

BEPS – oppdatering halvveis:

# Det internasjonale skattesystemet endres

I september publiserte OECD de første syv leveransene under sin BEPS-tiltaksplan (**Base Erosion and Profit Shifting – forvitring av skattegrunnlag og overskuddsflytting-tiltaksplan**). Tiltaksplanen varsler de mest omfattende endringene i det internasjonale skattesystemet på flere tiår.

Artikkelen er forfattet av:



Transfer Pricing Director  
Nick Pearson-Woodd  
Deloitte Advokatfirma



Advokatfullmektig  
Inger Camilla Gjeruldsen  
Deloitte Advokatfirma

Denne artikkelen oppsummerer bakgrunnen for tiltaksplanen og innholdet av september-leveransene, samt mulige konsekvenser for virksomheter. Artikkelen redegjør for tiltak relatert til internprising, behandler endringer innen internasjonal skatt og oppsummerer tiltak relatert til den digitale økonomien.

## Viktig å forstå potensielle effekter

Leveransene har fått en variert mottakelse fra ulike interessenter, og den største bekymringen er om det er nok internasjonal enighet til at de lovede endringene faktisk kan leveres.

Det er imidlertid viktig at BEPS-prosjektet lykkes, både for å levere det stabile og forutsigbare skatterammeverket som virksomheter trenger og for å gjenopprette tiltroen til nasjonale og internasjonale skatteregler. Alternativet er en forverring av dagens situasjon, med økt kompleksitet, dobbeltbeskatning, unngåelsesaktiviteter og opplevd urettferdighet.

Tiltaksplanen vil trolig påvirke mange flernasjonale foretak («FNF»), uavhengig

av om foretaket er engasjert i planlegging som kan oppfattes å være aggressiv. Det er derfor viktig at FNF og deres rådgivere forstår de potensielle effektene av tiltaksplanen.

## Bakgrunnen for BEPS-tiltaksplanen

Dagens internasjonale skattesystem muliggjør at et FNF lovlig unngår skatt ved å benytte BEPS-strategier. Dette vil vanligvis resultere i at et FNFs overskudd blir skattlagt i en annen jurisdiksjon enn der verdiene har oppstått.

Etter finanskrisen og påfølgende innføring av strengere tiltak i mange land har det blitt økt fokus på skattesaker i media og blant ikke-statlige organisasjoner. Dette har blant annet inkludert «naming and shaming» av konsern som oppfattes å være involvert i lovlig, men umoralsk skatteunngåelse, og som dermed anses å være

«uansvarlige samfunnsborgere». Skatt har derfor blitt flyttet betydelig opp på agendaen og inn i styrerommet for mange FNF, spesielt hos de foretakene som er statlig eide og/eller driver virksomhet rettet mot forbrukere.

En økende bekymring for at bruk av BEPS-strategier førte til betydelig mindre skatteinntekter fra virksomheter var grunnen til at G20 i 2012 ba OECD om å utvikle en multilateral tiltaksplan for å løse problemet med BEPS. Som svar utstedte OECD i juli 2013 sin BEPS-tiltaksplan med 15 tiltak.

## Oversikt over BEPS-tiltaksplanen

Formålet med det internasjonale skattesystemet er å fremme internasjonal handel ved å minimere den dobbeltbeskatningen som kan oppstå i samspillet mellom de nasjonale skattereglene i forskjellige suverene stater. I OECDs tiltaksplan bemerkes at det er «hull» og «friksjoner» i systemet, og at dette er blitt forverret som følge av den digitale økonomien og økt global integrasjon av både økonomien og FNF.

Tiltaksplanen består hovedsakelig av tiltak som er rettet mot å tette disse hullene, samt å bidra til økt åpenhet rundt et FNFs globale skatteposisjon. BEPS-tiltakenes leveranser offentliggjøres på tre ulike datoer, og er oppsummert i tabellen på neste side.

I det følgende vil tiltakene behandles etter tema snarere enn numerisk. Først blir det redegjort for tiltakene relatert til internprising. Deretter behandler artikkelen endringene innen internasjonal skatt og avslutningsvis oppsummeres tiltaket vedrørende den digitale økonomien.



*UNNGÅR SKATT: Dagens internasjonale skattesystem gjør at et flernasjonalt foretak på lovlig vis kan unngå skatt ved å benytte BEPS-strategier.*

Tabell 1: Oppsummering av de 15 tiltakene og leveransedato

Tema	Tiltak	Leveransedato
Digital økonomi	Digital økonomi	September 2014
Etablere en internasjonal sammenheng i beskatning av selskaper (tette «hullene»)	Nøytralisere hybrider	September 2014
	Styrke CFC-reglene	September 2015
	Begrense rentefradrag/finansbetalinger	September 2015 Desember 2015
	Motvirke skadelig skattepraksis	September 2014 September 2015 Desember 2015
Gjenopprette de fulle effektene og fordelene av de internasjonale standardene (håndtere «friksjonene»)	Forhindre traktatmisbruk	September 2014
	Forhindre kunstig unngåelse av PE-status	September 2015
	Internprisingsutfall i tråd med verdiskapning:	
	Immaterielle eiendeler	September 2014 September 2015
	Risiko og kapital	September 2015
	Andre høyrisiko-transaksjoner	September 2015
Forsikre transparens og oppføre til økt sikkerhet og forutsigbarhet	Etablere metodikker for å samle og analysere data vedrørende BEPS	September 2015
	Redegjørelse for aggressiv skatteplanlegging	September 2015
	Revurdere krav til internprisingsdokumentasjon	September 2014
	Gjøre konfliktløsningsmekanismer mer effektive	September 2015
Rask implementering	Utvikle et multilateralt instrument	September 2014 Desember 2015

## Internprisingsendringer – Tiltak 8 og 13

«Transfer pricing» står sentralt for mange virksomheter i dagens globale økonomi og har vært gjenstand for mange av de senere negative overskriftene i pressen om skatteunndragelse og skatteplanlegging. Ikke overraskende har dette derfor veid tungt i OECDs arbeid med å sikre at verdier beskattes i det landet der de er oppstått og øke åpenhet om FNFs virksomhet. OECD vil oppdatere den eksisterende (2010) versjonen av sine internprisingsretningslinjer tilsvarende.

### Internprisingsdokumentasjon – tiltak 13

#### Problemstillingen

Et betydelig antall land har innført sine egne og ofte ulike regler for internprisingsdokumentasjon de siste tjue årene. Dette har resultert i at utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon er en betydelig compliance-byrde for virksomheter samtidig som skattemyndighetene anser at informasjonen de mottar er utilstrekkelig for deres formål.

#### Forslag til løsning

OECDs forslag til løsning er å ha en standardisert tre-lags tilnærming til dokumentasjon bestående av:

1. Land-for-land (LFL)-rapportering – overordnet oversikt over konsernets virksomhet, omsetning, resultat, betalt skatt mv.
2. Masterfile – informasjon om konsernet som helhet.
3. Lokale filer – informasjon om hver enhet.



**KRITISERES:** Flernasjonale foretak kritiseres for å lokalisere sine immaterielle eiendeler i lavskattelend, eller under særskilte skatteregimer, adskilt fra øvrig virksomhet, for å redusere sine skatteforpliktelse.

LFL-rapporten består av tre tabeller som må fylles ut:

Tabell 1 krever at summen av følgende opplysninger skal oppgis for hver skattejurisdiksjon:

- Driftsinntekter (urelaterte parter, nærstående parter, totalt)
- Gevinst/(tap) før skatt
- Betalte skatter (på kontantbasis)
- Inntektsskatt påløpt innværende år
- Oppgitt kapital
- Akkumulert opptjening
- Antall ansatte
- Varige eiendeler utenom kontanter og kontantekvivalenter eiendeler

Det er ikke nødvendig å sammenstille rapporteringen i tabell 1 med konsernregnskapet.

Tabell 2 må utfylles med en liste over alle «deltagende enheter» innen hver skattejurisdiksjon. For hver enhet må det opplyses hvilken skattejurisdiksjon enheten er etablert i (hvis denne er ulik fra den skattemessige bostedsjurisdiksjonen) og registrering av hva enhetens viktigste virksomhet eller aktiviteter er ved avkryssing i en eller flere forhåndsdefinerte kategorier.

En «deltakende enhet» har en vid definisjon og omfatter:

- enhver enhet som er inkludert i det finansielle konsernregnskapet
- enhver enhet som ville blitt inkludert i det finansielle konsernregnskapet, men har blitt ekskludert på grunnlag av størrelse eller vesentlighet

- et fast driftssted, dersom dette utarbeider et separat resultatregnskap av regulatoriske, rapporterings-, økonomi- styrings-, eller skattemessige årsaker.

Som standard for rapporteringen bør morselskapets regnskapsår i utgangspunktet benyttes. Det er foreslått alternative løsninger dersom deltagende enheter har regnskapsår som avviker fra konsernspissen.

Tabell 3 er for tilleggsinformasjon som kan være relevant eller nødvendig for å forstå informasjonen i tabell 1 og 2, herunder hvilken datakilde som har blitt brukt.

Datakildepunktet var et sentralt tema i høringen vedrørende utkastet til LFL-mal publisert tidligere i år. OECD har kommet til at FNF kan benytte en av de følgende fire datakilder, under forutsetning om at samme datakilde brukes konsekvent, både for alle rapporteringspliktige innen konsernet og fra år til år:

1. Konsolideringsrapporteringspakker,
2. Den enkelte enhets lovbestemte regnskap (justering for forskjeller i GAAP er ikke nødvendig, men oversettelse til den funksjonelle valutaen til rapporteringsselskapet er nødvendig),
3. Regulatorisk regnskap, eller
4. Internt driftsregnskap.

Masterfilen er ment å gi en oversikt over FNF-konsernets virksomhet, internprisingspolitikk og globale fordeling av inntekt og økonomiske aktiviteter. Retningslinjene er klare på at dokumentasjonen bør fokusere på de vesentlige forholdene som er relevante for å plassere konsernets internprisingspolitikk i dets globale økonomiske, juridiske, finansielle og skattemessige sammenheng. Følgelig skal ikke hver uvesentlighet dokumenteres. Masterfilen skal som et minimum inneholde detaljert spesifisert informasjon innenfor hver av følgende kategorier:

1. Organisasjons-(juridisk) struktur
2. Beskrivelse av konsernets virksomhet
3. Konsernets immaterielle eiendeler
4. Konsernets konserninterne finansielle aktiviteter
5. Konsernets økonomiske posisjon og skatteposisjon

Den lokale filen skal inneholde faktainformasjon om foretakets bakgrunn, skattemessige og finansielle stilling. Den bør også inneholde detaljerte opplysninger om foretakets transaksjoner med nærstående parter, pluss en internprisingsanalyse for

hver transaksjonstype for å underbygge at disse er på armlengdes vilkår. OECD oppfordrer de enkelte landene til å utarbeide konkrete vesentlighetsterskler tilpasset landets økonomiske situasjon.

Mye av informasjonen som er foreslått inkludert i masterfilen og den lokale filen, er allerede påkrevd etter de norske internprisingsdokumentasjonsforskriftene. Når det gjelder del 2 og 3, kreves mer omfattende informasjon i forhold til de eksisterende dokumentasjonskravene i Norge, særlig hva gjelder verdikjedeanalyse, immaterielle eiendeler, og økonomiske ordninger.

OECD har erkjent at den faktiske gjennomføringen av denne tre-lagstilnærmingen vil være avgjørende, og vil publisere et eget dokument som omhandler dette temaet innen februar 2015. Hovedfokuset vil være hvordan Masterfilen og LFL-rapporten kan deles mellom landene på en måte som minimerer compliance-byrden for FNF og adresserer kommersielle konfidensialitetsbekymringer. I tillegg har åtte land uttalt at de anser at mer omfattende transaksjonsdata bør inkluderes, blant annet knyttet til rentebetalinger, royalty og betalinger for tjenester fra nærstående. OECD har derfor også gitt fullmakt til at land som deltar i BEPS-prosjektet, skal gjennomgå og revurdere tre-lagsstrukturen innen utgangen av 2020.

#### Konsekvenser for virksomheter

Den nye tilnærmingen til dokumentasjon bør gi en mer dekkende redegjørelse for et FNFs internprisingspolitikk og skattemyndighetene et bedre grunnlag for risikovurdering. Selv om dette vil innebære mer arbeid på forhånd knyttet til utarbeidelse av dokumentasjon, kan det potensielt redusere antallet internprisingsboketter-syn. I teorien kan den nye tilnærmingen derfor føre til en redusert samlet compliance-byrde for FNF. I praksis derimot, synes dette som et usannsynlig utfall.

En viktig problemstilling for FNF vil være om OECDs nye dokumentasjonstilnærming vil bli gjennomført av alle land og på en konsekvent måte. Herunder om land vil bruke LFL-rapporten kun som et innledende risikovurderingsverktøy (som forutsatt), eller om de vil bruke det mer aggressivt som et skattevurderingsverktøy.

I beste-fall-scenarioet, der den nye tilnærmingen implementeres på en globalt konsistent måte, har den foreløpige tilbakebetalingen fra FNF vært at deres compliance-

byrde vil øke betydelig ved det nye forslaget. Verste-fall-scenarioet er at tilnærmingen ikke gjennomføres konsekvent globalt og at vi sitter igjen med det eksisterende problemet, der det er flere ulike regelverk å forholde seg til, men med den ekstra ulempen det medfører å ha en økt minsterapporteringsstandard og LFL-mal. Komplette konsistens i regelverk globalt er usannsynlig, gitt at ulike land har mulighet til å utvikle sine egne vesentlighetsterskler.

I mellomtiden har FNF mulighet til å vurdere og forstå de potensielle konsekvensene av den nye tilnærmingen til dokumentasjon for deres virksomhet. Det vil være praktiske implikasjoner, konfidensialitetsimplikasjoner, samt skattemessige konsekvenser.

De praktiske implikasjonene inkluderer det å avgjøre hvilken informasjon som er vesentlig nok til å tas med i masterfilen, hvilken datakilde som skal brukes til LFL-malen, om tilleggsinformasjon for masterfilen og LFL-malen er tilgjengelig (og hvis ikke, hva kostnaden og prosessen for å fremskaffe denne informasjonen vil være) og styringsproblestillinger rundt hvem som vil være ansvarlig for innsamling og gjennomgang av informasjonen. For LFL-malen var et tilbakevendende tema i BEPS-konsultasjonene at mange organisasjoner ikke har den nødvendige informasjonen tilgjengelig på nåværende tidspunkt. I tillegg vil en rekke FNF være underlagt andre krav til LFL-rapportering (som for eksempel det norske rapporteringsregimet for utvinningsindustrien), som kan fylles ut av andre funksjoner enn skatt eller finans (f.eks. Corporate Social Responsibility-funksjon). Følgelig vil det være behov for å forene LFL-malen med andre rapporter og administrere kommunikasjonsprosessen mellom skatt/finans og andre funksjoner. Videre kan mange FNF ønske å sikre at LFL-tallene forenes med konsernregnskapet og/eller innsendt selvangivelse, selv om det ikke er krav til å forene tallene. Til slutt vil det også være spørsmål om hvorvidt et FNF frivillig bør påbegynne implementeringen av den nye tilnærmingen nå eller avvente offentliggjøring av offisiell dato for ikrafttredelse.

Den nye tilnærmingen vil føre til at betydelig mer kommersielt sensitiv informasjon blir inkludert i dokumentasjonspakken. Ikke overraskende har en tilbakevendende bekymring i BEPS-høringsprosessen vært hvordan taushetsplikten skal opprettholdes når informasjonen deles med skattemyndighetene. Vi må imidlertid avvente publika-

sjon av rapporten om gjennomføringen for å se hvordan OECD vil imøtegå denne bekymringen. Mye av fokuset har vært på ekstern deling av informasjon. Den nye tilnærmingen kan imidlertid også bety mer omfattende deling av konfidensiell informasjon innen et FNF enn tilfellet er i dag. Dette vil ha knock-on-effekter på styring og prosesser i konsernet.

Til slutt vil det være skattemessige konsekvenser av den nye tilnærmingen. Det er fortsatt uklart hvordan skattemyndighetene vil bruke informasjonen i LFL-rapporten for risikovurderingsformål og om vi vil se færre, men mer målrettede bokattersyn eller en kraftig økning i bokattersyn og påfølgende dobbeltbeskatning. Mange FNF frykter sistnevnte. FNF kan sette seg inn i den informasjonen som skal utfylles i malen og forsøke å fylle inn selskapsdata før malen formelt blir introdusert (f.eks. for FY 2014), slik at de kan forstå hva rapporteringen vil vise om konsernets skatteposisjon til skattemyndighetene.

## Tiltak 8 (Immaterielle eiendeler)

### Problemstillingen

En tilbakevendende kritikk i media er at FNF lokaliserer sine immaterielle eiendeler (og dermed mesteparten av sin fortjeneste) i lavskatteland, eller under særskilte skatteregimer, adskilt fra øvrig virksomhet, for dermed å redusere sine skatteforpliktelser betydelig. September-publikasjonene er den første delen av OECDs omarbeidelse av eksisterende retningslinjer for immaterielle eiendeler som skal imøtegå denne utfordringen, samt gjenspeile utviklingen i forretningspraksis og verdikjedemodeller i løpet av de siste tjue årene.

### Den foreslåtte løsningen

De reviderte retningslinjene gir en definisjon for internprisingsformål og revidert veiledning for identifisering og behandling av immaterielle transaksjoner, herunder 33 eksempler. Noe av veiledningen er fortsatt ikke endelig ettersom det kan bli nødvendig å revidere kapitlet som en del av det pågående arbeidet med andre BEPS-tiltak i det kommende året. Den eksisterende veiledningen om immaterielle eiendeler som er «hard to value», vil også oppdateres som en del av det gjenstående arbeidet på tiltak åtte.

En «immateriell eiendel» er for internprisingsformål definert som noe som ikke er en fysisk eiendel eller en finansiell eiendel, som kan være eid eller kontrollert for bruk i kommersiell virksomhet, og hvis bruk eller overføring ville bli kompensert hvis det hadde skjedd i en transaksjon mellom uavhengige parter i sammenlignbare omstendigheter. Den reviderte veiledningen inkluderer også en drøftelse av om typiske kategorier av elementer kan anses å være «immaterielle eiendeler» for internprisingsformål:

Tabell 2: Illustrasjon som viser behandling av ulike eiendeler

Immateriell eiendel	Potensiell immateriell eiendel	Ikke-immateriell eiendel
Patenter	Goodwill og ongoing concern-verdier	Konsernsynergier *
Know-how og forretningshemmeligheter		Markedsspesifikke karakteristika *
Varemerker, varenavn og merke-navn		Selskapsregistreringer som er nødvendige for å drive virksomhet i et land.
Myndighetslisenser og rettigheter under kontrakt.		
Lisenser og lignende begrensede rettigheter i immaterielle eiendeler.		

\* De reviderte retningslinjene gir også ytterligere kommentarer om behandlingen av disse områdene.

Retningslinjene skisserer en fem-trinns prosess hvor en skiller mellom det foretaket som eier en immateriell eiendel og de enhetene som utfører funksjonene (eller bidrar med eiendeler eller påtar seg risiko) knyttet til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse og utnyttelse av immaterielle eiendeler. Etter å ha etablert hvilken enhet som er den juridiske eieren og (hvis forskjellig) hvilke enheter som er involvert i bredere økonomiske aktiviteter, er det mulig å finne ut hvilke kontrollerte transaksjoner som eksisterer i forhold til den immaterielle eiendelen og dermed fastsette armlengdes pris for hver transaksjon. En viktig fase i



*HENSIKTEN: Arbeidsgruppen ønsker å klargjøre at skatteavtaler er utarbeidet for å hindre dobbeltbeskatning, ikke for å oppnå dobbel ikke-beskatning.*

prosessen er å bekrefte at utføringen av de ulike partenes funksjoner er i tråd med kontraktsposisjonen.

Det er også utarbeidet oppdatert veiledning for gjennomføring av sammenlignbarhetsanalyser, bruk av profit split-metoden, og bruk av ulike verdsettelsesmetoder (spesielt diskontert kontantstrømsverdivurderinger).

### Konsekvenser for virksomheter

De reviderte retningslinjene vil gi et klarere og mer strukturert veikart for skattytere, skattemyndigheter og rådgivere for å analysere et FNFs immaterielle eiendeler, særlig sett i sammenheng med den økte tilgangen til informasjon etter tiltak 13. Det er sannsynlig at dette vil føre til et større antall internprisingsbokattersyn som er av mer teknisk karakter og trolig at det vil bli argumentert for økt anvendelse av profit split-metoder. Dette kan resultere i en økt effektiv skattesats for berørte FNF. Det gjenstår å se om den nye veiledningen vil følges konsekvent av OECD og ikke-OECD-land; særlig markedsspesifikke egenskaper er et stridsområde i en rekke land.

Det finnes ingen offisiell dato for implementering av den nye veiledningen for immaterielle eiendeler, og det er sannsynlig at enkelte skattemyndigheter vil begynne å anvende veiledningen i mellomtiden, og at noen også kan anvende veiledningen på transaksjoner foretatt før veiledningen ble publisert. I mellomtiden har FNF mulighet til å bruke veikartet for å vurdere om deres nåværende identifisering av immaterielle eiendeler og relatert internprisingspolitikk er i samsvar med den nye veiledningen.

## Internasjonale skatteendringer

### *Nøytralisere effektene av hybrid-mismatch-arrangementer – tiltak 2*

#### Problemstillingen

Hybrider er instrumenter eller enheter som klassifiseres ulikt i forskjellige land. Hybrid-mismatch-arrangementer oppstår når multinasjonale konserner utnytter forskjeller i klassifisering av selskaper og finansielle instrumenter mellom nasjonale skatteregimer for å redusere beskatning. Den totale beskatningen kan reduseres for eksempel ved at en kostnad fradragsføres i ett land, og den korresponderende inntekten ikke skattlegges i et annet land, eller ved at samme kostnad gir skattefradrag i to land.

BEPS-tiltak nummer 2 er derfor utarbeidet for å utvikle endringer i modellavtalen og utarbeide anbefalinger for lokal lovgivning for å nøytralisere den skattemessige effekten ved bruk av hybride instrumenter eller enheter.

#### Foreslått løsning

Det er foreslått endringer i nasjonale regler som vil knytte regelverkene i ulike land sammen på en ny måte. Det legges opp til en tottrinn-modell der utgangspunktet er at kostnader knyttet til «hybrid-strukturer» bare vil gi skattefradrag i et land dersom den korresponderende inntekten også skattlegges i det andre landet, som betalingen går til. I et tilfelle der en og samme inntekt kostnadsføres i to land, vil utgangspunktet være at fradrag bare skal gis i kildestaten. Hvis et land ikke har implementert de nye reglene og derfor ikke nekter skattefradraget, skal dobbelt skattefradrag forhindre ved at det andre landet nekter skattefradrag.

Reglene vil få anvendelse innenfor konserner og i forhold mellom nærstående selskaper. Endelig forslag til regler skal utarbeides innen september 2015.

#### Konsekvenser for virksomheter

Endelig forslag til regler foreligger ikke på nåværende tidspunkt, men når disse foreligger, vil reglene trolig kunne implementeres relativt rask og ukontroversielt. Endringene antas hovedsakelig å få betydning for konserner som benytter hybride instrumenter eller enheter som ledd i sin finansieringsstruktur. FNF som har finansieringsstrukturer over landegrensene bør dermed gjennomgå denne nærmere.

### *Motvirke skadelig skattepraksis – tiltak 5*

#### Problemstillingen

De fleste av BEPS-tiltakene takler det som oppfattes som overtramp, eller misbruk fra FNF. Dette tiltaket omhandler den andre

siden av ligningen, nemlig skatteregimer innført av land med sikte på å være mer konkurransedyktige enn andre land, og dermed få økt tilgang til inngående investeringer. Dette tiltaket er fokusert på skatteregimer som gjelder for «mobile» inntekter, det vil si inntekter som lett kan overføres til beskatning i et annet land, i stedet for å skattlegges til en virksomhets samlede skattesatser. Eksempler inkluderer de britiske og belgiske «patent box»-regimene og de belgiske reglene for fradragsføring av nominelle renter. Bekymringen er at innføring av slike foretrukne regimer vil føre til et «kapp-løp mot bunnen» der andre land føler seg tvunget til å innføre tilsvarende regler for å forbli konkurransedyktige selv om de ikke ønsker dette. Enkelte mobile inntektskilder vil ende opp med enten ikke å bli skattlagt eller skattlagt med svært lave satser.

#### Den foreslåtte løsningen

OECD har vurdert de potensielt skadelige skattepraksisene i enkelte av OECD-landene, og vil i neste omgang fortsette å gjennomgå skadelige skattepraksiser i andre land. Arbeidet under dette tiltaket bygger på OECDs eksisterende arbeid vedrørende urettferdig skattekonkurranse mellom land. Sentrale temaer så langt har vært krav til tilstrekkelig substans i den relevante jurisdiksjonen for å oppnå de foretrukne ratene og på åpenhet og utveksling av informasjon mellom jurisdiksjoner om kjennelser vedrørende foretrukne skatteregimer. Bruken av fordelaktige regimer for immaterielle eiendeler er også sterkt i fokus.

#### Konsekvenser for virksomheter

Dette tiltaket er i stor grad et pågående arbeid. Det gjenstår å se hvilke konklusjoner som trekkes og, enda viktigere, hvorvidt det påvirker enkelte OECD- og ikke-OECD-land til å endre sin «skadelige skattepraksis».

FNF som bruker slike regimer, bør være klar over de skattemessige tekniske aspektene ved dette tiltaket og hva den potensielle effekten av de foreslåtte endringene (for eksempel økt krav til substans) vil bli. I tillegg kan det utgjøre samfunnsansvarsproblemer for FNF som fortsatt strukturerer sin virksomhet på en måte som benytter et skatteregime som har blitt ansett som «skadelig».

### *Forebygge utnyttelse av skatteavtalefordeler i upassende tilfeller – tiltak 6*

#### Problemstillingen

Misbruk av skatteavtaler, og særlig «traktatshopping», har blitt identifisert som en av de viktigste årsakene til uthuling av skattegrunnlaget. Av denne grunn fokuserer tiltak nummer 6 på å hindre at de for-

delene skatteavtalene gir, ikke innvilges i upassende tilfeller. Traktatshopping innebærer gjerne at et konsern setter opp selskaper i strukturen utelukkende for å kunne benytte seg av skattefordeler i enkelte skatteavtaler, f.eks. ved etablering av et mellomliggende holdingselskap for å unngå kildeskatt på utbytte, eller renter.

#### Den foreslåtte løsningen

Arbeidsgruppen anbefaler at det klargjøres at skatteavtaler er utarbeidet for å hindre dobbeltbeskatning, ikke for å oppnå dobbelt ikke-beskatning. Derfor er det foreslått som et minimumskrav at det i forordet i alle nye skatteavtaler inntas en eksplisitt setning om at landene som inngår skatteavtalen, ønsker å hindre skatteunndragelse og unngå å skape muligheter for «traktat-shopping».

Videre er det utarbeidet forslag til anti-misbruksregler i skatteavtalene som vil begrense adgangen til å påberope seg skatteavtalefordeler i «traktat-shopping»-situasjoner. Det er enighet om at minimumskravet til skatteavtaler er at de inneholder en versjon av en av de foreslåtte anti-misbruksreglene, men gjerne begge, og eksplisitt inneholder en bestemmelse om formålet med skatteavtalen.

De to utkastene til anti-misbruksregler anses å dekke litt ulike behov.

Den ene regelen er en såkalt begrensning-av-fordelsregel (Limitation of Benefit) som kan begrense hvilke subjekter som har adgang til å påberope seg skatteavtalebeskyttelse. For eksempel kan det være slik at bare visse selskapstyper eller selskaper som driver aktiv virksomhet i det aktuelle landet, kan påberope seg skatteavtalefordeler.

Den andre er en mer generell misbruksregel. Denne behandler tilfeller der utnyttelse av fordel(er) i skatteavtalen fremstår som en av hovedårsakene for en struktur eller transaksjon. I slike tilfeller skal fordelene kunne avskjæres, med mindre det er i overensstemmelse med skatteavtalens formål og hensikt å gi den virkning.

#### Konsekvenser for virksomheter

De foreslåtte endringene vil både kunne påvirke tolkningen av den aktuelle skatteavtalen og i større grad gjøre det mulig for skattemyndigheter å skjære gjennom skattemotiverte transaksjoner og strukturer i fremtiden. Endrede regler om traktatshopping antas typisk å kunne påvirke konserner med investeringer i viktige fremvoksende markeder. FNF bør gjen-

nomgå sin internasjonale virksomhet for å vurdere om innføring av slike regler kan medføre dobbeltbeskatning i enkelte land.

*Utvikling av et multilateralt instrument for å modifisere eksisterende bilaterale avtaler – tiltak 15*

## Problemstillingen

BEPS-prosjektet og øvrige tiltak innebærer at det foreslås en rekke endringer i internasjonal skatterett, herunder skatteavtalene. Det internasjonale skattesystemet består av mer enn 3000 bilaterale skatteavtaler, et nettverk som er utviklet gjennom 100 år. Dette nettverket anses som verdifullt og nødvendig å beholde, men erfaringer har vist at endringer i OECDs modellavtale tar en generasjon å implementere i de enkelte avtalene når endringene skal gjennomføres bilateralt (ved forhandlinger av protokoller mellom de aktuelle landene).

Et innovativt avtaleinstrument vil kunne forkorte prosessen med implementering av BEPS-tiltakene vesentlig, samt dekke behovet for en multinasjonal løsning. Derfor har arbeidsgruppen under tiltak 15 drøftet om det er ønskelig og mulig å implementere de endringene BEPS-prosjektet medfører ved en multinasjonal avtaleløsning.

## Den foreslåtte løsningen

Rapporten konkluderer med at et multilateralt instrument er ønskelig og gjennomførbart, og at forhandlingene bør igangsettes så fort som mulig. Man ser for seg en fleksibel avtale som åpner for at ulike stater kan forplikte seg til alternative løsninger, og også slik at forpliktelsen kan være ulik i relasjon til det enkelte lands avtalemotparter – noe som åpner for at man kan ta hensyn til eksisterende ulikheter i de underliggende skatteavtalene med de ulike landene.

OECD vil arbeide videre med dette i 2015, og det er foreslått at et mandat utarbeides og forhandlinger igangsettes i løpet av 2015. Avtalen foreslås således fremforhandlet parallelt med at OECD ferdigstiller sitt BEPS-prosjekt.

## Konsekvenser for virksomheter

Dersom dette arbeidet lykkes, betyr det at BEPS-tiltakene vil kunne innføres innen relativt kort tid etter at alle BEPS-rapportene er ferdigstilte. Videre kan arbeidet gjøre at internasjonale skatteregler vil kunne utvikles betydelig mer dynamisk i fremtiden enn det vi har sett tidligere, og dette vil kunne gi et vesentlig bidrag til



*FUNDAMENTAL ENDRING: Den digitale økonomien og teknologiske fremskritt har endret forretningsmodeller. Dagens internasjonale skattesystem holder ikke tritt med denne utviklingen.*

videreutvikling av landenes samarbeid om skattespørsmål i fremtiden. Selskaper må derfor være forberedt på at endringer i de internasjonale skattereglene i fremtiden vil skje betydelig raskere enn tidligere.

## Skattemessige utfordringer i den digitale økonomien – tiltak 1

### Problemstillingen

BEPS-tiltaksplanen bemerker at den digitale økonomien og teknologiske fremskritt fundamentalt har endret forretningsmodeller og at dagens internasjonale skattesystem ikke har holdt tritt med denne utviklingen. Arbeidet med tiltak 1 har så langt inkludert konsultering med interessenter for å fastslå det grunnleggende i BEPS-problemstillingene (herunder MVA-problemstillinger) forårsaket av den digitale økonomien og konkludere på mulige tilnærminger for å takle disse problemene. Et sentralt spørsmål her var om endrede skatteregler ville være nødvendig for den digitale økonomien.

### Den foreslåtte løsningen

2014-leveransen har identifisert de bredere skattpolitiske utfordringene som oppstår som følge av den digitale økonomien, nemlig: skattepliktig nærvær (nexus), data, og klassifisering for skatteformål, samt momsformål.

OECD har konkludert med at det ikke er mulig å lage et eget sett med skatteregler for digitale virksomheter. OECD vil i stedet sørge for at den BEPS-risikoen som den digitale økonomien representerer, vil bli adressert gjennom de andre leveransene etter tiltaksplanen. Spesielle fokusområder vil være:

- Tiltak mot unngåelse av fast driftssted-status, for eksempel gjennom kunstige ordninger knyttet til omsetning av varer og tjenester.
- Internprising – betydningen av immaterielle eiendeler, bruk av data, og spredningen av globale verdikjeder
- Det mulige behovet for å tilpasse CFC-reglene til den digitale økonomien.
- Adressere mulighetene for skatteplanlegging av virksomheter engasjert i MVA-fritatte aktiviteter.

### Konsekvenser for virksomheter

Det er for tidlig å kunne kommentere den nøyaktige effekten av dette tiltaket. Publikasjonen gir imidlertid sterke indikasjoner på hvilke typer forretningsmodeller som kan bli berørt og det sannsynlige utfallet. FNF som har sin kjernevirksomhet innenfor den digitale økonomien (for eksempel nettbasert salg av varer eller tjenester, salg eller bruk av data) bør være forberedt på endringer. I tillegg kan virksomheter som driver med ikke-kjernevirksomhet, som for eksempel handelsdesker, også bli påvirket.

## Konklusjoner

BEPS-tiltaksplanen representerer den største potensielle endringen i det internasjonale skattesystemet på flere tiår. FNF anbefales å starte prosessen med å evaluere virkningen av disse endringene for sine virksomheter. Slike endringer kan naturligvis påvirke deres effektive skattesats, men kan også kreve større endringer i virksomheten, med etterfølgende system- og operative spørsmål.