



# BEPS och aggressiv skatteplanering

*En Fallstudie om Google*

Pro gradu-avhandling i redovisning

Handledare: Matti Skoog

Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi

Åbo Akademi

Åbo 2021

# ÅBO AKADEMI – FAKULTETEN FÖR SAMHÄLLSVETENSKAPER OCH EKONOMI

Abstrakt för avhandling pro gradu

<b>Ämne:</b> Redovisning	
<b>Författare:</b> Jonathan Wessman	
<b>Arbetets titel:</b> BEPS och aggressiv skatteplanering - <i>En fallstudie om Google</i>	
<b>Handledare:</b> Matti Skoog	
<p>Världen igenomgår stor förändring på grund av ökad globalisering, detta skapar möjligheter för företag att utnyttja bristfällig reglering tills sin egen fördel. Den här studien berör hur denna bristfälliga reglering har utnyttjats, och ifall den reglering som sätts i bruk av OECD är tillräcklig eller ej. Fokus ligger på skattereglering, CSR reglering och även andra nya regleringar som införs av olika organisationer som OECD och CFC. Akademiker har konstaterat att företag utnyttjar dessa regleringar för att kunna flytta inkomster till länder med mera gynnsam företagsbeskattning, detta fenomen kan kallas för BEPS. Här uppstår ett forskningsgap som studien ämnar besvara med hjälp av tre forskningsfrågor:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Hur uppstår egentligen BEPS och bryter det mot företagets ekonomiska eller sociala ansvar inom CSR?</li><li>2. Hur lyckades Google flytta stora summor pengar årligen till skatteparadis?</li><li>3. Är regleringen som sätts i bruk av OECD tillräcklig för att ha någon påverkan?</li></ol> <p>Dessa forskningsfrågor kommer att besvaras genom att utföra en litteraturstudie kring fenomenet och andra relevanta delområden. De viktigaste teoretiska aspekterna för BEPS kommer därmed att behandlas, även CSR perspektivet tas upp samt en genomgång av skatteregleringen. För att göra detta problemområde så intressant för läsaren som möjligt kommer det hela baseras på en fallstudie om Google. Där efter utförs diverse analyser angående de olika delområdena. Varav bland annat en intressentanalys tas upp i slutet för att med hjälp av intressentteorin granska om företagets ansvar går in på dessa aspekter har företagen faktiskt någon ansvarsskyldighet eller är det endast en fråga om etik för dem? Det vill säga, ligger ansvaret helt och hållet på diverse organisationer som ansvarar för regleringen?</p> <p><b>Nyckelord:</b> BEPS, Vinstöverföring, CSR, Ansvarsskyldighet, Skatteparadis, OECD, Reglering, Intressentanalys.</p>	
<b>Datum:</b> 25.02.2021	<b>Sidantal:</b> 88

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>1</b>
1.1 Problem och bakgrund	2
1.2 Forskningsgap	4
1.2 Syfte och avgränsning	5
1.3 Forskningsfrågor	6
1.4 Disposition	6
<b>2. Teoretisk referensram</b>	<b>7</b>
2.1 intressentteorin, SVT och CSP	7
2.2 Tidigare studier	9
2.2.1 Sammanfattning av tidigare studier	14
2.3 Hur uppstår BEPS?	15
2.4 CSR	21
2.4.1 Accountability	23
2.4.2 Ekonomiska ansvaret	24
2.5 Double Irish Dutch Sandwich	26
2.6 Reglering	30
2.6.1 CFC regler i Europa	31
2.7 Eus införing av BEPS	33
2.7.1 OECD/G20	33
2.7.2 OECD/G20 Internprissättning åtgärd 8 - 10	34
2.7.3 OECD/G20 skadefulla skatteutövningar åtgärd 5	37
2.7.4 OECD/ G20 förhindrandet av avtalsmissbruk åtgärd 6	37
<b>3. Forskningsmetodologi</b>	<b>39</b>
3.1 Forskningsfilosofi	39
3.1.1 Ontologiskt antagande	39
3.1.2 Epistemologiskt antagande	40
3.1.3 Litteratursökning	40
3.2 Forskningsmetod	41
3.2.1 Forskningsdesign	42
3.2.2 Datainsamling	44
3.2.3 Dataanalys	45
3.3 Kvalitetskriterier	45
3.3.1 Intern validitet	45
3.3.2 Extern validitet	46
3.3.3 Reliabilitet	46
3.3.4 Datakvalitet	46
<b>4 Empiriskt resultat</b>	<b>47</b>
4.1 Google	47
4.1.1 Googles skatteflykts system	49
4.1.2 Googles intressenter	52
4.1.3 Googles sociala och ekonomiska ansvar	55
4.1.5 regleringsändringar som påverkar Google	57
4.1.6 Förändringar i den irländska företagsbeskattningen	58

4.2 intervjuer .....	59
4.2.1 Respondenter.....	59
4.2.2 BEPS och samhället .....	60
4.2.3 OECD reglering .....	60
4.2.3 CSR och BEPS.....	61
4.2.4 Internprissättning och skatteavtal.....	61
4.2.5 Svårt värderade immateriella tillgångar .....	62
4.2.6 Skatteparadis .....	62
4.2.7 Holding och skalföretag.....	63
4.2.8 Google.....	63
4.2.9 Framtiden och BEPS .....	64
<b>5. Analys .....</b>	<b>65</b>
5.1 BEPS.....	65
5.2 Google .....	67
5.2.1 CSR aspekten.....	68
5.2.3 Googles skatteplaneringsstrategi .....	71
5.2.4 Internprissättning och skatteavtal.....	76
5.2.5 OECDs Reglering.....	77
5.3 intressentanalys.....	80
<b>6. Slutsats.....</b>	<b>85</b>
6.1 Forskningsresultat .....	85
6.2 Studiens bidrag till ämnesområdet.....	86
6.1 Trovärdighet och relevans .....	87
6.2 Studiens begränsningar .....	87
6.3 Förslag på vidare forskning. ....	88
<b>Källor .....</b>	<b>89</b>

## *Figurförteckning*

Figur 1 Skatteparadis (Garvelle, 2010, s. 3) .....	20
Figur 2 Carroll's Pyramid of CSR (Carrol, 2016, s. 5) .....	22
Figur 3 Double irish Dutch Sandwich (Fuest m.fl. 2013 S 4) .....	27
Figur 4 CFC Länder (Taxfoundation.org) .....	32
Figur 5 Google .....	48
Figur 6 Googles inkomster (garyfox.co) .....	49
Figur 7 Hur uppstår BEPS .....	67
Figur 8 Struktur 1 .....	72
Figur 9 Struktur 2 .....	72
Figur 10 Struktur 3 .....	73
Figur 11 Struktur 4 .....	73
Figur 12 Struktur 5 .....	74
Figur 13 Struktur 6 .....	75
Figur 14 Struktur 7 .....	75
Figur 15 Googles intressenter .....	80
Figur 16 Googles Pyramid .....	82

## 1. Inledning

Att förstå CSR som ett ekonomiskt fenomen, utvecklades snabbt till en enda fråga om företagen har något annat socialt ansvar än att anställa människor, producera produkter eller tjänster och maximera vinst. Företag producerar sin samhällsnytta eller en extern version av den genom sin huvuduppgift, som är att förse produkter eller tjänster för konsumentens behov. Både teorin och empirin om CSR (Corporate social responsibility) i ett internationellt förhållande anses vara underutvecklade. Övergångsekonomier har oftast begränsad formell reglering, vilket gör CSR speciellt viktigt. (Kitzmueller & Shimshack 2012, s. 51-84)

Företag anses undervärdera samhället och utnyttja regleringen i olika länder för att maximera sin vinst, man kan ifrågasätta hur detta går ihop med företagets sociala ansvar. Enligt Hael (2005) innebär CSR att åtgärder vidtas som minskar omfattningen av externa kostnader eller undviker distributionskonflikter. Vilket skiljer sig aningen från Eus definition, där CSR är ett program som företaget frivilligt väljer att bidra till ett bättre samhälle och en renare miljö.

Utövandet av aggressivskatteplanering som utgör problemet med BEPS (base erosion and profit shifting) påfrestar samhällen och ekonomin, detta kostar länder miljarder årligen (Avi-Yonah, Rueven & Xu, 2017 s. 3-11). BEPS är skatteplanering som används av multinationella företag där de utnyttjar kryphål i skatteregler och lagar för att undvika att betala skatt (OECD, u.d). Företagen bär ett ansvar för samhället både när det kommer till miljön och ekonomin. Finanskrisen 2008 och den stora recessionen som följde väckte nya problem i hur man skall hantera växande olikheter i samhället, speciellt inom utvecklade och outvecklade länder. De ekonomiska olikheterna har ökat betydligt under det senaste decenniet och recessionen har gjort allt värre. Forskning från tidigt 2000-tal menar att ifall multinationella företag fortsättningsvis tillåts undervärdera länders förmåga ett delge sina medborgare tillräcklig socialförsäkring, finns risker för en våldsam motreaktion mot globaliseringen, med ett slut på öppna gränser som resultatet. (Avi-Yonah, Rueven & Xu, 2017 s. 3-11)

## 1.1 Problem och bakgrund

Samhället förväntar sig att företag tar i beaktning den ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan dess verksamhet och aktiviteter medför (Knuutinen, 2014, s. 36). Företagens sociala ansvar (CSR) hänvisar till hur den sociala påverkan ur företagets verksamhet eller aktiviteter förhåller sig till de gränser eller minimikrav som införts av lagstiftning. Det ekonomiska ändamålet för ett företag och dess ansvar gentemot aktieägare och leverantörer, är en naturlig startpunkt när man undersöker dessa ansvar. Även andra intressenter som arbetsgivare och offentliga enheter som Skatteverket har ekonomiska krav och förväntningar. Ansvar i frågan om skatteproblem har blivit en allt mera populär fråga, där diverse intressentgrupper aktivt undersöker de tillvägagångssätt som företagen använder för att utföra sina skattestrategier och skatteplaneringsaktiviteter. (Knuutinen, 2014, s. 36)

På grund av de skandaler som ägt rum i världen under det senaste decenniet, det vill säga allt från finanskrisen 2008 till Lux leaks 2014 och panama pappren år 2016. Har organisationer som EU (Europeiska unionen) och OECD (Organisation for economic co-operation and development) anpassat regleringar för att bekämpa så kallad skatteflykt. Enligt Molenaar (2019) har stora multinationella företag som Google, Apple, Starbucks och Fiat avslöjats i skandaler där de utövat skatteflykt. Företagen i fråga har byggt upp företagsstrukturer som med hjälp av internprissättning och skatteavtal tillåter dem att flytta sina vinster och inkomster till länder med lägre beskattning. Dessa skandaler har lett till att OECD infört ett projekt vid namn Base Erosion and Tax Evasion som anses implementeras av många länder i deras skatteavtal. Projektet ämnar förbättra regleringen när det kommer till olika problemområden med aggressivskatteplanering. Detta har bidragit till att skatteparadis pressas och som försvar börjat bygga upp informationsutbytesavtal med högskatteländer för att undvika OECD:s, EU:s eller andra svarta listor. Det har i sin tur har bidragit till att bland annat bankhemligheter i länder som Schweiz och anonyma anläggningar i skatteparadis försvinner på grund av det förbättrade samarbetet mellan skattemyndigheter och förändringar i lagstiftningen. OECD:s mål är att både företag och individer betalar sin rättvisa andel av skatter. (Molenaar 2019, s. 144)

År 2013 ägde G20 mötet rum i St. Petersburg där det framfördes en så kallad BEPS åtgärdsplan. I denna åtgärdsplan kräver OECD nya fundamentala förändringar i det nuvarande systemet och en anpassning av nya konsensusbaserade tillvägagångssätt. Detta inkluderar bestämmelser om missbruk, som OECD designat för att förhindra och motverka BEPS. De antyder också att aggressiv skatteplanering undervärderar rättvisan och integriteten i skattesystemen, eftersom företag som är verksamma i flera länder kan de använda sig av BEPS för att få ett konkurrensmässigt försprång över företag som jobbar på en inhemsk nivå (Burgers & Mosquera, 2017, s. 29). OECD arbetet på BEPS tar upp flera problem när det kommer till internprissättning. OECD anser att multinationella företag använder sig av skattedrivna internprissättningsstrategier inom koncernen för att kunna flytta vinster till lågskatteländer eller länder helt utan skatt. (Schön, 2014, s. 417)

Reuters (2019) skriver om hur Google flyttat en stor summa pengar till ett skatteparadis i Bermuda år 2017. Detta skedde genom ett holländskt skalföretag, som en del av ett arrangemang som tillåter dem att minska deras utlandsskatt, detta baserar de sig på enligt inlagda dokument i den holländska handelskammaren. Dokumenten visar att de medel som gått igenom företaget Google Netherlands Holding BV var 4 miljarder euro mera år 2017 än år 2016. Google svarade på detta med att säga att de betalar sina skatter och följer de skattelagar som används inom de länder de är verksamma i. (Reuters 2019).

Googles inkomstöverföringsmetod som för skattejurister är känd som Double Irish Dutch Sandwich, har trots kritiken blivit anpassad i olika former av andra teknologiföretag i USA som t.ex. Microsoft och Facebook. Dessa strategier anses vara relativt lättillgängliga, i alla fall enligt KPMG som är en av de top 4 revisionsföretagen i världen. De utförde år 2010 en studie där de analyserade den direkta och indirekta företagsbeskattningen från olika platser i världen. Detta tog fram initiativet för företag att etablera dotterbolag på internationell mark, istället för att hålla verksamheten inom bland annat USA (Sokatch, 2011, s. 725-747). Kopplingen mellan en jämförelsevis hög företagsskattesats och utnyttjandet av internationella kryphål i skattelagar gör det svårt att avkoda om systemet behöver reformeras åt endera håll. Dessutom existerar problemet på grund av det otroligt komplexa ämnet om internationell beskattning. Knappt någon sammanhållning finns på detta område tack vare många olika jurisdiktioner och dess konkurrerande skattepolitik och metoder (Loomis, 2012, s.

825-854). Google är sedan år 2009 känd att använda sig av olika exotiska skattesystem, mera känt som the Double Irish and Dutch sandwich för att minska sin utländska skattesats till 2,4% och den amerikanska skatte skyldigheten till 22,2% (Loomis, 2012, s. 825-854).

Problemet med BEPS och aggressiv skatteplanering i sig är under arbete från flera olika håll, men frågan lyder om det som görs är tillräckligt? Är OECDs plan att bekämpa BEPS och aggressiv skatteplanering tillräcklig för att få ett slut på det, eller är det endast en bekämpning ämnad att göra situationen svårare för de som inte har resurser att sätta på att kringgå regleringen, med andra ord hitta kryphålen. Problemet med BEPS är stort och har många aspekter som bör korrigeras före det hela är löst.

## 1.2 Forskningsgap

Freeman m.fl. (2010, s. 3) skriver att affärsvärlden har undergått dramatisk förändring under 2000-talet. Detta har skett på grund av en ökad globalisering och en framväxande dominans för informationsteknik, öppna gränser som möjliggjort befrielse från stater, särskilt tillbakagången för en central planering på statlig nivå och äganderätten till industrier, samt en ökad samhällsmedvetenhet. När det gäller affärers påverkan på samhället och nationer har alla ovanstående föreslagits som skäl till att ändra uppfattningen av affärsvärlden. (Freeman m.fl. 2010, s. 3). Skatteflykt används ofta för att beskriva lagliga lättnader i skatterna, medan skattefusk anses vara de olagliga förminskningarna. Däremot är gränsen som skiljer dem åt väldigt oklar (Gravelle 2010, s. 1). Brauner (2014) ser BEPS som ett överväldigande projekt i sin helhet, eftersom det anses handla om allting och ingenting på samma gång. Åt ena sidan täcker den hela det internationella skattesystemet, men åt andra sidan kan det uppfattas som att den endast är siktad på att stoppa de mest aggressiva skatteplaneringssystemen. I studier av bland annat Hines (2014) och Dharmapala (2014) beskriver de hur skatte relaterade vinstöverföringar (profit shifting) har varit på tapeten inom stora multinationella företag inom de senaste åren. I Dharmapalas (2014) studie granskar hon tidigare gjorda empiriska undersökningar inom ämnet där hon använder en ny och rikare datakälla och menar på att BEPS är aningen mindre än vad som hittats i tidigare studier. Knuutinen (2014) skriver att det på senare tider framkommit många tecken som indikerat att skatter är ett CSR problem, oberoende



vad företagen själva anser. Genasci & Pray (2008) anser det väldigt intressant att kopplingen mellan skatter och CSR är förvånansvärt lite omtalad i den akademiska litteraturen. Ting (2014) skriver om hur multinationella företag alltid kommer att stäva efter lösningar för skatteflykt. På basen av detta uppstår ett forskningsgap som berör ämnets helhet, förklara vad BEPS verkligen är och hur detta sker, samt om detta borde beröra CSR. Hur stort är egentligen problemet och vad gör OECD för att tackla det?

Studien kommer att behandla hur problemet med BEPS uppstår genom att koppla ihop ämnet med en fallstudie angående Google. Sedan granska hur detta kan ses ur en CSR synvinkel och se igenom regleringen av OECD och CFC (Controlled Foreign Company) som berör detta.

## 1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med studien är att öka förståelsen av aggressiv skatteplanering i multinationella företag genom att undersöka problemet med BEPS samt att undersöka hur detta kopplas till CSR men också regleringen av OECD och CFC. Undersökningen görs i form av en fallstudie om Google med sekundärdata från Reuters som huvudreferens. I samband med fallstudien är målet att ta upp Googles företagsstruktur och strategi när det kommer till aggressiv skatteplanering samt att förklara regleringen som gör den möjlig, och på samma gång vad som görs av OECD för att reglera BEPS och om det är tillräckligt för att minska på det i framtiden.

Syftet för studien är väldigt brett men detta anses viktigt för att förstå olika samband, däremot kommer avgränsning att ske i form hur många företag som behandlas, genom att endast hålla oss till Google kan jag ge en djupare analys på företagets koppling till fenomenet.

### 1.3 Forskningsfrågor

Enligt forskningsgapet som tagits upp tidigare och baserats på studier och litteratur kommer studien att sikta på att besvara följande frågor i samband med syftet för studien.

1. Hur uppstår egentligen BEPS och bryter det mot företagets ekonomiska eller sociala ansvar inom CSR?
2. Hur lyckades Google flytta stora summor pengar årligen till skatteparadis?
3. Är regleringen som sätts i bruk av OECD tillräcklig för att ha någon påverkan?

### 1.4 Disposition

Denna avhandling kommer vara uppdelad i 6 kapitel. Det första kapitlet kommer med hjälp av en inledning, problem och bakgrund, samt syftet och forskningsgapet att ge en grundskapande förståelse av ett ämne som anses otroligt invecklat. Sedan tas teorin upp i kapitel 2 där målet är att bygga upp teori för att förklara BEPS på djupet och exakt hur det uppstår, CSR, Double Irish Dutch Sandwich, och till sist regleringen som allt kopplas till BEPS. I kapitel 3 kommer studien att behandla metodologin som anpassas i studien för att kunna utföra den empiriska delen. Kapitel 4 består av den empiriska delen det vill säga en fallstudie om Google och genomgång av intervjuer som genomförts. För att sedan i kapitel 5 göra upp analyser som på olika sätt besvarar de forskningsfrågor som behandlas i studien. Därefter i kapitel 6 utgörs en slutsats där det behandlas vad studien kommit fram till och hur den har bidragit till ämnesområdet.

## 2. Teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen behandlas de olika baserande element som direkt kan kopplas till problematiken med BEPS. Målet med teorikapitlet är att ge tillräcklig information så att läsaren verkligen kan förstå hur det hela är uppbyggt och hur allt hänger ihop, med allt från aggressiv skatteplanering till de enskilda verktygen som internprissättning, armlängdsprincipen. Samt vilken reglering det finns kopplad till detta. Hur dessa företagsstrukturer och skatteflykts system verkligen ser ut. Och hur teorin angående CSR som kopplas till detta ser ut.

### 2.1 intressentteorin, SVT och CSP

Sevenius (2020) beskriver intressentmodellen som en förklaringsmodell för de olika relationer som intressenter har till bolaget. Den bygger på detaljerade analyser av intressenternas bidrag till företaget samt de belöningar de får. Ett litet exempel på detta skulle vara hur en anställd bidrar med arbete till företaget och sen belönas med lön och eventuella förmåner. Ursprungligen var modellen skapt för företagsledningen och dess uppgift att skapa och bibehålla jämvikt. Detta skedde genom att omfördela bidrag och belöningar (Sevenius 2020). Enligt Freeman m.fl. (2014, s.4) är Intressentmodellens tillkomst inom bolagsstyrning nära förknippad med att börsbolag borde ta samhällsansvar (CSR). Intressentteorin har utvecklats under de senaste 30 åren till att motarbeta det dominerande tankesättet skriver (Freeman m.fl, 2010, s.4).

Specifikt har intressentteorin utvecklats för att lösa eller åtminstone skapa ett nytt koncept kring flera specifika problem. Dessa problem kan t.ex. vara, problemet om värdeskapandet och handel, hur vi kan förstå affärer i en värld där det konstant sker förändringar i affärsförhållanden, var dessa förhållanden flyttas beroende på dess nationella, industriella, och sociala sammanhang. Vi frågar oss då hur värdeskapandet och affärer är möjliga i en sådan värld. (Freeman m.fl, 2010, s.3-5)

Ett annat problem som Freeman m.fl (2010, s. 3-5) tar upp är problemet med etik och kapitalism. Eftersom kapitalism har blivit det dominerande sättet att organisera värdeskapelse och handel, det blev snabbt uppenbart att med en begränsande uppmärksamhet på den ekonomiska effekt som detta har, ger till en viss del en skadlig uppfattning på problemet. Relationen mellan kapitalism och de andra institutionerna i samhället har väckt många frågor hos ett ökande antal tänkare. De frågor saker som, hur kan vi förstå kapitalism så att alla dess effekter kan tas i beaktande vid beslutsfattandet, snarare än externt på samhället? Och om vi kan fortsätta dela in världen i en så kallad affärsvärld och en etisk värld? Samt frågor angående om det är möjligt för företagsledningen att göra rätt, genom att ta allt i beaktande oberoende hur komplicerade situationerna än är? Hur kan vi förstå både affärer och etik så att vi kan sätta ihop dem både begreppsmässigt och praktiskt?

Freeman m.fl (2010, s.3-5) menar att dessa frågor är relevanta för alla företagsledare och tänkare inom affärsvärlden idag. Med tanke på finanskrisen 2008, har dessa frågor tagit upp ett primärt fokus i de allmänna politiska diskussionerna om begränsningar i affärer. Däremot säger Freeman m.fl, (2010, s.3-5) att globaliseringens krafter blivit allt större. Eftersom informationsteknologin har lett till flera uppmaningar inom genomskinlighet, öppenhet och ansvar, har man sett hur ett ökat intresse i förståelsen av hur kapitalism, etik, hållbarhet och socialt ansvar kan smidas ihop till nya sätt att tänka om affärer och affärsvärlden. (Freeman m.fl, 2010, s.3-5)

SVT (shareholder value theory) teorin grundar sig på att företagets enda ansvar inom näringslivet är att skapa vinster, och dess ultimata mål är att höja företagets ekonomiska värde för dess aktieägare. SVT teorin säger också att andra sociala aktiviteter som företagen engagerar sig i endast skulle vara acceptabla om de är lagstadgade eller bidrar till att maximera aktieägarens värde. (Melé. 2008, s. 55)

CSP (corporate social performance) teorin har framkommit från flera olika begrepp och tillvägagångssätt. Denna teori hävdar att företag bortsett från värdeskapande, också har ansvar för sociala problem som skapas av företaget eller av andra orsaker utöver sina ekonomiska och lagliga ansvar. Detta inkluderar etiska rekommendationer och diskretion eller filantropiska handlingar som utförs av företaget till förmån för samhället. Med andra ord genom att förbättra CSP skulle det betyda en modifiering i

företagets beteende, som bidrar till ett fokus på att göra mindre skada och skapa ett mera välgörande resultat för samhället och dess invånare. (Melé. 2008, S 49)

I kontrast till SVT teorin tar intressentteorin (Stakeholder Theory) i beaktande individerna eller koncernerna med andel i eller ett anspråk på företaget. Ur ett ytterst generellt perspektiv är intressenter de grupper eller individer som både drar nytta av företagen men också skadas av dess handlingar. Ur detta perspektiv betyder begreppet med CSR att företag har en skyldighet till de grundläggande grupperna i samhället och inte endast aktieägarna och går därmed förbi det som beskrivs i lag eller fackliga kontrakt. (Jones, 1980, s.59-60)

Intressentteorin kommer att beaktas i analysen, eftersom den medför viktiga frågor när det kommer till SVT och CSP, just för att den beaktar vem som berörs av de olika val som företagsledningen väljer att göra. SVT teorin och CSP kommer att beakta ämnet med CSR för att skapa en åsikt om företaget i fråga agerar enligt CSR eller inte.

## 2.2 Tidigare studier

För att ge läsaren en bättre blick på var forskningen är just nu, kommer jag att ta upp en del olika undersökningar inom olika aspekter av området med BEPS för att sedan ge en liten sammanfattning av hur det ser ut. Detta kommer att vara grundstenen vi står på när vi går vidare in i studien.

Huizinga & Laeven (2007) menar att utövandet av affärsverksamhet i två eller flera länder skapar möjlighet för internationell vinstöverföring, medan internationella skatteskillnader bidrar till företagens vilja att utnyttja dessa möjligheter. Med hjälp av detaljerad information om både den multinationella företagsstrukturen och det internationella skattesystemet undersöker de omfattningen av europeiska vinstöverföringen av europeiska multinationella företag. På företagsnivå kan uppskattningen på vinstöverföring förenas till ett makro mått på internationell vinstöverföring. Huizinga & Laeven (2007) anser att internationell vinstöverföring leder till en betydande omfördelning av nationella skatteintäkter. Många europeiska nationer tycks vinna intäkter genom intra europeisk vinstöverföring av multinationella företag, till stor del på Tysklands bekostnad.

Lohse och Riedel (2013) har i sin studie kommit fram till att länder under de senaste åren faktiskt har förstärkt sina nationella skattelagar genom att införa striktare internprissättnings lagar. Dessa lagar skall minska det spelrummet som multinationella företag har för att kunna utnyttja de internationella skattesatsskillnaderna och omplacera vinster till lågskatteländer genom att snedvrیدا den interna prissättningen. I deras studie hittar de bevis på skattemotiverad vinstöverföring men anser också att internprissättningsreglering har haft en signifikant påverkan på dessa överföringsaktiviteter.

I en annan studie av Marques & Pinho (2016) undersökte de hur förstärkandet av internprissättningsregleringen haft en minskande effekt på inkomstöverföringsstrategier för europeiska multinationella företag mellan åren 2001-2009. Deras resultat visar på att desto striktare internprissättnings regleringen är ju mindre är skatteskillnadskänsligheten för de rapporterade intäkterna, vilket visar på att förstärkandet av internprissättningsregler kan ha möjligheten att avskräcka företag från att flytta vinsten från högre till lägre skatteländer.

Schön (2014) anser i sin studie om internprissättning och problemet med BEPS i ljuset av EU lagstiftning, att OECD har påbörjat ett uppdrag att forma om konturerna i internprissättningskontroll under armlängds principen och i relation till detta är EU lagstiftning både hjälpsam och icke hjälpsam på samma gång. I princip har europeiska domstolen konstaterat att det finns en nödvändighet i att utföra tester för att pröva koncerninterna handlingar med hänsyn till deras konstgjordhet, specifikt deras brist på överensstämmelsen i marknadstransaktioner med tredje parter. Dock anser de också att det förblir tveksamt till vilken längd detta smala berättigande kommer att tillåta medlemsstater att omjustera sina koncerninterna vinstplaceringar för att reflektera värdeskapning och verklig ekonomisk aktivitet. På grund av detta verkar det mera tillrådligt att gå in i en tydlig debatt i internationell fördelning av skatterättigheter och diskutera möjligheter om att flytta gränsen mellan begränsade och obegränsade skattskyldigheter för koncerner på ett öppet sätt.

Andrus & Oosterhuis (2017) konstaterar i sin undersökning angående internprissättning i samband med BEPS, att ur Skatteförvaltningens synvinkel är en slutsats redan dragen när det kommit till alternativa lösningar till den nu varande armlängds principen. Denna slutsats är att det inte finns några lätta lösningar. Det kan hända att något annat alternativ eventuellt vore bättre än det nuvarande, men inget av dem skulle vara lätta att utveckla, tillämpa eller utan sina egna problem. Och inget annat än DBCFT (destination based cash flow tax) skulle lätt förvisa internprissättning eller sätta ett slut på skatteplanering.

På basen av dessa studier som beaktar internprissättning kan vi konstatera att regleringen anses striktare vilket har lett till en minskning av utnyttjandet. Men i Reuters (2017) artikel som fungerar som en primärkälla för studien, anser de att Google fortfarande flyttat enorma mängder år 2017. Och i en annan studie som nämns i inledningen av Loomis (2012) beskriver hur Google redan utförde denna skattestrategi år 2009.

I en artikel av Becker & Fuest (2012) argumenterar de för varför länder kunde ha motivation att låta vinstöverföring till lågskattejurisdiktioner finnas kvar. Orsaken till detta argument var att förstärkningen av internprissättningsregler i högskatteländer kan leda till en mera aggressiv skattesatskonkurrens mellan lågskatteländer.

När det kommer till BEPS och aggressiv skatteplanering, tar Burgers och Mosquera (2017) upp frågan om BEPS kommer att minska aggressiv skatteplanering? Detta är en fråga som enligt dem inte har tagits upp av OECD, International Monetary Fund, United Nations eller World Bank, men som har tagits upp i akademisk litteratur. Frågan är om BEPS kommer att leda till mera ekonomisk rättvisa genom att minska motivationen hos multinationella företag att använda aggressiv skatteplanering. De hänvisar till en studie av Thomsen & Watrin som inte hittade något bevis på att multinationella företag är mera skatte aggressiva än inhemska företag. Deras resultat stöder inte behovet av en koordinerad internationell skattereglering för att förhindra BEPS och de anser inte heller att multinationella företagen borde beskyllas för detta. Istället anser de att regeringarna borde ta de nödvändiga stegen som behövs för att ta itu med OECDs BEPS projekt. (Burgers och Mosquera, 2017)

OECD bekämpar BEPS genom att införa olika restriktioner som berör olika områden i problemet. I en undersökning gjord av Fuest m.fl. (2013) tar de upp Google som ett exempel där de kunnat dra slutsatsen att vinstöverföring och skatteplanering, även om den anses vara aggressiv inte bryter mot lagen trots att den strider mot vad som egentligen är avsett med inkomstbeskattning. När det kommer till framträdande metoderna som baserar sig på immateriella rättigheter, som även var fallet med Google, anser de att de multinationella företagen drar nytta av luckor eller kryphål i skattelagstiftningen. Flera av dessa luckor och kryphål är välkända, men de anser att det är upp till skattelagstiftare att ta bort dem. (Fuest m.fl. 2013)

I en studie av Ting (2014) anser han att OECD har erkänt att det inte finns något magisk lösning på BEPS problemet, och att BEPS projektet antagligen kommer att vara en lång och krokig väg. Men det som är säkert är att multinationella företag och deras skatterådgivare inte kommer att sluta sträva efter lösningar för skatteflykt så länge möjligheterna finns tillgängliga. Ting (2014) anser också att i den riktiga världen är de flesta regeringar ivriga att främja konkurrensen i sina skattesystem.

Enligt Pogge & Mehta (2016) representerar nuförtiden stora multinationella företag en stor andel av det globala BNP. Multinationella företagens försäljning som en del av det globala BNP har ökat från 27% år 1990 till 58% år 2007.

Lamers, Mcharo & Nakajima (2014) har i sitt arbete om BEPS och internationell ekonomisk lag kommit fram till att den existerande lagen inte effektivt hindrar BEPS från att inträffa och anser att de största orsakerna är följande, första är att de tvåsidiga skatteavtalen som appliceras på inkomster från privata företag lämnar ett lagligt kryphål som gör det möjligt att utföra strategisk skatteplanering som resulterar i BEPS. Andra orsaken är att eftersom internationella investeringslagar reglerar uppförandet som sker i värd staterna och inte investerarna, har det av definition en liten chans att påverka BEPS. För det tredje eftersom internationell handelslagstiftning påtvingar skyldigheter på medlemsstater, men inte påtvingar några skyldigheter på privata aktörer har det också en liten chans att påverka BEPS. Och till sist anser de att de internationella standarderna för den ”mjuka” lagstiftningen ger möjlighet för dubbla icke beskattning på grund av bristande sammanhang och problem i upprätthållandet. I



sin helhet anser de att ett utfyllande av luckorna i de nuvarande tvåsidiga skatteavtalen skulle vara det mest effektiva och realistiska sättet att påverka BEPS, eftersom det är dessa avtal som direkt har att göra med skattefrågorna. För att kunna påskynda en sådan uppdatering av skatteavtal på statlig nivå, måste först sammanhängande internationella lagstandarder, samt armlängds principen och CFC regleringen likaväl som undantagsregler utvecklas. (Lamers, Mcharo & Nakajima, 2014)

Lamers, Mcharo & Nakajima (2014) skriver också att trots att de flesta skatteplaneringssystem som lett till BEPS, är lagliga och resulterat via ett utnyttjande av gamla internationella skattesystem, så baseras allmänna principer på erfarenheter av nationella skattejurisdiktioner och internationella skatteregler till stor del endast finns för att skydda mot dubbelbeskattning, eller för att sporra internationell handel. Samt att internationell beskattning fortfarande är baserad i en ekonomisk miljö med en låg ekonomisk integration och globalisering. Den nya globaliserade ekonomin hämtar också nya utmaningar. De nationella skattelagar och internationella standarder har ännu inte hunnit med de multinationella företagen i den allt mer utvecklande globala marknaden.

Brauner (2014) menar att aggressiv internationell skatteplanering har på sista tiden fått uppmärksamhet som aldrig förr, och att det har skakat marken under de mest kraftfulla spelarna i världen inom den internationella skattepolitiken. Ledarna i de starkaste världsekonomierna har krävt en revision av internationella skattesystem som skulle generera mera intäkter för deras allt mer påfrestade skattkammare och skulle återställa allmänhetens förtroende i systemet. Detta är nu mera känt som BEPS projektet.

Även Knuutinen (2014) skriver hur multinationella företag genom aggressiv skatteplanering kan flytta deras obeskattade företagsvinster till andra jurisdiktioner, och skatteparadis. Han sätter också betoning på den växande förståelsen i samhället om att regeringar förlorar väsentliga summor från företagsbeskattning på grund av skatteplanering. Denna skatteplanering är riktad på att flytta vinster till platser var de har mera gynnsam beskattning. Aggressiv skatteplanering och skatteparadisproblem kopplas till frågan om nationellt kapital. OECD har varit oroad över erosionen från företagsbeskattningen i OECD medlemsländer och icke medlemmar.

### 2.2.1 Sammanfattning av tidigare studier

Den tidigare forskningen säger alltså följande. Fenomenet med aggressiv skatteplanering möjliggörs genom affärsverksamhet i två eller flera länder (Huizinga & Leaven, 2007). Lagstiftning redan har minskat på spelrummet med skattemotiverad vinstöverföring speciellt när det kommer till internprissättning (Lohse & Riedel, 2013). Samt att starkare reglering anses tyda på ännu mindre överföring (Marques & Pinho, 2016). Det anses dock inte finnas några lätta lösningar på armlängds principen. Anrdus & Oosterhuis (2017) föreslår en destinations baserad kassaflödes skatt. Det finns också argument av Becker & Feust (2012) förstärkt reglering kunde leda till ännu aggressivare skattekonkurrens mellan lågskatteländerna. E handeln har en stor påverkan på den internationella vinstöverföringen anser Mei-ki Shiu (2014). Det finns också åsikter av Burgers och Mosquera (2017) att multinationella företag inte är mera aggressiva än de inhemska företagen och att regeringarna bör ta tag i detta problem med hjälp av OECDs reglering. Tidigare forskning om Google anser att de inte bryter mot någon som helst lag genom att utföra sin vinstöverföring säger Feust m.fl. (2013). Och instämmer också på att det är hål i regleringen som därmed utgör ett behov för att regeringen anpassar OECDs regleringar. Ting (2014) anser dock att trots dessa krav som sätts av OECD kommer multinationella företag alltid att sträva efter lösningar för att minska sin skattebörda. Knuutinen (2014) tar upp den huvudsakliga frågeställningen som behandlas i denna avhandling, det vill säga om det är ett CSR problem. Han anser att många tecken indikerar att skatter är ett CSR problem.

### 2.3 Hur uppstår BEPS?

Ett syfte med studien är att öka förståelsen av aggressiv skatteplanering i multinationella företag. För att åstadkomma detta är det viktigt att gå igenom exakt hur BEPS uppstår. Genom detta klarnar bilden av vad det egentligen handlar om och därmed kan problemet ses ur ett bredare perspektiv.

Eftersom BEPS handlar om laglig skatteflykt men kan även förvirras med skattefusk är det viktigt att beskriva skillnaderna på dessa metoder. Enligt Knuutinen (2014) kan de olika sätten att minimera skatter delas in i två olika kategorier. Skattefusk (Tax Evasion) är den generella termen för skattebetalare som försöker undvika skatter på olagliga sätt. Detta innebär t.ex. oklara eller förfalskade skatterapporteringar med mera. Skatteflykt (Tax Avoidance) är däremot den lagliga delen som utnyttjar skattesystemet för egna ändamål och egen vinst, för att minska den mängd skatt som betalas.

BEPS handlar i grund och botten om att företag vill minska sin skattebörda. Utländska företag beskattas ofta av andra länder för sin inhemska inkomstkälla, eftersom den största delen av deras utländska inkomstkälla är befriad från inhemsk beskattning. Ett företag ses som en juridisk person och har samma skyldigheter och rättigheter som en levande människa. Därmed är ett företag som grundats i ett annat land en så kallad utlänning eller av inhemska skatteorsaker ett utländskt företag om ett sådant företag är uppbyggt och organiserat på rätt sätt och om det möter de inhemska skattekraven kan detta bidra till betydande skattefördelar. (Starchild 1994, s.8)

Enligt Pogge och Mehta (2016) har globalisering resulterat till ett skifte från landsspecifika verksamhetsmodeller till globala modeller. Den växande efterfrågan på tjänster och digitala produkter som kan sändas över internet har gjort det betydligt lättare för ett företag att sätta upp olika verksamheter i geografiska positioner som är långt från den fysiska positionen på deras kunder. Dessa utvecklingar har förvärrats av skatteplanering, som fokuserar på att identifiera och utnyttja valutahandels möjligheter som resulterar i att intäkterna inte beskattas någonstans alls. Internationell skatteplanering har gjort det möjligt för multinationella företag att minimera sin skattebelastning.

Internationell skatteplanering är en laglig aktivitet för företag. Skatteplanering är helt enkelt ekonomisk planering som beaktar både mängden skatt och tiden för skattebetalningarna. Internationell skatteplanering är viktig för att hjälpa företag hålla sig vid liv i tider med global konkurrens. Startpunkten för detta är själva lagen, eftersom den skapar planeringsmöjligheterna med hjälp av formuleringar och motsägelser och framförallt genom det som utelämnats. Orsaken till skatteplanering är tudelad. Först och främst elimineras dubbelbeskattning i internationella sammanhang. Dubbelbeskattning skapar ekonomiska snedvridningar och är därför det största hindret för internationell handel. (Eicke 2009, s. 11-12)

En ekonomisk dubbelbeskattning uppstår när ett företag har dotterbolag i olika länder och inkomsten i ett land är beskattningsbar i det specifika landet, men landet där moderbolaget är placerat anser att de har rätt att beskatta inkomsten av olika orsaker (Lang 2013, s. 29-30). I detta fall uppstår det en situation där inkomsten från dotterbolaget beskattades i det egna landet och genom moderbolaget i ett annat land (Lang 2013, s. 29-30). Problemet med ekonomisk dubbelbeskattning uppstår ofta i sådana fall där dotterbolaget eller intressebolaget och moderbolaget har juridiska besittningar i olika stater och genomför affärer med varandra (Lang 2013, s. 29-30). Varje stat där företagen i fråga är belägna går efter skattebasen på företagsinkomster enligt den inhemska lagen för företagsbeskattning (Lang 2013, s. 29-30). Om två företag ingår affärer med varandra kan dessa två länder värdera transaktionen olika. Denna värdering sker enligt internprissättning (Lang 2013, s. 29-30). Enligt Drury (2015) hänvisar internationell internprissättning till de priser som organisationerna använder för att flytta olika produkter mellan så kallade divisioner internationellt. Eftersom multinationella organisationer blir allt mer vanliga, resulterar det i allt fler problem som måste tas i beaktande när prissättningen fastställs (Drury, 2015). Därmed uppstår en ekonomisk dubbelbeskattning. Ett exempel på detta är om ett bolag i till exempel Finland skulle ha ett dotterbolag i Spanien och det finska företaget säljer produkter till det spanska företaget för 100 000 euro och finska staten anses priset vara lämpligt medans den spanska staten anser att ett lämpligt pris skulle vara 80 000 euro. I detta fall kan det leda till ekonomisk dubbelbeskattning. (Lang 2013, s. 29-30)

Internationell skatteplanering kan också minimera den totala skatteskulden för ett företag eller en grupp av företag för att kunna maximera vinsterna. Den största drivkraften är vinsten efter skatt eftersom den är avgörande för vinst per aktie-talet, aktieägarnas värde och aktiepriset. Detta beror på att skatter i de flesta fall utgör en av företagets tre största utgiftskategorier. Att minimera den effektiva skattesatsen genom internationell skatteplanering bidrar till ett viktigt mått genom att minska på kostnaderna. (Eicke 2009, s. 11-12)

De flesta tror att skatteplaneringens huvudmål är att minimera skatter. Detta kan anses som kortsiktigt eftersom skatter endast är en av faktorerna, även om den är en betydande sådan i blandningen av kostnader och andra faktorer som genererar de summor som beskattas, vinster, förmögenhet med mera. Man kan undvika skatter helt genom att varken tjäna något eller ha någon egendom, men de flesta människor strävar inte efter ett liv i fattigdom även om det är skattefritt. Oberoende är strategierna som används för att minska skatterna oftast allt annat än kostnadsfria. När fokus ligger på att spara på skatter fokuserar ledningen i företagen inte på att öka försäljningen eller att utveckla produktkvaliteten, eller att producera mera varor och tjänster mera effektivt. (Karayan, Swenson & Neff, 2002, s. 17-18)

Internprissättningen är ett viktigt verktyg när det kommer till internationell skatteplanering. Hines (2014) skriver att justeringar på internprissättningen vid uppgörandet av transaktioner mellan sammanlänkade parter och strukturella förändringar inom företagen kan konstrueras specifikt för att omplacera företagens medborgarskap till attraktiva skattejurisdiktioner. Noggrann tidsplanering av inkomstersättning kan minska den inhemska beskattningen för utländsk inkomst. Multinationella företag har generellt ett motiv att flytta beskattningsbar inkomst från jurisdiktioner med högre skattesats till de med lägre skattesatser. Eftersom en obeskattad intäkt på 1 euro är mera värd om den beskattas med en låg än hög skattesats. Företag som är placerade i länder som befriar utländsk inkomst från beskattning utgör de största motiven till att flytta ut den beskattningsbara inkomsten från hemlandet.

Följande exempel illustrerar detta:

Om ett företag är placerat i ett land med en skattesats på 30 %, tjänar 100 € i inkomst i sitt hemland, så skulle den normalt beskattas med 30 % alltså 30 €. Men företaget har möjligheten att hänföra 50 € (50 %) av inkomsten till sitt utländska dotterbolag med endast 20 % skattesats. Och om hemlandet sedan inte beskattar utländsk inkomst skulle

överföringen minska den inhemska skatteskulden med 15 € samt öka den utländska skatteskulden med 10 € och därmed spara 5 €. Intäktsöverföring är knappast gratis men om kostnaderna överstiger det som sparas bör företaget enligt Hines (2014) flytta beskattningsbar inkomst från landet med högre skatt till den med lägre.

För att reglera internprissättningen används den så kallade armlängdsprincipen.

”Eftersom koncernbolag är en del av samma helhet, fastställs i allmänhet inte villkoren för koncerninterna transaktioner enligt normalt marknadsbeteende. Priset på och övriga villkor för olika transaktioner fastställs ofta centraliserat. Villkoren för koncerninterna transaktioner ska dock vara marknadsmässiga. Med andra ord ska man vid koncerninterna transaktioner använda samma prissättning- och andra villkor som i liknande förhållanden skulle användas vid transaktioner mellan oberoende företag. Målet med tillämpningen av principen om marknadsmässiga villkor är att inkomst flyter in och skatt betalas i rätt stat”. (Verohallinto u.d)

Den så kallade armlängdsprincipen (arms length principle) används också i förhandlingar mellan företag och deras moderbolag. Detta betyder som regel att alla riktlinjer av skattemyndigheten som berör internprissättning tillhör koncernbolags transaktioner såväl som förhandlingar mellan företag och deras moderbolag. (Verohallinto u.d)

För att sedan anpassa metoder och bygga strukturer för dessa strategier använder sig företag ofta av så kallade holdingbolag som även kallas skalföretag. Holdingbolag används oftast för affärsskäl eller juridiska orsaker, i huvudsak för de skatteimplikationer de medför, den största juridiska orsaken är ansvarsbegränsningar och utspridning av risker. I ultimata förhållanden används dock holdingbolag som ett förvärvsfordon, eller som en organisationsform för joint venture-företag. Oberoende är skatteimplikationerna en av de största faktorerna när det är frågan om att etablera ett Holdingbolag. De används i både nationella och internationella skattesystem, och holdingbolagens primära uppgift är att minska en ändamålsenlig skatteförlust som skapas av den civilrättsliga grundtanken för koncerner. (Eicke 2009, s. 52-53)

Ett skalföretag beskrivs som ett företag utan aktiv affärsverksamhet eller betydande tillgångar. Dessa typer av företag är dock inte alla nödvändigtvis olagliga, även om de ibland används för olagliga ändamål, till exempel för att dölja företagets äganderätt från myndigheterna eller allmänheten. Lagliga skäl för ett skalföretag kan till exempel vara ett uppstarts företag som använder företagsformen för att samla in medel, genomföra ett fientligt övertagande eller offentliggöra företaget. (Investopedia, 2019)

Fördelarna med att upprätta den här typen av strukturer är enligt Eicke (2009) bland annat:

- befrielse från beskattning av dividender som distribueras av kapitalvinster som realiserats genom försäljningen av olika andelar.
- Minskning av skatter genom att undanhålla skatter på dividender, royaltyer, och räntebetalningar.
- användning av privilegier som härstammar från avtal om dubbelbeskattning.
- undvikande av utlandsskatt.

Som ett resultat av ett holdingbolag kan skattebetalaren dra nytta av privilegier från utländska skattesystem. Trots de potentiella fördelarna är det motsatsen till klokt affärsuppförande och långsiktig vinstmaximering att bilda en holdingstruktur enbart på grund av skatteimplikationerna. (Eicke 2009)

För att utföra internationell skatteplanering placeras dotterbolag både med och utan verksamhet skatteparadis. Enligt Starchild (1994) hänvisar ordet skatteparadis till en företagsterm uppgjord av skattekänsliga företagsmän. Ett skatteparadis är ett främmande land med en skattelagstiftning som är specifikt upplagd för att locka till sig dotterbolag från företag i högbeskattade industriländer.

För att organisera ett skatteparadis måste man först ha en bra baskunskap om skattelagarna i det land man befinner sig i. Det finns en del metoder som används i olika länder för att bestämma om en inkomst är beskattningsbar eller inte. De flesta länder beskattar inkomst i det land som inkomsten hör till. (Starchild, 1994, s. 7)

Skatteparadis har existerat länge och använts sedan 1930-talet. Men enligt Europaparlamentet har de blivit ett problem för både skatter och politik på grund av att ekonomin har globaliserats. Skattebetalare kan försöka styra upp sina aktiviteter

och välja en geografisk position för sin förmögenhet för att på samma gång ha möjlighet att planera hur de beskattas. (Europaparlamentet, 2018)

Enligt både Gravelle (2010) och Molenaar (2019) har det gjorts upp listor på sådana skatteparadis både från OECD och EU. Gravelle (2010) gjorde en lista som ser ut som följande.

Caribbean/West Indies	Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahamas, Barbados, <sup>d,e</sup> British Virgin Islands, Cayman Islands, Dominica, Grenada, Montserrat, <sup>a</sup> Netherlands Antilles, St. Kitts and Nevis, St. Lucia, St. Vincent and Grenadines, Turks and Caicos, U.S. Virgin Islands <sup>a,e</sup>
Central America	Belize, Costa Rica, <sup>b,c</sup> Panama
Coast of East Asia	Hong Kong, <sup>b,e</sup> Macau, <sup>a,b,e</sup> Singapore <sup>b</sup>
Europe/Mediterranean	Andorra, <sup>a</sup> Channel Islands (Guernsey and Jersey), <sup>e</sup> Cyprus, <sup>e</sup> Gibraltar, Isle of Man, <sup>e</sup> Ireland, <sup>a,b,e</sup> Liechtenstein, Luxembourg, <sup>a,b,e</sup> Malta, <sup>e</sup> Monaco, <sup>a</sup> San Marino, <sup>a,e</sup> Switzerland <sup>a,b</sup>
Indian Ocean	Maldives, <sup>a,d</sup> Mauritius, <sup>a,c,e</sup> Seychelles <sup>a,e</sup>
Middle East	Bahrain, Jordan, <sup>a,b</sup> Lebanon <sup>a,b</sup>
North Atlantic	Bermuda <sup>e</sup>
Pacific, South Pacific	Cook Islands, Marshall Islands, <sup>a</sup> Samoa, Nauru, <sup>c</sup> Niue, <sup>a,c</sup> Tonga, <sup>a,c,d</sup> Vanuatu
West Africa	Liberia

Figur 1 Skatteparadis (Garvelle, 2010, s. 3)

BEPS handlar alltså om hur företag försöker minska sina skatteutgifter. Att detta fenomen förekommer beror mycket på ekonomisk dubbelbeskattning när stater anser sig ha rätt till skatteintäkter för samma inkomst. För att skydda företag mot dessa har skatteavtal uppkommit. Dessa skatteavtal kan företagen utnyttja på grund av den föråldrade regleringen. Då använder de sig av internprissättning som metod för att flytta över patent och andra immateriella rättigheter till länder med mera fördelaktig beskattning. Detta anses som internationell skatteplanering och utgör grundproblemet för BEPS eftersom de sedan använder sig av holdingbolag och skalföretag för att föra över dessa vinster till skatteparadis.

Nu när grunden för problemet det vill säga BEPS är förklarad kan studien gå vidare in på de problemområden som ska behandlas. Det börjar med CSR och det ekonomiska ansvaret och går sedan in på den företagsstrukturen som är mest populär d.v.s. double irish dutch sandwich och till sist regleringen före studien fortsätter in på metodologi och den empiriska delen.



## 2.4 CSR

Under de senaste åren har kunder, arbetsgivare, leverantörer, regeringar och även aktieägare uppmuntrat företag att ta ingå med ytterligare investering i företagets sociala ansvar (Corporate social responsibility, CSR). Vissa företag har svarat på dessa bekymmer genom att lägga mera resurser på företagsansvaret. Andra företag och speciellt ledningen har motsatt sig detta, genom att argumentera för att en extra investering i CSR är inkonsekvent med målen att maximera vinster. Den resulterande tvisten har påtvingat forskare att undersöka förhållandet mellan CSR och finansiella resultat, i ett försök att uppskatta hur äkta oron är när det kommer till att välja mellan att investera i CSR eller maximera sina vinster. (McWilliams & Siegel, 2000, s. 603-609)

Den fyrdelade definitionen av CSR publicerades första gången år 1979. År 1991 utvann Carroll definitionen och satte upp den i form av en pyramid. Orsaken till pyramiden var att sälla ut aspekterna per definition av CSR och att illustrera en byggstens natur i det fyrdelade ramverket. Det ekonomiska ansvaret sattes längst ner i pyramiden eftersom det är det fundamentala kravet på företaget. Precis som grunden till en byggnad är stark för att stöda hela byggnaden måste ett företags lönsamhet vara hållbar för att kunna stödja samhällets förväntningar på företaget. På samma gång meddelar samhället att de förväntar sig att företaget skall följa lagar och regleringar eftersom dessa är samhällets syn på grundregler som företaget antas arbeta under i det civila samhället. Om man ser på CSR i utvecklande länder är det väldigt relevant om ett juridiskt regelverk existerar, detta har en signifikant påverkan på om multinationella företag investerar där eller inte. Eftersom en laglig infrastruktur är nödvändig till att förse en grund för legitim affärstillväxt. Företag förväntas också att vara etiska, vilket betyder att företagen har förväntningar och skyldigheter att göra det som anses rätt och rättvist samt att undvika eller minimera skadan till alla intressenter de agerar med. Slutligen förväntas företaget vara en god företagsinvånare, genom att ge tillbaka och bidra finansiella, fysiska och humanitära resurser till de samhällen där företaget är verksamt. (Carroll, 2016, s.4)



Figur 2 Carroll's Pyramid of CSR (Carrol, 2016, s. 5)

Företag har ansvar mot samhället, speciellt när det kommer till platsen där de utför affärer och ekonomisk aktivitet. I en stor utsträckning har CSR förblivit ett verktyg inom företagsstrategi som inte medför några skyldigheter för företagen. Genom en frånvaro av ansvarsskyldighet genom direkta regleringar, har den omfattande litteraturen som finns angående CSR felaktigt antagit att ansvarsskyldighet med frivillighet och spritt ut skyldigheterna som annars är oundvikliga i sin natur. Därtill har icke standardiserade termer om företags ansvarsskyldighet uppmuntrat företag att sträva efter CSR på samma gång som de ignorerar eller undviker ansvarsskyldigheten helt och hållet. (Tamavada. 2020, s. 11)

Uttig (2008, s. 963) menar att en nyckelorsak till bristen på reglering också relaterar till verkligheten eller uppfattningen att CSR har misslyckats när det kommer till skala, omfattning och utveckling av effektiva instrument. I kvantitativa termer är antalet som seriöst engagerat sig till CSR endast en liten bråkdel av alla företag.

#### 2.4.1 Accountability

Ansvarsskyldighet (accountability) är ett moraliskt eller institutionellt förhållande där enheter tilldelas en aktör (eller grupp av aktörer) för att ifrågasätta, rikta, sanktionera eller begränsa maktutövningar av en annan aktör. Om ansvarsskyldigheten är frånvarande finns det ingen mekanism för att ifrågasätta oansvarfullt beteende och därmed står inte aktörerna till svars för sina handlingar. Därför är ansvarsskyldigheten ett nödvändigt element för att effektivt utföra olika funktioner. Ansvarsskyldigheten håller koll på handlingarna som görs av aktörerna som bär ansvaret eller har skyldigheten att utföra deras funktioner under en viss roll. Lagliga skyldigheter förekommer också i samband med ansvarsskyldigheten, en aktör kan hållas ansvarig för att ha brutit mot eller låtit bli att utföra sin plikt som de är skyldiga till enligt lag. (Tamavada. 2020, s. 7)

Bivins (2006) föreslår att för att kunna anses vara ansvarsskyldig bör man vara funktionellt och moraliskt skyldig för en handling om någon skada har förekommit tack vare den handlingen. Och att personen i fråga måste ha en legitim orsak för att utföra handlingen.

CSR har hittills till största del setts som ett moraliskt eller normativt ansvar, som företag frivilligt kan eftersträva. Däremot har det på sista tiden uppstått krav på att införa juridiskt stöd för CSR. Detta innefattar vetenskapliga försök att undersöka rollen med skadeståndsrätt, privaträtt och internationell lag för CSR och företagens ansvarsskyldighet tillsammans med formella CSR lagstiftningar i flera länder runt om i världen (Tamavada. 2020, s. 8). Unerman & Bebbington (2007) argumenterar om CSR från två breda perspektiv, den första står för att organisationen är skyldig och har ansvarsskyldighet att informera sina intressenter angående dess sociala och miljömässiga påverkningar. Inte endast de påverkningar eller aktiviteter som prioriteras av organisationens ledning för att uppnå deras egna resultat. Det andra perspektivet noterar att ledningen använder CSR som ett verktyg för att vinna eller hålla kvar stöd från de intressenter som har möjligheten att påverka om organisationen uppnår sina mål.

Mitchell m.fl. (1997) anser att CSR är värdelöst om det inte finns någon verklig ansvarsskyldighet mot alla intressenter oberoende deras kraft, styrka och inverkan på företaget.

#### 2.4.2 Ekonomiska ansvaret

För att förstå den ekonomiska aspekten av CSR måste man först förstå den ekonomiska påverkan av företagets verksamhet. Företagens ekonomiska problem har länge setts över i diskussionen om företagsansvar. I många år har den ekonomiska aspekten ansetts vara välskött. Experter anser dock nu att denna aspekt av företagsansvaret är den man minst förstår sig på. Den ekonomiska delen förväxlas ofta med synonymen finansiella problem, vilket gör att den har varit lättare att implementera än de andra två pelarna i CSR templet. Men den ekonomiska dimensionen av företagsansvaret är inte endast en fråga om att företag ska vara ekonomiskt ansvariga genom att samla anställnings siffror och skulder i deras senaste CSR rapport. Den ekonomiska dimensionen bör istället överväga den direkta och indirekta ekonomiska påverkan som företagets verksamhet har på samhället i dess omgivning och deras intressenter. (Uddin, Hassan & Tarique, 2008, s. 204)

Den ekonomiska prestationen av ett företag har en direkt och indirekt påverkan på alla dess intressenter. Detta inkluderar dess anställda, lokala regering, non-profitorganisationer, kunder, leverantörer och samhället där företaget är aktivt. En bra ekonomisk prestation möjliggör utveckling av långsiktig verksamhet och att investera i utvecklingen och välbefinnandet av dess anställda. Deras anställda får därmed bättre löner, som gör det möjligt för dem att köpa produkter och tjänster och betala mera skatter. Dessa aktiviteter driver den lokala industrin, regeringsprogram och samhällsaktiviteter. Denna aspekt är ännu viktigare om företaget är den största arbetsgivaren i det lokala samhället. (Uddin, Hassan & Tarique, 2008, s. 204-205)

Företag är stora bidragsgivare till området kring dess verksamhet, speciellt genom den lokala skattebasen. Därmed framkommer frågan om det är ansvarsfullt av ett företag att se skatter som en kostnad som ska undvikas istället för att se det som en del av deras sociala kontrakt med samhället. Skatter har en stor påverkan när det kommer till skapandet och utdelandet av förmögenhet, även om skatteflykt är fullständigt lagligt,

berövas samhällen i företagets närområde på sitt välbefinnande. (Uddin, Hassan & Tarique, 2008, s.205)

På grund av att det grundläggande förhållandet mellan vinstdrivna företag och staterna där de utför sin verksamhet är ekonomisk, är det värt att överväga hur detta förhållande bör informera CSR – teori och praktik. Skatter och royalty anses som hjärtat i förhållandet mellan företag och regering och har mera inverkan på ett land än vad något CSR projekt kunde åstadkomma. Men företagspolicyn runt dessa betalningar är oberoende inte inkluderade i några CSR regleringar bortsett från företagens uppförande uttal till stöd för att de behandlar lagarna respektfullt. (Genasci & Pray, 2008, s. 56)

Knuutinen (2014) skriver att aktieägarna anses förvänta sig att företagen rapporterar om sina skatter, skattestrategier och skatteaktiviteter mera än vad som behövs enligt lag och enligt IFRS. Det finns dock olika åsikter, om dessa ökande förväntningar eller krav på företagets rapportering borde tas upp i lagen eller om det är bättre för företag om de kan göra det frivilligt. Genom definition så arbetar man med CSR på ett frivilligt plan. I princip är volymen och flexibiliteten av rapporteringskraven det som också gör det möjligt för företagen att fokusera på de relevanta problemen i deras rapporter. Han anser också att det vore en helt annan sak om ens alla företag skulle rapportera om sina relevanta skatteproblem endast på en frivillig basis.

En an drivkrafterna för den ökade uppmärksamheten i skattefrågor har varit på grund av att de offentliga finanserna i många länder har lidit på grund av finanskrisen 2008. Förändringarna kan ses i den offentliga synen och mediauppmärksamheten, men också i åtgärderna av staterna som tävlar om skatteintäkter. Denna konkurrens tar i första hand plats genom skattesystemen, på senaste tiden har det varit många tecken på att skattemyndigheterna i många länder har aktiverat sitt försvar för den lokala skattegrunden. På samma gång har e-handel och digitala tjänster fundamentalt ändrat strukturen av de ekonomiska aktiviteterna och värdekedjor för internationella företag. (Knuutinen 2014) Mei-Ki Shiu (2014) menar på att E-handeln har haft en stor påverkan på BEPS och har gjort problemet ännu mera komplicerat.

OECD påstår att det finns ett ökande avskiljande mellan var de verkliga företagsaktiviteterna och investeringarna äger rum och platserna som vinsterna rapporteras för skatteändamål. (Knuutinen 2014)

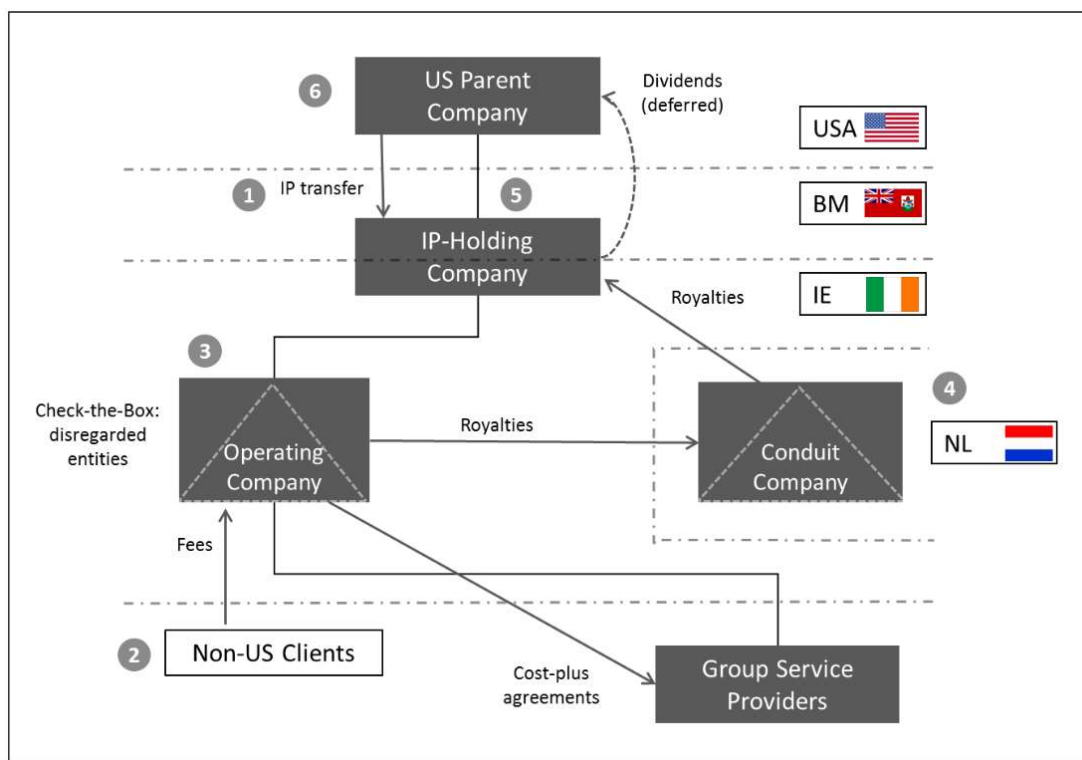
## 2.5 Double Irish Dutch Sandwich

Reuters (2019) skriver hur skattestrategin känd som Double Irish, Dutch Sandwich är laglig och tillåter Google att undvika inkomstskatter i USA samt europeiska källskatter på fonder, som utgör huvuddelen av dess utländska vinster. Dock har press från EU och USA bidragit till att Irland år 2014 beslutade att avveckla arrangemanget som bidragit till att få slut på Googles skattefördelar från år 2020. Även Kutera (2017) hävdar att Double Irish Dutch Sandwich är den mest effektiva strukturen för flödet av royalties och fick sitt namn på grund av den popularitet som kom i sambandet med Google.

Thorne (2013) skriver att The Double Irish Dutch Sandwich strukturen som används av stora multinationella företag skapar flera olika problem i förhållande till naturen av ett västerländskt skattesystem. En närmare analys av strukturerna avslöjar att de används för att utnyttja olika grunder för beskattning. I USA är företagsbeskattning baserat på platsen för verksamheten, medan det irländska skattesystemet beskattar företagen på bas av ledning och kontroll. Denna skillnad skapar grunden för systemet och möjliggör för företag som Google och Apple att flytta sina utländska verksamheter till Irland, varefter dom med hjälp av skalföretag och interna transaktioner har möjlighet att undvika att betala skatt på inkomster som består av miljarder av dollar.

Det är alltså denna skatteplanerings taktik som t.ex. Google har använt sig av för att minska sin skattskyldighet på de icke amerikanska inkomsterna. Den kallas Double Irish Dutch Sandwich eftersom den innehåller två företag registrerade i Irland och ett i Holland, varav ena är ett IP-Holdingbolag d.v.s. ett holdingbolag som hanterar immateriella tillgångar, och det andra är ett företag för själva verksamheten, och till sist ett så kallat mellanbolag (conduit company) som är registrerat i Holland. Holdingbolaget är ett direkt dotterbolag till det holländska mellanbolaget. Det är kontrollerat och lett från Bermuda och anses därför vara bosatt i Bermuda för irländska skatteändamål. Amerika anser däremot att företaget är irländskt eftersom skatteuppehållet är baserat på jurisdiktion av företaget enligt amerikansk skattelag. (Fuest m.fl. 2013, s. 4-7.)

Holdingsbolaget kommer därmed inte vara skatteskyldig i att vara sig Irland eller Bermuda eftersom Irland inte anser att företaget är en medborgare, och Bermuda är ett skatteparadis utan inkomstskatt för företag. För sätta upp detta måste det amerikanska moderbolaget flytta över rättigheterna för att använda sin immateriella tillgång utanför USA till sitt dotterbolag, i detta fall IP-Holdingsbolaget. Att flytta tillgången helt hade däremot utgjort skatteplikt. Företagen gör sedan en inköpsbetalning och ingår ett kostnadsdelningsavtal om framtida modifieringar av den immateriella tillgången. Därmed äger Holdingsbolaget de rättigheter som utvecklats enligt avtalet och därför behöver inga periodiska licensbetalningar göras till moderbolaget. Att definiera armlängdspriset på ofärdiga immateriella rättigheter är oftast oerhört svårt eftersom risken tas i beaktande med framtida vinster. Därmed har stora multinationella företag ett spelrum i hur de värderar tillgången och kan undvika höga skatter. (Fuest m.fl. 2013, s. 4-7.)



Figur 3 Double Irish Dutch Sandwich (Fuest m.fl. 2013 S 4)

Loomis (2012) går djupare igenom denna struktur i sin artikel. Han har delat upp den i tre steg. Det första steget beskriver han som endast The Double Irish, som utförs genom att flytta immateriella rättigheter till ett irländskt dotterbolag i Bermuda. Det kräver alltså att ett amerikanskt företag flyttar sina immateriella tillgångar, som t.ex.

kan bestå av diverse patent eller rättigheter till ett irländskt dotterbolag B, som i sin tur är skatterettsligt bosatt i Bermuda. För teknologibolag som Google, uppstår en väsentlig del av deras intäkter från de immateriella rättigheterna. Eftersom denna överflyttning är beskattningsbar kommer det amerikanska företaget att försöka flytta tillgången före den markant ökar i värde. Som en del av överflyttningen måste B betala ett armlängdspris för den immateriella tillgången. Eftersom ett utländskt dotterbolag är i kontroll över de immateriella rättigheterna är källan för denna intäkt utländsk och inte underlag för amerikansk inkomstbeskattning, varav dotterbolaget också går med på att samla in intäkter från utländska källor. (Loomis, 2012)

Loomis (2012) menar att det utländska dotterbolagets läge och plats för stiftandet inte är något misstag. Det var med noggrannhet som Google valde Irland som land för stiftandet av det utländska dotterbolaget, detta är eftersom Irland har en låg företagsskattesats. Men viktigast av allt så anser irländsk lag att dotterbolaget i detta fall tillhör Bermuda, även om det var stiftat och registrerat i Irland. Däremot anser den amerikanska lagstiftningen att dotterbolaget är irländskt. Eftersom Bermuda inte har någon inkomstbeskattning för företag, lockas företag som Google att starta och bedriva verksamhet där. Denna aspekt av skatteflykten är nödvändig, för att endast genom att grunda ett dotterbolag på Bermuda skulle man inte kunna utnyttja de skatteavtal som finns till förfogande för irländska företag. (Loomis, 2012)

Steg nummer 2 består av ett till irländskt dotterbolag, som också framgår i namnet Double Irish. Vi döper detta bolag till I. I väljer att inte ses som ett företag för att kunna gömma sina finansiella uppgifter från IRS (Internal Revenue Service). Märkbart kommer inte transaktioner mellan de utländska dotterbolagen inte ha någon påverkan på det amerikanska skatteområdet. Inkomsterna och aktiviteterna mellan de två dotterbolagen (B och I) kommer att föras ihop när man bestämmer om försäljning som gjorts av ettdera företaget resulterar i en så kallad Subpart F inkomst till B som är en CFC regel. B licenserar sedan sina immateriella tillgångar till I till utbyte för en väsentlig royalty. I är sedan tvungen att rapportera den inkomst som licensen medför till Irland, men tack vare en låg företagsskatteprocent på endast 12,5% och möjligheten att dra av royalties åt B, kommer I endast att betala en nominell summa i skatter. (Loomis, 2012)



Steg 3, består av den nederländska delen Dutch Sandwich Loomis (2012) menar att de som använder denna struktur ibland lägger till ett tredje lager till strukturen, genom att lägga till ett ytterligt dotterbolag. Vi kommer namnge detta företag till D. Företag D kommer att registreras i Nederländerna. I denna version kommer B att licensera sina immateriella rättigheter till D, som sedan för över sina inkomster till I. Den nederländska delen kommer ytterligare att minska skattskyldigheten eftersom Irland inte beskattar förflyttningen från D till I, samt att royaltybetalningarna från D till B är underlag för en minimal skattskyldighet under nederländsk lag. Detta har effekten att kunna flytta royaltybetalningar till B med så gott som ingen skattebörd, medan på samma gång få gynnsamma irländska skattesatser. (Loomis, 2012)

Loomis (2012) menar att nackdelen med denna struktur är att när inkomsterna äntligen är återförda tillbaka till USA inkluderas de som inkomster för moderbolaget. Men detta har nog inte avskräckt smarta skatteplanerare från att hitta kryphål. Tre metoder används för att undvika att inkludera de återinförda intäkterna till moderbolagets inkomster.

Dessa tre metoder har Loomis (2012) döpt enligt listan nedan, men de kommer i denna studie att hänvisas till metod 1,2,3.

1. The Killer B
2. The Deadly D
3. The Outbound F

Metod 1 tar sitt namn från Sektion 368(a)(2)(B) i den amerikanska interna inkomstkoden (Internal Revenue Code). Denna underparagraf ger möjligheten att ett inhemskt moderbolag kan utbyta aktier för de pengar som ett utländskt dotterbolag har ackumulerat utomlands. När detta sätts ihop med de så kallade icke erkännande (nonrecognition) reglerna för omstruktureringar i sektionen 361, behöver inte moderbolaget inkludera den återinförda inkomsten. Däremot har IRS varit väldigt framgångsrika i att sätta sig emot denna metod ända sen 2006. (Loomis, 2012)

Metod 2 utnyttjar reglerna för förvärvandet av nya företag under sektionen 368(a)(2)(D). I detta kryphål förvärvar moderbolaget något annat företag och dotterbolaget köper detta företag från moderbolaget med betalningar som uppgår till samma summa som det ursprungliga inköpspriset. Detta tillåter moderbolaget att

använda upp pengar de redan hade och få en ny tillgång skattefritt. Notera att Obama administrationen försökte ändra bestämmelsen som tillåter denna manöver. (Loomis, 2012)

Metod 3 går under sektionen 368(a)(2)(F) för att åstadkomma en skattefri återinföring av inkomsterna. Denna manöver är bland de allra senaste metoderna för skatteflyktsystem. Först måste moderbolaget förvärva ett annat amerikanskt bolag och tvingar företaget att lova att ge en stor framtida kontantöverföring. Det nyförvärvade företaget blir sedan ett dotterbolag i ett annat land och lånar pengar från det existerande dotterbolaget varav det nya dotterbolaget sedan skickar pengarna till moderbolaget. Återbetalningen är skattefri för när det nya dotterbolaget först lovade att flytta pengar var det ännu ett inhemskt företag. (Loomis, 2012)

## 2.6 Reglering

Lamers, Mcharo & Nakajima (2014) skriver att felaktig användning av skatteavtal är ett problem när det kommer till BEPS och internprissättning. Internationell beskattning är till största delen övervakad av tvåsidiga skatteavtal, som i sin tur har ett övervägande inflytande av antingen UN eller OECD:s skattekonventioner. Avtals missbruk (treaty abuse) syftar på situationer där multinationella företag utnyttjar skillnaden mellan skattelagar för att tjäna på skattefördelarna som finns under både inhemsk lag och eller med dubbelbeskattnings åtgärder.

Enligt Ting (2014) var USA det första landet som introducerade CFC reglering år 1962. Den är uppbyggd för att minska uppskjutandet av skatter på specifika passiva eller ytterst rörliga inkomster detta inkluderar koncernintern dividend, ränte- och royaltybetalningar och koncerninterna försäljningsinkomster. Den allmänna synen att USA agerar aggressivt när det kommer till att attackera skatteflykt, kan lätt bidra till att man tror att de har ett strängt och effektivt CFC system, men efter att ha granskat fall från olika stora multinationella företag anser Ting (2014) att den inte är fallet.

### 2.6.1 CFC regler i Europa

Företag som är verksamma i flera olika länder är också utsatta för flera skattejurisdiktat (Asen, 2019). För att hindra företag från att minimera deras skattesskyldighet genom att utnyttja skillnader i beskattningen mellan de olika länderna, har dessa länder implementerat olika skatteflyktsåtgärder, varav en är den så kallade CFC (Controlled foreign Corporation) regleringen. Dessa regler tillämpas till olika inkomster som genereras av utländska dotterbolag. Om t.ex. företaget har ett huvudkvarter i Frankrike med en kombinerad skattesats på cirka 30% men sedan har ett dotterbolag i ett skatteparadis som inte har någon inkomstskatt. Då kan moderbolaget i vissa fall hävda att rätten för vissa beskattningsbara inkomster hör till dotterbolaget i skatteparadiset. CFC reglerna siktar på att hindra företag från att flytta sina inkomster till jurisdiktioner med låg skattesats, eftersom de anser att inkomsterna fortfarande kan omfattas av inhemsk skatt och därmed kan regeringen skydda sina inhemska skatteintäkter. (Asen, 2019)

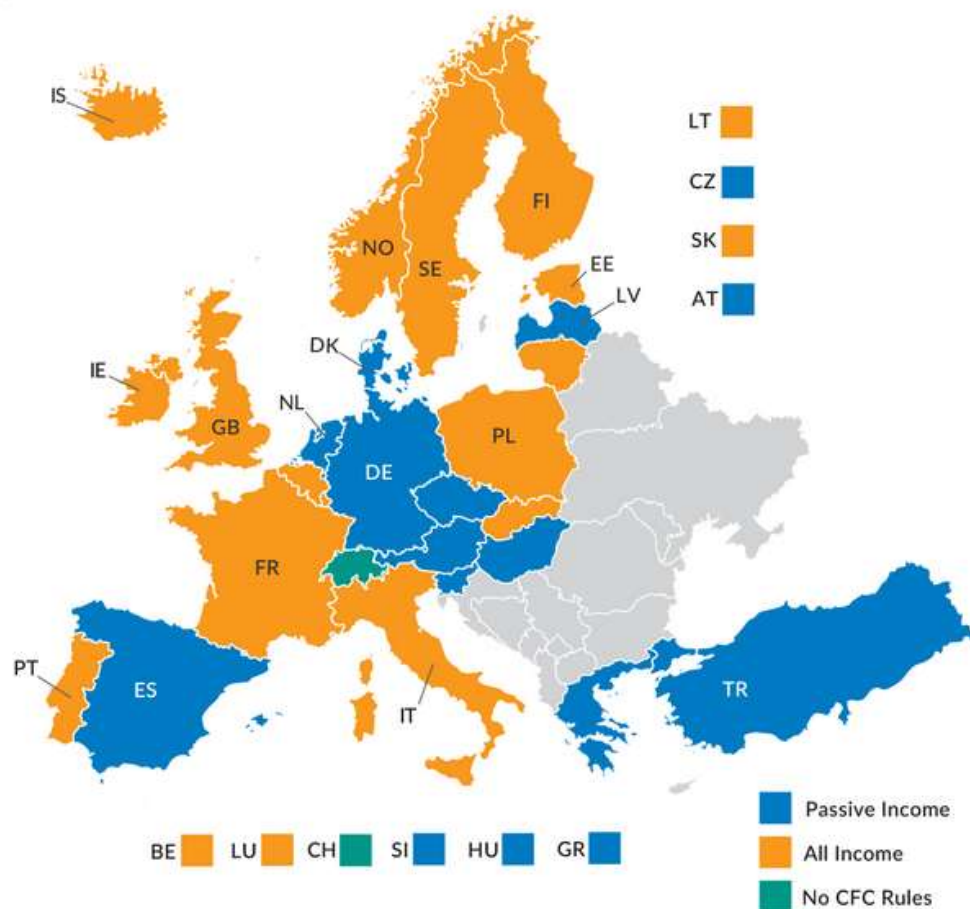
CFC reglernas basstruktur baserar sig på att man först gör klart via ägarskapet om företaget är ett kontrollerat utländskt företag. De flesta europeiska länder anser att detta är fallet om det anhöriga inhemska moderbolaget äger minst 50% av dotterbolaget.

Ifall företaget anses vara ett CFC bolag finns det ett sätt att pröva om inkomsterna för dotterbolaget bör ha inhemsk beskattning. De flesta europeiska länderna fastställer dotterbolag beskattningsbara om den utländska skattejurisdiktionen tar ut en skattesats under en viss nivå eller en viss andel av de passiva inkomsterna. Till de passiva inkomsterna hör saker som räntor, dividender, hyresintäkter, och royaltyinkomster.

Den tredje delen är när ett utländskt dotterbolag får bemärkelsen som ett CFC bolag kan dess inkomster därmed beskattas inhemskt. Landet definierar vilken andel av dotterbolagets inkomster som är beskattningsbar. I Figur 4 nedan ser vi hur detta varierar runt om i Europa där vissa länder endast beskattar passiva inkomster, och andra beskattar alla inkomster från utländska dotterbolag. (Asen, 2019)

## CFC Rules in Europe

Type of CFC's Taxable Income as of 2019



Source: PwC Worldwide Tax Summaries 2018/2019, Deloitte International Tax Highlights 2018

Figur 4 CFC Länder (Taxfoundation.org)

11 av de 27 länder som omfattas av denna karta beskattar endast en CFC: s passiva inkomst. Dessa är Österrike, Tjeckien, Danmark, Tyskland, Grekland, Ungern, Lettland, Nederländerna, Slovenien, Spanien och Turkiet. Femton länder beskattar både aktiva och passiva inkomster som tjänats av en CFC. Dessa är Belgien, Estland, Finland, Frankrike, Island, Irland, Italien, Litauen, Luxemburg, Norge, Polen, Portugal, Slovakien, Sverige och Storbritannien. Schweiz är det enda landet som tagits upp som inte har antagit CFC-regler. (Asen 2019)

## 2.7 Eus införing av BEPS

Enligt Dourado (2016) har EU:s regionala införing av BEPS kommit till genom att EU kommissionen har anpassat ett anti skatteflyktspaket som är ett svar på BEPS projektet som levererades år 2015. Den är upplagd med fyra dokument, varav det första är ett förslag på anti skatteflyktsdirektivet som på engelska förkortas ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) detta är en överföring av en extern strategi för effektiv beskattning. Ändringsförslaget till direktivet skall med hjälp av ömsesidig hjälp från regeringar och företag kunna implementera ett automatiskt utbyte av information i skatterapporteringen mellan länder. Rekommendationen på att skatteavtal skall lägga till genuin ekonomisk aktivitet till det så kallade huvudsakliga syftet testet på engelska känt som PPT regeln (Principal Purpose Test).

Dourado (2016) anser också att detta är ett starkt ställningstagande av EU och det visar att EU tar BEPS seriöst samt att det är en hård uppföljning på Europakommissionens rekommendationer från 6 december 2012. Ändringarna i moder och dotterbolags direktivet och förslagen på en förändring i ränte- och royaltidirektivet är också en intressant tolkning på G20/OECD BEPS idealet.

OECDs riktlinjer för multinationella företag är genomgripande rekommendationer av myndigheterna de riktas mot multinationella företag som är verksamma i eller styr verksamheten från olika länder. Riktlinjerna ger företag frivilliga principer och standarder som ansvarsfulla företag kan tillämpa i områden som, mänskliga rättigheter, anställnings och industriella relationer, miljön, informations offentliggörande, hur de tacklar mutor, forskning och utveckling, konkurrens samt beskattning. (Knuutinen, 2014, s. 67)

### 2.7.1 OECD/G20

Enligt (OECD, u.d) binder OECD/G20s ramverk för BEPS ihop mer än 135 länder och juridiktat att samarbeta på implementeringen av BEPS paketet. Detta paket innehåller 15 åtgärder, och utrustar regeringen med de inhemska och internationella instrument som behövs för att tackla skatteflykt. Länderna har nu verktygen de behöver för att säkra vinsterna och kunna beskatta dem där den ekonomiska aktiviteten som genererar vinsten verkligen utförs. De menar också på att dessa verktyg ger

företag och verksamheter större säkerhet genom att minska tvistemål över tillämpningen av internationella skatteregler och standardisering av överenskommelsekrav. (OECD, u.d)

#### 2.7.2 OECD/G20 Internprissättning åtgärd 8 - 10

BEPS åtgärder 8 - 10 berör internprissättning med riktlinjer som behövs för att säkra att resultatet från internprissättning bättre hör ihop med värdeskapandet i stora multinationella företag. I detta sammanhang kommer åtgärder 8 - 10 att klargöra och stärka de existerande standarder som skapar vägledning vid appliceringen av armlängdsprincipen och ett ytterligare ett tillvägagångssätt för att kunna utföra en lämplig värdering av så kallade svårt värderade immateriella tillgångar som är ett problem inom armlängdsprincipen. (OECD, u.d)

I februari år 2020, under mandatet av åtgärder 8 - 10, släppte OECD sina internprissättnings riktlinjer för finansiella transaktioner. Riktlinjerna är betydande eftersom det är första gången som OECD internprissättnings riktlinjer innehåller vägledning i själva internprissättningsaspekten av finansiella transaktioner. Detta kommer att bidra till en konsistens för tolkningen av armlängdsprincipen och hjälpa till i frågor som internprissättnings tvister och dubbel beskattning. (OECD, u.d)

Rapporten av OECD innehåller ett antal exempel för att illustrera de principer som diskuteras, Sektion B ger vägledning i appliceringen av principerna som finns i sektion D.1 i det första kapitlet av OECDs internprissättnings riktlinjer. (OECD, u.d)

Sektion B är ett uttalande om armlängdsprincipen som hänvisar till det officiella uttalandet om armlängdsprincipen finns i paragraf 1 artikel 9 i OECDs skattekonvention. Denna konvention ligger till grund för de två sidiga skatteavtalen som påverkar OECDs medlemsstater men också ett ökande antal länder. Artikel 9 ser ut som följande: (OECD, u.d)

”Där villkoren ställs eller införs mellan de två associerade företagen i deras kommersiella eller finansiella relation som skiljer sig från de som skulle uppgöras mellan två individuella företag, de vinster som under dessa förhållanden skulle ha ackumulerat för det ena företaget, men på grund av dessa förhållanden inte har ackumulerats, kan inkluderas i vinsten för det företaget och beskattas enligt denne”. (OECD, u.d)

Sektion D av rapporten innehåller vägledning för appliceringen av armlängdsprincipen och ser ut som följande: D.1 identifiering av kommersiella eller finansiella relationer. Som uttalats i paragraf 1.6 är en jämförbarhetsanalys som ligger i fokus för appliceringen av armlängdsprincipen. Tillämpningen baseras sig på en jämförelse av förhållandet i en kontrollerad transaktion med det förhållande som skulle ha uppfyllts om parterna hade varit individuella företag och vidtagit en jämförbar transaktion under jämförbara förhållanden. Det finns två nyckelaspekter i en sådan analys. Den första är att identifiera den kommersiella eller finansiella relationen mellan de associerade företagen samt de förhållanden och ekonomiskt relevanta förhållanden som fäster sig vid dessa relationer, för att kunna kontrollera om transaktionen är korrekt avgränsad. Den andra nyckelaspekten är att jämföra de förhållanden och de ekonomiskt relevanta omständigheter som berör en kontrollerad transaktion, som är korrekt avgränsad med rätt tillstånd och att de ekonomiskt relevanta omständigheterna är jämförbara i transaktioner mellan två individuella företag. (OECD, u.d)

De ekonomiskt relevanta karaktärsdrag eller jämförbarhetsfaktorer som bör kunna identifieras i de kommersiella eller finansiella relationerna mellan företagen, för att korrekt kunna beskriva den verkliga transaktionen, kan generellt kategoriseras som följande: (OECD, u.d)

- De kontrakt specifika villkoren i transaktionen (D.1.1)
- De utförda funktionerna av vardera parten som tillhör transaktionen, detta sker genom att ta i beaktande de tillgångar som använts och den antagna risken, inklusive hur dessa funktioner relaterar till den bredare genereringen av värde hos multinationella koncerner, som dessa företag hör till samt de omständigheter som berör transaktionen och industriutövningen. D1.2
- Karaktärsdrag för flyttad egendom eller erhållna tjänster. D1.3
- De ekonomiska omständigheterna för parterna och marknaden där parterna är verksamma. D.1.4
- De eftersträlvade affärsstrategierna av bägge parter. D.1.5

Ekonomiskt relevanta karaktärsdrag eller jämförbarhets faktorer används i två olika men ändå relaterade faser i internprissättningsanalysen. Den första fasen hänvisar till att korrekt kunna beskriva de kontrollerade transaktionerna, och innehåller etablerandet av karaktärsdrag i transaktionen, detta inkluderar dens villkor, funktionen som utförs, tillgångarna som använts, och risken som antagits av de inblandade aktörerna, men också ursprunget av produkterna som överförts eller de erhållna tjänsterna, och omständigheterna mellan de två inblandade företagen. (OECD, u.d)

Sektionerna C, D och E tar upp specifika problem som hänför sig till prissättningen av finansiella transaktioner (som t.ex. koncerninterna lån med mera.). Denna analys utarbetar den korrekta avgränsningen och prissättningen för de kontrollerade finansiella transaktionerna. Till slut ger sektion F vägledning i hur man fastställer riskfri avkastning och en riskjusterad avkastning. (OECD, u.d)

#### Åtgärd 8 - immateriella tillgångar

Hanterar internprissättnings problem, i samband till de kontrollerade transaktioner som innehåller immateriella tillgångar. Eftersom dessa tillgångar är av definition rörliga är de oftast svåra att värdera. Fel placering av vinsterna som genererats genom värdefulla immateriella rättigheter har haft en stor påverkan på BEPS. (OECD, u.d)

#### Åtgärd 9 - Risker och kapital

Hanterar avtalsmässig fördelning av risker, men också fördelningen av vinsterna resulteras av dessa risker, som inte eventuellt går ihop med de aktiviteter som verkligen utförts. Den riktar sig också mot nivån av avkastning som läggs mot finansiering av kapitalrika multinationella koncernmedlemmar, där dessa avkastningar inte motsvarar den aktivitetsnivå som utförts av det finansierade företaget. (OECD, u.d)



### Åtgärd 10 - Högrisk transaktioner

Fokuserar på andra högriskområden som inkluderar det utrymme som finns för att hantera vinstallokeringar som sker till följd av kontrollerade transaktioner som inte är kommersiellt ändamålsenliga. Åtgärd 10 skall också skapa utrymme för att kunna sikta in sig på användningen av internprissättningsmetoder som resulterar i att avleda vinster från de mest ekonomiskt viktiga aktiviteterna inom multinationella företag. Den kommer även ta upp användningen av olika sorters betalningssätt mellan koncernmedlemmar som t.ex. förvaltningsavgifter och huvudkontorsavgifter för att undvika skattebasen i bristen på att kunna bevisa en koppling till värdeskapningen. (OECD, u.d)

#### 2.7.3 OECD/G20 skadefulla skatteutövningar åtgärd 5

Åtgärd 5 siktar på att skapa ett ramverk för genomskinlighet av information, genom att förbättra informationens insamlingsprocess. Detta sker genom ett bättre utbyte av information, det skall ske konfidentiellt och samtidigt skapa statistiker. Jurisdiktat kan sammanställa en jämlikhets genomgång (peer review) som innehåller en process för insamling av relevant data, förberedelse och godkännande av rapporter, samt att uppgöra en undersöknings och uppföljningsprocess. Metodiken i fråga överväger att samla in de datapunkter som är relevanta för denna genomgång, och utför detta genom att använda standardiserade frågeformulär som skickats till den genomgående jurisdiktionen och till de andra medlemmarna av BEPS nätverket. (OECD, u.d)

#### 2.7.4 OECD/ G20 förhindrandet av avtalsmissbruk åtgärd 6

Som en del av BEPS paketet är åtgärd 6 en av de 4 minimistandarder för BEPS, som länder som är medlemmar i BEPS ramverket bör beakta. Bestämmelserna skall implementeras i deras skatteavtal för att hantera så kallat avtalshandel (treaty shopping) och kunna försäkra en miniminivå av skydd mot avtalsmissbruk. En viss flexibilitet i implementeringen av dessa minimistandarder behövs eftersom dessa bestämmelser måste kunna anpassas till olika jurisdiktat, som specificeras till omständigheterna i förhandlingen av skatteavtal. Minimistandarden för avtalshandel kräver jurisdiktioner att inkludera två komponenter i deras skatteavtal: första är ett uttryckligt uttalande angående icke beskattning. Det andra kravet är att företaget bör anpassa sig till en av tre metoder som hänför sig till avtalshandel. Genom

implementeringen av åtgärd 6 är man också utsatt för samma jämlikhets genomgång som åtgärd 5 innebär. De tre metoderna som hänför sig till avtalshandel är följande:

- Ett test för det huvudsakliga syftet, eller ett så kallat PPT test, som är jämförbart med paragraf 9 i artikel 20 i 2017 OECDs skattekonvention, tillsammans med antingen en förenklad eller en detaljerad version av begränsningen av förmåner mera känt som LOB regeln som befinner sig i paragraf 1-7 i OECD 2017; eller
- Endast PPT; Eller
- En detaljerad version av LOB regeln tillsammans med en sorts mekanism (så som en avtals regel som kan ses som en form av en PPT regel som är begränsad till mellanbolags arrangemang, eller inhemska regler mot missbruk eller juridisk doktrin som skulle ge ett liknande resultat) som skulle ta itu med mellanbolags arrangemang som inte ännu tagits itu med i skatteavtalen.

(OECD, u.d)

### 3. Forskningsmetodologi

Syftet med detta kapitel är att argumentera för vilken forskningsmetodologi denna studie utgår ifrån. Slevitch (2011) hänvisar till Smith och Heshusuis (1986) som säger att varje metodologi är baserad på ett specifikt system av teorier, som till exempel antaganden om verkligheten, människans natur, och samhället samt tron på vad som är viktigt att studera och antaganden om vad som utgör legitim kunskap och meningsfulldata. Därmed etablerar varje metodologi metoder som kan användas som procedurer, tekniker eller strategier i en vetenskaplig forskning.

#### 3.1 Forskningsfilosofi

Forskningsfilosofi hänvisar till antaganden och tron om hur kunskap utvecklas inom de olika fälten av forskning (Saunders m.fl., 2016, s. 124.) Dessa antaganden fås från de ontologiska och epistemologiska ståndpunkterna.

##### 3.1.1 Ontologiskt antagande

Ontologi handlar om verklighetens natur (Saunders m.fl., 2009 s. 110). Long m.fl. (2000, s. 190) definierar ontologi som att den hänvisar till antaganden angående naturen av den sociala verkligheten. Alltså handlar ontologin om uppmärksamheten som beträffar existensen av sociala fenomen (Bryman & Bell, 2015, s. 32). Detta väcker frågor angående de antaganden som forskare har om hur världen fungerar och förpliktelser och synsätt. Ontologin har två aspekter varav den första är objektivitet och den andra är subjektivitet (Saunders m.fl., 2009 s. 110). Studien kommer att analysera fallet med åsikter från tidigare studier och intervjuer likaväl som teori och har därmed från en subjektiv ontologisk synvinkel.

### 3.1.2 Epistemologiskt antagande

Epistemologi påverkas av den ontologiska ståndpunkten (Fleetwood, 2005, s. 197). Den hänvisar till antagandet om kunskap skriver (Saunders m.fl., 2016, s. 127). Kunskap kan antingen vara objektiv, denna associeras med ett positivistiskt antagande eller subjektiv som associeras med tolknings antagande (Saunders m.fl., 2016, s. 127). Objektiv kunskap är teoretiskt sätt tillgänglig för alla medans subjektiv kunskap beror på individuella erfarenheter (Long m.fl., 2000, s. 190). När en studie är starkt objektiv siktar man på att ta reda på en sanning angående den sociala världen (Saunders m.fl., 2016, s. 128).

Däremot är en subjektiv synpunkt ständigt och ändras, och därför måste forskare ta hänsyn till sammanhanget för att förstå studiens objekt (Saunders m.fl., 2016, s. 130). Den sociala verkligheten borde baseras på argument när man tar sig an en tolkningssyn, detta är på grund av att den sociala världen är i behov av en annan sorts logik till det som appliceras än de fysiska vetenskaperna. Därmed tillåter det oss att förstå skillnaderna mellan människorna i deras roller som sociala aktörer. (Bryman & Bell, 2011, s. 17) Denna studie försöker öka förståelsen av aggressiv skatteplanering och problemet med BEPS och anses därför en utforskande studie på grund av att problemet i sin helhet ansågs oklart när studien börjades, därför är den epistemologiska ståndpunkten tolkning. Eftersom studien också tar reda på en hur Google exakt utför sin aggressiva skatteplanering kan den anses som objektiv eftersom den företagsekonomiska verkligheten ofta kan anses som en gråzon när det kommer till objektivitet.

### 3.1.3 Litteratursökning

En litteratursökning utfördes före forskningsgapet och forskningsfrågorna var uppgjorda. Denna litteratursökning bygger upp en grund av relevant litteratur av studier som behövs för att förstå ett särskilt fenomen och att identifiera ett gap man försöker fylla (Bryman & Bell, 2015, s. 100). Det finns två olika sorter av litteraturkällor som oftast används för att utveckla en litteraturöversikt, dessa är primära och sekundära litteraturkällor. Primära litteraturkällor är det som skapas bland annat av regeringar, företag och industrier, samt akademiskt i både elektroniskt och i pappersformat. Dessa primära källor är dock inte kontrollerade av kommersiella

förlag. Sekundära källor är litteraturkällor som är formellt publicerade så som böcker och journaler (Saunders m.fl., 2016, s. 83). Denna studie har till största del anpassat sekundära källor i teoriavsnittet. Därmed har flera olika databaser använts för att hitta relevant litteratur som behövdes för att skapa den teoretiska referensramen. Tillgången till dessa databaser har endast varit möjlig tack vare Åbo Akademis tillgängliga databaser. Som med hjälp av Google Scholar har gett mig möjligheten att ta del av den litteratur som behandlas i denna avhandling. För att få reda på allt som berör ämnet med BEPS har sökorden för litteraturen varit bred för att få reda på så mycket som möjligt angående ämnet. I dessa ingår saker som, BEPS, double irish dutch sandwich, OECD, vinstöverföring, skatteplanering, aggressiv skatteplanering, CSR, skalföretag, holdingbolag, accountability, med mera.

### 3.2 Forskningsmetod

Denna studie har en induktiv infallsvinkel. Saunders m.fl. (2009, s 110) anser att forskning med en induktiv infallsvinkel är mera passande för en studie med ett mindre urval än en studie med ett högre urval som en deduktiv infallsvinkel skulle ha. Eftersom forskare i detta fält har större sannolikhet att jobba med kvalitativdata och använda sig av olika metoder för att samla in denna data, så att de sedan kan skapa olika syner på fenomenet. Däremot finns de ytterligare två olika tillvägagångssätt man kan använda, det vill säga deduktiv och abduktiv (Saunders m.fl., 2016, s. 130). Forskningsmetoden etablerar logiken i forskningen som utförs, och förklarar sambandet mellan teori och forskning (Bryman & Bell, 2015, s. 32 ; Saunders m.fl., 2016, s. 144). Inom induktiv forskning används oftast datainsamling för att utforska ett fenomen, identifiera teman och mönster för att skapa ett konceptuellt ramverk (Saunders m.fl., 2016, s. 145). Denna studies metod är induktiv eftersom den i huvudsak försöker att öka förståelsen av fenomenet som berör sig runt BEPS och Google.

### 3.2.1 Forskningsdesign

Forskning bör i sin natur antingen ha ett utforskande eller undersökande syfte. Forskaren väljer naturen för sin avhandling genom att fastställa hur forskningsfrågor formuleras. Detta kommer att föra forskaren in på en utforskande, undersökande forskning eller föra ihop dem till en kombination av bägge två (Saunders m.fl. 2016, s. 164,174).

Bryman & Bell (2017) beskriver att företagsekonomisk forskning utförs av akademiker efter att frågor uppstått när de till exempel läser igenom artiklar eller böcker och reflekterar över det som sker i dagens organisationer. Det kan vara fråga om motsägelser eller inkonsekvenser i litteratur eller undersökningar eller obesvarade frågeställningar. Detta fungerar som ett redskap för företagsekonomisk forskning hos akademiker.

Forskare har kritiserat användningen av fallstudier som forskningsmetod på grund av missuppfattningar som finns när det kommer till en forskares förmåga att utföra en fallstudie som är trovärdig, generaliserbar, och teoretiskt bidragsbar till nuvarande kunskap (Saunders m.fl. 2016, s 185). Enligt Yin (1984, s. 29) skall man kunna få bättre noggrannhet från en fallstudie genom att använda sig av fem nyckelingredienser. Först och främst är det viktigt forskningsfrågan innehåller termer som ”vem, vad, var, hur och varför” eftersom detta ger viktiga inblickar i hur forskaren har tydliggjort naturen av studien hen vill bedriva. Min forskningsfråga som främst kopplas till fallstudien är ”hur lyckades Google flytta stora summor pengar årligen till skatteparadis” ”Hur uppstår egentligen BEPS och bryter det mot företagets ekonomiska eller sociala ansvar inom CSR?” anser jag att första steget är klart. Den andra komponenten relaterar till studiens förslag, den tredje komponenten ”analysenhet” relaterar till det grundläggande problemet som berör definiering av vad studien handlar om. Detta inkluderar identifikationen av vilka enheter som bör analyseras (Yin, 1984, s. 31).

I denna studie är det primära området som undersöks med hjälp av fallstudien Googles aggressiva skatteplaneringsstrategi, men därtill används Google som ett exempel för BEPS och hur ansvarsaspekten och regleringen som berör BEPS implementeras, för att till sist uträtta en intressentanalys om CSR och Googles intressenter.

Den fjärde komponenten är att länka data till de förslag som framhäver relevans och tar upp varför existerande studier är drivaren till att ytterligare forskning behövs inom ämnet (Yin, 1984, s. 33). I mitt fall kanske denna länk är svår eftersom tidigare studier eventuellt berör olika delar av BEPS och inte Google i sig. Den sista och femte komponenten hanterar kriteriet för hur man tolkar studiens resultat (Yin, 1984, s. 35).

Yin (2009) skriver också att man kan använda sig av en fallstudie om man försöker förklara en nuvarande omständighet. En fallstudie förklarar alltså ett nuvarande fenomen inom en verklighetskontext.

Det är också värt att påpeka att Yin (2009) även skriver trots att fallstudier är en distinkt form av empirisk undersökning, har många forskare förakt för metoden. Fallstudier har alltså blivit sedda som en mindre åtråvärd form av utredning än experiment eller enkäter.

Det finns två olika primära alternativ när det kommer till metodologiska val, de är kvalitativ eller kvantitativ forskning (Saunders m.fl. 2016, s. 164). Eftersom denna studie ämnar utöka kunskapen om ett samhällsligt problem, genom att öka förståelsen av BEPS och koppla det hela till regleringen och företagens sociala ansvar samt en fallstudie om Google, har jag valt att utföra en kvalitativ studie istället för en kvantitativ. Orsaken till detta är på grund av att jag inte anser att en kvantitativ studie kunde ge de svar jag söker.

Kvalitativa metoder har vuxit fram som en motsats till kvantitativa metoder, som har bidragit till att mycket diskussion kring kvalitativa metoder har formats som kritik och ett alternativ till de kvantitativa metoderna (Ahrne & Svensson 2015). Intervjuer anses varar den mest använda metoden i kvalitativ forskning, på grund av den flexibilitet som den medför (Bryman, 2018, s. 299 - 310). En semistrukturerad intervju innebär en intervju där forskaren har en lista över specifika teman som skall behandlas under själva intervjun med hjälp av en så kallad intervjuguide. Men det ger också

intervjupersonen stor frihet att utforma svaren på sitt eget sätt. Frågorna behöver inte tas upp i samma ordning som i guiden, och eventuella frågor som inte finns i guiden kan också ställas, som intervjuaren anknyter till något som intervjupersonen har sagt (Bryman, 2018, s. 299 - 310). Kvalitativ undersökning förknippas ofta med en interpretativ filosofi skriver (Saunders m.fl. 2016, s. 166). Denna studie kommer att komplettera fallstudien med kvalitativ undersökning i form av intervjuer för att ge en mera personlig koppling till problemet och fallet.

Intervjuguiden i denna studie har byggts upp på basis av olika områden inom BEPS, dessa teman är BEPS i allmänhet och reglering, CSR i koppling med BEPS, internprissättning och skatteavtal, svårt värderade immateriella rättigheter, skatteparadis, Holding och skalföretag, Google, och syner på framtiden. Orsaken till just dessa teman är på grund av att de täcker helheten med BEPS och berör de olika områden som är relevanta i denna studie, denna intervjuguide finns som bilaga 1 i avhandlingen.

### 3.2.2 Datainsamling

För att studien skall kunna uppnå sitt syfte och mål, är datainsamlingen ytterst viktig. Därmed kommer den till största del basera fallstudien på sekundärdata. Sekundärdata innebär att man använder sig av data som samlas in från existerande källor (Collis & Hussey, 2014, s. 59). Primärdata samlas in genom att utföra intervjuer medans sekundärdata tar form genom dokumentärer, flera olika källor eller enkäter (Saunders m.fl., 2009 s. 258-259).

Till de sekundära källorna kommer jag att undersöka litteratur som kan anknytas till fallet och ge värde till studien. För den kvalitativa delen kommer intervjuer utföras. Då det gäller transkribering och inspelning av intervjuer säger Bryman (2018) att kvalitativa forskare ofta är intresserade av det respondenterna säger men också hur de säger det. För att få detta med i analysen är det avgörande att man har en fullständig redogörelse av det som ingått i intervjun. På grund av att den som intervjuar skall vara uppmärksam på det som sägs för att hen ska kunna följa upp intressanta synpunkter, sondera om det behövs och påvisa inkonsekvenser i det som respondenten säger är det



bäst att inte bli distraherad genom att behöva föra anteckningar om det som sägs anteckningar över det som sägs.

### 3.2.3 Dataanalys

I sammanhanget med fallstudier, består dataanalys av att undersöka, kategorisera, tabulera, pröva, eller på något annat sätt föra ihop bevis för att dra empiriskt baserade slutsatser (Yin, 2009, s 126). Denna process borde guidas av tidigare teori menar (Perry,1998). Med andra ord borde ideografiska detaljer relateras till generella teoretiska koncept (Klein & Myers, 1999). Genom att analysera data från en fallstudie i parallell med övrig datainsamlingsaktivitet ger det forskaren möjligheten att utföra snabba korrigeringar till studiens design om de behövs (Baškarada,2014).

## 3.3 Kvalitetskriterier

Fallstudier tar upp ett speciellt utrymme när det kommer till att behandla social forskning, dess prestationer kan inte jämföras med ett storskaligt urval av många olika fallstudier. Den kvalitativa undersökningen som exemplifieras i en fallstudie för oss närmare riktiga människor och vardagen (Feagin, Orum, Sjoberg, 1991, s 22-23). I kvalitativ forskning anses trovärdighet som otroligt viktigt. Man måste kunna övertyga läsaren att resultatet är trovärdigt. Dock kan denna trovärdighet vara svår att bedöma, en kvalitativ studie och dess trovärdighet utvärderas därför oftast utifrån om den följer god kutym (Ahrne & Svensson, 2015).

### 3.3.1 Intern validitet

Intern validitet syftar till att försvara förhållanden mellan två och flera variabler. Detta gäller endast förklarande fallstudier men inte beskrivande eller utforskande fallstudier (GAO, 1990). Användningen av metodik och triangulering av data (inkluderar flerfalls jämförelser) kan leda till en ökad intern validitet (GAO, 1990). Andra typer av triangulering inkluderar utredartriangulering och teoritriangulering. (Baškarada,2014) I denna studie sker en triangulering mellan teori, tidigare studier och intervju. För att sedan kunna uppnå svar på forskningsfrågor. Där ämnar studien förklara ett förhållande, det vill säga hur BEPS ser ut och vad det verkligen innebär.

### 3.3.2 Extern validitet

Extern validitet hanterar problemet i att veta om resultatet i studien är generaliserbart med andra fall. En generaliserbar studie syftar på att data som används är tillräcklig. Hot mot extern validitet inkluderar interaktion mellan förhållandet med andra enheter, interaktion mellan förhållandet över behandlingsvariationer, interaktion mellan förhållandet vid resultat, interaktion mellan förhållandet med inställningar, och sammanhangsberoende medling. (Baškarada,2014)

### 3.3.3 Reliabilitet

Reliabilitet syftar på att bevisa att samma resultat kan uppnås genom att utföra samma datainsamlingsprocedur. Med andra ord, borde utomstående forskare som utför samma procedur komma fram till samma resultat. Två sätt att säkerställa reliabilitet i en fallstudie är att skapa ett fallstudieprotokoll, och utveckla en fallstudiedatabas (Yin, 2009). Trots att inget protokoll eller databas har upprättats ser jag inget hinder mot att andra studier som skulle besvara liknande frågor skulle komma till liknande svar, däremot kan djupare studier också ge djupare svar på någon enskild fråga som kan variera mot de resultaten som har uppgetts.

### 3.3.4 Datakvalitet

Utöver extern/intern validitet och reliabilitet är datakvalitet ett nyckelkriterium för validitet. Forskning har identifierat en rad av relevanta datakvalitets dimensioner, som inkluderar, noggrannhet, objektivitet, trovärdighet, rykte, tolkbarhet, hur lätt den är att förstå, kortfattad och konsistent representation, relevans, m.m. (Wang & Strong,1996) Utifrån dessa dimensioner anses denna studie fylla kravet på datakvalitet som också ökar validiteten i studien genom att studien behandlat otroligt många källor med bra rykte. Studien har i sin helhet har ämnats att vara lätt att förstå och behandlat ett ytterst relevant ämne för samhället.

## 4 Empiriskt resultat

Detta kapitel kommer att presentera det empiriska resultatet i två delar. I det första 4.1 går fallstudien om Google igenom, här kommer det material behandlas som senare i analysen kommer att hjälpa mig göra de slutsatser som behöves för att svara på forskningsfrågorna. I den andra delen 4.2 behandlas intervjuerna, för att sedan i kapitel 5 utföra en analys över bägge delar av det empiriska kapitlet.

### 4.1 Google

Som primär källa till denna fallstudie används en artikel ur Reuters (2019) där de skriver om hur Google flyttade stora summor pengar till ett skatteparadis i Bermuda år 2017. De förklarar hur detta skedde genom ett holländskt skalföretag, som en del av ett arrangemang som tillåter dem att minska deras utlandsskatt. I teoridelen av denna avhandling har Googles företagsstruktur som ämnas för skatteflykt behandlats.

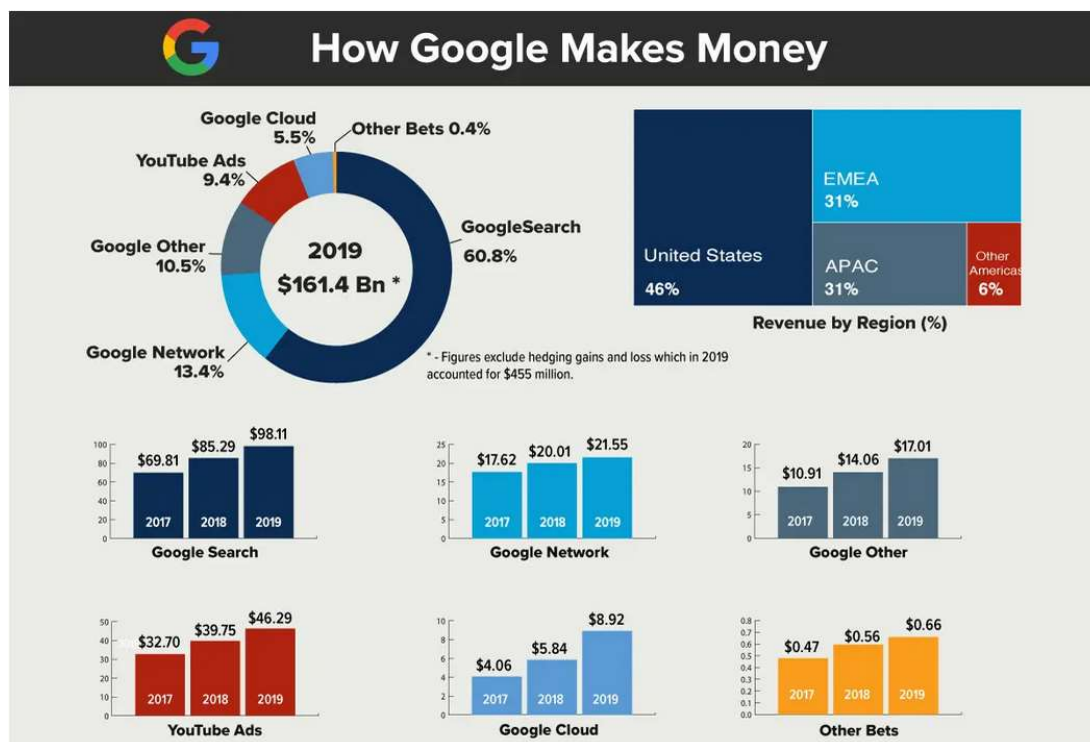
Enligt artikeln av Reuters (2019) baserade de sina uppgifter på inlagda dokument i den holländska handelskammaren. Dokumenten visar att pengar som förts genom företaget Google Netherlands Holding BV var 4 miljarder mera än år 2016. Google svarade på detta med att säga att de betalar sina skatter och följer de skattelagar som varje land, de är verksamma i använder.

Till att börja med tar vi en titt på företaget i fråga. Google eller Alphabet Inc är ett företag vars primära inkomstkälla är att erbjuda markandsföringstjänster. Deras mål är att erbjuda rätt reklam vid rätt tidpunkt och att ge konsumenten användbar kommersiell information, oberoende vilken apparat de använder sig av. De förser också marknadsförare med verktyg för att hjälpa dem att bättre känneteckna och mäta sina marknadsföringskampanjer. Googles marknadsföringslösningar hjälper miljontals företag att växa sin verksamhet. De erbjuder också ett brett utbud av produkter för olika apparater och i olika format men dess primära inkomstkälla består av att generera prestationsreklam och märkesreklam. (Alphabet Inc)



*Figur 5 Google*

Google hade år 2019, 385 miljarder i ekonomisk aktivitet genom Google Search, Google Play, Youtube, och Google Ads. Där de menar att 36% av alla klick till amerikanska reklamer kommer från andra länder (Alphabet Inc). Eftersom Google har licenserat sina immateriella rättigheter till Irland för de intäkter som kommer från Europa, stämmer dessa summor ganska bra ihop med de 24 miljarder som anses ha först skattefritt iväg till Bermuda enligt artikeln av Reuters som fungerar som primärkälla i denna fallstudie.



Figur 6 Googles inkomster (garyfox.co)

Sökmotorn Google hanterar runt 1.2 biljoner sökningar varje år. Varje sök producerar en möjlighet för Google att visa annonser and göra pengar. Totalt genereras 83% av Googles inkomster från annonser. Googles har en primär affärsmodell som består av online marknadsföring men eftersom de har köpt upp företag under de senaste åren har deras produkter och tjänster expanderat, ett exempel på detta är t.ex. FitBit. År 2019 bestod annonsering för över 83% av totala inkomster, detta inkluderar Youtube Ads. Andra inkomstkällor inkluderar Google Cloud, Hårdvaror som t.ex. Google Pixel, Google Playstore och Youtube Premium. Google gjorde över 161 miljarder i totala inkomster år 2019 med en nettoinkomst på 34 miljarder. (Garyfox.co).

#### 4.1.1 Googles skatteflykts system

Van den Hurk (2014) skriver att Googles direktörer förväntade att värdet på deras immateriella rättigheter skulle stiga inom en snar framtid. Eftersom utnyttjandet av dessa immateriella rättigheter i USA skulle leda till en hög skattebörda för företaget, ansåg de att överföring av dessa rättigheter till ett annat land genom ett delningsavtal var det rimligaste alternativet för att spara pengar. De valde därmed Irland eftersom de har en angenäm skattesats på 12,5% men också för att där fanns lämplig personal tillgänglig. Han menar också på att kostnadsdelningsöverenskommelsen omfattade två

element. Den första var att parterna skulle bära kostnaderna för utvecklingen av de immateriella rättigheterna i förhållandet till möjligheten att kunna utveckla dem. Med hjälp av detta så förstärktes den immateriella rättigheten med värde från hela världen från den dagen framåt. Eftersom denna värdeökning inte längre skapades enbart i USA, ledde detta till att skattemyndigheterna i USA blev relativt tomhänta.

De nya koncernföretagen utanför USA kunde förvärva rätten till existerande immateriella tillgångar till ett armlängds pris, som skattemyndigheterna i USA efter lite förhandling gick med på.

Det andra elementet var, hur detta skulle struktureras effektivt? Google satte upp ett dotterbolag i Irland. Detta företag köpte upp immateriella tillgångar för Europa, Mellanöstern och Afrika. Genom kostnadsdelnings avtalet år 2006, ingick Google ett förhandsavtal om priset för de relevanta överföringspriserna, var efter all vinst som genererats på dessa tillgångar inom dessa zoner kommer att beskattas i Irland och inte i USA.

Loomis (2012) anser att den bästa lösningen mot The Double Irish är att förstärka CFC regleringen för att undgå fördelen som just nu är tillgänglig. Han beskriver att CFC regleringen var uppgjord för att hindra uppskjutning av amerikanska skatter genom att hålla intäkter från de utländska dotterbolagen att bli hemskickat, samt att problemet med den nuvarande CFC regimen är att användarna av den dubbla irländska kan använda sig av en "kryssa i rutan" regel för att undvika tillägget av konstruktiv utdelning från ett CFC bolag. Han anser också att en möjlig lösning på detta är att göra upp en förordning mot missbruk, som säger att: om ett utländskt företag ägs av en amerikansk person väljer en genomgångsbehandling men får företagsbehandling från sitt hemland så skall IRS kunna behandla företaget som ett företag för CFC regimen syfte om det visar sig att det dominerande syftet för företagets klassificering var skatteflykt.

Fuest m.fl. (2013) vill ytterligare påpeka i sin forskning att vinstöverföring och skatteplanering, även om den är aggressiv, inte bryter mot lagen, trots att de är i konflikt med vad som egentligen är avsett med företagsbeskattning. Detta har beskrivits som framträdande moduler som utgör vinstöverföring med hjälp av immateriella rättigheter. Där gynnas multinationella investerare från luckor och kryphål i skattelagarna. Många av dessa kryphål är även välkända och det är upp till

skattelagstiftarna att ta bort dem. De anser också att det helt klart finns empiriskt bevis på att vinstöverföring händer ute i världen, men att skalan på vinstöverföringen och dess implikationer på skatteintäkterna är svåra att meta. Det är dock helt möjligt att skatteförlusterna som uppstår på grund av vinstöverföringen är signifikanta, likaså de konkurrensmässiga snedvridningar mellan företag som på grund av sina särskilda egenskaper skiljer sig i möjligheterna att undvika skatter. De föreslår att det internationella skattesystemet borde på samma gång undvika dubbelbeskattning och icke beskattning på företagets vinster.

Knuutinen (2014) säger att skatteparadis medför sina egna frågor, skatteparadisen är definitivt ett stort globalt problem. Men det är däremot inte lätt att dra en linje mellan de länder som är skatteparadis och de som inte är det. Som ett exempel kan vi se på Nederländerna och Luxemburg. De erbjuder skattefördelar för multinationella företag men ses ändå inte generellt som skatteparadis. Han anser också att ur en synvinkel från välfärdsstat är det ganska självklart att ansvar över skattefrågor är önskvärt, CSR men också ansvar och rättvisa i skattekonkurrens behövs i implementeringen av ”inter - nation Equity”

Thorne (2013) anser att strukturerna också skapar ett problem när det kommer till de immateriella rättigheterna. Thorne anser att en av det huvudsakliga försvaret för att förse skydd för immateriella rättigheter är att skapandet av rättigheter och skydd av produkter främjar innovationen. Att flytta vinster och en del av den sammanhörande aktiviteten som utspelar sig utomlands resulterar i en brist på sammanhållning mellan det land där motivationen för att jobba tillhandahålls samt mellan det land där vinsterna finns. Detta resulterar i att Double Irish Dutch sandwich utnyttjar både skattesystemet och det starka immateriella rättighetsskyddet som USA förser.

#### 4.1.2 Googles intressenter

Meyer (2017) beskriver Googles intressentgrupper enligt följande:

1. Användare
2. Anställda
3. Marknadsförare och andra kunder
4. Investerare
5. Regeringar
6. Samhällen

Användarna anser Meyer (2017) vara intressenten med högsta prioritet. Dessa är alltså individer och organisationer som använder Googles produkter i allmänhet. Dessa intressenter behöver nödvändigtvis inte betala företaget. Till exempel hör de som använder sig av Google sökmotor eller Chrome som användare. Denna intressentgrupp är intresserad av användbarheten av företagets produkter. Dessa intressenter är viktiga eftersom dess beteende definierar företagets popularitet. Googles popularitet hänger ihop med företagets affärs värderingar.

I Googles affärsfilosofi är användarna i högsta prioritet när det kommer till CSR säger Meyer (2017). Företagets filosofi är ”Focus on the user and all else will follow”. Varje produkt utvecklas med kunden i fokus och på så sätt hanterar Google sina CSR insats gentemot sina användare.

De anställda är andra på prioritets listan bland med Googles intressenter enligt Meyer (2017). De är intresserade i en skaplig kompensation och belönande erfarenhet i att jobba åt företaget. T.ex. vill många arbeta åt Google eftersom företaget anses som en av de bästa företagen att jobba åt. Denna intressentgrupp är viktig eftersom de definierar företagets förmågor. (Meyer, 2017)

Google hanterar sina CSR insats gentemot sina anställda genom att erbjuda konkurrenskraftig kompensering och en rolig arbetsplatsdesign. Företagets kompensationsstrategi inkluderar höga löner och olika incitament och fördelar, som gratis mat och flexibelt arbetsflöde. Googles anläggningar är också roliga arbetsplatser



där arbetarna kan träna, spela spel, och ta del av varandras idéer. Företaget tar indirekt upp deras arbetsvillkor med leverantörer och anställda i deras leverantörskod. Som täcker frågor vid anställningsmetoder och arbetsmiljö. Därmed sköter Google sin CSR insats gentemot sina anställda. (Meyer, 2017)

Marknadsförare och andra kunder är enligt Meyer (2017) den tredje prioriteten i Googles CSR. Dessa intressenter är intresserade av att få effektiva tjänster, som t.ex. effektiva online marknadsföringskampanjer. De är en viktig intressentgrupp eftersom de direkt påverkar Googles finansiella resultat. Meyer (2017)

Googles CSR insats hanterar intresset av denna kundgrupp baserat på företagets popularitet. Intressentgruppen ”användare” bygger upp företagets popularitet. I sin tur ökar denna popularitet företagets marknadsräckvidd och effektivitet. Därmed kommer marknadsförare och andra kunder att gynnas mera av företagets tjänster. Googles helhetsmässiga insats inom CSR tillfredsställer intressena hos denna intressentgrupp säger Meyer (2017).

Efter att företaget gick publikt år 2004 anser Google sina investerare som en stor intressentgrupp som påverkar CSR aktiviteter. Investerarna är intresserade i att försäkra att Google gör vinst. Investerarna anses som en viktig intressentgrupp eftersom de bestämmer hur mycket kapital som finns tillgängligt åt företaget i sin verksamhet. (Meyer, 2017)

Googles CSR insats fokuserar vanligtvis på att förse användbara produkter. Medan denna insats tillfredsställer intressenter som användare och marknadsförare eller kunder, kommer de också att behaga investerarna. Eftersom användbarheten av dessa produkter gör dem populära, allmänt använda, och vinstdrivande. Därtill kan Googles R&D strategier anses som en del av företagets helhetssyn på CSR. Eftersom dessa R&D strategier siktar på att förse företaget med användbara produkter som är lönsamma. (Meyer, 2017)

Regeringen anses också vara en stor intressentgrupp, De påverkar Google genom reglering. Företaget har att göra med många olika regeringar eftersom det är verksamt globalt. Som intressent är regeringen intresserad av att försäkra att Google följer

regleringen. Denna intressent anses viktigt eftersom de kan godkänna eller förbjuda Googles verksamhet i deras jurisdiktioner. (Meyer, 2017)

Googles helhetssyn när på CSR tillvägagångssättet involverar en betoning på att följa lagen, företagets affärsfilosofi är ”You can make money without doing evil” för att följa denna filosofi försäkrar företaget att alla dess aktiviteter följer regleringen. Därmed följer Googles CSR policyn intresset från regeringen som en intressent. (Meyer, 2017)

Samhället är också en viktig intressent för Googles verksamhet skriver Meyer (2017). Samhället är intresserad av direkta och indirekta fördelar som de kan få från företaget. Teoretiskt sätt kan företagen ge nytta åt samhället genom välgörenhets program, filantropi, och relaterade aktiviteter. Samhället är en viktig intressent eftersom de kan påverka kundens syn på sina produkter. (Meyer, 2017)

Googles CSR insats när det kommer till samhället inkluderar välgörenhets program genom Google.org, som redan har gett mer än 100 miljoner i bidrag och investeringar. Google.org siktar på att hantera klimatförändringar, global folkhälsa och global fattigdom. Utöver det har Google för att tilltala intressentgruppen samhället, också inkluderat internationella miljöstandarder och etiker i sin leverantörskod. Dessa försök relaterar till företagets filosofi ”you can make money without doing evil”. Därmed har företagets CSR insats avsevärd effektivitet när det kommer till att nöja intresset hos samhället som en intressentgrupp. (Meyer, 2017)

Thorne (2013) anser att användningen av aggressiva skatteplaneringsstrukturer skapar signifikanta problem från både ett ekonomiskt perspektiv. Företagen i fråga brukar oftast argumentera för att de har en positiv effekt på ekonomin. Detta baserar de på skapandet av arbetsplatser, produktutveckling och tjänsterna som företaget erbjuder. Men trots ett ökande BNP, har företagsskatten registrerats att vara rekordlåg procent av de federala skatterna. Följden av detta är att regeringen går miste om värdefulla medel under en tid var de statliga skulderna ligger på en rekordhög nivå.

För att sätta det hela lite olika perspektiv, när det kommer till Finland skriver (Fingo.fi) att aggressiv skatteplanering kostar Finland mellan 430 miljoner till 1,4 miljarder euro varje år, och att det skulle motsvara dagisplats för 126 000 barn, 8 barnsjukhus och lön för 38 000 sjuksköterskor inom äldre vård.

Afrika förlorar 14 miljarder i skatteintäkter årligen genom att enbart de rika använder skatteparadis. Denna summa är tillräcklig för att rädda livet på 4 miljoner barn och anställa tillräckligt många lärare för att få in varje barn i Afrika i en skola. Och detta är endast den förlust som anses komma från privata människor. OECD antar att länder förlorar 100tals miljarder årligen via skatteparadis och skatteflykt. Om man tänker på vilken påverkan dessa summor kunde ha på vissa länder, så funderar man nog om detta alls är etiskt. (Oxfam.org)

Det är också viktigt att notera att internationell skatteplanering och skatteflykt för stora multinationella företag också har en möjlighet att förvränga konkurrensen. När några företag (som är internationellt verksamma har tillgång till sofistikerad skatteexpertis) gör vinster genom vinstöverföring eller någon annan sort av internationell skatteplanering eller skatteflykts möjligheter, kan de därmed ha ett oavsiktligt konkurrensförsprång över små och medelstora företag som arbetar främst på inhemsk nivå (Knuutinen, 2013).

#### 4.1.3 Googles sociala och ekonomiska ansvar

Google beskriver sina inkomstskatter med följande påstående i sin årsrapport från 2019 med rubriken Inkomstskatter:

”We are subject to income taxes in the U.S. and foreign jurisdictions. Significant judgment is required in evaluating our uncertain tax positions and determining our provision for income taxes. Although we believe we have adequately reserved for our uncertain tax positions, no assurance can be given that the final tax outcome of these matters will not be different. We adjust these reserves in light of changing facts and circumstances, such as the closing of a tax audit or the refinement of an estimate. To the extent that the final tax outcome of these matters is different than the amounts recorded, such differences will affect the provision for income taxes and the effective tax rate in the period in which such determination is made. The provision for income taxes includes the effect of reserve provisions and changes to reserves that are considered appropriate as well as the related net interest and penalties. In addition, we are subject to the continuous examination of our income tax returns by the Internal Revenue Services (IRS) and other tax authorities which may assert assessments against us. We regularly

assess the likelihood of adverse outcomes resulting from these examinations and assessments to determine the adequacy of our provision for income taxes.” (Alphabet Inc)

I detta uttalande kan vi se att Google tar ställning till sitt beskattande i olika jurisdiktioner, men såklart inte gör ett tydligt uttalande angående deras ansvar när det gäller dessa länder. De hänvisar istället till att de eventuellt kan vara tvungna att betala mera skatt efter att diverse kontroller och granskningar har utförts som i det specifika fallet om Googles skatteflykt i Irland. Den kommer inte att påverka dem eftersom den är helt lagligt. Googles årsrapport innehåller förövrigt väldigt lite information om deras sociala och ekonomiska ansvar.

De gör också följande uttalande om dess immateriella rättigheter:

” We rely on various intellectual property laws, confidentiality procedures and contractual provisions to protect our proprietary technology and our brand. We have registered, and applied for the registration of, U.S. and international trademarks, service marks, domain names and copyrights. We have also filed patent applications in the U.S. and foreign countries covering certain of our technology, and acquired patent assets to supplement our portfolio. We have licensed in the past, and expect that we may license in the future, certain of our rights to other parties” (Alphabet Inc)

Där uppger de att de följer de olika immateriella rättighetslagar de måste, för att hantera och skydda sina patent och andra rättigheter, vilket också endast är juridiska uttryck som inte kommer ge något svar på om de agerar ansvarsfullt eller inte.

Frågan om skatter hör till CSR (corporate social responsibility) är relativt tvetydlig, i själva verket är hela rollen om ekonomiskt ansvar som del av CSR lite otydlig. Detta beror på att aktiebolagslagen ganska tydligt anger de aktörer som ett företag först och främst har ett ekonomiskt ansvar till. Även om en koppling till triple bottom line oftast diskuteras är det rent praktiskt de ekologiska och sociala ansvaren som får mest uppmärksamhet. Detta reflekteras i definitionen av företagsansvar i ISO standarder och CSR rapportering. På samma gång är det klart att ett företag behöver ekonomisk framgång för att kunna ta hand om något som helst av dessa ansvar. Utan några företag skulle inte heller företagsansvaret existera (Knuutinen, 2014, s. 71). The triple bottom line (TBL) ramverket föreslår att företagets prestanda på hållbarhets mål borde mätas

på värdet som tilläggs av företagets sociala, miljömässiga och ekonomiska dimensioner (Tamavada. 2020, s. 4).

Enligt McWilliams & Siegel (2020) stöder en extra investering i CSR inte målen som sätts av ledningen för att maximera vinster.

I en pressrelease angående företagets sociala och miljömässiga ansvar uttrycker sig Alphabets CFO Ruth Porat på följande sätt:

“For more than 20 years, Google's products have improved the lives of people all over the world. Operating our business in an environmentally and socially responsible way has been a core value since our founding in 1998. Google has been carbon neutral since 2007 and we've matched our entire electricity consumption with renewables for the past three years. We continue to make major investments in affordable housing and have made a number of significant commitments to promote racial equity.” (Ruth Porat, Alphabet Inc)

Analysen om Googles ekonomiska och sociala ansvar kommer att baseras på dessa två teorier

#### 4.1.5 regleringsändringar som påverkar Google

Irland ändrade år 2014 sina regleringar gällande det utländska ägandet av irländska företag. Denna förändring i lagstiftningen utgör att alla företag registrerade i Irland är skatteskyldiga i Irland och måste ändra sina företagsstrukturer före slutet av 2020. Detta bidrar till att Google inte längre kommer att kunna utföra den skatteflykt de gjort under de senaste åren, men kommer det att stoppa Google från att hitta alternativa lösningar? Det spekuleras bland annat om att använda Jersey eller Malta som mellanland för denna typ av struktur.

#### 4.1.6 Förändringar i den irländska företagsbeskattningen

BDO (2019) skriver om Irland och förändringarna i landets internationella företagsbeskattningslagar. Där tar de upp hur Irland anpassar sig till det internationella samförståndet som kommit fram genom BEPS projektet och Europas ATAD (anti tax avoidance directive). Irland gör förändringar på 4 olika ställen som berör BEPS.

Den första berör internprissättningen, Irland kommer att anpassa sig till 2017 OECD riktlinjerna för internprissättning. För nuvarande har Irland inget formellt dokumentationskrav. Men för åren som följer 1 januari 2020 eller senare kommer Irland att kunna kräva av företagen att uppgöra dokumentation enligt OECD standard som görs enligt deras internprissättningsregler. (BDO 2019)

Den andra är antihybridbestämmelser. Denna bestämmelse skall hindra företag från att kunna ta del av skattesystems arbitrage, vars primära uppgift är att utnyttja skillnader i olika länders skattesystem. Reglerna anpassar sig till situationer där olikheter i lagliga karaktäriseringar av ett finansiellt instrument eller enhet mellan två medlemsstater skulle resultera i en skattelättnad, antingen som ett dubbelavdrag eller ett avdrag utan inkludering (deduction without inclusion).

En betalning utan inkludering betyder att en betalning dras av i ett land utan att en motsvarande inkludering av skatteändamål läggs till på betalningen i den betalandes jurisdiktion.

Irland är tvungen enligt ATAD att lagstifta en anti hybrid bestämmelse från och med 1 januari 2020.

Denna del kommer dock enligt ATAD inte behöva vara i bruk förrän 2022. (BDO 2019)

Den tredje behandlar utgångsskatter. Från och med 10 oktober 2018 var Irlands skattesystem substantiellt upprättad att gå ihop med ATAD. I allmänhet anpassas irländsk utgångsskatt genom att beskatta orealiserade kapitalvinster där företag flyttar sin vistelse utanför Irland för skatteändamål. Före denna åtgärd togs i bruk var det möjligt för företag att flytta utan att utsätta sig för en irländsk skatteavgift. (BDO 2019)

Den sista åtgärden som gjorts i irländska beskattningsslagarna berör CFC regleringen. Irland var år 2018 tvungen på grund av ATAD att införa CFC regler till den inhemska skattelagen från och med 1 januari 2019. Dessa regler är en form av anti-utnyttjande bestämmelser för att begränsa förmågan för företag att etablera strukturer som artificiellt avleder vinster från irländskt kontrollerade företag till dotterbolag i en lägre skattejurisdiktion. (BDO 2019)

## 4.2 intervjuer

Den kvalitativa delen av denna studie ämnar komplettera fallstudien genom att ge ytterligare åsikter om BEPS och de aspekter som behandlats i denna studie inklusive fallstudien. I detta kapitel kommer alltså resultaten från intervjuerna att redogöras.

Intervjusvaren är uppbyggda enligt den temaindelning som uppgjorts i intervjuguiden som finns tillgänglig som bilaga 1 i denna avhandling.

I denna studie har två respondenter intervjuats. På grund av brist på villiga respondenter krävdes i sista sekund en ändring i intervjumetoden och tvungen att utföra intervjuerna över e-post, det vill säga att frågorna skickades elektroniskt på förhand. Respondenterna gav sedan sina svar varefter möjligheten att ställa följdfrågor uppstod om det fanns behov för detta. Respondenten försågs med tillräcklig information på förhand så att de kunde svara på frågorna med rätt perspektiv. Intervjuprocessen ägde rum i november-december 2020 varefter svaren sammanfattades som nu kommer att behandlas.

### 4.2.1 Respondenter

För att hålla enhetlighet i detta avsnitt i avhandlingen kommer jag hålla respondenterna anonyma eftersom en av de två respondenterna inte ville ge upp sitt namn i denna studie. Respondenterna kommer därmed att hänvisas till respondent X och Y.

Respondent X har jobbat 1,5 år inom beskattning och 6 år inom redovisning före det och har en magister i ekonomi och jobbar som skattespecialist på en organisation som är verksam inom ämnet med BEPS.

Respondent Y har länge arbetat inom fältet och fungerar nu som professor på Åbo Universitet där han också forskar inom ämnet om aggressiv skatteplanering. Hen har publicerat olika vetenskapliga artiklar och böcker under sin karriär som forskare, varav flera har redan citerats i detta arbete.

#### 4.2.2 BEPS och samhället

I min fråga om BEPS, tog respondent Y inte ställning till om detta är ett problem som påverkar samhället på grund av politiska skäl.

Respondent X svarade att det nog är det. Länder runt om i världen förlorar stora mängder skatteintäkter genom vinstöverföring och andra aggressiva skatteplanerings utövningar. Det estimeras att enbart via vinstöverföringen minskar företagens inkomstskatt med hundratals miljarder amerikanska dollar årligen. Dessa medel kunde användas för att förbättra samhället, finansiera hälsovården, utbildning och att arbetet mot klimatförändringen, för att bara nämna några. Det är också självklart att kryphål som tillåter aggressiv skatteplanering också ger stora bolag en orättvis konkurrensfördel (eftersom små och medelstora företag sällan kan utnyttja dem).

#### 4.2.3 OECD reglering

Respondent X svarade att OECDs BEPS reglering har hjälpt att tackla problemet, men allvarliga problem återstår fortfarande. Detta är på grund av att regleringen har riktat in sig på individuella fel i den internationella företagsbeskattningen men inte på skattesystemet i sin helhet. De fundamentala problemen angående internprissättning återstår fortfarande och företagsskattesystemet har blivit så komplext att alla länder inte har tillräckligt med resurser för att implementera BEPS åtgärder.

De nyare försöken att justera det internationella företagsbeskattningssystemet ser inte heller lovande ut. Istället för enhetlig beskattning, skulle tillvägagångssättet som sammandras i OECD stolparna (Pillar) 1 och 2 göra skattesystemet ännu mera komplex och beskattning skulle fortfarande ske på enhetsnivå (att beskatta företagen på deras koncernvinster skulle eliminera möjligheten att flytta vinster till länder med lägre skatt).



Respondent Y ifrågasätter vad tillräckligt egentligen är, De flesta problemen har berörts och många lösningar har utvecklats, bestämts på och implementerats. Skattesystemen är aldrig perfekta samt att många inom företagsvärlden anser att nya regleringar kommer att medföra nya problem, bördor och kostnader.

#### 4.2.3 CSR och BEPS

X anser att skatteansvaret är en grundläggande del av det ekonomiska ansvaret, och borde omfattas av CSR-policy.

Respondent Y har tidigare behandlat detta och hänvisar till sin artikel från 2013 där hens åsikt på saken är följande:

Det kan argumenteras att skatteplaneringsaktiviteter som använder sig av kryphål och oförenligheter inte är socialt ansvarsbara handlingar när resultatet är att företaget helt klart inte betalar sin rättvisa del av skatter till landet där det är verksamt.

De etiska problemen inom området av beskattning är komplicerade. Det är inte lätt att säga vilken sorts skattesystem som skulle vara rättvist, och vad som skulle vara en rättvis skattebörda för varje. Även lagligheten av företagsbeskattning kan ifrågasättas, när aktieägarna betalar skatter på deras dividender och kapitalvinster. Hur som helst har företagens inkomstskatt en relativt hög andel och signifikans i den offentliga finansieringen. Inom OECD länderna hämtar företagsbeskattning i genomsnitt intäkter som motsvarar 3% av GDP, eller 10% av alla skatteintäkter.

#### 4.2.4 Internprissättning och skatteavtal

Respondent X anser att internprissättning och beskattning på enhetsnivå är de grundläggande problemen eftersom de leder till den nuvarande situationen där företagen vinner på att flytta vinster från ett land till ett annat. Enligt X förståelse skulle enhetlig beskattning/ formell fördelning vara det mest effektiva sättet att hantera problemet. Men det är förstås väldigt svårt att få alla länder att gå med på så stora förändringar.

Respondent Y anser att grundproblemet är som sagt att företagsverksamheten är internationell men skattesystemet är nationella. Internprissättningsreglering och skatteavtal har behövts för att kunna lösa detta dilemma, men med många problem som vi alla känner till.

#### 4.2.5 Svårt värderade immateriella tillgångar

Respondent X ansåg att hen personligen inte har studerat denna form av vinstöverföring utan snarare koncentrerat sig på andra metoder som finansiella avtal, men att HTVI nog vanligen utnyttjas i vinstöverföring.

Hen anser sig inte vara expert inom ämnet, men tycker det är klart att både värdet på HTVI tillgångar och nivån på betalningar som relaterar till dem, saker som licensavgifter med mera nog innehåller en hög bedömningsnivå, och därmed ger de rum för aggressiva skatteplanerings utövningar.

Frågan följdes upp ytterligare med att fråga om OECDs riktlinjer är tillräckliga att göra en mera korrekt värdering.

Enligt X är svaret nej. Om de korrekta värdena på tillgångarna och korrekta betalningsnivå relaterat till användningen av tillgången hade varit lätt att identifiera med OECDs reglering, hade HTVI inte blivit utnyttjat som en metod för vinstöverföring.

#### 4.2.6 Skatteparadis

Respondent X anser att utvecklingen under de senaste åren med OECDs CRS (common reporting standard) standard och särskilt den ökade mängden av utbytesavtal med skatteinformation har hjälpt att hindra skatteflykt som drivs av skatteparadiserna. Oberoende finns det jobb att göra på den fronten också. I Europa är det särskilt problematiskt eftersom åtgärder för att straffa skatteparadiserna inom EU är ganska långt ifrån icke existerande.

Respondent Y menar att skadliga skatteutövningar tas upp i BEPS åtgärderna (från OECD) och likaså andra problem som relateras till skatteparadiserna. Här efter frågades det om en allmän skatteprocent och om det hade varit en möjlig lösning. Respondent Y anser att det teoretiskt sätt skulle detta vara möjligt men att hen har väldigt svårt att se det i praktiken, eftersom detta redan har varit svårt att implementera inom EU och hänvisar till CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) som är ett initiativ som lanserades i 2016 med målet att införa en gemensam skattesats i Europa.

#### 4.2.7 Holding och skalföretag

Respondent X anser att de gör de verkliga. Om enhetlig beskattning skulle appliceras, skulle det återigen lösa problemet, men i det nuvarande företagsskattesystemet borde CFC och PE reglerna göras så strikta att skalföretag som befinner sig i lägre skattejurisdiktioner bör vara ansvariga att betala skatter till hemvistlandet för moderbolaget (eller individen som äger skalföretaget). I Finland är de nya reglerna angående platsen för effektiv förvaltning ett steg framåt.

Respondent Y anser att det ultimata målet för skattelagstiftning är att dela upp skattebördan på ett rättvist sätt. Men lagar och regleringar ser inte alltid till att det blir så på grund av diverse orsaker. Multinationella företag och skattekonsulter vet om många kryphål i de inhemska skattesystemen och oförenligheter mellan system på en internationell nivå.

#### 4.2.8 Google

Respondent X tycker att Google är ett väldigt bra exempel på vad det nuvarande internationella företagsskattesystemet leder till, och varför det borde revideras helt och inte bara del för del.

“One thing I have emphasized in various occasions: when companies use tax havens (or secrecy states), they should be – in the light of CSR requirements – able to present valid business reasons for their decisions. The idea is same than in “comply or explain” principle (corporate governance). If there are no other valid reasons than taxation, this could be criticized from the CSR or ESG point of view. When it comes to Google, I have not seen or heard any non-tax reasons for their tax haven structures.” - Respondent Y

#### 4.2.9 Framtiden och BEPS

Respondent X anser att det är utan tvekan mera på kommande, men förändringarna är otroligt långsamma. Förhoppningsvis kommer den nuvarande COVID pandemin att ge lite drivkraft till den globala rörelsen för skatterättvisa.

Respondent Y anser att med problemen i digitaliserad affärsverksamhet väntar fortfarande på slutliga lösningar, några förslag har kommit fram av OECD som nu är under offentlig konsultation.

## 5. Analys

I detta kapitel kommer olika analyser att utföras. Dessa analyser baseras på den empiriska data som behandlats i kapitel 4. Dessa analyser kommer i sin tur att ge svar på de forskningsfrågor som funnits till grund för denna avhandling, svaren kommer senare att tydliggöras bättre i kapitel 6 där forskningsresultatet behandlas. Detta kapitel kommer först behandla BEPS och hur den uppstår, sedan ta upp det ekonomiska ansvaret och CSR. Därefter tas det upp hur Googles skattestrategi fungerar, sedan en kort genomgång av skatteavtal och internprissättning för att avsluta med en intressentanalys om Google som inkluderar intressentteorin, SVT och CSP teorierna.

### 5.1 BEPS

Det lyder ingen tvekan om att aggressiv skatteplanering är ett problem i samhället. Detta beror på de pengar som går förlorade varje år genom att de stora multinationella företagen flyttar sina beskattningsbara inkomster till länder med lägre företagsbeskattningsnivå, alltså där de betalar minde företagsskatt.

Ur teorin kan vi sammanfatta och konstatera att multinationella företag representerar en stor del av det globala BNP och tack vare globalisering har företagen bytt från landspecifika till mera globala verksamhetsmodeller. Problemet med ekonomisk dubbelbeskattning uppstår när ett företag med globala verksamhetsmodeller har dotterbolag i olika länder och därmed tvingas beskatta sina inkomster både hos dotterbolaget men också moderbolaget. Skatteplanering är ett verktyg som används för att minska sina beskattningsbara inkomster i de länder där företagen är aktiva och detta anses också vara helt laglig. Skillnaden på laglig skatteplanering benämns oftast som skatteflykt till skillnad från den olagliga versionen skattefusk.

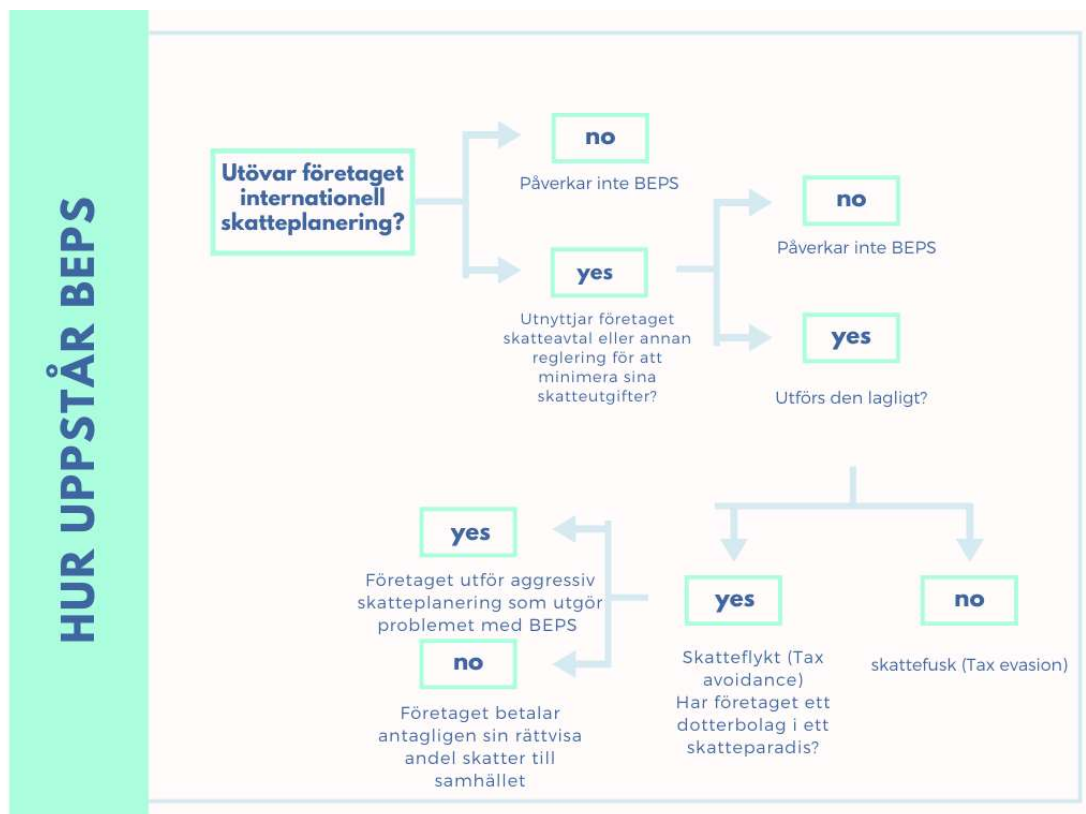
Detta utgörs på ett internationellt basis för att minska skattekostnader och undvika ekonomisk dubbelbeskattning. För att maximera nyttan med skatteplaneringen har företag tagit i bruk aggressiva metoder där de utnyttjar specifika länders regleringar. Där uppstår problemet med BEPS. Som metod för detta använder sig företag av internprissättning, skatteparadis och skalföretag. Detta betyder att företagen i fråga helt enkelt flyttar tillgångar till dotterbolag med hjälp av internprissättning. Dessa

dotterbolag är oftast registrerade som olika holdingbolag som bidrar till olika fördelar när det kommer till beskattningen.

Holdingbolagen kan refereras till som skalföretag eftersom de i sin natur oftast är tomma och fungerar som en kanal mellan olika verksamma företag utan någon egentlig verksamhet. Kända skatteparadis som man hör om i vanliga fall kan vara platser som Malta, Schweiz, Monaco, Panama, Virgin Isles, Bermuda, och så vidare. Dessa länder är som oftast helt utan eller använder sig av en mycket låg företagsbeskattning för att locka till sig företag att vara registrerade där.

Detta bidrar till komplicerade företagsstrukturer som t.ex. Double Irish Dutch Sandwich som behandlats i denna avhandling. Allt detta resulterar i att företag betalar otroligt lite vinstskatt. Därmed blir länder där företagen är aktiva utan viktiga skatteintäkter som påverkar samhället. Man kan därför anse att detta strider mot företagets sociala och ekonomiska ansvar, även om det i teorin inte finns någon direkt koppling mellan detta utan endast spekulationer och argument om varför den kunde ingå i CSR. OECD utgör dock reglering för att minska utnyttjandet av kryphålen i lagstiftningen som ständigt utvecklas. Med ett stort fokus på internprissättning och skatteavtal, för att öka genomskinligheten och informationsflödet i internprissättnings transaktioner för att se till att armlängdsprincipen används.

Hur uppstår BEPS? Detta har sammanfattats både ur teori ovan och i en graf nedan, för att svara på den delen av den primära forskningsfrågan.



Figur 7 Hur uppstår BEPS

I nästa del av kapitlet kommer fallstudien som behandlats i kapitel 4.1 analyseras.

## 5.2 Google

Googles Case är utan tvekan komplicerat och berör många olika delar av BEPS problemet. Det berör allt från skalföretag i form av holdingbolag till skatteparadis och komplicerade regleringar och skattelagstiftning för att undvika dubbel beskattning. Metoder som berör internprissättning som företaget kan utnyttja i denna situation genom att betala minsta möjliga pris för en tillgång och därmed mindre beskattning. Problemet med BEPS bidrar också till en oro i samhället som gör att invånarna i samhällen inte litar på företagen. Detta kan kopplas till Googles CSR i form av en intressentanalys, hur behandlar Google samhället och bestrider aggressiv skatteplanering CSR?

### 5.2.1 CSR aspekten

I den teoretiska referensramen har det ekonomiska ansvaret för företag behandlats. Där beskriver Uddin m.fl. (2008) hur ett företags ekonomiska val och åtgärder påverkar samhället samt hur företaget agerar när det kommer till hur beskattning berör det ekonomiska ansvaret och om det är något som företag bör ta ställning till. Torts att det enligt Knuutinen (2014) inte finns någon reglering på hur detta bör tas upp i diverse rapporter, vilket utgör att problemet i sin helhet kan gömmas bort. I Googles fall har vi från källor som bland annat Reuters (2018), Fuest (2013), Loomis (2012), Sokatch (2011), fått reda på att Google enbart använder sig av sin skattestruktur för att undgå skatter, vilket anses som en etisk fråga och inte direkt kan konstateras som att Google bryter mot sitt ekonomiska ansvar.

I min intervju med Respondent Y uttryckte hen sig med att säga att företag borde kunna ge giltiga affärsmässiga resonemang för deras beslut som bör följa med följa- eller förklara principen (comply or explain) i bolagsstyrning.

Följa eller förklara (comply or explain) tillvägagångssättet är karakteriserad av frivilligt uppfyllande av de rekommenderade provisionerna om obligatoriskt offentliggörande. Företagen måste i sin årsrapport säga om de följer bestämmelserna som sätts av de olika länderna, identifiera eventuella områden som inte följs, och förklara orsaken till att de inte följs i förhållande till deras specifika omständigheter. (Arcot, Bruno & Faure-Grimaud, 2010, s. 194)

Då det alltså inte finns någon giltig orsak för skatteflykten borde det kritiseras från en CSR och ESG synvinkel, och när det kommer till Google har Respondent Y inte hört en enda orsak förutom skatterna.

Enligt det som behandlats kan denna studie konstatera att det inte finns något krav på hur företaget skall agera i det ekonomiska ansvaret. Därmed bryter inte Google eller något annat företag mot det ekonomiska ansvaret genom att utföra aggressiv skatteplanering. Det sociala ansvaret syftar av definition mera på att företaget tar hand om sina anställda och miljön. Enligt lag kan denna studie konstatera att det inte finns några som helst indikationer att BEPS bör tas upp i CSR rapporter varvid svaret på



frågan är att nej BEPS bryter för tillfället inte mot några CSR regleringar alltså inte heller mot företagets sociala eller ekonomiska ansvar som det ser ut just nu.

Däremot är det viktigt att tillägga att åsikter finns angående om det borde specificeras mera vad som bör ingå i CSR rapporten. Aggressiv skatteplanering anses också som fel ur ett forskningsperspektiv, men inte ur ett juridiskt perspektiv. Eftersom det strider mot diverse bas principer, som att de inte betalar sin rättvisa andel skatt till samhället, de uppger heller inte information om hur och var de utför sin skatteflykt till sina intressenter och gör det enbart på grund av skatteimplikationerna och inte för giltiga affärsorsaker.

Knuutinen (2013) tar upp hur företagen endast tar upp hur de följer de regleringar och lagar som används i de länder de är aktiva. Detta är också fallet med Google, där de i sin årsrapport och intervjuer som gjorts av Reuters (2019) endast tar ställningen till att de gör allt enligt lag. Vilket följer Fuest m.fl. (2013) argument där Googles skatteplaneringssystem, även om den anses vara aggressiv inte bryter mot lagen trots att den strider mot vad som egentligen är avsett med inkomstbeskattning.

Respondent X anser att skatteansvaret är en grundläggande del av det ekonomiska ansvaret, och borde omfattas av CSR-policy. Respondent Y även anser i sin artikel från 2013 att de etiska problemen inom beskattning är komplicerade och att det inte är lätt att säga vilken sorts skattesystem eller skattebörda som skulle vara rättvis. Men att det kan argumenteras att skatteplanering som använder sig av kryphål inte är socialt ansvarsbart när resultatet från detta utgör att företaget inte betalar sin rättvisa del av skatter till det land där det är verksamt. Detta styrker också Knuutinen (2014) argument i forskningsgapet att det finns många tecken att skatter är ett CSR problem

Det finns också argument av bland annat Knuutinen (2014) där han menar att aktieägarna anses förvänta sig att företagen rapporterar om sina skatter, skattestrategier och skatteaktiviteter mera än det som krävs av IFRS. Men samtidigt skriver han att det finns olika åsikter om dessa ökade förväntningar borde tas upp i lagen eller om det är bättre för företagen att ha frivilla rapporter kring beskattningen. Och Uddin m.fl. (2008) som skriver att den ekonomiska dimensionen av företagsansvaret inte endast är

en fråga om företag skall vara ekonomiskt ansvariga genom att samla diverse information om anställnings siffror och deras skulder i senaste CSR rapporten, utan att den ekonomiska dimensionen bör överväga den direkta och indirekta ekonomiska påverkan som företagets verksamhet har på samhället i deras omgivning och dess intressenter.

Denna studies ställningstagande är att det helt klart är oetiskt med tanke på hur det påverkar samhällen och länderna där de är aktiva och hoppas att det tas upp mera fokus kring detta i framtiden som eventuellt skulle bidra till lagförslag som styrker de påståenden som både Knuutinen och Uddin har angående denna specifika fråga.

Tamvada (2020, s.11) menar på att det är frågan om brist på direkta regleringar som utgör ansvarsskyldighet och att CSR har blivit ett verktyg inom företagsstrategin som inte medför några skyldigheter. Även Uttig (2008, s.963) menar på att CSR har misslyckats med regleringen när det kommer till skala, omfattning och utveckling av effektiva instrument. Kitzmueller & Shimshack (2012) anser att både teorin och empirin inom CSR är underutvecklat. Bivins (2006) definierar som sagt ansvarsskyldighet som en funktionell och moralisk skyldighet för en handling. Tamvada (2020, s.7) menar att detta medför lagliga skyldigheter men som redan tidigare konstaterats bryter inte Google mot några lagrum för att utföra sin aggressiva skatteplanering. För vem bär företaget det största ansvaret och vilken intressentgrupp prioriterar Google? Detta kommer att vidare analyseras ur ett intressentperspektiv i intressentanalysen med hjälp av Carrolls fyrdelade pyramid.

Bryter aggressiv skatteplanering mot företagets ekonomiska eller sociala ansvar inom CSR?

Nej aggressiv skatteplanering bryter förtillfället inte mot någon CSR reglering. Däremot är det just på grund av bristfällig reglering som tillåter problemet med BEPS att existera men inte bara på en regeringsnivå utan också för att den är bristfällig inom CSR. Man kan hitta argument för och emot hur företaget beter sig i denna fråga, men vad som är rätt eller fel kommer fortfarande förbli en individuell åsikt för varje människa att göra upp för sig själv eftersom det blir ur ett etiskt perspektiv.

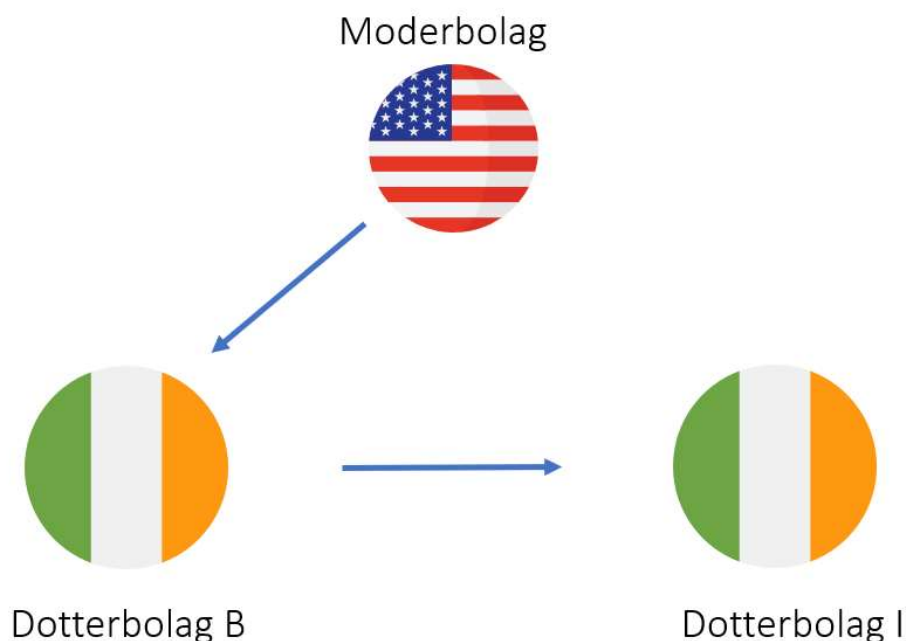
### 5.2.3 Googles skatteplaneringsstrategi

1. Hur lyckades Google flytta stora summor pengar euro årligen till skatteparadis?

Genom att analysera det som Fuest (2013) och Loomis (2012) skrivit om företagsstrukturen kan den beskrivas som följande.

I detta fall utgår vi från benämningarna av företagen på samma sätt som Loomis gjort i sin studie för att man lättare skall kunna följa med.

Google beskriver dem själva som en försäljare av marknadsföringstjänster på diverse plattformar. Detta utgör att Googles inkomster till största del kommer från online tjänster. När Google skapat en sorts plattform att sälja marknadsföringstjänster från, till exempel Google Ads, kan de under utvecklingen av denna funktion flytta sitt patent när den ännu är halvfärdig till ett dotterbolag i Irland. Google för alltså över sina immateriella rättigheter från moderbolaget i USA till dotterbolaget i Irland, överföringen sker enligt armlängds principen för internprissättning. Det vill säga att dotterbolaget B köper rättigheterna av moderbolaget som sedan utgör en beskattningsbar vinst för moderbolaget. Därför ser moderbolaget till att utföra transaktionen när patenten ännu är halvfärdig. Ett halvfärdigt patent är svårare att värdera och kommer därmed att utgöra en mindre skattepliktig utgift för moderbolaget.



Figur 8 Struktur 1

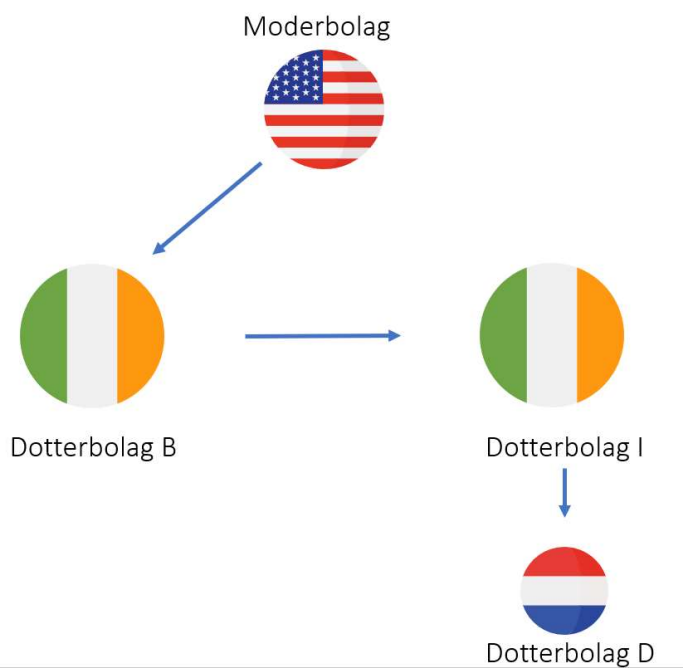
Eftersom dotterbolag nu äger patenten i fråga anses alla intäkter som hänför sig till den att vara utsatt för irländsk beskattning, alltså kommer de inte att nå moderbolaget. Det första dotterbolaget i Irland (dotterbolag B) styrs från Bermuda, vilket enligt irländsk skattelag gör att dotterbolaget som är ett holdingbolag som styrs från Bermuda kommer att vara skatteskyldigt i Bermuda. Detta är endast lagligt så länge som dotterbolag B minst ett annat företag i Irland och är därför tvungen att öppna dotterbolag I. I denna form av företagsstrukturen kommer dotterbolag b att licensera sina immateriella rättigheter till dotterbolaget I som fungerar som ett verksamhetsbolag, medan dotterbolag b endast är ett holdingbolag. Därefter kommer dotterbolag i att underlicensera sina rättigheter till alla andra Google medarbetare runt om i Europa. De kommer sedan att betala royalty på sina intäkter som hänför sig till licensen tillbaka till dotterbolag I som sedan betalar royalties till dotterbolag B som äger rättigheterna. På basis av Subpart F i CFC regleringen



Figur 9 Struktur 2

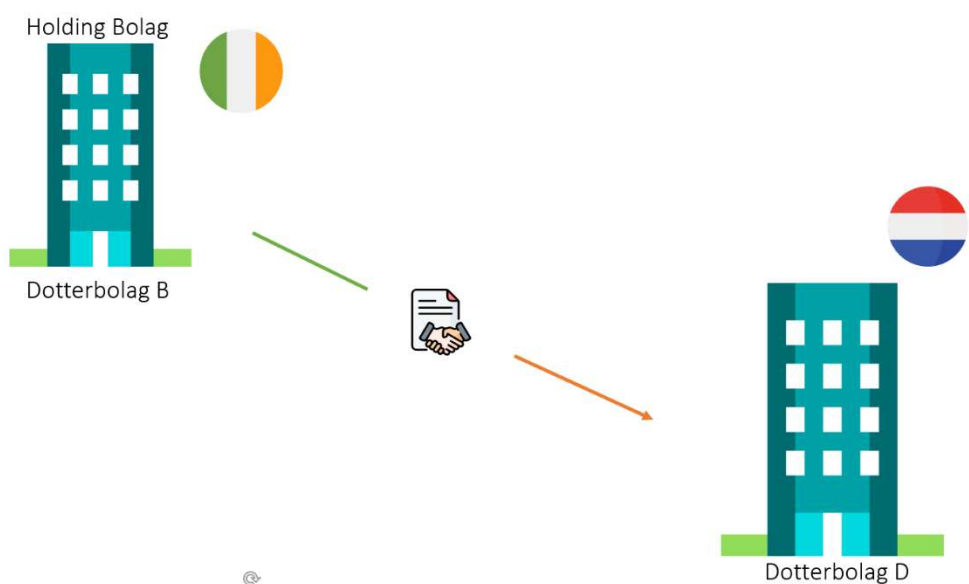
För att ytterligare komplicera denna struktur väljer Google att öppna ett till holdingbolag i Holland. Med andra ord består strukturen nu av ett holdingbolag i Irland som styrs från Bermuda (dotterbolag B) och ett verksamhetsbolag (dotterbolag I) och ytterligare ett holdingbolag i Holland (dotterbolag D). Denna form av används för att slippa betala källskatt på royalties mellan dotterbolag B och I, eftersom Holland inte har någon källskatt på royaltybetalningar specifikt från holländska holdingbolag som

är registrerade som holländska holdingbolag (Dutch Cooperatives). Detta utgör att intäkterna från de immateriella rättigheterna kan betalas skattefritt tillbaka till Irland.



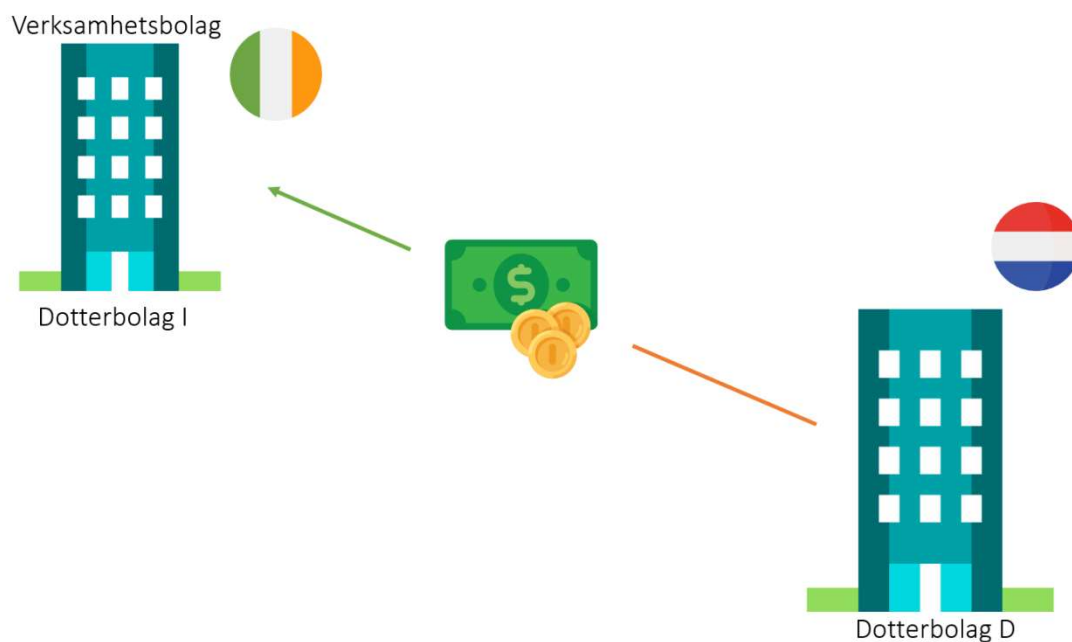
Figur 10 Struktur 3

I denna form av strukturen kommer dotterbolag B att licensera sina immateriella rättigheter till dotterbolag D.



Figur 11 Struktur 4

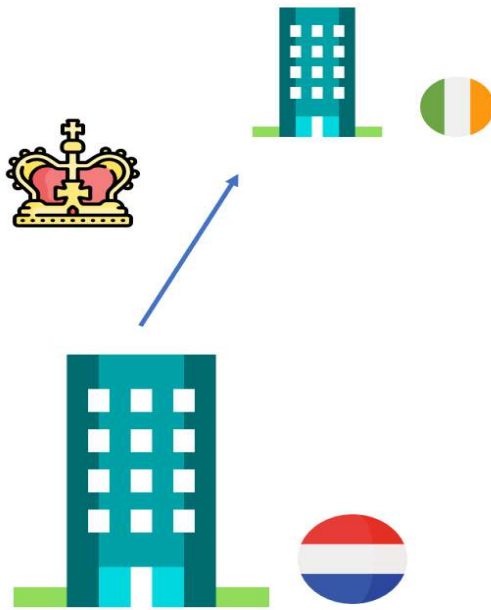
Eftersom dotterbolag I äger mer än 50% av dotterbolag D kan de enligt CFC regler hävda att alla intäkter som hänför sig till företaget tillhör dem. Överföringen av dessa intäkter kommer Irland inte att beskatta eftersom dotterbolaget styrs av dotterbolag B som i sin tur med Subpart F kan föra ihop dotterbolag Is verksamhet med sin egen när det kommer till företagsbeskattningen.



Figur 12 Struktur 5

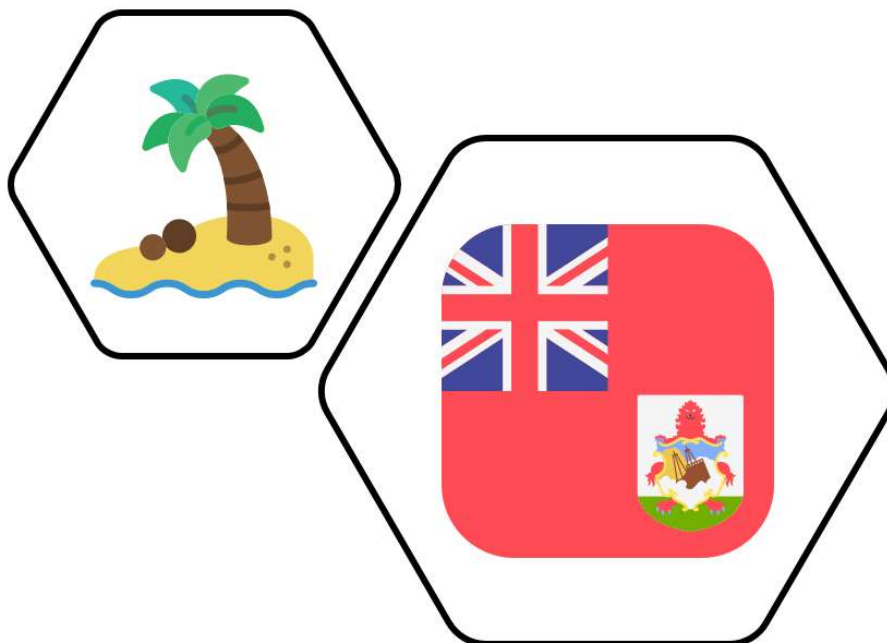
Eftersom dotterbolag D under licenserat de immateriella rättigheterna direkt från dotterbolag B, kommer de att kunna betala royalties direkt till dotterbolag B utan någon som helst skattebörda. Detta är som sagt på grund av att Holland inte beskattar royaltybetalningar.

Dividender ur en så kallad Dutch Corporation är vanligtvis utsatt för en 15% källskatt. Men detta är inte fallet för ett Dutch Cooperative (i.e Co-op) i en affärsdriven struktur, denna struktur används ofta för holding och finansierings aktiviteter. För tillfället tar Holland inte ut någon källskatt på ränte-och royaltybetalningar. (PWC 2020)



Figur 13 Struktur 6

Eftersom dotterbolaget B styrs från Bermuda kommer alla intäkter via de övriga dotterbolagen samt de europeiska medarbetarna att beskattas i Bermuda som är ett skatteparadis med en företagsskattesats på 0%.



Figur 14 Struktur 7

#### 5.2.4 Internprissättning och skatteavtal

Internprissättning utgör grunden för internationell skatteflykt. I den teoretiska delen av arbetet har vi konstaterat att det är den primära metoden för vinstöverföring, och att den används allt mera ju mer den globala ekonomin expanderar som Holtzman & Nagel (2014) föreslår. Hines (2014) tar upp hur internprissättningen används vid internationell skatteflykt. Att Google använder sig av denna metod i sin företagsstruktur för sina immateriella rättigheter har vi också konstaterat, men hur viktig är denna aspekt av Googles skatteflykt egentligen?

OECD arbetar i åtgärd 8 för att skapa värderingen av immateriella rättigheter att bli mera trovärdiga och att det skulle bidra till att ett bättre pris betalas för tillgången. Men Loomis nämner att Google redan 2009 har utfört sin aggressiva skatteplanering, Reuters har granskat år 2017. Detta betyder att företaget har åtminstone kommit undan med beskattningen på inkomsterna från de europeiska dotterbolagen från år 2009 - 2017 alltså 8 år. Varav Fuest (2013) och Loomis (2012) i sina studier som granskat själva systemet som behandlades i tidigare avsnitt, hävdar att företaget som hanterar de europeiska licenserna får betalt i royalties. Och som behandlats i teorin av Eicke (2009) utgör royalties ingen skattskyldighet i holdingbolag och inte utgör internprissättning.

Även om internprissättning utgör grundmetoden, kan vi konstatera att den inte i detta fall är betydande för strukturen. Mei-Ki Shiu (2014) skriver hur E-handeln har haft en stor påverkan på BEPS och har gjort problemet ännu mera komplicerat. I Googles fall har det helt klart att göra med E-handel.

Tidigare studier har visat att internprissättning anses som en grundläggande orsak när det kommer till BEPS. Detta kan vi se i studier av Marques & Pinho (2016) samt Lohse & Riedel (2013) och även Hines (2014) tar upp hur skattekänsliga justeringar på internprissättningen bidrar till problemet.

I intervjuerna instämmer med detta Respondent X och anser att internprissättning är ett grundläggande problem när det kommer till BEPS. Respondent Y anser att grundproblemet till detta är att företagsverksamheten är internationell men att skattesystemen är nationella. Därmed behövs internprissättningsreglering och



skatteavtal för att kunna lösa detta problem. som också stämmer överens med de tidigare studierna där Lohse och Riedel (2013) har fastställt att förstärkt reglering av skattelagar på nationell nivå har minskat spelrummet för multinationella företag. Även Marques & Pinho (2016) som tar upp hur en förstärkt internprissättningsreglering kan avskräcka företag från att utföra vinstöverföring.

På basis av detta kan det konstateras att internprissättning nog är en stor orsak till att aggressiv skatteplanering går att utföra och därmed orsakar problemet. Detta skapar också problemets koppling till redovisningen.

Analysen visar att i Googles specifika fall är skatteavtalen den större bidragande faktorn till att de kan utföra skatteflykten. Detta baseras på att Google endast använder sig av internprissättning i första skedet när de flyttar över rättigheterna och tillgångarna varefter det är de holländska och irländska lagarna samt avtal som tillåter dem att konstant flytta inkomsterna från det ena bolaget till det andra utan att de beskattas. Därmed anser denna studie att även om kostnaden för tillgången varit större hade det inte påverkat Google så mycket att de inte hade sett värdet i att flytta den. Alltså skulle de oberoende haft enorm nytta av de kryphål och den reglering som finns i de nämnda länderna.

#### 5.2.5 OECDs Reglering

Lohse och Riedel (2013) argumenterar för att internprissättningsreglering har haft en signifikant påverkan på vinstöverföringsaktiviteter. Marques & Pinho (2016) resultat visar på att desto striktare internprissättnings regleringen är ju mindre är skatteskillnadskänsligheten för de rapporterade intäkterna, vilket visar på att förstärkandet av internprissättningsregler kan ha möjligheten att avskräcka företag från att flytta vinsten från högre till lägre skatteländer. Becker & Fuest (2012) argumenterar för varför länder kunde ha motivation att låta vinstöverföring till lågskattejurisdiktioner finnas kvar. Orsaken till detta argument var att förstärkningen av internprissättningsregler i högskatteländer kan leda till en mera aggressiv skattesatskonkurrens mellan lågskatteländer. Burgers och Mosquera (2017) stöder däremot inte behovet av en koordinerad internationell skattereglering för att förhindra BEPS och de anser inte heller att multinationella företagen borde beskyllas för detta.

Istället anser de att regeringarna borde ta de nödvändiga stegen som behövs för att ta itu med OECDs BEPS projekt.

Ett styrkande på att OECDs reglering har påverkat samhället kan vi också se i intervju svaren där Respondent X anser att OECD nog har hjälpt att tackla problemet med BEPS men att allvarliga problem fortfarande återstår eftersom de är mera inriktade på mindre specifika problem men inte tilltalar hela systemet. Och därmed återstår de fundamentala problemen. X tilltalade även problemet med OECD stolparna 1 och 2 (även om de inte behandlats i denna avhandling) och menar att även de kan göra skattesystemet mera komplext på ett negativt sätt.

Respondent X tar också upp hur Google är ett väldigt bra exempel på hur den nuvarande internationella företagsbeskattningen ser ut och att revidering krävs på en större nivå.

Alltså anser både tidigare studier och respondenter att förstärkt OECD reglering kommer att påverka samhället på ett positivt sätt när det kommer till aggressiv skatteplanering.

Om vi i detta skede ser regleringen endast ur Googles specifika situation, kan det konstateras att regleringen som sätts i bruk av OECD när det kommer till internprissättning. För tillfället verkar det hindra Google från att kunna utföra sitt skattesystem på det sättet de hittills har gjort det. Men om den är tillräcklig är fortfarande svårt för mig att säga, eftersom de säkert hittar en väg runt det hela.

De kommer alltså med hjälp av BEPS direktivet införa diverse åtgärder mot aggressiv skatteplanering. Dokumentationskravet anses vara en av de viktigaste aspekterna vid förhindrandet av utnyttjandet i internprissättning. Detta kan vi i alla fall konstatera enligt BDO (2019) (se kapitel 4.5.1)

Studien visar att skatteflykt och aggressiv skatteplanering helt klart arbetar mot uppbyggnaden av samhället och därför kan ses som en oetisk aktivitet för företag. BEPS som ämne berör väldigt många aspekter som tillsammans bildar ett otroligt komplicerat problem. OECD gör enligt mig sitt bästa för att försöka tackla problemet, även om det kommer att kräva otroliga mängder arbete och tid före vi kan se märkbara ändringar i samhället. Även om The double Irish Dutch Sandwich inte längre är

användbar ser jag utan tvekan att Google och även andra multinationella företag kommer att hitta andra lösningar för att för att uppnå samma resultat vilket stöder Ting (2014) argument om att det är säkert att multinationella företag och deras skatterådgivare inte kommer att sluta sträva efter lösningar för skatteflykt så länge möjligheterna för dem finns tillgängliga. Vilket kan anses vara lite oroväckande.

En tentativ lösning på problematiken omkring BEPS kunde vara att en allmän skattesats på en minimiprocent skulle införas över hela världen. Detta kunde bidra till att företagen inte ser någon nytta i att flytta bort sina inkomster, vilket i sin tur kunde få tillbaka det patriotiska tankesättet som företagen hade före globaliseringen, det vill säga att främja sitt hemland och kommun. Knuutinen anser att det teoretiskt sätt skulle detta vara möjligt men att han har väldigt svårt att se det i praktiken, eftersom detta redan har varit svårt att implementera inom EU. Där han också hänvisar till CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) som är ett initiativ som lanserades i 2016 med målet att införa en gemensam skattesats i Europa.

Är regleringen som sätts i bruk av OECD tillräcklig för att ha någon påverkan?

Denna studie har fått den uppfattningen vad gäller OECDs reglering att forskare anses lita på OECD och att den reglering de inför kommer sakta men säkert kommer att bekämpa BEPS. Samt att striktare reglering anses minska spelrummet för aggressiv skatteplanering. Men att det ännu krävs ändringar i reglering eftersom verksamheter fortfarande utvecklas. Därför är det svårt att se ett slut på BEPS inom snar framtid.

### 5.3 intressentanalys

Intressentteorin tar upp vem som påverkas av företagets handlingar. I detta skede av studien kommer en intressentanalys ur ett CSR perspektiv utföras, där tas Googles intressentgrupperna upp och analyseras med hur de hänför sig till Carrolls fyrdelade pyramid, samt hur detta kan ses ur CSP och SVT teoriernas synvinkel. Detta baseras på den empiriska delen som berör Googles intressenter samt de teorier som behandlats i början av kapitel 2. Eftersom frågan om aggressiv skatteplanering borde beaktas inom CSR redan har analyserats i ett tidigare kapitel. Denna studie håller med argumenten som behandlats för varför den borde göra det. Denna analys kommer däremot att fokusera på hur CSR ser ut ur företagets synvinkel för tillfället för att kunna se hur Google hänför sig till sina olika intressenter med hjälp av Carrolls (2016) fyrdelade pyramid.

Carroll (2016, s.6) anser att pyramiden är ett hållbart intressentverktyg där varje enskild komponent av ansvaren, hänvisar till olika intressenter när det kommer till varierande prioriteringar som intressenterna kan påverkas av.

Figuren nedan beskriver hur Google anses prioritera sina intressentgrupper i kronologisk ordning.



Figur 15 Googles intressenter

Därmed anser Meyer (2017) att Google uppfyller sina CSR krav gentemot dessa intressentgrupper på olika sätt. 1. Användarna genom att utveckla bra produkter och fokusera på användarerfarenheten. 2. Anställda genom att kompensera dem med hög lön, diverse förmåner, och en bra arbetsmiljö. 3. Marknadsförare och andra kunder genom att öka få en utökad popularitet och därmed kunna utöka den marknadsräckvidd och effektivitet som gynnar denna kundgrupp. 4. Genom att utveckla bra produkter som är lönsamma kan företaget generera mera vinst åt sina ägare. 5. Genom att följa lagen och regleringen i de länder de är aktiva följer de sin plikt gentemot regeringen. 6. Samhället anses få sin del genom välgörenhet som Google utför via Google.org. Sist i Googles prioriteringar finns alltså samhället, samhället är också den intressentgrupp som berörs mest av den aggressiva skatteplaneringen.

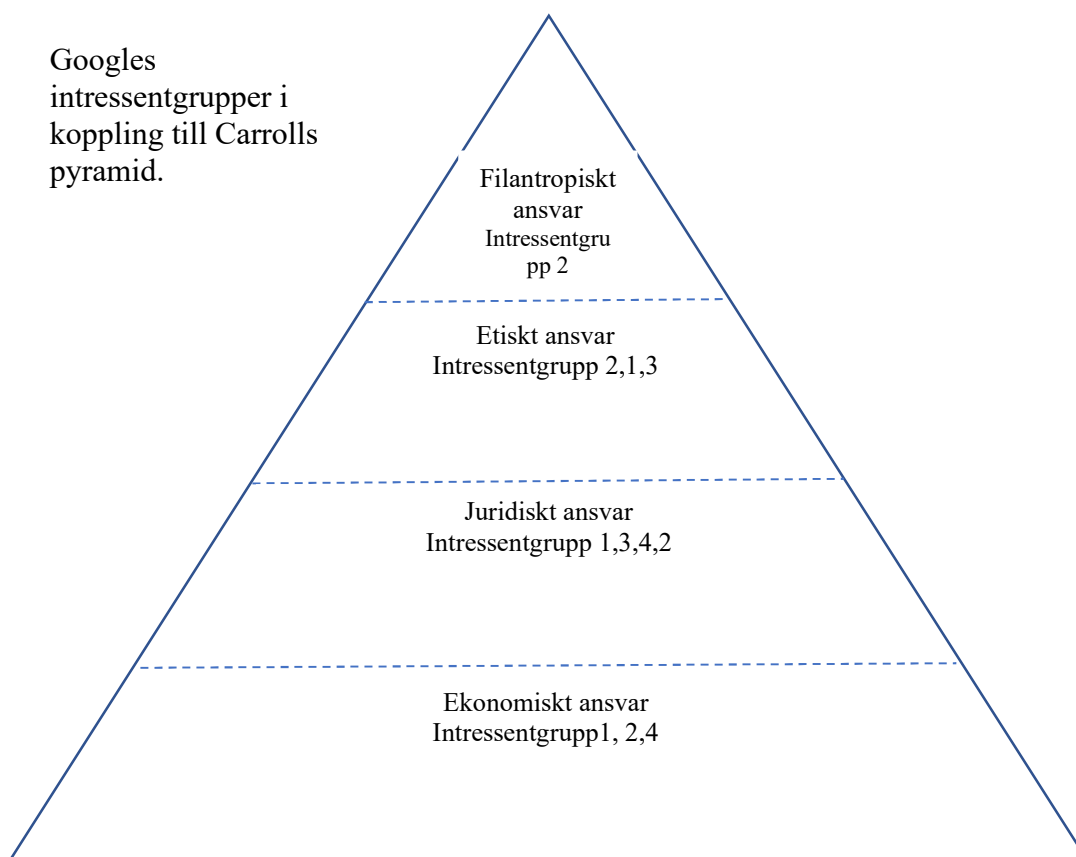
Carroll (2016, s.6) skriver att det ekonomiska ansvaret mest dramatiskt påverkar deras aktieägare och anställda eftersom om verksamheten inte är ekonomisk hållbar påverkas dessa grupper signifikant. I Googles fall sköter de om denna del via att generera vinst åt sina aktieägare och betala ut bra lön åt de anställda och ge bra förmåner åt sina anställda, genom att fokusera på sina kunder genererar de inkomster som i sin tur ger dem möjlighet att betala ut vinster. Därmed fyller Google det ekonomiska ansvaret genom att fokusera på grupp 1, 2 och 4.

Det lagliga ansvaret anser Carroll (2016, s.6) vara ytterst viktigt med respekt mot ägarna, men i dagens tvistesamhälle uppstår hotet om tvister gentemot företagen oftast från de anställda och konsumentintressenter (1.3.4.2). Eftersom Google följer de lagar och regleringar i de länder de är aktiva, men också prioriterar sina anställda och sina kunder sköter de om den lagliga aspekten av pyramiden.

Det etiska ansvaret påverkar alla olika intressentgrupper varav aktieägares stämningar är en expanderande kategori. När man utför en undersökning på de etiska problem som företagen står inför i dagsläget involverar de oftast de anställda, kunder, och miljön (2,1,3) (Carroll, 2016, s.6). Google sköter detta genom att fokusera på miljön i form

av bidrag, men däremot bryter de mot denna aspekt på ett mycket större basis när de berövar samhället från de resurser som de behöver för att sätta pengar på de saker som Google nu istället sätter pengar på för att verka som ett samhällsmedvetet företag. Meyer (2017) beskrev dessa saker som att Google kämpar för global folkhälsa, klimatförändringar, fattigdom, med mera. Men detta är ju saker som samhället själv skulle kunna motverka om pengarna inte skulle försvinna från dem.

Till sist är det filantropiska ansvaret mest och påverkar samhället, men också de anställda eftersom forskning har visat att företags filantropiska medverkan signifikant kan relatera till dess anställdas moral och engagemang (2). Google uppfyller delvis denna aspekt genom att de tar väl hand om sina anställda genom att erbjuda en bra och rolig arbetsmiljö som höjer moralen och engagemanget hos de anställda. Men däremot genom att utföra aggressiv skatteplanering jobbar de mot den skyldighet de har till samhället. Analysen visar också att Googles intressentgrupp 5 och 6 även om de är dess lägsta prioritet inte dyker upp i figuren nedan om hur Google anpassar sina ansvar gentemot sina intressenter.



Figur 16 Googles Pyramid

Företag förväntas vara etiska, vilket betyder att företagen har förväntningar och skyldigheter att göra det som anses rätt och rättvist samt att undvika eller minimera skadan till alla intressenter som de interagerar med. Slutligen förväntas företaget vara en god företagsinvånare, alltså genom att ge tillbaka och bidra med finansiella, fysiska och humanitära resurser till de samhälle där företaget är verksamt. (Carroll, 2016, s.4)

CSP och SVT teorierna stöder olika delar av pyramiden, SVT syftar på de två understa delarna, och CSP är mera fokuserade på den två översta. Här kan man argumentera, beträffande aggressiv skatteplanering, om Google fyller de två nedersta pelarna men sviker de två översta. Däremot om vi går enligt de som Carroll (2016) skriver om de olika delarna av pyramiden och de som Meyer (2017) skriver om hur Google anpassar sig till sina olika ansvarsområden, kan denna studie konstatera att Google fyller sina krav på CSR som de ser ut just nu.

Om vi vidare granskar CSP & SVT för Googles beteende kan jag konstatera följande. Enligt CSP teorin kan vi se att Google nog inte följer de villkor som tillhör den, eftersom den till och med går såpass långt att företaget inte bör utföra oetiska aktiviteter, vilket jag konstaterat att aggressiv skatteplanering enligt denna studie anses vara. Men däremot om vi följer SVT teorin kan det konstateras att Google följer de grunder som den teorin baserar sig på, alltså att skapa maximalt värde för sina aktieägare och andra intressenter. Därför är det otroligt svårt att göra en slutsats eftersom det inte finns något som i sig är rätt och fel, det är bara en fråga om hur man själv väljer att se på ämnet. Det vill säga om man själv vinner på att företaget presterar bra kommer man antagligen att välja att se det ur aktieägarens synvinkel, men om man ser det mera ur samhällets synvinkel så skulle CSP teorin vara mera relevant.

Ur en CSR synvinkel handlar allt sist och slutligen om etik. Freeman m.fl (2010) tar upp ”problemet med etik och kapitalism”. Eftersom kapitalism har blivit det dominerande medel till att organisera värdeskapelse och handel blev det tydligt att begränsningen av uppmärksamheten på dess ekonomiska effekter ger en skadlig partiell uppfattning.

Om Google endast utför aggressiv skatteplanering för att kunna allokera sina resurser på sina kunder, anställda, R&D kan man enligt prioriteringarna och det som beskrivs inom de olika områden av pyramiden anta att Google utför sin skatteplanering för att kunna ge allt de kan till de som de prioriterar mest. Däremot görs detta på bekostnaden av pengar för samhället, som indirekt kommer ha en påverkan på de som de anser sig prioritera. Carroll (2016, s.5) menar att företag ofta försöker fördela sina ansvar inom pyramiden, det ekonomiska ansvaret till ägare och andra intressenter kräver en försiktig fördelning mellan korttids och långtids lönsamhet. På kort sikt kommer företagets utgifter för juridiska, etiska och filantropiska skyldigheter alltid anses att strida mot sitt ansvar gentemot sina aktieägare.

Till ett av företagets grundansvar och primära syfte är dock att generera vinst, och i samband med vinst kunna dela ut den till sina aktieägare. Man kan se aggressiv skatteplanering som ett maximerande av företagsvinst och företagets tillväxt. Desto större företaget blir desto större kommer också dividenderna vara och aktiekursen att stiga. Detta gör att företaget kommer bli mera attraktivt på aktiemarknaden och i konsumentens ögon. I detta fall uppfyller Google sin uppgift att växa och betala allt mera dividend år efter år. På vilket sätt kan vi bedöma om det sociala ansvaret väger mera än det ansvar de bär gentemot sina aktieägare?



## 6. Slutsats

I detta kapitel kommer en slutsats som kommer att koppla ihop allt som har analyserats till konkreta svar till forskningsfrågor, men också ta upp studiens bidrag till forskningsområdet. Studien avslutas med en genomgång av trovärdighet och relevans, begränsningar och till sist förslag på vidare forskning inom ämnet.

### 6.1 Forskningsresultat

Forskningsfrågorna som satts upp för denna avhandling kan besvaras enligt följande: I frågan om Hur uppstår BEPS? Har denna studie byggt upp den teoretiska referensram som anses beröra de olika grundpelare som bygger upp problemet, för att sedan i analyskapitlet med hjälp av en teoretisk analys och en figur (figur 8) beskriva hur detta går till. Om detta sedan påverkar CSR och det ekonomiska och sociala ansvaret? Har varit en primär fråga i denna avhandling. Detta har konstaterats till att vara en tolkningsfråga på vad man anser som etiskt fel och hur detta kan anpassas till olika synvinklar som finns angående frågan vad som bör ingå i CSR. OECDs regleringar har tagits upp i denna avhandling för att besvara frågan om de är tillräckliga för att ha någon påverkan på BEPS? Enligt det som framkommit i denna studie anses det att regleringarna som införts av OECD anses ha bra koll på problemet med BEPS och jobbar aktivt för att hålla det så, däremot är det upp till regeringen i varje land att se till att de anpassar sig till OECDs reglering för att något skall hända. Om detta är tillräckligt för att få slut på det hela är kanske inte fallet, men i alla fall är vi på väg åt rätt håll. I frågan om hur Google flyttat stora summor pengar årligen till skatteparadis? har varit en grund för utförandet av fallstudien.

Fallstudien har utförts för att koppla BEPS, CSR, samt regleringen till Google, detta har gjorts genom att granska företagets skatteplaneringsstruktur känd som Double Irish Dutch Sandwich. utöver det har också CSR implikationer behandlats för att utreda om användningen av aggressiv skatteplanering påverkar företagets sociala eller ekonomiska ansvar. Studien visar att aggressiv skatteplanering för tillfället inte påverkar dessa ansvar eller att ens ansvarsskyldigheten kopplat till CSR berör detta. Däremot finns det många argument för varför den borde tas upp inom CSR som behandlats i analysen. Detta har i denna avhandling tolkats ur tidigare forskning och

teori, sedan kopplats till Carrolls fyrdelade pyramid och SVT samt CSP teorierna inom CSR och behandlats i form av en intressentanalys.

## 6.2 Studiens bidrag till ämnesområdet

Att öka förståelse av ett ämne kan anses som ett otroligt brett syfte. Orsaken till att syftet är såpass brett är på grund av att ämnet i sig är så stort. Att endast skrapa ytan på ett delmoment hade inte gett läsaren den helhetsbild som behövs för att förstå problemet. Denna studie har uppnått sitt syfte genom att sammanfatta litteratur och skapat en helhetsbild för ämnet med BEPS. Detta har gjorts genom att utföra en litteratursökning och kopplat ihop delmoment som skapar problemet, det vill säga saker som internationell skatteplanering, ekonomisk dubbelbeskattning, internprissättning, skattefusk och skatteparadis. Genom att skapa en förståelse angående dessa delområden inom problemet har läsaren kunnat skapa en egen bild av hur de ser på problemet. För att ytterligare göra problemet mera relevant för läsaren har ett känt exempel med Google anpassats i fallstudien där det främsta syftet är att ta reda på hur Google flyttar sina pengar, detta har gjort studien mera relevant och lättare för läsaren att relatera till, eftersom det ger ett konkret exempel som är ytterst relevant. Problemet med ansvarsskyldighet när det kommer till BEPS har också behandlats ur en CSR synvinkel. Detta fyller syftet genom att vidare utveckla den allmänna förståelsen av ämnet på ett sätt som behandlar hur detta problem påverkar samhället och i värsta fall individen, detta tas upp på olika sätt i studien, delvis genom en intressentanalys och delvis genom att behandla relevant teori. Genom att göra detta kan läsaren själv bygga upp sin åsikt om hur de anser att problemet påverkar dem. Även regleringen anses viktigt enligt skribenten på grund av de brister den medför på alla håll inom ämnet. För att kunna förstå ämnet helt är det därför viktigt att känna till denna reglering och hur den påverkar problemområdet.

Denna studie har med hjälp av sitt breda syfte kunnat bidra till ämnesområdet genom att skapa en överblick angående BEPS problematiken, som Brauner (2014) beskrivit som ett överväldigande projekt i sin helhet. Detta har utförts genom att förklara hur BEPS uppstår samt genom att använda ett relevant företag i fallstudien kunnat visa detta på ett intressant sätt. Studien tar också upp kopplingen mellan skatter och BEPS

som Genasci & Pray (2008) anser att varit förvånansvärt lite omtalat i den akademiska litteraturen. Detta har gjorts genom att svara på forskningsfrågan om BEPS bryter mot företagets sociala eller ekonomiska ansvar. Studien styrker också Knuutinens (2014) argument att skatter borde anses beröra CSR oberoende vad företagen själv anser. Detta har framkommit i analysen som behandlar BEPS och CSR. Studien styrker också påståendet gjort av Ting (2014) som anser att multinationella företag alltid kommer att sträva efter lösningar som utgör skatteflykt.

### 6.1 Trovärdighet och relevans

Trots att studien stötte på problem när det kom till intervjuerna. Det vill säga att endast två respondenter var villiga att svara på mina frågor angående detta ämne, orsaken till detta kan bland annat bero på kunskapsbrist hos de övriga respondenterna som kontaktades eller att fel människor kontaktades, eller att de inte ville ta en ställning till just detta ämne. Därmed kan jag konstatera att studien saknar trovärdighet till en viss grad. Men studien baserar sig ändå på stora mängder källor anser jag att det bidrar till stor relevans för fallstudien även om den kvalitativa delen blev bristfällig, samt att relevansen hos de respondenter som svarade anses enligt mig vara betydlig. Därmed anser jag att på basen av de kriterier som behandlats i denna underrubrik om studiers trovärdighet att denna studie kan anses vara trovärdig.

### 6.2 Studiens begränsningar

Studien har sina begränsningar när det kommer till hur djupt jag valde att gå in på de enskilda aspekterna, orsaken till att jag valde att utföra en bredare studie. Var på grund av att hela ämnesområdet var nytt och det hade inte funnits tid att utföra en specifikare studie, därmed hoppas jag att man i framtiden kan utgå från denna studie och utföra mera specifika studier. En annan sak som påverkade studien på ett negativt sätt var antalet respondenter som valde att bli intervjuade, eftersom det är svårt att hitta de som anses kunna svara på dessa frågor kunde jag endast ta kontakt med eventuella forskare och de som inom The Big 4 bolagen som anses sakkunniga till de olika aspekterna, genom att intervjua vanliga revisorer tror jag inte att jag hade fått mera värde till studien.

### 6.3 Förslag på vidare forskning.

Mitt förslag på vidare forskning kunde vara mera CSR specifikt, eftersom denna studie behandlar både CSR aspekten men också så många andra delar av problemet. Eller mera angående regleringen som införs av OECD och med hjälp av en kvantitativ studie bevisa hur regleringen faktiskt har påverkat problemet med BEPS.

## Källor

### **Källor Böcker:**

Ahrne Göran & Peter Svensson (2015) Handbok i Kvalitativa metoder, Liber Ab, S 9.

Bryman Alan & Bell Emma. (2017). Företagsekonomiska forskningsmetoder, Liber Ab, S 17

Bryman Alan. & Bell Emma. (2015). Business research methods. 4th edition. Oxford: Oxford University Press.

Bryman Alan (2018) Samhällsvetenskapliga metoder, upplaga 3. Liber Ab, S299- 310

Drury, C. (2015). Management and cost accounting. Cengage learning EMEA, United Kingdom, s. 526-541.

Eicke Rolf (2009) Tax planning with Holding Companies- Repatriation of US Profits from Europe, Kluwer Law international. S 11-55.

Freeman, Harrison, Wicks, Parmar, De Colle, Stakeholder Theory, The state of the art. Cambridge university press. 2010, S 3-5.

Tax Havens: international tax avoidance and Evasion, Jane G Garvelle, 2010, s 1-3, congressional research service.

Karayan John E, Charles W Swenson, Joseph W Neff (2002). Strategic Corporate Tax Planning, John Wiley & Sons Inc. S. 17-18

Feagin Joe R, Anthony M Orum, Gideon Sjoberg, 1991. A Case for the case study, The university of North Carolina Press, Chapel hill. S 22

Lang Michael (2013), introduction to the law of double taxation conventions 2 upplagan, Joint publication of IBFD & Linde, s 29-30.

Pogge Thomas, Krishen Mehta (2016) Global Tax Fairness, Oxford university press. S 173-

Saunders Mark, Philip Lewis, Adrian Thornhill, Research methods for business students, 5<sup>th</sup> edition, Pearson education limited, 2009. S 110-126.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2016). Research methods for business students. 7<sup>th</sup> edition. Essex: Pearson Education Limited.

Starchild, Adam (1994). Tax Havens for international business , Mcmillan press LTD (s 1)

Yin R.K. , Case Study Research , Design and Methods, 4<sup>th</sup> edition, Vol 5, Sage Publications.Inc. 2009, S 4-18.

Yin, R.K. (1984). Case study research: Design and methods. Beverly Hills: Sage.

### **Källor artiklar:**

Ana Gisbert, Beatriz Garcia. Earnings Management: A Literature Review. Revista Espanola de financiacon y contabilidad vol 32 no 115 2003. S 311-323

Andrus Joe & Oosterhuis Paul, Transfer pricing after BEPS: Where are we and where should we be going. 2017 The tax magazine Vol 95, issue 3. S 75-92

Arcot Sridhar, Valentina Bruno, Antoine Faure-Grimaud, Corporate governance in the UK: Is the comply or explain approach working?, International Review of Law and Economics, Volume 30, Issue 2, 2010, Pages 193-201,

- Autrey Romana & Francesco Bova: Gray Markets and Multinational Transfer Pricing, *The Accounting Review* Vol 87 No 2 2012, S 393-421.
- Avi-Yonah, Rueven S, Xu Haiyan. Evaluating beps. *Erasmus Law Review*, 10(1), 2017, S 3-11.
- Baskarada, Sasa, Qualitative Case Study Guidelines (October 19, 2014). Baškarada, S. (2014). Qualitative case studies guidelines. *The Qualitative Report*, 19(40), 1-25.
- Becker Johannes & Clemens Fuest : Transfer pricing policy and intensity of tax rate competition, *Economic Letters* Vol 117 issue , 2012, S 146-148
- Berliner, D., & Prakash, A. (2012). From norms to programs: The United Nations global compact and global governance. *Regulation & Governance*, 6(2), 149–166.
- Bivins, T. (2006). Responsibility and accountability. In K. Fitzpatrick & C. Bronstein (Eds.), *Ethics in Public Relations: Responsible Advocacy*, 19–38.
- Boesso, G. & Kumar, K. (2009), Stakeholder prioritization and reporting: evidence from Italy and the US, *Accounting Forum*, Vol. 33 No. 2, pp. 162-175.
- Brauner, Y. (2014). What the beps. *Florida Tax Review*, 16(2), 55-116.
- Burgers Irene, Mosquera Irma, Corporate taxation and BEPS: Fair slice for developing countries. *Erasmus Law Review*, 2017, Vol10(1), S 29-47.
- Carroll, A.B. Carroll's pyramid of CSR: taking another look. *Int J Corporate Soc Responsibility* 1, 3 (2016).
- Dechow, Hutton, Kim, Sloan: Detecting earnings management: A New Approach, *Journal of Accounting Research* Vol 50 No 2 2012. S 275 – 334

Dhammika Dharmapala “What Do We Know about Base Erosion and Profit Shifting? A review of the empirical literature. Fiscal studies special issue on corporate tax, Vol 35 No 4. 2014. S 421-428

Dourado Ana Paula, 'The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?' (2016) 44 *Intertax*, Issue 6/7, S 440–446

Fleetwood, S. (2005). Ontology in Organization and Management Studies: A Critical Realist Perspective. *Organization*, 12 (2), s. 197

Fuest Clemens, Christoph Spengel, Katharina Finke, Jost H. Heckemeyer & Hannah Nusser: Profit Shifting and ”Aggressive “ Tax Planning By Multinational Firms: Issues and Options for Reform. 2013, Discussion Paper No. 13-078. S 1-21

Genasci, M., & Pray, S. (2008). Extracting Accountability: The Implications of the Resource Curse for CSR Theory and Practice. *Yale Human Rights & Development Law Journal* , 11, 37-58.

General Accounting Office (GAO). (1990). Case study evaluations. Washington, DC.

Gray, Kang, Lin. Tang. Earnings Management in europe post IFRS: Do cultural influences persist?, *Management international Review*, Vol 55 no 6 2015, S 827-856.

Heal Geoffrey, Corporate social responsibility: An economic and financial framework. *Geneva pop risk insur Issues pract* 30, 2005, S 387-409.

Healy Paul & James Wahlen: A Review of the Earnings Management Literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons* Vol 13 No 4 1999. S365 - 383.

Holtzman Yair & Paul Nagel, An introduction to transfer pricing, *Journal of Management Development* 2014, Vol 33 No 1, S 57-61



Hines, James R., Jr. "How Serious a Problem is Base Erosion and Profit Shifting?"  
Canadian Tax J. 62, no. 2 2014: S 443-453.

Huizinga Harry & Luc Laeven: International Profit Shifting Within European  
Multinationals, CEPR Discussion Paper No. 6048, 2007,

Jones, T. M. 1980. Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined. California  
Management Review, 22(2), S. 59–67

Kitzmueller Markus & Jay Shimshack: Economic perspectives on Corporate Social  
Responsibility, Journal of Economic literature 2012, 50:1, S 51-84

Knuutinen Reijo: Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax  
Planning. Nordic Tax Journal 2014:1, 2014. S 36-72

Knuutinen Reijo: International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social  
Responsibility, Edilex, 2013. S 1-16

Kutera Malgorzata: A model of aggressive Tax optimization with the use of  
royalties. Journal of Economics and Management, Vol 30 (4). 2017. S 86-98.

Klein, H. K., & Myers, M. D. (1999). A set of principles for conducting and  
evaluating interpretive field studies in information systems. MIS Quarterly, 23(1),  
67-94.

Lamers Isabel, Pauline Mcharo, Kei Nakajima "Tax Base erosion and profit shifting  
(BEPS) and International Economic Law", Trade and investment law clinic Papers,  
2014, S 1-82

Lohse Theresa & Nadine Riedel : Do Transfer Pricing Laws Limit international  
Income Shifting? Evidence form European Multinationals, Cesifo Working paper No  
4404, Public Finance 2013, S 1-30

Long, R., White, M., Friedman, W. & Brazeal, D. (2000). The 'qualitative' versus 'quantitative' research debate: A question of metaphorical assumptions? *Journal of international value-based management*, 13, 189-197.

Loomis, S. C. (2012). The double Irish sandwich: Reforming overseas tax havens. *St.Mary's Law Journal*, 43(4), S 825-854.

Marques Mario & Carlos Pinho: Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? *Empirical evidence from Europe*, *Accounting and business Research* Vol 46 Issue 7, 2016, S 703-730

Mele Domenec, (2008), *Corporate Social Responsibility Theories*, The Oxford Handbook, Oxford university press, S48 - 67

McWilliams, A. and Siegel, D. (2000), *Corporate social responsibility and financial performance: correlation or misspecification?* *Strat. Mgmt. J.*21. S 603-609.

Messod D. Beneish : *Earnings Management: A Perspective* 2001. S 2.

Mitchell, R.K., Agle, B.R. and Wood, D.J. (1997), *Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts*, *Academy of Management Review*, Vol. 22 No. 4, pp. 853-886

Molenaar Dick: *Transparency and Taxation: consequences for international entertainers* 2019. S 144 – 149

OECD *Transfer Pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2017

Slevitch Lina, 2011, *Journal of quality assurance in Hospitality & Toursim*. S 73-81

Perry, C. (1998). *Process of a case study methodology for postgraduate research in marketing*. *European Journal of Marketing*, 32(9/10), 785-802.

Schön, Wolfgang, Transfer Pricing Issues of BEPS in the Light of EU Law, Reprinted from British Tax Review (BTR), 2015; Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2015-9, S 417-428

Mei-Ki Shiu, Maggie. From local GST loophole to the worldwide BEPS problems, Tax Specialist, Vol. 18, No 2, 2014, S 85-89

Sokatch John; Transfer-Pricing with Software Allows for Effective Circumvention of Subpart F Income: Google's "Sandwich" Cost Taxpayers Millions. The international Lawyer, Vol 45, No 2, 2011, S 725-747.

Tamvada, M, (2020). Corporate Social responsibility and accountability: a new theoretical foundation for regulating CSR, Springer Open, 1-14

Thorne, Danielle, The Double Irish and Dutch Sandwich tax strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by the utilisation of these structures? LLM Research paper 2013, University of Wellington Victoria.

Ting, Antony, iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue 2014. British Tax Review 2014 No.1 , S 43 -71

Uddin, M., Hassan R. & Tarique, K. Three Dimensional Aspects of Corporate Social Responsibility. Daffodil International University Journal of Business and Economics, Vol. 3, No. 1, January 2008. S 200 – 212

Unerman, J. & Bebbington, J. (2007), Stakeholder Engagement and Dialogue, Routledge, Abingdon

Utting, P. (2008), The Struggle for Corporate Accountability. Development and Change, 39: 959-975.

Van den Hurk, Hans. Starbucks versus the People. Bulletin for international Taxation, 2014. S 27- 34

Wang, R. Y., & Strong, D. (1996). Beyond accuracy: What data quality means to data consumers. *Journal of Management Information Systems*, 12(4), 5-34.

### **Källor internet:**

Alphabet Inc (Google). (2020) Google årsrapport 2019 Hämtad 28.09.2020. Från: [https://abc.xyz/investor/static/pdf/20200204\\_alphabet\\_10K.pdf?cache=cdd6dbf](https://abc.xyz/investor/static/pdf/20200204_alphabet_10K.pdf?cache=cdd6dbf)

Alphabet Inc (Google). (2020). Alphabet Issues Sustainability bonds to Support Environmental And Social Initiatives. Hämtad 28.09.2020. Från: <https://abc.xyz/investor/news/releases/2020/0803/>

BDO. (2019). Ireland International corporate tax rule changes. Hämtad 28.09.2020. Från: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-52-september-2019/ireland-international-corporate-tax-rule-changes>

Europaparlamentet. (2018). Listings of tax havens by the EU. Hämtad 12.1.2020. Från: <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>

Europaparlamentet. (2018). An overview of shell companies in the european union. Hämtad 12.1.2020. Från: [http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155724/EPRS\\_STUD\\_627129\\_Shell%20companies%20in%20the%20EU.pdf](http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155724/EPRS_STUD_627129_Shell%20companies%20in%20the%20EU.pdf)

FAR online. (2020). intressentmodellen, Rätt Bolagsrätt 2020 Robert Sevenius. Hämtad 25.8.2020. Från: [https://www-faronline-se.ezproxy.vasa.abo.fi/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/i/rb\\_intressentmodellen/?q=intressentmodellen](https://www-faronline-se.ezproxy.vasa.abo.fi/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/i/rb_intressentmodellen/?q=intressentmodellen)

Fingo. (u.d). Aggressiivinen verosuunnittelu, ja kuina siitä päästään eroon. <https://www.fingo.fi/sites/default/tiedostot/julkaisut/aggressiivinen-verosuunnittelu.pdf>

Garyfox. (2020). How does Google Make Money?. Hämtad 26.1.2021. Från:  
<https://www.garyfox.co/how-does-google-make-money/>

Investopedia. (2019). Shell Corporation. Hämtad 13.11.2019. Från:  
<https://www.investopedia.com/terms/s/shellcorporation.asp>

OECD. (u.d). What is BEPS? Hämtad 27.3.2020 Från:  
<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

OECD. (u.d). What are we doing to solve it? Hämtad 27.3.2020 Från:  
<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

OECD. (u.d). Action 8-10 Transfer pricing. Hämtad 27.3.2020. Från:  
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

OECD. (u.d). Action 5 Harmful tax practices. Hämtad 27.3.2020. Från:  
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

OECD. (u.d). Action 6 Prevention of tax treaty abuse. Hämtad 27.3.2020. Från:  
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

Oxfam. (2018). Inequality and poverty: the hidden costs of tax dodging. Från:  
<https://www.oxfam.org/en/inequality-and-poverty-hidden-costs-tax-dodging>

Panmore Institute. (2017). Google stakeholders & Corporate social responsibility (CSR), Meyer Pauline. Hämtad 27.01.2021. Från: <http://panmore.com/google-stakeholders-corporate-social-responsibility-csr-analysis>)

PWC. (2020). Corporate Group Taxation. Hämtad 3.3.2020. Från:  
<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Finland-Corporate-Group-taxation#>

PWC. (2020). Hämtat 1.10.2020  
<https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/withholding-taxes>

Reuters. (2019). Google Shifted 23 billion to tax haven Bermuda in 2017. Hämtad 5.4. 2020. Från: <https://www.reuters.com/article/us-google-taxes-netherlands/google-shifted-23-billion-to-tax-haven-bermuda-in-2017-filing-idUSKCN1OX1G9>

Tax Foundations. (2019). CFC Rules in Europe, Elke Asen, 2019. Hämtad 23.3.2020. Från: <https://taxfoundation.org/cfc-rules-europe-2019/>

Verohallinto. (u.d). Transfer pricing. Hämtad 12.1.2020. från: [https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/transfer\\_pricing/](https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/transfer_pricing/)

### **Bilder**

Pngall. (u.d). Google Logo. Hämtad 20.8.2020. Från: <http://www.pngall.com/google-png/download/42378>

## Bilaga 1 Intervjuguide

### Interview questions

#### Background information:

1. Do you wish to stay anonymous in this study or can I reveal your name?
2. Do you have anything against me recording this interview? (can be skipped if answered remotely)
3. How long have you been working in your specific field?
4. What is your level of education?
5. Work title?

#### BEPS in general and regulation:

1. Is BEPS and aggressive tax planning a societal problem? Why?
2. Are the regulations that are enforced by the OECD enough to solve the problem with BEPS?
  - a. In particular, Action 8-10 regarding transfer pricing
  - b. In particular, Action 5-6 regarding harmful tax practices and treaty shopping

#### Corporate social responsibility in addition to BEPS:

Aggressive tax planning could be seen as violating the company's social responsibility by for example not supporting the local society its operating in. even though there are no regulation from a CSR point of view that prevents this.

1. What is your opinion on that tax planning activities should be brought up in the question of CSR and economic responsibility, or is this just and ethical point of view from the company?

#### Transfer pricing and Tax treaties:

2. Is transfer pricing really the issue when it comes to BEPS or are tax treaties and old laws the real problem?

#### Hard to value intangibles:

3. The problem of evaluating HTVI assets, is this something you come by a lot?
  - a. (Follow up) are they hard to evaluate?
  - b. (Follow up) are the guidelines set by OECD enough to make a more correct evaluation?

Tax Havens:

1. Tax havens play a major role in BEPS, How do you see us combat them?
2. Could a worldwide corporate tax law that sets a minimum percentage solve it, or would it just resolve in new problems?

Holding and shell companies:

1. Holding companies in the form of shell companies are often used while performing aggressive tax planning, because of their tax benefits. Should any change in these be applied?

Google specific:

2. Google is a known example in creating these structures, are you aware of how Google has performed its aggressive tax planning known as The Double Irish Dutch Sandwich
  - a. Yes, what are your thoughts about this?
  - b. No, kindly move on (if answered remotely)

Forecasts for the future:

3. How do you personally view the future of BEPS
  - a. Is this just the beginning?
  - b. Do we need some drastic changes to get a hold of this?

Other thoughts:

4. Anything you would like to add?