



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

BEPS Action 8

Finns förutsättningar för att de angivna målen uppfylls?

Masteruppsats inom affärsjuridik [internprissättning]

Författare: Eric Giner

Erik Dohlmar

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum 18 maj 2015

Jönköping maj 2015

Förord

Eric Giner ansvarar enskilt för kapitel 3.1-3.7.

Erik Dohlmars ansvarar enskilt för kapitel 2 samt 3.8-3.9.

Övriga kapitel ansvaras för och har skrivits gemensamt.

Jönköping, den 18 maj 2015.

Eric Giner

Erik Dohlmars

Masteruppsats inom affärsjuridik [internprissättning]

Titel:	BEPS Action 8 - Finns förutsättningar för att de angivna målen uppfylls?
Författare:	Eric Giner och Erik Dohlmars
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	18 maj 2015
Ämnesord	Internationell skatterätt, internprissättning, OECD, BEPS, Action 8, immateriella tillgångar, vinstförflyttningar, skatteplanering.

Sammanfattning

BEPS är ett projekt påkallat av G20 som bedrivs i OECD:s regi. Projektet syftar till att förhindra erosion av nationers skattebaser, på grund av upplägg där vinster genom koncerninterna transaktioner flyttas till länder med låg beskattning. Denna uppsats behandlar specifikt BEPS action 8, vilken rör interprissättning av immateriella tillgångar. Syftet med uppsatsen är att utreda om OECD:s rapport angående BEPS action 8 ger förutsättningarna för att uppfylla, de i rapporten angivna målen, samt vilka problem som kan påverka måluppfyllelsen. Målet med BEPS action 8 är att se till att internprissättning av immateriella tillgångar, inte används för att separera beskattningsbara inkomster från värdeskapande aktiviteter.

Därmed fokuserar BEPS action 8 på att se till att utförande av funktioner, användande av tillgångar och risktagande kompenseras på ett korrekt sätt, då detta anses bidra till värdeskapande. Därmed ska BEPS action 8 se till att bolag inte kompenseras endast på grund av att de är den legala ägaren av immateriella tillgångar. Transaktioner innehållande immateriella tillgångar ska prissättas med den metod som ger det mest tillförlitliga priset. Vid sidan av de traditionella prissättningsmetoderna medger OECD i rapporten, användandet av alternativa prissättningsmetoder baserade på exempelvis ekonomiska beräkningar.

Uppsatsförfattarna anser att det trots uttalade problem finns förutsättningar att uppnå uppsatta mål. Detta på grund av ökade möjligheter till vinstallokeringar baserade på bidragande till värdeskapande. Den kritik som uppsatsförfattarna presenterar baseras på en risk för en ökad börda och osäkerhet för koncerner då bedömningarna vad som krävs för att skapa värde, är subjektiv och även på grund av den osäkerhet som uppstår vid tillämpningen av alternativa prissättningsmetoder.

Master's Thesis in Commercial and Tax Law [Transfer Pricing]

Title: BEPS Action 8 – Does prerequisites exist to achieve the stated goals?
Author: Eric Giner and Erik Dohlmair
Tutor: Björn Westberg
Date: 2015-05-18
Subject terms: **International tax law, Transfer pricing, OECD, BEPS, Action 8, intangibles, intellectual property rights, tax avoidance.**

Abstract

BEPS is an OECD project, initiated by G20. The purpose of the project is to prevent base erosion and profit shifting through tax structures where profits are shifted to low tax jurisdiction. More specifically this thesis addresses BEPS action 8 and its work on transfer pricing aspects of intangibles. The purpose of this thesis is to investigate if the prerequisites exist to achieve the stated goals within action 8 and also to investigate problems that can affect the achievements. The goals of OECD with action 8 are ensure that transfer pricing of intangibles is not used to separate taxable income from the value creation activities.

To achieve this OECD wants to ensure that the performance of functions, the use of assets and risk-taking is compensated since this is deemed to create value. Therefore OECD sets out to ensure that companies are not compensated only because of the fact that they are the legal owner of an intangible asset. Transactions with intangible assets shall be priced with the transfer pricing method that results in the most reliable arm's length price. In addition to the traditional transfer pricing methods OECD states that alternative methods can be used if they result in the most reliable arm's length price.

The authors of this thesis consider that prerequisites exist to achieve the stated goals within BEPS action 8. This is primarily based on increased possibilities to ensure that profit allocations are made based on value creation. The criticism that the authors presents is based on the risk of increased burdens and an increased insecurity for MNEs since the assessments regarding what MNEs need to create value is subjective. Criticism is also based on the insecurity that arises when the alternative transfer pricing methods are used.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Avgränsning	2
1.4	Metod och material	3
1.5	Disposition	5
2	OECD TPG	7
2.1	Inledning	7
2.2	Bakgrund	7
2.3	Mål	8
2.4	Metod	9
2.4.1	Armlängdsprincipen	9
2.4.2	Jämförelse	11
2.4.3	Dokumentation	12
2.5	Immateriella tillgångar	13
2.6	Sammanfattning	14
3	BEPS Action 8	16
3.1	Inledning	16
3.2	Bakgrund och mål med BEPS	16
3.3	Bakgrund och mål med BEPS action 8	18
3.4	Marknadsegenskaper, arbetsstyrkor och synergieffekter	19
3.4.1	Marknadsegenskaper	19
3.4.2	Arbetsstyrkor	21
3.4.3	Synergieffekter	21
3.5	Definition av immateriella tillgångar	23
3.6	Olika typer av immateriella tillgångar	24
3.7	Ägande av och transaktioner innehållande immateriella tillgångar	26
3.7.1	Funktioner, tillgångar, risker	27
3.7.1.1	<i>Funktioner</i>	28
3.7.1.2	<i>Tillgångar</i>	29
3.7.1.3	<i>Risker</i>	30
3.7.1.4	<i>Oväntade vinster och förluster</i>	30
3.7.2	Praktisk tillämpning av föregående regler	31
3.8	Transaktioner	34
3.8.1	Transaktion av immateriella tillgångar eller rättigheter	34
3.8.2	Transaktion av användande av immateriella tillgångar	36
3.9	Tillämpning av armlängdsprincipen	36
3.9.1	Generella principer	37
3.9.2	Jämförelseanalys	38
3.9.3	Riskfördelning	39
3.9.4	Justeringar för jämförelseanalys	40
3.9.5	Databasjämförelse	40
3.9.6	Val av prissättningsmetod	40

3.9.7	Alternativa prissättningsmetoder	43
3.10	Sammanfattning	46
4	Analys – Problem som kan påverka måluppfyllelsen.....	48
4.1	Inledning.....	48
4.2	Marknadsegenskaper, arbetsstyrkor, synergieffekter	48
4.3	Värdeskapande	49
4.4	Utgångspunkt för tillämpande av armlängdsprincipen	56
4.5	Avsteg från armlängdsprincipen?.....	59
4.6	Finns förutsättningar för att målen uppfylls?	66
5	Slutsats	69
	Referenslista.....	71

Förkortningar

BEPS	Base Erosion Profit Shifting
C+	Kostnadsplusmetoden (Cost Plus Method)
CUP	Marknadsprismetoden (Comparable Uncontrolled Price Method)
DNR	Diarienummer
EU	Europeiska Unionen
G20	The Group of Twenty
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (The Organisation for Economic Co-operation and Development)
ref.	Referatmålnummer
RPM	Återförsäljningsprismetoden (Resale Price Method)
TNMM	Nettomarginalmetoden (Transactional Net Margin Method)
TPG	OECD:s internprissättningsramverk (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)

I Inledning

I.1 Bakgrund

Under de senaste åren har koncerners skatteplanering fått stor massmedial uppmärksamhet.¹ Exempelvis har företaget Apple varit omskrivna i media på grund av skatteupplägg som syftar till att flytta delar av det beskattningsbara resultatet till lågskatteländer genom koncerninterna transaktioner för att därmed få en lägre total skattekostnad inom koncernen.² Detta kan uppnås exempelvis genom en struktur där immateriella tillgångar ägs av ett bolag placerat i ett land där inkomster, från denna typ av tillgång beskattas med en relativt låg skattesats. Övriga bolag i koncernen betalar sedan det bolag som äger de immateriella tillgångarna för att de nyttjar de aktuella tillgångarna i sin verksamhet. Därmed kommer det beskattningsbara resultatet i övriga koncernbolag att minskas och istället ökar vinsten i det bolag som äger de immateriella tillgångarna. Skillnaden blir då att vinsten beskattas till en lägre skattesats alternativt att den inte beskattas alls, istället för att beskattas med bolagskatt där den värdeskapande aktiviteten ägt rum.

Genom den stora uppmärksamhet som denna typ av skatteupplägg har fått, har politiska påtryckningar ökat på att skapa verktyg för att kunna förhindra vinstförflyttningar till lågskatteländer och i förlängningen en erodering av staters skattebas.

Mot denna bakgrund inledde The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), på uppdrag av G20, under 2013 projektet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Initiativtagandet till detta projekt har sin grund i att OECD vill stärka medlemsländernas möjlighet att förhindra erosion av respektive skattebas samt att förhindra att vinstförflyttningar sker till lågskatteländer. BEPS består av 15 åtgärds punkter (actions) varav en punkt, action 8, behandlar internprissättning av immateriella tillgångar.

¹ Saint-Amans Pascal, Russo Raffaele, *What the BEPS are We Talking About?*, <http://www.oecd.org/ctp/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>, 2014, hämtad 10/2/2015.

² Duhigg Charles, Kocieniewski David, *How Apple Sidesteps Billions in Taxes*, http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?_r=1&, 2012, hämtad 10/2/2015.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda om OECD:s rapport angående BEPS action 8 ger förutsättningarna för att uppfylla, de i rapporten angivna målen, samt vilka problem som kan påverka måluppfyllelsen.

1.3 Avgränsning

Uppsatsens fokus ligger på de förändringar som har skett i och med att OECD släppte sin rapport angående BEPS action 8 under år 2014. Denna uppsats behandlar enbart BEPS action 8 och därmed kommer de andra åtgärds punkterna i BEPS inte att behandlas. Det ska dock påpekas att BEPS action 8, 9 och 10 har kopplingar till varandra och samtliga tas upp i det förslag till ändringar av OECD:s internprissättningsramverk (TPG) som presenterats.³ BEPS action 8 är färdigställt i den mån det är möjligt, utan att hänsyn tagits till action 9 och 10 vilka i dagsläget inte är presenterade i sin slutliga form. I denna uppsats behandlas enbart den information som är av betydelse för att uppsatsförfattarna ska kunna besvara uppsatsens syfte, vilket endast har koppling till internprissättning av immateriella tillgångar och BEPS action 8. Därmed väljer uppsatsförfattarna att inte analysera action 9 och 10 inom ramen för denna uppsats.

Ingen nationell lagstiftning kommer att tas upp i denna uppsats och det kommer heller därmed inte göras några komparativa studier mellan olika länders lagar. Vidare kommer vi i denna uppsats inte att behandla eventuella EU-rättsliga aspekter eller andra internationella överenskommelser. Anledningen till detta är att denna uppsats enbart syftar till att utreda om förutsättningarna finns för att målen med BEPS action 8 kan komma att uppfyllas.

OECD:s arbete med BEPS action 8 är, som ovan nämnts, inte helt färdigställt när denna uppsats skrivs. Av denna anledning har vi valt att enbart behandla rapporter från OECD publicerade fram till och med den 11 februari 2015 inom ramen för denna uppsats. Datumet har satts utifrån när OECD publicerade de kommentarer som inkommit om BEPS action 8 och vi anser att det är relevant att behandla dessa kommentarer inom ramen för

³ OECD, *BEPS Action 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)*, 2014.

denna uppsats.⁴ Det hade heller inte varit möjligt att undvika en avgränsning som denna då uppsatsen skrivs under en begränsad tidsperiod och författarnas arbete måste koncentreras samt kunna fortlöpa. Om ytterligare publikationer skulle tas i beaktande finns risk för att tidsplaneringen för skrivandet inte skulle kunna hållas samt att diskussion och analys i uppsatsen skulle kunna påverkas negativt, då ytterligare arbete med de deskriptiva delarna skulle kunna behövas. Uppsatsförfattarna ser dock inte datumavgränsningen som ett problem då grunden för projektet har lagts och de förändringar som eventuellt sker efter satta datum, inte kommer att innebära några radikala förändringar i det arbete som sedan tidigare publicerats.

1.4 Metod och material

För att beskriva den rådande situationen kommer TPG och BEPS action 8, med de förändringar som skett under år 2014, att beskrivas. Då uppsatsen i huvudsak behandlar immateriella tillgångar kommer de att vara utgångspunkten även för beskrivningen av TPG. Bakgrund, mål och metoder för TPG och BEPS action 8 kommer att beskrivas för att skapa en förståelse för områdets problematik och även för, vilka verktyg OECD har använt, eller kommer att använda för att åtgärda de aktuella problemen. Denna förståelse är central för att kunna genomföra uppsatsens analytiska del.

Det material som främst ligger till grund för denna uppsats är OECD:s rapporter som behandlar BEPS action 8 samt OECD:s ramverk för internprissättning, TPG. Dessa rapporter är i sig inte bindande lag i Sverige eller något annat land. De har dock ett stort genomslag på det internationella beskattningsområdet och har därför stor betydelse.⁵ OECD:s kommentarer och exempel i ramverken bör också ges ett rättskällevärde, vilket motsvarar förarbeten i svensk rättshierarki. Detta på grund av att de anses verka som vägledning för tolkning av artiklarna i ramverket. De kommentarer som OECD lämnat angående modellavtalet för dubbelbeskattningsavtal har vid tolkningen av avtalet en ställning som

⁴ OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures) Part 1 & 2*, 2015.

⁵ Dahlberg Mattias, *Internationell Beskattning*, tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund 2012, s. 240-241. Se även Regeringskansliet, *OECD*, <http://www.regeringen.se/sb/d/5467>, hämtad 10/2/2015.

rättskälla.⁶ Detta på grund av att OECD själva anger att medlemsländer vid upprättandet eller tolkandet av dubbelbeskattningsavtal bör ta hänsyn till kommentarerna.⁷ Detsamma bör gälla vid tolkning av rapporterna angående BEPS action 8 då dessa är föreslagna förändringar till OECD:s ramverk.

OECD har vid författandet av denna uppsats inte helt slutfört sitt arbete med BEPS action 8. Detta hindrar inte uppsatsförfattarna från att analysera det arbete som skett och i enlighet med uppsatsens syfte undersöka om förutsättningarna finns för att uppfylla de mål som OECD angivit med BEPS action 8.

För att finna ytterligare information och skapa en djupare förståelse för ämnet används litteratur. Genom användandet av litteratur i uppsatsen skapas en nyanserad bild av hur OECD:s publikationer har mottagits och analyserats av personer verksamma inom detta område. Då uppsatsens ämne faller inom den internationella beskattningen är materialet inte begränsat till svensk litteratur utan även utländsk litteratur används. Vi anser också att detta tillvägagångssätt ger en mer nyanserad bild av de problem som finns på området.

Då BEPS är ett projekt under utveckling finns det begränsat med litteratur på området vilket leder till att artiklar får en mer betydande roll. Artiklars rättskällevärde bedöms som för annan juridisk litteratur, utifrån kvaliteten och styrkan i resonemangen.⁸ Därmed granskas all litteratur som används i denna uppsats kritiskt. Detta leder också till att uppsatsförfattarna kan genomföra en oberoende och självständig diskussion och analys i uppsatsens senare del.

Vår generella uppfattning är att de som publicerar artiklar inom detta område är kunniga och de kan bidra med intressanta synpunkter till denna uppsats, såväl på det teoretiska som också det praktiska planet. Artiklar fokuserar ofta på ett smalt rättsområde och de kan därmed ge en djupare förståelse för det ämne som behandlas.⁹ De kan också ge kunskap

⁶ Se exempelvis HFD 2012 ref. 18 och HFD 2013 ref. 23 men även Skatterättsnämnden 2014-11-21 (DNR 147-13/D).

⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, 2012, s. I-1 p. 3. Se även Pålsson Robert, *Konstitutionell Skatterätt*, 3:e upplagan, Iustus Förlag, Uppsala 2013, s. 79 p. 5.2.

⁸ Pålsson Robert, *Inledning till Skatterätten*, 3:e upplagan, Iustus Förlag, Uppsala 2003, s. 90-91.

⁹ Strong, S I, *How to Write Law Essays and Exams*, LexisNexis UK, London 2003, s33.

om sammanhang, förklara tillämpning av regler och väcka idéer för att utveckla förståelsen om ämnet.¹⁰

OECD har publicerat de kommentarer, angående BEPS action 8,¹¹ som inkommit från organisationer och företag som arbetar med eller påverkas av den aktuella rapporten. Dessa kommentarer är ofta utförliga och de presenterar intressanta synpunkter på rapporter som är under utveckling. De ger också en insikt om hur rapporterna påverkar de som arbetar med området i praktiken och därmed ges en inblick i vilka problem dessa personer, organisationer och företag anser att rapporten kan medföra i sitt aktuella utförande. Vi är dock medvetna om att dessa personer, organisationer och företag presenterar och lyfter fram problem som är relevanta för dem. Därför har uppsatsförfattarna valt att granska och jämföra de kommentarer som används inom ramen för denna uppsats.

Med uttrycket koncern avses i denna uppsats företag i intressegemenskap. Uppsatsförfattarna jämför i uppsatsen användandet av uttrycket koncern med OECD:s definition av multinational enterprise, MNE. Uttrycket ska därmed inte anses ha koppling till den svenska juridiska definitionen av koncern.

Uppsatsförfattarna har valt att skriva denna uppsats på svenska trots att uppsatsen behandlar ett internationellt skatterättsligt område där materialet till den uteslutande delen är författat på engelska. Anledningen till detta är att uppsatsförfattarna anser att en mer djupgående analys och diskussion kan föras om uppsatsen skrivs på svenska. En ytterligare anledning är att det skattejuridiska vokabulär som uppsatsförfattarna besitter främst kommer från svensk skatterätt.

1.5 Disposition

Dispositionen i denna uppsats är uppbyggd för att inledningsvis ge läsaren insikter om OECD:s arbete med internprissättning av immateriella tillgångar, främst genom en presentation av BEPS action 8. Därefter problematiseras området utifrån uppsatsens syfte och slutligen utreder uppsatsförfattarna om det finns förutsättningar för att OECD:s mål med

¹⁰ Bernitz, Ulf, m.fl., *Finna Rätt – Juristens Källmaterial och Arbetsmetoder*, 12:e upplagan, Nordstedts Juridik, Stockholm 2012, s. 183.

¹¹ OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, 2015.

BEPS action 8 kan komma att uppfyllas. I inledningen av kapitel 2, 3 och 4 presenteras kapitlets syfte och i avslutningen av kapitel 2 och 3 görs en kortare sammanfattning. Dispositionen av de följande kapitlen i denna uppsats är enligt följande:

- Kapitel 1 Uppsatsens första kapitel tydliggör uppsatsens syfte och dess bakomliggande problematik. Vidare beskrivs avgränsningar och även hur uppsatsförfattarna ska gå tillväga för att besvara uppsatsens syfte.
- Kapitel 2 I uppsatsens andra kapitel presenteras OECD:s ramverk för internprissättning, TPG, med fokus på dess kapitel 6 vilket behandlar immateriella tillgångar.
- Kapitel 3 Uppsatsens tredje kapitel behandlar BEPS action 8. Denna genomgång beskriver bakgrunden och målen BEPS action 8 samt artiklarna i densamma. Detta görs för att i kommande kapitel kunna problematisera området och besvara det i uppsatsen uppsatta syftet.
- Kapitel 4 I uppsatsens fjärde kapitel presenteras uppsatsförfattarnas analys av de problem som kan påverka förutsättningarna för att uppnå de uppsatta målen med BEPS action 8. I kapitlet diskuteras även om förutsättningarna finns för att kunna uppnå de angivna målen, trots de problem som identifierats.
- Kapitel 5 I det avslutande kapitlet presenteras författarnas slutsatser utifrån det uppsatta syftet för uppsatsen.

2 OECD TPG

2.1 Inledning

I detta kapitel ges en introduktion till OECD:s TPG och dess bakgrund, mål och metoder beskrivs. För att ge läsaren en bättre förståelse om de svårigheter som immateriella rättigheter innebär för TPG presenteras även detta. Denna genomgång är nödvändig för att få en djupare förståelse för den senare presentationen av BEPS action 8, vilket är ett förslag till förändringar i TPG.

2.2 Bakgrund

OECD:s TPG är en omarbetad version av den ursprungliga rapport¹² som behandlade skattemässiga problem som kan uppstå vid handel mellan koncernbolag i olika länder.¹³ OECD:s arbete med TPG grundar sig i de problem som uppstår för både skattemyndigheter och multinationella koncerner med en ökad aktivitet på den globala marknaden. Oklarheter gällande allokering av kostnader och inkomster hos en koncern skapar problem för såväl skattemyndigheter som koncerner.¹⁴ En skattemyndighet har rätt att ta ut skatt på vinster hos den skattskyldige, men måste samtidigt arbeta för att inte dubbelbeskattning ska uppstå för denne vid beskattning i annat land. Problem kan också uppstå om två länder tillämpar olika system gällande hur skatt tas ut, om det är baserat på registreringsprincipen eller på källstatsbeskattning. Samma inkomst kan i detta fall utgöra beskattningsunderlag i två olika länder och därmed uppstår en risk för dubbelbeskattning.¹⁵

Den börda som hamnar på koncernbolag handlar om att följa de skatteregler som finns i de länder där de är verksamma. Dessa skatteregler skiljer sig mellan länder vilket skapar en börda, vilken både är tidskrävande och i vissa fall kostsam. Ett företag som enbart är aktivt inom en skattejurisdiktion har inte samma börda då det enbart behöver följa de skatteregler som är tillämpliga där. Koncernbolagen har dock möjligheten att genom olika strukturer i

¹² OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paris, 1979.

¹³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 3 st. 1.

¹⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 17 p.1-2.

¹⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 17-18 p. 3-5.

koncernen uppnå en mindre total skattekostnad i vissa bolag inom koncernen, något som inte hade varit möjligt om de agerade som enskilda företag.¹⁶

För att underlätta för skattemyndigheter och koncerner skapade OECD ramverket TPG. Liknande regler har antagits i flertalet länder vilket skapar en förutsebarhet, gällande vad som utgör beskattningsunderlag i respektive land, för såväl skattemyndigheter som koncerner.¹⁷

2.3 Mål

TPG syftar till att vara ett verktyg för att efterfölja OECD Model Tax Convention.¹⁸ Artikel 9 i OECD Model Tax Convention behandlar beskattning av vinster inom företag i en koncern baserat på användandet av armlängdsprincipen.¹⁹ De övergripande mål som TPG syftar till att uppfylla är att skapa ett ramverk av regler från vilka skattemyndigheter och koncerner kan arbeta. Målet är också att länder ska implementera detta ramverk för att på så vis få regler som är likformiga i många olika skattejurisdiktioner. Detta underlättar för skattemyndigheter när det kommer till att beräkna en korrekt skatt och i högre grad undvika dubbelbeskattning eller dubbel ickebeskattning. Det underlättar även för koncerner genom att öka förutsebarheten och det gör det även enklare för koncerner att följa skatteregler i olika länder om reglerna är likformiga.

Genom att skapa ett ramverk för vad som ska anses vara koncerninterna transaktioner, vilka bör tas i beaktande och dessa transaktioner ska bedömas, kan det skattemässigt skapas en plattform. Utifrån detta kan en bedömning göras vilken liknar den som hade gjorts av transaktioner mellan oberoende företag. Det skapas en förutsättning att bedöma ett armlängdspris på en koncernintern transaktion.²⁰ Utifrån det armlängdspris som beräknas för en koncernintern transaktion uppstår det skattemässigt en likhet till transaktioner mellan oberoende företag.²¹

¹⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 18 p. 6.

¹⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 21-22 p 18-19.

¹⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, s. M-26, artikel 9.

¹⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 18 p. 9.

²⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 31 p. 1.2.

²¹ OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, s. 9-10 p. 5-6.

2.4 Metod

För att säkerställa de mål som OECD har med TPG används flera metoder. Alla metoder syftar till att skattemyndigheter och koncerner aktivt ska arbeta med att uppfylla regler om internprissättning. Genom att koncerner använder sig av armlängdsprincipen och jämför sina transaktioner inom koncernen med okontrollerade transaktioner på en öppen marknad vilket beskrivs och motiveras i ett dokumentationsunderlag, visar de att de följer regelverket. Skattemyndigheten kontrollerar efterföljandet av regelverket och kan göra sin egen bedömning för att fastställa företagets skattemässiga resultat.²²

I bedömningen av den koncerninterna transaktionen ska de funktioner, risker och det värdeskapande vilket bidrar och ingår i transaktionen jämföras för att anpassa armlängdspriset till att ge ett så korrekt resultat som möjligt. Detta görs i en jämförelseanalys vilken är en del i valet av armlängdsprissättningsmetod.²³

2.4.1 Armlängdsprincipen

För att fastställa ett så korrekt pris som möjligt i beskattningshänseende på transaktioner inom en koncern anger TPG att armlängdsprincipen ska användas. Genom att bedöma värdet av en transaktion genom att värdera den till vad en oberoende tredje part hade betalat för motsvarande prestation på en öppen marknad kan ett korrekt skattemässigt värde fastställas.²⁴ För att utröna om en transaktion har gjorts till marknadsmässigt pris ska de handelsvillkor som gäller för en transaktion mellan koncernbolag jämföras med de handelsvillkor som skulle avtalats mellan oberoende parter.²⁵ Detta innebär att mindre hänsyn ska tas till de kontraktuella skyldigheterna.²⁶

Det kan uppstå problem med armlängdsprincipen och dess tillämpning om det finns få eller inga jämförbara transaktioner eller annan tillgänglig information att använda så som

²² OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 41 p. 1.33 & s. 181 p 5.2.

²³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 32 p. 1.3-1.4.

²⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 31 p. 1.2.

²⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, s. M-26, artikel 9 p. 1.

²⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 31 p. 1.2.

jämförelseobjekt.²⁷ Även vissa kommersiella strategier inom en koncern kan påverka priset på en transaktion vilket bör tas hänsyn till.²⁸ I situationer där företag inom en koncern ingår avtal, vilka av varandra oberoende företag inte skulle ingå, kan det uppstå svårigheter med att tillämpa armlängdsprincipen.²⁹ Det ovan beskrivna problem innebär att armlängdsprincipen inte är en vetenskap utan kräver en bedömning i varje enskilt fall.³⁰

För att fastställa ett skattemässigt korrekt värde enligt armlängdsprincipen finns det olika metoder vilka har olika utgångspunkter. Metoderna kan delas upp i transaktionsbaserade och vinstbaserade metoder.³¹

- De transaktionsbaserade metoderna är:
 - marknadsprismetoden (CUP) som utgår från det pris en jämförbar transaktion har mellan två oberoende parter,³²
 - återförsäljningsprismetoden (RPM) utgår från återförsäljningspriset på en transaktion och fastställer en bruttovinst,³³
 - kostnadsplusmetoden (C+) jämför bruttovinstmarginal på transaktioner och fastställer en uppskattad bruttovinstmarginal ett företag bör ha på en liknande transaktion.³⁴
- De vinstbaserade metoderna är:
 - nettomarginalmetoden (TNMM) vilken använder vinstmarginal från en transaktion mellan oberoende parter som jämförelse för koncerninterna transaktioner,³⁵

²⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 35 p. 1.13

²⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 31 p. 1.2

²⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 34-35 p. 1.11.

³⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 35-36 p. 1.13

³¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 59 p. 2.1.

³² OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 63 p. 2.13.

³³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 65 p. 2.21.

³⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 70-71 p. 2.39.

³⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 77-78 p. 2.58.

- vinstfördelningsmetoden (Profit Split) som utgår från vad ett jämförbart oberoende företag hade haft för vinstmarginal på en transaktion.³⁶

Det är den mest passande metoden som ger det mest rättvisande resultatet som ska användas för att beräkna ett armlängdsmässigt pris. Detta betyder att flera metoder kan användas för olika transaktioner mellan samma företag.³⁷ I det fall en metod som inte är beskriven ovan ger ett mer rättvisande armlängdspris har en koncern rätt att använda sig av den metoden.³⁸

2.4.2 Jämförelse

För att kunna göra en korrekt bedömning av armlängdspriset för en transaktion, måste flera jämförelsefaktorer tas hänsyn till i bedömningen.³⁹ Jämförelsefaktorerna påverkar valet av jämförelseobjekt. Dessa faktorer är: karaktär av vara alternativt tjänst, funktionsanalys av inblandade företag, kontraktsvillkor, ekonomiska omständigheter samt tillämpade affärsstrategier.⁴⁰ Hur faktorerna ska viktas mot varandra beror på transaktionen samt den armlängdsmetod som tillämpas.⁴¹

Normalfallet är att varje transaktion ska bedömas och jämföras för sig men det är inte alltid detta ger det mest korrekta armlängdspriset, exempelvis när flera transaktioner har stort samband bör detta tas hänsyn till. Vid sådana transaktioner bör en jämförelseanalys omfatta samtliga transaktioner med sådant samband och armlängdsprincipen tillämpas på dem så som en transaktion.⁴²

Oavsett ovan sagda finns det enskilda transaktioner där flera enheter ingår, exempelvis en paketlösning, vilka ej bör bedömas som en enskild transaktion. En jämförelseanalys av en

³⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 93 p. 2.108.

³⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 59 p 2.2.

³⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 61 p. 2.9.

³⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s.107 p. 3.2.

⁴⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 43 p. 1.36.

⁴¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 43-44 p. 1.37-1.38.

⁴² OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 110 p. 3.9.

sådan transaktion som helhet skulle ej ge ett rättvisande armlängdspris varför varje enhet i transaktionen bör bedömas enskilt.⁴³

2.4.3 Dokumentation

För att en skattemyndighet ska kunna bedöma om en koncern följer de gällande internprissättningsreglerna krävs att koncernen genom dokumentation visar på hur det följer reglerna.⁴⁴ Dokumentationen bör visa på de transaktioner som omfattas, metod för att fastställa armlängdspris, vilka jämförelsefaktorer som har tagits hänsyn till, hur jämförelsen har utförts, funktioner utförda av inblandade företag och även strukturen på koncernen.⁴⁵ Vilken information som är nödvändig att uppge i dokumentationen beror på transaktionen och måste anpassas efter den.⁴⁶ Syftet med dokumentationen är att koncernen ska visa på att de använt sig av den information som varit tillgänglig och gjort en så korrekt bedömning som möjligt av att de transaktioner som genomförs inom koncernen är enligt armlängdsprincipen.⁴⁷

Att påpeka är att det är skattemyndigheten och inte koncernen som beslutar om en transaktion följer armlängdsprincipen eller inte. Koncernbolag kan genom en väl genomförd dokumentation om sin internprissättning ge förklaring till hur de följer regelverket.⁴⁸ Företag vilka ska lämna dokumentation om de koncerninterna transaktioner de gör ska vidta de åtgärder som kan krävas för att de ska lämna ett riktigt underlag. Skattemyndigheter kan efterfråga ytterligare information om den lämnade inte anses utgöra tillräcklig grund för en bedömning.⁴⁹ För att både skattemyndigheternas och de dokumentationsskyldiga koncer-

⁴³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 111 p. 3.11.

⁴⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 181 p. 5.2.

⁴⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 186-187 p. 5.17-5.19.

⁴⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 185 p. 5.16.

⁴⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 182 p. 5.3.

⁴⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 185 p. 5.14 & s. 187 p. 5.19.

⁴⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 188-189 p. 5.28.

nera ska kunna göra så riktiga bedömningar som möjligt bör ett samarbete mellan parterna ske.⁵⁰

2.5 Immateriella tillgångar

Vad som ovan beskrivits under jämförelse av paketlösningar kan omfatta immateriella tillgångar. Vid en paketlösning där flera olika immateriella tillgångar ingår kan det vara lämpligt att jämföra och bedöma varje tillgång enskilt för att tillämpningen av armlängdsprincipen ska bli så rättvisande som möjligt. Att vid en sådan paketlösning innefattande immateriella tillgångar jämföra och bedöma denna som en helhet anses av OECD vara svårt och i vissa fall även olämpligt.⁵¹

Svårigheter kan uppstå vid bestämmandet i om en immateriell tillgång existerar eller uppstår på grund av forskning, utveckling eller andra aktiviteter. Sådana aktiviteter skapar inte nödvändigtvis immateriella tillgångar och de kostnader som uppstår i samband med dem kan vara svåra att klassificera. Om en immateriell tillgång har skapats kan problem uppstå vid uppskattandet av ekonomiska effekter och värden.⁵²

Det kan vara svårt att hitta jämförelseobjekt för en immateriell tillgång då de kan vara unika, vilket leder till svårigheter med att applicera armlängdsprincipen och hitta ett rättvisande pris. Närstående företag kan ingå avtal och villkor gällande immateriella tillgångar vilka inte skulle ingåtts av oberoende företag, utan att det bör ses som icke marknadsmässigt.⁵³ Det armlängdspris som sätts måste ta hänsyn till faktorer så som vad ett företag skulle kräva i ersättning men också om vad oberoende företag skulle vara villigt att betala för motsvarande immateriella tillgång.⁵⁴

Vid fastställandet av armlängdspris av en immateriell tillgång ska uppskattad inkomst från tillgången, begränsningar i användning, medföljande rättigheter, andrahandslicensiering, ut-

⁵⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 189 p. 5.29.

⁵¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 111 p. 3.11 och s. 197 p. 6.18.

⁵² OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 193 p. 6.6-6.7, 6.9 och 6.12.

⁵³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 195-196 p. 6.13.

⁵⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 196 p. 6.14.

gifter för användning av tillgången, möjlighet att sälja vad tillgången avser och om det finns rättighet att ta del av framtida utveckling av tillgången, vara faktorer vilka ska tas i beaktande.⁵⁵ Fler faktorer för bestämmande av ett armlängdspris kan vara nödvändigt att ta hänsyn till beroende på vad den immateriella tillgången avser.⁵⁶

Om den immateriella tillgången är svår att värdera ska utgångspunkten för en bedömning av ett armlängdspris vara hur ett oberoende företag hade värderat transaktionen. Osäkerheten i värderingen ska tas hänsyn till som en faktor vid bestämmandet.⁵⁷

CUP kan användas som prissättningsmetod då transaktioner av liknande immateriella tillgångar har genomförts tidigare av samma företag eller då information om liknande transaktioner mellan oberoende företag finns att tillgå. Vid licensiering av immateriella tillgångar kan RPM användas för att bestämma ett armlängdspris. Vid svårigheter att hitta jämförbara transaktioner av exempelvis tillgångar av högt värde, av unik karaktär eller då flera parter bidrar med immateriella tillgångar till en produkt kan Profit Split användas som metod. Tillämpandet av Profit Split kan innebära vissa problem men är samtidigt den metod vilken anses relevant och ger ett mest rättvisande resultat.⁵⁸

2.6 Sammanfattning

OECD TPG skapar ett ramverk utifrån vilket skattemyndigheter och koncerner vilka genomför koncerninterna transaktioner mellan företag i olika länder kan arbeta för att en så korrekt beskattning som möjligt ska kunna ske. Utifrån ramverket kan likformiga lagar och regler skapas vilka ökar förutsebarheten i beskattningen, undanröjer dubbelbeskattning och förenklar skatteförfarandet för samtliga parter.

Armlängdsprincipen är den metod som är själva kärnan i TPG. Genom att prissätta en koncernintern transaktion till ett pris som skulle överenskommit mellan oberoende parter, ett armlängdspris, kan en mer korrekt beskattning ske av koncerner och transaktioner. Vilken prissättningsmetod som bör användas för en transaktion väljs genom att de funktioner,

⁵⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 198 p. 6.20.

⁵⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 198 p. 6.21-6.22. I denna punkt behandlas ytterligare faktorer för patent.

⁵⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 208 p. 6.28.

⁵⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 200 p. 6.26.

risker och tillgångar som påverkar transaktionen tas i beaktande. En bedömning bör göras för varje transaktion.

Immateriella tillgångar bör ofta bedömas och prissättas enskilt enligt TPG. De är även ofta unika vilket kan innebära problem vid en jämförelse med transaktioner av immateriella tillgångar mellan oberoende parter men även svårigheter att förutse dess framtida värde och andra påverkande faktorer. Målet med prissättning av en immateriell tillgång enligt arm-längdsprincipen är att transaktionen ska prissättas som om den skett mellan oberoende parter.

3 BEPS Action 8

3.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att ge läsaren en förståelse för bakgrunden och målen med BEPS och då främst BEPS action 8. Vidare ligger fokus på att beskriva de artiklar och exempel som presenteras inom ramen för BEPS action 8. BEPS action 8 innehåller förslag till förändringar i TPG, som beskrevs i föregående kapitel. Mer specifikt innehåller rubrik 3.4 i detta kapitel föreslagna förändringar i TPG gällande marknadsegenskaper, synergieffekter och arbetsstyrkor. Efterföljande rubriker i detta kapitel innehåller föreslagna förändringar till TPG:s kapitel IV, vilket behandlar immateriella tillgångar.

3.2 Bakgrund och mål med BEPS

Under de senaste åren har globaliseringen tagit ytterligare fart på grund av friare rörlighet och en snabb teknisk utveckling. I och med detta har koncerner ställts inför nya utmaningar, exempelvis när det kommer till att hantera nya risker som att skydda immateriella tillgångar.⁵⁹

På grund av denna utveckling ställs också ökade krav på en internationell skattelagstiftning som är tydlig och förutsägbar. Under en lång tid har OECD arbetat med att upprätta ramverk för multilaterala avtal. Detta för att undvika dubbelbeskattning samt att skapa en ökad samsyn och därmed förutsägbarhet. Dessa ramverk syftar till att underlätta för såväl koncerner som myndigheter.⁶⁰

Dessa ramverk har inneburit stora framsteg, på grund av en ökad samsyn, men de har också i kombination med en snabb globalisering och digital utveckling skapat möjligheter för koncerner som vill minska sin totala skattekostnad. Detta har exempelvis åstadkommit genom att vinster överflyttas till lågskatteländer där värdeskapandet inte äger rum.⁶¹ Låg skatt är enligt OECD inte ett problem i sig, men det är problematiskt när det är ett resultat av att

⁵⁹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, s. 7.

⁶⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 7.

⁶¹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 10

vinster segregeras från den värdeskapande aktiviteten. Denna möjlighet har givit och ger även i dagsläget koncerner möjligheter att skatteplanera.⁶²

OECD konstaterar att den rådande utvecklingen påverkar både länder, företag och individuella skattebetalare. Länder påverkas genom förlorade skatteintäkter och det leder i sin tur till att individuella skattebetalare måste bära en tyngre skattebörd för att kompensera för de förlorade intäkterna. Företag som inte agerar på den globala marknaden påverkas också genom att de inte har möjlighet att skatteplanera på samma sätt som koncerner och i längden leder detta till en snedvriden konkurrens.⁶³

G20 konstaterar att ett internationellt samarbete är den viktigaste tillgången i arbetet för att lösa de svårigheter som finns:

*“Despite the challenges we all face domestically, we have agreed that multilateralism is of even greater importance in the current climate, and remains our best asset to resolve the global economy’s difficulties.”*⁶⁴

Mot denna bakgrund har G20 givit OECD uppdraget att utreda det aktuella läget samt att vidta de åtgärder som krävs. Såväl G20 som OECD anser att denna situation inte kan fortskrida och de anser vidare att det är bättre att agera innan enskilda länder försöker göra förändringar i respektive lagstiftning. Det skulle skapa en större börda och osäkerhet för koncerner om de tvingades efterleva olika länders lagstiftning på detta område.⁶⁵

Efter utredningar anser OECD att stora förändringar krävs för att stoppa urholkning av länders skattebaser och vinstförflyttningar. Därmed drar OECD slutsatsen att åtgärder måste vidtas och detta är starten på projektet BEPS. I BEPS finns det 15 actions, med förslag till förändringar i TPG. Detta för att se till att fördelarna av internationella avtal återinförs samt att avtalen uppdateras för att följa den rådande utvecklingen.⁶⁶

Det huvudsakliga målet med projektet är att säkerställa staters skatteintäkter genom att se till att eventuella vinster i bolag tas upp och beskattas där de värdeskapande aktiviteterna

⁶² OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 10.

⁶³ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 8

⁶⁴ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 11

⁶⁵ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 11

⁶⁶ OECD, *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014, OECD, s. 3.

ägt rum. Vidare har OECD som målsättning att skapa regler som är tydliga och förutsägbara för skattebetalarna. OECD påpekar vidare att de nya reglerna inte får resultera i att en obefogad börda läggs på internationella koncerner, när det kommer till arbetet att följa de aktuella reglerna och de påpekar vidare att det inte ska skapa problem för koncerner som på ett legitimt sätt bedriver en internationell affärsverksamhet.⁶⁷

3.3 Bakgrund och mål med BEPS action 8

Enligt OECD har immateriella tillgångar blivit en växande fråga för koncerner och det finns också en trend av större tillförlitlighet till denna typ av tillgångar. Detta i samband med globalisering och digitalisering vilket skapat ökade möjligheter för skatteplanering med hjälp av överföringar av immateriella tillgångar till lågskatteländer. Därför anser OECD att det är av största vikt att göra förändringar i regelverket för immateriella tillgångar, främst för att göra reglerna tydligare, för såväl koncerner som myndigheter. OECD anser att den rådande situationen främst uppstått på att de tidigare reglerna inte varit tillräckligt välutvecklade.⁶⁸

Ett allvarligt problem enligt OECD är att intäkterna för immateriella tillgångar har separerats från den geografiska plats där värdeskapandet ägt rum. Detta har skapat en icke önskvärd snedvridning av beskattningen. Denna snedvridning som genererar en artificiell överföring av vinster till länder med låg skatt alternativt nollskatt, kan inte längre tolereras menar OECD.

Därför ligger fokus på att se till att det finns en tydlig definition av immateriella tillgångar samt att se till att internprissättningen av immateriella tillgångar inte resulterar i att vinster separeras från värdeskapande. Istället ska det säkerställas att vinster uppstår och beskattas där värdeskapandet äger rum genom att vinster av immateriella tillgångar ska sammanlänkas med den plats där den värdeskapande aktiviteten ägt rum.⁶⁹ OECD menar att de föreslagna reglerna kraftigt kommer att minska det utnyttjandet av internprissättningsregler som förekommit, när det kommer till immateriella tillgångar.⁷⁰

⁶⁷ OECD, *Explanatory Statement*, s. 3.

⁶⁸ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 10.

⁶⁹ OECD, *Explanatory Statement*, s. 4-5.

⁷⁰ OECD, *Explanatory Statement*, s. 3.

3.4 Marknadsegenskaper, arbetsstyrkor och synergieffekter

De nedan beskrivna artiklarna i BEPS action 8 är ett förslag till tillägg i OECD:s TPG och de berör bland annat marknadsegenskaper, samlade arbetsstyrkor och synergieffekter inom en koncern och dess påverkan på interprissättningen i koncerner.

3.4.1 Marknadsegenskaper

I vissa fall kan det vara gynnsamt för ett bolag att agera på en viss marknad på grund av att det leder till ekonomiska besparingar. Dessa besparingar kan få en påverkan på jämförelseanalyser och även på armlängdspriset. Det kan vara komplicerat att utreda vilka skillnader som finns mellan olika marknader och vilka justeringar som måste göras i jämförelser för att skapa en så korrekt jämförelseanalys som möjligt.⁷¹

En relevant fråga att utreda i detta sammanhang är också hur en fördelning ska ske av eventuella besparingar. Det är viktigt att ta hänsyn till följande faktorer när det avgörs hur fördelningen ska ske:

- I. Huruvida ekonomiska besparingar existerar eller inte,
- II. storleken på den ekonomiska besparingen,
- III. huruvida den ekonomiska besparingen gynnar ett eller flera bolag inom koncernen eller om den ekonomiska besparingen förs vidare till självständiga kunder eller leverantörer
- IV. och i det fall den ekonomiska besparingen inte förs vidare till självständiga kunder eller leverantörer, utreda hur oberoende parter skulle ha gjort en fördelning av de ekonomiska besparingarna i ett liknande fall.⁷²

I det fall ekonomiska besparingar finns på grund av att ett bolag verkar på en viss geografisk marknad och där de inte passeras vidare till självständiga kunder eller leverantörer, samt att tillförlitliga jämförelser kan identifieras är det den mest tillförlitliga jämförelsen som visar hur den ekonomiska besparingen ska fördelas mellan bolagen i koncernen. I detta fall krävs det då inga vidare justeringar.⁷³ När tillförlitliga jämförelser inte finns på den

⁷¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2014, s. 13 p. 1.80.

⁷² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 13 p. 1.82.

⁷³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 13-14 p. 1.83.

marknad bolaget verkar är det viktigt att analysera all tillgänglig fakta och omständigheterna i övrigt, exempelvis fördelning av funktioner och risker samt hur tillgångar används.⁷⁴

Det finns också andra egenskaper på den geografiska marknaden som ska tas hänsyn till i en jämförelseanalys och som kan påverka armlängdspriset. Det kan exempelvis röra sig om köpkraften på den aktuella marknaden, vilka produkter eller tjänster som befolkningen på den aktuella marknaden föredrar, graden av konkurrens och andra faktorer som kan påverka ett bolags marginaler och vinster. Andra exempel på faktorer som kan anses skapa fördelar eller nackdelar enligt en funktions- och jämförelseanalys är infrastrukturen på den aktuella marknaden och tillgången på kompetent arbetskraft.⁷⁵

I koncernens bedömning huruvida justeringar behövs är det mest tillförlitliga att utreda hur oberoende parter, som verkar på samma marknad och som utför samma funktioner, tar samma risker och använder liknande tillgångar och hanterar de aktuella marknadsegenskaperna.⁷⁶ Om det inte finns tillförlitliga jämförelseobjekt är det viktigt att utreda om det finns en fördel eller nackdel på grund av att bolaget verkar på den aktuella marknaden och även storleken på fördelen eller nackdelen. Vidare ska det utredas huruvida dessa fördelar eller nackdelar förs vidare till oberoende kunder eller leverantörer och i det fall det finns fördelar eller nackdelar som inte förs vidare, ska det utredas hur oberoende parter hanterar och allokerar resultatet av fördelarna och nackdelarna mellan sig.⁷⁷

Omstruktureringar i en koncern, liksom överföringar av immateriella tillgångar kan innebära att en av parterna som ingår i omstruktureringen eller transaktion får fördelar eller nackdelar på den lokala marknaden. Om detta inte hade varit möjligt utan omstruktureringen eller transaktionen kan den fördel eller nackdel som förväntas uppstå i framtiden på grund av förändringen påverka det armlängdspris som betalas vid omstruktureringen eller vid överföringen av den immateriella tillgången.⁷⁸

⁷⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 14 p. 1.84.

⁷⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 14 p. 1.85

⁷⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 14 p. 1.86.

⁷⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 15 p. 1.87.

⁷⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 15 p. 1.89

Det ska slutligen noteras att det är viktigt att skilja på lokala marknadsegenskaper, vilka inte klassas som immateriella tillgångar, och immateriella tillgångar i en analys av koncernens internprissättning.⁷⁹

3.4.2 Arbetsstyrkor

Vissa koncerner har förmågan att sammanställa en grupp med anställda som är särskilt erfarna eller kompetenta. När denna grupp utför tjänster eller när de bidrar till en effektiv tillverkning av produkter kan detta påverka armlängdspriset och det ska också tas med i en jämförelseanalys. När fördelarna, av att denna arbetsgrupp bidrar med sin kompetens eller erfarenhet, kan utvärderas och det finns tillförlitliga jämförelseobjekt så kan det göras justeringar i armlängdspriset för att visa på den påverkan den aktuella arbetsgruppen har.⁸⁰

I vissa omstruktureringar kan det också förekomma att en arbetsgrupp som den ovan beskrivna överförs mellan bolag i en koncern. Detta kan resultera i att det bolag som får ta del av den erfarenhet eller kompetens som arbetsgruppen bidrar med ska betala ett armlängdspris för detta, precis som när andra typer av tillgångar överförs mellan bolag.⁸¹

I de flesta fall ska inte en ersättning erläggas då en enskild anställd överförs.⁸² Trots detta faktum kan det förekomma fall då en överföring av antingen en eller flera anställda medför att till exempel know-how överförs mellan bolag i koncernen. Det kan exempelvis handla om att ett hemligt recept görs tillgängligt för ytterligare ett bolag inom koncernen. I detta fall är det viktigt att detta analyseras i linje med reglerna i kapitel IV i TPG, vilket behandlar interprissättning av immateriella tillgångar, för att en armlängdsmässig ersättning ska kunna erläggas.⁸³

3.4.3 Synergieffekter

I vissa fall kan det vara en fördel eller nackdel att agera som en koncern på grund av synergieffekter, jämfört med att agera som ett enskilt och oberoende bolag. Det kan till exempel handla om ökad köpkraft, ökad lånekapacitet och fördelar relaterat till stora volymer. I dessa fall gynnas bolagen i koncernen genom synergieffekter, vilket resulterar i ökade vinster.

⁷⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 15 p. 1.90

⁸⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 17 p. 1.93.

⁸¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 17 p. 1.94.

⁸² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 17 p. 1.95.

⁸³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 17-18 p. 1.96.

Det kan också skapa nackdelar, ett exempel är ökad byråkrati som inte finns för mindre och oberoende bolag.⁸⁴

Enligt TPG ska ett bolag i en koncern inte kompensera ett annat bolag i koncernen för koncerninterna tjänster i det fall tjänsten endast utförs på grund av att bolaget är en del i koncernen. Detta ska också tillämpas på synergieffekter vilket innebär att fördelar eller nackdelar på grund av synergieffekter inte behöver kompenseras om fördelen eller nackdelen endast beror på att bolaget är en del i en större koncern.⁸⁵

När istället synergieffekten beror på handlingar som är ett resultat av ett avsiktligt samarbete och resulterar i tydliga fördelar eller nackdelar behöver en grundlig funktions- och jämförelseanalys göras. Detta för att klargöra om en fördel eller nackdel finns och i så fall vad fördelen eller nackdelen beror på ett avsiktligt samarbete mellan bolagen i koncernen.⁸⁶ Ett exempel är om bolagen i en koncern gemensamt bestämmer sig för att centralisera inköp för att kunna få rabatter som ett resultat av inköp av större volymer.⁸⁷

Vidare presenterar OECD två exempel som visar att det är just det avsiktliga samarbetet mellan bolagen som är det avgörande för huruvida en ersättning behöver erläggas mellan bolagen inom koncernen eller inte. I de presenterade fallen handlar det om ett moderbolag som har kreditrating AAA, en hög kreditrating. Dotterbolaget i samma koncern ska uppta ett lån och har kreditrating Ba, vilket är en lägre kreditrating. I det första exemplet ges dotterbolaget kreditrating A på grund av att de är en del i koncernen, vilket resulterar i en lägre ränta på det upptagna lånet. Detta är en synergieffekt men på grund av att det inte är en handling som innefattar ett avsiktligt samarbete som föranleder synergieffekten behöver inte dotterbolaget ersätta moderbolaget. I det andra exemplet ställer moderbolaget istället upp med en säkerhet för lånet dotterbolaget tar, vilket resulterar att dotterbolaget får kreditrating AAA. I detta exempel konstateras det att det är en handling som innefattar ett avsiktligt samarbete mellan bolagen som föranleder den höjda kreditratingen för dotterbola-

⁸⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 18 p. 1.98.

⁸⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 18-19 p. 1.99.

⁸⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 19 p. 1.100.

⁸⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 19 p. 1.101.

get. Därmed ska dotterbolaget ersätta moderbolaget med en armlängdsersättning för att de ställer upp med en säkerhet som resulterar i en lägre ränta på det upptagna lånet.⁸⁸

Om det kan konstateras att det finns synergieffekter som resulterar i fördelar eller nackdelar för en koncern på grund av ett avsiktligt samarbete ska det avgöras vilken typ av fördel eller nackdel det rör sig om samt summan av densamma och slutligen även hur detta ska fördelas inom koncernen.⁸⁹ Det vanligaste i detta fall är då att fördelarna eller nackdelarna på grund av synergieffekten ska delas mellan bolagen i relation till hur mycket det har bidragit till att synergieffekten uppstår.⁹⁰

3.5 Definition av immateriella tillgångar

OECD anser att det är av stor vikt att klargöra definitionen av immateriella tillgångar. Anledningen till detta är främst att en tydlig definition ökar sannolikheten för att transaktioner inom koncerner behandlas på samma sätt som transaktioner mellan oberoende parter. Detta leder också i förlängningen till att transaktioner inom koncerner varken gynnas eller missgynnas skattemässigt jämfört med transaktioner mellan oberoende parter. Anledningen till detta är att om definitionen av immateriella tillgångar görs smalare så ökar risken för att denna typ av tillgångar kan överföras utan att en marknadsmässig ersättning erläggs, vilket gynnar koncerner. Om däremot definitionen görs bredare av myndigheter eller koncerner själva så kan det leda till att de måste betala för en överföring av en tillgång som oberoende parter inte hade gjort.⁹¹

Enligt OECD ska en tillgång klassas som immateriell om tillgången:

- I. inte är en fysisk eller finansiell tillgång,
- II. som kan ägas eller kontrolleras för kommersiellt användande och
- III. skulle kompenseras vid användning eller överföring om transaktionen ägde rum mellan oberoende parter i en jämförlig situation.⁹²

⁸⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 20-21 p. 1.105-1.108.

⁸⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 19 p. 1.102.

⁹⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 20 p. 1.104.

⁹¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 28 p. 6.5.

⁹² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 28-29 p. 6.6.

Vidare noteras det att definitionen av immateriella tillgångar inte nödvändigtvis behöver stämma överens med den rent juridiska definitionen, definitionen enligt redovisningsregler eller rent skattemässiga definitioner i övrigt. Det centrala är enligt OECD att definitionen i detta fall gör att sannolikheten för att transaktioner inom koncerner behandlas så likt transaktioner mellan oberoende parter som möjligt.⁹³

OECD påpekar också att utredningen huruvida en tillgång är immateriell eller ej måste skiljas från själva prissättningen av tillgången. Bara det faktum att en tillgång kan klassificeras som immateriell innebär därmed inte att den har något värde som leder till att ett utnyttjande eller att en överföring av tillgången ska kompenseras. Detta är något som i varje specifikt fall måste utredas närmare då vikten av olika typer av immateriella tillgångar kan variera avsevärt mellan olika branscher och även mellan olika bolag.⁹⁴

Det är också viktigt att koncerner gör en analys av internprissättningen där immateriella tillgångar identifieras. Det ska även analyseras hur det aktuella bolaget, transaktionerna som genomförs av detta bolag och slutligen hur de immateriella tillgångarna samspelar med såväl övriga immateriella tillgångar som andra tillgångsslag.⁹⁵

Slutligen nämns det att marknadens egenskaper, en samlad arbetsstyrka och synergieffekter inom koncernen inte räknas som immateriella tillgångar inom ramen för kapitel IV i TPG då de inte kan ägas eller kontrolleras. Trots detta är de som tidigare nämnts relevanta för internprissättningen, då de ska ingå i jämförelseanalysen och de kan därmed påverka arm-längdspriset på koncerninterna transaktioner.⁹⁶

3.6 Olika typer av immateriella tillgångar

Inledningsvis konstaterar OECD att det generellt finns många olika sätt att kategorisera och dela in immateriella tillgångar. Trots detta läggs inget fokus på att utforma någon sådan indelning inom ramen för BEPS action 8.⁹⁷

⁹³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 29 p. 6.6-6.7.

⁹⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 30 p. 6.10.

⁹⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 30 p. 6.12.

⁹⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 37 p. 6.30-6.31.

⁹⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 31-32 p. 6.15.

OECD väljer dock att särskilja en speciell typ av immateriella tillgångar från övriga immateriella tillgångar och det är de som anses vara unika och värdefulla. För att en immateriell tillgång ska anses vara unik eller värdefull krävs det att den inte kan jämföras med immateriella tillgångar som används av andra företag och att den immateriella tillgången tillför ett ekonomiskt värde för företaget.⁹⁸

Med detta konstaterat lägger OECD sedan fram en icke uttömmande lista på exempel på immateriella tillgångar och dessa är:⁹⁹

- I. Patent
- II. Know-how och företagshemligheter
- III. Varumärken
- IV. Rättigheter genom avtal och statliga licenser
- V. Licenser och liknande begränsade rättigheter i immateriella tillgångar
- VI. Goodwill och ongoing concern value

OECD klargör dock att goodwill och ongoing concern value inte alltid klassas som en immateriell tillgång och de konstateras också att det finns flertalet olika definitioner av de båda begreppen. Det är heller inte OECD:s mål att definiera de båda begreppen eller att klargöra när de ska anses vara en immateriell tillgång eller inte. De anser dock att det är viktigt att notera att en signifikant del av den ersättning som erläggs, när överföringar av en eller flera tillgångar mellan bolag sker, kan utgöras av antingen goodwill eller ongoing concern value. Därmed ska det också tas hänsyn till när armlängdspriset bestäms vid transaktioner mellan bolag i intressegemenskap. Ett exempel är då ett bolag har möjligheten att ta ut ett högre pris på grund av dem har ett rykte av att producera högkvalitativa produkter. Oberoende av om detta definieras som goodwill eller ongoing concern value ska det tas hänsyn till när armlängdspris bestäms på transaktioner mellan bolag i koncernen.¹⁰⁰

⁹⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 32 p. 6.17.

⁹⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 32 p. 6.18-6.29.

¹⁰⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 35-36 p. 6.26-6.28.

3.7 Ägande av och transaktioner innehållande immateriella tillgångar

Det är centralt att bestämma vilka bolag inom koncernen som har rätt till ersättning på grund av utnyttjande eller överföring av immateriella tillgångar. Såväl den legala ägaren som övriga bolag i koncernen måste kompenseras för funktioner, risker och tillgångar de bidrar med. Denna kompensation ska ske enligt reglerna i kapitel 1-3 i OECD:s TPG. Bolag måste också utreda vilken eller vilka parter som ska bära kostnader och investeringar som är relaterade till utveckling, förbättring, bevarande, skydd och utnyttjande av immateriella tillgångar.¹⁰¹

Att utföra denna analys kan vara komplicerat i praktiken på grund av flertalet olika anledningar. Det kan till exempel vara svårt att hitta jämförbara immateriella tillgångar eller jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. En annan anledning kan vara att det är svårt att isolera och bedöma hur mycket enskilda immateriella tillgångar påverkar värdeskapandet i bolaget. Svårigheter kan också uppstå när flera bolag i koncernen är ansvariga för samma immateriella tillgång.¹⁰²

Enligt OECD ska transaktioner innehållande immateriella tillgångar analyseras enligt följande ramverk:¹⁰³

- I. Identifiera legal ägare
- II. Identifiera vilka parter som utför funktioner, bidrar med tillgångar och som tar risker
- III. Jämför avtal med de faktiska rollerna bolagen har genom en funktionsanalys
- IV. Identifiera transaktioner
- V. Bestäm armlängdspris på dessa transaktioner
- VI. Omkaraktärisera transaktioner om de inte överensstämmer med armlängdspriset.

I en analys av interprissättning av immateriella tillgångar är koncernens avtal utgångspunkten.¹⁰⁴ OECD belyser dock vikten av att det är parternas verkliga agerande som är det cen-

¹⁰¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 38 p. 6.32.

¹⁰² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 38-39 p. 6.33.

¹⁰³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 39-40 p. 6.34.

¹⁰⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 41-42 p. 6.42-6.43.

trala. I det fall koncernens avtal är oklara eller i det fall det visar sig att parternas agerande skiljer sig från avtalet, är det parternas verkliga agerande som ska ligga till grund för fastställandet av armlängdsersättningen. Det ska således ses till att parternas avtal stämmer överens med parternas verkliga agerande och även med generella ekonomiska principer som gäller mellan oberoende parter.¹⁰⁵ Det som är avgörande för fastställandet av armlängdspriset på transaktioner innehållande immateriella tillgångar inom koncerner är istället vilka funktioner parterna utför, vilka risker som tas och vilka tillgångar som används.¹⁰⁶

3.7.1 Funktioner, tillgångar, risker

Det är viktigt att bolag som bidrar till värdeskapande kompenseras och att de bolag som bidrar med funktioner, tillgångar och risker får ersättning för detta i enlighet med kapitel 1-3 i OECD:s TPG. Därför är det viktigt att en noggrann funktionsanalys görs för att bestämma vilka parter som bidrar med funktioner, tillgångar och risker.¹⁰⁷ Eftersom det är värdeskapandet som ska kompenseras så innebär detta att den legala ägaren i sig inte har rätt till kompensation. För att ha rätt till en ersättning måste denne också bidra till värdeskapandet.

Ett exempel där det är relativt enkelt att utföra en analys är då ett bolag inom en koncern förvärvar en immateriell tillgång som är fullutvecklad och i dagsläget används av en tredje part och där det förvärvande bolaget ska styra och kontrollera den immateriella tillgången samtidigt som övriga bolag i koncernen ska använda den immateriella tillgången i tillverkning och distribution. Det antas också i detta fall att den förvärvade immateriella tillgången inte behöver vidareutvecklas eller skyddas samt att användandet är relativt begränsat till det användningsområde den förvärvades för. Därmed är de viktigaste funktionerna för det förvärvande bolaget att välja ut den mest lämpliga immateriella tillgången att förvärva, att analysera vilket värdeskapande den kan bidra till i den förvärvande koncernen samt att fatta det slutliga köpbeslutet. Om det förvärvande bolaget i det ovan beskrivna fallet har förmågan att utföra de beskrivna funktionerna är det rimligt att anta att de ska erhålla den vinst alternativt förlust som kvarstår på grund av användandet av den immateriella tillgången, efter

¹⁰⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 40 p. 6.36.

¹⁰⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 41-42 p. 6.42.

¹⁰⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 43 p. 6.48.

att de bolag som ansvarar för tillverkning och distribution har erhållit en armlängdsmässig ersättning.¹⁰⁸

Det finns dock många fall som är mer komplicerade och detta kan bero på flertalet olika orsaker, exempelvis kan den immateriella tillgången ha utvecklats av bolaget självt alternativt att den har köpts från tredje part då den var i utvecklingsstadium. Det blir också mer komplicerat när en egenutvecklad eller förvärvad immateriell tillgång ligger till grund för vidareutveckling. Slutligen blir det mer komplicerat när en funktion, så som marknadsföring, har en stor betydelse för värdeskapande i koncernen. De regler som följer har speciell fokus på att hantera komplicerade fall som de ovan nämnda.¹⁰⁹

3.7.1.1 Funktioner

Om ägaren av den immateriella tillgången ska få full kompensation för utförande av funktioner, är det viktigt att denne verkligen utför alla funktioner. Den legala ägaren har dock möjlighet att outsourca vissa funktioner antingen till ett koncernbolag eller också en oberoende part. I de fall funktionen outsourcas till ett koncernbolag ska parten som utför dessa funktioner kompenseras för detta enligt TPG. I dessa fall är det också viktigt att jämföra de aktuella transaktionerna med transaktioner mellan oberoende parter och det ska även analyseras vilken betydelse funktionerna har för värdeskapandet i koncernen.¹¹⁰

I de fall ägaren outsourcar funktioner till en oberoende part är det vanliga att ägaren fortfarande styr och kontrollerar den oberoende partens arbete. Detta behöver dock inte vara fallet när outsourcing sker till ett bolag i koncernen. Om ett bolag i koncernen utför dessa funktioner och även har kontroll över arbetet ska detta bolag kompenseras även för detta.¹¹¹ Det kan också vara svårt att hitta jämförbara transaktioner mellan oberoende parter vilket kan innebära att bolaget måste använda profit split eller värderingstekniker.¹¹²

Slutligen ska det noteras att vilka funktioner som är viktiga för värdeskapande varierar från fall till fall. En funktion som anses viktig i de flesta fall är dock skyddet av den immateriella

¹⁰⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 44 p. 6.49.

¹⁰⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 43-44 p. 6.49.

¹¹⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 45 p. 6.51-52.

¹¹¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 45-46 p. 6.53.

¹¹² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 47 p. 6.57.

tillgången. En annan funktion som vanligtvis är viktig är att bevaka aktiviteter som konkurrenter utför och som potentiellt kan påverka värdet på den immateriella tillgången i det egna bolaget. På grund av detta bidrar vanligtvis dessa funktioner till en stor del av värdet för den immateriella tillgången. Om dessa funktioner outsourcas är det därför viktigt att den eller de parter som utför dessa funktioner kompenseras med en armlängdsersättning.¹¹³

3.7.1.2 Tillgångar

Bolag som bidrar med tillgångar ska också kompenseras för detta. Att en part bidrar med tillgångar innebär inte enbart finansiering, andra exempel är att bolaget bidrar med know-how, fysiska tillgångar eller immateriella tillgångar som kan användas för forskning. Oavsett vilken typ av tillgång som ett bolag bidrar med ska detta jämföras med fall där oberoende parter bidrar med samma typ av tillgång i största möjliga mån. Detta ska göras för att kunna kompensera bolag för de tillgångar de bidrar med precis som i fall mellan oberoende parter.¹¹⁴

OECD konstaterar att finansiering och risk har en relation till varandra, men dessa två måste ändå särskiljas. Detta beror på att man inte generellt kan säga att det finns en given risk vid finansiering av ett projekt. Den risk som finansieringen innebär beror på flertalet olika faktorer, exempelvis när i processen ett bolag går in med finansiering. Generellt sett så innebär det en större risk att gå in med finansiering på ett tidigt stadium.¹¹⁵

Det ska också konstateras att den part som finansierar projekt inte per automatik kan anses ta all risk när det kommer till tillgångar, det är istället en helhetsbedömning som måste göras.¹¹⁶ En part som tar risk genom finansiering har rätt till en riskjusterad avkastning på det investerade kapitalet. För att fastställa en rimlig riskjusterad avkastning ska hänsyn tas till följande faktorer:¹¹⁷

- I. Vad är den finansiella risken?
- II. Kan den parten som står för finansieringen ta den finansiella risken?

¹¹³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 46-47 p. 6.56.

¹¹⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 47-48 p. 6.59.

¹¹⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 48 p. 6.60.

¹¹⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 48 p. 6.60.

¹¹⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 48 p. 6.61.

- III. Vem kontrollerar den finansiella risken?
- IV. Vilka finansieringsalternativ finns?
- V. Vad är en rimlig armlängdsersättning för den finansiella risken?

3.7.1.3 Risker

Även när det kommer till risk är det centralt att avgöra vilken eller vilka parter som bär risk relaterat till utveckling, förbättring, bevarande, skydd och utnyttjande av immateriella tillgångar. När det kommer till risk är det så att den legala ägaren kan vara den som bär all risk och i det fallet ska den legala ägaren ha full ersättning för det risktagandet. I det fall andra bolag i koncernen tar risk ska de kompenseras för den beräknade avkastning som risktagandet medför.¹¹⁸

Beroende på förutsättningarna i varje enskilt fall kan vissa typer av risktagande vara speciellt viktiga. Det kan exempelvis röra sig om fall där utvecklingskostnaderna är höga och där det finns en risk att den immateriella tillgången inte genererar något mervärde för koncernen. Det kan också röra sig om fall där risken för immaterialrättsliga intrång är stor och att detta kommer att leda till höga kostnader för det bolag som ansvarar för denna risk.¹¹⁹

Slutligen konstaterar OECD att det är viktigt att den part som bär risk enligt avtal och ansvarar för att utföra arbetet för att kontrollera risken också bär kostnaderna i det fall risken realiserar. Om det istället är ett annat bolag inom koncernen som bär den finansiella risken relaterat till detta kan det vara nödvändigt att göra korrigeringar i interprissättningen.¹²⁰

3.7.1.4 Öväntade vinster och förluster

I många fall kommer det att inträffa händelser som gör att utnyttjande av immateriella tillgångar inte får den effekt och därmed resulterar i det värdeskapande som man inledningsvis har bedömt. Ett exempel är om en konkurrent antingen tar bort en produkt från marknaden eller genom tekniska genombrott kan lansera en produkt som gör att bolagets produkt, som är beroende av en immateriell tillgång, inte längre upplevs som lika attraktiv hos konsumenterna. Ytterligare ett exempel som kan göra att oväntade förluster uppstår är att

¹¹⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 49 p. 6.62-6.63.

¹¹⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 49 p. 6.64.

¹²⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 49-50 p. 6.65.

naturkatastrofer inträffar. I dessa fall uppstår frågan om hur oväntade vinster eller förluster ska fördelas mellan de inblandade bolagen och i så fall hur denna fördelning ska ske.¹²¹

Det första som måste analyseras för att kunna besvara dessa frågor är om minskningen eller ökningen i avkastning beror på oförutsedda händelser och vilket eller vilka bolag som i så fall bär risken för detta. Även i detta fall är det avtal som är utgångspunkten för denna bedömning. Vidare måste det också analyseras om den ursprungliga ersättningen, den så kallade ex ante-ersättningen, kan anses vara armlängdsmässig. I anslutning till detta måste det även analyseras om till exempel den förväntade avkastningen har undervärderats. I ett sådant fall har därmed ett underpris betalats. Slutligen ska det avgöras vilken eller vilka bolag som bär risken för de oförutsedda händelserna.¹²²

OECD påpekar att det förekommer fall där det går att se ett mönster där vissa koncerner rutinmässigt använder detta i ett skatteplaneringssyfte. En lägre total skattekostnad kan exempelvis åstadkommas genom att riskerna den legala ägaren tar överskattas, vilket gör att denne får en större ersättning än vad som är lämpligt i förhållande till riskerna den legala ägaren faktiskt har tagit. Vidare kan koncernen undervärdera övriga bolags insatser och därmed minska ersättningen till dessa bolag. OECD menar också att det finns möjligheter att erlagga felaktiga ersättningar på grund av att koncernen själva har information som skattemyndigheterna omöjligen kan ha.¹²³

3.7.2 Praktisk tillämpning av föregående regler

De ovan beskrivna reglerna måste tillämpas i flertalet olika situationer och för att förtydliga innebörden av reglerna kommer reglerna att appliceras på olika typer av situationer nedan. Något som är centralt är att bolag ska ersättas för att de bidrar till utveckling, förbättring, bevarande, skydd och utnyttjande av immateriella tillgångar. Som tidigare nämnts är det viktigt att bolag i koncernen kompenseras för de funktioner de bidrar med, de risker de tar och de tillgångar de bidrar med, detta oavsett om de är den legala ägaren eller inte. När det ska utvärderas huruvida bolag har kompenserats med en korrekt armlängdsersättning ska flertalet olika faktorer vägas in i bedömningen. Det viktigaste är att utreda vad varje enskilt

¹²¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 50 p. 6.66.

¹²² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 50 p. 6.67.

¹²³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 51.

bolag har bidragit med, hur detta har kompenseras av övriga bolag samt hur oberoende företag hanterat en liknande situation.¹²⁴

Något som ofta förekommer är att ett bolag äger ett varumärke och att det finns övriga bolag i koncernen som gynnar den legala ägaren genom att deras marknadsföringsaktiviteter ökar värdet på varumärket. Detta är något som övriga bolag ska ersättas för men frågan uppstår huruvida bolagen endast ska kompenseras för sina marknadsföringsaktiviteter, eller om de också ska kompenseras för att de bidrar till ett ökat värde på varumärket.¹²⁵

Det måste då utredas vilka rättigheter respektive skyldigheter bolagen har, vilka funktioner de utför, vilka tillgångar de bidrar med, vilka risker de tar samt hur detta ska kompenseras. Enligt OECD är det relativt enkelt att fastställa en armlängdsersättning när de övriga bolagen i koncernen kontrolleras och styrs av den legala ägaren samt när de övriga bolagen, som utför marknadsföringsaktiviteter, inte själva står för några kostnader relaterat till marknadsföringsaktiviteterna. I ett sådant fall ska de endast kompenseras för de funktioner de faktiskt utför.¹²⁶

OECD presenterar ytterligare fall som liknar det ovan presenterade. I ett av de fallen finns det likt det ovan presenterade fallet en legal ägare som äger ett varumärke som är värdefullt på den marknad där den legala ägaren agerar. Vidare är det den legala ägaren som producerar koncernens produkter. Enligt ingånget avtal ska ett dotterbolag till den legala ägaren under en lång tidsperiod sälja produkterna i ett land där den legala ägaren inte själv är verksam och på grund av detta är värdet av varumärket i detta land inte känt. Dotterbolaget ska också genomföra marknadsföringsaktiviteter och genom rådgivning till moderbolaget vara med och påverka exempelvis marknadsstrategi, positionering av produkter och budget. I detta fall ska dotterbolaget erhålla en armlängdsmässig ersättning för de funktioner de utför och de ska även ersättas för de inkomster den legala ägaren har på grund av deras utnyttjande av varumärket.¹²⁷

En annan situation som kan förekomma är att ett bolag i en koncern har rätt till immateriella rättigheter som är ett resultat av forskning och utveckling utfört av ett annat bolag

¹²⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 53 p. 6.72.

¹²⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 53-54 p. 6.73.

¹²⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 54 p. 6.74

¹²⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, Annex to chapter VI, s. 101-103 p. 22-27 Example 9.

inom samma koncern. I detta fall måste flera faktorer utredas för att kunna bestämma en lämplig kompensation till forskningsbolaget. Det är exempelvis relevant att utreda den kompetens forskningsteamet har, vilka risker de tar och huruvida de är kontrollerade av ett annat bolag i koncernen eller om de helt fattar sina egna beslut. Det faktum att forskningsbolaget ersätts med C+ (cost plus mark-up), behöver inte innebära att de kan anses erhålla en armlängdsmässig ersättning.¹²⁸ Dessa fall kan också jämföras med fall då ett bolag i koncernen tillverkar produkter, vilket eventuellt leder till produktförbättringar som ett annat bolag i koncernen kommer att få ta del av genom att de är den legala ägaren.¹²⁹

I anslutning till detta presenterar OECD ytterligare exempel och ett av dem handlar om ett läkemedelsföretag som genom avtal anlitar en tredje part för att utföra forskning och utveckling. Dessutom överför läkemedelsbolaget patent och relaterade immateriella tillgångar, för produkten M, till ett annat bolag i koncernen för ett armlängdspris. I detta fall är det bolaget som förvärvar patentet till M som ansvarar för all finansiering av forskning och utveckling, men det säljande bolaget ansvarar fortfarande för all forskning och utveckling relaterad till M. Det förvärvande bolaget väljer att ersätta det säljande bolaget, läkemedelsföretaget, för de tjänster de utför enligt samma C+ som läkemedelsföretaget betalar till den tredje parten. Enligt OECD:s rekommendationer utför läkemedelsföretaget viktiga funktioner som inte kan jämföras med de funktioner den tredje parten utför enligt avtal. Detta beror främst på att det förvärvande bolaget inte kan kontrollera riskerna relaterat till forskningen och utvecklingen relaterat till produkten M. Därmed ska läkemedelsföretaget erhålla en högre vinst än den tredje parten, som utför forskning och utveckling enligt avtal. Vidare konstaterar OECD att i de fall det är en brist på jämförelser så kan profit split, värderingsmetoder eller övriga metoder användas för att fastställa en lämplig ersättning.¹³⁰

Det är också vanligt att en armlängdsersättning ska erläggas för användandet av företagsnamn och därför kommer det nedan ges vägledning för hur en lämplig armlängdsersättning bestäms i dessa fall. Om ett bolag inom koncernen endast använder ett företagsnamn för

¹²⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 55 p. 6.76.

¹²⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 55 p. 6.77.

¹³⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, Annex to chapter VI, s. 114-115 p. 61-64 Example 18.

att visa att de ingår i en grupp ska generellt sett ingen ersättning erläggas.¹³¹ Däremot ska en armlängdsersättning generellt erläggas i de fall användandet medför ekonomiska fördelar.¹³²

Förutom att utreda de ekonomiska fördelarna med användandet av företagsnamnet, är det viktigt att utreda andra tillgängliga alternativ och på vilket sätt den legala ägaren bidrar till företagsnamnets värde. Vidare bör det utredas om användaren av företagsnamnet bidrar till ett ökat värde på företagsnamnet på den marknad de verkar, genom att själva utföra funktioner, använda tillgångar och ta risker.¹³³

I det fall ett framgångsrikt bolag genom förvärv går samman med ett annat framgångsrikt bolag är det inte självklart att det bolag som förvärvas ska ersätta det förvärvande bolaget i det fall de börjar använda det förvärvande företags namn. Om en ersättning sker ska det baseras på den förväntade vinst det bolag som förvärvas kommer att erhålla genom användandet av det nya företagsnamnet.¹³⁴

3.8 Transaktioner

För att följa rapportens struktur är genomgången av transaktioner uppdelad i transaktioner av immateriella tillgångar eller rättigheten till immateriella tillgångar samt transaktioner av användandet av immateriella tillgångar i anknytning till varor eller tjänster. I den första kategorin överförs den immateriella tillgången eller en rättighet att nyttja den i en kontrollerad transaktion medan i den andra kategorin överförs ingen immateriell tillgång men sådan används för det som överförs.

3.8.1 Transaktion av immateriella tillgångar eller rättigheter

Med en transaktion av rättigheter i den immateriella tillgången menas i detta kapitel då samtliga eller begränsad del av denna överförs i en kontrollerad transaktion. En begränsning kan föreligga i exempelvis det geografiska användandet av rättigheten eller liknande.¹³⁵

¹³¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 55 p. 6.78.

¹³² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 56 p. 6.79.

¹³³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 56 p. 6.80.

¹³⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 56 p. 6.81.

¹³⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 57 p. 6.85.

För att en så korrekt funktionsanalys som möjligt ska kunna göras är det av vikt att i detalj ange vilken typ av immateriell tillgång och vilka rättigheter som ingår i transaktionen.¹³⁶ Om begränsningar i användandet av tillgången alternativt rättigheten finns eller om rätten till framtida utveckling kvarstår hos överföraren, bör det påverka analysen av tillgången. Sådana begränsningar ska undersökas ur både ett kontraktuellt och verkligt agerande perspektiv för att ge en så korrekt bedömning som möjligt och visa på var substans finns.¹³⁷

Om flera immateriella tillgångar ingår i en transaktion ska varje tillgång men även sambanden mellan dem identifieras. En tillgång kan anses ha högre värde tillsammans med annan tillgång än vid en bedömning av den enskilt.¹³⁸ Av samma anledning bör även transaktioner av enskilda immateriella tillgångar ses mot övriga transaktioner mellan samma företag. Företag kan försöka utnyttja möjligheten att värdera en tillgång lägre då den överförs enskilt istället för tillsammans med andra tillgångar och därigenom uppnå vissa skatteeffekter. Transaktioner bör av samma anledning inte heller sammanföras om de inte har samband med varandra då det ger ett felaktigt värde. Situationen bör undersökas utifrån hur oberoende parter hade genomfört en liknande transaktion.¹³⁹

Vid de fall då immateriella tillgångar ingår i en transaktion tillsammans med materiella tillgångar alternativt tjänster måste det klargöras om rättigheter i den immateriella tillgången överförs eller ej. Det kan vara lämpligt att åtskilja de olika tillgångarna i transaktionen åt om de inte har en nära koppling för att genomföra en analys. Om en sådan nära koppling finns kan dock en gemensam analys vara mer korrekt. En sådan analys ställer dock krav på tillgång till tillförlitliga jämförelseobjekt.¹⁴⁰ Franchiseavtal är sådan transaktion där både immateriella och materiella tillgångar alternativt tjänster kan ingå. En part går med på att överföra en paketslösning av både materiella tillgångar eller tjänster samt immateriella tillgångar mot avgift. Är tillgångarna av sådan unik karaktär att jämförbara objekt inte går att finna

¹³⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 57-58 p. 6.86.

¹³⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 58 p. 6.87.

¹³⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 59 p. 6.89-6.90.

¹³⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 60 p. 6.93.

¹⁴⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 60 p. 6.96-6.96.

bör de olika tillgångarna brytas ut och analyseras enskilt. Dock kan tillgångarna komma att anses ha ett högre värde då de fortfarande kan värderas tillsammans.¹⁴¹

Huruvida en transaktion innefattande immateriella men även andra olika tillgångar bör delas upp eller om fristående transaktioner ska bedömas tillsammans ska bestämmas utifrån den faktiska situationen samt hur det verkliga och kontraktuella förhållandet ser ut. Dessa visar på det förhållande tillgångarna har till varandra och ligger till grund för den vidare analysen.¹⁴²

3.8.2 Transaktion av användande av immateriella tillgångar

Vid en transaktion av materiella tillgångar kan immateriella tillgångar användas utan att rättigheten till dem överförs. Detta är förkommande vid exempelvis försäljning av produkter mellan företag inom en koncern. De immateriella tillgångar som används av vardera part eller dem båda ska tas i beaktande vid jämförelseanalysen och bestämmandet av lämplig armlängdsprincip.¹⁴³

Om ett företag tillverkar en produkt vilken nyttjar patent och sedan säljer denna produkt bör själva nyttjandet av patentet och det värde som tillförs därigenom tas i beaktande vid jämförelseanalysen. Försäljningen av produkten medför inte att patent eller någon annan rättighet i det överförs även om användningen av det kan medföra ett högre pris. Detsamma gäller om andra typer av immateriella tillgångar bidrar till att en produkt eller tjänsts värde ökar.¹⁴⁴

3.9 Tillämpning av armlängdsprincipen

För att kunna tillämpa armlängdsprincipen och finna den bästa metoden att beräkna ett armlängdspris måste transaktionen definieras, de immateriella tillgångar vilka är inblandade identifieras, vem rättigheterna till de immateriella tillgångarna tillhör samt det värde dessa tillgångar tillför till transaktionen.¹⁴⁵

¹⁴¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 61 p. 6.97.

¹⁴² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 61 p. 6.100.

¹⁴³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 62 p. 6.101.

¹⁴⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 62 p. 6.102-6.103.

¹⁴⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 64 p. 6.104.

Problem med att tillämpa armlängdsprincipen kan uppstå då immateriella tillgångars karaktär kan försvåra arbetet med att hitta jämförbara transaktioner samt även innebära att en värdering blir osäker vid transaktionstillfället. Koncerner kan även strukturera koncerninterna transaktioner på ett sätt som avviker från det som oberoende företag hade gjort.¹⁴⁶

3.9.1 Generella principer

Vid en analys av transaktioner mellan bolag i intressegemenskap måste de realistiska alternativen för samtliga inblandade företag samt deras perspektiv tas i beaktande.¹⁴⁷ Detta innebär att man bedömer en transaktion utifrån om den kunde utförts på andra sätt eller möjligtvis inte alls. Ett företag som inte är i intressegemenskap med motparten skulle inte ingå avtal om det enbart innebar en nackdel, utan det realistiska alternativet hade varit att avstå från avtalet.¹⁴⁸ Omständigheter för den ena parten vid en koncernintern transaktion ska vid en analys inte påverka den andra partens realistiska alternativ eller perspektiv.

Ett företags oförmåga att betala ett pris som kan anses vara i enlighet med armlängdsprincipen för en immateriell tillgång ska inte påverka ett företag inom samma koncern att sälja den tillgången för ett lägre pris.¹⁴⁹ Om företagen i en sådan situation ändå genomför en transaktion kan den av skattemyndighet bedömas annorlunda för att överensstämma med armlängdsprincipen.¹⁵⁰ Denna situation bygger på att all relevant dokumentation och den faktiska situationen måste tas i beaktande vid en jämförelseanalys och tillämpning av armlängdsprincipen.¹⁵¹ Att dokumentera alla realistiska alternativ kommer innebära en ökad dokumentationsbörda.¹⁵² Information vilken beslut grundar sig på kan även vara ofullstän-

¹⁴⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 64 p. 6.105.

¹⁴⁷ OECD *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 65 p. 6.108-6.109.

¹⁴⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 65 p. 6.108 och OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 255-256 p. 9.59-9.64.

¹⁴⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 65 p. 6.110.

¹⁵⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 65-66 p. 6.111 och OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 51-52 p. 1.65.

¹⁵¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 66 p. 6.111.

¹⁵² Svenskt Näringsliv i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, del 1, s. 232.

dig eller felaktig vid beslutstillfället vilket kan komma att påverka bedömningen i efterhand.¹⁵³

3.9.2 Jämförelseanalys

Vid jämförelseanalys av immateriella tillgångar är det av vikt att definiera dess karaktär och vad som särskiljer mot andra liknande jämförbara tillgångar. Unik karaktär eller andra särdrag hos den immateriella tillgången kan försvåra jämförelseanalysen och innebära svårigheter att tillämpa CUP då denna bygger just på jämförelse, men även andra metoder vilka använder jämförelse i tillämpningen. Detta ställer krav på granskningen av både den kontrollerade transaktionen och den transaktion eller immateriella tillgången som används vid jämförelsen.¹⁵⁴

Faktorer vilka anses vara av betydelse för jämförelseanalysen är:

Iexklusivitet – om rättighetsinnehavaren har ensamrätt till den immateriella tillgången eller om rätten är inskränkt,¹⁵⁵

- I. rättsligt skydd – om och i så fall hur länge det juridiska skyddet är verksamt,¹⁵⁶
- II. geografisk nyttjanderätt – om det finns geografiska inskränkningar i det laga skyddet eller användandet,¹⁵⁷
- III. livstid – hur länge den immateriella rättigheten kan användas och anses livskraftig samt om den används överhuvudtaget,¹⁵⁸
- IV. utveckling – i vilket utvecklingsstadium den immateriella tillgången befinner sig,¹⁵⁹
- V. rättighet till vidareutveckling – vem rättigheten tillfaller om den immateriella tillgången utvecklas och skapar nya värden,¹⁶⁰

¹⁵³ BIAC I OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, del 1, s. 158 p. 2.

¹⁵⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 66 p. 6.113.

¹⁵⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 67 p. 6.115.

¹⁵⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 67 p. 6.116.

¹⁵⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 67-68 p. 6.117.

¹⁵⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 68 p. 6.118-6.119.

¹⁵⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 68-69 p. 6.120-6.121.

VI. framtida förmåner – vem tillfaller framtida värdeökningar vilka kan härledas från den immateriella tillgången.¹⁶¹

Listan över vilka faktorer som ska tas i beaktande vid jämförelseanalys av immateriella tillgångar ska inte ses som uttömmande utan ytterligare andra faktorer kan vara av vikt att ta hänsyn till.¹⁶² Dessa faktorer visar på vilken substans som finns i transaktionen och hos parterna.¹⁶³

3.9.3 Riskfördelning

En annan faktor vilken har betydelse för jämförelseanalysen är riskfördelning. Med risk menas bland annat ekonomisk risk om den immateriella tillgången ej medför den förutspådda avkastningen eller om avkastningen understiger vad som förutspåtts, risk för intrång i rättighet till den immateriella tillgången, produktansvar eller ansvar för användande som omfattar den immateriella tillgången och även andra risker som kan identifieras.¹⁶⁴ En jämförelse av riskfördelningen vid en transaktion inom koncernen kan visa på den mest komplicerade parten och den part som har mest substans men också användas för jämförelseanalysen. Riskfördelningen relaterat till rätten till framtida avkastning är en faktor i jämförelseanalysen.¹⁶⁵

Hur riskfördelningen ska analyseras och dokumenteras har kritiserats av flera parter. Detta på grund av att den information som behövs för att identifiera och analysera risker kommer innebära en ökning av dokumentationsbördan men även att det kommer vara svårt att följa de föreslagna reglerna.¹⁶⁶ De risker som ska tas i beaktande och allokeringen av dessa är svåra att tillämpa och problem eller oklarheter kan därför uppstå. Sådana problem skulle

¹⁶⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 69 p. 6.122-6.123.

¹⁶¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 69-70 p. 6.124.

¹⁶² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 67 p. 6.114.

¹⁶³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 40 p. 6.36 och s. 52 p. 6.68.

¹⁶⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 70 p. 6.125.

¹⁶⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 70 p. 6.125 st. 1.

¹⁶⁶ Svenskt Näringsliv i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, del 2, s. 229.

kunna leda till ökad risk för att dokumentation inte anses uppfylla de krav som ställs.¹⁶⁷ Då risk har flera betydelser och uppfattas olika kan en avsaknad av en klar definition av begreppet i sammanhang med armlängdsprincipen innebära osäkerhet kring dokumentation.¹⁶⁸

3.9.4 Justeringar för jämförelseanalys

En jämförelseanalys av en immateriell tillgång bör justeras för att anpassas till de specifika faktorer som den har. Justeringen kan innebära högre tillförlitlighet till analysen. Om en större justering har gjorts kan detta dock ha påverkat jämförelseanalysen i sin helhet till den grad att resultatet kan ifrågasättas. Vid exempelvis större ekonomiska olikheter i de jämförda immateriella tillgångarna kan en tillförlitlig justering vara svår att göra. Om allt för stora skillnader föreligger mellan de jämförda objekten kan tillförlitligheten av jämförelseanalysen ifrågasättas och därför anses inte vara jämförbara. Detta kan innebära att den valda internprissättningsmetoden ifrågasätts i sin helhet.¹⁶⁹

3.9.5 Databasjämförelse

För att stödja sin jämförelseanalys och justeringar gjorda i den kan data inhämtas från databaser. Viktigt att påpeka vid inhämtande av sådana data är att utvärdera hur specifik informationen är och därmed användas som jämförelseobjekt i en jämförelseanalys eller för justeringar av densamma.¹⁷⁰

3.9.6 Val av prissättningsmetod

Målet med armlängdsprincipen är att fastställa ett pris och andra aspekter som hade tillämpats av oberoende parter vid en transaktion.¹⁷¹ Det är möjligt att använda fler än en pris-

¹⁶⁷ BIAC i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, del 1, s. 159 p. 10.

¹⁶⁸ Deloitte i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, del 1, s. 246.

¹⁶⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 71 p. 6.126.

¹⁷⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 71 p. 6.127.

¹⁷¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 61 p. 6.99.

sättningsmetod av transaktioner innefattande immateriella tillgångar.¹⁷² RPM och TNMM anges som metoder vilka inte bör användas för prissättningen av en transaktion som helhet då det inte ger ett tillförlitligt resultat. Dock kan metoderna användas för att prissätta funktioner vilka i sin tur påverkar jämförelseanalysen och den valda prissättningsmetoden.¹⁷³

Valet av metod för att prissätta en transaktion av immateriella tillgångar ska utgå från vilken typ av immateriell tillgång det är, möjligheten att finna jämförelseobjekt samt svårigheten att tillämpa olika prissättningsmetoder.¹⁷⁴ Andra faktorer som ska tas i beaktande vid valet är riskfördelning mellan parter i transaktionen, affärsförhållanden och affärsstrategier vilka ligger till grund för transaktionen, förväntad framtida ekonomisk avkastning från den immateriella tillgången, om den immateriella tillgången innebär någon marknadsfördel och andra faktorer vilka kan anses påverka jämförelseanalysen av den immateriella tillgången.¹⁷⁵ De ekonomiska konsekvenserna kan vara liknande oberoende av om den immateriella tillgången överförs i sin helhet, rättighet till den överförs eller om den används i samband med transaktionen. Detta innebär att hur transaktionen rubriceras har mindre betydelse för valet av prissättningsmetod och jämförelseanalysen.¹⁷⁶

Valet av prissättningsmetod ska grundas på funktionsanalysen vilken visar på de faktiska förhållanden som råder inom koncernen och hur en transaktion innefattande en immateriell tillgång påverkar och påverkas av övriga transaktioner, funktioner, risker och tillgångar inom samma koncern. Faktorer som påverkar värdeskapande inom en koncern ska påverka valet av prissättningsmetod samt justeringar i jämförelseanalysen för immateriella tillgångar. De värdeskapande faktorerna är inte enbart begränsade till immateriella tillgångar utan inkluderar allt värdeskapande.¹⁷⁷ Priset för utvecklandet av den immateriella tillgången anses inte vara en tillförlitlig utgångspunkt vid fastställande av ett armlängdspris. Detta innebär att de metoder vilka tar sin utgång i utvecklingskostnader ej är lämpliga som prissättnings-

¹⁷² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 72 p. 6.131.

¹⁷³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 74 p. 6.138.

¹⁷⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 71-72 p. 6.128.

¹⁷⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 73-74 p. 6.136.

¹⁷⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 72 p. 6.129.

¹⁷⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 72 p. 6.130.

metoder för immateriella tillgångar.¹⁷⁸ Dock kan kostnaden för att ersätta eller återutveckla en mindre värdefull eller mindre unik immateriell tillgång, användas för att beräkna ett arm-längdspris. Detta gäller inte om den materiella tillgången avser produkter vilka säljs vidare på en öppen marknad utan kan främst användas för immateriella tillgångar avsedda för koncerninternt bruk.¹⁷⁹

Enskilda transaktioner innefattande immateriella tillgångar kan bedömas tillsammans och även med andra typer av tillgångar om de ingår i samma transaktion. Detta om tillförlitligheten till jämförelseanalysen ökar på grund av en samlad bedömning.¹⁸⁰ Då koncerner kan genomföra transaktioner vilka inte hade företagits av varandra oberoende företag, bör ändå de förhållanden som oberoende företag hade tillämpat påverka prissättningen av den kontrollerade transaktionen.¹⁸¹

De metoder som anges som mest lämpliga för prissättning av immateriella tillgångar är CUP och Profit Split.¹⁸² Då tillförlitlig information om jämförbara transaktioner av immateriella tillgångar finns tillgänglig är CUP en lämplig prissättningsmetod. Vid användandet av CUP måste hänsyn tas till skillnader mellan den aktuella immateriella tillgången vilken ingår i en transaktion och den eller de transaktioner vilka används som jämförelseobjekt. Justeringar enligt ovan beskrivet bör göras för att kompensera för olikheterna så att prissättningen blir så rättvisande som möjligt.¹⁸³ Om en immateriell tillgång har förvärvats av en koncern för att sedan genom en kontrollerad transaktion överförs till ett annat bolag inom koncernen kan det pris som ursprungligen betalades vara ett jämförbart pris. Justeringar bör dock göras för att kompensera för faktorer vilka kan påverka priset om sådant finns.¹⁸⁴

Tillämpningen av Profit Split är inte fastställd i sin slutgiltiga version varför vissa delar kan komma att ändras. Då det inte finns jämförbara transaktioner vilka kan ligga till grund som

¹⁷⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 74 p. 6.139.

¹⁷⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 74-75 p. 6.140.

¹⁸⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 72-73 p. 6.132.

¹⁸¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 74 p. 6.137.

¹⁸² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 75 p. 6.142.

¹⁸³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 75 p. 6.143.

¹⁸⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 76 p. 6.144.

jämförelseobjekt är Profit Split en lämplig prissättningsmetod. Tillförlitligheten till prissättningen enligt Profit Split ligger i tillgång och användande av relevant data gällande vinstmarginaler, kostnadsallokeringar och hur vinstfördelning har skett.¹⁸⁵ Av vikt för tillämpningen av Profit Split är analysen av risker, funktioner och tillgångar använda i transaktionen av den immateriella tillgången.¹⁸⁶ Vid en transaktion av en icke färdigutvecklad immateriell tillgång utgör förväntad framtida avkastning och fördelar då tillgången är fullt utvecklad, grunder på vilka prissättningen kan utgå från.¹⁸⁷ Profit Split är svårtillämpad då bidrag till icke färdigutvecklad immateriell tillgång vilken har överförts ska beräknas. Bidraget innan transaktionen behöver inte vara sådant att det har varit det värdeskapande och blir därmed svårvärderat genom Profit Split då värderingen av arbetet och förväntad framtida avkastning blir mindre tillförlitligt.¹⁸⁸

Att påpeka är att valet av prissättningsmetod ej ska styras av karaktären av en immateriell tillgång eller om den ingår som en del i en transaktion med andra tillgångar. Profit Split ger nödvändigtvis inte det mest korrekta armlängdspriset på en immateriell tillgång.¹⁸⁹ Alla prissättningsmetoder fastställda av OECD kan potentiellt ge det mest korrekta armlängdspriset men det är den bästa metoden som ger det mest rättvisande armlängdspriset som ska användas. Alternativa prissättningsmetoder är inte uteslutna utan de kan också vara tillämpliga metoder.¹⁹⁰

3.9.7 Alternativa prissättningsmetoder

De alternativa prissättningsmetoder vilka syftas till är sådana metoder som utgår från den inkomst som den immateriella tillgången kan komma att medföra.¹⁹¹ Vid användandet av alternativa metoder ska de tillämpas i enlighet med armlängdsprincipen i syfte att uppnå ett

¹⁸⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 76 p. 6.145.

¹⁸⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 76 p. 6.146.

¹⁸⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 76-77 p. 6.147.

¹⁸⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 77 p. 6.148.

¹⁸⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 61 p. 6.99.

¹⁹⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 73 p. 6.133.

¹⁹¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 78 p. 6.150.

pris vilket motsvarar det pris som oberoende parter hade avtalat om.¹⁹² Då alternativa värderingsmetoder används i redovisningssyfte kan de vara restriktivt applicerade för bedömning av en immateriell tillgångs värde och detta bör tas i beaktande av parter som använder sig av sådana metoder och av skattemyndigheter i sitt granskningsarbete. De bakomliggande faktorerna till valet av att använda sig av alternativa värderingsmetoder kan visa på hur dessa har använts för att komma fram till ett armlängdspris.¹⁹³

Det ges inte en lista över alternativa värderingsmetoder och inte heller en förklaring till hur de ska tillämpas för att fastställa ett armlängdspris.¹⁹⁴ Det som anges är de svårigheter och risker användandet kan innebära vid tillämpning av alternativa värderingsmetoder. Då dessa metoder kan utgå från diskonterade värdet på exempelvis framtida avkastning eller kassaflöde så kan en liten förändring av parametrar få stora utslag på resultatet.¹⁹⁵ Valet av parametrar kommer att påverka resultatet och därför blir korrektheten och tillförlitligheten av tillämpningen av alternativa värderingsmetoder beroende av hur dessa parametrar har anpassats till den aktuella immateriella tillgången.¹⁹⁶ Den skattskyldige som väljer att använda sig av alternativa värderingsmetoder bör vara beredd att argumentera för valet av metod och de justeringar som har gjorts för att få fram ett rättvisande armlängdspris samtidigt som en skattemyndighet bör efterfråga sådan information.¹⁹⁷

De riskområden som OECD identifierar vid användandet av alternativa metoder vilka bygger på diskonterade kassaflöden är:

- I. Exaktheten i finansiella beräkningar – då okända och oförutsebara förutsättningar kan få stor påverkan på resultat måste de antaganden som ligger till grund för förväntad framtida marknadsposition och marknadsandelar noggrant analyseras. OECD anger att det ofta kan vara så att beräkningar framtagna för internprissättning eller andra skattesyften har lägre tillförlitlighet än sådana beräkningar gjorda

¹⁹² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 78 p. 6.151.

¹⁹³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 78 p. 6.152.

¹⁹⁴ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 79 p. 6.153.

¹⁹⁵ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 80 p. 6.155.

¹⁹⁶ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 80 p. 6.156 & s. 81 p. 6.160.

¹⁹⁷ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 80 p. 6.157-6.158.

som underlag för affärsplanering. Tidigare gjorda beräkningar och antagande men även utfall ska med försiktighet användas för att bedöma framtida resultat. Bedömningar och antaganden om en framtida utveckling för ej lanserade eller tidigare nyttjade immateriella tillgångar har lägre tillförlitlighet än sådant där tidigare resultat kan påvisas för tillgången.¹⁹⁸

- II. Antaganden om värdeökning – antaganden som görs om en immateriell tillgångs värdeökning och avkastning får betydelse för utfallet på värdet enligt vid användande av alternativa metoder. De antaganden som ligger till grund för en immateriell tillgångs värdeökning bör baseras på historiska och nuvarande kassaflöden om sådana finns att tillgå eller om på värdeökning hos jämförbara immateriella tillgångar. Alternativt kan även en värdering baseras på undersökningar om marknadsutvecklingen för den immateriella tillgången.¹⁹⁹
- III. Diskonteringsränta – diskonteringsränta tar hänsyn till tidsfaktorn och risken gällande framtida förväntade kassaflöden. Det är de specifika omständigheterna gällande den immateriella tillgång som ett armlängdspris ska beräknas för som styr hur diskonteringsräntan ska beräknas. Vanligen använda metoder för att beräkna diskonteringsränta ska inte ses som en självklarhet att använda när ett armlängdspris ska beräknas enligt internprissättningsregler. Immateriella tillgångar beskrivs av OECD som en av de mest riskfyllda och osäkra tillgångar ett företag äger.²⁰⁰
- IV. Livslängd och slutvärde – den förväntade användbara livslängden på en immateriell tillgång bör beräknas utifrån relevanta fakta och övriga omständigheter. Sådana fakta är exempelvis legalt skydd så som patent eller av dess användbarhet. Även sådana omständigheter som teknisk utveckling kan ha påverkan på den förväntade livslängden. Framtida förväntade kassaflöden kan vara hänförliga till immateriella tillgångar för vilka det legala skyddet har gått ut eller att det inte används för produkter på marknaden men att det ligger till grund för andra tillgångar vilka fortfarande används.²⁰¹

¹⁹⁸ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 81-82 p. 6.160-6.165.

¹⁹⁹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 82 p. 6.166.

²⁰⁰ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 83 p. 6.167-6.169.

²⁰¹ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 84 p. 6.172-6.173.

- V. Antagande om beskattning – framtida förväntad beskattning kan påverka kassaflöden och bör därför tas i beaktande.²⁰²
- VI. Betalningsvillkor – de betalningsvillkor som gäller för transaktionen kommer påverka både kassaflöden och den risk de inblandade företagen har. Betalning i form av engångsbetalning medför en mindre risk än exempelvis betalning i relation till sålda produkter eller förutbestämda avbetalningar.²⁰³

3.10 Sammanfattning

Efter G20:s konstaterade att ett internationellt samarbete krävs för att klara av de utmaningar som finns på det skatterättsliga området inledde OECD projektet BEPS. Det huvudsakliga målet med detta projekt är att förhindra vinstöverflyttningar och eroderingar av länders skattebaser genom att se till att vinster tas upp och beskattas där värdeskapandet ägt rum. En av de 15 åtgärds punkterna i BEPS, åtgärds punkt 8, behandlar immateriella tillgångar. Problemet med immateriella tillgångar är att de har varit en del av strukturer där vinster överförs till lågskatteländer genom att den legala ägaren av immateriella tillgångar har erhållit ersättningar från övriga koncernbolag Dessa strukturer har bidragit till att stora vinster uppstår i länder där dessa tillgångar har placerats, istället för att beskattas där den huvudsakliga verksamheten och värdeskapandet finns.

För att åtgärda detta fokuserar OECD inledningsvis på att skapa en tydlig definition av immateriella tillgångar, något som ses som centralt. Vidare ligger stor fokus på att varje specifikt bolag i koncernen ska kompenseras för de tillgångar, funktioner och risker de bidrar med för att skapa värde för koncernen. I anslutning till detta skapar också OECD ett ramverk för att analysera ägande av och transaktioner innehållande immateriella tillgångar. I detta ramverk är en utgångspunkt parternas avtal men det centrala är att avgöra vilka bolag som faktiskt bidrar med funktioner, tillgångar och risker. Även de praktiska exempel som presenteras inom ramen för BEPS action 8 visar på det är värdeskapande genom bidragande med funktioner, tillgångar och risktagande som ska kompenseras.

Utgångspunkten är alltid att koncernens agerande ska likna oberoende parternas agerande i liknande situationer i största möjliga mån. När tillförlitliga jämförelser inte finns är det vik-

²⁰² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 84 p. 6.175.

²⁰³ OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, s. 85 p. 6.177.

tigt att genomföra noggranna analyser där all tillgänglig fakta används för att behandla interprissättningen av immateriella tillgångar så korrekt som möjligt.

Vidare konstaterar OECD att marknadens egenskaper, samlade arbetsstyrkor och synergieffekter inom koncerner inte klassas som immateriella tillgångar då de inte kan ägas eller kontrolleras. Trots detta är det av stor vikt att det tas hänsyn till dessa faktorer i jämförelseanalyser och de kan även påverka armlängdspriset på koncerninterna transaktioner. Även i dessa analyser är det viktigt att försöka hitta tillförlitliga jämförelseobjekt alternativt att göra grundliga analyser av all tillgänglig fakta i det fall tillförlitliga jämförelseobjekt inte kan identifieras.

Det är av vikt att identifiera den immateriella tillgång eller rättighet till sådan som överförs och vilka begränsningar samt rättigheter som medföljer. Detta får betydelse för jämförelse- och funktionsanalysen samt även valet av prissättningsmetod. Om en immateriell tillgång används för en materiell tillgång som ingår i en transaktion ska den immateriella tillgången identifieras och ett armlängdspris ska beräknas. De i en transaktion inblandade företagens realistiska alternativ måste beaktas och en bedömning om transaktionen kunnat genomföras på annat vis. Den immateriella tillgången och de faktorer som påverkar en jämförelseanalys ska definieras och jämförelseanalysen ska justeras efter dessa. Risker och fördelningen av dem är också sådana faktorer som påverkar jämförelseanalysen. De justeringar som görs av jämförelseanalysen innebär att den anpassas till de specifika faktorer som den immateriella tillgången har vilket kan öka tillförlitligheten till analysen. Denna analys används sedan för valet och tillämpningen av prissättningsmetod.

Valet av prissättningsmetod är beroende av funktionsanalysen, vilken typ av immateriell tillgång det är, möjligheten att finna jämförelseobjekt samt svårigheten att tillämpa olika prissättningsmetoder. Den bästa metoden för att beräkna ett armlängdsmässigt pris ska användas. Alla metoder kan potentiellt ge det mest rättvisande resultatet men kostnadsbaserade prissättningsmetoder anges som metoder vilka inte lämpar sig. I och med rapporten om BEPS action 8 finns möjligheten att tillämpa alternativa värderingsmetoder vilka utgår från diskonterade kassaflöden, förväntad framtida avkastning eller andra ekonomiska faktorer. Dessa alternativa värderingsmetoder ska dock anpassas och följa armlängdsprincipen.

4 Analys – Problem som kan påverka måluppfyllelsen

4.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att presentera samt analysera de problem som kan påverka förutsättningarna för att målen med BEPS action 8 kan komma att uppfyllas. Efter detta kommer det att utredas om det finns förutsättningar för att målen ska kunna uppfyllas, trots de problem som identifierats.

4.2 Marknadsegenskaper, arbetsstyrkor, synergieffekter

Vi anser att det är bra att OECD på ett tydligt sätt klargör att marknadsegenskaper, synergieffekter och arbetsstyrkor inte ska behandlas som immateriella tillgångar inom ramen för BEPS action 8, trots att detta är något som kan anses vara självklart.

Trots detta framgår det dock att de kan påverka armlängdsersättningen på koncerninterna transaktioner samt att de ska behandlas i koncernens funktions- och jämförelseanalyser, något som också kan tyckas vara rimligt. Problemet gällande detta är att svårigheter uppstår i den praktiska tillämpningen. Kritik har framförts på grund av att en beskrivning saknas angående hur koncerner ska gå tillväga, till exempel när tillförlitliga jämförelser inte finns. OECD presenterar inte heller hur mycket, exempelvis marknadsegenskaper, ska påverka armlängdsersättningen.²⁰⁴

I detta fall ger därmed endast BEPS action 8 koncerner informationen att, de ska ta hänsyn till exempelvis marknadsegenskaper i sin interprissättning men hur det ska göras måste de själva avgöra. Därmed skapas en osäkerhet, vilket drabbar både koncerner och skattemyndigheter. I många fall uppstår en börda för företag i och med att koncerninterna transaktioner sker över landsgränser, men i detta fall blir bördan än större på grund av att OECD inte ger koncerner verktygen för att hantera marknadsegenskaper, synergieffekter och arbetsstyrkor på ett lämpligt sätt i sin interprissättning. Därmed måste koncerner själva lägga resurser på att hitta sätt att hantera detta på ett godtagbart sätt. Utrymmet för skattemyndigheter att hävda att koncerner inte har gjort en korrekt bedömning ökar därmed också markant. Detta kan leda till kostsamma och tidskrävande processer för koncerner, med upptaxeringar som ett slutresultat. Som tidigare nämnts har OECD som målsättning att le-

²⁰⁴ Brauner Yariv, *Transfer Pricing in BEPS: First Round – Business Interests Win (But, Not in Knock-Out)*, Intertax, vol. 43, nr 1, Kluwer Law International 2015, s. 77.

gitima koncerninterna transaktioner inte ska drabbas negativt av BEPS action 8, något som inte kan garanteras med tanke på nämnda osäkerheter.

En vanlig situation där oklarheter uppstår är då ett koncernbolag säljer en immateriell tillgång till ett annat koncernbolag. Det säljande och det köpande bolaget är baserade i två länder där marknadsegenskaperna skiljer sig drastiskt åt. Till att börja med ska bolaget fastställa en lämplig armlängdsersättning för överlåtelsen av den immateriella tillgången, sedan är frågan hur stor effekt de olika marknadsegenskaperna kan få på denna armlängdsersättning. Detta är inte klargjort av OECD vilket innebär att bolagen får en utökad frihet i sin prissättning av den immateriella tillgången. Det framgår inte heller om och hur de traditionella internprissättningsmetoderna ska tillämpas. Eftersom det inte framgår hur effekterna av, exempelvis skillnaderna i marknadsegenskaperna, ska påverka armlängdspriset kan det också skapas en ökad möjlighet att använda denna prissättning i ett skatteplaneringssyfte. Att denna möjlighet uppstår måste anses som ett misslyckande, då OECD:s huvudsakliga mål med BEPS är att förhindra eroderingar av staters skattebaser samt att vinstöverflyttningar sker på ett otillbörligt sätt.

Det kommer att vara svårt för bolag att hitta jämförelser, mycket på grund av att det inte klargörs vad som krävs för att ett jämförelseobjekt ska godkännas eller hur skillnader i jämförelsen ska påverka prissättningen, kommer koncerner därmed att behöva ta hänsyn till all tillgänglig fakta och omständigheterna i övrigt för att fatta ett välgrundat beslut angående prissättningen. På grund av förutsättningarna kommer detta att bli tidskrävande för koncerner. Det är därmed oklart hur stor frihet som skapas för koncerner i prissättningen av immateriella tillgångar, på grund av exempelvis marknadsegenskaper.

4.3 Värdeskapande

Det är tydligt att det är centralt för BEPS och action 8 att vinster, ska uppstå och beskattas, där värdeskapandet i koncerner finns. Utgångspunkten är att bidragande med funktioner, tillgångar och risktagande på olika vis bidrar till värdeskapande. Vilka funktioner, tillgångar och risker som är viktiga för att skapa värde varierar dock mellan olika branscher och även mellan olika företag.

Att vinster ska uppstå och beskattas där värdeskapande uppstår känns naturligt, vi anser dock att det kan uppstå olika svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Anledningen till att vi ser det som ett potentiellt problem är att det i många fall kan vara komplicerat att av-

göra var värdeskapandet uppstår. I den globala och digitala värld koncerner idag agerar i, är strukturer och flöden ofta komplicerade. Detta beror på att koncerner ofta bedriver många olika typer av aktiviteter som försäljning, marknadsföring, tillverkning, finansiering samt forskning och utveckling. Dessutom bedrivs dessa aktiviteter i flertalet olika länder och även kunderna befinner sig i flertalet olika länder.

På grund av detta är det svårt att avgöra vilka som är de starkaste bidragande faktorerna till värdeskapandet i koncernen och även vilken relation dessa värdeskapande aktiviteter har till varandra. I en koncern som bedriver flertalet av de ovan beskrivna aktiviteterna skapas värde på grund av alla de utförda aktiviteterna, men det kan vara svårt att avgöra vilken eller vilka aktiviteter som är de mest bidragande till värdeskapandet.²⁰⁵ Vilka aktiviteter som är viktiga varierar som tidigare nämnts, dessutom mellan olika branscher och även mellan koncerner inom samma bransch, vilket innebär att det inte finns ett generellt svar på frågan.

Att avgöra var värdeskapande uppstår kan vara speciellt komplicerat när det kommer till koncerner som har unika eller värdefulla immateriella tillgångar, såsom varumärken. Låt säga att i en koncern med ett mycket värdefullt varumärke, har ägarbolaget av varumärket placerats i ett land med låg skatt. Enligt oss är det då viktigt att analysera vad varumärket är värt vid marknadsföringen och försäljningen av koncernens produkter genom att ställa frågan, vad samma produkt hade sålts för utan det välkända varumärket. Vi anser att varumärket i många fall är en starkt bidragande faktor till värdeskapandet i koncerner och därmed skulle det inte vara något problem att en stor vinst uppstår i det land där ägaren av varumärket är beläget. Detta förutsatt att bolaget utför funktioner, bidrar med tillgångar och står för riskerna för varumärket. Även OECD hävdar att det inte finns några problem i att vinster uppstår i lågskatteländer, så länge värdeskapandet uppstår där. Det är dock viktigt att notera att det måste utredas huruvida övriga bolags marknadsföring bidrar till ett ökat värde på den immateriella tillgången enligt OECD:s exempel, vilket presenterades i föregående kapitel.

Vidare är det enligt oss komplicerat att avgöra vad som krävs för att utföra funktioner och bära risker. Om vi fortsätter att behandla föregående exempel, med en koncern med ett

²⁰⁵ Devereux Michael P & Vella John, *Are we heading towards a corporate A corporate tax system fit for the 21st century?*, Fiscal Studies 2014, vol. 35, nr 4, s. 468.

värdefullt varumärke, anser vi att frågan istället kommer att övergå till att handla om substans. Hur många personer behövs till exempel för att utföra funktionerna och hantera riskerna relaterat till varumärket? I den globala värld vi lever i kan frågan också ställas om personerna geografiskt behöver befinna sig på den plats där ägarbolaget av varumärket är beläget. OECD har kritiserats för sitt synsätt på hantering av funktioner och risker. Kritiker menar att strategiska beslut kan fattas av ett fåtal personer som dessutom befinner sig på olika platser i världen. Därmed anses det vara komplicerat att avgöra var värdeskapande uppstår med hjälp av att titta på koncernens strukturer gällande hantering av funktioner och risker.²⁰⁶

Vi instämmer helt i denna kritik på grund av att vi anser att stora värden skapas på grund av immateriella tillgångar och vi anser också att dessa kan hanteras av ett fåtal kompetenta personer, utspridda på olika platser i världen. Denna syn baseras till stor del på att vi anser att många stora internationella koncerner generellt styrs av ett fåtal kompetenta personer, till exempel genom styrelser. Vidare kan personer i styrelse ha flertalet olika uppdrag i olika länder samtidigt och trots detta, kan dessa personer skapa mycket stora värden för de bolag eller koncerner de agerar i. Därmed anser vi att det är komplicerat att avgöra på vilken geografisk plats värdeskapande uppstår.

Låt oss säga att ett koncernbolag arbetar med ett forskningsprojekt för att ta fram nya läkemedel som, vid goda forskningsresultat, kan skapa stora värden i koncernen då läkemedlen patenteras och säljs till tredje part. Bolaget som är ansvariga för styrningen av projektet, dess finansiering och hanteringen av potentiella immateriella tillgångar är placerat i ett lågskatteland och har tio anställda. Detta bolag kommer också att bli den legala ägaren av eventuella patent. När det kommer till att utföra forskning, av enklare slag, anlitas ett annat koncernbolag med 100 anställda placerat i ett högskatteland. Frågan som ska avgöras är då var värdeskapandet äger rum? I detta fall anser vi att värdeskapandet, i huvudsak, uppstår i lågskattelandet. Detta på grund av att de är ansvariga för projektets styrning och kontroll, de ansvarar för finansieringen och de tar även de övriga riskerna som projektet innefattar. Det koncernbolag som utför forskningen i större skala, kan då jämföras med en tredje part som anlitas för att utföra forskningsprojekt åt läkemedelsbolag. Vi ser det som naturligt att mindre läkemedelsbolag outsorcar sin forskning, av enklare slag, exempelvis på grund av begränsade möjligheter att utföra detta i egen regi då forskningen genomförs i större skala.

²⁰⁶ Gabarino Carlo & D'Avossa Mario, *The OECD Intangibles Project and the Concept of "Intangible Related Return"*, European Taxation, IBFD januari 2015, s. 16.

Detta behöver dock inte, enligt oss, innebära att den tredje parten får en stor del av framtida vinster.

När det kommer till koncernbolag så anser vi dock att det finns en möjlighet för skattemyndigheten i högskattelandet att angripa likande upplägg, med hjälp av BEPS action 8, på grund av att myndigheten anser att en huvudsaklig del av forskningen bedrivs i högskattelandet. Då det finns utrymme för tolkning leder det till en risk att situationer som denna kommer att bedömas på olika sätt i de två olika länderna. Därmed kan detta leda till en dubbelbeskattningssituation. Den huvudsakliga frågan blir alltså om skattemyndigheten i högskattelandet kommer att anse att bolaget i lågskattelandet har kapaciteten att utföra funktioner, hantera tillgångar och ta risker som krävs för att skapa värde. Därmed blir det istället en fråga om tillräcklig substans finns i lågskattelandet, vilket är en högst subjektiv bedömning. Vi anser vidare, att de möjligheter den digitala och globala världen erbjuder innebär, att alla de personer som är anställda av bolaget i lågskattelandet inte behöver spendera all sin arbetstid där. De skulle rent teoretisk kunna spendera lika mycket tid på kontoret i högskattelandet. Detta på grund av kommunikationsmöjligheter som erbjuder möjligheter att ha styrelsemöten genom exempelvis videokonferenser och även på grund av att det finns billiga och snabba resealternativ som gör att det enkelt går att förflytta sig mellan bolagens kontor. För vissa typer av företag, som teknik- och läkemedelsföretag kan detta komma att bli en fråga som innehåller ett stort mått av osäkerhet på grund av att frågan slutligen kommer att handla om tillräcklig substans finns för att utföra funktioner, hantera tillgångar och hantera risker, en bedömning som blir mycket subjektiv. Detta kan påverka koncerners förmåga och vilja att utveckla produkter som skulle kunna gynna omvärlden då de måste hantera de risker som det oförutsägbara i beskattningen innebär.

Risk är som nämnts en viktig komponent när det kommer till värdeskapande, relaterat till immateriella tillgångar. Detta innebär att risktagande ska kompenseras med en del av den potentiella vinsten som kan uppstå genom den immateriella tillgången. På grund av detta kan således koncerner överflytta risk mellan bolag i koncernen, från ett land med hög skatt till ett land med lägre skatt. Det är dessutom enklare att överflytta risk mellan koncernbolag, jämfört med att flytta funktioner. Detta beror på att förflyttningar av risk inte får någon större påverkan på koncernens affärsverksamhet i övrigt. Detta kan relateras till exempel 18, som OECD själva presenterar, vilket har beskrivits mer ingående tidigare i uppsatsen. I det fallet skiljer sig den armlängsersättning som koncernbolagen betalar sinsemellan för forskning och utveckling, med det pris samma koncern betalar en tredje part för att utföra

forskning och utveckling. Detta beror på att det koncernbolag som äger patentet relaterat till en produkt inte har möjligheten att kontrollera riskerna med den forskning och utveckling som det andra koncernbolaget utför.

Möjligheterna att förflytta risk för att uppnå en lägre beskattning kan illustreras via följande exempel. En koncern består av två bolag, ett av bolagen är beläget i ett land med relativt hög bolagsskatt och det andra bolaget är beläget i ett lågskatteland. Det bolag som är beläget i lågskattelandet ger i uppdrag till det andra bolaget, vilket är placerat i ett land med hög skatt, att genom projekt utveckla immateriella tillgångar. Alla framgångsrika resultat tillfaller bolaget i lågskattelandet genom att det kommer att bli den legala ägaren av de immateriella tillgångarna. Bolaget i lågskattelandet bär också riskerna relaterat till utvecklingen av de immateriella tillgångarna, exempelvis genom sin finansiering av projekten. På så vis kan bolaget, beläget i landet med lågskattelandet, betala en mindre ersättning till det andra bolaget. Detta leder till att koncernen i det längre perspektivet kommer att få en lägre total skattekostnad, jämfört med det fall då bolaget i landet med hög skatt själva hade burit risken relaterad till utvecklingen av de immateriella tillgångarna.²⁰⁷ Frågan är då hur detta skulle bedömas med stöd av de föreslagna reglerna i BEPS action 8. Troligtvis kommer det göras en bedömning, likt i OECD:s exempel 18, huruvida det bolag som är beläget i lågskattelandet har möjlighet att bära riskerna. Detta är återigen en fråga som vi anser är komplicerad att svara på och den är dessutom högst subjektiv. Den huvudsakliga anledningen till detta är att det är svårt att avgöra vad som krävs för att hantera riskerna. Frågor uppstår, återigen, till exempel hur många personer som krävs för att hantera riskerna och vilken typ av kompetens dessa personer behöver besitta. Det är också oklart om personerna som hanterar riskerna geografiskt behöver befinna sig i lågskattelandet i detta fall.

Ytterligare en svårighet är, precis som OECD själva presenterar, hanteringen av oväntade vinster och förluster då den immateriella tillgången inte skapar det värde som förutsatts. Enligt OECD ska vanligen en ex ante-ersättning erläggas vid utnyttjande av immateriella tillgångar. Det är dock svårt att på förhand förutse hur stort värdeskapande den immateriella tillgången kommer att bidra till. Därmed leder det ofta till att det finns en diskrepans mellan den ersättning som ursprungligen erlagts och det värdeskapande det senare visar sig att den immateriella tillgången bidragit till.

²⁰⁷ Devereux Michael P & Vella John, *Are we heading towards a corporate A corporate tax system fit for the 21st century?*, s. 456-457.

Kritik har framförts på grund av att OECD inte på ett tydligt sätt beskriver under vilka förutsättningar skattemyndigheter kan göra korrigeringar av den ursprungliga armlängdsersättningen. Det framstår som klart att en korrigering ska kunna genomföras om koncernen, i fall med stor osäkerhet gällande värderingen, inte har vidtagit tillräckliga åtgärder till exempelvis genom prisjusteringsklausuler i avtalet eller jämförelser av hur oberoende parter hanterar en likande osäkerhet. Den kritik som framförts baseras på att det inte framgår, huruvida korrigeringar ska vara möjliga, i det fall oväntade vinster eller förluster beror på beslut som fattas efter det att transaktionen äger rum.²⁰⁸ Vi anser att det är viktigt att det framgår i vilka situationer korrigeringar kan göras. Vi anser att det är ett självklart beslut att korrigeringar inte ska vara möjliga om den oväntade vinsten eller förlusten beror på beslut som fattas efter transaktionsdatumet, speciellt om de fattas av det bolag som exempelvis förvärvar den immateriella tillgången då detta är utom kontrollen för det säljande bolaget. Om detta inte framgår skapas en stor osäkerhet för såväl koncerner som skattemyndigheter, vilket inte är önskvärt.

Ett ytterligare problem, när det kommer till oväntade vinster och förluster, ligger i hur det ska bedömas huruvida diskrepansen beror på att oförutsedda händelser inträffat eller på att koncernen har använt detta i ett syfte att skatteplanera. Denna bedömning blir mycket komplicerad och det finns en möjlighet att koncerner kan angripas för att en diskrepans finns även när syftet inte varit att skatteplanera. Vidare blir det svårt för skattemyndigheter att bevisa vad koncerner haft för information och vad de borde kunnat förutse. Detta är något som riskerar att skapa en stor rättsosäkerhet som drabbar såväl bolag som skattemyndigheter. Det som vi anser vara viktigast i detta fall är att koncerner på ett tydligt sätt dokumenterar allt relevant material som deras prissättning legat till grund för. Som nämnts är det också viktigt att koncernen utvärderar hur oberoende parter agerar när stora osäkerheter föreligger angående vilket värde den immateriella tillgången kommer att ha i framtiden. Detta för att kunna tydliggöra vad som legat till grund för prissättningen vid en eventuell granskning från skattemyndigheter och även för att underlätta skattemyndighetens bedömning.

Det är tydligt enligt oss att en stor osäkerhet uppstår i många av de ovan nämnda exemplen på grund av utrymmen för olika tolkningar, exempelvis gällande vad som krävs för att utföra en funktion eller hantera en viss risk. Detta kräver att koncerner har kunskap, kapacitet

²⁰⁸ Oestreicher Andreas, *Transfer Pricing of Intangibles in Cases of Post-merger Reorganization: Lessons from the Revised OECD Draft s*, Intertax, vol. 42, nr. 8&9, Kluwer Law International 2014, s. 522-523.

och ekonomiska förutsättningar för att kontinuerligt kunna arbeta med att dokumentera koncernens val relaterat till interprissättningen av immateriella tillgångar. Att utföra transaktioner inom den egna koncernen innebär därför stora ansträngningar för att kunna följa aktuella regler utan att riskera upptaxeringar. OECD har som mål att detta projekt inte ska drabba koncerner som bedriver legitima koncerninterna transaktioner. Vi ifrågasätter om förutsättningarna finns för detta. Detta på grund av att det är tydligt att grundliga analyser behövs för att fastställa armlängdspris, så fort det sker en transaktion innehållande immateriella tillgångar. Vidare måste koncerner hantera de risker och kostnader som är relaterade till eventuella revisioner genomförda av skattemyndigheter. Vi anser att den börda som åläggs koncerner kan bli så pass stor att de kan komma att undvika att genomföra transaktioner mellan koncernbolag, även i de fall transaktionerna är helt legitima.

Vi anser att arbetet med BEPS action 8 är nödvändigt och vi tror även att det innebär att skattemyndigheter får verktyg för att minska skatteupplägg innehållande överföringar av vinster till den legala ägaren av immateriella tillgångar då den legala ägaren inte bidrar till värdeskapandet. Vi bedömer dock risken som stor att även koncerner med legitima transaktioner innehållande immateriella tillgångar kommer att angripas. Risker finns att stater och skattebetalare, inte accepterar att vinster uppstår i lågskatteländer, trots att det kan hävdas att värdeskapande uppstår där tack vare immateriella tillgångar. Därmed är också risken att skattemyndigheter angriper strukturer där värdeskapande uppstår i lågskatteländer på grund av placering av immateriella tillgångar i dessa länder, med hjälp av de verktyg BEPS action 8 innehåller. Detta trots att OECD uttrycker att det inte är ett problem att vinster uppstår i lågskatteländer om värdeskapandet finns där.

Vi tror att det kommer att kvarstå stark kritik mot bolag som placerar immateriella tillgångar i lågskatteländer, för att på så vis få en lägre total skattekostnad i koncernen. För att komma tillrätta med detta anser vi att det krävs betydligt större revideringar av det internationella skattesystemet. Ett alternativ som presenterats i denna debatt, som vi tycker är intressant, är förslaget om att basera företags beskattning på försäljning till tredje part. Därmed skulle beskattning ske där kunderna finns. Detta system har likheter med momsbeskattningen, vilket gör att inspiration skulle kunna tas från utformningen av denna lagstift-

ning.²⁰⁹ Då detta ligger utanför denna uppsats syfte kommer detta inte att behandlas vidare inom ramen för denna uppsats.

4.4 Utgångspunkt för tillämpande av armlängdsprincipen

Utgångspunkten för tillämpandet av armlängdsprincipen är den transaktion som ska prissättas. Frågan är dock hur transaktionen ser ut och utifrån vad man ska bedöma den. För att ett så rättvisande armlängdspris som möjligt ska uppnås ska de värdeskapande kompenseras. Bidragande med funktioner, tillgångar och risktagande som skapar värde i den immateriella tillgången ska ersättas för det. Avtal är fortfarande utgångspunkten när det kommer till att bedöma transaktioner. Det viktigaste är dock att avgöra parternas verkliga agerande. Jämförelseanalysen anpassas utifrån kontraktet och de verkliga förhållanden som kan anses gälla. Detta får därmed en påverkan på valet av prissättningsmetod och dess resultat. Detta kan komma att innebära att frångående från det kontraktuella förhållandet görs och vad som ska anses som den verkliga situationen ska vara utgångspunkt vid tillämpning av armlängdsprincipen.

Den tanke som OECD har med detta är att ersättning ska stämma överens med värdeskapande. Fråga kan då uppstå om detta är eftersträvansvärt då det kan komma öka både dokumentationsbördan och minska förutsebarheten av beskattning för koncerner. Det ska återigen noteras att BEPS syftar till att lösa problem med skatteundandragande och inte transaktioner som sker av sunda kommersiella skäl. Dock kan även sådana transaktioner komma att påverkas.

Denna förändring beror på att OECD vill förhindra att koncerner, genom prissättningen av immateriella tillgångar, separerar vinster från den plats där värdeskapandet i koncernen uppstår. Vid prissättning av en transaktion kan en koncern bortse från det värdeskapande som den immateriella tillgången medför eller kan komma medföra, för att kunna minska den totala skattekostnaden. OECD:s fokus på värdeskapande innebär att det kontraktuella förhållandet får mindre betydelse vid valet och justeringen av prissättningsmetod. Problemen som kan uppstå kring bedömningen av värdeskapande är beskrivna ovan och diskuteras därför ej vidare här.

²⁰⁹ Devereux Michael P & Vella John, *Are we heading towards a corporate A corporate tax system fit for the 21st century?*, s.456-457.

Som diskuterats i tidigare kapitel anges i BEPS action 8 inte vad som ska anses utgöra substans och detta kan innebära oklarheter då en transaktion ska prissättas. Oklarheterna uppstår i vad det kontraktuella förhållandet ska jämföras med för att påvisa det verkliga förhållandet inom koncernen. Även om koncerner anser att det kontraktuella förhållandet speglar det verkliga förhållandet finns det en risk att en skattemyndighet gör en annan bedömning av vad de anser det verkliga förhållandet är. En sådan bedömning av en skattemyndighet kan grunda sig på subjektiva bedömningar i vilka de anser att koncernen ej värderat risker, funktioner och värdeskapande på ett korrekt sätt. Vid en sådan situation kan avtalet mista sin betydelse som utgångspunkt för val och tillämpande av prissättningsmetod. Det kommer istället vara det av skattemyndigheten bedömda verkliga förhållandet som ska vara utgångspunkt. Sådana situationer leder till oförutsebarhet kring beskattning och även en ökad risk för dubbelbeskattning.

Det ska påpekas att företag inom en koncern kan välja att genomföra transaktioner på andra villkor och av andra anledningar än vad av varandra oberoende företag gör. Armlängdsprincipen utgår från att transaktioner mellan företag inom en koncern ska göras till det pris som hade överenskommit mellan oberoende parter men i verkligheten går det inte alltid att jämföra dessa transaktioner. Detta då företag inom en koncern genomför transaktioner av affärsmässiga skäl till andra villkor. Problem kan uppstå då skattemyndighet anser att det kontraktuella förhållandet ej speglar det verkliga förhållandet då transaktionen genomförts på andra villkor än vad oberoende företag hade avtalat. Det finns en risk att avtalet ej anses vara den utgångspunkt från vilken val och tillämpning av prissättningsmetod ska ske. Det av koncernen beräknade armlängdspriset kan anses felaktigt av skattemyndigheten och det finns risk för dubbelbeskattning.

Handlingsfriheten för företag inom en koncern måste få existera men den skapar problem vid bedömning av substans. Detta beror på att en skattemyndighet kan anse att ett koncernbolag saknar substans för att klara av att skapa värde relaterat till den immateriella tillgången, trots att koncernen anser att så är fallet. En större tydlighet i hur sådana situationer ska bedömas hade varit eftersträvänsvärt men saknas tyvärr i BEPS action 8. Återigen kommer diskussionen upp kring förutsebarhet för företag i hur deras genomförda transaktioner och även internprissättningsdokumentation kommer bedömas.

Ett ytterligare problem vi ser med denna utveckling är om företag inom en koncern ska presumeras följa avtal med andra företag inom samma koncern eller om detta numera in-

nebär att alla sådana avtal ska ifrågasättas? Kommer det räcka för koncerner att bevisa att det är sannolikt att de följer avtal mellan andra företag inom samma koncern och att de har tagit hänsyn till substans samt visar på det verkliga förhållandet eller måste koncernen komma att i detalj redogöra för riskallokering, värdeskapande, beslutsmöjligheter och andra faktorer vilka kan anses påverka en bedömning om substans och även prissättningen? Principen om att avtal är riktiga och att de ska hållas är så pass stark i de flesta länder att vi anser avtal är en utgångspunkt som ger en rättvisande bild i de flesta situationer. Givetvis kan det finnas tillfällen där avtal är konstruktioner som ej visar på de riktiga förhållandena och där är denna utveckling bra. Skattemyndigheter kan vid tveksamheter kräva på att koncerner påvisar hur de faktiska förhållandena ser ut och hur prissättningsmetoderna har anpassats till detta. Det kommer för skattemyndigheter vara svårt att påvisa att ett kontrakt inte visar på det faktiska förhållandet mellan företag i en koncern om inte dokumentationskraven sätts till en väldigt hög nivå. Det kan då ifrågasättas vart gränsen går för koncerners integritet och rättighet till affärshemligheter. Då dokumentationskraven ingår i en annan åtgärds punkt i BEPS kan detta komma utvecklas ytterligare vilket även är vår förhoppning att så sker.

Det som OECD kan anses försöka täcka in med denna förändring är att bedömningen ska utgå från samtliga transaktioner och förhållanden mellan företag i en koncern. Om man ser enbart till enskilda transaktioner kan de verkliga förhållandena inom en koncern vara sådana att de inte framgår. Det kanske inte räcker med att titta på en transaktion utan man bör följa flera transaktioner och flöden för att se ett större sammanhang av transaktionerna inom en koncern och därigenom kunna göra en rättvisande prissättning. Ett exempel på detta kan vara att företag A säljer ett patent till företag B vilket senare licensierar detta till företag C som i slutändan vidare licensierar till företag A. Beroende på om man ser varje transaktion för sig eller hela transaktionsflödet och hur man bedömer detta kommer olika prissättningsmetoder ge ett mest rättvisande armlängdspris. Hade ingen transaktion genomförts hade företag A haft all vinst eller förlust medan beroende på hur bedömningen görs av samtliga transaktioner kan residualvinsten hamna hos antingen företag A, B eller C. Det beskrivna exemplet var en förenkling av förhållanden vilka kan existera och nyttjas av företag. Ett mer invecklat förhållande mellan fler bolag med större antal transaktioner och flöden kan innebära än större svårigheter att beräkna det mest rättvisande armlängdspris på en transaktion. Sådana förfaranden kan utnyttjas som ett sätt att flytta beskattningsbar vinst för koncerner och det är detta som BEPS syftar till att motverka.

OECD kan sägas försöka införa att hänsyn ska tas till alla värdeskapande funktioner i samtliga företag inom en koncern. Om allt sådant värdeskapande tas i beaktande och påverkar valet av prissättningsmetod och tillämpningen av denna så finns en möjlighet att en mer rättvisande prissättning kan göras än om enbart det direkta förhållandet mellan parterna i en transaktion tas i beaktande. Det kan vara en lösning för att börja internprissättningsmässigt se en koncern och de transaktioner som sker inom koncernen som en helhet. Det kan komma att minska möjligheterna för en koncern att uppnå en mer fördelaktig beskattning genom att genomföra transaktioner mellan bolagen och ej ta alla påverkande faktorer i beaktning vid beräkandet av ett armlängdspris. Svårigheten i detta ligger i att koncerner måste ta hänsyn till flertalet faktorer och bedöma dem utifrån alla inblandade parterers perspektiv för att kunna ge en rättvisande bild som kan användas för prissättning enligt armlängdsprincipen av en immateriell tillgång. När en sådan redogörelse är färdigställd finns en risk att något i förhållandet har förändrats vilket kan innebära att förfarandet måste börjas om på nytt. Den börda som åläggs koncerner att påvisa alla faktorer och dessas påverkan kan bli så pass stor att koncerner kan komma att undvika att genomföra transaktioner mellan koncernbolag.

Vi anser att OECD med action 8 tar ett stort steg genom att påpeka att koncernens egna avtal endast är en av utgångspunkterna, när transaktioner innehållande immateriella tillgångar ska analyseras. Störst fokus ska istället läggas på bedömningen av de transaktioner som sker. Vi anser att det är centralt att bolag som grundregel ska förutsättas följa avtal och inte tvärtom. Det är inte rimligt att skattemyndigheter som huvudregel ska kunna omkaraktärisera koncerners transaktioner i det fall de gör en bedömning som skiljer sig från koncernens egen bedömning. Ett tillvägagångssätt som detta skapar en orimligt stor osäkerhet och börda för koncerner.

Vi förstår avsikten med detta förfarande, men enligt oss måste det specificeras några kriterier som måste uppfyllas för att skattemyndigheterna ska kunna bortse från koncernens avtal till förmån för sin egen tolkning. Ett alternativ för att få tillämpa detta hade exempelvis varit att det måste finnas starka skäl att misstänka att koncernens avtal endast är upprättade av skatteplaneringsskäl och inte av affärsmässiga skäl.

4.5 Avsteg från armlängdsprincipen?

OECD öppnar i sin rapport upp för möjligheten att frångå de vanliga prissättningsmetoderna för att fastställa ett armlängdsmässigt pris och istället använda sig av alternativa pris-

sättningsmetoder. Fortfarande gäller att ett tillförlitligt armlängdspris ska kunna påvisas vid användandet av alternativa metoder. Vilka dessa alternativa metoder är beskrivs inte närmare och inte heller hur de ska tillämpas. Det som beskrivs är att de ska vara metoder vilka ger ett pris som är armlängdsmässigt och risker med användandet av vissa metoder. För att sådana alternativa prissättningsmetoder ska ge ett tillförlitligt armlängdspris ska de anpassas i enlighet med armlängdsprincipen.

Möjligheten att använda andra prissättningsmetoder, än de sedan tidigare fastställda, kan anses ge koncerner större utrymme att friare prissätta transaktioner infattande immateriella tillgångar. Det har framförts kritik mot att dessa alternativa prissättningsmetoder står fritt att använda. Enligt kritikerna bör dessa istället vara en sista utväg då andra metoder inte ger ett tillbörligt resultat.²¹⁰ Kan denna utveckling sägas innebära att avsteg från armlängdsprincipen görs eller innebär möjligheten att använda alternativa värderingsmetoder att ett mer rättvisande armlängdspris kan beräknas?

OECD tar i rapporten främst upp de prissättningsmetoder vilka är fastställda sedan tidigare, men öppnar även upp för användandet av alternativa metoder. Detta kan anses visa på att de sedan tidigare fastställda metoderna är tillräckliga för de flesta transaktioner och de som i högst grad ska användas vid prissättningen, men att det vid de tillfällen då en alternativ metod skulle vara mer tillförlitlig än sådan metod kan användas. Något sådant påpekande görs dock inte på ett tydligt sätt i rapporten. De alternativa metoderna får inte samma utrymme i rapporten och beskrivs inte på samma sätt, men inget ställningstagande görs från OECD:s sida huruvida de alternativa metoderna ska användas om de fastställda inte är tillräckliga. Koncerner kan därför i enlighet med rapporten prissätta transaktioner där immateriella tillgångar ingår med hjälp av alternativa värderingsmetoder.

Tydligt i rapporten är dock att en prissättning alltid ska vara armlängdsmässig oavsett vilken metod som används. En jämförbar transaktion som skett mellan oberoende parter kan och bör efter justeringar användas för prissättningen av en kontrollerad transaktion. Det kan dock vara svårt att finna sådana jämförbara okontrollerade transaktioner, vilket innebär att andra metoder bör användas för prissättning. Det kan vara vid sådana situationer som dessa alternativa värderingsmetoder kommer till användning. Det ska noteras att den metod

²¹⁰ Se exempelvis kommentaren från Association of British Insurers (ABI) i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, s. 7.

som ger det mest tillförlitliga armlängdspriset är den metod som ska användas. I de fall där en alternativ prissättningsmetod ger det mest tillförlitliga priset är det korrekt att använda en sådan metod. Även ur denna synvinkel framstår det därför som möjligt att fritt använda andra värderingsmetoder än de sedan tidigare fastställda.

Hur dessa metoder sedan ska justeras och användas för att anses vara i linje med armlängdsprincipen är inte på ett tydligt sätt beskrivet. Vissa svårigheter och risker med alternativa värderingsmetoder behandlas, så som hur tillgångar värderas i bokföring då en sådan värdering kan vara försiktig, eftersom att det kan innebära att värderingen utan justeringar kan ge ett felaktigt armlängdspris.

OECD är tydliga med att de inte behandlar alla tillämpliga eller icke tillämpliga värderingsmetoder och ej heller hur de ska tillämpas för att uppnå ett armlängdspris. Metoder som baseras på ett diskonterat framtida avkastningsvärde alternativt kassaflöde och vilka faktorer som ska tas i beaktandet vid användandet av dessa metoder beskrivs i korthet. Risker som lyfts fram med användandet av sådana metoder är den stora påverkan som även små förändringar kan få och vikten av tillförlitligt material på vilken prissättningen sker.

En anledning till att alternativa metoder anges som prissättningsmetoder kan vara att OECD har insett svårigheten med att tillämpa vissa av de sedan tidigare befintliga prissättningsmetoderna. Kan en jämförbar transaktion mellan oberoende parter hittas och anpassas till den specifika transaktionen, genom användande av exempelvis CUP, är det fortfarande ett av de mer rättvisande priser som kan uppnås. Problemet med immateriella tillgångar är att det kan vara svårt att hitta sådana transaktioner mellan oberoende parter vilka kan anses jämförbara. Fler svårigheter med jämförbara transaktioner uppstår då immateriella tillgångar, som patent eller varumärken, ofta ej kan ersättas av andra liknande immateriella tillgångar och värdet av dem kan vara hänförligt till en viss produkt eller annan immateriell tillgång. Därför kan alternativa värderingsmetoder som utgår från exempelvis uppskattad avkastning eller diskonterade kassaflöden vara användbara, antingen som prissättningsmetod eller för att som i ett led i prissättningen värdera funktioner eller andra led i transaktionen.

Det finns en möjlighet att genom att använda alternativa metoder kan ett mer rättvisande armlängdspris beräknas för immateriella tillgångar vilka är unika. Då inte samma fokusering på att hitta jämförbara transaktioner med jämförbara immateriella tillgångar gäller vid användandet av alternativa prissättningsmetoder vilka utgår exempelvis diskonterade kassa-

flöden. De alternativa metoderna kan anses ge en större flexibilitet vid prissättning då de tar hänsyn till framtida värden på ett annat sätt än de traditionella prissättningsmetoderna.

Några av de problem som kan tänkas uppstå genom införandet av alternativa värderingsmetoder är olika bedömningar i olika jurisdiktioner, oklarheter i om en värdering anses korrekt och oklarheter i tillämpningen av alternativ värderingsmetoder i enlighet med armlängdsprincipen.

Det OECD kan sägas ha gjort är att skapa utrymme för en friare bedömning av vad som är den bästa metoden för att fastställa ett armlängdspris. Själva grunden i armlängdsprincipen är att det pris som sätts på en transaktion mellan bolag i intressegemenskap ska överensstämma med det pris som skulle överenskommit mellan oberoende parter. Följer man denna princip borde den metod vilket ger ett mest rättvisande armlängdspris vara den metod som ska användas oberoende av vad det är för metod och vilken utgångspunkt den har. Med det synsättet är den möjlighet OECD infört genom att öppna upp för användandet av alternativa metoder helt i sin ordning och förstäelig.

Vid transaktioner innehållande unika eller svårvärderade immateriella tillgångar kan möjligheten att använda alternativa värderingsmetoder innebära att ett mer rättvisande armlängdspris uppnås. Då företag ofta använder sig av ekonomiska metoder i sin bolagsstyrning kan uppskattade värden eller andra analyser för dessa unika eller svårvärderade immateriella tillgångar redan finnas. Med hjälp av en anpassning av sådana värderingar eller uppskattningar av värden till armlängdsprincipen kan ett rättvisande armlängdspris uppnås. Då OECD har meddelat att nya riktlinjer för svårvärderade immateriella tillgångar ska presenteras kommer detta inte att diskuteras vidare inom ramen för denna uppsats.

Att OECD har öppnat upp för möjligheten att använda andra prissättningsmetoder än de sedan tidigare fastslagna är ett försök att finna en lösning på svårigheter med prissättning då få eller inga jämförbara transaktioner finns att tillgå. Det är en utveckling som är nödvändig för att möta kraven på en så korrekt prissättning som möjligt enligt armlängdsprincipen. De innebär en större möjlighet att anpassa prissättningsmetoder till olika tillgångar och kanske främst unika och svårvärderade immateriella tillgångar. Dock kommer arbetet med alternativa prissättningsmetoder vara beroende av de kommande rapporterna om bland annat svårvärderade och unika tillgångar vilka behandlas i BEPS action 9.

Det kan med användandet av alternativa prissättningsmetoder skapas oklarheter med prissättningen då den ska bedömas av skattemyndigheter i olika jurisdiktioner. Att inte de alternativa prissättningsmetoderna är mer ingående beskrivna kan skapa oklarheter både för det företag som använder dem då vad som är en korrekt tillämpning ej är fastställt och även för skattemyndigheten som ska bedöma prissättningen. Det finns en risk att en transaktion värderas annorlunda av en skattemyndighet på grund av användandet av en metod som ej tillhör de sedan tidigare fastställda. Sådan situation kan innebära dubbelbeskattning alternativt ökade administrativa kostnader då den valda metoden måste motiveras tydligare. Användandet av alternativa metoder kan medföra att arbetet med prissättning blir mer betungande för den skattskyldige då valet av metod och hur metoden har använts samt anpassats till den specifika immateriella tillgången och transaktionen måste motiveras tydligare. Detta kan även komma att gälla för de skattemyndigheter som ska granska tillämpningen av alternativa metoder och även när dessa väljer att tillämpa sådana metoder för att beräkna ett armlängdspris. Om tydligare vägledning hade givits av OECD om hur de alternativa metoderna ska tillämpas och anpassas för att vara i enlighet med armlängdsprincipen skulle denna ökade börda på koncerner och skattemyndigheter kunnat ha undvikits. Kostnaden för att efterfölja regler om internprissättning kan på grund av detta öka.

De oklarheter som finns i hur de alternativa prissättningsmetoderna ska tillämpas kan även sägas innebära att det finns en större frihet i hur prissättningsförfarandet ska gå till och detta kan innebära att denna oklarhet utnyttjas felaktigt för medvetna felprissättningar. Precis som OECD har identifierat som en risk vid användandet av alternativa prissättningsmetoder kan små förändringar i exempelvis förväntad livslängd, avkastning eller framtida kassaflöden innebära en stor förändring av slutpriset. Just sådana små förändringar kan utnyttjas för att felprissätta en immateriell tillgång och därmed anges ett felaktigt värde på en transaktion vilket kan leda till sådana skattekonsekvenser som BEPS syftar till att motverka. Exempelvis kan sådana felvärderingar användas för att sälja värdefulla immateriella tillgångar till ett pris som understiger ett korrekt armlängdspris eller ta ut för högt pris för användandet av immateriella tillgångar jämfört med vad oberoende parter hade avtalat om. Skattebasen i de länderna hade på grund av sådant utnyttjande av alternativa prissättningsmetoder blivit felaktig.

Då flertalet länder uttryckt att de anser att större värden borde beskattas inom deras skattejurisdiktioner kan även en sådan möjlighet att felprissätta transaktioner genom små förändringar i förutsättningar utnyttjas av staterna själva för att öka skatteintäkterna. Då använ-

dandet av alternativa prissättningsmetoder kan komma att kräva mer utförlig dokumentation och bättre argumentation om tillämpningen finns en risk att skattemyndigheter som vill öka det beskattningsbara underlaget inom sin jurisdiktion underkänner det beräknade armlängdspriset på en immateriell tillgång.

Det kan även finnas en risk att länder utvecklar egna prissättningsmetoder som de anser att de skattskyldiga i den skattejurisdiktionen ska använda. Problem kan komma att uppstå då skattemyndigheter inte godtar prissättningsmetoder som förespråkas i andra länder. En sådan utveckling kan komma att leda till att skattskyldiga tvingas använda olika prissättningsmetoder för samma transaktion då två länder anser att deras egenutvecklade metod bör användas eller på grund av att ett av länderna inte godkänner det andra landets prissättningsmetod. Detta kommer att vara en fråga om argumentation då alla prissättningsmetoder beroende på transaktionen kan ge det mest rättvisande armlängdspriset. Men då det är skattemyndigheten i det aktuella landet som beslutar om beskattning kan koncerner välja att anpassa sig för att inte behöva driva processer gällande interprissättningen.

OECD anger riktlinjer för hur de alternativa metoderna ska anpassas och att de ska vara i linje med armlängdsprincipen men luckor har lämnats i hur tillämpningen ska ske vilket kan komma att leda till problem. Dessa problem kan komma att leda till oförutsebarhet av hur en korrekt tillämpning av alternativa prissättningsmetoder ska användas och även en risk för att dubbelbeskattning uppstår. Oklarheter i ramverk och riktlinjer som ska tolkas och implementeras i olika skattejurisdiktioner bör undvikas då risken är stor för att tolkningarna och implementeringarna kommer att skilja sig åt. Tydlighet i beskrivning om hur alternativa metoder ska anpassas och användas för att ge ett rättvisande armlängdspris kommer med stor sannolikhet leda till en mer konform tolkning och implementering i olika skattejurisdiktioner.

En anledning som kan finnas till att inte en mer utförlig och tydlig beskrivning om hur alternativa metoder ska anpassas och användas kan vara de skillnader i skattesystem som föreligger mellan de länder som deltar i arbete med utformandet av BEPS samt de länder som kommer påverkas av dess resultat. Det kan finnas en tanke om att ländernas suveränitet inte ska inskränkas utan det är upp till varje land att tolka samt implementera reglerna på bästa möjliga vis med hänsyn tagen till den nationella skattelagstiftningen. Vi vill mena att även om denna tanke må vara god så kan den skapa allt för stora problem kring hur förutsebarhet och rättssäkra processer. Tydlighet i hur dessa alternativa prissättningsmetoder ska

anpassas och användas leder till ett mer uniformt tolkande och implementerande vilken underlättar arbetet och ökar förutsebarheten för de koncerner och skattemyndigheter vilka använder sig av dem.

I de ursprungliga rekommendationerna i TPG om valet av prissättningsmetod anges att det är den mest passande metoden som ska användas för att beräkna ett armlängdsmässigt pris. I rapporten om BEPS action 8 övergår OECD till att ange att det är den bästa metoden som ska användas för beräkningen. OECD går från användandet av ett begrepp kring vilket det råder större utrymme för argumentation till ett begrepp där kravet på bevisning om metodens lämplighet hamnar i större fokus. Denna förändring av begrepp kan vara en metod för att motverka att skattemyndigheter eller koncerner använder sig av den prissättningsmetod som innebär minst arbete men ändå ger ett någorlunda rättvisande armlängdspris. Det kan också anses vara för att motverka att koncerner använder sig av befintliga värderingar av immateriella tillgångar utan att justera dem vid tillämpning av alternativa värderingsmetoder. I och med förändringen måste det i varje prissättningsituation påvisas att den valda metoden är den bästa metoden för att beräkna ett armlängdsmässigt pris.

Vi anser att koncerners förutsebarhet kring hur beskattning kommer ske i de olika skattejurisdiktioner där dess verksamhet finns är väldigt viktig. Osäkerhet kring beskattningskonsekvenser kan komma att leda till att koncerner väljer att inte etablera sig i eller handla med vissa länder. Detta kan motverka de tankar och den strävan som finns mot en mer öppen global marknad vilket i slutändan kommer begränsa de slutliga konsumenternas val. För de koncerner som trots oförutsebarhet kring beskattningskonsekvenser väljer att etablera eller handla med ett land så kan denna koncern välja att ta ut högre vinstmarginaler för att kompensera den skattemässiga risk som uppstår. En sådan situation skulle också därmed drabba konsumenter.

Immateriella tillgångar är sådana tillgångar där det ofta är svårt att finna samt använda transaktioner av jämförbara tillgångar och därför är utveckling med användandet av alternativa värderingsmetoder kanske nödvändig. För att kunna möta kraven på en så rättvisande prissättning enligt armlängdsprincipen som möjligt bör koncerner ges en frihet att använda de prissättningsmetoder vilka ger det mest rättvisande armlängdspriset. Det är enligt uppsatsförfattarnas mening bra att denna utveckling sker. Som ovan har nämnts hade vi dock gärna sett att OECD tydligare redogjort för hur de alternativa prissättningsmetoderna ska tolkas, implementeras, anpassas och användas. Exempel vilka haft anknytning till verklighe-

ten och inte enbart hypotetiska sådana hade kunnat vara vägledande för både skattemyndigheter och koncerner. Större tydlighet från OECD:s sida hade haft större förutsättningar att leda till mindre oförutsebarhet och minskade risker för dubbelbeskattning.

Vi anser inte att denna utveckling är ett avsteg från armlängdsprincipen då det fortfarande är denna princip som ska vara vägledande vid internprissättning. De alternativa prissättningsmetoderna ska enligt BEPS action 8 anpassas till armlängdsprincipen och ge ett armlängdsmässigt pris. Det man kan säga att OECD har gjort är att utvidga möjligheterna till att beräkna ett armlängdsmässigt pris och även i viss mån utvidgat armlängdsprincipen då nu fler faktorer kan tas hänsyn till och användas i beräkningen.

4.6 Finns förutsättningar för att målen uppfylls?

Det huvudsakliga målet med BEPS action 8 är att se till att potentiella vinster från immateriella tillgångar sammanlänkas med den plats där värdeskapandet uppstår. Koncerninterna försäljningar av immateriella tillgångar för vilka sedan betalning sker vid användning, har varit ett sett för koncerner att flytta beskattningsbara medel till länder med lägre, eller i vissa fall ingen, beskattning. Detta har eroderat skattebaserna i länder och lett till en snedfördelning av resultat. Det OECD har gjort med sin rapport om BEPS action 8 är att ge skattemyndigheter och koncerner ett verktyg att använda vid prissättning av immateriella tillgångar. Rapporten ger vägledning till hur en immateriell tillgång ska identifieras, analyseras och prissättas enligt armlängdsprincipen. OECD är vidare tydliga med att de föreslagna reglerna inte får skapa en stor börda för koncerner och reglerna får heller inte skapa problem för koncerner som på ett legitimt sätt bedriver en affärsverksamhet.

Ovan har vi framfört de problem som vi anser skapar problem för måluppfyllelsen av BEPS. Frågan blir således om förutsättningarna finns för att målen ska kunna uppnås helt eller delvis trots dessa problem.

I BEPS action 8 ges exempel på hur en immateriell tillgång ska prissättas för att anses vara i enlighet med armlängdsprincipen. Utifrån dessa kan nya nationella lagar och regler stiftas vilka bör leda till en säkrare skatteprocess där värdeskapande beskattas i rätt land. Koncerner kan använda sig av denna rapport för tolkning och exempel i sitt arbete med att efterfölja de regler som finns samt som kan komma att stiftas, men även för att skapa internrutiner i sitt hanterande av koncerninterna transaktioner av immateriella tillgångar.

Generellt sett anser vi att BEPS är ett viktigt projekt och vi tror också att skattemyndigheter, genom BEPS action 8, ges verktyg för att se till att värdeskapande tas upp och beskattas på rätt plats. Vår primära kritik baseras på att det är mycket komplicerat att avgöra var värdeskapande uppstår och vad som behövs i form av funktioner, tillgångar och risker för att skapa värde. Vi anser att skattemyndigheter ges verktyg för att hävda att de har en beskattningsrätt eftersom att de kan argumentera för att värdet uppstår inom deras skattejurisdiktion. Detta leder till att fall kan uppstå där skattemyndigheten gör en bedömning som inte stämmer överens med koncernens egen bedömning och dessutom är risken stor att olika skattemyndigheter hävdar att de har en beskattningsrätt på samma inkomst, vilket leder till en dubbelbeskattningssituation. Detta skapar för det första en osäkerhet, men det skapar också en mycket stor börda för koncerner som hela tiden ska argumentera för sin prissättning.

Liknande problem skapas på grund av den osäkerhet som råder angående tillämpningen av olika prissättningsmetoder. Vår kritik gällande detta baseras främst på otydligheten vid tillämpningen av alternativa prissättningsmetoder. I detta fall ger skattemyndigheter möjligheten att prissätta transaktioner med metoder som inte överhuvudtaget är presenterade. De exempel som ges i rapporten saknar ofta en verklighetsförankring i det att de är antingen för enkla och ej visar på den komplexitet som kan finnas vid prissättning av transaktioner mellan företag inom samma koncern eller att de är för extrema och därmed är svåra att använda för tolkning.

De ovan presenterade problemen i kombination med en minskad hänsyn till koncernens egna avtal gör att vi bedömer att koncerner genom BEPS action 8 riskerar att hamna i stora svårigheter i tvister med skattemyndigheter. Detta även om de bedriver en helt legitim affärsverksamhet som innehåller transaktioner innehållande immateriella tillgångar.

Därmed kan vi konstatera att målet, gällande att värdeskapande ska uppstå och beskattas där värdeskapandet äger rum, har förutsättningar att uppnås. Vi anser dock att en för stor fokus kommer att hamna på vad som krävs för att utföra funktioner och för att ta risker. Det skapas en osäkerhet då det inte finns tydligt uttryckt vilka risker som ska tas i beaktande, hur dessa risker ska bedömas samt hur de ska påverka prissättningen av immateriella tillgångar i enlighet med armlängdsprincipen. Detsamma gäller rörande substans och hur det ska bedömas. Det anges exempelvis inte hur mycket substans som ska anses behövas

för att ett företag bör ha residualvinst istället för en fast vinstmarginal. Dessa oklarheter kan innebära att en koncerns förutsebarhet i hur beskattning kommer ske minskar.

För att koncerner ska kunna möta dessa oklarheter kommer dokumentationsbördan att öka. Det är genom dokumentation koncerner visar på vilka faktorer som har tagits i beaktande vid val av prissättningsmetod, justering av den valda metoden och argumenterar varför det armlängdspris som är beräknat ska anses vara rättvisande. BEPS action 8 har utökat denna börda då fler faktorer ska tas i beaktande och dessa faktorer ska även bedömas utifrån varje till transaktionen bidragande företags utgångspunkt och tänkbara möjligheter. Arbetet för en koncern att helt ta alla dessa faktorer i beaktande kan bli för stort och det kan ifrågasättas om en sådan dokumentationsbörda är verklighetsförankrad. I slutändan kan det leda till situationer där företag inte anses uppfylla kraven på att ha beräknat ett pris enligt armlängdsprincipen och därigenom ökar risken för dubbelbeskattning.

Möjligheten att förutsättningar finns att uppnå målet, gällande att vinster ska beskattas där de värdeskapande aktiviteterna ägt rum, beror på att bedömningen är mycket subjektiv i kombination med att vi anser att skattemyndigheter ges verktyg för att kräva en beskattningsrätt. Uppfyllelsen av detta mål sker dessutom på bekostnad av en ökad börda för koncerner och vi bedömer vidare att det finns en risk att koncerner som har legitima transaktioner innehållande immateriella tillgångar kan påverkas på ett negativt sätt. Återigen var detta något som inte fick hända enligt OECD själva.

Trots de problem som kan uppstå i och med rapporten angående BEPS action 8 innebär den en utveckling som för arbetet mot skatteundandragande vid transaktioner innefattande immateriella tillgångar framåt. Koncerner och skattemyndigheter ges en utvidgad möjlighet att finna en prissättningsmetod vilken kan ge ett rättvisande armlängdspris och även utveckla prissättningsmetoderna samt vilka faktorer som ska tas i beaktande. Rapporten kan ge vägledning för stater och koncerner i arbetet med att följa de ursprungliga reglerna samt att den ger nya vägar att nå de mål som TPG försöker uppnå. Action 8 är inte en slutgiltig lösning då nya problemområden och oklarheter uppstår i och med rapporten i sig men den för arbetet framåt.

5 Slutsats

Syftet med denna uppsats är att utreda huruvida OECD:s rapport angående BEPS action 8 ger förutsättningarna för att uppfylla, de i rapporten angivna målen, samt vilka problem som kan påverka måluppfyllelsen. Målet med BEPS action 8 är att försäkra att internprissättning av immateriella tillgångar inte resulterar i att vinster separeras från den plats där de värdeskapande aktiviteterna äger rum. OECD påpekar dock att de föreslagna förändringarna inte får skapa en orimlig börda för koncerner och de får heller inte påverka koncerner som bedriver legitima affärsrörelser på ett negativt sätt.

Denna uppsats visar att det finns förutsättningar för att målet, gällande att interprissättning ska resultera i att vinster beskattas där värdeskapande i koncerner uppstår, ska uppnås. Detta på grund av att koncerner tydligare förväntas redogöra för funktioner, risker och värdeskapande aktiviteter samtidigt som skattemyndigheter ges en ökad möjlighet att kräva en beskattningsrätt på inkomster, exempelvis genom att hävda att koncerners avtal inte överensstämmer med koncernens verkliga agerande. Svårigheter uppstår i att avgöra var värde skapas och vad som krävs för att skapa värde, speciellt i den globala och digitala värld vi lever i. Komplikationen i att avgöra vad som krävs för att skapa värde ligger i att bedöma vilka funktioner, tillgångar och risker som krävs. Bedömningen kommer till stor del att handla om tillräcklig substans finns för att kunna skapa värde, en bedömning som uppsatsförfattarna anser är subjektiv.

Denna måluppfyllelse, gällande att interprissättning av immateriella tillgångar inte får resultera i att vinster separeras från den plats där värdeskapande uppstår, kan sägas ha förutsättningarna att uppnås på bekostnad av de andra målen i BEPS action 8. Uppsatsförfattarna baserar detta på att BEPS action 8 kommer att ställa höga krav på att koncerner kan försvara sin interprissättning genom noggranna och ibland komplicerade analyser. Dessa analyser försvåras på grund av att otydligheter finns i BEPS action 8, exempelvis gällande hur stor påverkan marknadsegenskaper kan få på interprissättningen av immateriella tillgångar.

Genom de oklarheter som finns och även genom det övertag skattemyndigheter ges gällande att kräva beskattningsrätt, är det också möjligt att koncerner som bedriver legitima affärsrörelser påverkas negativt av BEPS action 8, vilket inte var avsikten enligt OECD.

OECD ger med BEPS action 8 en grund, utifrån vilken länder kan stifta nya lagar och regler gällande internprissättning av immateriella tillgångar. Den otydlighet vi anser finns i

rapporten kan leda till att skattemyndigheter i olika länder tolkar de föreslagna reglerna på olika sätt, något som kan resultera i att dubbelbeskattningssituationer uppstår. Huruvida detta problem kommer att uppstå är för tidigt att säga då BEPS-projektet i sin helhet inte är färdigställt.

Det kan därmed konstateras att det finns goda förutsättningar att uppnå målet att internprissättning av immateriella tillgångar inte ska resultera i att vinster separeras från värdeskapande aktiviteter. För att uppnå detta mål kommer dock en stor börda att läggas på koncerner. Risken är också att skattemyndigheter får rätt när de hävdar att affärsverksamheter inte är legitima, trots att koncernen bedrivit en legitim verksamhet.

Referenslista

Rättsfall

HFD 2012 ref. 18

HFD 2013 ref. 23

Offentliga tryck

Regeringskansliet, *Handelspolitik OECD*, <http://www.regeringen.se/sb/d/5467>, hämtad 10/2/2015.

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden 2014-11-21 (DNR 147-13/D)

OECD publikationer

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, ISBN 978-92-64-20270-9.

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, ISBN 978-92-64-19274-4.

OECD, *BEPS Action 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)*, 2014, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures.pdf>, besökt 2015-04-02.

OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures) Part 1*, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures-Part1.pdf>, besökt 2015-03-06.

OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures) Part 2*, 2015, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures-Part2.pdf>, besökt 2015-03-06.

comments-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures-Part2.pdf, besökt 2015-03-06.

OECD, *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014, OECD, www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf.

OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2014, ISBN 978-92-64-21921-2.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, 2012, ISBN 978-92-64-17518-1.

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2010, ISBN 978-92-64-09018-7.

OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paris, 1979, ISBN 978-92-64-16777-3.

Saint-Amans Pascal, Russo Raffaele, *What the BEPS are We Talking About?*, <http://www.oecd.org/ctp/what-the-beps-are-we-talking-about.htm>, 2013, hämtad 10/2/2015.

Litteratur

Association of British Insurers (ABI) i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures) Part 1*, 2015.

Bernitz Ulf, Heuman Lars, Leijonhufvud Madeleine, Siepel Peter, Warnling-Nerep Wiweka, Vogel Hans-Heinrich, *Finna Rätt – Juristens Källmaterial och Arbetsmetoder*, 12:e upplagan, Nordstedts Juridik, Stockholm 2012, ISBN 978-91-39-20612-5.

BIAC, Ref: *OECD Discussion Draft: BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, publicerad i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures) Part 1*, 2015.

Brauner Yariv, *Transfer Pricing in BEPS: First Round – Business Interests Win (But, Not in Knock-Out)*, Intertax, vol. 43, nr 1, Kluwer Law International 2015.

- Dahlberg Mattias, *Internationell Beskattning*, tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund 2012, ISBN 978-91-44-07734-5.
- Deloitte, *BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures)*, publicerad i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures) Part 1*, 2015.
- Devereux Michael P & Vella John, *Are we heading towards a corporate A corporate tax system fit for the 21st century?*, Fiscal Studies 2014, vol. 35, nr 4.
- Duhigg Charles, Kocieniewski David, *How Apple Sidesteps Billions in Taxes*, http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?_r=1&, 2012, hämtad 10/2/2015.
- Gabarino Carlo & D'Avossa Mario, *The OECD Intangibles Project and the Concept of "Intangible Related Return"*, European Taxation, IBFD januari 2015.
- Oestreicher Andreas, *Transfer Pricing of Intangibles in Cases of Post-merger Reorganization: Lessons from the Revised OECD Draft s*, Intertax, vol. 42, nr. 8&9, Kluwer Law International 2014.
- Påhlsson Robert, *Inledning till Skatterätten*, 3:e upplagan, Iustus Förlag, Uppsala 2003, ISBN 91-7678-523-8.
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell Skatterätt*, 3:e upplagan, Iustus Förlag, Uppsala 2013, ISBN 978-91-7678-846-2.
- Strong S I, *How to Write Law Essays and Exams*, LexisNexis UK, London 2003, ISBN 0-406-96402-5.
- Svenskt Näringsliv, *Condeederation of Swedish EnterprisesComments on the OECD Public Discussion Draft entitled:" BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures) 1 December 2014 – 6 February 2015*, publicerad i OECD, *Comments Received on Public Discussion draft, BEPS Actions 8, 9 and 10: Revisions to Chapter 1 of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation and Special Measures) Part 2*, 2015.

