

BEPS:

Den nye internasjonale skattehverdagen

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Petter Grüner
Deloitte



Advokattfullmektig
Trond Eivind Johnsen
Deloitte

Mandag 5. oktober la OECD frem det endelige resultatet av BEPS-prosjektet. For store selskaper innebærer dette en betydelig økning i dokumentasjonsbyrde, større eksponering for kontroll og påtakelig risiko for økt skatt.

For myndighetene venter lovarbeid, fokus på skattekonkurranse og økte utvekslingsplikter, mens det for rådgiverne venter mye nytt og komplisert rettsmateriale.

Resultatet av BEPS-prosjektet gir også en klar indikasjon på hvordan de internasjonale skattereglene vil utvikle seg de neste årene.

BEPS-tiltakene skal tette hull som oppstår i det dynamiske samvirket mellom ulike nasjonale regelverk og et komplisert skatteavtalenettverk. Målet er å få beskatning og verdiskapning på linje for å forhindre overskuddsflytting og uthuling av skattefundamentene, derav navnet BEPS – base erosion and profit shifting.

Men hva er endret? Her deles noen av endringene vi mener kan se dagens lys de neste årene.

Mulige endringer i norsk lovgivning

Mange av BEPS-forslagene krever endring i nasjonale regelverk. Norge har vært aktivt med i arbeidet, og det er i ny skattereform varslet at Norge vurderer å følge opp BEPS-forslagene i tiden fremover.

Forslag om endringer i rentebegrensingsregelen

Norge har i dag en rentebegrensingsregel som avskjærer internrenter som overstiger 30 % av selskapets skattemessige EBITDA, gitt at selskapet har netto rentekostnader over NOK fem millioner (terskelverdien). Satsen er foreslått senket til 25 % i statsbudsjettet 2016.

Som hovedregel foreslår OECD en sjablongregel ganske lik den Norge har i dag, men forslaget avviker noe:

- Fradragsrammen anbefales å ligge mellom 10 % og 30 %, med klare indikasjoner på at 30 % vil anses for høyt for norske formål. I tråd med dette er det i statsbudsjettet 2016 foreslått å senke satsen til 25 %, men det kan tenkes at den bør senkes ytterligere for å være i tråd med OECDs anbefaling.
- Både renter til nærstående og til uavhengige tredjeparter skal omfattes, noe som også er varslet i ny skattereform.
- Rentebegrepet utvides til å inkludere valutakursendringer, garantiprovisjoner mv.
- Terskelverdien skal vurderes samlet for alle konsernselskaper i samme land
- Unntak for visse kapitalkrevende infrastrukturprosjekter

Videre foreslår OECD en unntaksregel hvor selskap kan få rentefradrag tilsvarende konsernets forhold mellom (eksterne) renter og EBITDA. Fradragsrammen regnes ut ved å dividere konsernets eksterne rentekostnader med konsernets konsoliderte EBITDA og multiplisere med selskapets EBITDA.

Nye regler som nøytraliserer hybride enheter og instrumenter

Det finnes i dag en rekke enheter og instrumenter som klassifiseres ulikt i ulike jurisdiksjoner, og som derfor kalles hybrider. En typisk hybrid enhet anses som et selvstendig skattesubjekt i et land og som transparent for skatteformål i et annet land. Et typisk hybrid instrument blir behandlet som egenkapital i et land og som gjeld i et annet, vanligvis brukt slik at betalinger er fradragsberettiget som renter, mens det i mottakerlandet anses som skattefritt utbytte.

Effekten ved bruk av slike enheter og instrumenter mellom nærstående eller i strukturerte arrangementer (hvor hybriddefekten inngår i vilkårene) skal nøytraliseres. Dette er tenkt oppnådd ved nasjonal lovgivning i landet hvor betalingsforpliktelsen oppstår. Landet forutsettes å ikke gi fradrag hvis den korresponderende inntekten ikke er skattepliktig i mottakerlandet. Når betalingslandet ikke har en slik regel, skal mottakerlandet beskatte inntekten. Lignende regler, men i en annen utforming, er foreslått for en rekke beslektede hybridtilfeller, slik som når land ser ulikt på eierskap eller transaksjoner mellom selskaper, og det medfører at inntekter ikke blir medtatt i noe land.

Norge foreslo sin første antihybridregel i årets statsbudsjett, hvor fritaksmetoden begrenses slik at inngående utbytte beskattes i den utstrekningen det utbetalende selskapet har ført utdelingen til fradrag i sitt hjemland. Det er samtidig varslet at flere slike regler vurderes.

Potensielle endringer i NOKUS-reglene

Norge beskatter i dag på visse vilkår norsk-kontrollerte utenlandske foretak (NOKUS). Internasjonalt kalles dette CFC-regler («Controlled Foreign Company»), og OECD har nå gitt anbefalinger om CFC-regler som landene bør innføre.

Kurs 2015

Praktisk skatte- og regnskapskurs

I løpet av dette kurset blir du oppdatert på nyheter på skatte- og avgiftsområdet for 2015 og 2016, og siste års endringer innen regnskap og bokføring. Du får også en god gjennomgang av endringer i statsbudsjettet for 2016 og revidert budsjett for 2015.

Kurset gir 7 oppdateringstimer og koster kr 2 800,- for medlemmer.

Fredrikstad	30.nov	Rica City Hotel
Kongsvinger	30.nov	Vinger Hotel
Ski	30.nov	Thon Hotel Ski
Arendal	01.des	Clairon hotel Tyholmen
Fagernes	01.des	Quality Hotel & Resort Fagernes
Tromsø	01.des	Radisson Blu Hotel Tromsø
Hamar	02.des	Scandic Hamar
Kristiansand	02.des	Hotel Norge Kristiansand
Oslo	02.des	Thon Hotel Bristol
Egersund	03.des	Grand Hotell Egersund
Kongsberg	03.des	Quality Hotel Grand,
Molde	03.des	Rica Seilet
Oslo	07.des	Thon Hotel Bristol
Kristiansund	11.des	Rica Hotel Kristiansund
Sandefjord	11.des	Rica Park Hotel Sandefjord
Gardermoen	11.des	Clarion Hotel Oslo Airport
Sarpsborg	14.des	Quality Hotel & Resort Sarpsborg
Bergen	14.des	Radisson Blu Hotel Norge
Mosjøen	14.des	Fru Haugans Hotel
Gjøvik	15.des	Honne Hotell og Konferansesenter
Ålesund	15.des	Scandic Parken Hotel
Skien	15.des	Clarion Collection hotel Bryggeparken
Trondheim	15.des	Radisson SAS Royal Garden Hotel
Stavanger	16.des	Quality Airport Hotel Stavanger
Drammen	16.des	First Hotel Ambassadeur
Haugesund	16.des	Rica Maritim Hotel
Oslo	17.des	Thon Hotel Bristol
Oslo	06.jan	Thon Hotel Bristol
Stavanger	06.jan	Clarion Hotel Stavanger
Bergen	07.jan	Radisson Blu Hotel Norge
Lillehammer	07.jan	Radisson Blu Hotel Lillehammer
Oslo	14.jan	Thon Hotel Bristol

Julelunsj på
alle kurs før
nyttår!

Les mer og bestill på **skatt.no**



I all hovedsak oppfyller de norske NOKUS-reglene anbefalingene fra BEPS, men med noen avvik:

- Deltakerlignede selskaper og faste driftssteder tas også med i vurderingen av om et selskap oppfyller vilkårene for en CFC-enhet.
- En hybridregel som nøytraliserer tilfeller hvor konserninterne transaksjoner ikke blir tatt hensyn til i CFC-inntekten fordi ulike land klassifiserer enheter ulikt
- Norsk terskel for å være et kontrollert selskap er at det er eid med *minst* 50 %. BEPS foreslår at terskelen skal være *mer enn* 50 %
- Underskudd i en CFC-enhet skal kunne settes av mot overskudd i andre CFC-enheter i samme jurisdiksjon. Norge tillater dette kun innenfor samme enhet.
- Substanskravet vil fortsatt gjelde innenfor EØS, men vi kan se endringer med tanke på aktiv/passiv inntekt utenfor EØS.

Det er i ny skattereform varslet at de norske NOKUS-reglene skal ut på høring. Kanskje er disse punktene blant endringene som vil drøftes?

Omfattende krav til internprisingsdokumentasjon

Det er ventet at Norge vil følge opp BEPS' forslag til utvidede dokumentasjonskrav for konserninterne transaksjoner. Norske konsern vil potensielt måtte utarbeide tre ulike rapporter i tiden fremover. De nye kravene vil innebære en betydelig økning i konsernens dokumentasjonsbyrde og stiller nye krav til rutiner, systemer og tilgjengelig informasjon, samtidig som rapportene gir myndighetene tilgang til langt mer omfattende og detaljert informasjon.

Lokal- og masterrapporten vil pålegges alle konsern som oppfyller visse minstevilkår. Masterrapporten skal inneholde informasjon om konsernets rutiner og policyer for internprising. Lokalrapporten skal utarbeides for det enkelte selskap i konsernet, med informasjon om alle konserninterne transaksjoner.

Land-til-land-rapporten pålegges alle konsern med over 750 millioner euro i samlet omsetning. Rapporten skal inneholde en overordnet oversikt over konsernets omsetning, overskudd, betalt skatt, investert kapital, antall ansatte og eiendeler pr. land, i tillegg til en full selskapsoversikt med tilhørende virksomhetsbeskrivelse. Norske

myndigheter har allerede begynt å varsle skattytere om implementering av land-til-land-rapportering.

Nye retningslinjer for internprising

BEPS-prosjektet har munnet ut i en rekke materielle endringer i OECDs retningslinjer for internprising. Størst omveltning finner vi for pricing av immaterielle eiendeler og rammeverket for å identifisere og fastsette transaksjoner. I tillegg skal pricing av konserninterne tjenester, kostnadsbidragsordninger og varehandel nå skje etter reviderte retningslinjer. De nye retningslinjene er vedtatt av OECD og er dermed alt gjort til en del av norsk rett, jf. skatteloven § 13–1 fjerde ledd.

Hovedbudskapet fra OECD er at beskatning og verdiskapning i større grad enn før skal gå hånd i hånd. For å få dette til legger retningslinjene nå større vekt på de involverte partenes faktiske handlinger – med spesielt fokus på hvilke funksjoner som utøves, eiendeler som benyttes og hvem som har risikoene – og mindre vekt på formell struktur og risikofordeling. Videre er også myndighetene gitt større adgang til å se forbi skattyternes formelle transaksjoner og skattlegge i tråd med hvor funksjoner faktisk utøves og eiendeler befinner seg. Mangler disposisjonene tilstrekkelig kommersiell rasjonalitet, vil myndighetene også kunne se forbi disse og legge realistiske transaksjoner til grunn.

For de mer spesifikke områdene kan det nevnes at retningslinjene nå foreslår et forenklet regime hvor det brukes kost pluss 5 % ved pricing av konserninterne tjenester som representerer lav verdiskapning.

Endringer i Norges skatteavtaler

Mange av de viktigste endringsforslagene i BEPS-prosjektet implementeres gjennom skatteavtalene. For å få endringsprosessen effektiv har landene sagt seg villig til å forhandle om en multilateral traktat som kan gjennomføre endringene i samtlige skatteavtaler direkte, uten behov for forhandling om hver enkelt skatteavtale. Resultatet kan bli at endringene implementeres innen 2016 er omme.

Det blir vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse

I dag gis skatteavtalebeskyttelse til skattytere som er hjemmehørende i en av avtala-statene. Dette vilkåret er enkelt å oppfylle for upersonlige skattytere, og det foreslås nye bestemmelser som gjør det vanskeligere for

mellomliggende selskaper å påberope seg skatteavtalene. For det første skal statene i avtalenes fortaler ta inn at avtalene ikke har til formål å føre til dobbelt ikke-beskatning. Videre skal statene i sine skatteavtaler ta inn enten i) en spesiell og en generell omgåelsesnorm, ii) en generell omgåelsesnorm eller iii) en spesiell omgåelsesnorm supplert med nasjonale omgåelsesregler.

Den spesielle omgåelsesregelen vil være en «limitation of benefit»-regel (LoB), som er vanlig i mange av USAs skatteavtaler. Denne oppstiller klare grenser for selskapsform, eierskap, aktivitet mv. for å kunne påberope seg skatteavtalene. Den generelle omgåelsesregelen vil være en «principal purpose test» (PPT) som mer generelt kan ramme oppsett og arrangementer hvor et av hovedformålene er å utnytte fordeler i skatteavtalene.

Det blir økt beskatningsrett overfor utenlandske selskaper

Foreslåtte endringer i skatteavtalenes artikkel 5 vil føre til at landene, også Norge, får utvidet beskatningsrett overfor selskaper hjemmehørende i andre land.

Det er foreslått at kommisjonærstrukturer – der et selskap selger produkter i eget navn, men for et utenlandsk selskaps regning – skal kunne medføre skatteplikt for det utenlandske selskapet i salgslandet.

Når utenlandske selskaper eier lager, innkjøpskontorer eller andre innretninger som tidligere har vært unntatt ved skatteavtale, vil disse nå kunne medføre skatteplikt for selskapet hvis det ikke er snakk om hjelpevirksomhet eller aktiviteter av rent forberedende art. Videre er oppsplitting av byggekontrakter for å holde seg utenfor fast driftssted-definisjonen foreslått rammet av en omgåelsesregel.

... men det blir enklere å unngå dobbeltbeskatning

Selv om de nye reglene har til hovedhensikt å unngå dobbelt ikke-beskatning, øker de også risikoen for dobbeltbeskatning. Utover de ordinære reglene for unngåelse av dobbeltbeskatning, ønsker OECD å gjøre det enklere å løse konflikter der man ikke har greid å unngå dobbeltbeskatning. Nøkkelordene er en mer effektiv og transparent prosess for «Mutual Agreement Procedures» (MAP), hvor myndighetene skal forhandle seg frem til et rettferdig resultat. Videre har over 20 land – herunder Norge – sagt seg villig til å innta voldgiftsbestemmelser i sine skatteavtaler dersom MAP ikke fører frem.