

# Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak

– strategi for skattlegging av statsløs inntekt

av Gregar Berg-Rolness



# Forord

Av Tax Justice Network Norge, Kirkens Nødhjelp,  
KFUK-KFUM Global og Changemaker

Samlet taper verdens land 500 milliarder dollar i skatt på grunn av skatteunndragelse og -unngåelse i multinasjonale selskaper.<sup>1</sup> Mens høyinntektsland mister de største summene, er konsekvensene størst i lavinntektsland. Sårt tiltrengte skatteinntekter som kunne finansiert nødvendig infrastruktur og velferdstjenester forsvinner ut i skatteparadis.

Det er befolkningen som må ta regningen når store selskaper i mindre grad bidrar til verdens statskasser. Den enorme skatteflukten muliggjøres gjennom en utdatert forståelse av hvordan flernasjonale selskaper opererer. Dagens tilnærming stammer fra mellomkrigstiden, en tid der handel over landegrenser gikk langt saktere, og lenge før vi hadde internett. utfordringene med å skattlegge den digitale økonomien har aktualisert debatten og vist at det haster. Systemet er utdatert, og det er på høy tid å oppdatere vår tilnærming til selskaper som opererer på tvers av landegrenser.

Norge spiller en viktig rolle i det internasjonale skattearbeidet og har i en årrekke gjennom bistand, forskning og internasjonalt engasjement løftet skatt og ulovlig kapitalflukt som tema. Tiden er nå inne for å starte arbeidet med en omfattende omlegging av dagens system. En enhetlig skattlegging er en løsning for en mer virkelighetsnær skattlegging av flernasjonale selskaper

Med dette som bakgrunn ønsket Tax Justice Network Norge, Kirkens Nødhjelp, KFUK-KFUM Global og Changemaker å bidra inn i debatten til hvilken retning Norges arbeid for å sikre finansiell åpenhet og internasjonalt samarbeid bør ta. Denne rapporten gjør rede for utfordringene i dagens skattesystem, allerede eksisterende metoder for skattlegging som bryter med armlengdeprinsippet, og Norges muligheter til å oppdatere vår tilnærming til skattlegging av multinasjonale selskaper.



Utgitt av  
Tax Justice Network – Norge  
Changemaker  
Kirkens Nødhjelp  
KFUK KFUM Global

Oslo, desember 2017

Denne rapporten er gjort mulig med støtte fra Norad.

<sup>1</sup> Alex Cobham (2017): Tax avoidance and evasion – The scale of the problem, <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/Tax-dodging-the-scale-of-the-problem-TJN-Briefing.pdf>

# Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak

– strategi for skattlegging av statsløs inntekt

Av Gregar Berg-Rolness

Gregar Berg-Rolness er faglig rådgiver for Tax Justice Network Norge. Han har arbeidet i Skatteetaten i flere år, blant annet som fungerende fylkesskattesjef i Vestfold. Han har skrevet en rekke fagartikler og to fagbøker: *Inntekt av virksomhet (2009)* og *Skatteparadisene og Den internasjonale selskapsskatteretten (2016)*.

## Innhold

1. Introduksjon.....	6
2. Globale verdikjeder.....	8
2.1 Den digitale økonomien sprenger de nasjonale rammene for verdiskapningen.....	8
2.2 Offshore finanssentre (OFC), skatteparadis i moderne form.....	9
2.3 Økende overskuddsflytting til nullskatteregimer («Profit Shifting»).....	10
2.4 Grunnelementer for utvikling av den internasjonale skatteretten.....	12
3. Prinsipper for landenes skattesystemer.....	13
3.1 Statenes suverenitet i skattelovgivning.....	13
3.2 Skattepliktens omfang for personer og selskaper.....	14
3.3 Fordeling av beskatningsrett mellom stater.....	16
3.3.1 Internasjonal dobbeltbeskatning.....	16
3.3.2 Konserninterne transaksjoner og armlengdeprinsippet i OECDs mønsterskatteavtale.....	17
3.3.3 Tilordning av inntekt til et fast driftssted.....	18
4. G20/OECD – tiltak mot BEPS.....	19
4.1 BEPS-tiltakene.....	19
4.2 Sentrale problemområder.....	21
4.2.1 Immaterielle eiendeler – økt kompleksitet.....	21
4.2.2 Signifikant økonomisk nærvær – «fast driftssted» i en digitalisert økonomi.....	22
4.2.3 Armlengdeprinsippet begrensning.....	23
4.3 FNs modellskatteavtale - motstand mot armlengdeprinsippet.....	24
5. Enhetlig skattlegging med formelbasert fordeling av skattepliktig inntekt.....	26
5.1 Enhetlig skattlegging av MNF – sentrale elementer.....	26
5.2 CCCTB i EU («Common Consolidated Corporate Tax Base»).....	27
5.3 Konsolidert selskapsbeskatning til fordeling i USA.....	30
6. Eksempler på enhetlig skattlegging på avgrensede områder.....	31
6.1 NOKUS – Norsk kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteand.....	31
6.2 Transaksjonsbasert overskuddsdeling - modifisering av armlengdeprinsippet.....	32
6.3 Krav til grenseoverskridende symmetri - behandling av hybride problemstillinger.....	33
6.4 Kostnadsbidragsordninger - («Cost contribution arrangements» – CCA).....	34
6.5 Global terskel for rentefradrag.....	35
7. Enhetlig skattlegging krever styrket internasjonalt samarbeid.....	36
7.1 Internasjonalt samarbeid styrker landenes skatteforvaltning.....	37
7.2 Samarbeid gjennom OECD.....	37
7.3 Samarbeid gjennom FN.....	38
7.4 FATCA – viktig steg mot avvikling av banksekretessen.....	38
7.5 FATF – bekjempelse av hvitvasking.....	39
8. Strategi for utvikling av internasjonal og nasjonal skatterett.....	39
8.1 ICRICT – detaljert anbefaling til utforming av regler for enhetlig skattlegging av MNF.....	40
8.2 Strategi for norsk regelverksutvikling.....	42

# 1. Introduksjon

«The Internet has completely changed the way the world works by changing how information is exchanged and business is transacted».

Det er påpekt av G20-lederne som en grunnleggende årsak for globaliseringen av økonomien og viser utfordringene for den internasjonale skatteretten.<sup>2</sup> I et strategidokument fra 2012 fastslår IMF at verden er forandret.<sup>3</sup> For bare noen få tiår siden hadde de nasjonale økonomiene knapt noen tilknytning til den globale finansverden i det hele tatt. Nå er grenseoverskridende transaksjoner det normale, og store finansielle institusjoner dominerer den globale økonomien. Den internasjonale selskapskatteretten er utviklet for å løse problemet som oppstår når flere land skattlegger samme inntekt, internasjonal dobbeltbeskatning. Nå opplever vi imidlertid at de multinasjonale foretakene (MNF) ikke betaler skatt av betydning. I den globale økonomien er dobbelt ikke-beskatning det sentrale problemet og inntekten har blitt statsløs. I rapportens kapittel 2 beskrives hovedpunkter for verdiproduksjonen før og nå, utvikling av globale verdikjeder og den digitale økonomien.

G20 har fastslått at overskuddet i de multinasjonale foretakene (MNF) skal beskattes der den økonomiske aktiviteten foregår, og hvor verdiene skapes. Dette prinsippet omtales under kapittel 2.

Fra flere hold lanseres prinsippet om enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak, med formelbasert fordeling av foretakenes skattepliktige inntekt (enhetlig skattlegging), som den beste løsningen for å oppnå at inntekten skattlegges i de landene der verdiene skapes. I denne rapporten beskrives hvordan et slikt system kan utformes og hvordan dette står i sammenheng med gjeldende prinsipper for den internasjonale selskapskatteretten.

Tiltak på skatteområdet må ta utgangspunkt i statenes selvvråderett. De sentrale forskjellene vi finner i skattesystemene, fører i mange tilfeller til internasjonal dobbeltbeskatning. Internasjonal dobbeltbeskatning løses gjennom skatteavtalene. Disse forholdene og de grunnleggende prinsippene som gjelder for den internasjonale skatteretten beskrives i kapittel 3.

OECD oppsummerer at statene i den nye globale økonomien utsettes for internasjonal dobbelt ikke-beskatning. Denne problemstillingen behandles i kapittel 4. G20/OECD har som sitt sentrale tiltak iverksatt BEPS prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting). Tiltakene fra BEPS-prosjektet gjennomføres i skatteavtalene og i landenes interne skatteregler. Det er tilstramminger og i noen grad utvikling av nye prinsipper. Det internasjonale samarbeidet på skatteområdet skal styrkes.

Men på sentrale områder som behandlingen av de konserninterne transaksjonene, holder OECD fast på gamle prinsipper. De enkelte konsernselskapene skal fortsatt behandles som selvstendige enheter (selvstendighetsfiksjonen) og internprisene i transaksjonene, dvs. prisen som anvendes i konsernintern omsetning av varer og tjenester, skal settes i henhold til armlengdeprinsippet.

Det er grunn til å fastslå at vi nå står overfor et paradigmeskifte i den internasjonale selskapskatteretten. Prinsipper som ble utviklet tilbake til 1920 tallet er ikke i stand til å ivareta landenes skattesystemer i en digital tidsalder. Det er nødvendig å utvikle nye prinsipper for skattlegging av de multinasjonale foretakene. Enhetlig skattlegging beskrives under kapittel 5. Her beskrives hvordan dette prinsippet nå settes ut i livet av EU gjennom CCCTB-regelverket («The Common Consolidated Corporate Tax Base»). USA har lenge hatt lignende regler. CCCTB-reglene vil få stor betydning for regelverksutviklingen i Norge. Enkelte regler i den internasjonale skatteretten har elementer som peker mot enhetlig skattlegging som løsningsprinsipp. Det er fordelaktig for utviklingen av regler som følger dette grunnlaget å kunne vise til eksisterende regelverk hvor elementer fra prinsippet gjør seg gjeldene. Disse eksemplene er beskrevet i kapittel 6.

Enhetlig skattlegging med formelbasert fordeling av skattefundament krever internasjonalt samarbeid på skatteområdet på et langt høyere nivå enn det vi har nå. Det er nødvendig å bygge videre på det samarbeidet som er etablert. Under kapittel 7 beskrives de forskjellige samarbeidsorganene i korte trekk.

ICRICT («The Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation»), har utviklet en detaljert plattform for det videre arbeidet med enhetlig skattlegging. Her ligger det et bredt spekter av konkrete løsningsforslag. Løsningspakken til ICFICT blir presentert i Kapittel 8.

Enhetlig skattlegging av MNF må oppstilles som strategi for norsk regelverksutvikling og bidrag til utviklingen av den internasjonale selskapskatteretten.

<sup>2</sup> Se G20-ledernes St. Petersburg-erklæring fra toppmøtet 5. og 6. september se erklæringen, [https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Saint\\_Petersburg\\_Declaration\\_ENG\\_0.pdf](https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Saint_Petersburg_Declaration_ENG_0.pdf).

<sup>3</sup> «The IMF's Financial Surveillance Strategy», framlagt av administrasjonen, se <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/082812.pdf>.

## 2. Globale verdikjeder

Den digitale økonomien legger grunnlaget for at produksjon og omsetning av varer og tjenester skjer grenseløst i mange land. De nasjonale rammene for produksjonen sprenes og vi har nå en sterk vekst i den såkalte offshore-økonomien, som i stor grad er knyttet til skatteparadisene. Hit havner landenes skattefundamenter. Noen land er mer utsatt enn andre, men for alle land har det nå blitt nødvendig å få kontroll med denne utviklingen, ikke minst for utviklingslandene.

### 2.1 Den digitale økonomien sprenger de nasjonale rammene for verdiskapningen

I perioden 1900–1980 foregikk 70–80 % av den globale verdiskapningen i Europa og Amerika. I 2010 var andelen falt til 50 %, og denne andelen vil fortsette å synke, kanskje ned til 20–30 % i dette århundret.<sup>4</sup> Det skjer dype og strukturelle endringer, produsentene blir multinasjonale, populærkulturen når fram i alle verdenshjørner, og det utvikles en felles innsats mot overnasjonale problemer som miljøforurensing, narkotika og økonomisk kriminalitet.

Utviklingen av nye teknologiske plattformer for produksjon og verdiskapning, hvor en ny internasjonal arbeidsdeling har vokst fram, har skapt globale markeder som sprenger nasjonalstatenes gamle rammer for produksjonen.

Internasjonale konserner etablerer seg ut fra forskjellige strategier i de enkelte land, hvor minimering av skatten er et viktig element, ved siden av andre hensyn. Det kan dreie seg om horisontalt organiserte konserner som etablerer likeartede foretak i forskjellige land/markeder, eller det kan dreie seg om vertikalt organiserte konserner hvor de enkelte funksjonene i organisasjonen plasseres i forskjellige land. Produksjon,

prosjektering, finansiering, ledelse og eierskap plasseres i forskjellige land og det formes globale verdikjeder.<sup>5</sup>

Globaliseringen av vare- og tjenestetilbudet har ført til en tilsvarende globalisering av produsentene, dvs. selskapene som står for denne produksjonen. Det blir etter hvert problematisk å fastslå hvor selskapene hører hjemme. Nasjonal identitet kan svært enkelt endres. Selskapet kan være registrert i ett land, ha sitt management i et annet land, aksjonærene i et tredje land og rettssystemet i et fjerde land anvendes for å løse konflikter.<sup>6</sup>

Globaliseringen av økonomien har ført til økonomisk og sosial framgang i mange land. Det er vanskelig å se for seg at prosesser som er basert på teknologisk utvikling, kan stoppes. En annen sak er behovet for regulering og styring. Globaliseringen, slik den har utviklet seg de siste tjue årene, må imidlertid betegnes som en konsernstyrt globalisering, styrt av markedskreftene og nyliberal ideologi. Det er en stor utfordring å få denne utviklingsprosessen under demokratisk styring. Interne transaksjoner mellom konsernselskaper bør ikke innebære at skattepliktig inntekt overføres til lavskatteland

eller skatteparadis. De enkelte land bør med en fornuftig ressursinnsats kunne kontrollere at eget skattefundament ikke blir uthulet.

Mens produksjonen nå i økende grad skjer internasjonalt, håndheves reguleringer og definering av rammebetingelsene på nasjonalt plan. Arbeidsvilkår, helsestell, rettshåndheving og statenes finansiering skjer i henhold til nasjonale regelverk. De enkelte landene kommer i denne situasjonen i et konkurranseforhold til andre land når det gjelder lokalisering av produksjonen, en konkurranse hvor de landene som kan tilby det laveste reguleringsnivået, som regel vil vinne. De enkelte landenes selvbestemmelsesrett blir da i større grad et spørsmål om tilpasning til, snarere enn styring av, utviklingen.

Når kontrollen med verdiskapningen i stor grad forsvinner fra den nasjonale arenaen, hvor befolkningen gjennom demokratiske styringsprosesser utøver sin innflytelse, oppstår det et demokratisk underskudd. Dette gir grunnlag for sosial uro. Når bedriftseierne plasserer sine overskudd i skatteparadis, utfordres samfunnsolidariteten eller, om man vil, samfunnskontrakten. Da er ikke ansatt og eier lenger i samme båt, utover selve arbeidsforholdet. De samfunnmessige relasjoner for øvrig – helsevesen, eldreomsorg, forsvar, ordensmakt mv. – er man ikke lenger sammen om. De som er avhengige av velferdssystemer må klare seg så godt de kan.

I den nye, globaliserte økonomien er vi i ferd med å få en faktisk internasjonal strukturering av selskapsbeskatningen som overkjører nasjonenes suverenitet på skatteområdet. Globaliseringen reiser problemstillinger som stiller klassiske tema som forholdet mellom individ og stat og mellomstatlige relasjoner i et nytt lys.

### 2.2 Offshore finanssentre (OFC), skatteparadis i moderne form

Samfunnmessig optimal verdiskapning vil i utgangspunktet innebære at investeringer skjer der avkastningen før skatt er høyest. Fra eiernes side er imidlertid interessen knyttet til avkastning etter skatt. Skatteparadisene bidrar til store forskjeller i foretakenes skattekostnader og skaper ineffektivitet i den globale verdiskapningen. Transaksjoner gjennom skatteparadis er i stor grad uten realitet, og har slik sett liten eller ingen egenverdi for verdiskapningen. Til tross for dette overfører MNF enorme verdier til skatteparadisene. Skattemessige forhold har stor betydning for hvor verdiene plasseres, og hvordan verdiene igjen skal sirkuleres. Skatteparadisenes funksjon er direkte og indirekte uheldig for verdiskapningen i mange land.

#### Offshore finanssentre, OFC

OFC ble attraktive for finansinstitusjoner på 1960–70 tallet gjennom sine tilbud om mer eller mindre reguleringsfri etablering i kombinasjon med økt tilgjengelighet. Kapitalstrømmen til finanssentrene offshore truet de a finansmarkedene, noe som dro med seg en rekke dereguleringer, blant annet kontrollen med valutamarkedene. Noen etablerte finanssentre tok opp konkurransen med offshore finanssentrene. «Offshore banking» ble vanlig, dvs bankvirksomhet som er dominert av fremmed valuta. Samtidig kom det et ideologisk tidsskifte, hvor de økonomiske liberalistene tok hegemoniet. Liberaliseringen av finansmarkedene var en viktig faktor for framveksten av den globaliserte økonomien og dette skapte igjen grunnlag for en sterk vekst for de skatteparadisene som utviklet seg til offshore finanssentre. Caymanøyene med ca. 60 000 innbyggere, regnes nå som verdens 5. største finanssenter.

<sup>3</sup> Thomas Piketty: Capital in the Twenty-First Century, The Belknap Press, Harvard 2014 s. 59.

<sup>5</sup> Se G20-ledernes St. Petersburg-erklæring fra toppmøtet 5. og 6. september se erklæringen, [https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Saint\\_Petersburg\\_Declaration\\_ENG\\_0.pdf](https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/Saint_Petersburg_Declaration_ENG_0.pdf).

<sup>6</sup> Steven A. Bank, «The Globalization of Corporate Tax Reform», Pepperdine Law Review [2013]. Professor Mihir A. Desai, Harvard Business School, karakteriserer denne prosessen som en «decentering» av moderne forretningsvirksomhet. Mihir A. Desai, «The Decentering of the Global Firm», The World Economy [2009] s. 1271–1272

Den såkalte offshore-økonomien, hvor skatteparadisene inngår, er en sentral del i den nye, globale økonomien. Offshore-økonomien er beskrevet som kapitalens reaksjon på etterkrigstidens forsøk på å regulere markedet. Den teknologiske utviklingen har stor betydning, gjennom internett kan alle og enhver orientere seg om skatteparadisenes tilbud og ta direkte kontakt med tilretteleggerne. I denne situasjonen er det i flere skatteparadiser utviklet nye finanssentre som sentrale arenaer for konkurransen i de internasjonale markedene.

Statistikk fra Bank of International Settlement (BIS) viser at omkring halvparten av alle banktransaksjoner og omkring en tredjedel av multinasjonale konserners direkte investeringer foregår via skatteparadiser, eller offshore finanssentre.

City of London har stått i sentrum for denne utviklingen og har med rette blitt betegnet som alle skatteparadisers mor. Framveksten av offshore finanssektor har etter andre verdenskrig skjedd i et tett samspill med Wall Street. De amerikanske internasjonale konsernene har spilt en avgjørende rolle.

### 2.3 Økende overskuddsflytting til nullskatteregimer («Profit Shifting»)

Problemet med uheldig dobbeltbeskatning har kommet helt i skyggen av avsløringene av den reelle skattebelastningen i MNF. Den siste avsløringen til International Consortium of Investigating Journalists (ICIJ) – Paradise Papers, viser hvor omfattende den «lovlige» overskuddsflyttingen er, hvordan aktørene opererer i et samrøre over landegrensene på tvers av politiske skillelinjer og hvordan dette aktivt tildekkes i intrikate selskapsstrukturer i skatteparadiser. Det er åpenbart at de nasjonalt baserte skattyterne bærer en langt større skattebyrde enn MNF, og at dette er et betydelig konkurransemessig problem. Reglene som skulle etablere like skattemessige betingelser

for grenseoverskridende investeringer i forhold til innenlandsinvesteringer, har bidratt til sin motsetning: store ulikheter som skattemessig favoriserer den internasjonale kapitalen, og som skaper vanskelige konkurranseforhold for de nasjonalt baserte foretakene.

Dette har også medført såkalte innlåsnings effekter, dvs opphopning av kapital i skatteparadisene. Kapitaleierne unnlater å ta kapitalen hjem fra skatteparadisene for å unngå at gevinster og annen avkastning blir beskattet.

#### EU griper inn mot aggressiv skatteplanlegging:

EU bøtelegger nå internasjonale teknologiskeselskaper for brudd på konkurranselovreguleringen ved omgåelse av skatteregler:

*Apple-skatt I EU:* I 2003 betalte Apple 1 % i skatt til EU-land, 2014 var dette ytterligere redusert til 0,005 %

*EU til Apple:* Dere skylder Irland USD 14.5 milliarder i skatt, pluss renter. Men Irland vil ikke innkreve pengene. EU-kommisjonen stevner nå Irland inn for EU-domstolen (ECJ).

*EU bøtelegger Amazon:* EUR 250 mill. i bot for brudd på konkurransereglene på grunn av skattefordeler. Denne gangen er det Luxembourg som skal ha pengene. Bli nok ganske motvillig det også.

I en ny FN-studie anslås provenytapet å utgjøre i underkant av USD 500 milliarder pr år.<sup>7</sup> Forskere knyttet til IMF har anslått det globale tapet til USD 650 milliarder.<sup>8</sup> Samtidig har den effektive skattesatsen for selskapsskatten falt kraftig de senere årene. Dette har imidlertid ikke forhindret en sterk vekst i overskuddsflyttingen.<sup>9</sup>

Mens dobbeltbeskatning tidligere var den sentrale problemstillingen i den internasjonale skatteretten rettes oppmerksomheten nå mot dobbelt ikke-beskatning. Temaet dobbelt ikke-beskatning står nå sentralt for OECDs arbeid med

<sup>7</sup> Alex Cobham and Petr Jansky: Global distribution of revenue loss from tax avoidance. WIDER Working Paper 2017/55 (mars 2017).

<sup>8</sup> Crivelli, E., R. De Mooij, and M. Keen (2016). 'Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries'. FinanzArchiv: Public Finance Analysis, 72(3).

<sup>9</sup> Clausing, K.A. (2016). 'The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond'. National Tax Journal, 69(4): 905-34.

#### Anslag over omfanget av overskuddsoverføring til lavskatteregimer (profit shifting):

OECD, ved implementeringen av BEPS – februar 2016: Inntektstapet fra overskuddsoverføring (BEPS) er konservativt anslått til USD 100-240 milliarder årlig, eller 4-10 % av den globale selskapsskatten.

IMF 2016, TJN – Cobham & Jansky 2017: Utviklingsland taper rundt USD 200 på grunn av skatteunndragelse og – omgåelse. Det har vært en sterk økning: fra USD 130 milliarder i 2012, 12 milliarder i 1994.

Alstadsæter, Johannesen og Zucman, "Who Owns the Wealth in Tax Havens?" (NBER – WP 23805/2017): 10 % av globale formue er plassert i skatteparadiser. ¼ var ikke rapportert.

Tørsløv, Wier, Zucman, "EUR 600 billion and Counting: Why High Tax Countries Let Tax Havens Flourish":

Skattetapet globalt på grunn av overskuddsflytting utgjør 12 % av totale selskapsskatteinntekter og 20 % for EU. Multinasjonale foretak flytter 45 % av sitt skattepliktige overskudd til skatteparadiser, mer enn EUR 600 milliarder i 2015.

skatteavtalene og påvirkning av utviklingen av landenes interne skatterett. Det er flere nokså forskjellige forhold som skaper store internasjonale skattehull:

- Enkelte jurisdiksjoner tilbyr skattefri etablering for internasjonale foretak, det typiske skatteparadistemaet. Territorialprinsippet, som ganske mange land praktiserer, skaper skattehull.
- Mange land har særskilte skatteordninger, som for eksempel den norske rederiskatteordningen, som innebærer skattefrihet.
- Skatteplikt basert på prinsippet om hvor juridiske personer er hjemmehørende, gir anledning til skatteflukt.
- Forskjellige hybrid-problemstillinger. Landene kan behandle samme forhold forskjellig (gjørne selskapsform, investeringsform mv.) og dels gi like transaksjoner forskjellig virkning.<sup>10</sup>
- Skatteavtalesystemet, som i utgangspunktet skal motvirke dobbeltbeskatning, kan i stedet ende opp i regler som medfører dobbelt ikke-beskatning.
- Hemmelighold, manglende transparens.

Stadig mer mobile skattegrunnlag, økende grad av ikke stedbundet inntektsgivende virksomhet, større arbeidsdeling og langt flere konserninterne grensekryssende transaksjoner gir langt bedre anledning for MNF til å flytte skattepliktig inntekt til fordelaktige jurisdiksjoner («profit shifting»). Ved bruk av slike metoder overfører MNF skattepliktig inntekt fra de land hvor verdiene produseres (virksomhetsinntekter), og fra de land hvor eierne bor (kapitalinntekter), til jurisdiksjoner som disse inntektene ikke har noen tilhørighet til, hvor det knapt nok er en postboks.

De norske selskapenes skattebetaling viser et dramatisk fall de siste årene. I 2016 har selskapenes skattebetaling falt videre ned til 130 milliarder, 177 milliarder mindre enn det selskapene betalte i skatt i 2012, nær ¾ av det som årlig hentes fra oljefondet til statsbudsjettet. Den nøyaktige betydningen av overskuddsflyttingen må undersøkes nærmere, men den har åpenbart stor betydning.

Skattepliktig inntekt som overføres til lavskatteregimer kan betegnes som statsløs inntekt.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> OECDs BEPS-rapport, «Key pressure areas».

<sup>11</sup> Edward D. Kleinbard bruker betegnelsen «statsløs inntekt». Kleinbard (2011 og 2012). Part 1 av rapporten er tilgjengelig i Tax Notes, 5. sept. 2011. Se Kleinbards artikkel «Stateless Income» i Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/08, Florida Tax

Statsløs inntekt er et uunngåelig produkt av de gjeldende skattesystemene. Problemene har nå fått et omfang og kompleksitet som rokker ved prinsippet om «the separate entity approach» som basis for internasjonal fordeling av beskatningsrett. Det er nødvendig å ta konsernens samlede overskudd i betraktning, med sikte på å fordele skattefundamentet i henhold til verdiskapningen på en treffende og ikke minst praktisk måte.

#### 2.4 Grunnelementer for utvikling av den internasjonale skatteretten

Lederne for verdens største økonomier har gjennom G20 fastslått at skatte spørsmålet er et sentralt element for strukturering av en global økonomi som kan gi grunnlag for fortsatt vekst og tilfredsstillende løsninger på de sosiale utfordringene som globaliseringen har medført. I slutterklæringen fra St. Petersburg-møtet (2013) ble hovedelementene for utviklingen av den internasjonale skatteretten framlagt:<sup>12</sup>

- Overskudd skal beskattes der den økonomiske aktiviteten foregår, og hvor verdiene skapes. Beskatningsretten skal i sterkere grad få en kildemessig forankring. Det legges ikke vekt på hvor eierskapet sitter.
- Det settes søkelys på skattesystemene i de utviklede landene. De enkelte landene må forsikre seg om at egne regler ikke bidrar til overføring av skattefundament til lavskattelend.
- Automatisk informasjonsutveksling etableres som ny global standard for utveksling av skatteopplysninger, multilateralt og bilateralt.

Problemstillingene knyttet til skatteparadisene skal ifølge G20/OECD primært løses gjennom regulering av den globale økonomien og utvikling av landenes skattesystemer, slik at alle berørte land får sin rettmessige andel i skattefundamentet. Landene må ut fra dette premisset endre eget regelverk, slik at hullene til lavskattelendene tettes igjen. Dette er et felles internasjonalt anliggende, hvor

#### Overskuddsoverføring (profit shifting) – hovedmetodene:

Overskuddsoverføring til skatteparadis skjer i hovedsak på følgende vis:

- Tilrettelagte finansieringsstrukturer som fordeler finanskostnader og finansinntekter i jurisdiksjoner der rentekostnader gir skattefradrag mens renteinntekter er skattefrie. Oppkjøpsfondene (PE-fond) er typisk eksempel på dette.
- Prising av varer og tjenester i konserninterne transaksjoner slik at fortjenesten havner i et skatteparadis
- Overføring av immaterielle eiendeler til et skatteparadis slik at royaltyinntekter havner dit, med skattefradrag der varene og tjenestene produseres.
- Plassering av virksomhet i selskaper i skatteparadis. Typisk her er spillsekskapene.

det ikke kan tolereres at enkelte land unndrar seg prosessen. Det vil i så fall virke ødeleggende for alle. Man kan si at det er etablert et internasjonalt solidarisk ansvar for å skape bærekraftige samfunn langs hele verdikjeden.

OECD utvikler nå nye prinsipper for fordeling av skattefundament basert på de enkelte landenes bidrag til de globale verdikjedene. Dette vil overta for de markedsbaserte strukturene som skulle sikre skattemessig nøytralitet ved den internasjonale kapitalbevegelsen, strukturer som har sviaktet fullstendig tatt i betraktning opphopningen av ubeskattet kapital i skatteparadisene.

## 3. Prinsipper for landenes skattesystemer

Statens skattlegging av egne innbyggere og foretak varierer mye, normalt i tråd med utviklingsnivå for statens velferdsordninger. Forsøk på internasjonal harmonisering av skattesystemene har imidlertid blitt møtt med sterk motstand, hvor statens suverenitet på området har blitt fastholdt som et grunnleggende prinsipp. Statene vil derfor fortsatt ha sine varierende regler for skatteplikt. Dette gjelder både den subjektive skatteplikten: hvordan skattyterne defineres på forskjellig vis, og den objektive skatteplikten: hvor høye skattesatser som settes av hver stat. I denne situasjonen inngår statene skatteavtaler for å løse problemer når regelverket er overlappende – internasjonal dobbeltbeskatning.

### 3.1 Statens suverenitet i skattelovgivningen

Anledningen til å beslutte egne skatteregler ligger i kjerneområdet for statens suverenitet. Skattlegging inngår i de sentrale administrative funksjoner som statene hegger om som uttrykk for sin selvstendighet. Suverenitet på skatteområdet kan defineres som et lands evne til å forvalte sine skattesystemer uten innblanding eller hjelp av andre lands skattemyndigheter.<sup>13</sup>

Statens forvaltning av egne skattesystemer omfatter også den sivilrettslige og strafferettslige etterprøvingen av enkeltsaker. Videre omfattes forvaltningen av landets skatteavtaler og andre forskjellige former for internasjonalt samarbeid i skattesaker, herunder voldgiftsprosedyrer. Suverenitet i skatteforvaltningen betyr ikke at staten står fritt til å vedta hvilke som helst skatteregler, for eksempel uten hensyn til internasjonalt anerkjente generelle personvernprinsipper, men at staten innenfor de internasjonale premisser og rammer som gjelder, selv kan finne den beste gunstige tilpasningen.

De utviklede skattesystemer bygger på nasjonens statsdannelse som rammer for egen produksjon, og hvor det var handel over landegrensene som i første rekke ga en internasjonal dimensjon til økonomien.

Statens skattesystemer finansierer statens fellesskapsløsninger. Landenes skattepolitikk er utviklet i tråd med sosiale behov og reformer i landene, som igjen gjenspeiler landenes utvikling, produksjonsnivå, arbeidskraftens kvalitet mv.

Skatterettens klassiske posisjon som sentralt element i statens suverenitet, og den sterke stillingen suverenitetsbegrunnelsen har for varierende skattenivåer, kom klart til syne da OECD ved tusenårsskiftet forsøkte å legge press på skatteparadisene for å motvirke skadelig skattekonkurranse («harmful tax competition»).<sup>14</sup> OECD lyktes ikke i sitt forsøk på å få skatteparadisene til å endre sine skattesystemer i noen vesentlig grad. Statens suverenitet på skatteområdet er

<sup>12</sup> G20 Leaders' Declaration (september 2013) pkt. 50.

<sup>13</sup> OECD, «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue» (1998). Det er redegjort for OECDs aksjon mot skatteparadisene på dette grunnlaget i kap. 9. Se rapporten, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.

<sup>14</sup> Charles McLure Jr., «Globalization, Tax Rules and National Tax Sovereignty», Bull. International Fiscal Documentation, Vol. 55, No. 8, s. 328–341 (2001).

### Grunnlag for subjektiv skatteplikt:

De fleste land etablerer subjektiv skatteplikt for personer ved bosetting. For juridiske personer (aksjeselskaper ol.) defineres den subjektive skatteplikten normalt ut fra to alternative grunnlag:

- På formelle forhold, som registrering i landet eller annen form for formell innlemmelse, eller
- På faktisk tilknytning, hvor det legges vekt på hvor selskapets sentrale styrende organer befinner seg, eller hvor den effektive ledelsen av selskapet foregår.

Også andre kriterier kan brukes for skattlegging. Det er verdt å merke seg at USA benytter seg av statsborgerskap («citizenship»). USA beskatter sine statsborgere for global inntekt uavhengig av hvor de er bosatt. Utenlandske statsborgere blir imidlertid globalskattepliktig til USA ved bosetting. Spania og Italia har et element av dette i sine skattesystem. Disse landene fortsetter å beskatte sine statsborgere dersom de flytter til et definert skatteparadis.

fortsatt et sentralt premiss for de arbeider som pågår for å løse de nye utfordringene i den globale økonomien.

På midten av 2000-tallet fikk skatteparadisene gjennomslag i OECD for sitt krav om at deres suverene rett til å bestemme eget skattesystem skulle respekteres. Men samtidig ble det fastslått at statenes suverenitet på dette området ikke går så langt at det kan etableres systemer som er skadelige for andre staters skattefundamenter. Dette prinsippet retter seg i like stor grad mot de utviklede lands skattesystemer som skatteparadisenes. Det ble med dette etablert et «level playing field» for en utviklingsprosess basert på en samhandling mellom statene, store og små, på likeverdig grunnlag, som blant annet har ført fram til automatisk utveksling av skatteopplysninger mellom et stort antall stater.

Statenes beskatningsrett avledes fra to sentrale prinsipper, bosetting og kilde til inntekt.<sup>15</sup> Statene vil med utgangspunkt i disse to aksepterte beskatningsprinsippene beskatte:

- Egne bosatte innbyggere og selskaper (juridiske personer) som er hjemmehørende i riket («residence jurisdiction»), og
- Utlendinger dersom utlendingen har inntekter med kilde i landet.

Typiske eksempler på kildeskatt er inntekt fra eiendom innenfor kildestatens grenser, inntekt av arbeid og virksomhet eller annen aktivitet i kildestaten («source jurisdiction»).

Ut fra dette skiller det mellom to hovedtyper skattesubjekter: innenlands bosatte/hjemmehørende fysiske og juridiske personer og ikke-bosatte/hjemmehørende med begrenset tilknytning til landet, i norsk skatterett betegnet som skattesubjekter med begrenset skatteplikt.

### 3.2 Skattepliktens omfang for personer og selskaper

Skattefundamentet i de enkelte land etableres gjennom landenes internrett. Statenes rett til å skattlegge bygger på definerte skattegrunnlag i statenes lovregler. På dette grunnlaget beskattes egne innbyggere, selskaper og organisasjoner og utlendinger for inntekter som skriver seg fra landets territorium.

Landene bestemmer skattepliktens omfang i henhold til to ulike prinsipper: globalinntektsprinsippet og territorialinntektsprinsippet. De fleste land anvender globalinntektsprinsippet,<sup>16</sup> dvs. all formue og inntekter som en skattyter opptjener er skattepliktig, uavhengig av om inntekten er opptjent innenlands eller utenlands. Et globalinntektssystem

innebærer i prinsippet at en norsk investor i stor grad vil stå overfor samme skatt på inntekt og formue uavhengig av hvilket land det investeres i. En del land anvender territorialinntektsprinsippet,<sup>17</sup> gjerne bare betegnet som territorialprinsippet. Territorialprinsippet innebærer at inntekten må være opptjent innenfor landets territorium for at skatteplikt skal inntre.

Skatteparadisene bygger i de fleste tilfeller sine skattesystemer på territorialprinsippet. Dette gjør det attraktivt å registrere selskaper her for formell overføring av inntekt som er opptjent i andre land.

Skatteparadisene konstaterer at inntektene ikke er opptjent innenfor territoriet, og anser følgelig inntektene som skattefrie. USA vurderer nå å innføre dette prinsippet i sine skatteregler.

Bosteds- og kildebeskatning er betegnelser som brukes for statenes beskatningsrett; globalinntekts- og territorialinntektsprinsippet er betegnelser som brukes for å beskrive skattesubjektets objektive skatteplikt.

Utviklingslandene vil primært være opptatt av kildeskatter, mens de landene som har utviklede økonomier og skattytere som opererer i mange land, vil foretrekke beskatning basert på bosted/globalinntekt. OECDs mønsterskatteavtale er basert på bostedsbeskatning, mens FNs modellavtale for skatteavtaler i større grad legger vekt på kildestatsbeskatning. I Norges skatteavtaler med utviklingsland anvendes bestemmelser om kildeskatt i større grad. I skatteavtalene mellom skatteparadisene og utviklingsland er det derimot ofte ikke gitt rom for kildeskatter.

#### Globalinntektsprinsippet og territorialinntektsprinsippet

**Globalinntektsprinsippet:** All formue og alle inntekter en skattyter har innenlands og utenlands kommer til beskatning der skattyter er bosatt.

**Territorialinntektsprinsippet:** Skattyter beskattes kun for formue og inntekt som oppstår i den staten der skattyter er bosatt. Utenlands inntekt beskattes da ofte når skattyter henter denne inntekten hjem til bosettingsstaten.

#### Kapitalfluktutvalget

– en vurdering av bosteds- og kildebeskatning (NOU 2009:19 pkt 4.1.6):

«Tradisjonelt har denne måten å fordele beskatningsretten på blitt rettfærdiggjort under henvisning til den sterke koblingen som typisk eksisterer mellom bostedsland og skattebetaler. Dersom en personlig skattebetaler betaler skatt i landet hvor han eller hun er bosatt, så vil skattebetaleren også nyte godt av det offentlige tjenestetilbudet som skatten finansierer. I tilfeller med juridiske subjekter, som bare er registrert i en jurisdiksjon, forsvinner begrunnelsen for dette beskatningsprinsippet. Et kjennetegn ved skatteparadis er nettopp at det er en minimal kobling mellom skattesubjektet og jurisdiksjonen. I slike situasjoner taler rettfærdighetsbetraktninger for at det er kildelandet som bør ha beskatningsretten.»

<sup>15</sup> Jf. note framlagt i forbindelse med revisjonen av FNs håndbok for utviklingslandenes forhandling av skatteavtaler, etter 2011-revisjonen av FNs mønsterskatteavtale. Se [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

<sup>16</sup> Se Ot.prp. nr. 86 (1997–98) «Ny skattelov» pkt. 7.2, jf. St.meld. nr. 2 (1997–98) «Revidert nasjonalbudsjett 1998».

<sup>17</sup> Om territorialprinsippet i de ulike sammenhenger uttrykket benyttes, se blant annet Mössner, «Source versus Residence – an EU Perspective», Bulletin for International Taxation (2006) s. 504–506 og Marres, «The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation», Intertax (2011) s. 112 flg.



### 3.3 Fordeling av beskatningsrett mellom stater

Reglene for fordeling av beskatningsrett er et hovedområde i den internasjonale selskapskatteretten. Reglene er utviklet for å håndtere problemene med internasjonal dobbeltbeskatning. I konsernforhold legges «the separate entity approach» til grunn. Det vil si at hvert enkelt konsernselskap skal vurderes som om det var et uavhengig selskap og alle konserninterne transaksjoner skal vurderes som om de var foretatt mellom uavhengige aktører, – armlengdeprinsippet.

#### 3.3.1 Internasjonal dobbeltbeskatning

Når flere land har hjemmel for å beskatte samme inntekt, kan det oppstå internasjonal dobbeltbeskatning:

- Skattyter kan anses globalskattepliktig i flere land: Ved overlappende bostedskonstatninger (dobbelt bosted), ved konstatering av hjemhørighet for selskaper utfra varierende regler («dual resident companies») eller når selskapsreglene er forskjellige, slik at et selskap i ett land anses som en særskilt juridisk person, mens det andre aktuelle landet knytter inntekten til personen bak (hybride selskapskonstruksjoner).
- Det kan dreie seg om kildeskatt i et land på inntekter som anses som globalinntekt i det landet personen er bosatt.
- Det kan også forekomme at to kildeland vil skattlegge samme inntekt.

#### Dobbeltbeskatning

Dobbeltbeskatning oppstår når samme formue og inntekt beskattes to ganger i samme inntektsår. Dobbeltbeskatning kan lett oppstå i internasjonale forhold. Landene oppretter derfor skatteavtaler for å regulere slike situasjoner. Mange land har som Norge i tillegg regler i den interne skattelovgivningen som skal avverge uønsket dobbeltbeskatning.

#### Norge har skatteavtale med flere skatteparadisier.

Norge har skatteavtaler med en rekke mer eller mindre kjente skatteparadisier: Barbados, Benin, Bonaire, Curacao, Kypros, Liechtenstein, Luxembourg, Malta, Qatar, Singapore og Trinidad og Tobago. Barbados og Liechtenstein er oppført på EUs svarteliste. Det vil til enhver tid variere hvilke skatteparadisier som benyttes i stor utstrekning i den internasjonale aggressive skatteplanleggingen.

Derimot anses det ikke som et dobbeltbeskatningsproblem når samme inntekt blir beskattet i selskap og hos fysisk eier. Dette anses som kjedebeskatning. I de fleste utviklede skattesystemer er det etablert særskilte ordninger – i Norge fritaksordningen, dersom utbyttet utbetales til et eierselskap. Dette for å unngå trippelvirksomheter, dvs at samme inntekt skattlegges i flere selskaper før den endelige skattleggingen av utbytte hos fysisk eier. I enkelte andre land er utbytte generelt fritatt for skatt.

Statene søker å løse dobbeltbeskatningsproblemet gjennom skatteavtaler. Det prinsipielle grunnlaget for fordeling av skattefundament gjennom skatteavtalene ble utviklet i mellomkrigstiden av Folkeforbundet, forløperen til FN.

De fleste skatteavtaler bygger nå på OECDs «Model Double Taxation Convention on Income and on Capital» (MTC). OECDs mønsterskatteavtale danner utgangspunktet for over 2 700 bilaterale skatteavtaler.<sup>18</sup> Skatteavtalene inngås normalt mellom to stater, bilaterale avtaler, men det finnes også eksempler på multilaterale avtaler, som den nordiske avtalen. I noen avtaler anvendes FNs mønsterskatteavtale for utviklingsland.

<sup>18</sup> «Introduction» til mønsterskatteavtalen (2010).

Skatteavtalenes regler for fordeling av inntekter kan slå uheldig ut dersom det ene avtalelandet har uforholdsmessig lav beskatning. OECD-landene har derfor siden 1990 vært restriktive med å inngå skatteavtaler med skatteparadisier.

**3.3.2 Konserninterne transaksjoner og armlengdeprinsippet i OECDs mønsterskatteavtale**  
Skatteavtalene som følger OECDs mønsterskatteavtale regulerer statenes beskatningsrett i flere sammenhenger:

- Hvor avtalelandene anser at skattyter er bosatt/hjemmehørende.
- Hva som skal til for å fastslå fast driftssted og tilordning av inntekt til dette driftsstedet.
- Fordeling av inntekt fra fast eiendom.
- Prisfastsetting ved konserninterne transaksjoner.
- Behandlingen av grenseoverskridende renter og utbytte osv.

Overskuddsflytting skjer i stor utstrekning gjennom prisingen av konserninterne transaksjoner. Her oppstiller OECD «the separate entity approach», dvs. at konsernselskapene skal behandles som om de er uavhengige enheter, til tross for konsernforholdet.<sup>19</sup>

MNF fordeler skattepliktig overskudd fra transaksjoner mellom sine konsernselskaper i henhold til reglene for internprising, jf. OECDs Transfer Pricing Guidelines (TPG). Mange land har også utviklet tilsvarende regler i sin internrett. Ved bruk av mønsterskatteavtalens art 9 (1) gir avtalelandene sin tilslutning til armlengdeprinsippet, som følgerlig er en etablert internasjonal standard.

<sup>19</sup> Transfer Pricing Guidelines pkt. 1.6, «the separate entity approach», jf. pkt. 1.10.

#### OECD har autorisert fem metoder for internprisingen:

- Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden («Comparable uncontrolled price method» – CUP). Her sammenlignes internprisen med prisen som anvendes i en sammenlignbar transaksjon mellom uavhengige parter.
- Viderealgprismetoden («Resale Price Method» – RPM). Viderealgprismetoden tar utgangspunkt i prisen ved viderealg til en uavhengig kjøper. Etter fradrag for avanse utledes en armlengdes pris for på varer eller tjenester i interne transaksjoner mellom de tilknyttede foretakene.
- Kost-pluss-metoden («Cost-plus method»). Metoden tar utgangspunkt i de kostnader som er pådratt. Et passende kost-pluss-element» tillegges, hvor et overskudd inngår, basert på en sammenligning.
- Transaksjonsbasert nettomargin-metoden («Transactional net margin method» – TNMM). Ved denne metoden kontrolleres netto overskuddsmargin i transaksjonen mot et egnet sammenligningsgrunnlag.
- Transaksjonsbasert overskuddsdeling-metoden («Transactional profit split method» – TSPM). Her identifiseres det samlede overskudd som skal fordeles mellom tilknyttede foretak som har tatt del i transaksjonen. Overskuddet fordeles i henhold til hvordan uavhengige foretak ville fordelt fortjeneste på armlengdes basis.

TPG gir regler for å avgjøre hva som er en armlengdes pris, og hvordan en analyse eller sammenligning bør foretas. MNF skal ved fastsettelsen av internprisen sammenligne denne med pris på sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Betingelsene i den aktuelle transaksjonen sammenlignes med betingelsene i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter.

Analysen av en kontrollert transaksjon mot tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter («comparability analysis») er kjernen i armlengdeprinsippet.

Sammenligningen forutsetter inngående opplysninger om markedet, funksjoner, risiko og vanlige betingelser knyttet til transaksjoner i det markedet der transaksjonen skjer.

I praksis gjennomføres armlengdeprinsippet basert på utførlige analyser av profesjonelle økonomer, som ser på de ulike inntektsgivende funksjoner som utføres, eiendeler som anvendes og forretningsrisiko i konsernet.

Skattemyndighetene bruker armlengdeprinsippet når det vurderes om selskapets skattemessige overskudd skal endres. Når skattemyndighetene konstaterer at anvendt pris eller forretningsvilkår i internttransaksjonen ikke er på armlengdes vilkår, skal endringen gjennomføres på basis av betingelser for transaksjonen som man kan forvente å finne mellom uavhengige parter, i sammenlignbare transaksjoner under tilsvarende omstendigheter.

Armlengdeprinsippet skal sørge for like konkurranseforhold mellom konserntilknyttede foretak og uavhengige foretak.

### 3.3.3 Tilordning av inntekt til et fast driftssted

Utlendinger er skattepliktig til Norge for den virksomheten som drives her<sup>20</sup>. Inntekter og kostnader blir beskattet når de har tilknytning til den virksomheten som utlendingen driver her.

Når det er opprettet skatteavtale, reguleres utlendingers skatteplikt av skatteavtalen. OECDs mønsterskatteavtale (MTC) art. 7 (1) bestemmer at inntekt av virksomhet som har tilknytning til et foretaks faste driftssted i et annet land, skal skattlegges i dette andre landet. Motsatt innebærer dette at et utenlandsk foretak kan delta i det økonomiske livet i en annen stat uten å bli skattepliktig dit, dersom det ikke er etablert et fast driftssted (når begge stater har inngått skatteavtale i henhold til MTC).

Det er inntekten fra den delen av virksomheten som foregår gjennom det faste driftsstedet som kan beskattes i henhold til MTC art. 7 (2). Inntekten fra disposisjoner med andre deler av foretaket utmåles i denne sammenheng basert på en selvstendighetsfiksjon («separate entity approach»), det vil si at det faste driftsstedet anses som en selvstendig separat enhet i forhold til den utenlandske virksomheten for øvrig. Fordelingen av inntekt til det faste driftsstedet skal baseres på en funksjonsanalyse («assets used, functions performed, and risks assumed»)<sup>21</sup>. Inntektsfordelingen skal følgelig skje på grunnlag av to prinsipper:

- Et fast driftssted skal anses som en separat og uavhengig enhet («the functionally separate entity approach»)
- Armlengdeprinsippet er det grunnleggende prinsippet for allokering av inntekt til det faste driftsstedet.

<sup>20</sup> Skatteloven § 2-3, 1. ledd bokstav b.

<sup>21</sup> Kommentarene til OECDs mønsterskatteavtale pkt. 15 og 20.

## 4. G20/OECD – tiltak mot BEPS

OECD gjennomfører med G20 som premisgiver, et omfattende tiltaksprogram mot «Base Erosion and Profit Shifting» - BEPS. Det er utviklet 13 rapporter hvor tiltakene nå skal gjennomføres i skatteavtalene og landenes interne skatteregler, innen 2020. Tiltak mot uthuling av landenes skattegrunnlag er ifølge OECD en presserende oppgave, ikke bare for økonomisk utviklede samfunn, men også for utviklingsland.

### 4.1 BEPS-tiltakene

OECD framla 19. juli 2013 handlingsplanen «Action Plan on Base Erosion and «Profit Shifting» (BEPS)<sup>22</sup>. Det ble fastslått at nasjonenes skatteregulverk ikke henger med i utviklingen av den globaliserte økonomien, globaliseringen av selskapene og den digitale økonomien. Dette har etterlatt skattehull som kan utnyttes av MNF for kunstig reduksjon av selskapenes skattekostnader.

Handlingsplanen beskrives av OECD som et vendepunkt i internasjonalt skattesamarbeid. Den skal sikre koordinerte og anerkjente standarder for å avverge overføringer av profitt til skatteparadis. Her fastslås at uthuling av landenes skattefundament og flytting av overskudd (BEPS) utgjør en alvorlig risiko for landenes skatteinntekter, landenes skattesuverenitet og tilliten til integriteten til skattesystemene i alle land. Dette kan ha en negativ innvirkning på investeringer, tjenester og konkurranse, og dermed på vekst og sysselsetting globalt.

Uthuling av skattefundament har en særskilt stor betydning for utviklingsland, hvor det er spesielle strukturelle og politiske utfordringer. Utviklingsland mangler ofte virkemidler for å konstatere overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag, samtidig som tiltak mot disse effektene svekkes pga. mangel på informasjon.

Situasjonen åpner landene for aggressiv skatetilpasning. Utviklingslandene har behov for et enklere regelverk.

Ved siden av OECDs medlemsland deltar Brasil, Kina, India, Russland, Sør-Afrika, Argentina, Colombia, Indonesia, Latvia og Saudi-Arabia i arbeidet. 5. oktober 2015 la OECD fram en pakke på 13 sluttrapporter («2015 Final Reports»)<sup>23</sup>. Noe utredningsarbeid gjenstod imidlertid, blant annet innarbeiding av overskuddsdelings-metoden («profit split») i rettleidingen for internprising (TPG), særlig med henblikk på fordeling av inntekt til et fast driftssted. Samarbeidet skal pågå fram til 2020 for å sikre at målsettingene oppnås.

Gjennom dette arbeidet utvikler OECD nye standarder for å unngå dobbel ikke-beskatning. Et tettere internasjonalt samarbeid skal avverge at de samme kostnadene kommer til fradrag flere ganger. Strengere regler skal gi landene anledning til å skattlegge inntekter som er plassert i datterselskaper i skatteparadis. Interne og internasjonale skatteregler må relateres til den aktivitet som har generert inntekten. Det utvikles tiltak for å gjenopprette både kilde- og bostedsbeskatning hvor grenseoverskridende inntektsstrømmer medfører ikke-beskatning.

<sup>22</sup> Base erosion and profit shifting er et av OECDs fokusområder (2013). Se OECDs presentasjon av satsingsområdet, <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>. Se handlingsplanen, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

<sup>23</sup> OECD/G20, «Base Erosion and Profit Shifting Project». 2015 Final Reports (5. oktober 2015).

## BEPS prosjektet om utviklingsland

BEPS-prosjektet setter opp disse sentrale temaene for utviklingsland:

- Overdrevne og uberettigede betalinger til konsernselskaper i form av renter, vederlag for tjenester, management, tekniske gebyrer og royalty.
- Restrukturering av funksjonslinjer («supply chain restructuring») hvor risiko, immaterielle rettigheter (IP) og tilsvarende overskudd overføres til lavskatteland/skatteparadis.
- Klare problemer med å framskaffe nødvendig informasjon for å påvise BEPS og iverksette regler for internprising.
- Bruk av teknikker for å utnytte skatteavtalebestemmelser i strid med intensjonene til bestemmelsene. Det finnes rundt 3 000 skatteavtaler, ca. 1 000 er inngått med utviklingsland.
- Metoder for å unngå gevinstbeskatning ved realisasjon av eiendeler, gevinsten overføres til lavskatteland.
- Press for å opprette skatteinsentiver. Dette kan utløse «a race to the bottom». Det er for øvrig indikasjoner på at skatteinsentivene i utviklingslandene i liten grad er motiverende for utlendingers direkte investeringer. Diskresjon rundt slike insentivordninger fører lett til korrupsjon og tilkarringsvirksomhet («rent seeking»).

## BEPS-tiltakene

BEPS-tiltakene omfatter 15 «aksjoner» eller aktiviteter:

- **Action 1, Kartlegge de skattemessige utfordringene i den digitale økonomien.** Her identifiseres hovedutfordringene på skatteområdet, og det er utviklet detaljerte alternativer for å møte disse utfordringene.
- **Action 2: Nøytralisere effekten av hybride arrangementer**
- **Action 3: Styrke CFC-reglene (tilsvarende norske NOKUS-regler)**
- **Action 4: Begrense BEPS via fradragsrett for renter og andre finansielle betalinger**
- **Action 5: Skadelig skattepraksis skal motvirkes mer effektivt, transparens og substans skal vektlegges.**
- **Action 6: Avverge misbruk av skatteavtaler**
- **Action 7: Avverge omgåelse av reglene for fast driftssted**
- **Action 8: Immaterielle eiendeler.** Aksjonene 8, 9 og 10 skal sikre at resultatet av internprising gir resultater som samsvarer med verdiskapningen. Styrking av armlengdeprinsippet er et hovedanliggende. Det er utviklet regler som avverger BEPS ved grenseoverskridende overføringer av immaterielle eiendeler.
- **Action 11: Utvikle metoder for innhenting og analyse av data om BEPS og hvilke tiltak som kan iverksettes for å avverge BEPS**
- **Action 12: Krav om at skattyter opplyser om aggressiv skatteplanlegging**
- **Action 13: Revurdering av dokumentasjon av foretatt internprising.** MNF skal dokumentere sin internprising etter nye regler. Reglene innebærer krav til MNF om å framskaffe all relevant informasjon om MNFs globale fordeling av inntekt, økonomiske aktivitet og skattebetaling til de aktuelle statene, på en felles plattform/mal.
- **Action 14: Prosedyrene for å løse tvister skal gjøres mer effektive.** Metodene for konfliktløsning ved anvendelsen av «mutual agreement»-prosedyrene (MAP) er forbedret.
- **Action 15: Utvikling av et multilateralt instrument.** Det er nå utviklet et multilateralt instrument for å endre bilaterale skatteavtaler

Målsettingen er ikke direkte rettet mot endring av de eksisterende internasjonale standarder. Det skal imidlertid utvikles nye supplerende internasjonale standarder for å sikre sammenheng i selskapers inntektsbeskatning på et internasjonalt nivå. Dette utviklingsarbeidet skal baseres på den teknologiske utvikling og endrede modeller for forretningsvirksomhet. Nye standarder for å avverge dobbelt ikke-beskatning skal komplementere gjeldende standarder for å avverge dobbeltbeskatning.

OECD endrer regelverket for internprising slik at det nå legges større vekt på reell verdiskapning. Dette skal tas i betraktning når immaterielle eiendeler, risiko og andre transaksjoner anvendes for overføring av overskudd. De nye retningslinjene innebærer at overskuddet i MNF skal tilordnes de økonomisk sett viktigste aktivitetene.

OECD har gitt uttrykk for at det ikke skal utvikles systemer med en formelbasert fordeling av overskudd. OECD anser det som uklart at et slikt fordelingsystem vil gi mer effektive og skattenøytrale investeringsbeslutninger i MNF. OECD holder i handlingsplanen fast ved prinsippet om at selskapene skal vurderes som selvstendige enheter, «the separate entity approach».

Tiltak mot overskuddsflytting og uthuling av landenes skattegrunnlag kan ikke lykkes uten en utvikling av skattemyndighetenes innsyn i MNF. Konsekvensen er at rettidig, helhetlig og relevant informasjon om strategier for skatteplanlegging ofte ikke er tilgjengelig for skattemyndighetene. Gjennom BEPS er det nå utviklet nye regler for å innhente denne informasjonen.

## 4.2 Sentrale problemområder

BEPS-prosjektet vil rette opp mange skjevheter i den internasjonale selskapskatteretten, men flere sentrale problemstillinger reiser fortsatt tvil om tiltakene effektivt vil sette en stopper for, eller vesentlig redusere overskuddsflyttingen.

### 4.2.1 Immaterielle eiendeler – økt kompleksitet.

BEPS-anbefalingen for immaterielle eiendeler («Intangible Property» - IP) som goodwill, patenter, merkevarer osv., illustrerer hvordan prinsippet om fordeling i henhold til verdiskapningen på basis av armlengdeprinsippet, fører til et mer komplisert regelverk uten at dette gir noen vesentlig økning av den globale skattebelastningen for MNF.

For å oppnå et samsvar mellom overskuddsfordelingen og verdiproduksjonen er det nødvendig å basere seg på den faktiske adferden til kontraktspartene. Dette realitetspremisset er et sentralt punkt i BEPS-anbefalingene.

Når det vurderes hvilken enhet i konsernet som skal ha avkastningen av immaterielle eiendeler, skal det legges avgjørende vekt på hvor risikoen for utviklingen av eiendelen faktisk ligger. Spørsmålet er så om parten som formelt bærer risiko knyttet til slike eiendeler, har kapasitet til dette, dvs. evner å kontrollere funksjonene på området og har finansiell evne til å bære risikoen. Formelt eierskap vil ikke lenger alene gi grunnlag for avkastningen på eiendelen. Konsernselskaper som utfører vesentlige funksjoner med tilknytning til slike eiendeler skal ha en rimelig andel av denne avkastningen.

Analysen av en transaksjon med immaterielle eiendeler beskrives som en stegvis prosess:

1. Identifisere de immaterielle eiendeler som anvendes eller overdras og hvilken særskilt økonomisk risiko som er tilknyttet utvikling og vedlikehold av eiendelen.
2. Identifisere kontraktsforholdet, legalt eierforhold og den kontraktsmessige fordeling av risiko.
3. Identifisere parter som utøver funksjoner, anvender eiendeler og pådrar seg risiko ved utvikling, påbygging, vedlikehold og beskyttelse av den immaterielle eiendelen. Dette foretas ved en funksjonsanalyse.
4. Ta stilling til samsvaret mellom partenes adferd og vilkårene i de relevante juridiske ordninger for eierskap gjennom en detaljert funksjonsanalyse.
5. Identifisere de kontrollerte transaksjoner relatert til utvikling, påbygging, vedlikehold, beskyttelse og utnyttning av den immaterielle eiendelen i lys av det legale eierforholdet.
6. Hvis mulig, bestemme armlengdes pris for disse transaksjonene.

De fleste av disse punktene har betydning for fordelingen av avkastningen på den immaterielle eiendelen, og viser hvordan kompleksiteten øker når formelt eierforhold ikke lenger er avgjørende.

Det er en klar tendens til at meravkastning i selskaper, dvs. avkastning utover kostnader til arbeid og kapital, registreres som avkastning på immaterielle eiendeler.<sup>24</sup> Immaterielle eiendeler er mobile eiendeler og kan lett overføres eller leies ut til andre konsernselskaper. På den måten kan overskuddet i ett selskap overføres til andre selskaper.

Flere land i Europa har innført såkalte patentbokser, hvor overskudd knyttet til kvalifiserte immaterielle eiendeler skattlegges med en lav skattesats, for eksempel UK – 10 %, Belgia – 7 %, Nederland – 5 % og Malta – 0 %. Formålet er

<sup>24</sup> NOU 2014: 13 pkt. 4.5.4.

#### Immaterielle eiendeler:

**Definisjon (Norsk RegnskapsStandard 19):** Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål.

#### Eksempel:

- Forskning og utvikling
- Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker, EDB programvare, modeller, resepter, formler og lignende rettigheter,
- Utsatt skattefordel, og
- Goodwill som immaterielle eiendeler. Goodwill er en immateriell eiendel som oppstår ved virksomhetskjøp.

gjørne å fremme investeringer i ny teknologi, gi insentiver til innovasjon og tiltrekke forsknings- og utviklingsaktiviteter til landet. På denne måten settes det opp store skattehull for selskapsskatten, ved siden av skatteparadisenes fristende tilbud.

#### 4.2.2 Signifikant økonomisk nærvær – «fast driftssted» i en digitalisert økonomi

Den digitale økonomien utfordrer grunnprinsippene for den internasjonale allokeringen av skattepliktig inntekt. I møte med den digitale økonomien vil reglene for allokering av inntekt til fast driftssted ikke strekke til. Det dreier seg om sammenhenger, data og nye former for verdiskapning som først og fremst helt setter til side regler basert på fysisk forankring, men som også undergraver betydningen av funksjonsanalyser og analyser av risiko i MNF. I den digitale økonomien får markedene langt

#### BEPS om utfordringer i den digitale økonomien – Action 1

Utfordringene på skatteområdet defineres i tre brede kategorier:

- **Relasjon/tilknytning (nexus):** Den kontinuerlige økningen i det tekniske potensialet, redusert behov for fysisk nærvær. Net-tverkenes økte betydning reiser spørsmål om gjeldende regler i skatteavtalene for tilknytning til en stat, dvs. krav om et fast driftssted, fortsatt kan brukes.
- **Data (stordata):** Det anvendes data på tvers av landegrensene i stort omfang. Dette reiser spørsmål om hvordan verdier genereres og hvordan de skal allokere. Og hvordan skal en leverandør av data karakteriseres for skatteformål?
- **Klassifisering («characterisation»):** Det utvikles nye digitale produkter og tjenester i de nye forretningsmodellene som må finne en klassifisering for skatteformål som er internasjonalt anerkjent.

større betydning for konsernets profitt, ikke minst fordi brukeratferden nå har fått en stor direkte betydning i verdiskapningen. De fysiske arbeidsprosessene kan reduseres, splittes opp og sentraliseres fjernt fra markedene i landene hvor omsetningen foregår, prosessene forankres i «skyen» og overskuddet plasseres hvor eier måtte ønske det.

Dette fører til minimalisering av skatt i landene hvor varer og tjenester omsettes, lav eller ingen kildeskatt, lav eller ingen skatt hos mottaker av overskudd og lav eller ingen skatt hos endelig eier. Under arbeidet med BEPS Aksjon 1, lanserte

arbeidsgruppen begrepet «signifikant digitalt nærvær» («significant digital presence») som definisjonen av et fast driftssted i et marked. Gruppen fremmet ideer om å etablere fast driftssted på virtuelt grunnlag. Videre ble det foreslått kildeskatt ved salg av digitalt utstyr og digitale tjenester. Dette er forslag som krever mer utredningsarbeid og som derfor ikke inngår i anbefalingene i 2015-sluttrapporten.<sup>25</sup> Landene kan imidlertid innta slike regler i sin internrett som tiltak mot BEPS, eventuelt i bilaterale skatteavtaler. Forholdet er en sterk indikator på at den digitale økonomien byr på utfordringer som ikke kan løses på basis av OECDs generelle prinsipper for fordeling av inntekt.

Den digitale økonomien er like fullt i en sterk utvikling. Ikke bare skjer verdiskapningen på nytt grunnlag, overskuddsflyttingen til nullskatteregimer er også langt mer tilgjengelig for alle og enhver. Dørene er åpne for mikro-multinasjonale foretak. Også i denne sammenhengen må verdiene komme til beskatning der de skapes. Det er nærliggende da å gi markedet/brukeratferden en vesentlig betydning. Det fysiske arbeidet er der, ikke minst det innovative arbeidet, men hva med den økte bruken av roboter. Det virker åpenbart at det her må utvikles fordelingsnøkler som er spesifikke for den digitale økonomien, hvor MNF underlegges global enhetlig beskatning.

#### 4.2.3 Armlengdeprinsippets begrensning

OECD holder fast ved selvstendighetsfiksjonen og armlengdeprinsippet som grunnlag for BEPS-tiltakene. Spørsmålet er imidlertid om dette gir for trange rammer for tiltakene mot overskuddsflyttingen, særlig innen den globale digitale økonomien.

Selvstendighetsfiksjonene og armlengdeprinsippet innebærer at synergieffekter eller merverdier (profitt-residual) som skapes gjennom det å tilhøre et konsern ikke fanges opp, for eksempel monopolpriser eller kostnadsfordeler. Det oppstår merverdier som i prinsippet ikke fanges opp.

<sup>25</sup> OECD/G20, «Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy», Action 1: 2015 Final Report (5. oktober 2015).

Denne residualen vil bli beskattet der endelig morselskap er hjemmehørende/registrert i henhold til globalbeskatningsplikten. Alternativt kan særskilte fordelingsmetoder anvendes, som for eksempel «the residual profit split method» som supplement til anvendelsen av armlengdeprinsippet i internttransaksjonene.<sup>26</sup>

Kompleksiteten i regelverket er antagelig det største problemet for armlengdeprinsippet. TPG har som en illustrasjon økt fra 370 til 600 sider. Regelverket krever en bred innsikt i de forretningsområder hvor den kontrollerte transaksjonen foregår, herunder forretningsstrategier, markeds- og produktforhold, funksjoner og risiko. Problemene dette skaper er åpenbare. Skattemyndighetene må ha spesialistkompetanse innen hvert forretningsområde.<sup>27</sup>

Landenes varierende skattesatser og særskilte ordninger vil under enhver omstendighet skape press for overskuddsflytting som til tider får karakter av «race to the bottom» og hvor anvendelsen av armlengdeprinsippet, som innebærer skjønn på svært mange områder, gir stort spillerom for uønskede og vanskelig kontrollerbare tilpasninger.

Anvendelsen av armlengdeprinsippet innebærer en klar favorisering av landet hvor hovedkontorfunksjonene er plassert. Det er myndigheten her som har praktisk mulighet til å framskaffe en global oversikt over foretaket gjennom kontroll. Motsatt vil myndighetene i utviklingsland ha store vanskeligheter, spesielt hvor det ikke er lett å finne sammenlignbare transaksjoner. Det er for øvrig også i forhold til utviklingsland overskuddsflyttingen har størst negative konsekvenser.<sup>28</sup>

### 4.3 FNs modellskatteavtale – motstand mot armlengdeprinsippet

FNs mønsterskatteavtale bygger i det vesentlige på OECDs mønsterskatteavtale med noen tilpasninger som begunstiger utviklingsland. FNs mønsterskatteavtale er utgangspunkt for flere av Norges skatteavtaler.

BRICS-landene<sup>29</sup> har reist grunnleggende innvendinger mot armlengdeprinsippet, inntatt under kap. 10 i FNs manual for internprising under tittelen «Country Practices».<sup>30</sup> I manualen tas det ikke stilling til om de beskrevne systemene tilfredsstiller kravene i armlengdeprinsippet. Å gå inn på dette spørsmålet anses av FN som uproduktivt og unødvendig.

Brasil setter opp faste marginer for brutto fortjeneste ved anvendelse av videresalgsprismetoden og kost-pluss-metoden. Dette er beskrevet som forenklede metoder som anvendes på grunn av sviktende ressurser.

Den sørafrikanske beskrivelsen viser vanskelighetene som skattemyndighetene har ved bruk av armlengdeprinsippet. Det er vanskelig å finne sammenlignbare forhold.

India har påpekt at økt flyktighet i markedene og økt kompleksitet er en konstant utfordring når det gjelder å finne passende sammenlignbare forhold. India viser til den økte rollen lokale indiske selskaper har når det gjelder forskning og utvikling og immaterielle eiendeler. Dette må det tas bedre hensyn til i favør av de indiske selskapene, slik at de får en større andel av de verdier som skapes. Kina viser også til den klare mangelen på sammenlignbare forhold. Kina har etablert en praksis som tar hensyn til såkalte stedsspesifikke fordeler («location-specific advantages»), det vil si fordelene ved flytting til nye markeder. Kina reiser også problemstillinger ved verdsettelsen av unike immaterielle eiendeler.

Kina tilnærmer seg slike spørsmål gjennom praktiske løsninger som verdsetter stedsbesparelser («location savings») og utmåler markedspremie («market premium»). Dette er kjennetegn som er unike ut fra landets geografiske og økonomiske situasjon.

«Location savings» er netto kostnadsbesparelser som oppbæres av et MNF når det etablerer

virksomhet i et lavkostland. Netto kostnadsbesparelser er ofte realisert gjennom lavere utgifter på elementer som råvarer, arbeidskraft, husleie, transport og infrastruktur, selv om ekstra utgifter («dis-savings») kan oppstå på grunn av flytting, for eksempel økte opplæringskostnader ved å ansette mindre faglært arbeidskraft. «Market premium» angir den ekstra fortjeneste som oppbæres av et multinasjonalt selskap ved å operere i en jurisdiksjon med unike kvaliteter som påvirker salg og etterspørsel av en tjeneste eller et produkt. «Location savings» og «market premium» er begreper som faller inn under den mer allmenne betegnelsen «location-specific advantages» (LSAs).

Kinesiske myndigheter setter spørsmål ved belastning av royalty for bruk av immaterielle eiendeler. Kina påpeker at en kinesisk produsent over tid vil ha gitt vesentlige bidrag til immaterielle eiendeler gjennom erfaringene i produksjonene. Immaterielle eiendeler vil derfor være et produkt som mange enheter gir sitt bidrag til.

Kinesiske skattemyndigheter anser videre at et konsern med funksjoner organisert i mange særskilte enheter må vurderes samlet og helhetlig når det besluttes hvordan avkastningen for de enkelte foretakene skal være.

Kapittel 10 er antagelig det viktigste bidraget fra FNs manual og har fått stor oppmerksomhet. Det kan forventes at mange andre utviklingsland vil følge i sporet til disse landene, og dette vil åpenbart legge stort press på prosessene i OECD. Kinas sterke innflytelse i den internasjonale økonomien vil også få betydning, ved siden av de politiske endringer vi nå er vitne til. Det kan tenkes at OECD nå vil akseptere at også andre premisser enn armlengdeprinsippet kan anvendes ved internprisingen.

### Kinas løsningsprinsipp

Kinesiske skattemyndighetene anvender en firetrinns tilnærming ved vurderingen av LSAs:

- Først tas det stilling til om det foreligger en LSA.
- Det neste spørsmålet er om en påvist LSA genererer ekstra fortjeneste.
- Hvis ja må denne ekstra fortjenesten kvantifiseres.
- Det må til slutt besluttes en internprisingsmetode for å fordele det overskuddet som følger av LSA.

Både industrianalyser og kvantitative analyser tas i bruk. Bilindustrien i Kina er eksempel hvor mange former for LSAs gir ekstraordinær profitt. LSAs på dette området omfatter:

- Den kinesiske industripolitikken, «market for technology», som innebærer at utenlandske foretak får tilgang til teknologi under markedspris når de etablerer seg i Kina i «joint ventures» med kinesiske aktører.
- Kinesiske forbrukeres generelle preferanse for utenlandske merkevarer.
- Stabilt stor etterspørsel etter biler på grunn av stor befolkning og økende velstand.
- Kapasitetsbegrensninger i kinesernes egen bilproduksjon.
- Avgiftsbesparelser.
- Høy kvalitet og lave kostnader på varer fra underleverandører i Kina.

<sup>26</sup> Se Michael C. Durst, A Practical Approach to a Transition to Formulary Apportionment, "Hybrid transfer pricing methods The Profit Split Method". Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms, (2017)

<sup>27</sup> Sol Picciotto: Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms. "The Current Context and a Little History"

<sup>28</sup> Op cit s.3.

<sup>29</sup> Brasil, Russland, India, Kina og Sør Afrika.

<sup>30</sup> United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries

# 5. Enhetlig skattlegging med formelbasert fordeling av skattepliktig inntekt

Det sentrale problemet i den internasjonale selskapsskatteretten er nå dobbelt ikke-beskatning. Det har oppstått en ny situasjon som krever nye løsninger. Det til nå grunnleggende premisset for regelverket for MNF, separat enhet, strekker ikke til. Det er nødvendig å behandle MNF som en samlet enhet ved beskatningen. Enhetlig skattlegging må etableres som grunnlag for regelverksutviklingen. Her beskrives de sentrale elementene for dette skatteprinsippet og hvordan det nå blir forsøkt satt ut i livet av EU.

## 5.1 Enhetlig skattlegging av MNF – sentrale elementer

Enhetlig skattlegging av MNF er utredet i flere teoretiske sammenhenger<sup>31</sup> og har vært i bruk i flere føderale stater som USA, Canada og Sveits. Nå er også EU i ferd med å iverksette sitt nye felles skattesystem for store internasjonale konserner, «Common Consolidated Corporate Tax Base» (CCCTB), som blir den første grenseoverskridende etableringen bygd på prinsippet om enhetlig skattlegging med formelbasert fordeling av konsernets skattepliktige nettoinntekt.

OECD har som nevnt foran i BEPS-handlingsplanen gitt uttrykk for at enhetlig beskatning av internasjonale konserner ikke er et aktuelt prinsipp for BEPS-tiltakene. Prinsippet er med andre ord holdt opp som et alternativ til OECDs separat enhet-tilnærming og armlengdeprinsippet, og avvist.

Sol Picciotto, en av arkitektene bak prinsippet enhetlig skattlegging, hevder at det internasjonale skattesystemet trenger et paradigmeskifte.<sup>32</sup> Reglene som ble etablert for mer enn 80 år siden,

som bygger på at de enkelte delene av et multinasjonalt foretak skal behandles som uavhengige enheter, medfører et sterkt insentiv («perverse incentive») til å skape komplekse organisasjonsstrukturer for å minimalisere skattebelastningen gjennom utnyttelse av statenes varierende regler for residens og kilder for skattepliktig inntekt. Mens statene på den ene siden forsøker å demme opp for disse strategiene, foregår en intens konkurranse mellom statene for å tiltrekke seg globale aktører.

Sol Picciotto anser at manglene i det internasjonale skattesystemet kan føres tilbake til det etablerte grunnprinsippet. Den aktive inntekten («active income») til en global investor skal beskattes i de land der aktiviteten foregår, mens passiv inntekt skal beskattes der investor er bosatt.<sup>33</sup>

Det er nå fremmet alternative modeller som baserer seg på den økonomiske realiteten at et MNF globalt opererer som et enhetlig selskap. Dette innebærer en samlet enhetlig skattlegging av MNF, for de stater som trer inn i et slikt samarbeid.

<sup>31</sup> Se for eksempel «Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms», redaktør Sol Picciotto (Institute of Development Studies 2017).

<sup>32</sup> Sol Picciotto «Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms», forord

<sup>33</sup> Op cit – «The Current Context and a Little History»

Enhetlig skattlegging av MNF kan gjennomføres selv om statene til sist beskatter inntekten forskjellig. Varierende skattenivå henger sammen med omfanget av fellesskapsløsninger. Det presserende problemet nå er det store omfanget av overskuddsflytting til lavskatteregimer. Enhetlig skattlegging løser dette problemet, så langt prinsippet settes i verk.

Overskuddsflyttingen gjennomføres i vesentlig grad gjennom konserninterne transaksjoner. Ved enhetlig (konsolidert) beskatning blir det sett bort fra alle konserninterne transaksjoner, med varer og tjenester og også interne finanstransaksjoner med lån og renter. Det samme gjelder inntekter og kostnader knyttet til interne leieforhold herunder royaltyinntekter/-kostnader. Enhetlig skattlegging vil sette en stopper for de hovedmetodene som i dag brukes for overskuddsflytting.

Det vil imidlertid fortsatt gjenstå muligheter for skatteplanlegging, og i en viss utstrekning vil det skje en tilpasning til lavskatteregimer. Men, mulighetene for tilpasning vil være mindre enn med dagens regime. Innføring av enhetlig skattlegging for MNF kan derfor ses som et stort og avgjørende grep for å løse en akutt situasjon.

## 5.2 CCCTB i EU («Common Consolidated Corporate Tax Base»)

EU-kommisjonen anser nå at det må foretas vesentlige endringer for å håndtere eksisterende skattehindringer for selskaper som opererer i mer enn én medlemsstat i det indre marked. Kommisjonen har derfor framlagt forslag om å innføre en ny skatteordning som gir selskapene et konsolidert selskapsskattegrunnlag, «Common Consolidated Corporate Tax Base» (CCCTB), for sine EU-aktiviteter.<sup>34</sup>

Et konsolidert selskapsskattegrunnlag (CCCTB) er et enkeltstående regelsett, som selskaper som

<sup>34</sup> «Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base» (CCCTB), 2011/0058 (CNS), se forslaget, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf).

### Enhetlig skattlegging med formelbasert fordeling av inntekt

Enhetlig skattlegging av MNF med formelbasert fordeling av den skattepliktige inntekten, kan kort beskrives slik:

- Konsernselskapene hjemmehørende i de deltakende statene samler (konsoliderer) sine skattepliktige bruttoinntekter og kostnader i henhold til felles vedtatte regler, til ett skatteregnskap
- Alle internrelasjoner mellom de selskaper som deltar i ordningen blir da vasket bort, ingen internpriser og prisingsproblemer, ingen faste driftsstedproblemer eller problemer med manglende symmetri mellom kostnadsføringer og inntektsføringer.
- Det avgis oppgaver til en felles skatteforvaltningsenhet for de deltakende statene
- Denne forvaltningsenheten fordeler den inntekten som skal beskattes til de deltakende statene etter en felles vedtatt fordelingsnøkkel
- De deltakende statene kan så skattlegge sin del av inntekten til MNF i henhold til landets skattesatser

har inntekter fra flere EU-land skal kunne velge å anvende for å beregne sin skattepliktige inntekt. Forslaget gir selskaper som driver virksomhet i EU, anledning til å etablere en enkeltstående gruppe og på dette grunnlaget konsolidere skatteregnskapet for gruppen samlet. Dette skattefundamentet skal så fordeles på de enkelte medlemslandene på en skjematisk måte, slik at hvert enkelt medlemsland kan foreta beskatning av selskapet etter interne satser. EU-kommisjonen ønsker å opprettholde en rettferdig konkurranse på skattesatsene.

De varierende skattesystemene fører til store problemer ifølge EU, som dels fører til overbeskatning, dels til manglende beskatning, og som påfører selskapene store administrative byrder i sin skattetilpasning når det drives virksomhet i flere land. CCCTB skal gi anledning til å forholde seg til kun én skatteadministrasjon («one stop shop») og foreta sin skattebetaling i en handling. Systemet er ment som et alternativ som selskapene kan velge å anvende i stedet for det nasjonale regelsettet.

At EU-Kommisjonen legger så mye vekt på behovet for å innføre CCCTB, illustrerer at armlengdeprinsippet neppe er det mest relevante prinsippet for fordeling av inntekt ved internttransaksjoner. Dette er i seg selv et temmelig kontroversielt standpunkt. Utgangspunktet i denne sammenhengen er den store belastningen som internprisingsreglene påfører virksomhetene og medlemslandenes skatteforvaltning. EUs skattekommissjon påpeker at de nye organisasjonsformene, hvor konsernselskapene er tett integrerte, medfører at transaksjonsmodellen basert på armlengdevilkår ikke passer så godt lenger. I CCCTB-regelverket er internttransaksjonene eliminert. Det er heller ikke kildeskatter på transaksjoner mellom gruppemedlemmene. For transaksjoner med andre tilknyttede selskaper skal armlengdeprinsippet gjelde som tidligere. CCCTB-beskatning vil omfatte alle selskaper registrert i EU og andre selskaper som har filial i EU.<sup>35</sup> CCCTB-reglene for fast driftssted sammenfaller med mønsterskatteavtalens regler. EU-selskapers inntekter fra fast driftssted i tredjeland (utenfor EU) omfattes derimot ikke av det konsoliderte felles skattegrunnlaget.

CCCTB-regelverket er et komplett skatteregelverk som i store trekk er likt regelverket i det norske skattesystemet. I det foreslåtte regelverket legges det til grunn et realisasjonsprinsipp for fastsetting av inntekter («profits») og tap (kriteriet for når tid det foreligger skattepliktig inntekt). Det samme prinsippet gjelder i norsk skatterett. Verdisting/-fall på finansielle eiendeler som er ment for omsetning, inntas i skattegrunnlaget.

<sup>35</sup> CCCTB, art. 2. Det blir utgitt årlige lister over selskapsformer i tredjeland som omfattes av filialregelen.

### CCCTB diskuteres i Norge

Ole Gjems-Onstad har i norsk sammenheng reist diskusjonen om et skifte i reglene for den internasjonale selskapskatteretten i retning av formelbaserte fordelingsregler basert på konsolidert beskatning av MNF, jf. hans artikkel «OECD and Base Erosion: What is needed: A paradigmatic shift in international taxation or perfecting the old TP paradigm?», Festskrift til Frederik Zimmer» (2014 s. 232). Han konkluderer slik: «It should have been made fairly obvious, but for the sake of clarity: This article does not argue of a – dramatic (for that is what it would be) – shift to a formulaary apportionment. It is simply stating that alternatives to the traditional and old principles of international tax law should be discussed.»

Han påpeker at ingen kan være tilfredse med skattlegging av MNF under rådende prinsipper, og at den jevne skattebetaler under disse forholdene vil miste tilliten til skattesystemet.

En rekke andre forhold er regulert, blant annet verdsettelse, avsetninger, avskrivninger, tap på fordring, «hedging», behandling av pensjoner og forsikringer og omorganisering innen gruppen. Problemstillinger knyttet til inngang og utgang (exit) av ordningen er regulert. Her er det også regler rettet mot omgåelse og begrensning av rentefradrag og CFC-regler (tilsvarer de norske NOKUS-reglene). Det beskrives hvordan fastsetting kan foretas og hvordan fordelingen skal være.

Det generelle fordelingsprinsippet bygger på en lik vektning av variablene omsetning, arbeid og eiendeler. Variablen arbeid er en funksjon av lønn og antall ansatte. Det er gitt utførlige regler for beregning av disse variablene. CCCTB omfatter også regler for endringsadgang og en klageordning.

CCCTB-forslaget ble framlagt 16. mars 2011. I oktober 2016 ble anbefalingen relansert. EU-kommisjonen legger opp til en tofasert implementering.

Medlemsstatene inviteres til først å slutte seg til prinsippet om felles skattebase, dernest skal det arbeides med mer komplekse konsolideringsforhold. Dette bør gjøre forhandlingsprosessen mer overskuelig, legge til rette for mer konstruktive diskusjoner og raskere avtale, uten å redusere det overordnede ambisjonsnivået.

EU-kommisjonen har nå lagt inn elementer som vil redusere kostnader og styrke innovasjon i MNF, samtidig som anti-omgåelsesreglene blir styrket. CCCTB blir pliktig for MNF med årlig globalt overskudd over EUR 750 mill. Svikt i regelverket som kan utnyttes til overskuddsflytting skal håndteres fortløpende. Dette foreslåtte regelverket er utformet slik at selskapene skal ha insentiv til i større grad å finansiere aktiviteten sin med egenkapital i stedet for fremmedkapital, (banklån mv).

### Signifikant økonomisk nærvær – mulige fordelingsfaktorer

Fordelingsreglene på grunnlag av et signifikant økonomisk nærvær kan omfatte flere faktorer:

- **Digitale faktorer:**
  - Betydningen av lokal digital plattform/nettside
  - Vektlegging av lokale betalingsordninger
- **Brukerbaserte faktorer:**
  - På hvilken måte og i hvilken utstrekning skjer verdiskapningen knyttet til brukerdata?
  - Volum av digitalt innsamlet data fra brukere og kunder i et land: i hvilken utstrekning vil en slik faktor gi informasjon om deltakelser i et lands økonomi?
  - Antall aktive brukere pr. måned: Faktoren viser nivå for deltagelse i landets økonomiske liv.
  - Online inngåtte avtaler/kontrakter: Antallet inngåtte avtaler er en tilsvarende nivåindikator.
- **Inntektsfaktoren:**
  - Hvilke transaksjoner skal omfattes av en inntektsfaktor, digitalt basert omsetning, e-post bestillinger eventuelt katalogsalg mv.
  - Hvilke terskler bør anvendes, administrative utfordringer

For de nasjonale skattemyndighetene i EU vil CCCTB kunne oppleves som en belastning fordi det vil innebære forvaltning av to forskjellige regelsett for selskapsbeskatning. På den annen side vil CCCTB føre til mindre skatteplanlegging, og på det viset redusere kontroll- og veiledningsbehovet. CCCTB-regelverket vil imidlertid ikke løse EU-landenes problemer med å skattlegge de store amerikanske teknologiselskapene. Når CCCTB bruker tradisjonelle regler for fast driftssted, vil denne situasjonen vedvare. Vi er nå i en situasjon hvor anvendelsen av det fysiske baserte vilkåret «fast driftssted» må tilpasses premisser og behov for beskatning av en økonomi som i ofte i liten grad er basert på fysiske betingelser. En ny tilnærming er nødvendig, og et foreslått alternativt tilknytningsvilkår, «signifikant økonomisk nærvær» vil være langt bedre tilpasset dagens økonomiske virkelighet.

Fordeling av skattepliktig inntekt på grunnlag av signifikant økonomisk nærvær, må inngå i et regelverk hvor det gjennomføres enhetlig skattlegging av MNF og hvor den skattepliktige nettoinntekten fordeles formelbasert mellom statene. Et signifikant økonomisk nærvær i et land, uten fysisk tilstedeværelse, kan baseres på faktorer som viser en målrettet og vedvarende interaksjon med økonomien i dette landet via teknologi og andre automatiserte verktøy. Eventuelle regler for kildeskatt ved salg av digitalt utstyr og digitale tjenester vil samspille med en slik tilknytningsregel. De Grønne i EU har tatt initiativ for å få utviklet slike regler i CCCTB.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> Intervju med Eva Joly i Klassekampen 6. oktober 2017

### 5.3 Konsolidert selskapsbeskatning til fordeling i USA

Skjematisk fordeling av skattepliktig inntekt blant stater er praktisert i USA hvor det visstnok har sin opprinnelse i beskatning av jernbanselskaper. Dette er et system hvor et selskaps samlede inntekter behandles i kun én delstat med en etterfølgende formelbasert fordeling av skattefundamentet til andre delstater.

CCCTB skiller seg noe fra USAs fordelingsystem. I EU er det aktuelt å konsolidere inntekten for en gruppe selskaper, i USA behandles hvert selskap for seg og den skattepliktige inntekten fordeles så mellom de delstatene hvor selskapet har aktivitet. En annen forskjell er at de amerikanske delstatene selv beslutter sine fordelingsmodeller. Det er følgelig flere fordelingsmodeller for inntekt blant USAs delstater. Dette har igjen gitt grunnlag for skatteplanlegging i amerikanske selskaper som driver virksomheten sin i flere delstater.

De opprinnelige fordelingsystemene i USA anvendte de samme likevektede fordelingsvariablene som EU-forslaget. De fordelingsystemene som nå anvendes i USA, avviker fra dette, omsetningsvariabelen er gjennomgående gitt større vekt. I enkelte delstater fordeles inntekten kun i henhold til omsetning. En annen gjennomgående forskjell er variabelen arbeid, som i USA settes lik lønn. Dette er igjen knyttet opp mot sosiale ordninger for de ansatte. Variabelen lønn legges til en stat hvor arbeidet utføres, som igjen står for de sosiale ytelsene. På den måten unngår delstatene at en stat får skatteinngangene knyttet til lønn, mens en annen delstat må bære byrdene ved arbeidsledighet mv.<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Se KPMGs orientering om USAs skjematiske inntektsfordelingsystemer sammenlignet med EUs forslag, «The KPMG Guide to CCCTB», se <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part3.pdf>.

## 6. Eksempler på enhetlig skattlegging på avgrensede områder

Det finnes flere eksempler på regler rettet mot spesifikke problemstillinger hvor det gjennomføres samlet behandling av skattepliktig inntekt for skattesubjekter i flere land. Dette er regler hvor bostedsstater, som bruker globalskatteplikt for sine skattytere, regulerer særskilte forhold for å motvirke skatteflukt. I den generelle regelverksutviklingen rettet mot dobbelt ikke-beskatning, er det viktig å vise til disse eksemplene.

### 6.1 NOKUS – Norsk kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland

Den globale inntektsskatteplikten for norske selskaper forutsetter at selskapet er hjemmehørende i Norge. Skatteplikten er imidlertid utvidet for norskeide selskaper som er hjemmehørende i lavskatteland, slik at eier blir skattepliktig til riket for sin relative andel av det utenlandske selskapets overskudd, uavhengig av utdeling, under NOKUS-reglene (Norsk-Kontrollert Utenlandsk Selskap).<sup>38</sup> NOKUS-reglene er eksempel på enhetlig beskatning av skattesubjekter i flere land, men uten noen etterfølgende fordeling av den skattepliktige inntekten.

NOKUS-reglene skal motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i lavskatteland. Hovedformålet med NOKUS-reglene er i størst mulig grad å likebehandle norske skattytere som investerer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland, med skattytere som investerer i Norge. Da reglene ble gitt, ble det lagt stor vekt på kapitaleksportnøytralitet.<sup>39</sup>

Da NOKUS-reglene ble vedtatt, var tilsvarende regler allerede etablert i USA, Storbritannia og

enkelte andre land («Controlled foreign Companies» – CFC).<sup>40</sup>

NOKUS-reglene skal gi løpende beskatning av deltakernes andel av selskapets resultat. Overskuddet i selskapet skal beskattes som om det var overført til den norske aksjonæren. Nettoinntekten fastsettes etter norske skatteregler, som om selskapet var skattyter. Eier plikter i disse tilfeller å levere næringsoppgave. Næringsoppgaven skal omfatte hele selskapets virksomhet.

Det er to sentrale vilkår for å komme inn under NOKUS-reglene: Det er norsk kontroll av det utenlandske selskapet, og det utenlandske selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Dersom det foreligger skatteavtale med lavskattelandet, avgrenses NOKUS-beskatningen til de tilfeller hvor selskapet i hovedsak har inntekt av passiv karakter. NOKUS-reglene begrenses også av EØS-avtalen for selskaper hjemmehørende i lavskatteland innen EØS.

Skattedirektoratet har i forskrift lagt fram en liste

<sup>38</sup> Sktl. § 24, jf. sktl. §§ 1060 til 1068.

<sup>39</sup> Ot.prp. nr. 16 [1991–92] avsnitt 6.7. Begrepene kapitaleksportnøytralitet, kapitalimportnøytralitet og nasjonal effektivitet har vært de førende effektivitetskriteriene i den skatteøkonomiske teorien de siste tiårene.

<sup>40</sup> USA vedtok CFC-lovgivning i 1962, «subpart F»-regler. Reglene ble i USA utformet som en reaksjon på kapitalflukt til omkringliggende skatteparadiser da USA som det første landet fristilte sin finanskapital på 1960-tallet. CFC-reglene varierer en del fra land til land, avhengig av hvilke situasjoner og forhold de enkelte land har ønsket å rette CFC-reglene mot. I noen land er reglene først og fremst rettet mot bestemte transaksjoner, i andre tilfeller mot organisasjonsstrukturer som anvendes til lokalisering av inntekt («profit shifting»).



## Skattedirektoratets liste over lavskatteland pr inntektsåret 2014:

Andorra, Anguilla, Bahamas, Bahrain (med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren), Bermuda, BES Islands (Bonaire, Sint Eustatius og Saba), Caymanøyene, De forente arabiske emirater, Hongkong, Isle of Man, Jomfruøyene (amerikanske og britiske), Kanaløyene (Jersey, Guernsey, Lihou, Jethou, Herm, Alderney, Great Sark, Little Sark og Brecqhou), Liberia, Macao, Marshalløyene, Maldivene, Mauritius, Mikronesia, Moldova, Monaco, Montenegro, Nauru, Oman, Paraguay, Palau (Belau), Saint-Barthélemy, Serbia, Saint Kitts og Nevis, Saint Vincent og Grenadinene, Usbekistan og Vanuatu.

over lavskatteland og har motsvarende listet opp et mindre antall land som med bindende virkning ikke skal anses som lavskatteland.

Reglene innebærer en framskyndet skattlegging av overskuddet i selskapet, sammenlignet med skattlegging ved utbytteutdelingen. Uten NOKUS-regler ville norske aksjonærer kunne akkumulere overskudd gjennom utenlandske selskaper i lavskatteland, og selv velge når inntektene skal komme til beskatning i Norge i form av utbytte eller realisasjonsgevinst. NOKUS-reglene sikrer beskatning av inntekter som ellers i stor utstrekning ikke blir beskattet i Norge.<sup>41</sup> Til gjengjeld er utbyttet skattefritt når det deles ut.

Utviklingen de senere år viser at de regler som er etablert for å sikre kapitaleksportnøytralitet, herunder NOKUS-reglene, har sviktet fullstendig. Opphoping av kapital i skatteparadis, offentlig fattigdom og en galopperende økning i inntektsforskjellene i de aller fleste land er tydelige konsekvenser. Norske selskaper som etablerer datterselskaper i utlandet, får gjennomgående redusert skattbart overskudd. Balsvik mfl. anslår (usikkert) at netto kapitalstrøm ut av Norge medfører en reduksjon i skatteproveny på 30 %.<sup>42</sup>

### 6.2 Transaksjonsbasert overskuddsdeling («Transactional Profit Split Method») – modifisering av armlengdeprinsippet.

G20/OECDs BEPS-prosjekt har på flere områder kommet med løsninger hvor det anbefales globale skatteelementer til fordeling, men da slik at fordelingen skal foretas i henhold til armlengdeprinsippet. Det er mulig å se dette som en gjennomgående løsningsmetode, som springer ut fra prinsippet om at verdiene skal komme til beskatning i de jurisdiksjonene hvor de skapes, dvs. i henhold til de globale verdikjedene. Tatt ett skritt videre gir de globale verdikjedene, og prinsippet om at verdiene skal beskattes i de jurisdiksjonene der de skapes, fundament for prinsippet om enhetlig beskatning med skjematisk (formelbasert) fordeling av den skattepliktige inntekten, som et nærliggende alternativ til armlengdeprinsippet.

Et eksempel på dette er den transaksjonsbaserte overskuddsdelingsmetoden (profit split metoden) som er en av OECDs fem autoriserte metoder for prising i konserninterne transaksjoner. Først identifiseres den fortjeneste eller det tap som skal deles mellom de tilknyttede foretakene. Så skal denne fordeles på en økonomisk valid måte slik dette ville skjedd på armlengdegrunnlag.

MNF skal gjennomføre den konkrete delingen av fortjenesten med støtte i tilgjengelige data fra transaksjoner mellom uavhengige parter. Hvor det ikke finnes slik informasjon kan fordelingen skje basert på de funksjoner partene ivaretar, hvor det tas i betraktning hvilke eiendeler som anvendes, og den risiko partene påtar seg.

Den sterke siden ved denne metoden er at den kan gi en hensiktsmessig løsning for transaksjoner mellom sterkt integrerte parter. Metoden kan også være den mest hensiktsmessige når begge parter i en transaksjon leverer unike og verdifulle varer eller tjenester (ytelser som for eksempel er basert på unike immaterielle eiendeler). Svakheten ved denne metoden er problemene med å framskaffe nødvendig informasjon.

I USA anvendes en såkalt residualanalyse i tilknytning til «profit split» metoden. Fordelingen skjer her i to trinn. Først tilordnes hver part sitt armlengdes vederlag for sitt bidrag til transaksjonen. Denne tilordningen kan skje ved hjelp av de øvrige metodene. Så fordeles resten (residualen), eventuelt tapet, basert på en analyse av de faktiske forholdene mellom partene. I praksis gjennomføres fordelingen av fortjenesten ved bruk av en eller flere fordelingsnøkler. Ofte brukes fordelingsnøkler basert på eiendeler eller kostnader. Brukes mer enn én fordelingsnøkkel, må fordelingsnøkklene veies i forhold til den betydning de har for fordelingen.

Den transaksjonsbaserte overskuddsfordelingsmetoden har et klart innslag av enhetlig beskatning. Det er det globale overskuddet knyttet til en gitt transaksjon som er gjenstand for fordeling. Tatt i betraktning at det her gjennomføres en global allokering av inntekt opp mot en gitt transaksjon, vil det i alle fall være grunn for å anse metoden som en hybrid med innslag av enhetlig beskatning.

## 6.3 Krav til grenseoverskridende symmetri – behandling av hybride problemstillinger

Hybride problemstillinger er forhold som statene vurderer forskjellig slik at samme forhold får ulik skattemessig behandling i statene. Det kan dreie seg om selskapstyper, finansielle instrumenter og særskilte typer transaksjoner. Dette er et sentralt område for den aggressive skatteplanleggingen, ofte med Luxembourg i sentrum.

Hybride arrangementer faller i tre hovedkategorier:

- Hybride finansielle instrumenter. Ulik klassifisering av instrumentet, eierandel (aksje) eller lån.
- Hybride enheter (selskaper). Enheten vurderes som transparent i en stat (dvs som et ansvarlig selskap), mens en annen stat behandler enheten som eget skattesubjekt.
- Hybride transaksjoner. Ulik klassifisering, en betaling vurderes for eksempel som rentebetaling i betalingslandet (med skattefradrag), mens mottakerlandet vurderer betalingen som utbytte (gjørne skattefrie inntekt innenfor fritaksordningen).

Typiske effekter er at det oppnås fradrag i et land, uten at det skjer inntektsføring i det andre landet («deduction / no inclusion» - D/NI), eventuelt at det oppnås dobbelt fradrag (D/D).

Problemstillingen er detaljert beskrevet i sluttrapporten til BEPS aksjon 2.<sup>43</sup> Her gis et utkast til regler for å nøytralisere hybride arrangementer. Det legges fram forslag til interne regler for å motvirke hybride arrangementer og forslag til endringer i OECDs mønsterskatteavtale.

OECD framlegger med dette et omfattende globalt regelverk med sikte på å etablere grenseoverskridende symmetri for skattemessig inntektsføring og fradragsrett. Dette gjelder både det formelle regelverket, fortolkningen av reglene og hvordan en stats forvaltning av reglene skal virke for den andre staten.

<sup>41</sup> St.meld. nr. 29 (2003–2004) pkt. 10.4.4.1.

<sup>42</sup> Ragnhild Balsvik, Sissel Jensen, Jarle Mjøen og Julia Tropina, «Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om overnasjonale selskapers internprising i Norge», SNF-rapport nr. 11/09.

<sup>43</sup> OECD/G20, «Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements». Action 2: Final Report (5. oktober 2015)

## Krav til symmetri i BEPS-tiltakene

OECD anbefaler et system av primærregler supplert med defensive regler hvis primærreaksjonen uteblir. Reaksjonsmønsteret er skissert slik:

- Fradrag, men ingen tilsvarende inntektsføring (D/NI): Både betalinger under hybride finansielle instrumenter og hybride enheter kan gi en D/NI situasjon. Den primære reaksjonen skal i disse tilfellene være avskjæring av fradragrett i betalerstaten. Hvis betalerstaten ikke retter opp ulikheten er den defensive regelen at mottakerstaten beskatter inntekten.
- Dobbelt fradrag, fradrag både i betalerstat og i mottakerstat (D/D): Ved doble fradrag (D/D-situasjon) er den primære regelen å avskjære fradragretten i morselskapets jurisdiksjon. Dersom dette ikke skjer kan betalerstaten avskjære fradragretten.
- Indirekte D/NI: Her er primærreaksjonen at betalerstaten avskjærer fradragretten dersom betalingen blir fradragført i mottakerstaten i et hybrid arrangement.

Dette er en betydelig overnasjonal regulering på skatteområdet. Statene vil her foreta en samlet vurdering av skatteeffektene og anvende et felles regelverk for å avverge dobbelt ikkebeskatning. Dette peker i retning av enhetlig beskatning av multinasjonale foretak.

### 6.4 Kostnadsbidragsordninger – («Cost contribution arrangements» – CCA)

I OECDs mønsterskatteavtale er det i regelverket for internprising akseptert felles fordeling av kostnader mellom tilknyttede foretak i visse situasjoner. Fordelingen av kostnader vil være et sentralt punkt i et regelverk basert på enhetlig skattlegging, slik vi ser det i det foreslåtte CCCTB-regelverket.

I OECDs rettleiding for internprising («Transfer Pricing Guidelines» - TPG) behandles forskjellige former for kostnadsbidragsordninger mellom konsernselskaper med formål å gi vurderinger av slike arrangementer i forhold til armlengdeprinsippet.

En CCA er et rammeverk som tilknyttede foretak kan oppstille, som regulerer hvordan kostnader

og risiko knyttet til en gitt aktivitet skal fordeles mellom foretakene. Det kan dreie seg om kostnader og risiko ved utvikling, produksjon og anskaffelse av eiendeler, tjenester og rettigheter, og avtaler om omfanget av partenes interesser i de enkelte eiendelene. CCA-avtaler anvendes hyppigst ved utvikling av immaterielle eiendeler. Ofte vil slike avtaler om kostnadsfordeling være knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler, og resulterer i en fordeling av eierandeler mellom foretakene.<sup>44</sup>

En CCA skal i prinsippet følge armlengdeprinsippet slik at det blir en sammenheng mellom pådratte kostnader og den fordel hvert enkelt selskap eller foretak får ut av samarbeidet. Partens samlede bidrag til arrangementet må samsvare med en proporsjonal andel av samlet forventede fordeler av arrangementet. Det er videre presisert at den aktuelle parten må ha full eierrådighet over sine fordeler fra arrangementet, dvs. uten forpliktelser til å betale royalty mv. til noen andre parter for dette.

Fordelingen av kostnader og andre innsatsfaktorer kan skje ved anvendelse av fordelingsnøkler.

Dersom den aktuelle CCA-en ikke kan anses som armlengdes, vil situasjonen være at en part

<sup>44</sup> USA har detaljerte regler for hvordan deltakere i prosjekter skal fordele kostnader («cost sharing agreement» – CSA) og avkastning ved utvikling av immaterielle eiendeler.

sitter igjen med for lite inntekt eller fordeler ved arrangementet, mens en annen eller andre part(er) har tilsvarende fått for mye igjen i forhold til innsatsen. Avtalen kan da restruktureres av skattemyndighetene.

Skattemyndighetenes behov for informasjon om en CCA-avtale vil variere etter omstendighetene. I enkelte tilfeller kreves en omfattende informasjon for myndighetenes kontroll av armlengdeforholdet.

En CCA innebærer en grunnleggende annerledes fordeling av skattegrunnlag enn den systematikken som bygger på selvstendighetsfiksjonen under armlengdeprinsippet. Her foretas en samlet vurdering av kostnadssiden i et utviklingsprosjekt, aktiviteten som nedlegges og forventet resultat av prosjektet for de enkelte aktører. Når det også aksepteres formelbasert fordeling av kostnadene, vil dette ligne mye på prinsippene for enhetlig skattlegging innenfor på et spesifikt område. Forskjellen er at fordelingsnøkkelen i en CCA må være satt på armlengdevilkår, mens fordelingen av konsernoverskudd til beskatning vil skje på mer generelt og mindre arbeidskrevende grunnlag.

### 6.5 Global terskel for rentefradrag

Behandlingen av renter er et av de sentrale områdene for den aggressive skatteplanleggingen, og tiltak på dette området har i mange år vært et tema for OECD.

I BEPS-tiltakene kommer det nå et markant innslag av enhetlig skattlegging gjennom anbefalingen om å begrense rentefradraget i MNF ved en global gruppeterskelregel.

Bruk av renter er en vanlig metode for overskuddsflytting i internasjonal skatteplanlegging. Pengenes flyktighet gjør det relativt enkelt å mikse lån og egenkapital i MNF, og derved overføre skattepliktig overskudd til skatteparadis. Internlån i MNF er en vanlig teknikk som brukes i denne sammenheng, ofte med svært høye renter. Renter over 20 % er ikke uvanlig.

Regler basert på armlengdevurderinger er i BEPS-sluttrapporten (Action 4) ansett som ressurskrevende og ineffektive. Regler basert på armlengdevurdering og kildeskatt på renter inngår derfor ikke i anbefalingene. Landenes tilnærming til problemstillingen bør baseres på at det må være sammenheng mellom:

- netto rentekostnader i landes foretak og tilsvarende nettokostnad i MNF globalt
- fordelingen av netto rentekostnader i MNF, og den samlede inntektsgivende aktiviteten i MNF.

OECD anbefaler å anvende en fast terskelregel («fixed ratio»), en renteavskjæringsregel som begrenser enhetens netto fradrag for renter og betalinger som er likestilt med renter. Terskelen, eller rentetaket, bør settes til en gitt prosentandel av enhetens inntekt før renter, skatt, avskrivninger og nedskrivninger, EBITDA («earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation»). Dette er enhetens driftsresultat. OECD oppstiller et intervall for terskelen mellom 10 og 30 %. Det vil si at statene kan velge et tak for rentefradraget på inntil 30 % av enhetens driftsresultat.

MNF vil i noen tilfeller ha eksterne rentekostnader utover den faste terskelen uten at dette har skattemessige årsaker. Det anbefales at det gis en global gruppeterskelregel for disse tilfellene. Det lokale foretaket vil i henhold til en slik regel kunne få fradrag utover den faste terskelen, opp til nivået for netto rentekostnader/EBITDA for konsernet globalt, med tillegg av en viss margin for å unngå dobbeltbeskatning.

En global gruppe-terskelregel forutsetter at det avgis konsoliderte regnskapsopplysninger på globalt nivå. En «gruppe» defineres i denne sammenheng som de selskaper som i henhold til regnskapsstandardene plikter å avgi konsolidert finansregnskap. Dette dreier seg om konstatering av 50 % kontroll. Bare selskaper kan inngå i en gruppe, ikke fysiske personer.

#### OECDs kategorisering av renteproblemet, Action 4

OECD setter i BEPS-rapporten (Action 4) temaene opp i tre hovedkategorier:

- MNF plasserer høyere grad av eksterngjeld i land med høyt skattenivå
- Selskapene setter opp internlån for å generere rentefradrag utover reelle rentekostnader på eksternlånene
- Eksternlån og internlån anvendes til å skape skattefrie inntekter

Den globale gruppeterskelregelen framstår her som en fradragregel som tilsvarer det samlede rentefradraget som gis ved enhetlig beskatning av MNF, forutsatt at det også i en slik sammenheng vil være et fradragstak. Når overskuddet i MNF fordeles skjematisk, blir effekten av rentefradraget annerledes sammenlignet med den globale gruppeterskelregelen. Dette beror på hvordan et regelverk for enhetlig skattlegging blir utformet i detalj.

## 7. Enhetlig skattlegging krever styrket internasjonalt samarbeid

Regelverk som bygger på prinsippet om enhetlig skattlegging kan i noen utstrekning vedtas ensidig på nasjonalt plan, jf. de norske NOKUS-reglene, men som effektivt tiltak mot statsløs inntekt kreves det internasjonalt samarbeid. I nyere tid er det blitt større grad av internasjonalt samarbeid på skatteområdet. Sterkest kommer dette til uttrykk gjennom utvikling av automatisk informasjonsutveksling av skatteopplysninger. Mange land deltar nå i ulike samarbeid om land for land-rapportering og det utvikles systemer for internasjonal rapportering av informasjon om internprisingen. Trenden mot et styrket internasjonalt samarbeid på skatteområdet er avgjørende for etablering av enhetlig skattlegging av MNF. I dette kapitlet beskrives noen av de internasjonale samarbeidsplattformene, som i ulik grad vil måtte bli involvert i en utvikling av en internasjonal tilnærming til enhetlig beskatning av MNF.

### 7.1 Internasjonalt samarbeid styrker landenes skatteforvaltning

Landenes evne til å skattlegge egne innbyggere og utlendinger med inntekter fra landets territorium, ligger i kjernen til utøvelsen av statsmakt og er nøye knyttet til de politisk bestemte funksjoner som er tillagt staten. Å overlate lovgivning og forvaltning på skatteområdet til overnasjonale samarbeidsorganer griper derfor inn i grunnleggende spørsmål for befolkningens selvråderett.

Dersom skattleggingen av landets internasjonale foretak overlates til et internasjonalt samarbeidsorgan, så vil dette i utgangspunktet være å anse som suverenitetsavgivelse. Statene har imidlertid i stor utstrekning allerede mistet evnen til å gjennomføre en fornuftig skattlegging av sine MNF. Denne faktiske situasjonen ligger til grunn for BEPS-prosjektet og er avdekket i et etter hvert stort antall undersøkelser. Landene sliter med å beskatte eierne av disse foretakene. I Norge er disse, hvis de ikke betaler formueskatt, ofte nullskatteyttere.

Et internasjonalt samarbeid for å beskatte MNF vil følgelig i praksis ikke dreie seg om suverenitetsavståelse. Det vil styrke landenes evne til å beskatte sine skattytere og gi et mer robust skattesystem med større grad av legitimitet.

### 7.2 Samarbeid gjennom OECD

OECD er den sterkeste premissleverandøren for internasjonalt samarbeid på skatteområdet og har gjennom mønsterskatteavtalen en befestet stilling. OECD har 34 medlemsland, men ingen av BRIKS-landene er medlemmer. Til tross for den økende innflytelsen og økonomiske betydningen av land utenfor OECD, vil OECD etter alt å dømme være den mest sentrale organisasjonen for internasjonalt samarbeid i overskuelig framtid.

OECD har gjennom Global Forum fått til en positiv utvikling for økt transparens og utveksling av

skatteopplysninger mellom stater. Global Forum har nå 142 medlemsland, blant disse er en rekke skatteparadiser. Banksekretessen er gjennom arbeidet til Global Forum kraftig svekket. Det etableres nå ordninger for automatisk utveksling av bankopplysninger mellom et stort antall stater. Samtidig tas det initiativer for i større grad å få avdekket reelle eierforhold i selskaper på globalt nivå.

### 7.3 Samarbeid gjennom FN

FN er under enhver omstendighet et viktig organ for utvikling av mer forpliktende samarbeid på skatteområdet. Til nå har FNs arbeid vært sterkt preget av premisser for samarbeid som følger OECDs mønster. De vestlige statene har kanalisert ressurser til utvikling av internasjonal skatterett til OECD og har i liten grad basert seg på FN på dette området. Det erkjennes imidlertid at utviklingslandene har særskilte utfordringer. FN har følgelig blitt en arena hvor utviklingslandene i større grad kan gjøre seg gjeldene og få til ordninger som er tilpasset deres situasjon. Et element i dette er forenklete fordelingsmetoder i skatteavtalene med utviklingsland og mer romslige regler for fast driftssted. For utviklingslandene er kompleksiteten i regelverket et langt større problem enn for de utviklede landene og utviklingslandene er ikke overraskende mer utsatt for overskuddsflytting enn andre land.

Ordningene tilpasset utviklingsland er heller ikke egnet for å møte utfordringene i den digitale økonomien. Initiativet fra BRIKS-landene gjennom FN viser på den annen side at FN kan bli en viktig aktør på skatteområdet. Dette forutsetter at FN tilføres ressurser som kan drive fram internasjonale prosesser på skatteområdet. Antagelig vil dette bero på initiativ fra land utenfor OECD. Det bør likevel være mulig også for Norge å bidra til en styrket innsats fra FN.

### 7.4 FATCA – viktig steg mot avvikling av banksekretessen

USA vedtok i 2010 «The Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA). FATCA skal bidra til at USA får sporet opp utenlandske bankkontoer eid av amerikanske statsborgere. FATCA legger til grunn en prinsipiell gjensidighet. Andre stater kan anvende FATCA til å spore opp bankinnskudd i USA foretatt av egne innbyggere.

FATCA innebærer at ikke-amerikanske banker, investeringsfond og andre finansinstitusjoner skal gi opplysninger til skattemyndighetene i USA om kontoer eid av amerikanere med mer enn USD 50 000 innestående. Utenlandske bedrifter som ignorerer loven, risikerer å bli svartelistet på de amerikanske finansmarkedene.

USA har gjennom FATCA satt opp regler for forskuddstrekk og rapporteringsplikt for fysiske og juridiske personer som foretar utbetalinger til utenlandsk person, renter, utbytte, royalties, lønnsutbetalinger og visse andre typer betalinger, knyttet til amerikanske kilder. I tilknytning til denne trekk- og oppgaveplikten er det etablert en ordning som gir lettelse for mellommenn som inngår en særskilt avtale med Internal Revenue Service (IRS) og får status som kvalifiserte mellommenn («Qualified Intermediary – QI withholding agreement»). USAs regler for kvalifiserte mellommenn innebærer i praksis krav om automatisk informasjonsutveksling fra utenlandske finansinstitusjoner.

FATCA innebærer at utenlandske finansinstitusjoner ved betaling til en enhet som ikke er registrert i USA, må ha rede på om denne enheten har en virkelig eier som er skattepliktig til USA, og er «substantial» eier, det vil si eier mer enn 10 % av selskapet.

Frankrike, Tyskland, Storbritannia, Italia og Spania tok i 2013 initiativ til å etablere multinasjonal utveksling av skatteopplysninger seg imellom i

t tillegg til informasjonsutvekslingen med USA, basert på «the Model Intergovernmental Agreement to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA». Belgia, Nederland, Tsjekkia, Polen og Romania fulgte opp. Mexico, Norge og Australia sluttet seg til initiativet sommeren 2013. Britiske myndigheter har inngått avtale med kronbesittelsene (Jersey, Guernsey og Isle of Man) og de sentrale oversjøiske territoriene (som Caymanøyene, De britiske Jomfruøyer, Bermuda mfl.) om automatisk utveksling av bankopplysninger. Disse avtalene er satt opp etter mønster fra FATCA. Dette vil i løpet av kort tid gi britiske skattemyndigheter opplysninger om egne skattyteres bankkontoer i de aktuelle skatteparadisene.<sup>45</sup>

FATCA er et globalt system for avdekking av de reelle eierforholdene til bankinnskudd o.l. I tilknytning til dette er det etablert sentrale trekkordninger for skattemessig behandling av disse bankinnskuddene. FATCA har vist seg å være et kraftfullt instrument for avvikling av banksekretessen. Styrken i ordningen ligger selvfølgelig i USAs dominans, men den åpenbare legitimiteten i tiltaket har også hatt betydning for gjennomslaget. Gjensidighetsprinsippet innebærer at FATCA også vil være et viktig instrument for andre land.

### 7.5 FATF – bekjempelse av hvitvasking

The Financial Action Task Force (FATF) er et mellomstatlig organ som ble etablert i 1989 i Paris av G7 på ministernivå. Dette var en reaksjon på trusselen som hvitvasking ble ansett å utgjøre mot det internasjonale banksystemet og finansinstitusjonene. Mandatet til FATF er å sette standarder for og å fremme effektiv gjennomføring av juridiske, regulatoriske og operasjonelle tiltak for bekjempelse av hvitvasking og terrorfinansiering og andre relaterte trusler mot integriteten til det internasjonale finanssystemet.

FATF har 36 medlemsland. Arbeidet er imidlertid basert på et stort internasjonalt nettverk hvor en rekke organisasjoner er tilknyttet som assosierte medlemmer og enheter med observatørstatus, FATF-Style Regional Bodies (FSRBs). Over 180 jurisdiksjoner er på denne måten knyttet til arbeidet og kan gjennom dette sikre iverksettelsen av anbefalingene.

FATF har utviklet en serie anbefalinger («Recommendations»), som er ansett som internasjonale standarder for bekjempelse av hvitvasking, terrorfinansiering og spredning av masseødeleggelsesvåpen.<sup>46</sup> Disse standardene etablerer en felles basis («a level playing field») for koordinert innsats på disse feltene. Etter hvert har disse standardene også blitt utviklet for å imøtegå skattekriminalitet og korrupsjon. Hensikten er at disse standardene skal implementeres i den nasjonale lovgivningen, både i medlemslandene og i andre land.

Anbefalingene er basert på et grunnleggende prinsipp om åpenhet («transparens»). De er utformet for universell anvendelse og er generelle prinsipper som skal tilpasses rettssystemet i hvert land. Det føres tilsyn med implementering og overholdelse av anbefalingene. I tillegg leverer hvert land statusrapporter om nye utfordringer, modus, teknologi og bransjer som er sårbare for hvitvasking.<sup>47</sup> Anbefalingene setter minstekrav til kjennskap til medkontrahent («Know Your Customer» - KYC-standardene) og har vist seg å ha stor gjennomslagskraft, blant annet i EUs lovgivning.

<sup>45</sup> Flere av disse har også undertegnet OECDs «Multilateral Convention on Mutual Assistance in Tax Matters».

<sup>46</sup> The FATF Recommendations (2012). Anbefalingene ble første gang utgitt i 1990 og har siden blitt revidert i 1996, 2001, 2003 og 2012. Se [http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF\\_Recommendations.pdf](http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF_Recommendations.pdf).

<sup>47</sup> Jf. den norske lovgivningen, Om lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven), Ot.prp. nr. 3 (2008–2009). Se også EUs fjerde hvitvaskingsdirektiv.

# 8. Strategi for utvikling av internasjonal og nasjonal skatterett

Enhetlig skattlegging med formelbasert fordeling av netto skattepliktig inntekt bør være et gjennomgående formål i utviklingen av den internasjonale selskapskatteretten. Her ligger det et stort utviklingsfelt. Det er viktig å knytte an til pågående prosesser og ikke minst se nærmere på de forslagene som allerede finnes.

## 8.1 ICRICT – detaljert anbefaling til utforming av regler for enhetlig skattlegging av MNF

Internasjonale interesseorganisasjoner, fagforeninger, hjelpeorganisasjoner mv. har stor innflytelse på utviklingen på skatteområdet. Problemstillingene rundt landenes forgjeldning, nedskjæring i velferdsordninger og håpløse konkurranseforhold har ført til en kraftig politisk debatt. I 2015 fremla ICRICT (The Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation) et detaljert program for utforming og iverksetting av enhetlig skattlegging av MNF.<sup>48</sup>

ICRICTs program bygger på en analyse som består av 7 grunnleggende prinsipper:<sup>49</sup>

1. MNFs misbruk av skattesystemene øker skattebyrden for andre skattytere, bryter selskapenes sivile forpliktelser, stjeler kritiske ressurser fra utviklingsland og andre land som er nødvendige for å motvirke fattigdom og tilby offentlige tjenester, skaper inntektsforskjeller og øker utviklingslandenes avhengighet av andre land.
2. MNFs misbruk av skattesystemene er en form for korrupsjon som svekker sivilsamfunnet og skaper behov for umiddelbare mottiltak. Dette gjelder også når dette skjer innen lovlige rammer, og spesielt i de tilfeller MNF har brukt sin maktstilling til å få vedtatt gunstige lovbestemmelser.
3. MNF opptre, og bør derfor beskattes som en samlet enhetlig skattyter som har grenseoverskridende aktivitet. Dette er viktig for å motvirke overskuddsflytting til lavskatteregimer.
4. Skatteparadisene legger til rette for misbruk av skattesystemene med enorm negativ effekt for det globale samfunnet.
5. Større grad av transparens og tilgang til informasjon er et kritisk første steg for å hindre misbruk av skattesystemene
6. Ethvert individ og land er påvirket av MNFs misbruk av skattesystemene, og debatten på dette området må derfor bringes ut til offentligheten i bred skala.
7. Inkluderende internasjonalt samarbeid er essensielt for å bekjempe misbruket.

<sup>48</sup> Følgende organisasjoner står bak ICRICT: Action Aid, Alliance-Sud, CCFD-Terre Solidaire, Christian Aid, the Council for Global Unions, the Global Alliance for Tax Justice, Oxfam, Public Services International, Tax Justice Network og the World Council of Churches.

<sup>49</sup> ICRICT, Declaration

ICRICTs reformagenda for internasjonal selskapsbeskatning er både ambisiøs og velbegrunnet. En internasjonal oppslutning om denne reformagendaen må anses som den mest realistiske veien mot å få myndigheter i gang med å diskutere mulighetene for en omlegging til internasjonal enhetlig beskatning av MNF. Det er framsatt 6 anbefalinger for reformarbeidet:

### 1. Enhetlig beskatning av multinasjonale foretak

- Prinsippet om at konsernselskapene i et MNF skal behandles som selvstendige separate enheter ved beskatningen må legges bort. MNF må behandles som et enhetlig foretak som har grenseoverskridende aktivitet.
- Det må utvikles bilaterale og multilaterale modellavtaler som legger til rette for at deltakende jurisdiksjoner kan foreta formelbasert fordeling av selskapenes skattegrunnlag.
- Inntekt av immaterielle eiendeler (IP) skal ikke fordeles på basis av eierforholdet, men ut fra hvor eiendelen er utviklet. Ved salg skal det skattemessige overskuddet fordeles formelbasert.
- Filialer av MNF i et land skal anses å ha skattemessig tilknytning til dette landet.
- Kriteriet «Fast driftssted må endres slik at omsetning og nedlastning av produkter utover et visst minstemål, etablerer fast driftssted for MNF.
- Internasjonalt samarbeid for reform av selskapsbeskatningen må gå utover OECDs BEPS-initiativ, og utforske spesifikke elementer i retning konsolidering og formelbasert fordeling av skattegrunnlag i MNF.

### 2. Begrense skattekonkurransen mellom stater

- Det må tas et første steg for å stoppe et «race to the bottom» for landenes selskapskattesats. Det må oppnås enighet om en minstesats for selskapskatt.
- Statene må undersøke virkningen av skatteincentivene, og eliminere negative virkninger for andre land.
- Alle stater må sørge for at offentligheten har

kunnskap om skatteincentiver som MNF kan benytte seg av.

- Statene skal unnlate å gi bistand til egne MNF når disse er involvert i skattesaker i andre land.
- EU-kommisjonen må benyttes for å klargjøre faktorer som innebærer ulovlig statsstøtte.
- Statene må fremme tiltak for å motvirke skattekonkurranse som for eksempel harmoniseringen av skatteincentiver i East African Community og CCCTB i EU.

### 3. Styrket håndhevelse

- Statene bør kriminalisere misbruk av skattesystemene.
- Utvikling av forskuddsskatt for kildeskatter på rente, utbytte, royalty og andre grenseoverskridende betalinger, slik at kildeskatten trekkes før betalingen skjer.
- Multilaterale organisasjoner bør utvikle modellbestemmelser for å beskytte varslere som avslører misbruk av skattesystemer.
- Statene må sørge for at skatteforvaltningen har adekvate ressurser, autoritet og beskyttelse under innkrevingen av skatt fra MNF.
- MNF må etablere etiske standarder for skattebetaling og sivile forpliktelser overfor de land der de driver virksomhet.

### 4. Økt transparens

- MNF må avkreves land-for-land-rapportering, fritt tilgjengelig for skatteforvaltningen i alle land, og offentlig tilgjengelig etter 30 dager.
- Statene må framskaffe navn på fysiske personer som er de egentlige eiere av selskapenes aksjer, offentlig tilgjengelig i oppdaterte registre.
- MNF i utvinningssektorene må offentliggjøre betalinger til myndighetene.
- MNF må i årsrapporten framlegge oversikt over alle datterselskaper.
- Alle bindende forhåndstilsagn mellom stater og selskap, avtaler om internprising mv., må offentliggjøres.

## 5. Reform av skatteavtalene

- Skatteavtalene bør ikke inneholde restriksjoner på kildeskatt.
- Formålet med skatteavtalene må utvides til også å omfatte dobbelt ikke-beskatning.
- Modellskatteavtalene må utrustes med en generell anti-omgåelsesregel slik at de reelle forholdene er avgjørende for fordelingen av beskatningsretten mellom statene.
- Statene må unngå avtaler som beskytter investorer, utvinningsavtaler og andre avtaler som svekker eller omgår landets skattelovgivning.

## 6: Styrke det internasjonale samarbeidet:

- FNs skattekomité må utvikles til en mellomstatlig kommisjon med tilstrekkelige ressurser.
- G20/OECDs BEPS-prosjekt må i større grad reflektere situasjonen til utviklingsland, som må inkluderes i prosjektet med lik stemmerett.
- Utviklingsland må tilføres ressurser for utvikling av sine skatteadministrasjoner
- FNs Global Compact og OECDs Guidelines for Multinational Enterprises må styrkes med krav om at skattebetaling er en sosial forpliktelse for MNF.
- Det bør startes forhandlinger om en FN-konvensjon for bekjempelse av skadelig skattepraksis som inkluderer utvikling av enhetlig beskatning av MNF med formelbasert fordeling av overskudd.
- Det internasjonale samfunnet må fortsatt arbeide for å finne de mest inkluderende systemene for beskatning på globalt nivå.

## Eksempler på sviktende norsk regelverksutvikling

- Tre eksempler viser at norsk regelverksutvikling er blind for dette:
- Det foreslås nå en oppdatering av den norske hvitvaskingslovgivningen hvor det anbefales register over virkelige eiere i aksjeselskaper, som IKKE skal være offentlig tilgjengelig, og hvor det ikke foretas noen vurdering av det omfattende innslaget av hemmelige eiere i de største norske børsnoterte selskapene.
- Regjeringen foreslår at det skal lovfestes en unntaksregel hvor norskregistrerte aksjeselskaper kan anses som skattesubjekter i andre land som har skatteavtale med Norge. Norge har skatteavtaler med en rekke skatteparadis. «The non-resident company» omtales som en av tre gjennomgående kjennetegn for skatteparadis og har de siste 20 årene vært i søkelyset til EU. Nå kommer altså et slikt lovforslag i Norge.
- I BEPS-anbefalingen foreslås det en global terskelregel for MNFs maksimale skattemessige fradrag for renter. Dette vedtas nå i Storbritannia. I stedet foreslår regjeringen her i landet nå en unntaksregel. Dette kan tyde på at den norske regelverksutviklingen ikke er lojal i forhold til BEPS-anbefalingene, og under ingen omstendighet ønsker å fange opp ideer om enhetlig skattlegging.

## 8.2 Strategi for norsk regelverksutvikling

Utvikling av den internasjonale selskapsbeskatningen er av fundamental betydning for en bærekraftig global økonomi som nødvendigvis må være basert på at de multinasjonale foretakene betaler skatt av sitt overskudd på linje med andre samfunnsaktører. En ambisiøs reformagenda som ønsker å ta grep mot den stadig mer omfattende uthulingen av skattegrunnlaget fra flernasjonale selskaper, krever at enhetlig skattlegging settes på dagsorden som overordnet målsetning for internasjonale initiativer på skatteområdet fra norsk side.

En norsk tilslutning til EUs CCCTB ordning er det mest aktuelle temaet nå. Dette er en regional løsningsmodell som kan vise seg å framstå som et positivt eksempel for andre regioner. CCCTB er et steg i retning økt integrasjon i EU, og vil bidra til positiv vekst og dempe medlemsstatenes problemer med uthuling av skatteinntektene. Norske myndigheter bør ta initiativ til utredninger og forhandlinger om norsk tilslutning til CCCTB.

Norge bør være en pådriver for at enhetlig skattlegging innarbeides i OECDs mønsterskatteavtale og tilsvarende i FNs mønsterskatteavtale som alternativ til dagens standard med armlengdeprinsippet og selvstendighetsfiksjonen. Det bør finnes et alternativ å kunne avtale enhetlig beskatning av avtalelandenes største MNF. Her er det åpenbare praktiske fordeler og muligheter for en styrket skatteforvaltning på det internasjonale området. Det finnes også multinasjonale skatteavtaler, for eksempel den nordiske skatteavtalen, hvor dette vil være et virkningsfullt tiltak. Enhetlig skattlegging vil kunne etableres som et samarbeidstiltak i Norden, - som en videreutvikling av det nordiske samarbeidet om informasjonsutvekslingsavtalene.

De statene som ønsker å etablere slikt fellesskap, vil da selv utvikle forvaltningsenheter for å gjennomføre denne beskatningen. OECD som har den klart største kompetansen innen internasjonal selskapsbeskatning og økonomisk utvikling, må engasjeres for utvikling av modeller og standarder. Det er også viktig å ta initiativer overfor FN, for å fremme interessene til de land som i sterkest grad rammes av overskuddsflyttingen, for å ivareta et bredt spekter av landenes særskilte posisjoner og for å sikre allmenn internasjonal tilslutning til et felles løft på området.

Enhetlig skattlegging bør også defineres som en sentral strategi for utvikling av norsk intern skatterett. Utvikling av intern norsk skatterett skal tjene flere formål, omfordeling er et klassisk hensyn og nå vil implementering av BEPS-tiltakene stå sentralt. Men slik situasjonen er, må det tas ytterligere grep for å sikre at vi har et nasjonalt bærekraftig skattesystem i en digital globalisert økonomi. Det må bygges opp regelverk som legger til rette for fellesskapsløsninger hvor enhetlig beskatning står fram som den mest aktuelle modellen.

De politiske partiene i Norge må nå ta stilling til utviklingen av den internasjonale selskapskatteretten. Overskuddsflyttingen er tyveri fra felleskapet. Det må utvikles politikk som setter en stopper for dette. Hullene i skattesystemet må tettes og det er nødvendig å kriminalisere de modellene som må anses som aggressiv skatteplanlegging. Samtidig må det settes i gang prosesser som viser de langsiktige løsningene, hvor statene i fellesskap skattlegger de multinasjonale foretakene.

# Etterord og anbefalinger: Skattlegging for en ny tid

Av Tax Justice Network Norge, Kirkens Nødhjelp,  
KFUK-KFUM Global og Changemaker

De mange lekkasjene Swissleaks, Luxleaks, Panama Papers og Paradise Papers har gitt oss innblikk i et system som ifølge Tax Justice Network fører til 500 milliarder dollar i tap for verdens statskasser - av disse 200 milliarder dollar i tap for utviklingsland.<sup>50</sup> Årsakene er flere. Blant de langt viktigste er at internasjonale skatteregler ikke har holdt tritt med globaliseringen og utviklingen av flernasjonale selskapsstrukturer.

Skatteparadis har gått inn i det voksende vakuumet mellom ulike lands skatteregler. Tidligere var skatteparadis noe eksotisk – brukt av rike gamle tanter, diktatorer, nazister, kongelige og redere. Enkeltpersoner benyttet hemmeligholdet som tilbys for å skjule sin rikdom uten at det utgjorde et systemisk problem. Skatteparadisene har utviklet seg til å bli oversjøiske finanssentre og tilbyr, i tillegg til hemmelighold, tjenester som gjør det enkelt for flernasjonale selskap å juridisk navigere internasjonale reguleringer og skatterett. Det gjør det mulig for selskap og enkeltpersoner å i stor grad velge hvilke lover de ønsker å følge og hvor mye skatt de ønsker å betale.

Resultatet er en global industri av hemmelighold som bistår politikere, selskaper og kriminelle i å frarøve fellesskapet enorme verdier gjennom korrupsjon, hvitvasking, skatteunndragelser og økonomisk kriminalitet. Ulike lands skattesystemer spilles opp mot hverandre i en dans mot bunnen – nullskatt for selskaper og rike enkeltpersoner.

Vår vurdering er at dette systemet vil endre våre samfunn fundamentalt om verdens stater ikke handler sammen nå. En indikator på at endringene er i gang, er den raskt voksende økonomiske ulikheten i verden. Ifølge Oxfam har åtte menn like stor formue som halvparten av jordens befolkning.<sup>51</sup> Skatteunndragelse øker med høyere konsentrasjon av velstand og forsterker ulikheten.<sup>52</sup> Samtidig blir selskaper stadig større. En økende andel av verdens verdiskapning skjer i flernasjonale selskap og i globale verdikjeder.

Det er et utdatert skattesystem som gjør det mulig for flernasjonale selskap å velge sin egen skatt. I rapporten viser Gregar Berg-Rolness tydelig begrensningene som ligger i anvendelsen av armlengdeprinsippet, og utfordringene ved å finne rett pris på immaterielle rettigheter i den digitale økonomien og når et selskap regnes som hjemmehørende i en stat. Rapporten viser den enorme kompleksiteten som ligger i å tilpasse et system bygget for nasjonalstater til en virkelighet hvor flernasjonale selskap i økende grad er dominerende.

Rapportens og vår hovedanbefaling er enkel å oppsummere. Vi ønsker å behandle flernasjonale selskap slik som de ser seg selv: som ett selskap og ikke som mange selskap som handler internt seg imellom. Rapporten viser mulighetene som ligger i enhetlig skattlegging, der overskuddet fordeles etter en nøkkel eller formel. Ved denne måten å skattlegge flernasjonale selskap på, forsvinner behovet for å benytte skatteparadis for å flytte overskudd til lavskatteland. Det vil fremdeles være tøffe forhandlinger om hvordan nøkkelen skal se ut og overskuddet fordeles, men det vil være basert på økonomisk substans, ikke juridiske krumspring. Samtidig er det avgjørende å få slutt på hemmeligholdet i skatteparadis. Det må være full åpenhet om hvem som egentlig eier og kontrollerer selskap, eiendom og lignende. Uten slik åpenhet vil det ikke være mulig å skattlegge selskap eller enkeltpersoner korrekt.

Arbeidet som er lagt ned i OECD de senere år er av noen blitt kalt en revolusjon. Vi mener det ikke er nok. Systemet trenger et paradigmeskifte, og vi mener Norge bør ta ledelsen. Det vil ikke være lett og vil kreve at det etableres et langsiktig tverrpolitisk arbeid og politikk. I dag er vi på skatt omtrent der miljøsaken var i 1992 før Rio-konferansen. Dagens utdaterte skatteregler matcher ikke den moderne globale økonomien, og konsekvensene av dette er grenseoverskridende. Et lands politikk rammer et annet på skadelig og utilsiktet vis. Skattekonkurranse og det resulterende kappløpet mot bunnen med nullskatt gir ikke mening for flertallet av stater. Det må erkjennes, anerkjennes og løses i internasjonale fora. Disse arenaene finnes ikke i dag og må etableres.

Norge må ta initiativ til en FN-konferanse om skatt og finansiell åpenhet der man stiller seg i fremste rekke og arbeider for et paradigmeskifte innen internasjonal skattlegging.

<sup>50</sup> Alex Cobham (2017): Tax avoidance and evasion – The scale of the problem, <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2017/11/Tax-dodging-the-scale-of-the-problem-TJN-Briefing.pdf>

<sup>51</sup> Oxfam (2017), <https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2017-01-16/just-8-men-own-same-wealth-half-world>

<sup>52</sup> Anette Alstadsæter, Niel Johannesen og Gabriel Zucman, «Tax Evasion and Inequality» (6. Oktober 2017)

## Anbefalinger

### Internasjonalt:

Ta initiativ til en FN-konferanse om skatt og finansiell åpenhet. Mål for konferansen bør være:

- Ta initiativ til etableringen av en mellomstatlig skattekommisjon under FN slik at utviklingsland kan delta på like fot i utformingen av nye globale skatteregler. Et slikt forum bør være hovedarenaen for internasjonalt samarbeid i spørsmål om skatt og tilhørende åpenhet og må få tilstrekkelig med ressurser. Forumet må være åpent for andre aktører, inkludert sivilsamfunn og parlamentarikere.
- Gjennom kommisjonen forhandle frem og vedta en internasjonal konvensjon for skattesamarbeid og tilhørende åpenhet.

### Nasjonalt:

- Sette ned et offentlig utvalg – Skattlegging for en ny tid. Utvalget skal utrede og komme med anbefalinger til norsk skattepolitikk i en global økonomi for å møte skatteunngåelse og hemmelighold, herunder utrede enhetlig skattlegging.
- Utrede mulighetene for å innføre enhetlig skattlegging alene eller sammen med andre.
- Sikre nødvendig åpenhet ved å innføre åpne registre over reelle eierskap, offentlig tilgjengelig land-for-land rapportering og publisere «Advanced pricing agreements» (APAs).
- Arbeide for at utviklingsland får tilgang til automatisk utveksling av skatteinformasjon på lik linje med andre land og forplikte seg til å dele informasjon med utviklingsland først.
- Støtte forslaget om en «Common Consolidated Corporate Tax Base» (CCCTB) i EU og slutte seg til denne.
- Revidere definisjonen av fast driftssted til noe som er mer tilpasset vår tid - som et kriterium om en signifikant økonomisk tilstedeværelse som BEPS åpner for.
- Ved forhandling eller reforhandling av skatteavtaler med utviklingsland bør regjeringen:
  - Gjennomføre og offentliggjøre en konsekvensanalyse med formål å unngå negative effekter av avtalene
  - Respekttere kildelandets rett til å skattlegge profitt skapt der ved å ikke redusere kildeskatt.
  - Sikre full åpenhet og deltagelse fra sivilsamfunn og parlament ved fremforhandling av avtaler.



