

Internasjonale trender i selskapskatten

Artikkelen tar for seg trender innenfor internasjonal skatterett og ser på hvordan den internasjonale utviklingen kan/vil påvirke norsk skatterett samt hvilken betydning dette har for norske selskaper med internasjonal virksomhet.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Øyvind Hovland
Partner EY Tax

Rettferdig skatteplanlegging

Verdensøkonomiens ekspansjon, internettutviklingen, enkel gjennomføring av grensekryssende transaksjoner, EUs indre marked, EU/EØS-rettens fire friheter og forenklet tilgang til internasjonale finanstransaksjoner, har medført en omfattende økning i handel/transaksjoner innad i multinasjonale konsern.

Samtidig reduserer multinasjonale konsern i større eller mindre grad sin skatt gjennom lovlig aggressiv internasjonal skatteplanlegging. Dette har nå eskalert til globale problemer som krever globale løsninger. Debatten om rettferdig skattlegging («fair share of tax») startet med medieoppslag om at store multinasjonale selskaper som Apple, Amazon, Facebook, Starbucks, Google, Microsoft mv. betaler minimalt med skatt internasjonalt.

Det kan innledningsvis være på sin plass å understreke at norske multinasjonale konsern generelt opptrer på en helt annen og mindre aggressiv måte enn de utenlandske konsernene som i den senere tid har vært i globale medias søkelys. Dette kommer jeg tilbake til nedenfor.

Det store omslaget kom i 2012 da G20 (verdens 20 mektigste land hvor EU er fullverdig medlem) ble enige om en felles politisk erklæring om å utarbeide og implementere en konkret handlingsplan for å forebygge aggressiv internasjonal

skatteplanlegging. OECD fikk i oppgave å forestå dette arbeidet.

Forebygging av aggressiv skatteplanlegging

Dette har resultert i en omfattende handlingsplan fra G20/OECD-landene, «*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*» av 19. Juli 2013 (heretter omtalt som OECDs BEPS-plan). Denne ble presentert og godkjent på G20-toppmøtet i september 2013.

I tillegg fremla EU-kommisjonen den 6. desember 2012 en egen handlingsplan for å forebygge aggressiv internasjonal skatteplanlegging. Hovedformålet med denne planen er å styrke EUs indre marked. Det er EU-kommisjonen som har hovedansvaret for å bringe dette arbeidet fremover, og

det er etablert en politisk forpliktelse for medlemslandene til å prioritere dette arbeidet. Det er forutsatt at medlemslandene skal rapportere til Kommissjonen om hvilke tiltak de har innført for å følge opp handlingsplanen.

OECDs BEPS-plan og EUs handlingsplan er komplementære (og omtales heretter felles som BEPS-planen). OECD og EU-kommisjonen vil koordinere sitt arbeid og det er etablert ulike arbeidsgrupper i tilknytning til disse handlingsplanene.

EU har vedtatt en Europa 2020 strategiplan for vekst og sysselsetting. Skatt er en viktig del av denne planen, og medlemslandene anbefales å innføre mer vekstvennlige skattesystemer i tråd med nedennevnte hovedprinsipper som er utformet



VEKSTVENNLIGE SKATTESYSTEMER: EU anbefaler medlemslandene å innføre mer vekstvennlige skattesystemer, blant annet anbefales en endring fra høy beskatning av arbeidsinntekt til andre grunnlag som er typisk lavt beskattet (konsum, miljø og eiendom).

for å unngå uheldige vridninger og høye administrative kostnader (effektiv skattebetaling/innkreving):

- Endring fra høy beskatning av arbeidsinntekt til andre grunnlag som er typisk lavt beskattet og hvor en høyere beskatning kan ha mindre uheldige vridningseffekter, som skatt på konsum, miljø og eiendom.
- Utvidelse av skattefundament – i stedet for økning av skattesats – for et mer enkelt og nøytralt skattesystem.
- Vurdering av skattesystem som i større grad skal sikre skattemessig nøytralitet i selskapenes finansieringsbeslutninger, dvs. mer skattemessig likebehandling mellom egen- og fremmedkapitalfinansiering.
- Styrking av kampen mot skatteunndragelse/-svik for et mer rettferdig og effektivt skattesystem.

I tillegg kommer den pågående felles globale kampen mot internasjonal skattekriminalitet (skatteunndragelse og skattesvik) og kampen mot bruk av skatteparadiser som tilbyr hemmelighold om eierinteresser, aktiviteter og skallselskaper. Denne kampen intensiveres nå ytterligere. Både OECD og EU har vedtatt egne konkrete handlingsplaner med forslag til konkrete tiltak for å forebygge internasjonal skattekriminalitet, herunder tiltak rettet mot tredjestater. Norge deltar aktivt i dette arbeidet. Disse er basert på prinsippene om transparens, utveksling av informasjon og rettferdig skattekonkurranse. Skattekriminalitet er ikke tema for denne artikkelen.

I denne sammenheng kan det nevnes at problemene knyttet til internasjonal skattekriminalitet og lovlig aggressiv internasjonal skatteplanlegging ofte omtales som et felles problem i tilknytning til regler om transparens og informasjonsutveksling. Men slike regler vil i seg selv ikke være egnet til å forebygge lovlig aggressiv internasjonal skatteplanlegging.

Innholdet i BEPS-planen

OECDs BEPS-plan er utarbeidet etter politisk påtrykk fra G20-landene, og er et fellesprosjekt mellom OECD-landene og G20-landene (herunder EU). BEPS-planen inneholder bl.a. følgende konkrete 15 tiltak/midler som skal unngå at internasjonale konsern betaler for lite eller ingen skatt:

1. Address the challenges of the digital economy.
2. Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements.
3. Strengthen CFC rules.

4. Limit base erosion via interest deductions and other financial payments.
5. Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance.
6. Prevent treaty abuse.
7. Prevent the artificial avoidance of permanent establishment status.
8. Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – intangibles.
9. Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – risks and capital.
10. Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – other high-risk transactions.
11. Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and actions to address it.
12. Require taxpayers to disclose aggressive tax planning arrangements (disclose tax rulings and other tax benefits).
13. Re-examine transfer pricing documentation.
14. Make dispute resolution mechanisms more effective.
15. Develop a multilateral instrument for amending bilateral treaties.

Profit shifting og base erosion

Med «profit shifting» menes grenseoverskridende flytting av overskudd fra det landet hvor de verdiskapende aktivitetene utøves til skattegunstige jurisdiksjoner for det formål å spare skatt. Med «base erosion» menes uthuling av skattefundament gjennom bruk av grenseoverskridende transaksjoner og hvor asymmetrien mellom to lands interne skattesystemer medfører lav eller ingen beskatning. Det er ingen skarp grense mellom disse to aspektene og de overlapper hverandre.

BEPS representerer kampen mot aggressiv, men lovlig internasjonal skatteplanlegging. BEPS-planens hovedformål er å sikre mer rettferdige, konkurransenytrale og effektive nasjonale skattesystemer. BEPS-planen inneholder et felles og omforent sett av multilaterale tiltak som landene vil kunne innføre, og landene oppfordres til å ta initiativ til egne skattereformer.

Men det er viktig å understreke at BEPS-planens hovedfokus er å forebygge bruken av kunstige grenseoverskridende arrangementer for å minimalisere skatt, se OECDs BEPS-plan side 10:

«BEPS relates chiefly to instances where the interaction of different tax rules leads to



PROFIT SHIFTING: Med «profit shifting» menes grenseoverskridende flytting av overskudd fra det landet hvor de verdiskapende aktivitetene utøves til skattegunstige jurisdiksjoner for å spare skatt.

double non-taxation or less than single taxation. It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from the jurisdictions where the activities creating those profits take place. No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it. In other words, what creates tax policy concerns is that, due to gaps in the interaction of different tax systems, and in some cases because of the application of bilateral tax treaties, income from cross-border activities may go untaxed anywhere, or be only unduly lowly taxed.»

BEPS-planen representerer således ingen global kamp mot lav skatt i seg selv. Det betyr at ønske om lav skatt i seg selv ikke er problemet, men hvor dette oppnås gjennom bruk av kunstige arrangementer. Jeg kommer nærmere tilbake til dette senere.

Dette er en ambisiøs og omfattende plan, og intensjonen er at tiltakene skal innføres i løpet av de neste 2–3 årene. Det pågår for tiden en dynamisk prosess og det utarbeides løpende ulike typer rapporter som sendes ut på høring, herunder til næringslivet. Jeg skal nedenfor kommentere en del av tiltakene i planen.

Utfordringer med internetthandel

Internetthandelen har vokst dramatisk, og vil fortsette å øke i stort omfang. Kommentarene til OECDs mønsteravtale inneholder en del retningslinjer for allokering av retten til å beskatte grenseoverskridende internetthandel, men flere land anser disse reglene for å være utilfredsstillende. I tillegg kommer store utfordringer med hensyn til hvordan internetthandelen skal

avgiftsbelegges. Det synes å være en økende erkjennelse av at gjeldende skatte- og avgiftsregler ikke er tilpasset dagens digitale økonomi.

Det spesielle med internett er at den dominerende innsatsfaktoren er immaterielle eiendeler, involverer ulike og komplekse forretningsmodeller, gir utfordringer med å identifisere de verdiskapende aktivitetene og i hvilke land disse utøves, samt at en stadig endring av forretningsmodeller vil kunne medføre en reallokering av verdiskapende aktiviteter, og dermed landenes rett til beskatning.

I oktober 2013 opprettet EU-kommisjonen en egen arbeidsgruppe «High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy», som har mandat for å undersøke hvordan den digitale økonomien i EU best mulig kan beskattesskatte både fra et skatte- og avgiftsmessig synspunkt, med sikte på lansering av konkrete initiativer i løpet av sommeren 2014. I tillegg har OECD etablert en arbeidsgruppe som skal se på dette. Det blir interessant å se om OECD vil foreslå nye regler eller endre kommentarene til OECDs mønsteravtale, som vil kunne senke terskelen for når grenseoverskridende internetthandel vil kunne etablere fast driftssted og dermed medføre lokal beskatning i det landet hvor kundene befinner seg.

Skattemessig asymmetri

De nasjonale skattesystemene er generelt ikke harmoniserte og landene har innført egne internasjonale skattesystemer ut fra egne politiske prioriteringer mv., uten å se hen til hvordan andre land utformer sine skattesystemer. Iht. BEPS-planen representerer forskjellene i nasjonale skattesystemer en svakhet som i sin tur kan utnyttes ifm. internasjonal skatteplanlegging. I dag finnes det ulike former for skattehull (tax loopholes) mellom to lands skattesystemer som vil kunne medføre gunstige skattemessige fordeler.

Det kan således i ulike sammenhenger etableres lovlige internasjonale selskapsstrukturer/transaksjoner hvor samspillet mellom to lands interne skattesystemer, herunder i kombinasjon med inngåtte skatteavtaler, medfører lav eller ingen beskatning (asymmetrisk skattemessig behandling). Dette gjelder bl.a. bruk av hybride selskapsstrukturer og instrumenter, samt bruk av skatteavtaler med unntaksmetode for å unngå beskatning både i bosteds- og kildestaten og bruk av mel-



UTFORDRENDE: Det er store utfordringer med hensyn til hvordan internetthandelen skal avgiftsbelegges.

lomliggende «tomme» selskaper uten substans (såkalt treaty shopping). Dette vil generelt kunne resultere i doble fradrag, ensidige fradrag eller dobbel ikke-beskatning. Flere av tiltakene i BEPS-planen har til formål å lukke slike skattehull ved å gi anbefalinger til samme tilnæringsmåter for å forebygge slik planlegging. Et eksempel er å innta klausuler i skatteavtaler for å unngå dobbel ikke-beskatning («subject to tax»-klausuler). Et annet tiltak er å innføre limitation of benefit-klausuler i skatteavtaler for å forebygge treaty shopping.

Mange land har skattesystemer som vektlegger form fremfor reelt innhold (substans). Dette er generelt egnet til å legge til rette for kunstige internasjonale arrangementer for å minimalisere skatt. På denne bakgrunn anbefales land å innføre en egen generell og streng omgåelsesregel («General Anti Avoidance Rule»), som ligner på den norske omgåelsesreglen. Det er allerede en utbredt global trend å innføre slike nasjonale omgåelsesreglerregler.

Nokus-regler

Et annet tiltak som fremheves er innføring av NOKUS-regler. Det finnes fortsatt mange land som ikke har NOKUS-regler, og land som har mindre strenge NOKUS-regler. Et tiltak i BEPS-planen er å utarbeide anbefalinger mht. design av strenge NOKUS-regler som land kan benytte som inspirasjon til innføring av egne NOKUS-regler. Norge derimot har et av de strengeste NOKUS-regimene i verden.

Rentebegrensningsregler

Et annet tiltak er å utrede alternative typer av rentebegrensningsregler, herunder begrensningsregler i tilknytning til andre

konserninterne finansielle transaksjoner som f.eks. garantier, derivater og captive forsikring. Det fremgår av BEPS-planen at dette retter seg mot aggressiv planlegging innad i internasjonale konsern hvor renter kommer til fradrag i overskudd, men undergis gunstig beskatning hos kreditor, og hvor det er tale om «excessive» rentefradrag. De norske sjablonmessige rentetaksreglene er således ikke i tråd med anbefalingen i BEPS-planen. I tillegg skal det utarbeides retningslinjer for internprising av konserninterne finansielle transaksjoner. En stor svakhet med gjeldende OECD-retningslinjer for internprising er at de ikke inneholder særlig veiledning hverken i forhold til hva som er en riktig armlengde mellom egenkapital og gjeld og hva som er en riktig internpris på lån mv.

Adferdskodeks

EU innførte i 1997 en «adferdskodeks» på selskapsbeskatningsområdet («Code of Conduct») som inneholder retningslinjer for å motvirke skadelig skattekonkurranse mellom medlemslandene for dermed å sikre en åpen og rettferdig skattekonkurranse mellom medlemslandene. EU-kommisjonen har siden 1997 vurdert 400 særskilte skatteregimer, og konkludert med at 100 av disse representerte skadelig skattekonkurranse, som siden er avvirket/endret. Skatteregimer som representerer skadelig skattekonkurranse vil også kunne være i strid med EU/EØS-rettens regler om ulovlig statsstøtte. Dette er typisk særskatteregimer som er egnet til å tiltrekke seg investeringer/etableringer primært pga. lav skatt. EU-kommisjonen har nylig understreket viktigheten av å fortsette arbeidet med å styrke Code of Conduct basert på eksisterende mandat. Et eksempel på dette er EU-kommisjonens innledende undersøkelser av om Storbritannias Patent Box-regler kan være i strid med Code of Conduct.

EU-kommisjonen har nylig også innledet undersøkelser av aspekter ved skattesystemene i Nederland, Luxembourg og Irland. Dette knytter seg visstnok konkret til om innvilgede skattelettelser i avgitte bindende forhåndsuttalelser vil kunne innebære ulovlig statsstøtte, siden disse har medført veldig lav effektiv skatt for de involverte internasjonale konsernene.

Oppfordrer til minimumsstandarder

6. desember 2012 fremla EU-kommisjonen også en anbefaling med tiltak som skal oppfordre tredjestater (skatteparadis og land med skatteparadis-karakteristika) til å anvende visse minimumsstandarder i sin

skattelovgivning. Medlemslandene anbefales å innføre sanksjoner (som f.eks. svartelisting og/eller opphevelse/suspensjon/reforhandling av inngåtte skatteavtaler) mot tredjestater som ikke velger å oppfylle kravene til minstestandarder om transparens og informasjonsutveksling som angitt i anbefalingen. Dette må også sees i sammenheng med OECDs tiltaksplan mot skadelig skattekonkurranse som ble vedtatt i 1998 og som har til formål å avvike skadelig skattekonkurranse i medlemslandene, og å treffe felles mottiltak mot skadelige skatteregimer i skatteparadiser.

Et av tiltakene i BEPS-planen er å revitalisere og styrke kampen mot skatteregimer som representerer skadelig skattekonkurranse. Dette skal bl.a. skje gjennom økt transparens, automatisk utveksling av skattemessige forhåndsuttalelser (tax rulings) som innvilger gunstige skattemessige ordninger og innføring av krav om substans for å kvalifisere for slike gunstige skattemessige ordninger.

Skatteavtaler og fast driftssted

Skatteavtalene inneholder regler om fordeling av beskatningsrett mellom landene. Hovedregelen er at grensoverskridende virksomhet beskattes i skattyters hjemstat med mindre det foreligger fast driftssted i den annen stat (kildestaten), enten fysisk eller gjennom avhengig mellommann (typisk lokalt datterselskap). En stor andel

av handelen innad i internasjonale konsern skjer gjennom lokale datterselskap som iht. skatteavtaler kvalifiserer som uavhengige mellommenn med den konsekvens at det ikke oppstår lokal skatteplikt. Et av tiltakene er bl.a. å se på om gjeldende regler om uavhengige mellommenn i skatteavtaler er egnet som kriterium for allokering av beskatningsrett mellom landene. Det vil spesielt bli vurdert om det er behov for å endre gjeldende regler om kommisjonærstrukturer. Dette kan bety at gjeldende regler vil kunne bli endret med den konsekvens at bruk av kommisjonærer i seg selv ikke vil forhindre fast driftssted.

Riktig internpris

Multinasjonale selskaper er generelt lovpålagt å prise konserninterne transaksjoner til markedspris (armlengdeprinsippet). OECDs retningslinjer for internprising inneholder en rekke metoder som de multinasjonale konsernene kan benytte for å komme frem til riktig internpris. Det fremgår av BEPS-planen at det ikke er meningen å endre det grunnleggende internasjonale armlengdeprinsippet og de anerkjente internprisingsmetodene.

Gunstige skattejurisdiksjoner

Tiltakene i BEPS-planen må generelt sees på bakgrunn av at multinasjonale konsern gjennom internprising med lovlige grep kan overføre overskudd fra selskap i høy-skatteland til konsernselskap i lavskatte-

land. Det kan etableres selskapsstrukturer hvor inntekter «flyttes» bort fra kildestaten der verdiskapningen skjer, til stater hvor det skjer lite av betydning, men hvor det er lav/ingen skatt. Som ledd i «rettferdig skattlegging»-debatten er det bl.a. avdekket at flere av de store amerikanske internett- og teknologiselskapene lokaliserer sine immaterielle eiendeler, som er den dominerende innsatsfaktoren i deres forretningsmodeller, i skattegunstige jurisdiksjoner, og som gjennom lovlig internprising allokere en stor del av konsernets verdiskapning til slike gunstige skattejurisdiksjoner.

Et tiltak er å se nærmere på substansen i slike selskapsstrukturer. Særlig i forhold til situasjoner hvor eierskap og inntekter til immaterielle eiendeler mv. plasseres i selskap i skattegunstige jurisdiksjoner, samtidig som andre konsernselskaper opprettholder kontroll over, bruk av og fordel fra eiendelene og inntektene disse genererer. Dette handler således generelt om problemer knyttet til form fremfor substans.

Landene oppfordres generelt til å forbedre sine internprisingsregler for å legge mer vekt på de verdiskapende aktivitetene i integrerte internasjonale konsern. Det foreslås samtidig en utvidet plikt for multinasjonale konsern til å fremlegge informasjon om konsernets verdikjeder og rapportere land for land på blant annet over-

EN GOD REVISOR TRENGER OGSÅ GOD MAT!

VI BRINGER RESTAURANTEN TIL DEG!

Vi leverer kvalitetsmat fra over 20 restauranter, blant annet:

Mother India, Oriental, House of Sushi og Beach Club.

ROOM SERVICE

RING: 2221 9050

www.roomservice.no

skudd, lokalisering av økonomiske aktiviteter og betalt skatt, og at denne informasjonen skal være tilgjengelig for skattemyndighetene i de relevante landene. Dette skal gi skattemyndighetene tilgang til informasjon for å kunne avdekke underliggende realiteter, dvs. hvor de ulike verdiskapende aktivitetene finner sted. Dette skal bl.a. gi myndighetene mulighet til å identifisere risikotransaksjoner og kontrollprosjekter.

Gjensidig administrativ bistand i skattesaker

OECD har i samarbeid med Europa-rådet utarbeidet en multilateral konvensjon om gjensidig administrativ bistand i skattesaker. Det har i den senere tid vært en betydelig økning i antall land som har sluttet seg til denne konvensjonen. Det arbeides nå med å utarbeide en ny multinasjonal standard for automatisk informasjonsutveksling mellom land. Dette skal bygge på rammeverket om opplysningsplikt og samarbeid som er etablert innenfor EU. EU-kommisjonen har foreslått å utvide virksomhetsområdet for automatisk informasjonsutveksling i EU-direktivet for administrativt samarbeid til å omfatte utbytte, kapitalgevinster, andre finansielle transaksjoner og kontobalanser. Dersom dette vedtas, vil EU få verdens mest omfattende system for automatisk informasjonsutveksling, som vil kunne danne grunnlag for en helt ny global standard. Automatisk informasjonsutveksling betyr at landene vil få et selvstendig ansvar for å fremskaffe informasjonen, dvs. at de ikke kan unnskyldes seg med at opplysningene ikke er tilgjengelige. Dette skal etter planen være på plass i 2015, noe som fremstår som veldig ambisiøst. Det elektroniske samfunnet gjør det imidlertid enklere å realisere dette gjennom f.eks. etablering av felles elektroniske plattformer.

Dobbelbeskatningssituasjoner

Skatteavtaler inneholder generelt regler om gjensidig avtaleprosedyre (Mutual Agreement Procedure) som skal bidra til å løse dobbelbeskatningssituasjoner mv. som oppstår mellom landene. Det erkjennes i BEPS-planen, at disse ikke er tilstrekkelig tilfredsstillende og effektive, og at det av den grunn skal utarbeides forslag til løsninger for å sikre effektive tvisteløsningsmekanismer. Det understrekes at dette er en viktig del av planen siden en rekke av tiltakene som foreslås i BEPS-planen, vil kunne medføre økt risiko for uenighet mellom landene, og dermed økt risiko for dobbelbeskatning. Et annet tiltak er å vurdere innfø-

ring av en generell anbefaling om å innføre regler om voldgift i skatteavtaler.

Tiltakene i BEPS-planen vil generelt kunne gjennomføres multilateralt ved å endre OECDs mønsteravtale (selve avtalen eller kommentarene til denne), OECDs retningslinjer for internprising og endring av inngåtte skatteavtaler. Det nevnes spesielt at en vil se på muligheten for å utarbeide et instrument som gjør det mulig å gjennomføre endringer simultant i inngåtte bilaterale skatteavtaler. Det kan f.eks. tenkes at OECD vil kunne utarbeide en protokoll om et tiltak som landene vil kunne vedta simultant som tillegg til allerede inngåtte bilaterale skatteavtaler. På andre områder vil målene bare kunne oppnås gjennom unilaterale tiltak/lovendringer på landnivå.

Både OECDs BEPS-plan og EUs handlingsplan har preg av anbefalinger uten juridisk forpliktende karakter. Det kreves f.eks. enstemmighet blant EU-medlemslandene for å vedta bindende skattelovgivning, og det skal svært mye til før slik enighet oppnås. OECD er også en konsensusbasert medlemsorganisasjon. Dette vil sannsynligvis bety at de konkrete anbefalingene vil inneholde en rekke kompromisser og vil kunne svekke anbefalingenes gjennomslagskraft. Det er derfor først og fremst opp til hvert land å vurdere nærmere hvorvidt deres egne skattesystemer åpner for aggressiv skatteplanlegging, og behovet for og innholdet i eventuelle tiltak. I tillegg kommer at de foreslåtte tiltakene generelt reiser ekstremt komplekse og skattetekniske spørsmål.

Hvorfor utviklingen internasjonalt kan/vil påvirke norsk skatterett

Norge deltar aktivt i de ulike arbeidsgrupper som er etablert av OECD, herunder ifm. BEPS-planen. Norge er ikke direkte involvert i EU-kommisjonens arbeid, men deltar politisk indirekte gjennom ulike kanaler. Slik sett må det legges til grunn at norske myndigheter vil hente inspirasjon fra det arbeidet som nå pågår i OECD og EU.

Det er en trend at flere og flere land utvider sine skattefundament samtidig som de reduserer selskapsskattesatsen. Dette skjer f.eks. i våre naboland Sverige, Danmark og Finland. Det gjenstår å se om Norge vil følge denne trenden. Det blir også viktig å følge EUs arbeid med å innføre mer vekstvennlige skattesystemer, og hvordan dette vil kunne prege utformingen av det norske skattesystemet.

Innledningsvis bør nevnes at det norske internasjonale skattesystemet allerede inneholder viktige elementer som er godt egnet til å forebygge aggressiv internasjonal skatteplanlegging:

- Det norske skattesystemet bygger på globalinntektsprinsippet. I tråd med dette bygger nye skatteavtaler på kreditmetoden, mens allerede inngåtte avtaler ifm. reforhandlinger endres fra unntaksmetoden til kreditmetoden. Det betyr at skattehull som vil kunne oppstå som følge av skatteavtaler, er og vil bli tettet.
- De norske reglene om fastsettelse av skattemessig bosted for selskaper er bygget på prinsippet om substans og ikke form. Det betyr at et utenlandsk registrert selskap anses skattemessig hjemmehørende i Norge om den reelle ledelsen på styrenivå utøves i Norge. Dette er generelt til hinder for bruk av «skallselskaper» i utlandet. Andre land derimot, som f.eks. Sverige, legger vekt på form og vil ikke anse et utenlandsk registrert selskap som skattemessig hjemmehørende i landet selv om den reelle ledelsen utøves i landet.
- De norske reglene om skattemessig tilordning og fastsettelse av skattemessig eierskap til eiendeler mv. bygger også på substansbetraktninger, og ikke bare form, selv om det er uklart hvor langt substansbetraktningen kan strekkes i forhold til disse reglene.
- Norge har NOKUS-regler og en omgåelsesregel som begge er blant de strengeste i verden. I tillegg kommer at fritaksmetoden og exit-reglene er begrunnet i omgåelseshensyn.
- De norske reglene om klassifisering av hybride instrumenter som egen- eller fremmedkapital bygger på substansbetraktninger, og ikke bare form. Dette innebærer at det blir mindre rom for å bruke hybride instrumenter ved finansiering av norske selskaper, og ved finansiering av utenlandske selskaper siden avkastningen på hybride instrumenter ikke vil være skattefrie etter fritaksmetoden (siden denne forutsetter investering i aksjer).

Dette betyr generelt at det ikke er behov for noen omfattende norsk skattereform for å oppfylle tiltak som anbefales i BEPS-planen.

Norske selskaper har i dag oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner etter ligningsloven § 4–12, jf. forskrift av 7. desember 2007 nr. 1368

og 1369. Brudd på reglene medfører økt risiko for skjønnsligning og tilleggs-skatt. Formålet med oppgaveplikten er å gi skattemyndighetene en oversikt over art og omfang av transaksjoner og mellomværende som inngås mellom norske og utenlandske konsernselskap.

Skatteavtaler

Norges skatteavtaler inneholder også typisk bestemmelser om utveksling av opplysninger og bistand ved innfordring. Norge har også inngått Overenskomst om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, utarbeidet i samarbeid mellom Euro-parådet og OECD, med mange land, og vil fortsette å inngå slike overenskomster med nye land. Overenskomsten har et bredt virkeområde idet den dekker et stort utvalg av skatter og går langt utover utveksling av opplysninger etter anmodning. Den åpner for en rekke andre former for bistand, for eksempel spontan utveksling av opplysninger, forkynnelse av dokumenter, samtidige skatteundersøkelser i flere land, bistand til innfordring og sikring av skattekrav.

En innføring av plikt for norske selskaper til å rapportere skattemessige forhold land for land på utenlandske datterselskapsnivå, vil medføre økt administrativt arbeid for selskapene. Det vil bli viktig å vurdere hvilke sanksjoner som vil være riktige å anvende ved mislighold av en slik global informasjonsplikt.

Det må antas at Norge vil kunne inngå avtale med EU og andre land om automatisk informasjonsutveksling. Som nevnt ovenfor kan det nå synes som automatisk informasjonsutveksling er i ferd med å bli sturent globalt. Dette vil kunne medføre økt opplysningsplikt for utenlandske datterselskaper i konsernet siden norske skattemyndigheter iht. avtaler om automatisk informasjonsutveksling, vil kunne kreve ulike skattemessige opplysninger om utenlandske datterselskaper fra andre lands skattemyndigheter.

Vern mot dobbeltbeskatning

Skatteavtaler som Norge har inngått med andre land, skal gi norske selskaper vern mot dobbeltbeskatning, og etablerer i den forbindelse en del rettigheter for skattyterne. Når det oppstår dobbeltbeskatnings-situasjoner iht. skatteavtaler, som følge av ulike syn på internprising, inntektsallokering mellom hovedkontor og filial, tolkning av skatteavtaler, bevisvurdering mv., er det viktig for selskapene å ha tilgang til

effektive tvisteløsningsmekanismer som kan løse slike internasjonale skattetvister på en rask og smidig måte. Det norske regelverket på dette punktet er ikke tilfredsstillende i dag.

MAP-proseduren

Skatteavtalene inneholder regler om gjensidig avtaleprosedyre (Mutual Agreement Procedure – MAP) hvor statenes kompetente myndigheter er gitt kompetanse til å løse konkrete skattetvister som gjelder anvendelse av skatteavtalens bestemmelser. Etter MAP-proseduren plikter norske myndigheter å forsøke å løse – ensidig eller gjennom bilaterale drøftelser – de tvistes-pørsmålene som er tatt opp. Men de er ikke rettslig forpliktet til å finne en løsning og det er heller ikke noen grense for hvor lang tid myndighetene har for å bli enige. I de nye skatteavtalene med Storbritannia og Nederland (tilleggsprotokoll) er det imidlertid tatt inn en voldgiftsklausul som sikrer skattyterne muligheten til å få avklart tvistesporsmål dersom de kompetente myndighetene ikke har løst spørsmålet innen en viss tid. Voldgift er generelt et effektivt regime for tvisteløsning, som generelt også gir bedre trygghet og forutsigbarhet for skattyterne enn å være henviset til domstoler i land hvor domstolene ikke anses uavhengige.

I andre skatteavtaler foreligger det ingen slik mulighet, og en uløst skattesak kan dermed versere i mange år uten at selskapene får en avklaring, og det er heller ingen innebygd garanti for at de får en avklaring.

Tvistesaker internprising

Når det gjelder tvistesaker som knytter seg til internprising, er også hovedregelen iht. skatteavtalene at Norge ikke er forpliktet til å finne en løsning. Her er det imidlertid foretatt endringer i de nye avtalene med Storbritannia og Nederland (tilleggsprotokoll). Dersom Storbritannia/Nederland foretar en prisjustering iht. skatteavtalens artikkel 9 (1), følger det av artikkel 9 (2) at Norge «skal» foreta en korresponderende justering.

Disse nye bestemmelsene i skatteavtalene med Storbritannia og Nederland er i overensstemmelse med OECDs mønsteravtale. Det må antas at disse vil danne mønster for reforhandling av skatteavtaler og inngåelse av nye skatteavtaler. Norske myndigheter synes således å følge anbefalingene i BEPS-planen om å innføre effektive

regler for løsning av tvistesaker som oppstår i tilknytning til skatteavtaler.

Advance Pricing Agreements (APA)

Det er i Norge også etablert et uformelt system som gjør det mulig for selskaper å fremforhandle bindende avtaler med skattemyndighetene om internprising i konserninterne transaksjoner, Advance Pricing Agreements (APA). Dette sikrer forutberegnelighet for skattyterne. Det må antas at bilaterale APA-avtaler i fremtiden vil kunne bli etablert som et mer generelt tilbud til skattyterne.

Det må forventes at saksomfanget for norske skattemyndigheter på disse områdene vil øke i fremtiden. Det er derfor viktig at det etableres effektive MAP- og APA-prosesser med andre land for å unngå dobbeltbeskatning. Dette vil også stille store krav til oppbygging av kapasitet og mer spesialisert kompetanse i skatteetaten. Det gjenstår å se om dette ville kunne la seg realisere på en god måte.

Tolkningen av de fire friheter

Et interessant spørsmål er hvordan EU-domstolen og EU-kommisjonen (EFTA-domstolen og ESA) vil håndtere og vurdere nye internasjonale omgåelsesregler rettet mot aggressiv internasjonal skatteplanlegging, herunder gjeldende omgåelsesregler. Hittil har EU-domstolen og EU-kommisjonen ansett nasjonale omgåelsesregler for å være i strid med de fire friheter. Spørsmålet er om det nye synet på aggressiv skatteplanlegging også vil kunne innvirke på tolkningen av de fire friheter og når en nasjonal skatteregel skal anses for å være i strid med disse. I EU-kommisjonens handlingsplan forutsettes det at nye nasjonale omgåelsesregler er i samsvar med EU-traktatene. Tilsvarende må nye norske nasjonale omgåelsesregler være i samsvar med EØS-avtalen.

EU-domstolen har i flere avgjørelser konkludert med at strenge nasjonale regler om tynn kapitalisering er i strid med reglene om fri etableringsrett og at det kun er rom for tynn kapitaliserings-regler som er basert på armlengdeprinsippet i artikkel 9 i OECDs mønsteravtale, jf. sktl. § 13–1.

Dette betyr at den norske rentetaksreglen i utgangspunktet er problematisk ift. EØS-avtalen, siden dette er sjablonregel som rammer helt alminnelige transaksjoner og således går lenger i å avskjære rentefradrag enn armlengdeprinsippet i artikkel 9 i OECDs mønsteravtale.

Som mottrekk til EU-domstolens avgjørelser har flere land valgt å gi tynn kapitaliserings-regler/rentetaksregler tilsvarende anvendelse på rene interne forhold. Synspunktet er da angivelig at det ikke foreligger ulovlig forskjellsbehandling siden norske selskaper behandles likt uavhengig av om kreditorselskapet er etablert i Norge eller en annen EØS stat. Det er imidlertid min oppfatning at den norske rentetaksregelen, som formelt fremstår som nasjonalitetsnøytral, reelt medfører indirekte og usaklig forskjellsbehandling som vil kunne være i strid med EØS-avtalen.

Andre land med tilsvarende rentetaksregler (som f.eks. Finland) har innført en unntaksregel om såkalt konsernunntak. Dette innebærer at debitorselskapet vil kunne kreve fradrag for renter på konsernintern gjeld, som isolert ikke er fradragsberettiget etter hovedregelen, dersom det kan påvises at dets egenkapital ift. totalbalansen er høyere eller lik tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet (men hvor totalbalansen består av eksternt gjeld og egenkapital) til det globale konsernet. Rentetaksregler som inkluderer konsernunntak, vil kunne være mindre problematiske ift. reglene om den frie etableringsretten.

Hvilken betydning disse har for norske selskaper med internasjonal virksomhet

Disse globale trendene vil få betydning for norske selskapers skattemessige rammebetingelser i utlandet, som i sin tur vil påvirkes av hvor proaktive andre land vil bli i å implementere de tiltakene som anbefales i BEPS-planen. Disse trendene vil bl.a. kunne få følgende betydning for norske selskaper med internasjonal virksomhet:

- Det har aldri tidligere vært en så massiv global fokus på skatt som nå. Mange land vil være opptatt av å bruke dette «momentum» til å gjøre vesentlige fremskritt i kampen mot aggressiv internasjonal skatteplanlegging. Den økonomiske krisen og ubalansen i nasjonale budsjetter i flere land har også medført at dette er blitt viktigere for slike land enn andre. Det må således antas at norske selskaper generelt i årene som kommer må forberede seg på og forholde seg til mange nye utenlandske skatteregler og informasjonskrav. Faren er at det innføres nye regler som skyter langt over målet i BEPS-planen om å ramme kunstige arrangementer og således vil ramme helt alminnelige transaksjoner (som den norske rentetaksreglen).

- Det er allerede en trend at skattemyndigheter bruker BEPS-momentumet og mediefokuset som argument for å ta opp endringssaker, og å tøy regelverket for å slå ned på det som tidligere har vært ansett som lovlig aggressiv internasjonal skatteplanlegging. Dette skaper stor uforutsigbarhet for selskapene.
- Det vil kunne bli en betydelig økning i omfanget og kompleksiteten i skjema-veldet.
- Maktbalansen mellom skattemyndighetene og skattyterne vil bli endret som følge av nye rapporteringskrav, som bl.a. vil kunne gi skattemyndighetene tilgang til internasjonale konserns internasjonale skattestruktur (jf. forslaget til land for land-rapportering). Dette er isolert sett ukontroversielt. Men det forhold at skattemyndighetene vil bli utstyrt med helt nye «maktmidler» kan true rettssikkerheten, og vil i praksis kunne true maktbalansen og friste til misbruk. Dette vil stille store krav til ulike lands skattemyndigheters vilje og evne til en rasjonell tilnærming og ønske om å løse internasjonale dobbeltbeskatningssituasjoner mv., som vil kunne øke betydelig i omfang som følge av BEPS-planen. Det er en risiko for at land vil kunne innføre tiltak mot aggressiv skatteplanlegging, men ha mindre fokus på å implementere effektive tvisteløsningsmekanismer. Dette vil kunne medføre økt risiko for dobbeltbeskatning.
- I OECDs BEPS-plan side 10–11 advares det nettopp mot at «rettferdig skattlegging»-debatten vil kunne resultere i «*global tax chaos/marked by the massive re-emergence of double taxation*». Samtidig understrekes det i OECDs BEPS-plan at det er viktig å gi de internasjonale konsernene den nødvendige forutsigbarheten som de trenger for å kunne investere og ekspandere internasjonalt.
- Det er imidlertid en fare for at andre land vil treffe tiltak for å forebygge aggressiv internasjonal skatteplanlegging uten samtidig å etablere effektive MAP- og APA-prosesser. Det er en kjensgjerning at MAP- og APA-prosessene i dag ikke fungerer tilfredsstillende sett fra de internasjonale konsernene sin side. Flere norske konsern har også dårlige erfaringer på dette området.

Noen avsluttende betraktninger

Det må generelt antas at politikere vil være opptatt av at det tas tak i problemene med

lovlig aggressiv internasjonal skatteplanlegging på globalt nivå, gjennom internasjonale fora som G8, G20, OECD og EU, og at det vil bli viktig med koordinert tilnærming når det gjelder å bekjempe slik skatteplanlegging internt i EU, vis-a-vis tredjeland som ikke er samarbeidsvillige og mot store handelsnasjoner med gunstige skatteregler som f.eks. USA, for dermed å sikre et «level playing field.» Det vil således også være en forventning om at BEPS-arbeidet må resultere i regler som sikrer rettferdig fordeling av beskatningsrett mellom land, og som ikke medfører vridningseffekter mellom land.

Men dersom f.eks. USA ikke er villig til å endre sine gunstige skatteregler for amerikanske konsern med internasjonal virksomhet, vil det være interessant å se hvordan EU og andre store land vil reagere på og forholde seg til dette. Manglende politisk vilje handler både om at landene (herunder EU som en enhet) er økonomiske konkurrenter, at det mellom land generelt er store forskjeller i utformingen av skattesystemene og ofte stor ideologisk avstand.

Når ulike land (inklusive EU) nevner lovlig aggressiv skatteplanlegging eller «skatteparadiser», viser de også ofte til andre skatteregimer enn sine egne, mens det i realiteten ligger noen hunder begravet i egen bakgård. Det gjelder f.eks. USA og innad i EU, f.eks. i Holland, Kypros, UK, Luxembourg, Malta og Irland. Dette vil også være en utfordring knyttet til å oppnå enighet om felles regler for å forebygge aggressiv internasjonal skatteplanlegging.

I tilknytning til den pågående rettferdige skattlegging-debatten, er det viktig å huske på at utformingen av skattesystemene i landene i utgangspunktet er et nasjonalt anliggende. Både G20/OECD og EU gir klart uttrykk for at landene kan bruke skattesystemet som en konkurransefaktor for å tiltrekke seg investeringer fra utenlandske investorer, men det må være en rettferdig og åpen konkurranse. Å ha en lav generell skattesats, som f.eks. Irland med 12,5 %, er således helt legitimt.

En annen utfordring er at dagens skattesystemer må bære vekten av en rekke tunge og til tider uforenlige politiske mål: stimulere til arbeid og verdiskapning, generere inntekter til å betale for velferdsstaten og stimulere inngående investeringer fra utenlandske investorer. Det må derfor generelt antas at ulike land vil

kunne forholde seg ulikt til disse problemstillingene avhengig av de grunnleggende prinsippene og beveggrunner som begrunner deres egne internasjonale skattesystem.

Det vil derfor bli interessant å se om mange av de landene som i dag har gunstige internasjonale skatteregimer, vil ha en sterkere interesse i å bevare «status quo»,

eller om de vil forholde seg til BEPS-planen på en positiv og proaktiv måte.

Skattemessig behandling av Total Return Swap-avtale

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har fattet vedtak om beskatning av en Total Return Swap-avtale (sak nr. 2006-043SKN). Saken gjaldt spørsmål om når swapavtalen skulle anses å være realisert.

Skattyter hevdet at det først var ved overdragelse eller avslutning av avtalen at det ble realisert en skattemessig gevinst eller et fradragsberettiget tap. Skatteklagenemnda kom imidlertid til at det forelå delrealiseringer ved den månedlige avregning av ytelser. Saken reiste også spørsmål om anvendelse av fritaksmetoden, nærmere bestemt om fradragsrett for tapene var avskåret, selv om det forelå skatteplikt for gevinstene. Det er tatt ut stevning i saken.

Realisasjon av Total Return Swap Om avtalen

Saken gjaldt en avtale om «Total Return Swap» (TRS) med aksjer i X som underliggende objekt. Om denne typen avtaler heter det i en definisjon publisert av Europakommisjonen (Commission Delegated Regulation (EU) No 231/2013 of 19 December 2012):

«A total return swap is an agreement in which one party (total return payer) transfers the total economic performance of a reference obligation to the other party (total return receiver). Total economic performance includes income from interest and fees, gains or losses from market movements, and credit losses. The exposure of the AIF is the market value of the equivalent reference assets which have a bearing on the economic performance of the swap.»

Aksjene i X var notert på utenlandsk børs. Avtalen var inngått mellom en bank (utsteder, heretter «Bank») og et selskap (innehaver, heretter Selskapet), som følge av at det ikke var ønskelig for Selskapet å erverve aksjer i X direkte. Avtalen innebar at Selskapet skulle stilles økonomisk som om Selskapet var eier av de aktuelle

aksjene. Banken ervervet aksjer i X. Avtalen inneholdt imidlertid ikke noe direkte krav om at Banken måtte erverve aksjene, og Selskapet hadde heller ikke på noe tidspunkt rett eller plikt til å overta underliggende aksjer.

Selskapets forpliktelser i avtaleperioden besto av en månedlig betaling av premie, beregnet til en rentesats knyttet til LIBOR av et beregningsgrunnlag som i utgangspunktet representerte anskaffelsesverdien av aksjene i X ved avtaleinngåelsen. Beregningsgrunnlaget skulle månedlig opp- eller nedjusteres etter kursen på X-aksjene på avtalte verdsettelsesdatoer. Premien skulle betales etterskuddsvis på fastsatte oppgjørsdager. Selskapet var i tillegg forpliktet til månedlig å betale Banken for kursfall på aksjene, fastsatt på nevnte verdsettelsesdatoer.

Motsvarende skulle Banken månedlig betale til Selskapet ved kursstigning. Banken skulle i tillegg betale Selskapet for et beløp tilsvarende 85 % av utbytte gitt på X-aksjene. Det var dermed tatt hensyn til 15 % kildeskatt i X' hjemland.

Avtalen ga adgang til nettoavregning («netting»), slik at bare én av partene faktisk overførte betaling til den andre ved et månedlig oppgjør.

Avtalen løp i utgangspunktet i tolv måneder, og ble inngått i 2006. Avtalen ble i 2007 overdratt fra Selskapet til et datterselskap iht. avtale mellom disse selskapene og Banken. Selskapet påberopte seg skattefritak ved «konsernforskriften», jf. FSFIN § 11–21. Avtalen ble av Selskapet verdsatt til kroner null ved overdragelsen.

Datterselskapet overtok ved utløp av avtaleperioden deler av aksjene, og inngikk en forlengelse av avtalen for resterende aksjer.

Anførsel fra skattyter

Selskapet viste til at realisasjon krever overgang av eiendomsrett og hevdet at skattemessig realisasjon først ville finne sted ved utløpet av avtaleperioden, eller ved overdragelse. Selskapet så det slik at partene hadde et løpende mellomværende som først ville gjøres opp endelig ved utløpet av avtaleperioden. De terminvise oppgjørene skulle i henhold til dette bare utgjøre en reduksjon av selskapenes kredittrisiko. Selskapet hevdet også at det var en underliggende forutsetning at Banken skulle kjøpe aksjene, at de på den måten skulle holdes utenfor markedet, og at Selskapet skulle stilles som om det betalte rente i et låneforhold. Det ble hevdet at selv om det i avtalen var angitt alternativer for sluttoppgjør, var de eneste reelle alternativene at Selskapet kjøpte X-aksjene, eller at de ble solgt i markedet.

Skatteklagenemndas vurdering Den økonomiske realitet

Skatteklagenemnda tok utgangspunkt i at avtalen innebar at Selskapet overtok den økonomiske eksponeringen i X-aksjene. Avtalen innebar et bytte av økonomiske posisjoner, der Selskapet økonomisk ble stilt som om Selskapet var eier, og hadde finansiert kjøp av X-aksjer ved lån fra Banken. En eventuell underliggende forutsetning om «fysisk levering» kunne ikke medføre at selskapet skulle likestilles med en som betaler renter i et låneforhold. TRS-avtalen innebar ingen slik rett eller plikt til X-aksjene.