

## Skatteplanlegging:

# Åpen, ærlig og umoralsk

## Hvis umoral er en sykdom, er åpenhet medisinen? Og når er skatteplanlegging umoralsk – og hvem bestemmer det?

Artikkelen er forfattet av:



Partner  
Per Evers  
Deloitte Advokatfirma  
Han er nordisk leder for Tax Management Consulting



Advokatfullmektig  
Trond Eivind Johnsen  
Deloitte Advokatfirma

Det er vanskelig å komme utenom at debatten om skatteplanlegging og moral er vanskelig og tidvis abstrakt, men den blir ikke mindre viktig av den grunn. Skatt står helt sentralt i vårt velferdssamfunn, og grunnleggende prinsipper om likebehandling og rettferdighet blir fort utfordret når en skal trekke grensdragningene for hva som er greit og ikke.

### Er lovlig moralsk og ulovlig umoralsk?

Et kjernespørsmål i debatten om skatteplanlegging er hva som er (eller skal være) greit og ikke. Er det rettsreglene som setter grensene? Og i så fall, er det reglens bokstav eller ånd en skal holde seg til? Eller er det ytterligere moralske begrensninger for hva skattyter kan tillate seg, utover det som følger av reglene?

Norske virksomheter må innordne seg etter norsk skatterett. Gjør man ikke det, opptrer man ulovlig – og antakeligvis umoralsk. Det er imidlertid ikke bare skatteloven med forskrift man må forholde seg til for å opptre lovlig, men også prinsipper som følger av ulovfestet rett, vanligvis slått fast gjennom praksis fra domstolene. Et sentralt prinsipp i denne sammenheng er den såkalte ulovfestede gjennomskjæringsregelen som sier at skattyters

disposisjoner under visse vilkår kan gjennomskjæres *selv om* de er innenfor lovens bokstav. Kort forklart er regelen utformet for å ramme rent skattemotiverte disposisjoner som bryter mot skattereglens formål, selv om de er innenfor lovens bokstav.

Altså, for å opptre lovlig må en innordne seg slik at en ikke faller innunder virkeområdet for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen – man kan ikke kun forholde seg til lovens ordlyd. I hvert fall ikke i Norge.

Er det da noe igjen som fanges opp av de moralske grensene, utover det som fanges opp av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen? Eller er alt som er «lovlig» – altså i tråd både med loven, ulovfestet rett og gjennomskjæringsnormen – i prinsippet også moralsk?

Spørsmålet er like godt som det er vanskelig å svare på. Utfallet avhenger naturlig nok av hva som defineres som moralsk riktig, og her er det ingen som har definisjonsmakten. Det er nok likevel en god del som vil hevde at moralen på visse måter går lenger enn loven, men uten å kunne trekke grensen klart.

Slik sett kunne en jo også problematisert om det er mulig å opptre ulovlig og moralsk samtidig. Skatterettens område kan være forholdsvis teknisk, selv om en kan se konturene av grunnleggende prinsipper som en bærebjelke gjennom de kompliserte reglene. Det kan derfor skje at man faller utenfor reglens tekniske utforming uten at man har hatt til hensikt å bryte skatterettens grunnleggende prinsipper – en slags unnskyldelig rettsvillfarelse, eller i andre tilfeller at man bevisst utfordrer reglens grenser for å få rettssystemets avgjørelse på hva som er innenfor og ikke.

Når Høyesterett i siste instans har avgjort at man valgte feil løsning, er det likevel ikke gitt at det man gjorde var umoralsk, gitt at det ble gjort med full åpenhet.

I visse andre jurisdiksjoner, slik som Storbritannia, finnes det ikke et gjennomskjæringsinstitutt slik vi har i Norge, slik at premissene for disse grensdragningene endrer seg. Det kan da tenkes at det er et større rom for å definere handlinger som både er lovlig og umoralske.

### En åpenhetspille mot all din umoral

Helt siden de første såkalte skatteparadisene oppsto i perioden 1870–1930 (Monaco, Luxembourg, Liechtenstein mv.), har landene og verdenssamfunnet spurt seg selv hva de kan gjøre for å motvirke uheldig skatteplanlegging og skadelig bruk av skatteparadiser. Fra da til nå har det skjedd mye, både med nasjonale regelverk, folkerettslige traktater og internasjonale klassifiseringer og tiltak.

En kunne jo tenkt seg en strategi hvor en gikk til angrep på de lave eller manglende skattene på de eksotiske sydhavsøyene, eller tok til orde for kollektiv avskaffelse av spesielle skatteregimer som tilgodeser visse typer virksomheter (slik som f.eks. Norges tonnasjeskatteregime, som fritar shippinginntekter fra ordinær beskatning). Det er imidlertid ikke den retningen det har tatt. Åpenhet har blitt stikkordet for verdenssamfunnets kanskje mest sentrale satsing for å få bukt med umoralen på skatteområdet.

Med åpenhet tenkes i første rekke myndigheters og skattyteres tilgjengeliggjøring og utveksling av informasjon om skatteforhold samt regulering og standarder for slik tilgjengeliggjøring og utveksling. For informasjonsgiver kan slik informasjon flyt være frivillig eller pålagt ved lov eller

folkerettslig avtale. Åpenhet dreier seg om informasjonsflyt fra skattyter eller myndigheter til ulike mottakere. Fra skattyters perspektiv kan det skilles mellom informasjon til myndigheter, informasjon til spesifikke interessenter (slik som aksjonærer, børsler etc.) og informasjon til samfunnet for øvrig. Fra skattemyndighetenes perspektiv kan det skilles mellom informasjon til andre jurisdiksjoner/myndigheter og offentliggjøring av informasjon.

Prinsipielt går det et skille mellom åpenhet mot myndigheter og åpenhet mot samfunnet for øvrig. Ettersom skattemyndighetene som utgangspunkt – i hvert fall i Norge – er underlagt en streng taushetsplikt, er slik åpenhet vanligvis lettere å akseptere for skattytere enn åpenhet ut mot offentligheten. Her gjør andre hensyn seg gjeldende, spesielt hensynet til å beskytte sensitive og forretningskritiske opplysninger. Ofte vil det også være vanskelig å sette informasjon i en slik kontekst at utenforstående er i stand til å fortolke og nyttiggjøre seg informasjonen på en hensiktsmessig måte.

Storbritannia har i år tatt et skritt lenger enn de fleste i det de krever at alle store selskaper publiserer sin britiske skattestrategi online før utgangen av 2017, herunder deres holdning til skatteplanlegging. De fleste selskaper vil nok her velge sine ord med omhu, slik at med hensyn til omdømme vil nok reglene først og fremst få virkning der media eller private organisasjoner avdekker misforhold mellom ord og gjerning.

### OECDs arbeid for åpenhet

OECD har vært en pådriver for å utvikle rammeverk for åpenhet om skatteforhold og forbedret informasjonsutveksling mellom landene. Videre har OECD satt hemmelighold som et klart vilkår for at et land skal klassifiseres som «skatteparadis», ikke bare at det dreier seg om lave eller ingen skatter.

Det er i dag tre viktige måleparametere som benyttes for å klassifisere om en stat er samarbeidsvillig eller ikke når det kommer til åpenhet:

1. Hvor effektivt landet utveksler informasjon på forespørsel (kalt EOIR)
2. Landets forpliktelse til å gjennomføre automatisk informasjonsutveksling (kalt AEIO) de neste to årene (altså ikke bare på forespørsel)
3. Om landet har signert den multilaterale traktaten for informasjonsutveks-



*Lovlig eller ulovlig, moralsk eller umoralsk, lovlig, men umoralsk, ulovlig, men moralsk?*

ling, eller i det minste inngått et tilstrekkelig stort nettverk av lignende bilaterale avtaler

Land som gjør det bra på minst to av disse tre målekriteriene, vil klassifiseres som samarbeidsvillige jurisdiksjoner, og i prinsippet ikke lenger defineres som «skatteparadis» etter OECDs standard. Inn i fremtiden skal OECD stramme inn vilkårene ytterligere, blant annet med et tilleggsvilkår om at informasjon om virkelige rettighetshavere til aktuelle inntekter skal gjøres fullt tilgjengelig.

Norge gjør det selvfølgelig bra på OECDs målinger, men kan du gjette hvilke andre land som utpeker seg for sin åpenhet? Øystatan Man, som for de fleste praktiske formål har null skatt. Langt på vei kommer også land som Bermuda, Caymanøyene, De britiske jomfruøyer, Kypros og Malta ganske høyt på listene – land som ofte nevnes i samme åndedrag som «skatteparadis» og «skatteplanlegging». Vi ser ikke bort ifra at debatten rundt hva som er et skatteparadis vil få fornyet aktualitet de neste årene.

### Åpenhetens to effekter

Hva er så effekten av åpenhet, og hvorfor mener man at det er et så viktig middel for å få bukt med problemene?

Åpenheten kan føre til reaksjoner på to måter. Det kommer enten (1) reaksjoner på informasjonen som kommer frem, eller

(2) reaksjoner på at informasjon ikke kommer frem.

At punkt (2) har effekt, viste seg blant annet da OECD i år 2000 utarbeidet en oversikt over såkalte skatteparadiser. I løpet av kun to år hadde brorparten av landene kommet seg av listen ved å forplikte seg til større åpenhet, og resten av landene på listen fulgte etter i løpet av de neste 6–7 årene, slik at den til slutt ble tom og mistet sin aktualitet.

Det samme ser man i dag, når OECD rangerer landenes evne og vilje til å forplikte seg til informasjonsutveksling. Flere og flere land lar seg påvirke av presset og rangeringene, og velger å endre sine regler og forplikte seg til de internasjonale standardene. Årsaken kan være sammenfattet, og er nok både basert på omdømmespørsmål, utenrikspolitisk og økonomisk påtrykk, og effekten av andre lands skatteregler som tilpasses for å ramme uønskede regimer.

Når det gjelder punkt (1), er dette vanskeligere å måle. Hvilken effekt ser man av informasjon som gjøres tilgjengelig, og som sier noe om skatteplanlegging og bruk av skatteparadiser, så lenge det som gjøres ikke rammes av rettsregler (dvs. er «ulovlig»), uavhengig av om det anses som aggressivt eller umoralsk av samfunnet for øvrig?

Den største umiddelbare effekten ser en nok på selskapenes omdømme på grunn av medieomtale, med alle de konsekvenser det kan medføre. Aller viktigst er nok omdømmespektet for typisk forbrukerrettede virksomheter eller selskaper som kontraherer med det offentlige, hvor negativt omdømme kan gi økonomisk utslag i form av dårligere omsetning og tap av kontrakter.

Noen selskaper vil på sin side ikke være så sensitive for negativt omdømme, f.eks. bransjer der en hovedsakelig kontraherer med andre multinasjonale selskaper, slik som petroleum, shipping eller eiendom. Vi kan derfor tenke oss tilfeller av selskaper som både er åpne og ærlige, men likevel innordner seg etter reglene på en måte som mange anser for umoralsk – uten at selskapet nødvendigvis endrer sine handlinger av den grunn.

På bakgrunn av den samfunnsdebatten som vil kunne finne sted basert på slik informasjon, kan det imidlertid være at en

på lengre sikt vil oppleve økt press på lovgivere, lovanvendere og verdenssamfunnet, slik at reglene disse selskapene opererer etter blir endret. På visse områder kan altså det som nå kan klassifiseres som «lovlig men umoralsk» på sikt bli «ulovlig og umoralsk». Åpenhet vil videre kunne virke positivt på kvaliteten på samfunnsdebatten, blant annet ved at bildet som internasjonale organisasjoner og media tegner om multinasjonale selskaper – tidvis noe ensidig vinklet – kan bli mer nyansert, og aktørene får mer håndfast informasjon å basere sine meninger på.

Likevel, noen full harmoni mellom lov og moral vil vi nok aldri oppleve, og dermed vil det alltid kunne være et misforhold mellom moralsk riktig beskatning og den beskatningen mange selskaper vil kunne oppnå innenfor lovlighetens grenser, helt uavhengig av åpenhet og samfunnsdebatt.

## Kombinasjonen: åpenhet og god internprising

Slik vi opplever den internasjonale utviklingen på skatterettens område, vil et

meget sentralt område for denne debatten i fremtiden være reglene for prising mellom nærstående parter (populært kalt internprising).

Et enkelt eksempel på internprisingens problematikk: Når samme person eier to selskaper (A og B), er det ikke tilstrekkelig interessemotsetning mellom selskapene til å sikre at prisingen mellom de to blir markedsmessig. Interessefellesskap kan derfor medføre at verdier som skapes i selskap A (lokalisert i et normalskatteland), blir forskjøvet til selskap B (lokalisert i et lavskatteland) ved at varer eller tjenester som leveres fra selskap A til selskap B blir priset for lavt. De samme mekanismene kan gjøre seg gjeldende på mange ulike måter internt i et konsern, både på transaksjons- og strukturnivå, slik at konsern samlet sett får en lavere beskatning enn hva uavhengige parter ville oppnådd.

Utfordringen med at multinasjonale selskaper huler ut landenes skattefundamenter og flytter overskudd til lavskatteregimer, bunner i mange tilfeller i en intern-

prising hvor det ikke er sammenheng mellom hvor beskatningen finner sted og hvor den faktiske verdiskapningen og aktiviteten er lokalisert.

OECD er den ledende aktøren i arbeidet med å utvikle internprisingreglene, og det foregår i disse dager det som kanskje er nåtidens mest omfattende prosjekt innenfor internasjonal skatterett og internprising (prosjektet mot BEPS, *base erosion & profit shifting*). Et gjennomgående trekk ved tiltakene som anbefales, er en styrket internprising, hvor lokalisering av faktisk verdiskapning får gjennomslag ved beskatningen fremfor formelle avtale- og selskapsstrukturer.

Åpenhet vil derfor neppe gi noen fullgod løsning uten at den kombineres med aktivt arbeid for god internprising. Åpenheten kan imidlertid være et viktig virkemiddel som kan være med å gi økt fokus og debatt rundt hvor verdiskapning finner sted og hvordan multinasjonale selskaper skal få lov til å regulere prisingen av dette på tvers av landegrensene.

## Skatteloven § 6–91 annet ledd og EØS-avtalen:

# Begrensning av fradrag for gjeldsrenter

**Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter fattet 23. mai 2016 vedtak i en sak som gjaldt spørsmål om det var i strid med EØS-avtalen å begrense et selskaps gjeldsrentefradrag i henhold til bestemmelsen i skatteloven (sktl.) § 6–91 annet ledd (Sak 2011–124SKN).**



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskatteturist  
Gisle Bråthen  
Sentralskattekontoret for storbedrifter/  
Central Tax

Problemstillingen var om fradragsrett for rentekostnader som etter sktl. § 6–91 ble fordelt til et fast driftssted i utlandet, helt eller delvis, måtte innrømmes på bakgrunn av EØS-avtalen. Skatteklagenemnda kom til at anvendelsen av sktl. § 6–91 annet

ledd på det aktuelle tilfellet ikke utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten.

### Saksforholdet

Et norsk selskap (Selskapet) drev virksomhet i Tyskland gjennom et fast driftssted, og hadde rentekostnader som dels knyttet seg til Selskapets virksomhet i Norge, dels til virksomheten i Tyskland. For inntektsårene 2011 og 2012 var skatteavtalen mellom Tyskland og Norge<sup>1</sup> basert på unntaksmetoden for virksomhetsinntekt knyttet til fast driftssted i Tyskland.<sup>2</sup> Det

innebar at slik inntekt ikke kom til beskatning i Norge.<sup>3</sup>

Når et selskap hjemmehørende i Norge utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, og inntekten fra denne virksomheten er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale, følger det av sktl. § 6–91 første ledd at selskapets fradrag for gjeldsrenter skal begrenses. Sktl. § 6–91 annet ledd gjelder begrensning av gjeldsrentefradraget for regnskapspliktige skattytere, og lyder som følger:

1 Avtale av 4. oktober 1991.

2 Kreditmetoden fra 3. februar 2015.

3 Jf. avtalens artikkel 23.1 a.