	20
2.3.6 Trovärdighet	21
2.3.7 Kritik av metodval	22
3 Teoretisk referensram	23
3.1 Inledning	23
3.2 Principal-agent-teori	23
3.3 Informationsasymmetri	24
3.3.1 Snedvridet urval	25
3.3.2 Signaleringssteori	25

3.4 Legitimitetsteorin	26
3.5 Sammanfattande exempel	27
4 Regelverk & OECDs riktlinjer.....	29
4.1 OECDs Modellavtal Artikel 9	29
4.2 Internprissättning i svensk lag	30
4.2.1 Shell-målen	31
4.3 OECDs Transfer Pricing Guidelines.....	32
4.3.1 Internprissättningsmetoder.....	33
4.3.2 Jämförbarhetsanalys.....	34
4.3.3 Särskilda överväganden för immateriella tillgångar	35
4.4 BEPS Action 8	37
4.4.1 Identifiering av transaktioner och immateriella tillgångar.....	38
4.4.2 Ägande och värdeskapande.....	39
4.4.3 HTVI: Svårvärderade immateriella tillgångar	40
5 Empiri	42
5.1 Intervjuer.....	42
5.1.1 Intervjuerna	43
5.1.2 Problematiken kring internprissättning av immateriella tillgångar	43
5.1.3 Företags kunskap om de nya riktlinjerna	45
5.1.4 Företags primära drivkraft till en korrekt värdering	45
5.1.5 Hur ser praxis ut?	47
5.1.6 Inställningen till nya BEPS Action 8 och förväntade följder	48
5.1.7 Påverkan på praxis	51
5.1.8 Den rådande informationsasymmetrin	53
5.1.9 Informationsasymmetrin, kommer den minska?.....	54
5.1.10 De som gynnas av riktlinjerna	55
5.1.11 Skatterådgivarnas roll i kontakt med företagen och Skatteverket	57

5.1.12 Hur hårda och konsekventa Skatteverket är gällande internprissättning	58
5.2 Representanter från företagen	61
5.2.1 Inledning	61
5.2.2 OECD.....	62
5.2.2 Riktlinjerna	63
5.2.3 Internprissättningsmetoder.....	65
5.2.4 Drivkraft.....	66
5.2.5 Sammanställning av respondenternas svar	67
6 Analys & diskussion	69
6.1 Grundläggande problematik samt företags drivkraft till korrekt internprissättning	69
6.2 Praxis.....	70
6.2.1 Förändringar i praxis.....	71
6.3 Retroaktivitet.....	72
6.4 Den rådande informationsasymmetrin	73
6.4.1 Hur påverkas informationsasymmetrin?	75
6.5 Påverkan för de olika intressenterna	77
6.6 Inställning till varandra bland de olika intressenterna	78
7 Slutsats	80
7.1 Slutsats	80
8 Referenser	82

FÖRKORTNINGAR

APA	Advanced Pricing Agreement <i>Prissättningsbesked</i>
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCA	Cost Contribution Arrangement <i>Kostnadsfördelningsavtal</i>
CFO	Chief Financial Officer
CPM	Cost Plus Method <i>Kostnadsplusmetoden</i>
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method <i>Marknadsprismetoden</i>
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation <i>Utveckling, Förbättring, Underhåll, Skydd och Utnyttjande</i>
GICS	Global Industry Classification Standard
G20	The Group of Twenty
HTVI	Hard-to-Value Intangibles <i>Svårvärderade immateriella tillgångar</i>
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
PSM	Transactional Profit Split Method <i>Vinstdelningsmetoden</i>
RPM	Resale Price Method <i>Återförsäljningsprismetoden</i>
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
TNMM	Transactional Net Margin Method <i>Nettomarginalmetoden</i>

1 INLEDNING

I detta kapitel ges läsaren inledningsvis en introduktion till ämnet samt en överblick av studien. Efter detta följer en problemdiskussion vilken mynnar ut i uppsatsens syfte och frågeställning. Avslutningsvis redovisas arbetets avgränsning följt av rapportens fortsatta disposition.

1.1 BAKGRUND

Under de senaste åren har debatten om storföretags skattebetalningar aktualiserats. Exempel på multinationella företag som redovisar inkomster i miljardklassen men samtidigt betalar bara några få procent i skatt, har lyfts fram i media och mötts av stark kritik. Själva försvarar företagen sig med att allt skett i enlighet med gällande skattelagar och att man betalat den skatt man varit skyldig (Carp, 2012; Nylander, 2012). Vad det handlar om, och som gett upphov till sådan debatt, är i sig ingenting olagligt utan rör sig om så kallad skatteplanering, vilket har kommit att bli ett stundtals laddat begrepp. Med skatteplanering avses olika metoder som vidtas för att betala så lite skatt som möjligt inom ramarna för gällande skattelagstiftning vilket i sig inte är något ovanligt (Skatteverket, 2015 f). Ett vardagligt exempel är bland annat att utnyttja de skattemässiga avdrag man är berättigad till för att på så sätt minska sin beskattningsbara inkomst och därmed betala det minsta möjliga i skatt som man är skyldig till. Detta ska dock inte förväxlas med skatteflykt, det vill säga när någon vidtar åtgärder för att på olaglig väg undkomma betalning av sin skatteskuld, vilket är ett brott och således straffbart (Skatteverket, 2015 f). Vissa gånger är frågan om var gränsen ska dras mellan dessa två begrepp inte alltid helt lätt att avgöra. Ibland kommer den moraliska aspekten på tal och frågan om hur långt företag ska kunna gå i sitt skatteplanerande väcks, vilket också belysts i den aktuella debatten. Det kan därför bli en fråga om perspektiv när man undersöker varför företag skatteplanerar och vilket samhällsansvar de samtidigt har.

Ekonomen Milton Friedman antog ett klassiskt aktieägarperspektiv när han hävdade att ett företags enda ansvar är att under sin livstid ständigt öka sina vinster och därigenom även öka värdet för sina ägare (Friedman & Friedman, 1982). En ökning av vinsten sker antingen genom ökade intäkter eller sänkta kostnader, och då skatt utgör en kostnad förefaller det således helt naturligt, genom detta perspektiv, att företag vidtar åtgärder för att i största möjliga mån sänka dessa skattekostnader. Antas istället ett perspektiv utifrån intressentmodellen, är det inte endast företagets ägare som ska tillgodoses, utan det finns även en rad av externa parter vars intressen företaget bör agera till förmån för i olika

utsträckning (Freeman, 2010). Ett företag som skatteplanerar i syfte att maximera vinsten för sina ägare måste därför samtidigt även se till att förhålla sig till Skatteverket och gällande skattelagstiftning för att inte göra sig skyldig till skatteflykt i ren juridisk mening. Det finns också risk för att det uppstår en gråzon mellan de två begreppen ur samhällets syn, där gränsen emellan dem istället blir föremål för subjektiva bedömningar. Exempelvis kan det som i företagets ögon ses som helt laglig skatteplanering, och ett sätt att maximera sin vinst, samtidigt istället betraktas som skatteflykt ur en kritisk samhällssynpunkt. I linje med legitimitetsteorin bör då företagen även förhålla sig till allmänhetens syn på vad som utgör ett företags samhällsansvar rörande skattefrågor och ta med det i beräkning vid utformandet av sin skatteplaneringspolicy (Deegan, 2006). Samtidigt bör det även diskuteras huruvida företagen verkligen har en moralisk skyldighet att betala mer skatt än vad de egentligen är skyldiga till. Trots att syftet med skatteplanering är att sänka sina skattekostnader betalar företagen fortfarande den skatt de är skyldiga. Anser man att en sådan moralisk skyldighet saknas, bör även invändningar mot skatteplanering falla. Den fortsatt aktuella debatten om skatteplanering och de kringliggande moraliska aspekterna pekar mot att så inte är fallet.

1.1.1 Internprissättning av immateriella tillgångar

I takt med den ökade globaliseringen ställs plötsligt olika länders system mot varandra varvid skillnaderna i exempelvis bolagsskatt blir tydliga (KPMG, u.å.). Detta öppnar i sin tur upp arbitragemöjligheter och därmed både incitament såväl som en väg för multinationella företag att minska sina totala skattekostnader. Genom att flytta sina vinster mellan företagets olika enheter baserade inom olika skattejurisdiktioner kan de redovisa ett högt resultat i länder med låg bolagsskatt medan enheterna i högbeskattade länder redovisar ett lågt resultat. På detta sätt minskar de totala skattekostnaderna för koncernen varvid resultatet ökar. Internprissättningen, det vill säga priserna på tillgångar som säljs inom koncernen, har visat sig vara ett kritiskt område för sådana vinstflyttningar, och utnyttjas därmed i hög utsträckning (OECD, 2015 b; Sikka & Willmott, 2010).

Vanligtvis utgör internpriserna ett verktyg för företag att mäta och kunna bestämma var någonstans inom organisationen intäkter och kostnader uppstått, men de påverkar också var inom koncernen, och i vilket land, resultatet ska beskattas (Anthony & Govindarajan, 2007). Detta kan ge incitament att fabricera internpriserna, varvid dolda vinstöverföringar i transaktionerna uppstår, och därigenom ett sätt att flytta kapital mellan skattejurisdiktioner. Det är därför av största intresse för länder världen över, och berörda skattemyndigheter, att

dessa internpriser är korrekt satta. För att säkerställa detta och förhindra sådana dolda vinstförflyttningar inom internprissättningen, enades en stor mängd länder, genom bland annat OECD, kring en gemensam standard ur internationell skattesynpunkt: armlängdsprincipen (OECD, 2010).

Denna princip fastställer att villkor som avtalas mellan två närstående parter ska motsvara de villkor som hade avtalats med en oberoende part, även kallat armlängds avstånd (OECD, 2010). Alltså ska internpriserna vid en transaktion vara desamma som om enheterna i intressegemenskap handlat med externa företag. Trots armlängdsprincipens roll som fundament inom regleringen av internprissättning har den stundtals visat sig svår att tillämpa, särskilt i de fall där det uppstår svårigheter att på ett tillförlitligt sätt fastställa ett internpris som återspeglar ett marknadsmässigt dito. En stor del av problemen som uppstår vid internprissättning enligt armlängdsprincipen uppstår i fall rörande immateriella tillgångar. Skälet till detta ligger i deras ofta unika och särskilda art som försvårar en tillförlitlig jämförelse med liknande tillgångar i enlighet med armlängdsprincipen, vilket skapar en betydande värderingsproblematik (OECD, 2010. 6.1, 6.13). De saknar även fysisk substans och finns således bara ”på papperet”, vilket gör att de mycket lätt kan flyttas mellan enheter och länder (Jain, 2014).

1.1.2 OECDs riktlinjer

Sedan 1960-talet har OECD, idag bestående av 34 medlemsländer, utgjort en plattform för multilaterala samarbeten och har kommit att bli en internationell standardsättare inom en mängd områden, däribland skatt. OECD har utvecklat policys och riktlinjer i syfte att främja ekonomisk och social utveckling, samt även tagit fram och publicerat rapporter och statistik, såväl som utvecklat modellavtal inom skatteområdet (OECD 2011, 2016). I sitt arbete för att reglera internprissättning och motverka både dubbelbeskattning och aggressiv skatteplanering har OECD ända sedan 1979 utvecklat riktlinjer på området. I Sverige har dessa förankrats i lagen genom rättspraxis från 1991. Riktlinjerna har reviderats och förfinats genom åren och mynnade ut i *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (hädanefter *Transfer Pricing Guidelines*) som släpptes i sin senaste version 2010 där ett helt kapitel ägnats åt immateriella tillgångar (OECD, 2010). OECD mötte dock en del kritik menades att dokumentet innehåller alltför många otydligheter som ger upphov till onödig informationsasymmetri (Fris, 2010).

Projektet BEPS, som gavs till OECD 2013 på uppdrag av G20-länderna, var ett svar på den ökade uppmärksamhet som givits internationella skattefrågor så som företags användning av aggressiv skatteplanering. Den ökande globaliseringen, där länders ekonomier och marknader blivit alltmer integrerade i varandra, blottade flertalet brister och kryphål i det internationella skattesystemet. BEPS-projektets syfte blev därför att skapa åtgärdsplaner, eller Action Plans, för att stärka det systemet och återupprätta dess förtroende genom att motverka skattebaserosion och vinstöverföringar. Detta är mer känt som *Base Erosion and Profit Shifting*, vars förkortning BEPS fick ge namn åt projektet (OECD, 2015 c). Totalt femton åtgärdsplaner togs fram och fördelades på tretton rapporter, varav planerna 8-10 återfinns i rapporten *Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation* (hädanefter BEPS Actions 8-10) (OECD, 2015 b).

Internprissättning av immateriella tillgångar ansågs vara ett fortsatt problemområde där risken för BEPS-situationer var mycket hög och gick i linje med den tidigare nämnda kritiken mot riktlinjerna (OECD, 2015 b). Kapitlet i *Transfer Pricing Guidelines* rörande immateriella tillgångar uppdaterades därför i sin helhet genom de nya riktlinjerna i BEPS Action 8, vilket även kommer utgöra fokus i denna uppsats.

1.2 PROBLEMATISERING

Internprissättning av immateriella tillgångar har blivit ett problem på grund av värderingssvårigheterna. Att värdera immateriella tillgångar i internprissättningssyfte görs enligt samma principer som värdering av materiella tillgångar, där grundprincipen är att man ska värdera tillgångarna till armlängds pris. Detta är i teorin rimligt då ett korrekt fastställt armlängds pris minskar risken för vinstförflyttning. Problematiken med just immateriella tillgångar är att de många gånger är unika, vilket skapar en svårjämförbarhet som kan leda till att informationsasymmetri uppstår (OECD, 2010). En sådan asymmetri tillkommer i dessa fall när ett lands skattemyndighet har tillgång till mindre information om en immateriell tillgångs värde än vad företaget, i form av tillgångens ägare, har. För företag med vilja att vinstmaximera skapas härigenom både en möjlighet, och incitament, för dem att utnyttja. OECDs BEPS-projekt ämnar motverka detta genom att ge tydligare riktlinjer och minimera gråzonerna (OECD, 2015 b).

OECDs riktlinjer har använts sedan dåvarande Regeringsrätten, nu Högsta förvaltningsdomstolen, i samband med Shell-målen 1991 (RÅ 1991 ref. 107) fastställde att

dessa skulle vara en del av rättspraxis i Sverige. OECDs senaste riktlinjer, BEPS Actions 8-10, är förtydliganden av tidigare riktlinjer och därför är dessa numera en del av svensk rättspraxis. Rättspraxis är golvet som företagen måste förhålla sig till, och företaget kan således ha intern praxis vid värdering som är av högre standard än enbart den rättsliga. En anledning till detta är företagens olika syn på legitimitet. De nya riktlinjerna kommer påverka intressentgrupperna på olika sätt, eftersom de alla har olika egenintressen. Beroende på företagens interna praxis, kan riktlinjernas påverkan skilja sig från företag till företag.

Problemet med värdering av immateriella tillgångar är att de olika parterna har olika intressen och olika tillgång till information (Connelly, Certo, Ireland & Reutzel, 2011). Skatteverket vill att företagen ska skatta i enlighet med svensk lagstiftning, samtidigt som företagen vill vara olika intressenter till lags. De företag som framförallt tänker på ägarna har tydligare incitament till att vinstmaximera än de företag som tar hänsyn till fler intressenter. Därtill vill även skatterådgivare vara tidigare nämnda intressenter till lags. Skatteverket, som ska undersöka företagens värdering, har bara tillgång till publik information och den information företagen delar med sig av. Denna informationsasymmetri, som är en del av principal-agent-problematiken, ger upphov till flera problem då det skapas en osäkerhet mellan Skatteverket och företaget. Ett otydligt regelverk öppnar dessutom för olika typer av subjektiva tolkningar. Företagens inställning till ett tydligare regelverk kan således både vara positiv och negativ, då minskat tolkningsutrymme vid värdering ställs mot högre transparens och signalering. Skatteverkets inställning till de nya riktlinjerna borde vara positiv förutsatt att riktlinjerna gör det OECD hävdar, nämligen förtydligar.

1.3 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur OECDs nya riktlinjer i BEPS Action 8 kan komma att påverka praxis för internprissättning av immateriella tillgångar i Sverige.

Genom att kartlägga både OECDs riktlinjer och dess inflytande på svensk rättspraxis, samt studera olika intressenters förhållningssätt samt applicering av dessa, vill vi kunna ge svar på följande frågeställningar:

- Hur ser praxis ut och vilken informationsasymmetri finns givet tidigare praxis enligt olika intressenter?
- Hur ställer sig intressenterna till den förändring som de nya riktlinjerna medför?

- Vilka förutsättningar finns för att de nya riktlinjerna ska komma att minska informationsasymmetrin?

1.4 AVGRÄNSNINGAR

Vi har valt att avgränsa oss till att analysera BEPS Action 8, då denna åtgärds punkt fokuserar på internprissättning av immateriella tillgångar. Det kändes nödvändigt att göra denna avgränsning då internprissättning och skatteplanering är väldigt vida begrepp. Även andra Actions, eller åtgärds punkter, kommer beröras om de har en påverkan på immateriella tillgångar. De kommer dock inte att analysera alls lika grundligt som BEPS Action 8, och således ligger BEPS Action 8 i fokus. Vi har tänkt att undersöka rättspraxis i Sverige, då det är denna praxis som intressenterna måste förhålla sig till. Intressenterna i fråga är primärt Skatteverket, skatterådgivare från revisionsbyråer samt företagen på OMXS Large Cap. Anledningen till att vi har valt företagen på OMXS Large Cap är för att dessa är stora företag som har en anknytning till Sverige samt det faktum att de är multinationella. Således kan man anta att internprissättning av immateriella tillgångar är vanligt förekommande på dessa företag.

1.5 DISPOSITION

Studien är strukturerad på följande sätt:



I detta kapitel presenteras den valda forskningsstrategin respektive forskningsdesignen i studien. Därefter redogörs de olika ställningstaganden som har gjorts angående studiens uppbyggnad samt hur de olika momenten i studien ska genomföras.

Här görs en genomgång av det teoretiska ramverk som studien vilar på. De teorier som primärt presenteras är principal-agent-teorin, vilken även omfattar informationsasymmetri och signaleringsteori, respektive legitimitetsteorin.

Kapitel 4 består av en genomgång av det regelverk som internprissättningen vilar på. Detta innefattar relevanta delar inom svensk lag respektive en komparativ studie av OECDs tidigare riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines) samt de nu gällande (BEPS Action 8).

I detta kapitel presenteras det empiriska material som framkommit i studien. Detta inkluderar intervjuer med experter inom området såväl som strukturerade intervjuer med ett antal företag.

I kapitel 6 analyseras och diskuteras resultatet från den empiriska respektive den komparativa studien.

Avslutningsvis besvaras uppsatsens inledande frågeställningar genom en presentation av de främsta slutsatserna från studien. Detta följs av en diskussion över förslag på fortsatt forskning.

2 METOD

Detta kapitel behandlar studiens metodval. Inledningsvis diskuteras valet av en kombination av en komparativ studie av OECDs riktlinjer samt kvantitativ och kvalitativ metod. Vidare presenteras designen för uppsatsen och utformningen av intervjuerna och enkätundersökningen.

2.1 FORSKNINGSTRATEGI

De två metoder som är vanligast att använda vid forskning inom företagsekonomi är kvalitativ och kvantitativ metod. Den stora skillnaden mellan de två metoderna är att inom kvantitativ metod letar man generaliserbara resultat medan den kvalitativa metoden är mer tolkande och har ett fokus på meningar eller innebörder (Alvehus, 2013). I denna uppsats kommer en kombination av dessa två metoder att användas. En kombination av dessa metoder kallas för flermetodsforskning (Bryman & Bell, 2013).

Målet med flermetodsforskning är att uppnå en kombination av den kvalitativa metodens förmåga att tolka komplexa innebörder med den kvantitativa metodens möjlighet att generalisera och hitta orsakssamband. Användningen av två metoder gör att det erhållna resultatet kan undersökas från två olika perspektiv, vilket leder till att sannolikheten för ett missvisande eller snedvridet resultat minskar (Bryman & Bell, 2013).

En av de mest kända klassificeringarna av flermetodsforskning är Morgans (1998) som bygger på två kriterier: prioritering och ordningsföljd. Med prioritering menas vilken av de två metoderna som är den huvudsakliga vid datainsamling, eller om de är av samma vikt. Klassificering efter ordningsföljd betyder vilken sorts data som har samlats in först, eller om data samlades in parallellt. Utifrån dessa två kriterier delar Morgan in flermetodsforskning i nio underkategorier. Den underkategori vi kommer att använda oss av är att vi först och huvudsakligen använder den kvalitativa metoden vid datainsamling (Bryman & Bell, 2013).

2.2 STUDIENS UPPLÄGG

För att etablera en grund i studiens inledningsskede, undersöktes Sveriges praxis gällande internprissättning av immateriella tillgångar samt hur denna växt fram med påverkan av OECD. För att få bättre förståelse om OECDs riktlinjers påverkan och uppbyggnad gjordes en djupgående studie av OECDs tidigare riktlinjer *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2010). Detta följdes även av en studie av

de nya riktlinjerna i BEPS Action 8. Därefter jämfördes dessa två riktlinjer i syfte att undersöka skillnaderna emellan dem och dess eventuella påverkan på praxis. En genomgång av några svenska rättsfall som har haft stor betydelse vid bildande av nuvarande praxis gjordes också. Vid val av rättsfall undersöktes främst de domar som har visat sig bli prejudicerande.

För att undersöka nuvarande praxis genomfördes, som komplement till den komparativa studien av OECDs riktlinjer, intervjuer med åtta experter på internprissättning. Tre av dessa jobbade på Skatteverket och fem var skatterådgivare på revisionsbyråer. För att experterna skulle få möjlighet att förbereda sig inför intervjuerna utformades en intervjuguide som skickades till dem på förhand.

Intervjuerna med skatterådgivarna gjordes över telefon och intervjuerna med Skatteverkets experter genomfördes på Skatteverkets kontor i Göteborg. Alla intervjuerna som gjordes var kvalitativa och semistrukturerade. När intervjuerna med skatterådgivarna över telefon gjordes var det en av författarna som huvudsakligen höll i intervjun och en som antecknade. Vid intervjuerna med Skatteverket var det endast en som medverkade, detta för att den intervjuade skulle känna sig mindre hotad och skapa en mer personlig stämning. Efter godkännande av intervjuobjekten spelades intervjuerna in, för att göra det lättare att komma ihåg vad som sades och korrekt kunna återberätta vad intervjun handlade om. Detta möjliggjorde också för den författare som inte var med på intervjun att lyssna på inspelningen i sin helhet och utifrån den skapa sig en oberoende bild av intervjun.

Vid intervjuerna diskuterades experterna på Skatteverket och skatterådgivarnas generella förhållningssätt till OECDs riktlinjer. Vidare diskuterades deras inställning till de nya riktlinjerna i BEPS Action 8, vilken påverkan de tror att riktlinjerna kommer få, samt vilka som vinner på dem.

I studien gjordes även en enkätundersökning med företag på OMXS Large Cap-lista som komplement till intervjuerna och rättsfallsstudien. Intervjuerna speglar två av de primära intressenternas syn på frågan om internprissättning av immateriella tillgångar, genom enkäten visas vidare den ytterligare en intressents syn på frågan, nämligen företagets.

Enkäten inleddes med att respondenten fick svara på två bakgrundsvariabler: rollen de har på företaget och i vilken bransch företaget är verksam. I enkäten fanns det tre öppna frågor där respondenten inte var obligerad att svara och fem frågor med svarsalternativet ja eller nej. Resterande del av enkäten utgjordes av åtta påståenden som respondenterna fick gradera efter en femgradig Likertskala. I denna undersökning användes en femgradig skala för att det skulle bli lättare för respondenterna genom att inte ha så många svarsalternativ (Ejlertsson, 2014). Enkäten skickades även först till några redovisningskunniga som fick läsa frågorna och ge sitt utlåtande om relevansen och om de var enkla att förstå.

2.3 FORSKNINGSDSIGN

2.3.1 Informationssökning

När uppsatsens ämne var bestämt genomfördes en litteraturgranskning. Denna bestod av en genomgång av vad som skrivits sedan tidigare om internprissättning av immateriella tillgångar och OECDs riktlinjer, vilket innefattade både tidigare uppsatser och artiklar på området. Vid litteraturgranskningen letade vi efter ”kunskapsluckor”, det vill säga områden som tidigare inte skrivits om, så att vår uppsats kunde hjälpa till att fördjupa kunskapen på området. Det var först efter genomgången av litteraturen som valet att skriva om hur praxis kan komma att påverkas av de nya riktlinjerna i BEPS Action 8 gjordes. Vid sökandet av artiklar användes Lunds Universitets biblioteks databas LUBsearch. De sökord vi primärt använde oss av var ”transfer pricing”, ”BEPS Action 8”, ”intangible assets” och ”arm's length principle”. Dessa användes även i sökningar i Google Scholar. Även äldre uppsatser granskades, vilket var nödvändigt för att veta vad som fanns skrivet inom området. De rättsfall som förekommer i uppsatsen hittades efter förslag från Skatteverket samt genom sökning på databasen Karnov.

I denna studie används bara primärdata då sekundärdata som passade med studiens frågeställning inte fanns tillgängligt (Jacobsen, 2002). De primärdata som finns i denna undersökning kommer från intervjuerna med skatterådgivare och skatteverket, samt från enkätundersökningen.

2.3.2 Komparativ studie av OECDs riktlinjer

Studien som gjordes av OECDs riktlinjer för att undersöka de tidigare bestämmelserna samt de följande förändringarna gjordes genom att studera de tidigare riktlinjerna i *Transfer*

Pricing Guidelines samt de nya riktlinjerna i BEPS Action 8. Dessa jämfördes sedan med varandra för att utröna vilka förändringar som gjorts. Detta kom att bli ett omfattande arbete, mycket på grund av riktlinjernas storlek. En annan faktor var de bägge riktlinjernas olika uppbyggnad, vilket gjorde jämförelsearbetet mer krävande.

2.3.3 Intervjuer

Valet att göra intervjuerna med skatterådgivarna över telefon var en följd att det inte gick att lösa logistiskt. Då intervjuerna var utspridda över en treveckorsperiod och skulle genomföras i Stockholm ansågs telefonintervjuer spara väsentlig tid i form av resor och därmed vara det rimligaste alternativet. De fördelar som finns med telefonintervjuer är, förutom besparingen i tid och pengar, att avståndet mellan den som intervjuar och respondenten minskar risken för att svaren påverkas av faktorer hos intervjuaren så som klass, ålder och etnisk bakgrund. Nackdelen som finns är att den som intervjuar inte kan se respondenten och därmed inte heller de små signaler som denne ger ifrån sig, som till exempel när frågan är känslig, vilket kan leda till att intervjun känns mindre personlig (Bryman & Bell, 2013).

Alla intervjuer som gjordes var kvalitativa och semistrukturerade. Kvalitativa intervjuer, som är den vanligaste sortens intervju vid kvalitativ forskning, är mer flexibla och man utgår mer från vad den intervjuade säger än dess motpart kvantitativa intervjuer gör. Vid kvantitativa strukturerade intervjuer ställs frågor utifrån ett fastställt frågeschema och ett antal olika svarsalternativ finns att välja på (Bryman & Bell, 2013). Flexibiliteten hos de kvalitativa intervjuerna gör att de intervjuer som görs ofta blir ganska olika varandra och därmed svåra att kvantifiera (Bryman & Bell, 2013). Kvalitativa intervjuer valdes i denna studie för att intervjuerna skulle kunna vara mer flexibla och frågorna som tas upp i intervjuerna kan inte delas upp i olika svarsalternativ utan ett mer djupgående svar och diskussion kring svaren behövs. Dessa intervjuer kommer inte att kvantifieras och de behöver därmed inte vara exakt lika varandra.

Av de två undergrupper som finns inom kvalitativa intervjuer, ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer, valdes den sistnämnda. Med semistrukturerade intervjuer menas att intervjuaren har en lista med ganska specifika frågor som ska beröras. Detta till skillnad från ostrukturerade intervjuer där man bara använder sig av lösa minnesanteckningar över de frågor som intervjuaren ska gå igenom (Bryman & Bell, 2013).

Vid intervjuerna användes en intervjuguide som i förväg skickades till de som skulle bli intervjuade. Fördelen med att den intervjuade vet frågorna innan är att personen inte blir överraskad. Detta kan givetvis också vara en nackdel eftersom det finns en risk att den intervjuade förbereder ett svar som är socialt önskvärt (Bryman & Bell, 2013). För att motverka det erbjöds anonymitet. Intervjuguiden gjordes parallellt med det övriga arbetet, till exempel med teorikapitlet och olika frågeställningar noterades efter hand de dök upp. Det var viktigt att koppla frågorna till syftet och frågeställningen med studien. Därför fick dagens praxis inom internprissättning av immateriella tillgångar och informationsasymmetrin mellan Skatteverket och bolagen en stor roll. Innan intervjuerna sammanställdes dessa och skrevs om till frågor. Dessa frågor är placerade i Bilaga I i slutet av uppsatsen. Intervjuguiden var bara en grund att stå på, för vid intervjutillfället togs inte dessa frågor upp i exakt den ordningen utan intervjuerna blev sedan en diskussion med utgångspunkt i intervjuguiden. I början av alla intervjuerna ställdes ett antal öppnande frågor för att säkerställa att de intervjuade var insatta i de frågeställningar som var intressanta för studien och därmed kvalificerade att svara på frågorna. Efter det ställdes sedan de lite mer djupgående frågorna. Utifrån den diskussion som uppkom och vilka frågor den intervjuade la extra vikt vid, ställdes sedan följdfrågor som inte var med i intervjuguiden.

Materialet från de semistrukturerade intervjuerna blev omfattande och svårt att överblicka. Vi utförde därför ett antal steg för att få en bättre överblick. Först lyssnades intervjuerna igenom, varefter de sedan transkriberades. Efter transkriptionen togs de viktigaste textstyckena från varje intervju och sammanställdes med de andra i specifika teman. Citat från intervjuerna användes också för att åskådliggöra det mest relevanta och talande från intervjuerna. När texten från intervjuerna sammanställts analyserades resultatet med hjälp av de teorier som valts ut i undersökningen. I analysen av intervjuerna tittade vi både på vad de hade för gemensamt och vad som skiljde dem åt. Detta gjordes både mellan och inom de två olika kategorierna av intervjuer.

2.3.4 Enkätundersökning

Valet att använda enkät gjordes för att vi ansåg det mer förtjänstfullt att ha strukturerade frågor till företagen. Detta då de oftast inte har lika stor expertis på området som skatterådgivarna och Skatteverket har. En fördel med enkät är att den är mycket mer tidseffektiv än en intervju vilket gör att vi kan få fler företags syn på frågan med en enkät. En annan fördel med enkäter är att det är lättare att jämföra och kvantifiera svaren från en enkät

än de som kommer från en intervju. Det finns inte heller någon risk att intervjupersonen blir påverkad av den som intervjuar. Nackdelen är att det är större risk att missförstånd uppstår då respondenten inte kan diskutera eventuella funderingar som uppstår. Alla frågor passar inte heller så bra för enkäter då det helst ska finnas svarsalternativ på frågorna. Man kan även välja att ställa öppna frågor, men då respondenterna ofta inte gillar att skriva långa svar brukar antalet respondenter som svarar därmed bli färre (Bryman & Bell, 2013).

Ett problem som ofta uppkommer vid enkätundersökningar är att antalet svar blir väldigt få. Ett antal åtgärder gjordes för att försöka öka antalet svar. Redan i förfrågan om att delta försökte vi motivera respondenterna genom att förklara vad uppsatsen handlade om och varför deras hjälp behövdes. I det första mailet skrev vi också om att enkäten skulle ta kort tid att fylla i och att de fick vara helt anonyma även i förhållande till oss. Till de som inte svarade på det inledandet mailet skickades två påminnelser över mail och slutligen ringde vi också till de företag som inte svarat, för att ytterligare försöka öka antalet svar.

2.3.5 Urval

Vid valet av skatterådgivare behövdes personer som inte bara kommer i kontakt med internprissättning av immateriella tillgångar och OECDs riktlinjer vid enstaka tillfällen utan även är experter på området. Det finns bara ett fåtal personer som passar in på denna beskrivning i Sverige. Det är långt ifrån alla revisionsbyråer som har en sådan expert, varför vi vände oss till de större revisionsbyråerna som, på grund av sin storlek, också har större expertis. Vårt urval består därmed av skatterådgivare från "the Big Four" (samlingsnamn för de internationellt sett, fyra största revisionsbyråerna: Deloitte, EY, KPMG och PwC). Att man i urvalet vill ha personer som har vissa specifika erfarenheter som hör ihop med frågan som man vill studera kallas strategiskt urval (Alvehus, 2013). Vid intervjuerna med Skatteverket gjordes ett bekvämlighetsurval, eftersom intervjuer gjordes med de tre experter på området som vi blev hänvisade till (Alvehus, 2013).

Enkäten skickades till företag på OMX Stockholm Large Cap, som består av 76 företag. Dessa 76 företag utgör således urvalet för enkätstudien. Vi valde företag från Large Cap eftersom vi tror att det är en fördel att skicka enkäterna till stora företag, då det oftast är de som påverkas mest vid ändring av praxis för internprissättning. Förfrågan att delta i enkätundersökningen skickades på mail till alla företagen. Av de 76 skickade mailen kom det 26 svar. Av de svarande sa sig nio vara villiga att delta i undersökningen, men det var bara

fem av dessa som besvarade enkäten. Utöver dessa svarade fem att enkätens innehåll inte påverkade dem så att de därmed inte ville vara med. Vidare svarade 8 att de antingen vill inte vara med eller inte hade tid och slutligen svarade fyra att de inte kunde hitta någon på företaget som kunde besvara enkäten.

Typ av svar	Antal	Procentuell fördelning
Svarade på enkäten	5	6,58%
Ville inte/hade inte tid	8	10,53%
Kunde inte hjälpa/hittade ingen på företaget som kunde hjälpa	4	5,26%
Påverkade inte dem/ingen internprissättning	5	6,58%
Svarade att de ville vara med men genomförde inte enkäten	4	5,26%
Totalt antal svar	26	34,21%
Svarade inte alls	50	65,79%
Totalt	76	

Tabell 2.1 – Svarsfördelning från enkäten

2.3.6 Trovärdighet

Vid kvantitativ forskning är reliabilitet och validitet två viktiga kriterier för att mäta kvalitet. Med reliabilitet menas huruvida resultatet på undersökningen blir detsamma om studien upprepas, eller om resultatet påverkas av slumpmässiga eller tillfälliga betingelser. Kriteriet validitet avser om undersökningen verkligen mäter det som avses (Bryman & Bell, 2013). Inom den kvalitativa forskningen har det förts en debatt om relevansen för kriterierna reliabilitet och validitet för att mäta kvalitet inom den kvalitativa forskningen. Tveksamheten till att använda reliabilitet och validitet vid test av kvalitén inom den kvalitativa forskningen beror bland annat på att dessa kriterier förutsätter att det är möjligt att komma fram till en enda sann bild av den sociala verkligheten (Bryman & Bell, 2013). Att det finns en absolut sanning om den sociala verkligheten ställer sig bland annat de välkända forskarna Yvonne Lincoln och Egon Guba kritiska till. De kanske mest spridna kriterierna för kvalitet inom kvalitativ forskning är Lincoln & Gubas (1985), vilka föreslår en användning av de grundläggande kriterierna trovärdighet och äkthet. Kriteriet trovärdighet liknar validitet men är anpassad till kvalitativ forskning. Kriteriet äkthet är uppdelad i ett antal underkriterier, däribland rättvis bild (Lincoln & Guba, 1985). Med rättvis bild menas om undersökning ger

en tillräckligt rättvis bild över de medverkandes åsikter (Bryman & Bell, 2013). För att göra bilden så rättvis som möjligt gjorde vi en djupgående litteraturstudie innan intervjuerna så att vi kunde ställa frågor som är passande för sammanhanget. Vi spelade även in samtalen så att vi kunde lyssna igen för att kunna säkerställa att samtalet blev återberättat på ett sanningsenligt sätt och hitta citat att använda för att skapa äkthet.

2.3.7 Kritik av metodval

Det finns ett antal nackdelar med användandet av flermetodsforskning. En nackdel som ett antal forskare lagt fram är att kvalitativ och kvantitativ metod bygger på helt olika kunskapsteoretiska ståndpunkter om hur den sociala verkligheten ska studeras, och att dessa inte går att kombinera. De som är negativa till flermetodsforskningen har därför uppfattningen att kvalitativ och kvantitativ forskning utgör två olika paradigmer som är oförenliga med varandra (Bryman & Bell, 2013). Vi håller inte med om att de två metodernas olikheter gör att de inte kan kombineras, utan tycker snarare att det stärker undersökningen om det görs rätt. Vi ser det därför inte som ett problem att empirin inhämtas både genom kvantitativ och kvalitativ metod. Vi anser att även om datainsamlingen av empirin är olika kan de användas tillsammans.

I studien har intervjuer med fem olika skatterådgivare gjorts, problemet med ett litet antal semistrukturerade intervjuer är att det är svårt att generalisera. Det är svårt att veta om de intervjuer som gjorts representerar hela populationen skatterådgivares åsikter (Bryman & Bell, 2013).

Få antal svar är ett annat vanligt problem inom enkätundersökningar då det kan leda till snedvridning i undersökningen. Enkäten i denna studie fick extremt få svar, bara 5 av 76 svarade på enkäten. De få svaren gör att ingen generalisering av resultaten kan göras för det går inte veta om resultaten som kommer fram är representativa för hela populationen. Ingen statistisk analys kunde därmed göras. Det lilla antalet svar gör att vi vidare i uppsatsen inte kommer se på svaren från företagen som en enkät, utan som strukturerade svar från företag. Företagen kommer därmed inte ses som representanter för populationen företag på OMXS Large Cap utan bara som strukturerade svar från fem stora multinationella företag.

3 TEORETISK REFERENS RAM

Detta kapitel presenterar de teorier som hjälper till att förklara problemen kring informationsasymmetri, utifrån uppsatsens ansats. Samma teorier lägger sedermera grund för analys och diskussion.

3.1 INLEDNING

Problematiken kring internprissättning av immateriella tillgångar är att de ofta är väldigt svåra att värdera, då det sällan finns liknande tillgångar eller transaktioner att jämföra med, och således är informationen vid värdering bristfällig. De olika parterna, framförallt skattemyndigheterna och företaget, har olika syn på hur värderingen ska göras eftersom de har olika egenintressen. Dessa egenintressen skapar en agentproblematik parterna emellan. De har dessutom olika mycket information om tillgången då de har olika insyn i företaget, där den sistnämnda alltid kommer ha mer information än skattemyndigheten. Ett av målen med OECDs nya riktlinjer är därför att minska denna informationsasymmetri mellan skattemyndighet och företag.

3.2 PRINCIPAL-AGENT-TEORI

Enligt Eisenhardt (1989) finns det två subkategorier till agentteorin: positiv agentteori och principal-agent-teori. Positiv agentteori kretsar kring att åskådliggöra situationer där principaler och agents uppfattningar och målsättningar går isär, samt förklara mekanismen som begränsar agentens självbetjänande beteende. Positiv agentteori behandlar dessutom framförallt förhållandet mellan ledning och ägare, och är således inte relevant i vår studie. Principal-agent-teorin kan däremot appliceras bredare och kommer därför användas i denna studie.

I denna uppsats fungerar Skatteverket som principaler medan företagen, eller skattebetalaren, utgör agenter. I ett annat scenario hade Skatteverket kunnat ses som agenter, om exempelvis samhället hade figurerat som principaler. Skatterådgivarna, som också har viss påverkan på denna uppsats ses som agent både till företag och skattemyndighet, även om denna uppsats inte kommer undersöka agentproblematiken för skatterådgivare närmare. Principal-agent-teorin kan, som illustrerats ovan, tillämpas brett beroende på vilken infallsvinkel man har.

Grundproblematiken i principal-agent-teorin kretsar primärt kring informationsasymmetri, egenintressen och opportunist. Informationsasymmetrin gestaltas då parterna har ett kontrakt där agenten bistår med särskilda tjänster. Problemet är att principalen inte kan vara lika informerad som agenten, eftersom principalen själv inte utför tjänsten. Om principal och agent dessutom har olika egenintressen i kombination med att det finns utrymme för att låta sitt egenintresse komma i första hand uppstår det som kallas för principal-agent-problematik. För att minska kunskapsluckan och risken för ovanstående problematik kan principalen försöka minska informationsgapet alternativt minska riskerna med att vara sämre informerad (Schneeweiss, 2003).

Kontraktet mellan Skatteverket och företaget är avtalat för att svensk lag kräver det, och är således inte en konsekvens av att företaget och Skatteverket vill utbyta tjänster. Vanligtvis finns ett ömsesidigt intresse mellan principal och agent när kontrakt ingås, som är en konsekvens av att principalen söker en tjänst och agenten söker ersättning. Företaget är enligt lag skyldigt Skatteverket att visa upp information rörande hur de värderar sina immateriella tillgångar. Skatteverkets intresse som principal är att företaget ska värdera sina tillgångar på rätt sätt och därmed skatta rätt. Företaget ska, som agent, fullfölja sin del av kontraktet, vilket är att värdera och internprissätta tillgången på rätt sätt. Företaget har dock ett eventuellt egenintresse, nämligen att vinstmaximera. Då immateriella tillgångar är väldigt svårvärderade finns det således utrymme för att värdera på ett sätt som passar dem snarare än principalen. Företaget har dessutom mer information om tillgången eftersom det är de som äger den. Jensen och Meckling (1976) menar att principal-agent-problematiken kan ge upphov till både ett moraliskt dilemma och en intressekonflikt i de fall då agenten agerar för egen vinning snarare än i principalens intresse.

3.3 INFORMATIONASASYMMETRI

En stor del av problematiken kring principal-agent-teorin grundar sig i informationsasymmetrin, vilken uppstår då en av parterna har mer information än den andre (Marton, Falkman, Lumsden, Petterson & Rimmel, 2008). Informationen som individer har tillgång till och grundar sina beslut på är antingen publik eller privat. Den publika informationen har alla tillgång till medan den privata bara är tillgänglig för vissa individer. Det är således den privata informationen som ger upphov till informationsasymmetri (Connelly et al, 2011).

Moral hazard och snedvridet urval är två typer av problem nära besläktade med informationsasymmetri och som dessutom återfinns i principal-agent-problematiken. Snedvridet urval är framförallt av intresse i denna uppsats, då detta fenomen fokuserar på att agenten ger en felaktig bild av sin förmåga (Eisenhardt, 1989). Mer konkret i detta fall innebär det att företaget belyser vissa egenskaper med en immateriell tillgång som gynnar deras värdering av tillgången, medan de delar som inte gynnar företaget undanhålls från principalen.

3.3.1 Snedvridet urval

Akerlof (1970) var den förste som skrev ett omfattande verk gällande problematiken med informationsasymmetri. Informationsasymmetri kommer att leda till att varor av lägre kvalitet kommer att säljas på en marknad. Det beror på att köpare och säljare sitter på olika mycket information om varans egenskaper. Fenomenet, som kallas snedvridet urval, beskrivs av Akerlof i rapporten ”The Market for Lemons”. I denna rapport åskådliggör Akerlof problematiken med snedvridet urval genom ett exempel. På en begagnad bilmärnad finns både bra bilar och dåliga bilar. Den som säljer bilen vet om bilens skick och kvalitet, medan köparen bara har tillgång till en del av informationen. Då det är omöjligt att veta för köparen om bilen är bra eller dålig kommer köparen lägga samma bud på båda bilarna. Då säljaren av en bra bil får ett pris som inte matchar bilens verkliga värde kommer de bra bilarna på sikt försvinna från marknaden. Kvar på marknaden finns därefter bara dåliga bilar. Akerlof menar vidare att detta kan appliceras på andra marknader, vilket gör teorin relevant även i denna studie.

Snedvridet urval appliceras ofta på kontraktsteori. I denna studie är principalerna (Skatteverket) den part som är mindre informerad, medan företagen både har publik och privat information. De företag som värderar och internprissätter sina immateriella tillgångar utefter egenintresse snarare än efter principalens intresse kommer således gynnas av informationsasymmetrin som finns på marknaden. Minskad informationsasymmetri skulle således leda till att de företag som manipulerar tillgångarna minst skulle gynnas, precis som principalerna skulle gynnas av det.

3.3.2 Signaleringsteori

För att motverka snedvridet urval talas det ofta om två sätt: signalering och screening. Connelly et al (2011) beskriver signalering som en process på fyra steg mellan två parter:

signaleraren (företaget) och mottagaren (Skatteverket). Företaget har underliggande information om en produkt. Denna information skickas sedan ut till mottagaren som därefter tolkar denna. Till sist ger mottagaren feedback till den som har signalerat.

För att förstå varför företaget signalerar bör man sätta sig in i företagets avsikt med signalen. Enligt Watson, Shrives och Marston (2002) vill välfungerande företag visa att de är bättre än andra företag, därför släpper de information och bidrar till minskad informationsasymmetri. I denna studie kan detta appliceras. Skatteverket får information om den immateriella tillgången från företaget. Ju mer transparent företaget är desto rimligare värderad kommer tillgången vara. Ett företag med hög legitimitet kommer vilja visa detta för sina intressenter, där Skatteverket är de som är direkt intresserade. Företag kommer alltså genom att bidra till minskad informationsasymmetri kunna visa hur legitimt företaget faktiskt är.

3.4 LEGITIMITETSTEORIN

Företagens drivkraft till att internprissätta påverkar OECDs riktlinjers relevans, och därför kommer även legitimitetsteorin att appliceras. Woodward, Edwards och Birkin (1996) menar att legitimitet är en resurs som företag kan påverka eller manipulera genom olika strategiska avslöjanden för att öka på transparensen inom ett visst område. Är legitimiteten det viktigaste för företagen kommer inte nya riktlinjer att ha lika stor effekt, eftersom de ändå internprissätter enligt samhällets värderingar, samma värderingar som OECDs riktlinjer indirekt försöker spegla. Därför kommer nästa avsnitt behandla legitimitetsteorin, då en del av analysen kommer förankras i just denna teori.

Suchman (1995) menar att en organisation som är legitim uppträder önskvärt och lämpligt enligt ett socialt konstruerat system baserat på normer, övertygelser, värderingar och definitioner. Organisationens största anledning till att vara legitim är för att legitimitet leder till fortlevnad (O'Donovan, 2002). Legitimitet leder till fortlevnad eftersom potentiella intressenter kommer bidra till de företag som är legitima snarare än de som är illegitima. Samhället sätter således press på företag att vara legitima, samtidigt som man kan hävda att önskan om att vara legitim även kan komma inifrån företagen. Tilling (2004) menar att företag är så pass måna om att uppnå eller vidhålla legitimitet att de offentliggör information till allmänheten som de egentligen inte behöver göra enligt lag. Detta för att legitimiteten är nödvändig för företagets fortsatta existens. Deegan (2006) menar att när samhällets förväntningar förändras så måste också organisationer anpassa och förändra sig, annars

kommer organisationens överlevnad vara hotad. Överlevnaden skulle vara hotad eftersom samhället ifrågasätter organisationens legitimitet. Deegan hävdar vidare att en effektiv manager lyckas förutse samhällliga förändringar gällande förväntningar och preferenser.

Legitimitetsgapet är något som är nära kopplat till legitimitetsteorin. Lindblom (1994) menar att legitimitetsgapet kommer öka om organisationen inte hänger med i den samhällliga förändringen. Deegan (2006) förklarar legitimitetsgapet som gapet mellan hur samhället vill att organisationen ska agera och hur den upplevs agera. Det finns två stora anledningar till legitimitetsgap. Det ena är att samhällets förväntningar förändras. Den andra anledningen är när stora mängder ny information kommer allmänheten tillhanda, exempelvis på grund av att media gör stora avslöjanden om företags verksamhet.

Appliceringen av legitimitetsteorin i denna studie har gjorts med syfte att utreda vad det är som faktiskt driver de olika företagen till att värdera och internprissätta sina tillgångar korrekt. OECDs riktlinjer syftar till att vägleda företagen till att göra rätt för sig, men också hindra företag från att aktivt göra fel. De företag som i första hand internprissätter enligt samhällets krav och normer kommer rimligtvis inte att påverkas i lika stor utsträckning av OECDs riktlinjer, eftersom OECDs riktlinjer indirekt är en reflektion av samhällets värderingar och normer.

3.5 SAMMANFATTANDE EXEMPEL

Grunden i denna studie är att studera kontraktet mellan Skatteverket och företaget, där Skatteverket är principal och företaget agent. Detta kontrakt är inte självvalt, utan är en följd av lagen. Agenten, som vanligtvis tillhandahåller en tjänst, gör så i detta fall genom att värdera sina immateriella tillgångar utifrån de riktlinjer som finns. Mycket informationsasymmetri leder till en stor gråzon för agenten att agera i. Beroende på hur agenten värderar sina olika intressenter och vilken syn denne har på legitimitet kan värderingen ske på olika vis. Är agentens primära egenintresse att göra aktieägarna nöjda och vinstmaximera finns incitamenten för att värdera tillgången utifrån detta egenintresse. Känner å andra sidan företaget en skyldighet gentemot fler intressenter och kanske framförallt emot samhället kommer värderingen göras utifrån dessa intressen. Tydligare riktlinjer, som BEPS Action 8 påstås innehålla, skulle ge upphov till mindre informationsasymmetri. Agenter som inte har något att dölja skulle således gynnas av detta. Företagen som tar stor hänsyn till samhället har således intresse av att påverka OECD till att publicera tydligare riktlinjer, då

detta blir en typ av signalering för dessa företag. Företag som hänger med i både OECDs och samhällets utveckling har möjlighet till att behålla ett litet legitimitetsgap. Värre blir det för företag som tar hjälp av gråzonen skapad av informationsasymmetri vid de tillfällen då informationsasymmetrin minskar.

4 REGELVERK & OECDs RIKTLINJER

Detta kapitel går igenom de regler och normer som omgärdar internprissättning generellt samt av immateriella tillgångar i synnerhet. Kapitlet inleds med de gällande lagarna på området och övergår sedan i en komparativ studie där de tidigare riktlinjerna i Transfer Pricing Guidelines jämförs med de nya i BEPS Action 8.

Själva fundamentet för regleringen av internprissättning utgörs av den så kallade armlängdsprincipen. Den går ut på att alla gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall ske till samma pris eller villkor som om transaktionen skett mellan två oberoende företag, med andra ord till armlängds pris. Principen har kommit att bli en internationellt etablerad och vedertagen grundregel inom området, bland annat på grund av OECDs arbete.

4.1 OECDs MODELLAVTAL ARTIKEL 9

I syfte att exempelvis främja investeringar över gränserna och undvika att företag dubbelbeskattas är det vanligt att länder ingår skatteavtal med varandra. Som grund för en lång rad av sådana avtal finns OECDs modellavtal *Model Tax Convention on Income and on Capital*, vilket syftar till att fördela beskattningen av företags inkomster på ett sådant sätt att just dubbelbeskattning undviks (OECD, 2015 a; Skatteverket, 2015 a). Det är i detta modellavtal som armlängdsprincipen finns förankrad i artikel 9, *Concerning the Taxation of Associated Enterprises*, vilken avhandlar regler kring transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Här ges de avtalslutande ländernas rätt att korrigera inkomsten för företag i de fall då internpriserna inte återspeglar det som skulle gälla vid en transaktion med ett oberoende företag (OECD, 2015 a). Detta utvecklas vidare i artikelns tillhörande kommentarer till att det är armlängdsprincipen, eller armlängdsmässiga villkor, som är utgångspunkten vid bedömning av sådana situationer. Varken artikelns, eller de tillhörande kommentarernas, lydelse ger i sig någon närmare information om hur armlängdsprincipen ska tillämpas i praktiken. Däremot klargörs det i de senare att sådan vägledning återfinns i OECDs riktlinjer för internprissättning, för vilka modellavtalets artikel 9 är det auktoritativa uttalandet (OECD, 2015 a).

4.2 INTERNPRISSÄTTNING I SVENSK LAG

I Sverige har inkomstöverföringar mellan företag i intressegemenskap varit reglerade ända sedan kommunalskattelagen (1928:370) kom till, men har sedan 1965 återfunnits i den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229). Det är också här som armlängdsprincipen finner stöd i svensk lag, vilket den har gjort genom rättspraxis sedan 1991. Sedan 2007 finns även ett dokumentationskrav för företag gällande internprissättning, där dessa måste delge Skatteverket information, om de så begär, rörande företagets internprissättning. Dokumentationskravet har tillkommit för att Skatteverket lättare ska kunna se huruvida företagen handlar till armlängds pris (Skatteverket, 2012). Dessa regler har uppdaterats sedan dess och numera finns bestämmelserna gällande dokumentationsskyldighet i 39 kap. 15-16 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

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

- 1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,*
- 2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och*
- 3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*

Korrigeringsregeln är således tydlig med att poängtera att det måste röra sig om någon typ av avtalsförhållande mellan minst två rättssubjekt. Konsekvensen av detta är att korrigeringsregeln kan tillämpas på prissättning mellan företag i ekonomisk intressegemenskap, men inte mellan ett och samma aktiebolags huvudkontor i ett land och dess filial i ett annat land. Avtalsparten som är hemmahörande i ett annat land är inte heller skattskyldig i Sverige för det högre resultatet (Jonsson, 2014). Bakgrunden till vad som nämns i punkt 2 beror på att en oriktig prissättning kan bero även på andra saker än just intressegemenskap. Således måste man kunna belysa att det finns ett samband mellan

ekonomisk intressegemenskap och den oriktiga prissättningen för att kunna använda sig av korrigeringsregeln.

I 39 kap. 15–16 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har det infogats bestämmelser om dokumentationsskyldighet. Avsikten med dessa krav är att göra det enklare för Skatteverket att avgöra om internprissättningen sker till armlängds pris. Skatteverket har också utfärdat föreskrifter om tillämpningen av dokumentationskraven i Skatteverkets föreskrifter om dokumentation av prissättning mellan företag i intressegemenskap (SKVFS 2007:1). Härutöver finns också ett meddelande, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap (SKV M 2007:25). Det har utsatts för kritik, bland annat för att det i sin detaljrikedom skulle lägga en del av bevisbördan för prissättningen på den skattskyldige. Frågan om bevisbördans placering och verkan av dokumentationskravens närmare innehåll såsom de föreskrivits i Skatteverkets föreskrifter är emellertid inte prövad i praxis.

4.2.1 Shell-målen

Internprissättningspraxis i Sverige bygger på Shell-målen (RÅ 1991 ref. 107), där Regeringsrätten (sedan 1 januari 2011 Högsta förvaltningsdomstolen) fastslog kopplingen mellan korrigeringsregeln och armlängdsprincipen. Praxis har utvecklats och förändrats en del sedan dess, men det är fortfarande denna dom som är stommen för praxis gällande internprissättning i Sverige (Jonsson, 2014).

Shell-målen, som först togs upp i Mellankommunala skatterätten, behandlar pris- och inkomstkorrigering avseende råolja under åren 1976-1981. Svenska aktiebolaget Shell köpte olja från ett bolag inom samma koncern, beläget utomlands. Mellan 1977 och 1978 rörde det sig om underpriser, medan det 1979 hade betalats överpriser. Då transaktionerna skedde under många år rörde det sig om många olika domar. Den dom som rör taxeringsåret 1977 har utsetts till huvuddom, men resultatet från denna dom gäller även för de andra då det i alla fall rör sig om frågor gällande inkomstkorrigering. Huvudfrågan i alla målen har varit huruvida 43 § 1 mom kommunalskattelagen (1928:270) har kunnat appliceras för att i efterhand kunnat korrigera Aktiebolaget svenska Shells inkomst med hjälp av SFS 1965:573, som var den dåvarande korrigeringsregeln (Jonsson, 2014).

Taxeringsintendenten yrkade på att Shell skulle eftertaxeras med det belopp som skilde från armlängdspriset. Målet togs till slut upp i regeringsrätten där regeringsrätten fastslog att om en inkomstkorrigering ska kunna göras måste ”varor sålts till lägre eller köpts till högre pris än 'de i allmänhet gällande' eller att avvikelser i övrigt skett från 'vad som skulle hava avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare’”. Regeringsrätten menar vidare att armlängdsprincipen är föredragen princip och att det finns stöd för denna i regeln. För att en inkomstkorrigering skulle kunna göras krävs ett armlängdspris och regeringsrätten menade vidare att det inte fanns något stöd i lagtexten, förarbetsuttalanden eller praxis gällande prissättningsmetod för tillgångar eller tjänster som inte kunde bedömas efter marknadspris (RÅ 1991 ref. 107). Därutöver hänvisade Regeringsrätten OECDs rapport från 1979 rörande internprissättning, *Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Regeringsrätten yttrade vidare att denna rapport inte var bindande, men att den kan fungera som vägledning när korrigeringsregeln tillämpas, vilket är en syn som delas av Skatteverket (RÅ 1991 ref. 107; Skatteverket, 2015 b).

4.3 OECDs TRANSFER PRICING GUIDELINES

För att armlängdsprincipen ska kunna fungera som en standard inom internationell skatterätt och minimera risken för dubbelbeskattning såväl som otillåtna värdeöverföringar i skatteplaneringssyfte, är det mycket viktigt att det också finns en uniform tolkning av principen och dess tillämpning länderna emellan. OECDs riktlinjer *Transfer Pricing Guidelines* tillkom av den anledningen och utgör idag stommen för armlängdsprincipens tillämpning. De grundläggande bestämmelserna återfinns i riktlinjernas tre inledande kapitel:

Kapitel I – Armlängdsprincipen

Kapitel II – Internprissättningsmetoder

Kapitel III – Jämförbarhetsanalys

Armlängdsprincipen grundar sig, som tidigare nämnts, på att priset i en koncernintern transaktion ska motsvara det som skulle ha avtalats om transaktionen skett mellan två av varandra oberoende företag (OECD, 2010). OECDs riktlinjer delar in transaktioner i två kategorier: närstående, det vill säga den interna transaktionen som ska prissättas, respektive oberoende (Skatteverket, 2015 c). Säljs till exempel en tillgång inom koncernen K mellan

företagen A respektive B, måste det ske till samma pris som om en likadan tillgång säljs mellan de oberoende företagen X och Y under liknande omständigheter. På detta sätt ska närstående företag förhindras från att exempelvis manipulera priserna på en tillgång som säljs emellan dem i skatteplaneringssyfte.

4.3.1 Internprissättningsmetoder

När internpriset ska fastställas finns det fem olika metoder som OECD rekommenderar i riktlinjernas kapitel II, vilka i sin tur delas in i traditionella transaktionsbaserade metoder respektive transaktionsbaserade vinstmetoder. Dessa metoder beräknar internpriserna på olika sätt, men har som gemensam nämnare att de alla bygger på jämförelser. I valet av metod ska målet alltid vara att finna den mest korrekta och lämpliga för det specifika fallet, då ingen metod är lämplig i samtliga. Detta görs genom att väga metodernas för- och nackdelar mot varandra, dess lämplighet sett till den närstående transaktionens natur, tillgången till pålitlig information samt graden av jämförbarhet mellan de närstående och oberoende transaktionerna. Riktlinjerna framhåller att i de fallen då bägge kategorierna av metoder kan användas, föredras de traditionella transaktionsbaserade. De är oftast att föredra, då de ger en bättre värdering om man har tillräckligt med information tillhanda. Finns inte tillräckligt med information tillgängligt är istället de transaktionsbaserade vinstmetoderna att föredra. De transaktionsbaserade vinstmetoderna utgår från vinsterna istället för pris eller kostnad och således behövs en annan typ av information, som kan vara tillgängligt i vissa situationer (OECD, 2010. 2.1-2.4).

Traditionella transaktionsbaserade metoder

- Marknadsprismetoden (CUP): En direkt jämförelse görs mellan internpriset i den närstående transaktionen och priset mellan två oberoende företag (OECD, 2010. 2.13).
- Återförsäljningsprismetoden (RPM): Innebär att återförsäljningsmarginalen, det vill säga bruttovinstens del av försäljningspriset, hos en oberoende jämförbar transaktion appliceras på den närstående transaktionen (OECD, 2010. 2.21).
- Kostnadsplusmetoden (CPM): Går ut på att vinstpåslaget, det vill säga vinstens andel av varans eller tjänstens kostnad, från den

oberoende transaktionen appliceras på den närstående transaktionen (OECD, 2010. 2.39).

Transaktionsbaserade vinstmetoder

Nettomarginalmetoden (TNMM): Genom att ställa företagets rörelseresultat mot en lämplig bas, så som kostnad, omsättning eller tillgångar, kan ett nyckeltal i form av en vinstmarginal fås fram. Denna jämförs sedan med motsvarande i en oberoende transaktion (OECD, 2010. 2.58; Skatteverket, 2015 d).

Vinstdelningsmetoden (PSM): Tar koncernens gemensamma vinst, eller förlust, från den närstående transaktionen, och fördelar denna mellan de inblandade företagen enligt vad som kan antas vara armlängdsmässiga villkor (OECD, 2010. 2.108).

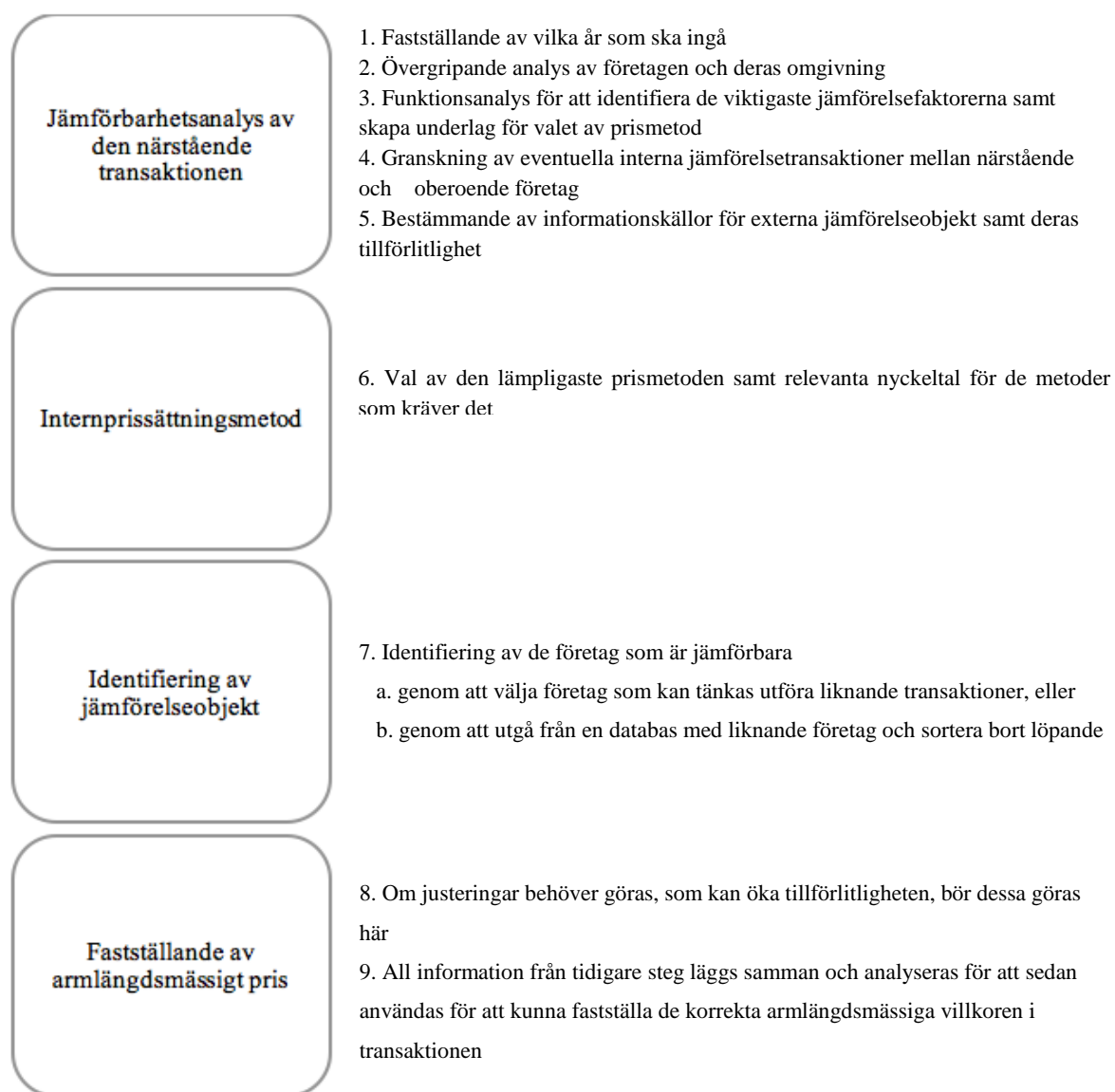
4.3.2 Jämförbarhetsanalys

För att kunna fastställa ett armlängdsmässigt internpris enligt någon av de fem metoderna, eller undersöka om ett pris avviker från principen, krävs det att den närstående transaktionen jämförs med en oberoende sådan. En sådan process kallas för jämförbarhetsanalys och har kommit att bli själva grundstenen inom armlängdsprincipens tillämpning och därmed all internprissättning (OECD, 2010. 1.6). För att en jämförelse ska vara användbar förutsätter det att de ekonomiska relevanta förhållandena i den oberoende transaktionen är jämförbara med motsvarande i den närstående. Transaktionerna kan anses vara jämförbara om det saknas skillnader mellan dem, eller att skillnaderna inte anses kunna påverka en jämförelse av exempelvis pris. Detsamma gäller om någorlunda korrekta justeringar kan göras för att eliminera sådana skillnader (OECD, 2010. 1.33).

Vid bedömningen huruvida en transaktion kan anses jämförbar med annan finns det fem faktorer som är av särskild vikt att ta hänsyn till. Dessa jämförelsefaktorer återfinns i sektion D i riktlinjernas kapitel I och används både när den närstående och den oberoende transaktionen analyseras. Beroende på val av internprissättningsmetod har dessa olika hög grad av påverkan och betydelse. Faktorerna är varans, eller tjänstens specifika karaktär;

parternas utförda funktioner samt använda tillgångar och påtagen risk, vilket undersöks genom en funktionsanalys; transaktionens avtalsmässiga villkor mellan parterna; marknadens jämförbarhet; och företagens affärsstrategier (OECD, 2010. 1.36-1.38).

Utvecklad vägledning om jämförbarhetsanalysens genomförande finns i riktlinjernas kapitel III. Bland annat återges en niostegsprocess på hur en typisk jämförbarhetsanalys kan gå till. Detta är inget som är obligatoriskt att följa, men anses ändå vara ett godtagbart, lämpligt exempel och därigenom ge en bra bild över hur en jämförbarhetsanalys kan utformas och genomföras (OECD, 2010. 3.4-3-5).



Figur 4.1 – Typisk process för jämförbarhetsanalysen

4.3.3 Särskilda överväganden för immateriella tillgångar

De riktlinjer som återgetts ovan och som återfinns i kapitel I till III gäller för samtliga typer av interna transaktioner av såväl materiella som immateriella tillgångar. De immateriella tillgångarnas särskilda art har dock visat sig göra jämförelseprocessen mer komplicerad. Av den anledningen avsatte OECD kapitel VI i riktlinjerna till detta område, vilket går under namnet *Special Considerations for Intangible Property*. Kapitlet utgör en slags stödfunktion och innehåller utökade riktlinjer för att underlätta armlängdsprincipens tillämpning, enligt kapitel I till III, på transaktioner som innehåller immateriella tillgångar (OECD, 2010. 6.13).

Riktlinjerna inleds med utökad vägledning gällande identifiering av transaktioner där immateriella tillgångar ingår, då dessa kan överföras på olika sätt. Det kan handla om en regelrätt försäljning av hela tillgången, licensavtal för rättigheter till dess användning, eller som en del av ett paketavtal. Rör det sig om licensavtal utgörs ersättningen normalt av återkommande betalningar i form av royalty, vilken ofta baseras på användarens försäljning. Om ett företag säljer ofärdiga produkter men tillhandahåller teknologi för dess färdigställande, kan ersättningen för tillgångarnas användning ibland ingå i försäljningspriset. Handlar transaktionen om ett paketavtal, där immateriella tillgångar buntas ihop och rättigheterna gäller för patent, varumärken och know-how, kan de olika delarna behöva analyseras var och en för sig (OECD, 2010. 6.16-6.18).

När jämförbarhetsanalysen genomförs ger riktlinjerna exempel på ytterligare sju jämförelsefaktorer som kompletterar de första fem som nämnts i avsnitt 4.3.2 om jämförbarhetsanalysen. (1) Främst bör man ta reda på vilka fördelar som rättigheten till tillgången förväntas ge. (2) Därefter bör man se över om det geografiska området där rättigheten får utnyttjas är jämförbart, (3) och om det föreligger ensamrätt att utnyttja den. (4) En fjärde faktor är att undersöka om rättigheten kan vidareupplåtas. (5) Därtill bör man undersöka vilka följdinvesteringar rättigheten kräver hos licenstagaren, som exempelvis maskiner och fabriker, (6) samt vilka uppstartskostnader och marknadsutvecklingsarbete som rättigheten kräver. (7) Den sista faktorn att undersöka är om licenstagaren har rätt att delta i utvecklingsarbetet av rättigheten (OECD, 2010. 6.20).

Riktlinjerna ger även ytterligare vägledning i valet av internprissättningsmetod när transaktionerna innefattar immateriella tillgångar. För att använda marknadsprismetoden, kan jämförelser göras i de fall då samma ägare tidigare gjort jämförbara transaktioner med

oberoende företag, alternativt vid jämförbara transaktioner mellan två oberoende företag i samma bransch. Jämförelser för återförsäljningsprismetoden kan hittas om ett närstående företag underlicensierat immateriella tillgångar till ett oberoende företag. I fall rörande särskilt värdefulla immateriella tillgångar där jämförelseobjekt är svåra att hitta kan vinstdelningsmetoden vara av användning istället (OECD, 2010. 6.23-6.24).

4.4 BEPS ACTION 8

På grund av problematiken med internprissättning som en orsak till dolda vinstförflyttningar och skattebaserosion fick detta område betydande uppmärksamhet i BEPS-projektet. *Transfer Pricing Guidelines* fick därigenom ett antal betydande uppdateringar på ett flertal områden med förhoppningen att riktlinjerna skulle stärkas. I och med att de nya riktlinjerna i BEPS Action 8 endast utgör förtydliganden och utvecklingar av de tidigare i *Transfer Pricing Guidelines*, och inte någon förändring av armlängdsprincipen i sig, blir de tillämpbara med omedelbar verkan. De är även, enligt Skatteverkets bedömning, tillämpbara bakåt i tiden, det vill säga retroaktivt (Skatteverket, 2016).

Denna uppsats huvudsakliga fokus ligger på BEPS Action 8 och riktlinjerna för immateriella tillgångar, men det finns ett par ytterligare områden som bör nämnas. Ett sådant rör dokumentation, vilket avhandlats tidigare i avsnitt 4.2, vars uppdateringar återfinns i BEPS Action 13. Dessa nya riktlinjer förväntas ge ytterligare stöd till de övriga inom internprissättning. BEPS Action 13 togs fram efter behovet av ökad transparens hos multinationella företag gentemot skattemyndigheter och bättre information. De nya riktlinjerna ska möjliggöra detta genom en ny framtagna standard i tre steg. Först, ska företagen tillhandahålla en så kallad "master file" med övergripande information om deras globala verksamhet, samt "local files" för varje land med detaljerad dokumentation över interna transaktioner. Det sista steget är att rapportera land för land i en *Country-by-Country Report*, vilket ska göras årsvis och för varje berörd skattejurisdiktion. Denna ska innehålla information om exempelvis intäkter, resultat före skatt samt betald och upplupen skatt. Företagen måste även redovisa i vilka länder koncernens enheter är verksamma och vilken ekonomisk aktivitet de utför. För att dessa nya regler ska börja gälla i Sverige bedömer dock Skatteverket att det kommer krävas lagändringar i intern svensk rätt (OECD, 2015 d; Skatteverket, 2015 e).

Vid armlängdsprincipens tillämpning för internprissättning av immateriella tillgångar framhåller BEPS Action 8, liksom de tidigare riktlinjerna, att det ska ske i enlighet med kapitel I till III. Den tidigare nämnda niostegsprocessen anses också vara till hjälp för detta. De inledande kapitlen har i princip behållits i sin helhet, men har fått en utökad funktionsanalys där en sexstegsprocess för analys av risk har tillkommit. Numera framgår det även att avtal har fått minskad betydelse vid undersökning av transaktion. Riktlinjerna menar på att om det visar sig att parternas beteende avviker från vad som sagts i avtalen, ska beteendet ge tolkningsföreträde i frågan om transaktionens karaktär. Detta skiftade fokus från de avtalsmässiga villkoren till det egentliga beteendet är en betydande förändring i grunden för armlängdsprincipens tillämpning (OECD, 2015 b. 1.42-1.45).

För att armlängdsprincipen ska kunna tillämpas i fall där immateriella tillgångar ingår, anger BEPS Action 8 att det kan göras först efter (1) att de relevanta transaktionerna har identifierats (2) tillsammans med dess tillhörande immateriella tillgångar (3), och att tillgångens ägare har identifierats tillsammans med de enheter som har deltagit i tillgångens värdeskapande. Liksom tidigare är målet att den lämpligaste internprismetoden ska användas. Det framgår dock av BEPS Action 8 att i transaktioner innehållandes immateriella tillgångar, är marknadsprismetoden (CUP) respektive vinstdelningsmetoden (PSM) de som troligast är bäst lämpade (OECD, 2015 b. 6.107, 6.145).

4.4.1 Identifiering av transaktioner och immateriella tillgångar

De nya riktlinjerna delar in transaktioner rörande immateriella tillgångar i två kategorier, som är tänkta att underlätta arbetet med att identifiera och beskriva transaktionerna i jämförelseprocessen. Det rör sig antingen om transaktioner där den immateriella tillgången, eller rättigheten att använda den, överförs. Immateriella tillgångar kan även ingå i transaktioner där de nyttjas i samband med försäljning av varor eller tjänster (OECD, 2015 b. 6.87).

I de tidigare riktlinjerna saknades en ren definition av vad en immateriell tillgång är för något i internprissättningssammanhang. Det klargjordes dock att det var immateriella tillgångar avsedda för kommersiell verksamhet som omfattades av riktlinjerna. Dessa kunde delas in i handelstillgångar, med patent som det tydligaste exemplet, respektive marknadstillgångar, så som varumärken och –namn, bilder, distributionskanaler och liknande som kunde anses tillföra ett betydande värde för produkten (OECD, 2010. 6.3-6.7). För att bättre kunna

identifiera en immateriell tillgång i en intern transaktion ansågs det dock att det behövdes en utvecklad och tydligare definition, varvid detta togs fram i och med BEPS Action 8. Betydelsen av att en definition inte bör vara för bred eller för smal tydliggörs också. Detta då det kan skapa tvister huruvida någonting faller innanför definitionen, och således omfattas av armlängdsprincipens regler, eller ej. Av definitionen som numera råder framgår det att termen immateriell tillgång...

... avser någonting som inte är en fysisk eller finansiell tillgång, och är kapabel till att ägas eller kontrolleras för användning i kommersiella aktiviteter, och vars användning eller överföring skulle blivit kompenserad för om den uppstått i en transaktion mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter.

Definitionen ovan skiljer sig från den som gäller ur exempelvis ett redovisningsperspektiv, genom att fokusera på jämförbara omständigheter mellan av varandra oberoende parter. Det framgår att i vissa fall kan tillgångar som inte klassas som immateriella i redovisningssammanhang, ändå användas för att skapa betydande ekonomiskt värde och bör således tas i beaktning i internprissättningssituationer (OECD, 2015 b. 6.5-6.7).

4.4.2 Ägande och värdeskapande

En av de största förändringarna i och med BEPS Action 8 är hur allokeringen av avkastning och kostnader, som är förknippad med den immateriella tillgången, ska ske. Även fast ett företag är legal ägare av tillgången kan andra enheter inom koncernen ha bidragit på ett betydande sätt till dess värde, och bör därför ha rätt till kompensation där efter. Att legalt äga en immateriell tillgång måste nödvändigtvis inte betyda att man faktiskt tar del av vinsten som exploatering av tillgången skapar. Det är istället så att det är värdeskapandet som står i fokus. Detta betyder att vinsten ska fördelas till de filialer i intressegemenskapen som utför viktiga funktioner, kontrollerar ekonomiskt signifikanta risker och bidrar med tillgångar. Filialen får således en avkastning som speglar värdet på dess bidrag (OECD, 2015 b. 6.32).

Enheter anses ha bidragit i de fall de har utfört funktioner, använt tillgångar eller tagit på sig risk i samband med den immateriella tillgångens utveckling, förbättring, underhåll, skydd

och utnyttjande, mer känt som DEMPE-funktioner¹ (från engelskans Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation). De nya riktlinjerna framhåller att en kompensation baserad på detta leder till en ultimata allokering av avkastning och kostnader (OECD, 2015 b. 6.32).

För att kunna bestämma detta krävs det en analys av den närstående transaktionen av den immateriella tillgången. För detta har ett ramverk tagits fram för att på ett precist sätt ge en klar bild över transaktionen. (1) Först skall den immateriella tillgången, samt den ekonomiska risken kopplad till dess DEMPE-funktioner, identifieras specifikt. (2) Sedan identifieras de avtalsmässiga villkoren för att bland annat kunna bestämma ägarförhållandena som gäller för tillgången. (3) Det tredje steget är att, genom en funktionsanalys, identifiera de parter som utför funktioner, använder tillgångar och tar på sig risk, i samband med någon av DEMPE-funktionerna, och då särskilt vilka som kontrollerar den ekonomiskt betydande risken. (4) Därefter skall det undersökas huruvida, och hur pass, de avtalsmässiga villkoren gäller i verkligheten. Det vill säga, om parternas handlande överensstämmer med vad som sägs i avtalen. (5) Det femte steget är att skapa en bild över de transaktioner som är kopplade till den immateriella tillgångens DEMPE-funktioner, (6) och därefter bestämma den armlängdsmässiga kompensationen för dessa (OECD, 2015 b. 6.33-6.34).

4.4.3 HTVI: Svårvärderade immateriella tillgångar

En annan större förändring i och med BEPS Action 8 är de nya riktlinjerna rörande svårvärderade immateriella tillgångar, HTVI², vilka definieras som

immateriella tillgångar, eller rättigheter till sådana, som vid överföringen mellan närstående företag

- (i) saknar tillförlitliga jämförelseobjekt;*
- (ii) och vars slutliga värde är svårt att förutse då tillgångens förväntade pengaflöde eller inkomst, eller värderingsantaganden, är mycket osäkra vid tiden för transaktionens ingående.*

¹ Från engelskans Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation

² Från engelskans Hard-to-Value Intangibles

Exempel på sådana transaktioner är när tillgången endast är delvis färdigställd, eller att tillgången inte förväntas användas i kommersiella sammanhang förrän flera år efter transaktionen. Det kan också röra sig om en tillgång som i sig inte klassas som en HTVI, men spelar en väsentlig roll i en sådan tillgångs utveckling. Det kan också vara en tillgång vars användning eller utveckling är relaterad till ett kostnadsfördelningsavtal, CCA. I ett kostnadsfördelningsavtal beslutar två eller flera företag att utveckla eller köpa tillgångar tillsammans, och därigenom dela kostnader och risker. Avtalet ger varje part rätt till de ekonomiska fördelar som motsvarar de kostnader och risker de bidragit med (OECD, 2015 b. 6.128-6.129, 8.3).

De nya riktlinjerna menar att informationsasymmetrin mellan företagen och skattemyndigheterna i sådana transaktioner gör det svårt för de sistnämnda att undersöka huruvida prissättningen överensstämmer med armlängdsprincipen. Att minska informationsasymmetriens negativa effekter för skattemyndigheterna och samtidigt låta företagen visa att deras HTVI-prissättning är armlängdsmässig, har därför varit ett av huvudsyftena med de nya riktlinjerna i BEPS Action 8 (EY, 2015; OECD, 2015 b. 6.191).

Till sin hjälp har skattemyndigheterna tillåtelse att använda *ex post*-bevisning, där de tar hjälp av tidigare prissättningsverkliga utfall, i undersökningen av den förväntade *ex ante*-prissättningen, i de fall det är nödvändigt för att öka tillförlitligheten. Det gäller dock inte i de fall då skattebetalaren kan visa på hur *ex ante*-beräkningarna gjorts, eller att eventuella framtida skillnader kan bero på icke-förutsägbara orsaker. Det gäller inte heller i de fall då företaget ingått ett Advance Pricing Agreement (APA), det vill säga ett prissättningsbesked där företag och skattemyndighet i förväg bestämmer kriterier för internprissättningen, som täcker överföringen av HTVI. *Ex post* gäller heller inte om värdeskillnaden inte överstiger 20%, eller om en kommersialiseringsperiod om fem år har passerat (OECD, 2010; OECD, 2015 b. 6.192-6.193).

5 EMPIRI

Följande kapitel presenterar uppsatsens empiriska resultat från intervjuer samt en sammanställning av representanter från företag på OMXS Large Caps inställning till OECDs riktlinjer. Resultatet från intervjuerna är uppdelat i olika teman, som frågorna ställda till företagen är tänkta att komplettera.

5.1 INTERVJUER

Nedan finns en tabell över intervjuobjekten, med en överskådlig bild av bakgrundsfaktorer i form av kön, utbildning och erfarenhet. Den effektiva intervjutiden för de olika intervjuerna varierade mellan 20 och 60 minuter. Vid intervju B och Y var två representanter från respektive firma närvarande och därför benämns dessa B₁ och B₂ respektive Y₁ och Y₂.

Person	Yrke	Kön	Antal år med internprissättning	Antal år på nuvarande arbetsplats	Utbildning
A	Skatterådgivare på "Big Four"	Man	3,5 år	2 år	Master: ekonomi
B ₁	Skatterådgivare på "Big Four"	Man	15 år	15 år	Master: ekonomi
B ₂	Skatterådgivare på "Big Four"	Kvinna	5 år	5 år	Master: ekonomi
C	Skatterådgivare på "Big Four"	Man	14 år	16 år	Jurist- och civilekonomexamen
D	Skatterådgivare på "Big Four"	Man	9 år	9 år	Kandidat: ekonomi Master: affärsjuridik
X	Skatteverkets expert på TP	Man	15 år	10 år	Juristexamen
Y ₁	Skatteverkets expert på TP	Kvinna	7 år	23 år	Civilekonomexamen
Y ₂	Skatteverkets expert på TP	Man	8 år	2 år	Civilekonomexamen

Tabell 5.1: Övergriplig sammanställning av intervjuobjekten

Som tabellen ovan illustrerar är sex av åtta intervjupersoner män. Vidare kan sägas att alla personer antingen har en juristexamen och/eller någon typ av examen i ekonomi. Det är blandad erfarenhet hos de intervjuade, där skatterådgivare A har minst erfarenhet av internprissättning med 3,5 år i branschen. Skatterådgivare B₁ och Expert X utmärker sig åt andra hållet, med 15 års erfarenhet vardera av internprissättning.

5.1.1 Intervjuerna

Presentationen av empirin från intervjuerna är ämnesuppdelad, vilket betyder att respektive tema behandlas kategoriskt snarare än att alla intervjuer återges var för sig. Denna vinkel valdes för att etablera en så övergriplig bild som möjligt samt för att underlätta jämförelser av likheter och skillnader mellan de intervjuades uppfattningar.

Detta kapitel kommer börja i problematiken kring internprissättning av immateriella tillgångar, för att sedan avhandla företags kunskap om immateriella tillgångar och drivkraft till att internprissätta korrekt. Därefter kommer praxis samt intressenternas inställning till riktlinjerna etableras. Slutligen behandlas informationsasymmetrin som är kopplad till immateriella tillgångar samt intressenternas uppfattning om sig själva och varandra.

5.1.2 Problematiken kring internprissättning av immateriella tillgångar

Skatterådgivarna är alla av uppfattningen att problematiken kring internprissättning av immateriella tillgångar är kopplad till att immateriella tillgångar ofta är unika och därmed svårvärderade. Då tillgångarna är tämligen unika lämnar det stort utrymme för subjektiv tolkning, något som gör att olika intressenter kan ha olika syn på hur en specifik immateriell tillgång ska prissättas.

"Ett problem med immateriella tillgångar är det att de per definition är relativt unika, vilket gör det svårt att hitta en prissättning på dem."

- Skatterådgivare C

Skatterådgivare A menar vidare att samma problem finns vid transaktioner av immateriella tillgångar på en öppen marknad, men då parterna i transaktionen är oberoende av varandra behöver inte utfallet bli granskat på samma vis. Skatterådgivare D menar också att det finns en risk för att bolag inte förstår att de har immateriella tillgångar, just eftersom internprissättningsdefinitionen på immateriella tillgångar är väldigt bred. Skatterådgivare A och B₁ lyfter också fram det faktum att värderingen bygger mycket på förväntningar på framtiden; en framtid som är svår att sia om. Skatterådgivare B₁ exemplifierar detta genom att påpeka att en vanligt förekommande värderingsmetod är diskonterat kassaflöde, som till stor del bygger på uppskattningar som kan uppfattas som subjektiva. Det är alltså först efter att en tid har gått som man vet huruvida en immateriell tillgång var rätt prissatt. Problemet är alltså, enligt A, att när det har gått något år och facit finns kan Skatteverket säga att värderingen

antingen var för hög eller låg även fast det kunde ha hänt på en öppen marknad. Skatterådgivare C tillägger att det oftast är lättare att värdera flera immateriella tillgångar åt gången, då värdet på en tillgång beror på en annan. När en specifik tillgång ska värderas är det svårt att veta hur stor del av värdet som är kopplat till just den tillgången.

”Man kan räkna på det, men det är svårt att göra bedömningar att ett patent är värt så här mycket. Speciellt för att bygga en mobiltelefon behöver du kanske 100 eller 1000 patent som är olika mycket värda och med olika data. [...] Problemet är att det går ofta att räkna fram som en klump men svårt att värdera vad värdet är på ett tydligt patent är svårare. När man klumpar ihop allt know-how immateriella rättigheter som OECD gör i sin definition och allt är på samma ställe, då funkar det. Men om man ska se på hur mycket vinsten beror på varje delmoment då blir det krångligare.”

- Skatterådgivare C

Skatteverkets representanter framhäver att den stora mängden kunskap som krävs för att värdera utgör ett stort problem. Det är väldigt få som är tillräckligt insatta i OECDs riktlinjer för att kunna göra en korrekt värdering, och således är många av felen som görs vid internprissättning kopplade till okunskap snarare än något annat. Expert Y₁ säger, precis som skatterådgivarna, att en svårighet som finns är att definiera vad det är för immateriell tillgång som förts över. När man väl ska uppskatta priset är det vanligt att man använder värderingsmetoder där man skall göra en uppskattning om framtiden, vilket alltid är svårt.

Expert Y₁ och Y₂ menar att en stor del av problematiken kretsar kring att transaktionerna sker mellan två parter som är beroende av varandra, marknadskrafterna fungerar därmed inte som på den öppna marknaden. Svårigheten blir då att hitta marknadspriset och det går inte att göra exakt. Det är samma som när man vill veta vad en lägenhet är värd men inte vill sälja den. Det exakta priset lägenheten är värd går inte att komma fram till, men man kan titta på olika parametrar som vad liknande lägenheter kostar för att komma fram till ett ungefärligt pris.

”Det är som att du har en lägenhet och vill sälja den och du vill veta marknadspriset på lägenheten utan att sälja den, och då kan du inte få fram exakt svar egentligen. Men du kan få en känsla för över vad som ungefär är rätt genom att titta runt, kanske i området eller andra lägenheter. Så får du kanske ett intervall vad som är hyfsat rätt. Så är det med internprissättning också, att det finns en genuin svårighet alltid att komma fram till marknadspris kanske inte går vetenskapligt att hitta ett pris. Sen när man kommer till immateriella tillgångar så är det kanske ytterligare lite svårare.”

- Expert Y₂

5.1.3 Företags kunskap om de nya riktlinjerna

Skatterådgivarna är eniga om att kunskapen hos företagen varierar mycket. I vissa industrier är internprissättning väldigt knuten till deras verksamhet vilket gör att de ofta har riktiga specialister på området som sitter i bolagen, medan en del mindre bolag är mindre insatta, säger skatterådgivare A. Skatterådgivare C poängterar att de bolag som har egna skatteavdelningar ofta är mycket insatta. Mindre bolag utan intern skatteavdelning är inte alltid så insatta därför blir det ibland fel för att de inte förstår hur man borde göra. A menar dock att bolag överlag börjar få bra koll på själva internprissättningsfrågorna; även fast de inte alltid har svaren vet de när de behöver ställa frågor.

Skatteverkets experter Y₁ och Y₂ säger att de framförallt möter de allra största bolagen i Sverige och det därmed är svårt att ge en generell bild av kunskapsnivån hos bolagen. Har de inte god kunskap själva anlitar de ofta konsulter. Större bolag har ofta mycket stora koncerninterna transaktioner, vilket gör det viktigare för dem att sätta sig in i riktlinjerna. Expert X är av samma uppfattning. Kunskapen om riktlinjerna varierar mellan bolag, men att de bolag som har mindre kunskap ofta anlitar skatterådgivare.

5.1.4 Företags primära drivkraft till en korrekt värdering

Skatterådgivarna menar att det är svårt för dem att bedöma företagens primära drivkraft till en korrekt värdering. Skatterådgivare A menar att de som skatterådgivare alltid försöker hitta det objektiva marknadspriset. A tror att det kan vara skillnad när företagen gör värderingar själva eftersom de då ibland inte försöker hitta det objektiva marknadspriset utan det är andra saker

som spelar in i värderingen. Den skillnaden måste bort ur skattemässiga värderingar. Hypotetiska värderingar in i framtiden försöker man hålla sig borta från i skattevärdering. Skatterådgivare C menar att företag ibland inte är insatta, och att värderingarna blir fel på grund av det. Sedan kan bolaget styras även av andra faktorer, exempelvis att man inte skiljer på legala aspekter och hur man vill styra. Det finns en risk att bolaget vill styra verksamheten på ett visst sätt och sätter resultatet efter det.

Skatterådgivare D säger att de flesta företag och människor överlag vill följa lagar och regler, vilket även deras kunder vill. Därför är den mest primära drivkraften hos företagen, enligt D, att uppfylla de regler som finns. Vidare menar han att en CFOs jobb är att se till att bolaget denne ansvarar för uppfyller dessa regler. Han påpekar också att det inte bara är att följa reglerna, utan man bör också tänka på de moraliska aspekterna även om det mest centrala är att följa reglerna. De bolag som riktar sig mot slutkonsumenter är mer beroende av att allmänheten har en god bild av företaget. I dessa fall kan det vara en viktig del för ens varumärke att man följer skattepraxis och skattelagstiftning, hävdar D.

”Men generellt har det här med transfer pricing gått från att vara liksom en ren skattefråga till kanske något mer än så numera. Jag tror den är mer än så för många företag, den är viktigare.”

- Skatterådgivare D

Skatteverkets experter tycker alla att det är svårt att utröna vad som är företagets drivkraft för korrekt värdering. Y₁ och Y₂ tycker de allra flesta har ärligt uppsåt. Bolagens prioritet är vanligtvis att de vill undvika dubbelbeskattning och att allt ska gå så smidigt som möjligt. Expert X menar även han att de allra flesta svenska bolag försöker göra rätt för sig, även om de självklart inte vill betala mer än vad som behövs. X tror att det viktigaste för företagen är att undvika dubbelbeskattning eftersom det ofta både är dyrt och tidsödande. X påpekar även att det givetvis också finns aggressiva skatteplanerare, oftast skatterådgivare och banker, som kommer på skatteupplägg och försöker sälja in dem till bolagen. Bland annat vill man ibland sälja in olika ränteupplägg, i vilka höga räntor gör så det inte blir någon vinst i Sverige utan den istället hamnar i ett skatteparadis. Ett annat upplägg är att flytta immateriella tillgångar till skatteparadis. Det är dock inte olagligt, men den immateriella tillgång som flyttas från Sverige tenderar att undervärderas.

5.1.5 Hur ser praxis ut?

Alla skatterådgivare är överens om att OECDs riktlinjer är det som får stöd i lagen och utgör därför en stor del av praxis. Skatterådgivare A hävdar att det bara finns två paragrafer i inkomstskattelagen som är av intresse, nämligen 14:19 och 14:20, något även skatterådgivare D påstår. Skatterådgivare A poängterar vidare att sedan Shell-målet 1991 står det klart att OECDs riktlinjer ska användas, något han tycker är helt rimligt för det baseras på modellavtalets 9:e artikel. A säger vidare de inte har någon intern praxis utan att de istället följer OECDs riktlinjer, då dessa har stöd i svensk lag, som enligt honom är "...typ vår bibel". Skatterådgivare C är inne på samma spår som A. Han säger att de använder OECDs riktlinjer, då det är den lagtexten som finns tillgänglig. När riktlinjerna inte är tillräckligt detaljerade fylls de ut av intern praxis, men det är OECDs praxis som globalt följs av domstolar, praktiker och skattemyndigheter. C säger också att riktlinjerna dock inte är så detaljerade, varvid de blir mer eller mindre tvungna att utveckla själva hur man gör på bästa sätt.

Skatterådgivare B₁ tycker att en del i riktlinjerna är intressant och kapitel 6 ger vägledning, men att det bara är vägledning som skattemyndigheter i olika länder sedan tolkar. B₁ tycker dock inte att skattemyndigheterna i olika länder fullt ut använder sig av OECDs riktlinjer, vilket han ser som ett stort problem och hoppas att reglerna kan bli mer konsekventa världen över.

Skatteverkets expert X refererar precis som skatterådgivare A till 14:19 i inkomstskattelagen, med tillägget att den lagen egentligen inte säger någonting. Med hjälp av praxis *lex specialis* som säger att OECDs riktlinjer kan användas även om de inte är lag, har Skatteverket i alla fall något att utgå ifrån. Sedan återstår frågan hur dessa skall tolkas. Expert Y₁ och Y₂ är inne på samma spår: de enda lagarna på området att förhålla sig till är 14:19-20. De har dock stöd för att använda riktlinjerna i sitt arbete men riktlinjerna är inte del av svensk lagstiftning. Shell-domen kom fram till att riktlinjerna är ett bra verktyg för att komma fram till ett armlängdsmässigt pris. Y₁ och Y₂ säger att OECD därmed är väldigt viktiga för dem. De använder riktlinjerna i princip varje dag och tittar på vilka olika prismetoder de kan använda och hur de ska tänka.

5.1.6 Inställningen till nya BEPS Action 8 och förväntade följder

Skatterådgivarna är positiva till BEPS-projektet i stort och likaså till BEPS Action 8. Skatterådgivare A säger att nya BEPS Action 8 lämnar mer utrymme för tolkning för att försöka bestämma vem som skapar värde till en immateriell tillgång. A säger att det länge har varit implicit från både den privata sidan och Skatteverket att det inte räcker med legalt ägande för att få rätt till hela avkastningen, men nya BEPS har kommit med ett förtydligande vilket A tycker är rimligt.

Skatterådgivare B₁ är kluven till de nya riktlinjerna. Vidare tycker han att de inom BEPS-projektet inte riktigt vet vad som händer i den riktiga världen och de problem som uppkommer där, då BEPS-projektet är väldigt akademiskt. B₁ anser att det nästan har blivit omöjligt för vissa företag att få till en optimal internprissättning eftersom de blir justerade överallt av olika skattemyndigheter, men B₁ tror att lösningen kan vara Action 14³.

B₁ menar vidare att OECD behöver komma fram med något väldigt starkt för att bolag ska kunna undvika dubbelbeskattning, eftersom bolagen jobbar på två sidor med skattemyndigheter i olika länder och behöver OECDs hjälp för att hitta balansen. B₁ tror att det kan uppkomma problem kring HTVI, eftersom definitionen är subjektiv. Detta kan leda till tvister när företagen inte tycker att det är HTVI medan Skatteverket anser det för att de ska kunna göra justeringar.

En svårighet som B₁ ser är följa upp immateriella tillgångar flera år framåt i tiden. Särskilt om det gjorts ett flertal transaktioner blir tillgången ofta blandad med andra immateriella tillgångar. En immateriell tillgång kan exempelvis behöva flyttas i samband med köp av företag, och blir då en del av många andra immateriella tillgångar. Det är dessutom svårt att se hur mycket av de immateriella tillgångar som köpts för något år sedan som är kopplat till utvecklingen.

B₁ tyckte att de tidigare riktlinjerna i kapitel 6 var ganska bra, men att det finns fler exempel i de nya. Han menar vidare att de nya är lite bättre men att bördan blir större för bolagen och

³ BEPS Action 14 - Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective (Effektiviserande av tvistlösningsmekanismer)

tror att företagens kostnad för internprissättning kommer att dubblas inom de närmaste åren. Däremot tror han inte att bolags strategier kommer ändras särskilt mycket.

Skatterådgivare A tror att vi i framtiden kommer att få se ett större behov av olika slags förhandsbesked. Nu när det kommer nya riktlinjer kommer alltid den lilla osäkerheten finnas där och A tror att bolagen kommer vara mer intresserade av att ha ett bindande förhandsbesked mellan två skattemyndigheter där de säger att det är godkänt att man gör på ett visst vis. Det kommer även att behöva föras en aktiv dialog kring internprissättning. När riktlinjer och tolkningar förändras kommer det till en början att bli fler ömsesidiga undanröjningar av dubbelbeskattning mellan skattemyndigheter.

Skatterådgivare C tycker att det är bra ju mer detaljerade riktlinjerna är, då det blir lättare att säkerställa att Skatteverket inte är av en annan uppfattning än de råd skatterådgivare ger till sina klienter, det vill säga bolagen.

Något flera av skatterådgivarna dock oroar sig för är att det finns en risk att det inte alls blir tydligare med hjälp av riktlinjerna, då fokus i högre utsträckning flyttas mot värdeskapande, vilket är svårare att värdera än kontraktsmässigt ägande. Skatterådgivare D menar att om man inte längre tar hänsyn till legalt ägande och ej heller till vem som har betalat, lämnar det väldigt mycket utrymme för tolkning, vilket eventuellt kan skapa nya gråzoner. Även om det blir tydligare i teorin betyder det nödvändigtvis inte att det blir tydligare i praktiken, menar han.

”Bolag befinner sig i en verklighet där inte transfer pricing sätter agendan, utan det som sätter agendan är deras business - det dom sysslar med. Och där blir det inte lika klart längre.”

- Skatterådgivare D

En av de stora skillnaderna med de nya riktlinjerna som X ser är det nya riskkapitlet, då det förändrar delvis hur man ser på risk. Tidigare hade avtalet stor betydelse, då det visade vem som gjorde vad på pappret. Skillnaden som de nya riktlinjerna för med sig är enligt X att avtalet i sig inte längre har samma betydelse, istället är det vad som sker i verkligheten som har störst relevans. Det gäller enligt X att titta på riskerna när man ska prissätta, vem som har kontroll över riskerna och vem som fattar de viktigaste besluten. Detta har gett Skatteverket

möjlighet att metodiskt gå till väga i en sexstegsprocess när de vet när de ska börja titta på ett avtal. X tror att det kommer hjälpa dem, då de blir mer strukturerade. Avseende immateriella tillgångar är det exakt samma sak i och med DEMPE-funktionerna, som är ett helt nytt segment. Han menar vidare att detta motverkar att bolag med extremt få funktioner betalar för att få allt ägande över en immateriell tillgång. Det kommer i framtiden bli svårt för företag att göra på detta sätt då fokus i ännu större utsträckning kommer ligga vid substans och värdeskapande snarare än kontraktet i sig.

Y₁ säger att de nya riktlinjerna är mer detaljerade än de gamla, vilket hon anser är positivt. Ju tydligare riktlinjer som finns desto större chans att skattemyndigheter, företag och skatterådgivare kommer fram till samma slutsats. Otydlighet kan leda till att även fast olika parter har samma omständigheter att beakta kommer dessa fram till olika svar. Det är tråkigt om två skattemyndigheter gör det, för det indikerar hur svårt det kommer bli för företaget att agera korrekt.

Y₁ anser att även fast avtalet fortfarande är utgångspunkt har det förtydligats att det viktiga är ”conducts” (uppträdande), alltså vad man faktiskt gör eller vad transaktionen faktiskt är. Det sätter högre krav på Skatteverket som inte bara kan kräva in koncerninterna avtal utan måste också stämma av enligt OECDs metodik över hur de faktiska aktiviteterna ser ut och hur värdeskapandet sker i koncernen. Detta medför troligtvis att Skatteverket måste göra lite fler intervjuer och sätta sig in i branschen ännu mer, samt förstå hur man konkurrerar på denna marknad. Analysen blir därmed lite annorlunda och mer detaljerad. Skatteverket ska försöka komma så nära som möjligt hur oberoende parter gjort och Y₁ menar att en djupare insyn i verksamheten är ett steg i rätt riktning.

Y₁ och Y₂ tror att de nya riktlinjerna rörande HTVI kommer att få effekt även i praktiken och för att underlätta dess praktiska tillämpning kommer OECD även släppa kompletterande riktlinjer för just detta. För att någonting ska klassas som HTVI krävs det, enligt definitionen i BEPS Action 8, att ganska många kriterier är uppfyllda. Y₂ tror att det kommer vara få fall som faller in i den definitionen, varvid man kan ifrågasätta i vilken utsträckning dessa nya riktlinjer rörande HTVI kan tillämpas. Det är inte så vanligt att OECD lämnar ut tillämpningsriktlinjer och Y₂ har inte varit med om det tidigare. Han menar att det visar på att även OECD tycker det behövs tydliggöranden, men tillägger att ”när det kommit ut kanske vi har en lite klarare bild över hur det kommer att bli”.

Expert X tror att många bolag självmant kommer anpassa sig till HTVI-riktlinjerna och att skatterådgivare kommer försöka trycka in en prisjusteringsklausul, vilket gör att Skatteverket inte efter fem år behöver gå ut och titta och säga att bolagen har misskött sig. X tror att många bolag kommer att ha någon typ av prisjusteringsklausul när de gör en komplicerad överlåtelse av immateriella tillgångar i framtiden.

”Personligen ser jag det som att många bolag kommer själva att anpassa sig efter HTVI och att jag tror skatterådgivare kommer i många fall försöka trycka in en prisjusteringsklausul vilket gör att vi inte behöver gå ut efter fem år senare och titta och säga ’ni har inte följt det’.”

- Expert X

På frågan vad som är de största skillnaderna i nya BEPS Action 8, säger Y₂ att det största är att man tonat ner betydelsen av koncerninterna avtal. Han menar att dessa förvisso fortfarande är utgångspunkten, men att affärsrelationerna verkligen måste se ut på det sätt som framgår av avtalet innan avcheckning sker. För att kunna utreda detta innehåller de nya riktlinjerna en sexstegsprocess för ändamålet.

5.1.7 Påverkan på praxis

De olika skatterådgivarna har förhållandevis skild inställning till de nya riktlinjerna, och vilken effekt de kan tänkas ha på praxis. Alla de intervjuade tar upp att Skatteverkets utlåtande om att de nya riktlinjerna är förtydliganden snarare än förändringar av de gamla riktlinjerna får stora konsekvenser. Skatterådgivare C anser exempelvis att de nya riktlinjerna är ytterligare utfyllnad av OECDs gamla riktlinjer och vad som tydligt är rätt. Vidare menar han att enligt Skatteverket är det ingen skillnad utan bara utfyllnad av tidigare oreglerat material. Skatterådgivare C ser de nya riktlinjerna mer som en kodifiering av vad de flesta redan har gjort rätt, och uppskattar att det är kodifiering till 90 % och att resterande del utgörs av nyansskillnader. Detta gör att de nya riktlinjerna kan användas direkt, och även retroaktivt, då riktlinjerna utgår från artikel 9 i modellskatteavtalet. Bland skatterådgivarna råder det dock delade meningar angående huruvida det faktiskt bara är förtydliganden, eller om det också finns en del förändringar. Skatterådgivare D är inne på samma spår, då han menar att det egentligen inte är så mycket nyheter, utan att det mesta har varit på gång under en längre tid. Dock sätter OECD ner foten ordentligt, och det är väldigt tydligt att fokus flyttats från kontrakt till värdeskapande.

Det som skapar problem enligt skatterådgivare C är retroaktivitetsaspekten, eftersom bolagen har trott att det de gjort varit tillräckligt rätt. De som har gjort någonting som skiljer sig från de nya riktlinjerna riskerar att straffas för detta i efterhand. Ett land som tycker sig ha fått för lite skatt och finner stöd för detta i de nya riktlinjerna kan försöka åtgärda detta i efterhand, vilket kan medföra en risk för eventuell upptaxering av bolagen. C menar att det är denna oro som bolagen känner, vilket är en följd av att riktlinjerna kan tillämpas retroaktivt.

Skatterådgivare D är också inne på Skatteverkets utlåtande om att BEPS-rapporten är förtydliganden av tidigare riktlinjer. Han menar dock att det finns vissa saker som är nya och inte bör kallas förtydliganden och tar HTVI och DEMPE-funktionerna som exempel. Enligt D finns det förvisso inte något i de nya riktlinjerna som motsäger de gamla, utan snarare att Skatteverket tänjer på definitionen av ordet förtydliganden. Vidare tror han att Skatteverket kommer utnyttja retroaktivitetsaspekten, annars hade de aldrig gått ut med att riktlinjerna var retroaktiva från början.

Skatteverkets Expert X säger att deras tolkning är att de nya riktlinjerna är förtydliganden av de gamla. Expert Y₁ och Y₂ är tydliga med att poängtera samma sak. Tolkningen baseras på vad OECD själva har sagt, nämligen att det fortfarande är armlängdsprincipen som tolkas och den har inte heller ändrats i modellavtalets artikel 9. Personligen tycker dock X att vissa bitar skiljer sig mycket mellan de nya och gamla riktlinjerna. Expert X kommer med ett exempel på där han inte tycker att de nya riktlinjerna är en förlängning av de gamla, utan snarare en förändring. Exemplet rör så kallade Cost Contribution Arrangements, kostnadsfördelningsavtal. Han menar att enligt de tidigare riktlinjerna skulle kost-plus-noll appliceras för detta, det vill säga att de företag som bidrog med mer kostnader inte fick mer tillbaka än kostnadstäckning. Så är inte fallet med de nya riktlinjerna enligt honom.

"I de nya riktlinjerna så står det att man ska få kost-plus, alltså fem eller sju eller tio – you name it. Så den "tjänsten" som jag utför för någon annan ska jag inte bara få kostnadstäckning för, utan jag ska få ett marknadsmässigt pris för den. Det framkommer extremt tydligt i de nya, och i de gamla så stod det att kost-plus-noll är någonting som accepteras i många länder. Då tycker jag att det är omöjligt för ett bolag att veta att de här nya riktlinjerna kommer att det ska vara ett vinstpålägg."

- Expert X

Han menar dock vidare att det ska mycket till för att Skatteverket ska lägga till vinstpålägg för de gamla kostnaderna. Sådana revisioner kommer troligtvis inte att göras, men i teorin skulle Skatteverket kunna göra det.

5.1.8 Den rådande informationsasymmetrin

Flera av skatterådgivarna anser att informationsasymmetri alltid kommer att finnas eftersom Skatteverket aldrig kan ha lika mycket information om företagets tillgångar som de själva har. Denna informationsasymmetri kan göra det svårt för Skatteverket att utmana företagens antaganden. Skatteverket måste därmed godkänna den mesta informationen de får och bara vid enstaka tillfällen utmana de uppgifter de fått in. Enligt B har företagen själva svårt att förutse vad som kommer ske i framtiden och Skatteverkets mindre kunskap om företagen gör att det är ännu svårare för Skatteverket att förutse vad som kommer hända.

Skatterådgivare C tillägger dock att det beror på hur man ser det. Bolagen har bättre koll på sitt eget bolag, men Skatteverket har bättre koll på regelverk och hur man reviderar alla bolag i Sverige. De har således en mycket bredare syn på hur saker och ting ska ske, något bolag generellt inte har. C säger vidare att ekonomipersonalen i bolagen kanske inte har den kunskap som behövs för värdering av immateriella tillgångar och därmed får kontakta de inom bolaget som har den kunskap som behövs. Skatteverket kan också kontakta dessa personer som har den nödvändiga kunskapen, men gör det inte så ofta. C anser därmed att informationsasymmetrin inte är så stor mellan bolaget och Skatteverket för såväl ekonomiavdelningen på företag som skatterådgivare och Skatteverket kan intervjua de på bolaget som har kunskap.

A säger att problemet med informationsasymmetrin har varit extra problematisk för Skatteverket i Sverige jämfört med skattemyndigheter i andra länder. Det som gjort det svårt för Skatteverket är att Kammarrätten i Göteborgs dom Mål nr 2627-09 säger att skattebetalarens bättre tillgång till information gör att deras värdering ska ha tolkningsföreträde. Om Skatteverket inte kan bevisa att värderingen är fel utan bara kommer fram till en annan värdering, så ska skattebetalarens värdering få företräde för att de måste känna till sina egna värderingar bättre.

Skatteverkets experter är av samma uppfattning som skatterådgivarna. Expert X säger att det är en självklarhet att skattemyndigheter inte har samma information som bolagen har om sig

själva. Vad gäller immateriella tillgångar är det väldigt svårt för Skatteverket om någon exempelvis utvecklat ett patent, att veta vilken utveckling patentet ska få. Bolaget vet mer, exempelvis vet ett läkemedelsföretag om vad patienterna behöver, eller vad läkarna efterfrågar. X anser dock att det är Skatteverkets uppgift att lära sig om deras verksamhet för att förstå verksamheten. Ett problem X ser är att även om Skatteverket förstår deras verksamhet har de ingen aning om bolagets framtida kassaflöden. Bolagen kan normalt själva göra en mycket bättre prognos på hur det kommer att gå för deras produkter i framtiden. Y_1 och Y_2 gör samma bedömning som X och säger vidare att prognoserna är väldigt viktiga i en värdering. När det gäller att göra prognoser för framtiden har företagen mest information och så kommer det förbli. Skatteverket kan titta lite på historiken och vad branschorganisationen säger om framtiden i stort, men har inte alls lika mycket information som bolaget.

5.1.9 Informationsasymmetrin, kommer den minska?

De nya riktlinjernas påverkan på informationsasymmetrin är enligt A att Skatteverket kan ställa andra frågor. I BEPS Action 13 angående dokumentation kommer större krav att ställas på dokumentation kring immateriella tillgångar. Mer information till Skatteverket gör att de har lättare att göra en bedömning av vad de har haft tidigare.

Nu med OECDs BEPS-projekt har det ändrat sig en del speciellt vad gäller HTVI. I BEPS säger OECD att på grund av att Skatteverket inte har tillgång till samma information måste de få titta på vad som händer efteråt för att se om värderingen var rätt eller inte. A säger att det finns informationsasymmetri men att det är lite oklart hur man ska minska den.

Skatterådgivare B_1 tror inte att de nya riktlinjerna kommer medföra en minskad informationsasymmetri mellan bolag och Skatteverket. B_1 tror att "Country-by-Country reporting" kanske ökar granskningen, men att ganska lite går att koppla till just immateriella tillgångar. När en immateriell tillgång värderas kommer inte det fundamentala som var i fokus för två år sedan att ändras speciellt mycket, möjligtvis kommer granskningen att vara lite mer på djupet än tidigare.

Skatterådgivare C behandlar också de nya riktlinjerna kring dokumentation i BEPS Action 13. C menar att i och med att företagen numera kommer behöva beskriva sina immateriella tillgångar och hur de används, liksom hur företagets värdekedja och värdeskapande ser ut, kommer Skatteverket hela tiden få tillgång till mer information.

”på det viset kommer det bli mer information till Skatteverket så dom kan göra andra avvägningar än vad de kanske eventuellt kan göra idag. Det blir lättare att ställa rätt frågor.”

- Skatterådgivare A

Skatteverkets expert X tror att informationsasymmetrin mellan bolagen och Skatteverket alltid kommer finnas. X tror dock att HTVI kommer vara en möjlighet för Skatteverket att minska asymmetrin för det ger en möjlighet att titta på vad som hände efter transaktionen. Skatteverket kommer således i efterhand kunna få reda på vilken information bolaget hade gällande en specifik transaktion, och det skulle kunna minska informationsasymmetrin eftersom de då kan åtgärda felet i efterhand.

5.1.10 De som gynnas av riktlinjerna

Det råder delade meningar gällande vem som gynnas mest av de nya riktlinjerna. Både skatterådgivare A och C är inne på att Sverige kan missgynnas som land. C tror Sverige som land generellt kommer missgynnas på grund av minskade skatteintäkter. Tydlig branschpraxis har varit att om majoriteten av bolagets ledning är sittande i Sverige kommer ägandet tillfalla i Sverige. Denna överslagsräkning kommer försvinna och det medför att de skatteintäkter som är knutet till ägande som inte tillfaller Sverige kommer att flyttas till andra länder. I och med att Sverige har ganska många stora bolag och generellt sett har flyttat hem skatteintäkter kan de nya riktlinjerna bli en förlust för Sverige. En stor del av skatterådgivarens jobb har varit att integrera allting, och om bolagets huvudkontor ligger i Sverige och de flesta avgörande besluten fattas där faller det sig naturligt att merparten av värdet skapas där. Om 100 % av besluten inte fattas i Sverige kommer risken att öka att andra länder såsom Frankrike och Indien vill ha en större del av kakan. Detta kan potentiellt minska skattebasen, menar skatterådgivare C. A är inne på samma spår, att Sverige kan missgynnas som land. Han menar dock att Sverige kan vara illa ute eftersom vi är så IT-drivet. Fall kommer uppstå där bolag har mycket forskning och utveckling och även där de kan visa att alla funktionerna sitter här kan det bli större uppförsbacke för att komma fram till det att det gamla system de använt fungerar med de nya riktlinjerna.

Skatterådgivare D menar också att olika länders skattemyndigheter kommer gynnas och missgynnas av de nya riktlinjerna. Vinnare är skattemyndigheter i de länder där man har mycket ekonomisk aktivitet, eftersom det är där beskattningen ska ske. Skatteverken i de

länderna där det finns många företag med låg ekonomisk aktivitet förlorar således istället. D säger också att det finns länder som har haft mycket bolag där det har varit relativt liten funktionalitet och relativt liten substans. Det kommer bli svårare i framtiden att använda sig av bolag med lite substans och motivera att man lägger vinst där. Vinnare och förlorare mellan företag, Skatteverket och skatterådgivare vågar han inte uttala sig om.

Vidare tycker A att det är svårt att säga vilka de största vinnarna av de nya riktlinjerna är. Han tror inte det kommer påverka det dagliga arbetet för de allra flesta företagen, däremot tror han att de stora förlorarna kommer vara folk som sitter i olika konstruktioner där de försöker trola bort pengarna genom olika skalbolag och flytta pengarna till en viss jurisdiktion där de har avtal med låg beskattning. A tror de nya riktlinjerna kommer göra att det blir svårare att flytta pengar om du inte har rätt människor på rätt plats. Skattemyndigheterna kommer få lättare att beskatta rätt skatt i rätt land. Det kommer att bli ett nollsummespel för såväl Skatteverket som företag i de flesta fall.

De som B₁ tror kommer gynnas mest av de nya riktlinjerna är de som jobbar med internprissättning, för det kommer bli mer arbete för att följa reglerna. Han tror inte att Skatteverket kommer gynnas så mycket. Skatteverket kan ha viss nytta av reglerna kring HTVI om det kommer mycket immateriella tillgångar ut ur Sverige. Även utländska skattemyndigheter kommer att justera skatt, så troligtvis kommer vinsten inte bli så stor för Skatteverket. B₁ tror inte att företagen kommer gynnas utan det blir snarare en ökad börda på dem. Skatterådgivare A spekulerar på liknande vis, men menar att det framförallt kommer innebära mer jobb i början för skatterådgivarna. När företag har lärt sig de nya riktlinjerna kommer jobbtillfällena minska och gå ner på liknande nivå som under *Transfer Pricing Guidelines*.

Skatteverkets expert X anser att konsulterna blir stora vinnare på grund av de nya riktlinjerna för det kommer vara mycket som måste ändras och dokumentation som ska skrivas och därmed arbetstillfällen för dem. I media har det målats upp en bild av att de stora länderna, som exempelvis USA, kommer gynnas av de nya riktlinjerna medan små länder som Sverige kommer utnyttjas. X säger att det är svårt att säga om det blir så, men han tror inte det eftersom det finns verktyg för alla skattemyndigheter att använda i de nya riktlinjerna. X tror att bolagen blir förlorare och att det blir mer dubbelbeskattning som måste undanröjas. Skatteverkets expert Y tror tvärt emot X att antalet dubbelbeskattningar kommer minska med

de nya riktlinjerna och företagen därmed blir vinnare. X säger att idag blir utvecklingsländer utnyttjade inom internprissättning, men när deras kunskap ökar kommer de också vilja öka sin skattebas och det kommer leda till dubbelbeskattning för bolagen. X tror att det kommer bli vanligare med ”advance pricing agreement” (APA) för det kan vara enda sättet för bolag att känna sig hyfsat trygga. APA löser problemet innan det uppstår.

5.1.11 Skatterådgivarnas roll i kontakt med företagen och Skatteverket

Skatterådgivare A och C menar att skatterådgivarens främsta roll är att hjälpa bolagen att göra rätt, genom att informera om hur läget ser ut för bolagen. A menar vidare att de i ett senare skede kan vara inne i bolaget och hjälpa till med att strukturera, få dem att fundera på hur de vill se ut operativt och förklara hur internprissättning då kommer att fungera. Oftast vill företag att internprissättningen bara stödjer resten av den organisation som företaget har. Internprissättning är mest en fråga om var man skall ta upp detta för beskattning, det är egentligen inte så stort problem om de beskattas i exempelvis Danmark eller Sverige. Det bolagen vill undvika är skatterevision i något av länderna. Skatterådgivare C tillägger att om Skatteverket anser att bolagen gjort fel kan deras roll bli mer av en försvarsadvokats roll genom att argumentera för att det bolaget har gjort varit rätt eller rimligt rätt. Men det är bara en liten del av en skatterådgivares jobb, säger C. Skatterådgivare D har liknande syn på sin roll som skatterådgivare. Han säger att de jobbar för att hjälpa sina kunder, där deras främsta uppgift är att leverera bra tjänster till kunden. Det kräver att de, som skatterådgivare, är uppdaterade på nyheter inom området.

”De köper vår kompetens och vår kompetens är skattefrågor.”

- Skatterådgivare D

Skatterådgivare B är inne på samma sak, som A och C men menar att huvuduppgiften är att reducera risk. Att göra något som förhoppningsvis fungerar för båda sidor, både bolag och skattemyndighet. För det mesta vill svenska företag inte ha någon aggressiv skatteplanering, de vill bara försöka följa reglerna och försöka förenkla internprissättningspolicyn. Bolagen vill att skatterådgivarna förklarar för dem vad som händer om de exempelvis flyttar ut immateriella tillgångar och ser till att de har dokumenterat allt rätt.

Expert X säger att de gillar att bolagen tar hjälp av skatterådgivare. Speciellt hos mindre bolag är det bra för Skatteverket med skatterådgivare för de är inte själva så insatta i

internprissättning men med skatterådgivare kan de prata samma språk. Skatteverket har möten med skatterådgivare mest från de fyra stora revisionsbyråerna, där de diskuterar olika områden och hur de tänker. X tror att nära samarbete med skatterådgivarna är rätt väg att gå. Han påtalar att de för det allra mesta är överens med skatterådgivarna. Expert Y₁ och Y₂ är, liksom A och C, inne på att skatterådgivarnas roll är att hjälpa företag. Det är speciellt mindre bolag som inte har råd att ha personal som jobbar året runt med internprissättning som behöver mest hjälp. Eftersom det är mycket information att ta till sig är det stor nytta med att de kan vända sig till skatterådgivare som kan hjälpa dem ta fram internprissättningsdokumentation och sätta vissa priser. De tillägger också, precis som skatterådgivare C säger, att skatterådgivarna kan gå in som en sorts advokat om det blir domstolsprocess. Vidare tycker de att dialogen med skatterådgivarna generellt sett är god och det är en fördel när Skatteverket är ute på ärenden att man träffar någon som pratar samma språk och använder samma terminologi.

Dock menar Expert X att vissa av konsultbyråerna är mer aggressiva än andra i deras verksamhet. Enligt X återkommer dessa byråer ständigt med de senaste skatteuppläggen eller företar sig på ett sådant sätt att Skatteverket måste ta ärendet till domstol. X hänvisar till en gråskala och är av inställningen att det är lättare för dem att arbeta med en konsult som de vet är mer ärlig och håller sig inom de ramar som finns, snarare än med någon som ständigt håller sig i det mörkgrå eller rentav i det svarta på skalan.

”Om alla är öppna blir det mycket enklare, och man litar på varandra, och man bygger upp ett förtroende också.”

- Expert X

5.1.12 Hur hårda och konsekventa Skatteverket är gällande internprissättning

Skatterådgivarna har blandade uppfattningar kring Skatteverkets hårdhet och i hur konsekventa de är. Rådgivare A och B₁ menar båda att Skatteverket inte är speciellt hårda. B₁ menar däremot att de är lite oförutsägbara, något C också är inne på. B₁ tycker att de använder det tillvägagångssätt som är till deras fördel och att Skatteverket inte heller är konsekventa. De kan vara konsekventa om de haft ett domstolsbeslut som varit till deras fördel. B₁ tycker inte alltid att Skatteverket och svenska domstolars beslut överensstämmer med OECD riktlinjer. Skatterådgivare C tycker att Skatteverket ibland går utöver sin roll som kontrollorgan och egentligen vill stifta lag själva. C tycker skatteverket driver en del mål bara

i syfte att påverka lagstiftaren och menar att det är synd om de bolag som blir drabbade i och med att företagen i praktiken får väldigt lite återbetalt för företagets rättegångskostnader. Det tar dessutom mycket tid och resurser att vara i en domstolsprocess. Det blir en stress för bolagen och även om företaget har 100 % rätt är det inte säkert att bolaget vinner i domstol eftersom det finns en subjektivitet, kompletterat med att de som dömer inte alltid förstår vad som är rätt. Trots detta tycker C att deras relation med Skatteverket är jättebra, även fast vissa skatterevisorer agerar bristfälligt ibland. Enligt C går dessa ibland utanför sin roll som kontrollorgan och snarare aktivt vill påverka lagstiftningen genom att driva mål i rättegångar. Ett sådant agerande menar C vara irriterande för såväl bolag som skatterådgivare, och leder till både interna och externa kostnader såväl som stress för de bolag som blir utsatta för det.

”generellt sett brukar man säga: 'har du 100 procent rätt kanske du har 80 procents chans att vinna i domstol eftersom det finns en subjektivitet; att dom som dömer inte förstår vad som är rätt'. Men det gäller åt båda håll.”

- Skatterådgivare C

Skatterådgivare D menar att Skatteverket framförallt är mycket aktivare nu än för 5-10 år sedan. De utför mycket fler skatterevisioner än tidigare, men de är nödvändigtvis inte hårdare. Orsaken till den ökade frekvensen av skatterevisioner tror rådgivare D är en kombination av ökad kunskap och ökade resurser.

Skatterådgivare A hävdar å andra sidan att Skatteverket är strukturerade i sitt förhållningssätt när de är ute hos bolag och undersöker deras internprissättning, även om 100 % konsekvens aldrig kan nås. De senaste åren har speciellt värderingsfrågor och förflyttning av immateriella tillgångar varit ett stort fokusområde för Skatteverket. A tycker det finns en ömsesidig respekt mellan Skatteverket och skatterådgivare. A säger att det ofta förs en dialog mellan skatterådgivare och skatteverket i områden som är lite otydliga. Han säger vidare att Skatteverket inte är omöjliga att diskutera med, de ser inte bara svart och vitt. A tycker även att Skatteverket har en konsekvent argumentationslinje oberoende vilket skattekontor man jobbar med. Skatteverket har varit hårda med att titta på transaktioner med immateriella tillgångar men inte lika benhårda att dra det till sin spets. Skatterådgivare D menar att det är svårt att uttala sig om huruvida Skatteverket är konsekventa eller inte då alla fall är unika.

Skatteverkets expert X tror att de själva uppfattas som ganska snälla i sin bedömning. X tycker vidare att de inte är lika aggressiva i sin bedömning som ex Danmark, Skatteverket vill ha rätt skatt - inte så mycket skatt som möjligt. X tycker de har en bra relation med bolagen och att de gör så gott de kan för att vara konsekventa men den mänskliga faktorn gör att total konsekvens inte går att nå. För att vara så konsekventa som möjligt har Skatteverket en materiell grupp som alla svåra uppdrag ska gå igenom. Där undersöker man att det görs samma värdering på alla uppdrag. Allt kommer dock inte upp i gruppen och någon viktig beståndsdel kan missas. Y₁ och Y₂ tycker att det är lite svårt för dem själva att bedöma hur hårda de är. De påtalar att det är många led i processen, som först går upp i domstol. Efter domstolsbeslutet kan bolaget som utreds vända sig till behörig myndighet som i sin tur kontaktar motsvarande myndighet i det land som bolaget gör affärer med och diskutera om det andra landet godkänner justeringen för att på så sätt ta bort dubbelbeskattningen. De olika leden i processen gör att om Skatteverket varit orimligt aggressiva från början är sannolikheten stor att man inte kommer igenom de andra instanserna. De menar således att Skatteverket alltid försöker tänka rättvist och hitta en medelväg som är så teoretiskt rätt som möjligt.

Gällande Skatteverkets konsekvens berättade expert Y₁ och Y₂ att ett fokusområde för Skatteverket är en enhetlig tillämpning där alla bolag skall bedömas lika oavsett var i Sverige de finns, vilket ligger i linje med vad skatterådgivare A har upplevt. Vid utredningar är det alltid ett par personer som gör revisionen och tillsammans med dem även en processförare. Revisorerna sköter utredningen och om de sedan skulle föreslå en priskorrigerings, så är det processföraren som är mer av en jurist som tar själva beslutet att ändra i deklARATIONEN. Processföraren sköter också fallet om det går till domstol. De säger att det också finns en centralgrupp på Skatteverket som löpande går igenom domar och undersöker hur Skatteverket argumenterat innan och hur de ska argumenterar framöver.

5.2 REPRESENTANTER FRÅN FÖRETAGEN

5.2.1 Inledning

Som tidigare nämnts i metodkapitlet svarade bara representanter från fem av företagen på enkäten, och således kan ingen statistisk analys över svarsmaterialet göras. Därför ses svaren istället som svar från strukturerade intervjuer med fem företagsrepresentanter. Representanterna är antingen ansvarig för ekonomi- eller skatteavdelningen på sitt företag, det är således relevanta personer som har svarat på frågorna. Företagen är alla anonyma, men för att se vad för typ av företag det rör sig om fick de responderande företagens representant inleda enkäten med att ange företagets verksamma bransch enligt Global Industry Classification Standard (GICS), vilken delar in företagen i tio olika sektorer. Respondenterna presenteras i nedanstående tabell.

Företag	Bransch	Respondentens roll
1	Dagligvaror	Director Financial Control & Tax
2	Industrivaror och –tjänster	Head of Tax
3	Finans och fastighet	CFO
4	Industrivaror och –tjänster	Ansvarig, moderbolagets ekonomistab
5	Informationsteknik	Head of Tax

Tabell 5.2 – Respondenternas roller i företagen

5.2.2 OECD

Samtliga av undersökningens respondenter svarade att de kände till OECD i rollen som standardsättare i internprissättningsammanhang. Däremot var deras samlade intryck av OECD rent generellt till synes mer spritt, där en av respondenternas intryck rentav var mycket dåligt. Två respondenter ställde sig neutrala i frågan samtidigt som resterande två hade ett gott intryck av OECD (Diagram 5.1).

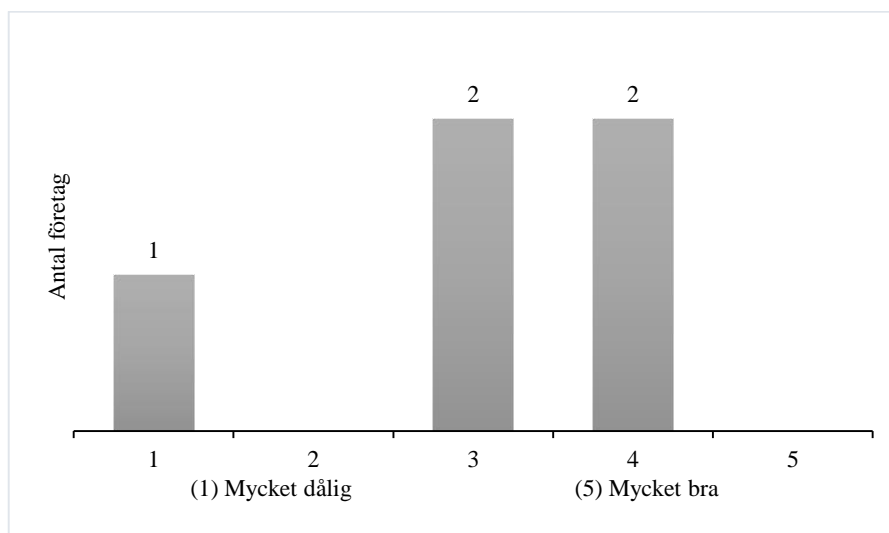


Diagram 5.1 – Företagens intryck av OECD

Snarlik spridning återfanns på frågan om företagen ansåg att OECD tog till vara på deras intressen, men med skillnaden att ytterligare ett företag var negativt inställda och ansåg att de inte gjorde det (Diagram 5.2).

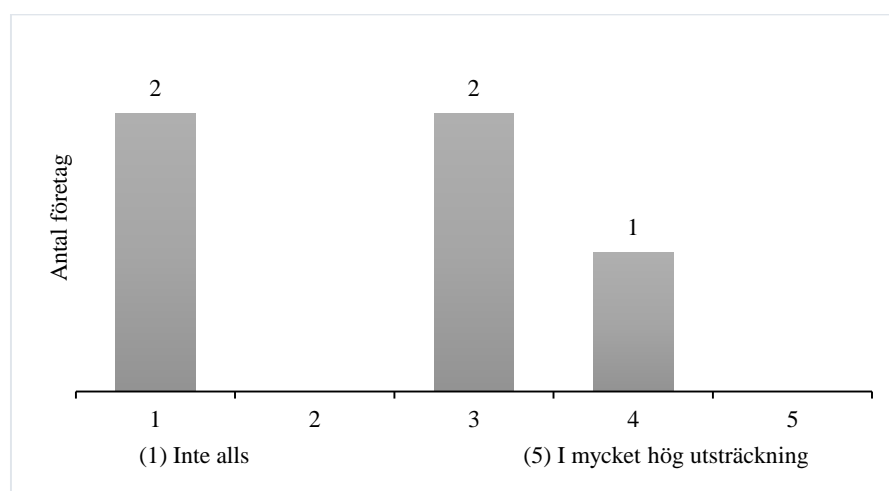


Diagram 5.2 – Företagens åsikt om i vilken utsträckning OECD tar till vara på deras intressen

5.2.2 Riktlinjerna

Undersökningen visade att fyra av fem av de responderande företagen använde sig direkt av riktlinjerna i sitt internprissättningsarbete, vilket fråga 8 i tabell 5.4 illustrerar. Samtidigt hävdade tre av dem att riktlinjerna inte var särskilt lätta att applicera och även något otydliga och ytterligare ett företag ställde sig neutral i frågan. Till synes verkar bara ett av de svarande företagen anse att riktlinjerna är någorlunda lätta att använda, som diagram 5.3 nedan illustrerar.

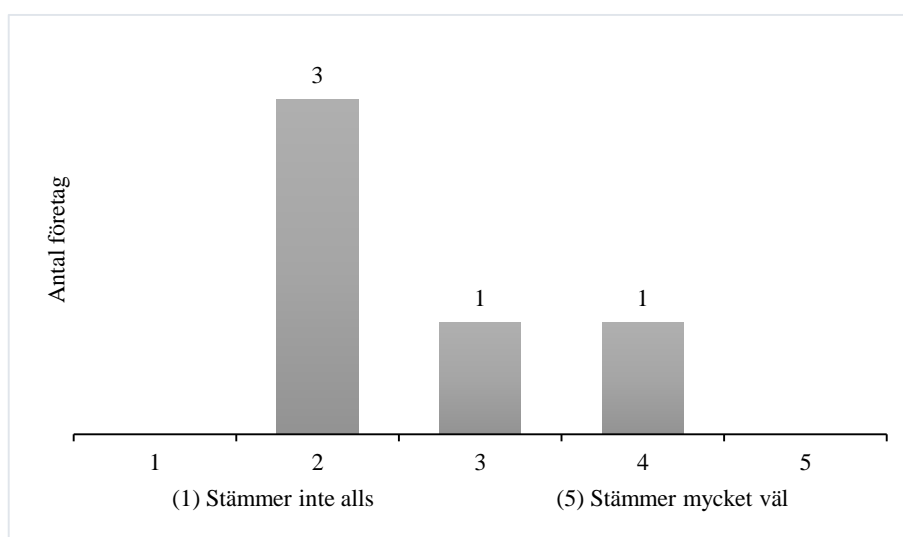


Diagram 5.3 – Företagens åsikt om riktlinjerna är tydliga och lätta att applicera

De nya riktlinjerna i och med BEPS Action 8 var däremot relativt välkända av fyra av företagen, men deras inställning till dem varierar (Diagram 5.4; Diagram 5.5). Bara ett av företagen ställer sig positiva till de nya riktlinjerna, och resterande fyra är antingen mycket negativa eller neutralt inställda (Diagram 5.5).

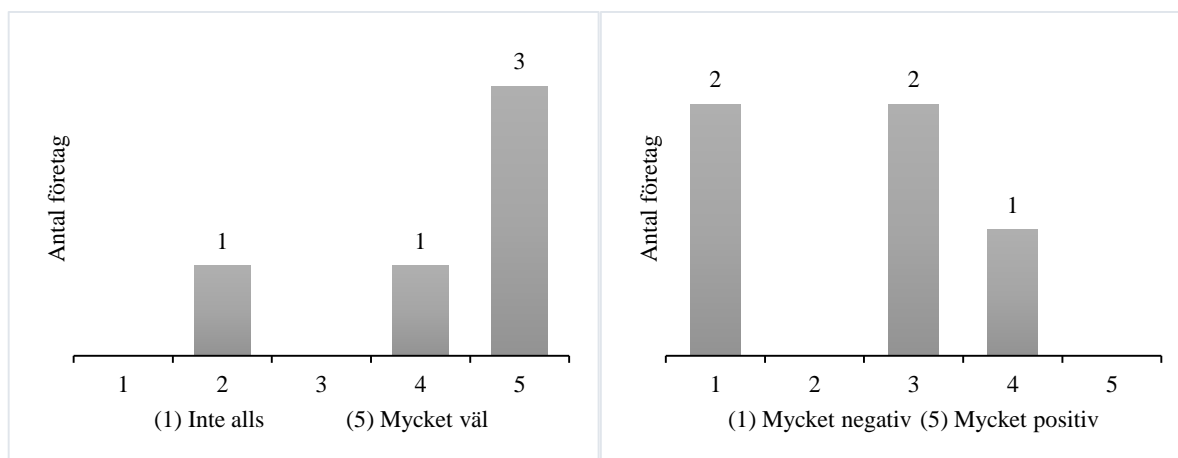


Diagram 5.4 – Företagens kännedom om de nya riktlinjerna i BEPS Action 8

Diagram 5.5 – Företagens inställning till de nya riktlinjerna

Ännu mer spridda var svaren på huruvida och hur pass dessa nya riktlinjer kommer förändra företagens arbetssätt vid internprissättning av immateriella tillgångar. Två av företagen hävdar att det kommer medföra stora förändringar, medan resten är antingen neutrala, hävdar att det kommer medföra mindre respektive inga förändringar (Diagram 5.6). Tre av fem företag tror dock att dessa nya riktlinjer kommer att kunna minska informationsasymmetrin mellan Skatteverket och företagen i framtiden, se fråga 11 i tabell 5.4.

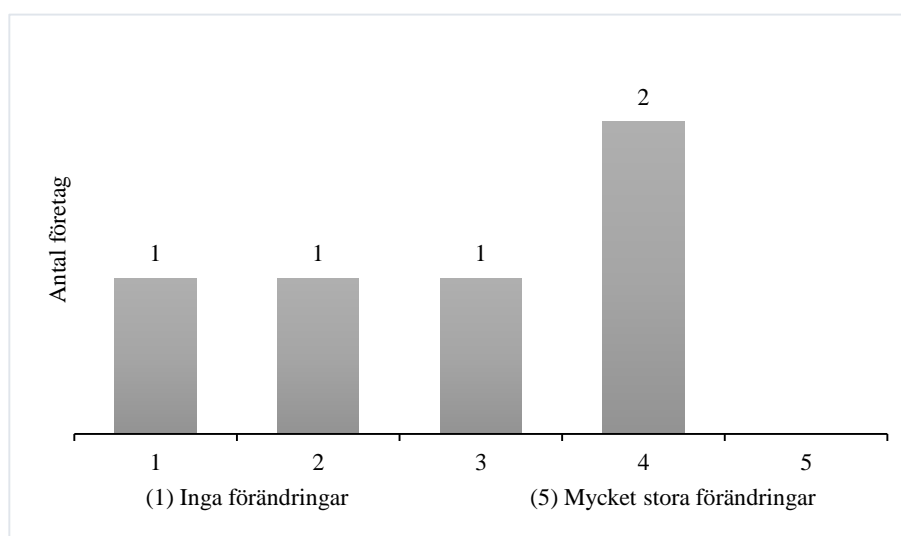


Diagram 5.6 – De nya riktlinjernas påverkan på företagens arbete

5.2.3 Internprissättningsmetoder

Vilken prismetod företagen använder för sina immateriella tillgångar varierar, men samtliga används i viss utsträckning. De två dominerande metoderna är dock marknadsprismetoden (CUP) samt vinstfördelningsmetoden (PSM). Kostnadsplusmetoden används dock också av två respondenter (Tabell 5.3). I värderingsfrågan har en av respondenterna även kommenterat behovet av enhetliga värderingsregler i riktlinjerna och ser att ett av de största problemen i valet av internprissättningsmetod att olika länder *"har olika uppfattning om vilken metod som ska användas"*.

Företag	Marknadspris- (CUP)	Återförsäljnings- (RPM)	Kostnadsplus- (CPM)	Vinstfördelnings- (PSM)	Nettomarginal- (TNMM)
1	Ja	Ja	Ja	Nej	Nej
2	Ja	Nej	Nej	Nej	Nej
3	Nej	Nej	Nej	Nej	Nej
4	Nej	Nej	Ja	Ja	Nej
5	Ja	Nej	Nej	Ja	Ja

Tabell 5.3 – Företagens val av värderingsmetod

5.2.4 Drivkraft

En grundfråga i debatten om internprissättning handlar om företagens bakomliggande drivkraft och mål i deras arbete med internprissättning och val av värderingsmetoder. I undersökningen fick respondenterna svara i vilken utsträckning de beaktar företagets samhällsansvar vid internprissättningen. Två av företagen ställde sig neutrala i frågan, samtidigt som ett företag hävdade att de beaktade det i hög grad. Två av företagen i undersökningen hävdar att samhällsansvaret inte är någon av drivkrafterna bakom internprissättningsarbetet (Diagram 5.7). Den direkt omvända svarsfördelningen gällde däremot på frågan hur pass lägsta sammanlagda skatt är målet med valet av internprissättningsmetod, där två av företagen ansåg att detta stämde i mycket hög grad (Diagram 5.8).

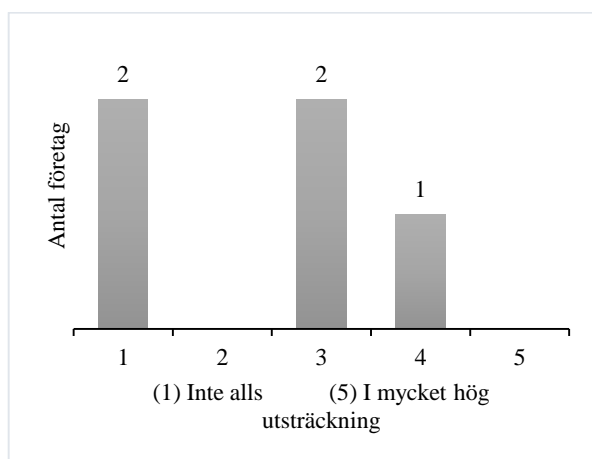


Diagram 5.7 – Företagens beaktning av samhällsansvar

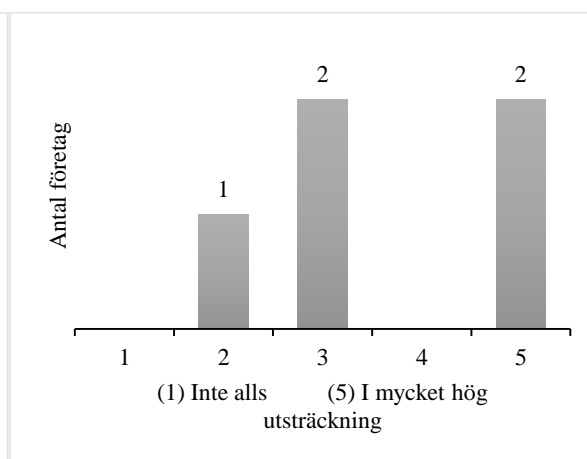


Diagram 5.8 – Betydelsen av lägsta sammanlagda skatt som företagets viktigaste mål

5.2.5 Sammanställning av respondenternas svar

Frågor	Företag 1	Företag 2	Företag 3	Företag 4	Företag 5
1. Vilken sektor/bransch är företaget verksam inom?	Dagligvaror	Industrivaror och tjänster	Finans och fastighet	Industrivaror och tjänster	Informationsteknik
3. Använder ni er av skatterådgivare vid internprissättning av immateriella tillgångar?	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
4. Vad är ert samlade intryck av OECD?	4	1	3	3	4
5. Känner ni till OECDs arbete med internprissättning och deras roll som standardsättare?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
6. Hur mycket känner ni till om OECDs nya riktlinjer gällande internprissättning i och med BEPS-projektet?	5	5	2	4	5
7. I vilken utsträckning känner ni att OECD tar till vara på ert intresse gällande internprissättning?	4	1	3	3	1
8. I ert arbete med internprissättning, använder ni er direkt av OECDs riktlinjer?	Ja	Ja	Nej	Ja	Ja
9. Kommer BEPS Action 8 medföra några förändringar i ert arbetssätt gällande internprissättning av immateriella tillgångar?	4	3	1	2	4
10. Hur är er inställning till BEPS Action 8?	4	1	3	3	1
11. Tror ni att de nya riktlinjerna i BEPS Action 8 kommer ge Skatteverket bättre information om hur företag värderar sina immateriella tillgångar?	Ja	Nej	Ja	Ja	Nej
12. Tycker ni att OECDs riktlinjer är tydliga och lätta att applicera?	4	3	2	2	2
17. I vilken grad beaktar ni företagets samhällsansvar vid beslut om värdering och internprissättning av immateriella tillgångar?	4	1	3	3	1
18. I vilken grad är lägsta sammanlagda skatt för företaget det viktigaste målet vid beslut om värdering och internprissättning av immateriella tillgångar?	3	5	3	2	5

Tabell 5.4

Tabell 5.4 ovan I visar alla fem företags svar på alla frågor, och ger en övergriplig bild av vilka företag som har svarat vad på vilka frågor. Företag 2 och 5 är negativt inställda till OECD och även till BEPS Action 8. Vidare beaktar dessa företag inte alls samhällsansvar vid

frågor om värdering och internprissättning av immateriella tillgångar. Däremot är minsta möjliga skatt det viktigaste för dessa företag vid värdering och internprissättning av immateriella tillgångar. Företag 3 svarar att de inte är insatta i OECDs riktlinjer och att de ej använder sig direkt av dessa riktlinjer. Företag 2 och 4 är dock väl insatta i OECDs riktlinjer och hävdar också att de använder sig direkt av riktlinjerna. Företag 2 och 4 svarar vidare, i motsats till företag 2 och 5, att de är positivt inställda till OECD och även till BEPS Action 8. Vidare hävdar företag 1 att de beaktar samhällsansvar vid internprissättning av immateriella tillgångar i stor utsträckning (4 av 5) och företag 4 beaktar detsamma i viss utsträckning (3 av 5). På fråga 18, gällande i vilken grad lägsta sammanlagda skatt spelar in vid internprissättning av immateriella tillgångar svarar företag 1 att det spelar in i viss utsträckning (3 av 5). På samma fråga svarar företag 4 att det spelar in i liten utsträckning (2 av 5).

6 ANALYS & DISKUSSION

I detta kapitel analyseras den komparativa studien av OECDs riktlinjer och resultatet från empirin med hjälp av studiens frågeställningar utifrån uppsatsens teoretiska referensram.

6.1 GRUNDLÄGGANDE PROBLEMATIK SAMT FÖRETAGS DRIVKRAFT TILL KORREKT INTERNPRISSÄTTNING

Skatterådgivarna och Skatteverkets experter är överens om att problematiken kring internprissättning av immateriella tillgångar är kopplat till att de ofta är unika, vilket gör dem svårvärderade. Det finns inga liknande tillgångar att jämföra med och med principer som bygger på att hitta ett marknadspris föds således många antaganden, vilka tenderar att vara subjektiva. Det finns också en definitionsproblematik kring immateriella tillgångar. Det är svårt att veta vad som räknas som en immateriell tillgång, speciellt för företag som inte är lika pålästa i ämnet. I *Transfer Pricing Guidelines* fanns ingen tydlig definition av vad som är en immateriell tillgång, men det har åtgärdats i de nya riktlinjerna. Det återstår dock att se huruvida definitionen kommer vara till nytta för företagen.

Både Skatteverkets experter och skatterådgivarna tar upp prognoser och kassaflöden som ett problem. Det är svårt för alla intressenter att sia in i framtiden och göra adekvata antaganden, framförallt när intressenter väger in olika faktorer olika mycket. Den varierande tillgången till information och annorlunda perspektiv skapar olika förväntningar på framtiden och således även vitt skilda diagnoser. Det finns dessutom ett problem kring hur man ska se på en immateriell tillgång. Ska man värdera dem var för sig, eller ska man klumpa ihop dem? En immateriell tillgångs värde kan många gånger vara avhängig av andra immateriella tillgångar, att de tillsammans skapar en typ av synergieffekt. Även detta är ytterst subjektivt och skapar problem när man ska värdera immateriella tillgångar, menar skatterådgivarna.

Vi frågade även både skatterådgivarna och Skatteverkets experter vad de trodde företags primära drivkraft till korrekt internprissättning var. Liknande frågor ställdes även till företagen, se fråga 17 och 18 i tabell 5.4. Skatterådgivarna tyckte att det var svårt att svara på, men antydde ändå att de företag som inte använde sig av skatterådgivare i högre utsträckning har en skatteplaneringsstrategi som inte fokuserar så mycket på samhällsansvar och istället tolkar lagen på ett aggressivare sätt för att lyckas hålla ner skatten i den mån det går. En av skatterådgivarna menar också att vissa företag inte skiljer på legala aspekter och hur man vill

styra, och då kommer de legala aspekterna i andra hand. En av skatterådgivarna hävdar att en CFOs primära uppgift är att se till att bolaget följer lagar och regler, och det gör att den drivkraften kommer vara starkast. Sedan menar han att företag som jobbar direkt mot slutkonsumenter har ett egenintresse i att ta ett större samhällsansvar, eftersom legitimiteten är nödvändig för att företagen ska fortleva. Skatterådgivarna och Skatteverkets expert är dock av uppfattningen att de flesta har ärligt uppsåt gällande sin internprissättning.

Två av företagen beaktar inte samhällsansvar alls vid värdering och internprissättning av immateriella tillgångar. I linje med detta beaktar dessa företag istället lägsta sammanlagda skatt vid värdering och internprissättning av immateriella tillgångar i mycket stor utsträckning. Att två av fem företag inte bryr sig om samhällsansvar överhuvudtaget indikerar att OECDs tydligare och striktare riktlinjer behövs. Om istället alla företag skulle beakta samhällsansvar i första hand skulle det istället betyda att OECDs riktlinjer inte hade haft samma inverkan. Dessa företag är verksamma i sektorerna industrivaror och tjänster samt informationsteknik. Dessa branscher är inte riktade mot slutkonsumenter och antyder således att skatterådgivaren har rätt i antagandet att legitimitet framförallt är viktigt för företag som riktar sig mot slutkonsumenter.

6.2 PRAXIS

Skatteverkets experter och skatterådgivarna är alla tydliga med att OECDs riktlinjer är praxis i Sverige. Så har det varit sedan Shell-målen eftersom det då etablerades att OECDs riktlinjer får stöd i svensk lag via korrigeringsregeln. Flera skatterådgivare hävdar vidare att riktlinjerna kompletteras av intern praxis, i de fall då riktlinjerna inte är tillräckligt tydliga. En av skatterådgivarna betraktar riktlinjerna som vägledande och ser därigenom ett konsekvensproblem på ett internationellt plan, där olika länders skattemyndigheter använder och tolkar dessa riktlinjer i olika utsträckning och på olika sätt. Detta kan eventuellt skapa problem både hos Skatteverket och hos företagen. Företagen riskerar att dubbelbeskattas om olika länders skattemyndigheter väljer att tolka riktlinjerna olika aggressivt och på olika sätt. Skatteverket kan drabbas om det är så att andra länder tolkar riktlinjerna mer aggressivt, för då finns risken att vinsten i högre utsträckning skattas i det andra landet.

Av svaren i enkätundersökningen att döma, framgår det att fyra av de tillfrågade företagen använder sig utav riktlinjerna direkt i sitt arbete. Samma företag använde sig samtidigt av skatterådgivare i sitt internprissättningsarbete. Tillsammans med det femte företaget (företag

3), som varken anlidade skatterådgivarna eller använde sig utav riktlinjerna, skulle detta potentiellt kunna ses som överensstämmande med de varierande åsikterna i intervjuerna om i vilken grad riktlinjerna endast ska ses som vägledande eller ej. Det femte företags svar skulle dock också kunna betyda att förekomsten av internprissättning av immateriella tillgångar i deras verksamhet är så pass obetydlig eller okomplicerad att riktlinjerna rentav är överflödiga.

6.2.1 Förändringar i praxis

De nya bestämmelserna i och med BEPS Action 8 har i sig ingen direkt påverkan på svensk lag, men innebär ändå att samtliga företag i praktiken blir skyldiga att följa dem. Att de börjar gälla direkt beror på att de endast är förtydliganden av tidigare riktlinjer, vilket bekräftas av de intervjuade på Skatteverket och flera av skatterådgivarna. En stor förändring för hur armlängdsprincipen ska tillämpas är framförallt att grundprincipen för all internprissättning från och med BEPS Action 8-10 riktas främst på att inkomster, och därigenom beskattning, ska tas upp där värdet skapas. I fall rörande immateriella tillgångar tar detta sig uttryck främst i fokuset på DEMPE-funktionerna, vilket för företagen innebär att det inte längre räcker med att vara ägare till tillgången för att få ta del av dess avkastning. Denna bestäms istället utifrån de olika parternas bidrag till tillgångens värde, vilket är tänkt att motverka skatteplaneringssituationer där tillgångar säljs till koncerninterna enheter med mycket låg ekonomisk aktivitet, vilka sedan är tänkta att ta del av avkastningen för exempelvis leasingavtal. En följd av detta blir att fokus flyttas från att främst koncentrera sig på de avtalsmässiga villkor som råder vid en transaktion, till de olika parternas egentliga handlande, eller beteende.

De nya utökade riktlinjerna gällande immateriella tillgångar har som syfte att göra dessa tydligare för dess användare i sin tillämpning av dem. Exempel på detta är utökade definitioner samt vägledning vid tillämpning av armlängdsprincipen, och stegvisa analysprocesser. Det har dock samtidigt lett till att riktlinjerna har blivit alltmer omfattande än tidigare, och skulle därigenom kunna betyda en ökad administrativ börda för företagen. Två av de intervjuade skatterådgivarna tror att så är fallet, men deras åsikt om ökningens omfattning skiljer sig. En av skatterådgivarna menar att det kommer bli som vilken omställningsprocess som helst, med en ökning i början som sedan jämnar ut sig med tiden. Den andra skatterådgivaren är av en starkare åsikt, då han tror att företagens kostnader för internprissättningsarbetet kommer dubblas över de närmaste åren. Företagens syn på

riktlinjernas tydlighet och tillämpning pekar på att tre av företagen ställer sig negativa i frågan. Två av företagen hävdar också att de nya riktlinjerna kommer medföra stora förändringar i deras arbetssätt. Att kostnaderna för företagen kommer bli högre i början är ett adekvat antagande av skatterådgivaren, ofta är följderna vid policy- och regeländringar att kostnaderna trappas upp initialt på grund av omställningsprocessen. Det är dock svårare att uttala sig om riktlinjerna för med sig en kostnadsdubbling som den andre skatterådgivaren påstår. Däremot har fokus från Skatteverket gällande immateriella tillgångar ökat de senaste åren och följderna av den ökade globaliseringen har medfört att företag i större utsträckning än tidigare gör transaktioner över landsgränser. Om trenden fortsätter hålla i sig kommer kostnaderna knutna till internprissättning av immateriella tillgångar att öka, just eftersom transaktionerna är fler än tidigare. Huruvida varje enskild transaktion blir mer kostsam till följd av de nya riktlinjerna är dock svårt utrona.

Införandet av de nya riktlinjerna kan medföra större tydlighet, och främst ett stort steg mot ökad uniformitet när det kommer till dess tolkning, vilket också är deras mål. Utvecklingen av exempelvis analysprocesser och kompletterande riktlinjer för armlängdsprincipens tillämpning kan mycket väl bidra till en ökad säkerhet vid prissättningen. Det kan däremot finnas en risk att de, trots argumentet om tydlighet, blir för omfattande för vissa företag att hantera. Det skulle kunna betyda att företag, som tidigare kunnat sköta internprissättningen av sina immateriella tillgångar internt, inte längre har resurser för att göra de omfattande analyserna av exempelvis DEMPE-funktioner, och därför tvingas anlita skatterådgivare.

6.3 RETROAKTIVITET

De nya riktlinjernas status som endast förtydliganden bekräftade enligt Skatteverket möjligheten till retroaktiv tillämpning av dem. Detta innebär att tidigare internprissättningsfall som varit korrekta ur de dåvarande riktlinjernas perspektiv kan anses vara icke-armlängdsmässiga enligt de nya. De berörda företagen kan då riskera att upptaxeras för någonting de tidigare trott varit rätt. Detta bekräftas av Skatterådgivare C i intervjun med denne, som hävdar att avvikelserna troligtvis kommer vara mycket små, men att företagen ändå kommer känna en viss oro över retroaktiviteten. Att denna aspekt även kommer utnyttjas i Sverige av Skatteverket är trolig menar också en av skatterådgivarna.

Det kan dock diskuteras huruvida de nya riktlinjerna endast utgör förtydliganden av de tidigare riktlinjerna eller ej. Det tidigare kapitel VI var i jämförelse med de nya riktlinjerna i

BEPS Action 8 inte särskilt omfattande, utan kunde ses mer som en stödfunktion med faktorer att ta i beaktande vid tillämpandet av armlängdsprincipen enligt kapitel I-III. De utökade sektionerna i BEPS Action 8, med en ny definition av immateriella tillgångar liksom genomgående riktlinjer för identifiering av transaktioner, är mer omfattande men likväl förtydliganden av vad som tidigare varit skrivet. Däremot finns det ingen tidigare motsvarighet för sektionerna innehållandes DEMPE-funktionerna respektive HTVI, varvid dessa skulle kunna ses som nya och inte bara förtydliganden. Eftersom hela retroaktivitetsargumentet i stort lutar sig mot det faktum att de nya riktlinjerna just bara är förtydliganden skulle det, mot bakgrunden ovan, kunna ifrågasättas.

Skatterådgivarna är inne på samma spår gällande DEMPE och HTVI, men säger samtidigt att ingenting i de nya riktlinjerna motsäger de gamla, utan att Skatteverket snarare har tänjt på definitionen av ordet förtydliganden. Skatteverkets Expert X ger dock ett exempel där han tycker att riktlinjerna faktiskt snarare utgör en förändring, i fallet med Cost Contribution Arrangements vilka behandlas i BEPS Action 8. Han tillägger att det inte är särskilt troligt att de skulle göra en retroaktiv tillämpning i det fallet, men att Skatteverket i alla fall numera har möjligheten till det. Exemplet är intressant och pekar på att det trots allt finns delar i BEPS-rapporten som är förändringar och inte bara förtydliganden. Det är dock svårt att bedöma huruvida det även är troligt att Skatteverket skulle välja att inte utnyttja retroaktivitetsaspekten i fall rörande immateriella tillgångar, då exemplet är väldigt specifikt.

Distinktionen av OECDs riktlinjer med avseende på förlängning respektive förändring bör undersökas närmare än vad som har gjorts i denna studie. Både OECD och Skatteverket hävdar att det rör sig om förtydliganden, medan innehållet i riktlinjerna på sina håll vittnar om något annat. Att detta inte har problematiserats mer tidigare kan därför tyckas konstigt. Samtidigt är OECD och Skatteverket de institutioner som har störst inflytande och därför väger deras åsikt tyngst, varför kritiken gentemot deras definition av ordet förtydliganden inte får det genomslag som det kanske faktiskt borde få.

6.4 DEN RÅDANDE INFORMATIONASASYMMETRIN

Skatterådgivarna och Skatteverkets experter menar alla att det finns en informationsasymmetri, och att denna egentligen är oundviklig. Precis som teorin antar kommer Skatteverket som principal aldrig kunna ha samma information om företaget, eller agentens, tillgångar som de själva har. De menar dessutom vidare att de bara i vissa fall kan

utföra revisioner, och det är de gångerna då någonting är misstänkt. Det blir dessutom en intressekonflikt mellan företag och Skatteverket eftersom tolkningen av informationen många gånger är subjektiv.

Vidare är Skatteverket de som har bäst koll på regelverket, och att det ger dem en konkurrensfördel. De kan tolka den information de har på ett annat, och kanske även bättre, sätt jämfört med företagen. Det minskar för den delen inte informationsasymmetrin men Skatteverket kan eventuellt skapa sig en bra bild av förhållandevis lite information. Bolagen har dock mycket större insyn i framtida kassaflöden, vilket gör att deras prognoser blir mycket mer träffsäkra jämfört med Skatteverkets.

Hur informationsasymmetrin påverkar skatterådgivarna är svår att uttala sig om. De får ta del av företagets information, i större utsträckning än vad Skatteverket får. Ett problem är dock att företagen många gånger har för lite kunskap om internprissättning av immateriella tillgångar för att faktiskt kunna delge skatterådgivarna med all information. Samtidigt har de tillgång till mer information än vad Skatteverket har och kan dessutom bidra med en förståelse för internprissättning som matchar Skatteverkets.

En av skatterådgivarna menar att Skatteverket i Sverige är extra utsatt för informationsasymmetri, eftersom Skatteverket måste förhålla sig till Kammarrätten i Göteborgs dom Mål nr 2627-09 som säger att skattebetalarens bättre tillgång till information ger dem tolkningsföreträde. Informationsasymmetri föder således mer informationsasymmetri, och det ger dessutom skattebetalaren, eller bolaget, implicit rätt till att inte bidra till att minska informationsasymmetrin i den mån det går.

Expert X från Skatteverket poängterade att en av revisionsbyråerna är mycket aggressivare i sin internprissättning än vad de andra är. Att tolka riktlinjerna på ett aggressivt sätt och använda informationsasymmetrin till sin fördel kan tänkas vara denna revisionsbyrås största konkurrensfördel som ett alternativ till exempelvis prispress. Då vi har för dålig insikt i branschen är det svårt för oss att bilda oss en uppfattning om hur pass välkänt detta är bland intressenter, men om denna byrå lyckas spara mer pengar än andra byråer lär de vara ett eftertraktat val när bolag anlitar skattekonsulter.

Samtidigt kan man argumentera för att de andra revisionsbyråerna har bättre kontakt med Skatteverket, och att om man som bolag anlitar dessa skattekonstuler istället signalerar att man har ett ansvar gentemot samhället. Det blir således någon typ av signal till Skatteverket om att bolaget först och främst vill göra rätt för sig.

6.4.1 Hur påverkas informationsasymmetrin?

De nya riktlinjerna ämnar bland annat, enligt OECD, att minska informationsasymmetrin. BEPS Action 13 har tagits upp av både skatterådgivare och Skatteverkets experter som något som eventuellt kommer att minska informationsasymmetrin även gällande immateriella tillgångar. Att de genom Action 13 får en större bild av företagets transaktioner kommer bidra till minskad informationsasymmetri, åtminstone i teorin. Det kommer dessutom bli lättare att ställa rätt frågor eftersom deras initiala information kommer vara större än tidigare. Skatterådgivare B₁ hävdar å andra sidan att Action 13 kommer öka granskningen men att man inte kan koppla så mycket till just immateriella tillgångar. Då uppfattningen gällande Action 13 går isär bland skatterådgivarna och experterna kan det tolkas som att en studie med Action 13 som fokus ur ett transparensperspektiv kan vara ett intressant tillskott och komplement till denna studie.

Det är även Action 8-specifika förändringar - eller förtydliganden - som påverkar informationsasymmetrin, åtminstone enligt OECD, Skatteverket och skatterådgivarna. Företagen själva är klivna till om informationsasymmetrin kommer att minska, men den strukturerade intervjuformen resulterade i att vi inte fick fram på vilket sätt den kan tänkas minska, eller för den delen öka. Företagens okunskap gör dessutom att deras åsikt i frågan inte är lika relevant som de tre förstnämnda intressenterna. HTVI är något som alla de intervjuade har betonat vikten av. Både Skatteverket och skatterådgivarna tror att HTVI kommer minska informationsasymmetrin, även om de får tillgång till informationen och gör granskningen i efterhand. En annan följd av HTVI är att prisjusteringsklausuler troligtvis blir vanligare. En av Skatteverkets experter menar att företagen i så fall skulle kunna justera priset efterhand, om det visar sig att den initiala prognosen inte stämmer. Då kommer HTVI inte behövas, samtidigt som Skatteverket ger företagen en chans att göra rätt för sig. En utökad användning av prisjusteringsklausuler skulle alltså nödvändigtvis inte minska informationsasymmetrin men kanske öka förtroendet mellan företag och Skatteverket.

DEMPE-funktionerna har också haft stort fokus i BEPS, och både skatterådgivarna samt Skatteverkets experter har diskuterat innebörden av dessa funktioner. Som tidigare nämnts kommer fokus flytta från kontrakt, eller legalt ägande, till värdeskapande. DEMPE-funktionerna är till för att hjälpa med denna vägledning. En eventuell följd av dessa funktioner är att Skatteverket vet vad de ska fråga företagen om i större utsträckning än tidigare, då riktlinjerna har blivit mer extensiva än tidigare. Det som talar emot att DEMPE-funktionerna skulle minska informationsasymmetrin är att fokus på värdeskapande snarare än legalt ägande ger utrymme för mer subjektivitet. Legalt ägande är mer konkret än värdeskapande, vilket troligtvis kommer leda till att informationsasymmetrin i denna del ökar. I förlängningen ställs således minskad skattebaserosion mot ökad informationsasymmetri, som är en konsekvens av förflyttningen i fokus från legalt ägande till värdeskapande.

Svaren från två av företagen utmärker sig speciellt. Dessa företag är genomgående kritiska till OECD och även till BEPS Action 8. Vidare menar de att BEPS Action 8 inte kommer bidra till minskad informationsasymmetri. De hävdar också att de enbart tänker på att betala lite i skatt och att ett ansvar gentemot samhället är sekundärt.

Att de företag som internprissätter enbart för egen vinning inte är positiva till det regelverk som hindrar dem från att betala mindre i skatt får ses som tämligen rimligt. Att de varken har förtroende för OECD eller för deras nya riktlinjer ligger i linje med detta, eftersom det är de som är de potentiellt största förlorarna på ett nytt och mer extensivt regelverk. Riktlinjer som dessutom skiftar fokus från legalt ägande till värdeskapande. En del av det snedvridna urvalet kommer eventuellt försvinna, om riktlinjerna får önskad effekt. Det gör att en av dessa företags konkurrensfördelar, att skatteplanera nära det svarta på gråskalan, potentiellt kan komma att minska. Samtidigt är två av fem företag positiva till OECD och en av dessa företag ser även positivt på de nya riktlinjerna. Det tyder på att framförallt ett av dessa företag inte har något emot tydligare och extensivare riktlinjer som troligtvis gör det lättare för dem att genomföra sin internprissättning korrekt. De kan således tjäna på tydligare regler som ger större insyn, för då har de istället möjlighet att signalera om hur pass väl de sköter sig i förhållande till lagstiftning och samhällsansvar. De behöver dessutom inte förändra sin skatteplaneringsstrategi i lika stor utsträckning som de andra två företagen, eftersom de har en strategi som i större utsträckning ligger i linje med riktlinjerna.

6.5 PÅVERKAN FÖR DE OLIKA INTRESSENTERNA

Som tidigare nämnts så är Skatteverkets officiella linje att BEPS Action 8 bara är förtydliganden av de gamla riktlinjerna och ingen förändring. Samtliga skatterådgivare och en av de intervjuade på Skatteverket tycker ändå att de olika intressenterna påverkas väsentligt av BEPS Action 8. Det råder dock delade meningar om vilka intressenter som gynnas och vilka som missgynnas. En sak som de intervjuade dock var eniga om var att konsulterna gynnas av de nya riktlinjerna, detta för att speciellt i en övergångsfas kommer företagen behöva mycket hjälp. Konsulterna kommer därmed få mycket jobb när de ska hjälpa företagen med hur de ska förhålla sig till de nya riktlinjerna. Företagen är i denna del i motsatsförhållande till konsulterna eftersom de missgynnas av de större administrativa kraven på så sätt att de behöver lägga mer pengar på internprissättning. En av skatterådgivarna trodde exempelvis att företagets kostnad för internprissättning kommer att dubblas inom de närmaste åren. I relationen mellan skatterådgivare och företag finns en principal-agent-problematik, eftersom företagen vill att allting ska vara enkelt och smidigt medan skatterådgivarna har timersättning hos företagen och tjänar därmed mer ju krångligare det är. Skatterådgivarna har mycket större kunskap om riktlinjerna än företagen så till viss del kan de säga hur mycket hjälp bolagen behöver för att klara de nya kraven.

Det råder delade meningar om det finns fördelar med de nya riktlinjerna för företagen. En av de intervjuade på Skatteverket trodde att antalet dubbelbeskattningar skulle minska och att företagen därmed skulle gynnas. Flertalet av skatterådgivarna hade däremot motsatt åsikt, de trodde nämligen att antalet dubbelbeskattningar skulle öka och därmed skulle inte företagen bli hjälpta alls av de nya riktlinjerna. De menade att osäkerheten som risken för dubbelbeskattningar leder till bara kommer att öka för företagen.

Om riktlinjerna fungerar som OECD tänkt sig kommer företag som genom olika konstruktioner försöker utnyttja systemet och förflytta pengar till skatteparadis utan att beskatta dessa att missgynnas. En av skatterådgivarna var inne på att han trodde att riktlinjerna delvis skulle lyckas med detta.

Företagens åsikt gällande OECDs riktlinjer skiljer sig också åt. I undersökningen var två av fem mycket negativa till BEPS Action 8 och två av fem var neutrala medan den sista var positiv till BEPS Action 8. Samma fördelning hos företagen var det på frågan om deras inställning till OECD. Även bland företagen råder alltså delade meningar om OECD och dess

riktlinjer. Två av fem företag var därmed mycket missnöjda både med OECD och BEPS Action 8 och troligtvis tycker de som skatterådgivarna att arbetsbördan blir större för dem samtidigt som de inte tjänar något på det utan tvärtom, ökar risken för dubbelbeskattningar.

En tredje intressent som påverkas är olika länder och deras möjlighet att ta in skatt. Två av skatterådgivarna tror att Sverige som land påverkas negativt på grund av att skattebasen kan minska. De nya riktlinjerna gör att beskattningen görs där den ekonomiska aktiviteten sker och för Sverige som har många stora bolag som tar hem pengar till beskattning kan de nya riktlinjerna medföra att viss del av dessa pengar kommer beskattas utomlands, där den ekonomiska aktiviteten skett. Det räcker inte längre med att bolagets huvudkontor ligger i Sverige och de flesta av de avgörande besluten fattas där för att allt ska beskattas i Sverige. Det är dock svårt att säga hur det kommer bli i praktiken då det än så länge inte finns någon statistik på området. Samtidigt är Sverige ett land där mycket ekonomisk aktivitet skapas i jämförelse med länder som är så kallade skatteparadis. Därför kan det mycket väl bli så att Sverige förlorar en del skatt till vissa länder men samtidigt flyttas en del av ägandet från skatteparadis till Sverige. Detta skulle i så fall innebära att nettoskattebasen mycket väl kan öka för Sverige som land.

Skatteverkets möjlighet att utföra sitt jobb och ta in den skatt som är bestämd påverkas också av de nya riktlinjerna. Skatteverket kommer nu med de nya riktlinjerna att kunna utnyttja HTVI och därmed få större insyn i bolagen. De kommer dock behöva ändra sitt arbetssätt en del, då avtalets roll minskar och det viktiga är vad som sker i verkligheten. Detta medför ökad arbetsinsats från Skatteverkets sida. Skatteverket själva tycker att de nya riktlinjerna är tydligare och att det hjälper dem för det gör det lättare att komma överens med företag vid beskattning om riktlinjerna är tydliga.

6.6 INSTÄLLNING TILL VARANDRA BLAND DE OLIKA INTRESSENTERNA

Internprissättning av immateriella tillgångar är ett svårt område där stor expertis behövs för att göra rätt, många företag tar därför hjälp av skatterådgivare. Hjälpen behövs extra mycket vid tillfällena då nya riktlinjer tillkommit. Det är få företag som klarar den övergången utan hjälp av skatterådgivare. Företagen som klarar sig utan hjälp är de företag där internprissättning av immateriella tillgångar är så viktig del av deras verksamhet att de har egna experter. Vidare sade fyra av fem bolag att de använde skatterådgivare vilket tyder

på att det inte bara är de lite mindre företagen som tar hjälp av skatterådgivare utan att även många stora bolag nyttjar denna tjänst.

Skatteverket tycker sig ha bra kontakt med skatterådgivarna och ställer sig positiva till att företag använder sig av dem då det förenklar oftast deras jobb, eftersom det är lättare att diskutera med någon som är insatt på området. De allra flesta företag vill bara göra rätt för sig och de fel som görs av dem beror på okunskap, så där kan skatterådgivarna vara till stor hjälp. Ibland tycker dock Skatteverket att skatterådgivarna använder sig av lite väl aggressiv skatteplanering. Riktlinjerna är skrivna på så sätt att det finns en gråzon mellan det lagliga och olagliga.

Även fast båda sidor säger sig ha en bra relation med den andra uppkommer det ibland konflikter. Ett konfliktområde är att skatterådgivarna ibland tycker att Skatteverket går utanför sin roll som kontrollorgan och själva försöker stifta lagar och detta är ett problem. En skatterådgivare ansåg att Skatteverket gick alldeles för ofta till domstol med mål de inte borde vinna bara för att försöka påverka domstolarna. En dialog mellan skatterådgivare från de största byråerna och Skatteverket förs där de möts och pratar om sina ståndpunkter i olika frågor. Skatterådgivarna tycker att Skatteverket inte är helt konsekventa genom att de inte alltid följer OECDs riktlinjer utan bara gör det om de gynnar deras ståndpunkt. Samtidigt menar en av Skatteverkets experter att vissa revisionsbyråer är ständigt nära gränsen för det olagliga och ibland till och med över denna gräns. Detta gör att relationen mellan dessa byråer och Skatteverket är lite sämre. Intrycket är dock att relationen mellan Skatteverket och skatterådgivarna har blivit bättre med åren. Att relationerna har blivit bättre grundar sig nog framförallt i ökad kontakt mellan parterna. Denna mer regelbundna kontakt - som sker genom bland annat revisioner och seminarier – bidrar till en ökad förståelse för varandra. De nya riktlinjerna kan eventuellt bidra till att Skatteverket och byråerna måste jobba ännu tätare, vilket skulle kunna förbättra relationerna ännu mer.

7 SLUTSATS

I detta kapitel besvaras uppsatsens forskningsfrågor genom att studiens viktigaste slutsatser tas upp och diskuteras.

7.1 SLUTSATS

Det står klart efter intervjuerna med Skatteverkets experter och skatterådgivare att internprissättning av immateriella tillgångar har varit och fortfarande är ett problemområde för både skattemyndigheter och företag. Problemet kretsar kring immateriella tillgångars unika egenskaper och att det många gånger är svårt att hitta ett objektiskt pris, just eftersom olika perspektiv och olika estimat genererar skilda värderingar. OECD har genom BEPS Action 8 försökt skapa klarhet i frågan. Detta har mynnat ut i många åsikter bland berörda intressenter, vissa är positiva och andra är negativa. BEPS Action 8 har accepterats som förtydliganden snarare än förändringar av tidigare riktlinjer. Denna acceptans skapar två väsentliga följder. Dels får de nya riktlinjerna stöd i svensk lag genom korrigeringsregeln på grund av denna distinktion och eftersom de nya riktlinjerna ämnar förtydliga artikel 9 i modellskatteavtalet får BEPS Action 8 tillämpas i Sverige redan nu. Den andra följden är att riktlinjerna på grund av att detta lagstöd kan tillämpas retroaktivt. Företagen kan således bli beskattade i efterhand, eftersom det som tillkommit i riktlinjerna redan stod där implicit. Detta har skapat stor debatt och olika intressenter har vitt skilda tankar om detta är rätt eller ej. Om riktlinjerna istället skulle ses som förändringar - något både skatterådgivare och en av experterna på Skatteverket till viss del hävdar att vissa delar av riktlinjerna är – skulle det betyda att man inte kan tillämpa riktlinjerna retroaktivt, enligt legalitetsprincipen. Debatten kring definitionen av förlängning kontra förändring är högst relevant, då konsekvenserna av detta har potential att bli stora.

Intressenterna har olika syn på BEPS Action 8, men intervjuerna som gjordes med experter från Skatteverket och skatterådgivare tyder ändå på att OECDs nya riktlinjer är välkomna. Det mesta som är nytillkommet i riktlinjerna var redan vedertagen branschpraxis, men hjälper både skatterådgivare och Skatteverket att motivera sina handlingar då riktlinjerna numera är mycket mer detaljerade.

De tillfrågade intressenterna är överens om att informationsasymmetrin är närvarande inom internprissättning, just eftersom principal-agent-förhållandet mellan företaget och

Skatteverket är format på ett sätt som skapar informationsasymmetri. De tror dock att informationsasymmetrin kommer minska, åtminstone till viss del. Skatteverket kommer få fler verktyg att jobba med genom de nya riktlinjerna, HTVI är kanske det tydligaste exemplet på detta. En eventuell konsekvens av de nya riktlinjerna är dock att fokusskiftet från legalt ägande till värdeskapande kan skapa större informationsasymmetri än tidigare. Ett värdeskapande-fokus ger upphov till fler faktorer som både Skatteverket och företag måste ta hänsyn till, faktorer som till större del än tidigare grundar sig i subjektivitet. Dessa faktorer kommer företagen ha mer kunskap om och således finns risken att informationsasymmetrin inom just detta område istället ökar.

Avslutningsvis verkar OECDs krafttag vara välkommet bland de flesta, och det faktum att OECD har hela G20 i ryggen vittnar ytterligare om detta.

8 REFERENSER

- Akerlof, G. A. (1970). The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), ss. 488-500.
- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok*. Stockholm: Liber AB.
- Anthony, R. & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems*. 12. uppl., Boston: McGraw-Hill.
- Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2. uppl., Stockholm: Liber AB.
- Carp, O. (2012). Vart tredje storföretag nolltaxerar. *Dagens Nyheter*, 13 mars. <http://www.dn.se/ekonomi/vart-tredje-storforetag-nolltaxerar/>
- Connelly, B. L., Certo, S. T., Ireland, R. D, & Reutzel, C. R. (2011). Signaling theory: A review and assessment. *Journal of Management*, 37(4), ss. 39-67.
- Deegan, C. (2006). Legitimacy Theory. I Hoque, Z. (red.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues*, London: Spiramus Press Ltd, ss. 161-167.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management*, 14(1), ss. 57-74.
- Ejlertsson, G. (2014). *Enkäten i praktiken: En handbok i enkätmetodik*. 3. uppl., Lund: Studentlitteratur AB.
- EY (2015). *OECD issues final guidance on transfer pricing for intangibles under BEPS Action 8*. EY: Global Tax Alert <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--OECD-issues-final-guidance-on-transfer-pricing-for-intangibles-under-BEPS-Action-8> (Hämtad 2016-02-22)

- Freeman, R. (2010). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Cambridge: Cambridge Univ. Press.
- Friedman, M. & Friedman, R. (1982). *Capitalism and freedom*. Chicago: University of Chicago Press.
- Fris, P. (2010). *Scoping of the new OECD project on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles: Valuation Issues*. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/46366900.pdf> (Hämtad 2016-02-16)
- Jacobsen, D.I. (2002). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Jain, M. (2014). Transfer Pricing Issues in Intangibles (Intellectual Property): An Analysis of Problems and Possible Solutions. *RGNUL Student Law Review*, 1(1), ss. 10-20.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), ss. 305-360. DOI:10.1016/0304-405X(76)90026-X
- Jonsson, L. (2014). Inkomstskattelag (1999:1229) 14 kap. 19 §, Lexino 2014-01-01.
- KPMG (u.å). *Corporate tax rates table*. <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> (Hämtad 2016-02-16).
- Lincoln, Y.S. & Guba, E.G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Newbury Park: Sage Publications.
- Lindblom, C. K. (1994). "The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure", *Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York.
- Marton, J., Falkman, P., Lumsden, M., Petterson, A-K. & Rimmel, G. (2008). *IFRS- I teori och praktik*. Stockholm: Bonniers.

- Morgan, D.L. (1998). Practical strategies for combining qualitative and quantitative methods: Applications for health research. *Qualitative Health Research*, 8(3), ss. 362-376.
- Nylander, J. (2012). *En tredjedel av storföretagen nolltaxerar*. <http://www.svt.se/nyheter/inrikes/en-tredjedel-av-storforetagen-nolltaxerar> (Hämtad 2016-02-15).
- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), ss. 344-371.
- OECD (2010). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OECD Publishing. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>
- OECD (2011). *Better policies for better lives. The OECD at 50 and beyond*. <https://www.oecd.org/about/47747755.pdf> (Hämtad 2016-04-20)
- OECD (2015) a. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris: OECD Publishing. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.
- OECD (2015) b. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD (2015) c. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (Hämtad 2016-02-16).
- OECD (2015) d. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OECD (2016). *Members and partners*. <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> (Hämtad 2016-05-17)

Schneeweiss, C. (2003). *Distributed Decision Making*, 2. uppl., Berlin: Springer Berlin Heidelberg.

Sikka, P. & Willmott, H. (2010). The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), ss.342-356.

Skatteverket (2015) a. *Modellavtalets uppbyggnad*. Rättslig vägledning | Skatteverket <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/2966.html> (Hämtad 2016-04-13)

Skatteverket (2015) b. *OECD: modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines)*. Rättslig vägledning | Skatteverket <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/331396.html> (Hämtad 2016-04-13)

Skatteverket (2015) c. *Armlängsprincipen*. Rättslig vägledning | Skatteverket <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/347291.html> (Hämtad 2016-04-08)

Skatteverket (2015) d. *Nettomarginalmetoden (TNMM)*. Rättslig vägledning | Skatteverket <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/339221.html> (Hämtad 2016-05-08)

Skatteverket (2015) e. *Vägledning om dokumentation i OECD:s riktlinjer (kapitel V)*. Rättslig vägledning | Skatteverket <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.16/331435.html> (Hämtad 2016-05-08)

Skatteverket (2015) f. *Skatteplanering i företag inom välfärdssektorn*. Skatteverkets delrapport, Dnr: 131 98174-15/113

Skatteverket (2016). *OECD: modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines)*. Rättslig vägledning | Skatteverket

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.3/331396.html> (Hämtad 2016-05-17)

Suchman, M. C. (1995). "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches". *Academy of Management Journal*, 20(3), ss. 571 – 610.

Tilling, M. (2004). *Refinements to Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting*. Commerce research paper series. 04-6, South Australia: Flinders University.

Watson, A., Shrive, P & Marston, C. (2002). Voluntary Disclosure of Accounting Ratios in the UK. *The British Accounting Review*, 34(4), ss. 289-313.

Woodward, D. G., P. Edwards & F. Birkin. (1996). Organizational legitimacy and stakeholder information provision, *British Journal of Management*, 7(4), ss. 329-347.

BILAGA I – FÖLJEBREV INTERVJUFÖRFRÅGAN SKATTEVERKET

Hej XX,

Vi skriver masteruppsats i redovisning och revision vid Lunds universitet under denna termin. Uppsatsens fokus ligger vid internprissättning av immateriella tillgångar. Vi undersöker hur BEPS Action 8 kan komma att påverka praxis och hur olika intressenters inställning till BEPS Action 8 är. Mailet är skickat till dig då du står listad som kontaktperson gällande internprissättning på Skatteverkets hemsida.

Då Skatteverket är en av de primära intressenterna önskar vi intervjua två experter hos er, för att ta del av er inställning till BEPS och för att hjälpa oss fylla i våra kunskapsluckor. Vi skickar frågorna på förhand så att ni har möjlighet att förbereda er i den mån ni anser lämpligt. Om intervjuobjekten vill vara anonyma eller inte väljer hen själv.

De två intervjuerna är tänkta att göras separat, och de ska ta ungefär en timme vardera att genomföra. Om möjligt intervjuar vi er gärna på plats på Skatteverket, men skulle inte detta gå så fungerar även intervju över telefon. Vi hade gärna sett att intervjuerna kan genomföras i början av april, om det finns möjlighet till det. För att få en bättre inblick i uppsatsen skickar vi med problemformulering, syfte och frågeställning.

Vi vore väldigt tacksamma om ni skulle vara villiga att ställa upp i en intervju, då det hade underlättat otroligt mycket för oss.

Vänliga Hälsningar,

Fredrik Pappila, Fredrik Qvist & Martin Söderstedt

BILAGA II – INTERVJUFRÅGOR TILL SKATTEVERKET

Inledande frågor

- Hur länge har du arbetat på Skatteverket?
- Hur länge har du arbetat med frågor som gäller internprissättning?
- Vad arbetade du med innan?
- Vad har du för utbildning?
- Hur många är ni som jobbar med internprissättning?
- Hur många jobbar med immateriella tillgångar?
- Vilka kontor behandlar internprissättning av immateriella tillgångar?

Kontrollfrågor

- Anser du att det finns en problematik idag inom företags internprissättning av immateriella tillgångar?
 - Vad för någon?
- Anser du att det finns/har funnits en informationsasymmetri mellan företag och Skatteverket vid värderingen av immateriella tillgångar i internprissättnings syfte?
 - Hur då?
 - Utgör den ett problem/del av problem?
 - Har det blivit värre eller bättre över tiden?
- Vad tycker ni om lagstiftningen kring internprissättning av immateriella tillgångar?
- Hur väl känner du till OECDs riktlinjer?
- Har OECDs riktlinjer någon betydelse för ert arbete?
 - På vilket sätt?
 - Hur stor betydelse?
- Hur använder ni er utav riktlinjerna?
- Upplever ni att den primära drivkraften bakom en korrekt värdering av immateriella tillgångar skiljer sig från företag till företag?
 - Samhällsansvar kontra OECDs riktlinjer

Frågor kopplade till OECDs riktlinjer

- Hur är er inställning till utvecklandet och införandet av de nya riktlinjerna i BEPS Action 8?
- Vilka är de största skillnaderna mellan BEPS Action 8 och de tidigare riktlinjerna i Transfer Pricing Guidelines?
- Tror ni att det kommer påverka företagens internprissättningsarbete?
 - Hur?
- Tror ni att införandet av riktlinjerna kommer påverka ert arbete?
 - Hur?
- Tror ni att dessa nya riktlinjer kan komma att minska informationsasymmetrin mellan Skatteverket och företagen?
 - På vilket sätt?
- Vad anser ni om företagens kunskap gällande OECDs riktlinjer?
- Vilka tycker ni gynnas av de nya riktlinjerna?

Inställning till skatterådgivare

- Vad är, enligt er, skatterådgivarens främsta roll?
 - I vilken grad minskar/bidrar skatterådgivaren till informationsasymmetri?
- Hur upplever ni skatterådgivares påverkan på företagens internprissättning av immateriella tillgångar?
 - Positiv/Negativ?
- Hur påverkar skatterådgivarnas arbete med internprissättning av immateriella tillgångar er?
 - Underlättar/försvårar?

Självskattning av roll och påverkan

- Hur hårda upplever ni att ni själva är, och anser ni att ni är konsekventa i er granskning av företag?
- Borde Skatteverket få mer insyn i företagens internprissättning enligt er?

Om företag

- Är företagen insatta i OECDs riktlinjer?
- I hur stor utsträckning är det skatterådgivare från revisionsbyråer som sköter internprissättningen av immateriella tillgångar?

Övrigt

- Är det någonting som vi inte har tagit upp som ni skulle vilja tillägga?

BILAGA III – FÖLJEBREV INTERVJUFÖRFRÅGAN SKATTERÅDGIVARE

Hej XX,

Vi skriver masteruppsats i redovisning och revision vid Lunds universitet under denna termin. Uppsatsens fokus ligger vid internprissättning av immateriella tillgångar. Vi undersöker hur BEPS Action 8 kan komma att påverka praxis och hur olika intressenters inställning till BEPS Action 8 är.

Då skatterådgivare är en av de primära intressenterna önskar vi intervjua en expert på internprissättning av immateriella tillgångar hos er, för att ta del av er inställning till BEPS och förklara praxis för oss. Vi skickar frågorna på förhand så att personen har möjlighet att förbereda sig i den mån det behövs. Om intervjuobjektet vill vara anonym eller inte väljer hen själv.

Intervjun tar ungefär en timme att genomföra. Om möjligt intervjuar vi er gärna på plats, men skulle inte detta gå så fungerar även intervju över telefon. Vi hade gärna sett att intervjuerna kan genomföras i början av april, om det finns möjlighet till det. För att få en bättre inblick i uppsatsen skickar vi med problemformulering, syfte och frågeställning.

Vi vore väldigt tacksamma om ni skulle vara villiga att ställa upp i en intervju, då det hade underlättat otroligt mycket för oss.

Vänliga Hälsningar,

Fredrik Pappila, Fredrik Qvist & Martin Söderstedt

BILAGA IV – INTERVJUFRÅGOR SKATTERÅDGIVARE

Inledande frågor

- Hur länge har du arbetat på byrån?
- Hur länge har du arbetat med frågor som gäller internprissättning?
- Vad arbetade du med innan?
- Vad har du för utbildning?
- Hur många är ni som jobbar med internprissättning?
- Hur många jobbar med internprissättning av immateriella tillgångar?
- Vilka kontor behandlar internprissättning av immateriella tillgångar?
- Vad är storleken på era klienter?

Kontrollfrågor

- Anser du att det finns en problematik idag inom företags internprissättning av immateriella tillgångar?
 - Vad för någon?
- Anser du att det finns en informationsasymmetri mellan företag och Skatteverket vid värderingen av immateriella tillgångar i internprissättningsyfte?
 - Utgör den ett problem/del av problem?
- Vad tycker ni om lagstiftningen kring internprissättning av immateriella tillgångar?
- Har OECDs riktlinjer någon betydelse för ert arbete?
 - På vilket sätt?
 - Hur stor betydelse?
- Hur använder ni er utav riktlinjerna?
- Upplever ni att den primära drivkraften bakom en korrekt värdering av immateriella tillgångar skiljer sig från företag till företag?
 - Samhällsansvar kontra OECDs riktlinjer

Frågor kopplade till OECDs riktlinjer

- Hur är er inställning till utvecklandet och införandet av de nya riktlinjerna i BEPS Action 8?
- Vilka är de största skillnaderna mellan BEPS Action 8 och de tidigare riktlinjerna i Transfer Pricing Guidelines?
- Tror ni att det kommer påverka företagens internprissättningsarbete?
 - Hur?
- Tror ni att införandet av riktlinjerna kommer påverka ert arbete?
 - Hur?
- Tror ni att dessa nya riktlinjer kan komma att minska informationsasymmetrin mellan Skatteverket och företagen?
 - På vilket sätt?
- Vad anser ni om företagens kunskap gällande OECDs riktlinjer?
- Vilka tycker ni gynnas av de nya riktlinjerna?

Självskattning av roll och påverkan

- Vad är, enligt dig, skatterådgivarens främsta roll?
- Hur upplever du skatterådgivarens påverkan på företagens internprissättning av immateriella tillgångar?

Inställning till Skatteverket

- Hur hårda upplever ni att Skatteverket är, och anser ni att de är konsekventa i sin granskning av företag?
- Borde Skatteverket få mer insyn i företagens internprissättning enligt er?
- Tycker ni att Skatteverket tolkar OECDs riktlinjer på rätt sätt?
- Hur är er dialog med Skatteverket gällande internprissättning och OECDs riktlinjer?

Om företag

- Är företagen insatta i OECDs riktlinjer?
- I hur stor utsträckning är det skatterådgivare från revisionsbyråer som sköter internprissättningen av immateriella tillgångar?

Övrigt

- Är det någonting som vi inte har tagit upp som ni skulle vilja tillägga?

BILAGA V – FÖLJEBREV ENKÄTUNDERSÖKNING

Hej!

Vi är en grupp på tre studenter som för närvarande skriver vår masteruppsats inom redovisning och revision på Civilekonomprogrammet vid Lunds Universitet. Uppsatsen behandlar internprissättning av immateriella tillgångar och OECDs nya riktlinjerna på området, BEPS Action 8. Vi undersöker om, och hur, införandet av dessa nya riktlinjer påverkar företag i deras arbete med internprissättning. Urvalet består av alla företag på Stockholmsbörsens Large Cap-lista.

För att kunna få en inblick i hur detta påverkar ert arbete skulle vi därför önska genomföra en kortare enkätundersökning med någon av era medarbetare som har insikt i internprissättningsarbetet. Undersökningen kommer bestå av frågor med svarsalternativ och innehålla frågor rörande OECD, BEPS Action 8, internprissättning samt värderingsmetoder. Svaren kommer naturligtvis vara helt anonyma och företagets namn kommer inte återges i uppsatsen.

Skulle ni vara intresserade av att delta och finns det i så fall möjlighet att få kontaktuppgifter till någon lämplig hos er med kunskap om era internprissättningsrutiner?

Det skulle vara till stor hjälp, och vi vore enormt tacksamma, om ni skulle vilja delta!

Vänliga hälsningar,

Fredrik Pappila, Fredrik Qvist & Martin Söderstedt

BILAGA VI - ENKÄTUNDERSÖKNING

Denna enkätundersökning utgör en del av empirin i vår masteruppsats om internprissättning av immateriella tillgångar. Syftet är att ta reda på om, och hur, olika företag kan komma att påverkas i och med införandet av OECDs nya riktlinjer i BEPS Action 8. Undersökningen består av 18 frågor.

Er medverkan är till mycket stor hjälp och av stor betydelse för vår uppsats.

Tack på förhand!

Fredrik Pappila, Fredrik Qvist & Martin Söderstedt

Studenter på Civilekonomprogrammet, ekonomihögskolan vid Lunds Universitet

Frågor kopplat till bakgrund

* = obligatorisk fråga

1. Vilken bransch är företaget verksam i? *

- Energi (Olja, gas, kol och utrustning för branschen)
- Material (Kemi, trä, papper, metaller etc)
- Industrivaror och –tjänster (Flyg, försvar, bygg, maskiner, lastbilar, fartyg, tjänster som flygbolag, rederier etc)
- Sällanköpsvaror och –tjänster (mot konsument: bilar, vitvaror, kläder, media etc)
- Dagligvaror (mot konsument: mat, dryck, tvättmedel, skönhetsmedel etc)
- Hälsovård (Sjukvård, bioteknik etc)
- Finans och fastighet (Banker, försäkringsbolag, fastigheter)
- Informationsteknik (datorer, mjukvara, kontorsutrustning etc)
- Teleoperatörer (telefon/internetoperatörer)
- Kraftförsörjning (el etc)

2. Vilken är din roll inom företaget? *

Kommentar:

3. Använder ni er av skatterådgivare vid internprissättning av immateriella tillgångar? *

- Ja
- Nej

4. Vad är ert samlade intryck av OECD?

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Inte bra

5 = Mycket bra

5. Känner ni till OECDs arbete med internprissättning och deras roll som standardsättare? *

- Ja
- Nej

OECDs riktlinjer för internprissättning

Detta avsnitt syftar till att undersöka företagets förhållande och inställning till OECD och deras riktlinjer.

6. Hur mycket känner ni till om OECDs nya riktlinjer gällande internprissättning i och med BEPS-projektet? *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Inte alls

5 = Mycket väl

7. I vilken utsträckning känner ni att OECD tar till vara på ert intresse gällande internprissättning?

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Väldigt liten

5 = Väldigt stor

8. I ert arbete med internprissättning, använder ni er direkt av OECDs riktlinjer? *

- Ja
- Nej

9. Kommer BEPS Action 8 medföra några förändringar i ert arbetssätt gällande internprissättning av immateriella tillgångar? *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Inga förändringar

5 = Mycket stora förändringar

10. Hur är er inställning till BEPS Action 8? *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Mycket negativ

5 = Mycket positiv

11. Tror ni att de nya riktlinjerna i BEPS Action 8 kommer ge Skatteverket bättre information om hur företag värderar sina immateriella tillgångar? *

- Ja
- Nej

12. Tycker ni att OECDs riktlinjer är tydliga och lätta att applicera? *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Stämmer inte alls

5 = Stämmer mycket väl

13. Är det någonting i riktlinjerna gällande internprissättning och värdering av immateriella tillgångar som ni önskar skulle ändras?

Kommentar:

Värdering av immateriella tillgångar

14. Använder ni er utav följande värderingsmetoder? *

	Ja	Nej	Delvis
Marknadsprismetoden (CUP)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Återförsäljningsmetoden (RPM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kostnadsplusmetoden (CPM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vinstfördelningsmetoden (PSM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nettomarginalmetoden (TNMM)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

15. Använder ni er av ytterligare någon metod, som inte är nämnd ovan? Vilken?

Kommentar:

16. Vilka är de största problemen med att välja metod?

Kommentar:

17. I vilken grad beaktar ni företagets samhällsansvar vid beslut om värdering och internprissättning av immateriella tillgångar? *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Stämmer inte alls

5 = Stämmer i mycket hög grad

18. I vilken grad är lägsta sammanlagda skatt för företaget det viktigaste målet vid beslut om värdering och internprissättning av immateriella tillgångar? *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1 = Stämmer inte alls

5 = Stämmer i mycket hög grad

OECDs krafttag skapar nya frågetecken

DE NYA RIKTLINJERNA I BEPS ACTION 8 för internprissättning av immateriella tillgångar tas emot med blandad entusiasm av såväl skatterådgivare som företag. OECDs åtgärdsplaner för att minska skattebaserosion på grund av koncerninterna transaktioner, ställer om siktet från avtalsmässiga villkor till värdeskapande genom förtydliganden men skapar samtidigt nya oklarheter.

Hösten 2015 släppte OECD rapporten *BEPS Action 8-10, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* i syfte att stärka de tidigare riktlinjerna för internprissättningsområdet, *Transfer Pricing Guidelines*, som inte ansågs vara tillräckligt omfattande och tydliga. Rapporten riktade ett stort fokus på immateriella tillgångar, vars tidigare riktlinjer fick en heluppdatering. OECDs, och även Skatteverkets, linje är att dessa endast är förtydliganden av de tidigare, och har därigenom redan börjat gälla i de anslutna länderna, inklusive Sverige.

De nya riktlinjerna tillkom då internprissättning av immateriella tillgångar visade sig vara synnerligen känsligt för manipulation. Detta kunde utnyttjas av multinationella företag som ett verktyg att flytta vinster inom koncernen till dotterbolag i så kallade skatteparadis, där de utför mycket låg ekonomisk aktivitet och bidrar inte till tillgångens värde. För att förhindra detta har OECD i sina nya riktlinjer valt att minska betydelsen av legalt ägande och istället fokusera på var det ekonomiska värdet faktiskt skapas och vilka företag inom koncernen som gör det. Därmed minskar

även avtalens betydelse. Förvisso ger ett avtal en god bild över en intern transaktions villkor och karaktär, men OECD betonar att det är det egentliga handlandet hos företagen som har tolkningsföreträde.

Detta fokusskifte från ett avtal, som till sin natur är relativt konkret, till att istället koncentrera sig på värdeskapande leder till nya oklarheter och gråzoner och att de nya riktlinjerna därför inte alls får den förtydligande effekten.

En annan nyhet som blivit föremål för diskussion är reglernas retroaktiva tillämpning. Skatteverket motiverar detta med att eftersom riktlinjerna endast är förtydliganden och att inga förändringar gjorts i den underliggande lagen ska dessa riktlinjer inte bara ses gälla med omedelbar verkan, utan även gälla bakåt i tiden. Åsikterna om huruvida det bara rör sig om förtydliganden eller om det är rena förändringar går däremot isär. Några skatterådgivare har uttryckt sin åsikt att vissa delar av rapporten i själva verket utgör förändringar, varvid retroaktiv tillämpning omöjliggörs på grund av ett förbud i svensk lag.

Men vilka konsekvenser får detta för företagen respektive skattemyndigheterna i de berörda länderna? Enligt en samling skatterådgivare samt experter på Skatteverket har de nya riktlinjerna i

Balans | Fokus: Internprissättning

princip redan varit vedertagen branschpraxis sedan ett antal år, men i och med att de ”kodifieras” kan valen från deras sida motiveras på ett tydligare sätt. Däremot kan de nya riktlinjerna medföra ökade kostnader för företagen själva. De som tidigare kunnat sköta sitt internprissättningsarbete kan nu komma att bli tvungna att anlita skatterådgivare, eller att de som redan använt sig av rådgivarnas tjänster kan bli tvungna att öka antalet konsulttimmar.

Retroaktivitetsaspekten riskerar även den att påverka där företag i tidigare situationer handlat på ett visst sätt på grund av de gamla riktlinjernas otydlighet, som senare visar sig vara fel enligt BEPS Action 8 och därmed riskera upptaxering från Skatteverket.

Behovet av starkare regler och riktlinjer inom internprissättningsområdet är uppenbart för att kunna minska risken för skatteflykt och aggressiv skatteplanering, och BEPS Action 8 är ett ambitiöst projekt för att tillfredsställa detta. Frågan man kan ställa sig är dock om problematiken inte bara har skjutits över från ett område till ett annat genom att skapa nya oklarheter, och även hur länge dessa riktlinjer är användbara i praktiken innan nästa avancerade skatteupplägg ser dagens ljus.