



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Thesis Master of Science

Uønsket skatteplanlegging i multinasjonale selskaper
- En analyse av BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6 og 7 -

Navn: Cathrine Hengebøl,
Maren Høiland

Start: 02.03.2017 09.00

Finish: 01.09.2017 12.00

Navn: Cathrine Hengebøl

Navn: Maren Høiland

Innleveringsdato: 25.07.2017

Studieprogram:

Master of Science in Business

Major in Business Law, Tax and Accounting

*"This thesis is a part of the MSc programme at BI Norwegian Business School.
The school takes no responsibility for the methods used, results found and
conclusions drawn".*

Forord

Denne masteroppgaven representerer avslutningen på våre 5 år ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Oppgaven er skrevet som en del av masterstudiet MSc in Business med spesialisering i ”Business Law, Tax and Accounting”. Arbeidet ble utført våren 2017.

Det har vært både lærerikt og utfordrende å arbeide med denne oppgaven. Vi har fått god kunnskap om internasjonal skatterett og bruk av uønsket skatteplanlegging, noe som vi synes både er svært interessant og samtidig et høyst aktuelt tema. På grunn av temaets aktualitet har det vært interessant å kunne følge med på diskusjonen av temaet i fagmiljøet parallelt med arbeidet med oppgaven.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder Roy Kristensen som har bidratt med inspirasjon, samt gitt oss god og konstruktiv veiledning gjennom arbeidet.

Vi vil også rette en stor takk til våre intervjuobjekter for at de var villige til å stille opp i anledning vår oppgave. Dybdeintervjuene har både gitt et verdifullt bidrag til oppgaven samtidig som det gav oss god læring.

Oslo, august 2017

Cathrine Hengebøl

Maren Høiland

Sammendrag

Denne masteroppgaven tar for seg en svært dagsaktuell utfordring knyttet til uønsket skatteplanlegging blant store multinasjonale selskaper. Da det er et stort behov for et felles internasjonalt regelsett innen skatterett, synes vi det var interessant og vurdere en mulig effekt av et slikt forslag. I 2015 la OECD frem en rapport med 15 tiltakspunkter som skal forhindre overskuddsflytting for å minimere skattekostnader. Dette kalles Base Erosion Profit Shifting og prosjektet blir derfor omtalt som BEPS-prosjektet. Arbeidet og implementeringen av prosjektet er pågående og i løpet av det siste året har det derfor kommet mye ny informasjon som har vært aktuell for oppgaven vår.

Da vi ønsket å se på skatteplanlegging gjennom treaty shopping og utnyttelse av fast-driftssted status er denne oppgaven en analyse av tiltakspunkt 6 og 7 i BEPS-rammeverket. Begge disse tiltakspunktene skal implementeres gjennom et multilateralt instrument som er utviklet gjennom tiltakspunkt 15, slik at dette også vil vurderes.

Første del av oppgaven er en litteraturredel som belyser relevante områder i dagens skattesystem både internasjonalt og i Norge. I tillegg gis det en detaljert beskrivelse av tiltakspunkt 6, 7 og 15. Deretter følger en analysedel bestående av dybdeintervjuer av personer i det norske skattemiljøet og en casestudie med tre store multinasjonale selskaper som har brukt uønsket skatteplanlegging i stor grad.

Gjennom arbeidet med oppgaven har vi sett utfordringene og kompleksiteten av et internasjonalt skatteprosjekt. Selv om ikke BEPS-prosjektet i seg selv kan løse alle disse utfordringene ser vi det som et nødvendig skritt i riktig retning for å motvirke uønsket skatteplanlegging blant multinasjonale selskaper.

Innholdsfortegnelse

Forord.....	i
Sammendrag.....	ii
Innholdsfortegnelse.....	iii
1 Innledning	1
1.1 Bakgrunn og motivasjon for oppgaven	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Tidligere forskning.....	3
1.4 Metode	4
<i>1.4.1 Design</i>	<i>4</i>
<i>1.4.2 Validitet</i>	<i>4</i>
<i>1.4.3 Datainnsamling</i>	<i>5</i>
<i>1.4.4 Presentasjon av intervjuobjektene</i>	<i>6</i>
<i>1.4.5 Valg av selskaper til casestudie</i>	<i>8</i>
2 Skattemessige konsekvenser av økt globalisering	10
2.1 Opprettelse av multinasjonale selskaper	10
2.2 Selskapsstrukturer i multinasjonale selskaper	10
2.3 Skatteplanlegging	12
2.4 Skatteparadis	12
<i>2.4.1 Hva er et skatteparadis?</i>	<i>12</i>
<i>2.4.2 Financial Secrecy Index</i>	<i>13</i>
2.5 Treaty shopping	14
2.6 Fast driftssted	15
3 Det internasjonale skattesystemet	16
3.1 Skatteavtaler	16
3.2 OECD	16
3.3 OECDs modellavtale	17
<i>3.3.1 Regulering av treaty shopping i OECDs modellavtale</i>	<i>17</i>
<i>3.3.2 Regulering av fast driftssted i OECDs modellavtale</i>	<i>18</i>
3.4 FNs modellavtale.....	19
4 Relevante hjemler i norsk skattelovgivning.....	19
4.1 Regler for beskatning inn til Norge	19
<i>4.1.1 NOKUS-reglene</i>	<i>19</i>

4.1.2 Fritaksmetoden	20
4.2 Regler for beskatning ut av Norge.....	20
4.2.1 Fritaksmetoden §2-38(5)	20
4.3 Den ulovfestede omgåelsesregelen	21
5 Tiltak og virkning	22
5.1 BEPS.....	22
5.2 Tiltak 6 - Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse.....	23
5.2.1 Utvikle modellavtalebestemmelser og anbefalinger om utforming av innenlandske regler for å hindre upassende bruk av modellavtaler for å oppnå fordeler	24
5.2.2 Avklare at skatteavtalen ikke er ment til å bli brukt for å generere dobbel ikke-beskatning	28
5.2.3 Identifisere de skattepolitiske hensynene som hvert enkelt land, generelt sett, skal vurdere før de bestemmer seg for å inngå en skatteavtale med et annet land ..	28
5.3 Tiltak 7 - Utvidelse av fast driftssted-definisjonen med tilhørende beskatningsrett	29
5.3.1 Kunstig unngåelse av fast driftssted-status ved omgåelse av 5(3)	30
5.3.2 Kunstig unngåelse av fast driftssted-status gjennom spesifikke unntak i 5(4).	31
5.3.3 Kunstig unngåelse av fast driftssted-status gjennom kommisjonærstrukturer og lignende strategier	32
5.4 Tiltak 15- Endring av skatteavtaler gjennom et multilateralt instrument (MLI).....	33
DEL 2 - ANALYSE.....	37
6 Dybdeintervjuer	37
6.1 Spørreundersøkelsen.....	37
6.2 Oppsummering av dybdeintervjuer	38
6.2.1 BEPS-rammeverkets effekt.....	38
6.2.2 Tiltakspunkt 6	41
6.2.3 Tiltakspunkt 7	52
6.2.4 Tiltakspunkt 15	56
6.3 Hovedfunn i intervjuene	57
6.3.1 BEPS-rammeverkets effekt.....	57
6.3.2 Tiltakspunkt 6	57
6.3.3 Tiltakspunkt 7	59
6.3.4 Tiltakspunkt 15 - Det multilaterale instrumentet.....	60

7 Casestudie	61
7.1 Beskrivelse av casestudiet	61
7.2 Inditex.....	61
7.2.1 <i>Generelt om Inditex</i>	61
7.2.2 <i>Skattecase</i>	62
7.2.3 <i>Skatteplanleggingsstruktur</i>	63
7.2.4 <i>Påvirkninger av BEPS tiltakspunkt 6 og 7</i>	65
7.3 Apple	68
7.3.1 <i>Generelt om Apple</i>	68
7.3.2 <i>Skattecase</i>	68
7.3.3 <i>Skatteplanleggingsstruktur</i>	69
7.3.4 <i>Påvirkninger av BEPS tiltakspunkt 6 og 7</i>	71
7.4 Google.....	73
7.4.1 <i>Generelt om Google.....</i>	73
7.4.2 <i>Skattecase</i>	73
7.4.3 <i>Skatteplanleggingsstruktur</i>	74
7.4.4 <i>Påvirkninger av BEPS tiltakspunkt 6 og 7</i>	75
7.5 Hovedfunn i casestudiet	77
8 Konklusjon.....	79
9 Referanseliste	82
10 Vedlegg.....	87
Vedlegg 1: Intervju Eivind Furuseth	87
Vedlegg 2: Intervju Hans Georg Wille.....	95
Vedlegg 3: Intervju Trude S. Sønvisen	101
Vedlegg 4: Intervju Rolf Saastad	111
Vedlegg 5: Intervju Gregar Berg-Rolness.....	117
Vedlegg 6: Spørreundersøkelsen.....	123
Vedlegg 7: Svar på spørreundersøkelsen	127
Vedlegg 8: Preliminary	128

1 Innledning

1.1 Bakgrunn og motivasjon for oppgaven

Uønsket skatteplanlegging blant multinasjonale selskaper er et svært dagsaktuelt tema og det dukker stadig opp nye saker i media. Økt globalisering har ført til en massiv økning i antall multinasjonale selskaper og mange av disse selskapene har i flere år utnyttet det internasjonale skattesystemet gjennom å opprette selskapsstrukturer på tvers av landegrensener. Ved å utnytte skatteavtaler og ulike lands internrett har de kunnet oppnå store skattebesparelser. I dag reguleres de multinasjonale selskapene basert på ulike regelsett verden over, hvor i hovedsak tre regelsett vil være gjeldende: intern rett, det andre lands skatterett og en eventuell skatteavtale (Gjems-Onstad et. al, 2015).

Det er en stor utfordring å utvikle et felles sett med internasjonale skatteregler, og skattereglene endres kontinuerlig i forsøk på å forhindre uønsket skatteplanlegging. Imidlertid finnes det enkelte felles regelsett som regulerer internasjonal skatterett og en av de viktigste er OECDs modellavtale. Den nyeste utviklingen i modellavtalen ble publisert i 2015, hvor OECD/G20 har utviklet et rammeverk, G20 Base Erosion Profit Shifting Package bestående av 15 ulike tiltakspunkter. BEPS, Base Erosion Profit Shifting, er en strategi som brukes av multinasjonale selskaper til å flytte overskudd fra selskaper i land med høy skatt til selskaper i land med lav skatt, ofte kalt skatteparadiser. De 15 tiltakene skal forhindre uønsket BEPS og skal dermed sikre at beskatningen skjer der hvor verdiskapningen skjer. Når vi senere i oppgaven refererer til denne strategien bruker vi kun BEPS, mens når vi refererer til selve rammeverket vil vi bruke enten BEPS-prosjektet eller -rammeverket.

Som nevnt er skatteplanlegging et dagsaktuelt tema og det har vært flere store mediasaker den siste tiden, blant annet Apple's skatteplanlegging i Irland. EU-kommisjonen fremla i 2016 et krav om at Apple må betale 13 milliarder euro i straffeskatt fordi de mener at Apple har mottatt ulovlig statsstøtte fra Irland gjennom lav eller ingen skatt. Dette viser at EU-kommisjonen tar skatteplanlegging på alvor og ser utfordringene dette medfører. Tax Justice Network Norge mener at denne avgjørelsen kan ha en stor betydning for

skattlegging av multinasjonale selskaper i fremtiden (Tax Justice Network Norge, 2016).

Inditex er en av verdens største aktører innen moteindustrien og er et annet selskap som i slutten av 2016 fikk en del omtale i media. “De europeiske grønne/ Den europeiske frie allianse” la frem en rapport som viser at Inditex har spart minst 585 millioner euro på aggressiv skatteplanlegging gjennom ulike datterselskaper i lavskatteland som Sveits, Irland og Nederland. Et av hovedbudskapene som EFA og De europeiske grønne ønsker å formidle med denne rapporten er at hvis man skal kunne unngå skatteplanlegging i fremtiden må det bli mer åpenhet om selskapenes skatteregnskaper på tvers av landegrensene innad i Europa (The Greens/EFA, 2016).

Sistnevnte skattesaker har fanget vår interesse, og er en av hovedårsakene til at vi har valgt dette temaet for vår masteroppgave. De ovennevnte skattesaker samt skattesaken om Google vil bli anvendt i oppgaven gjennom en casestudie for å gi eksempler på hvordan BEPS- rammeverket kan bidra til å forhindre uønsket skatteplanlegging i fremtiden.

1.2 Problemstilling

Formålet med vår masteroppgave er å undersøke om innstramming av internasjonale skatteregler, herunder BEPS-rammeverket, vil gjøre det vanskeligere å utføre uønsket skatteplanlegging og således kunne hindre de store multinasjonale selskapers enorme skattebesparelser. Ifølge Deloitte vil BEPS-rammeverket særlig medføre endringer for store virksomheter da det vil “(...) få konkrete konsekvenser i form av økt kontroll, økt dokumentasjonsbyrde og risiko for økt skatt, herunder risiko for dobbeltbeskatning” (Deloitte, 2015a).

Det er mange velkjente smutthull som åpner for skatteplanlegging. I samme rapport fra Deloitte, oppfattes det at BEPS-rammeverket vil “medføre betydelige endringer for nasjonale og internasjonale skatteregler”. For å begrense oppgavens omfang har vi valgt å fokusere på tiltakspunkt 6 og 7, henholdsvis vedrørende “Treaty shopping” og “Fast driftssted-definisjonen”. Begge tiltakspunktene endrer OECDs modellavtale for å begrense mulighetene for

skatteplanlegging. Kort forklart skal tiltakspunkt 6 sette strengere krav for å oppnå skatteavtalebeskyttelse og tiltakspunkt 7 skal stramme inn reglene for hva som defineres som et fast driftssted. Ettersom både tiltakspunkt 6 og 7 krever endring i skatteavtalene vil oppgaven også ta for seg tiltakspunkt 15 i forhold til implementeringen av disse. Vi har derfor formulert følgende forskningsspørsmål:

“Hvordan vil selskapsstrukturer over landegrenser bli påvirket av endringer i reglene om treaty shopping og fast driftssted?”

- *En analyse av BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6 og 7*

Oppgaven vår deles i to hoveddeler, en litteraturredel og en analysedel. For å besvare valgt forskningsspørsmål har oppgaven to innfallsvinkler. Fra et internasjonalt perspektiv ser vi på hvordan BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6 og 7 vil kunne påvirke store multinasjonale selskaper. I litteraturredelen presenteres derfor viktige aspekter ved det internasjonale skattesystemet samt velkjente smutthull som åpner for skatteplanlegging. Av hensiktsmessige årsaker var det naturlig å bruke Norge som eksempel på mange av områdene og studien har derfor også et norsk perspektiv. I litteraturredelen har vi derfor også belyst de norske reglene som er av relevans for innføringen av BEPS-prosjektet i Norge.

For å analysere en mulig påvirkning av BEPS-prosjektet i Norge og utlandet var det interessant for oppgaven å høre hva det norske skattemiljøet tenker om BEPS-prosjektets påvirkning på uønsket skatteplanlegging og vi har derfor gjennomført flere dybdeintervjuer. I analysedelen drøftes en potensiell påvirkning av BEPS-prosjektet både gjennom en casestudie, hvor vi ser på tre store multinasjonale selskaper, og gjennom en analyse av dybdeintervjuene.

1.3 Tidligere forskning

Vi har undersøkt flere arkiver med norske publikasjoner for å se hva som finnes av tidligere forskning innenfor skatteplanlegging. Vi finner en del tidligere masteroppgaver fra ulike universiteter og høyskoler som har skrevet om skatteplanlegging i norske og multinasjonale selskaper. Vi kan derimot ikke finne noen oppgaver som har sett på skatteplanlegging hovedsakelig i forhold til BEPS-rammeverket. Flere av de store revisjon- og rådgivningshusene har publisert

informasjon i form av artikler og publikasjoner om BEPS-rammeverket, men disse analyserer imidlertid ikke effekten av rammeverket. Vi ser dermed vår oppgave som et nyttig bidrag for å vurdere en mulig effekt av BEPS-rammeverket.

1.4 Metode

En forskningsmetode er den systematiske måten å innhente data om virkeligheten på, og man skiller gjerne mellom kvalitativ og kvantitativ metode. Kvalitativ metode egner seg når målet er å få bedre forståelse av et fenomen, hvor det finnes lite informasjon om fenomenet fra før (Jacobsen, 2005, s. 35). Vi vil derfor benytte denne metoden for å vurdere om BEPS-rammeverket kan ha en forebyggende effekt på uønsket skatteplanlegging i multinasjonale selskaper.

1.4.1 Design

Et forskningsdesign er en beskrivelse av hvordan en studie skal gjennomføres for å besvare en problemstilling og det må avklares om studien skal være ekstensiv eller intensiv. I en kvalitativ metode anvendes ofte et intensivt design ved å innhente relevant data fra et få antall enheter slik at man får en dypere forståelse av fenomenet (Jacobsen, 2005, s. 76). Videre i det intensive designet benytter man ofte et casesdesign for å studere et utvalg caser i detalj. Casestudie er ofte benyttet innenfor kvalitativ metode (Saunders et. al., 2016, s. 169) og særlig på nye forskningsområder (Ghauri og Grønhaug, 2010, s. 110). Basert på dette er et casestudie et naturlig valg som en del av analysen i denne oppgaven. Det er her nyttig å studere et par dagsaktuelle skattesaker for å gi reelle eksempler på hvordan multinasjonale selskaper driver med skatteplanlegging. Casestudiet vil således gi oss en dypere forståelse av hvilken påvirkning tiltakspunkt 6 og 7 i det nye BEPS-rammeverket vil kunne få på uønsket skatteplanlegging i store multinasjonale selskaper.

1.4.2 Validitet

I kvalitativ forskning vil den interne validiteten være høyere enn i en kvantitativ oppgave. Den interne validiteten forteller i hvilken grad de ulike delene av oppgaven henger sammen, og en høy intern validitet vil således indikere at oppgaven er av høy kvalitet. Derimot vil den eksterne validiteten være lavere i en

kvalitativ oppgave. Det vil si at resultatene i oppgaven i mindre grad kan generaliseres til å gjelde en større andel av populasjonen som i dette tilfellet for eksempel kan være alle multinasjonale selskaper. For å øke kvaliteten på oppgaven og gjøre resultatene våre mer generaliserbare har vi valgt å bruke flere saker i vår casestudie.

1.4.3 Datainnsamling

I den del av oppgaven som forklarer aktuell lovgivning og dagens situasjon vil innhenting av data hovedsakelig være sekundærdata, som både er tids- og ressursbesparende. Fra de siste årene finner man flere publikasjoner og rapporter som omhandler BEPS-rammeverket og dets betydning for OECDs modellavtale. Disse har vi benyttet i stor grad, i tillegg til lovtekster, fagbøker og annen relevant litteratur. Da vi i hovedsak har brukt data fra internasjonale organisasjoner, myndigheter og andre anerkjente virksomheter med ekspertise på fagområdet anser vi dataen som svært pålitelig (Ghauri og Grønhaug, 2010, s. 94)

I analysedelen av oppgaven vil det benyttes både primær- og sekundærdata. Førstnevnte vil innhentes gjennom dybdeintervjuer av personer innenfor fagfeltet. Vi valgte ut fem intervjuobjekter som vi mente kunne bidra med ulik kunnskap og ulike innfallsvinkler, og gjorde dermed et strategisk utvalg (Dalland, 2012, s. 163). En mulig svakhet ved valg av intervjuobjekter er at alle hadde en norsk tilnærming til BEPS-prosjektet og derfor i stor grad kun brukte norske eksempler.

I forkant av intervjuene sendte vi ut en spørreundersøkelse med 14 påstander for å kartlegge hvilke områder vi skulle fokusere på under intervjuet. Alle intervjuobjektene fikk de samme påstandene og basert på deres svar kunne vi individualisere intervjuene til hvert enkelt intervjuobjekt. Vi brukte en graderingskala fra 1 til 6, hvor 1 uttrykte "Helt uenig" og 6 uttrykte "Helt enig". Dette var et bevisst valg for å sikre at respondentene tok et standpunkt og ikke automatisk valgte det midterste alternativet. Vi utformet spørreundersøkelsen med emneoverskrifter og supplerende forklaringer av begreper der vi følte det var behov for det, slik at det skulle være enkelt for intervjuobjektene å besvare undersøkelsen. Når intervjuobjektene hadde svart på undersøkelsen utarbeidet vi intervjueskjemaer for hvert enkelt intervju, med spørsmål basert på resultatene fra

spørreundersøkelsen. Vi utførte fem strukturerte intervjuer, hvor spørsmålene var bestemt på forhånd. Grunnen til at vi valgte et strukturert intervju fremfor et ustrukturert intervju med intervjuguide var for å lettere kunne sammenligne synspunktene til de ulike intervjuobjektene (Larsen, 2007, s. 83).

Vi ønsket å ta lydopptak av intervjuene da dette gir oss mulighet til å fange opp alt som blir sagt og således ikke mister viktige poenger, noe som er en risiko hvis man skal skrive ned alle svarene i stedet (Dalland, 2012, s. 175). I forkant av intervjuene sendte vi derfor ut en forespørsel til intervjuobjektene for å høre om det var greit å benytte lydopptak under intervjuene. Deretter brukte vi lydopptakene til å transkribere intervjuene, og disse er vedlagt i sin helhet i vedleggene. Hans Georg Wille var den eneste som ikke ønsket at vi benyttet lydopptak og han fikk derfor oversendt våre notater fra intervjuet slik at han kunne kvalitetssikre disse. I vedleggene er derfor hans gjengivelse kortere og skrevet med et mer skriftlig språk enn de andre intervjuene.

Når det gjelder casestudiet vil vi innhente sekundærdata fra selskapenes årsrapporter og øvrige relevante rapporter og publikasjoner om de multinasjonale selskapenes skattesaker. De fleste rapportene er publisert av ulike organer i EU, og vi har dermed vurdert disse til å være pålitelige kilder. I tilfeller der det er brukt medieartikler er disse satt opp mot hverandre for å styrke troverdigheten på informasjonen som er funnet. For å få en oversikt over skattesakene og de involverte selskapene i skatteplanleggingen har vi brukt databasen Orbis.

1.4.4 Presentasjon av intervjuobjektene

Eivind Furuseth

Eivind Furuseth er førsteamanuensis på institutt for rettsvitenskap ved Handelshøyskolen BI i Oslo. I 2016 forsvarte han sin doktorgrad i internasjonal skatterett ved Universitetet i Oslo med emnet “Forholdet mellom nasjonale omgåelsesregler og skatteavtaler”. Furuseth er også redaktør i tidsskriftet “Skatterett” og har publisert flere artikler som er av interesse for vår oppgave. I tillegg har han kommentert ulike skattesaker i media ved flere anledninger som en ekspert på området.

Hans Georg Wille

Hans Georg Wille er en anerkjent advokat innen internasjonal skatterett som bistår mange norske konserner med stor aktivitet i utlandet. Han har jobbet som advokat siden 1992 og vært partner i Ernst & Young Advokatfirma, og innfusjonerte Andersen Legal, de siste 21 årene. Fra 1985 til 1992 jobbet han i Finansdepartementet og var sentral i arbeidet med Skattereformen 1992 og utarbeidet blant annet NOKUS-reglene. I denne perioden var han også innom OECD i deres skatteseekretariat. Ved siden av jobben som advokat i Ernst & Young Advokatfirma skriver Wille nå doktoravhandling ved Handelshøyskolen BI med tittelen “Begrepet lavskatteland i norsk skatterett”.

Rolf Saastad

Rolf Saastad er utdannet jurist ved Universitetet i Oslo. Siden 1995 har han vært ansatt i Deloitte. I dag er Saastad leder for Tax & Legal i Deloitte og managing partner i Deloitte Advokatfirma hvor han er spesialisert i norsk og internasjonal bedrifts- og selskapsbeskatning. Saastad har også vært delaktig i flere av Deloitte sine publikasjoner om BEPS-prosjektet som vi har hatt nytte av i vår oppgave.

Trude Steinnes Sønvisen

Trude Steinnes Sønvisen er utdannet jurist ved Universitetet i Tromsø. I dag jobber hun som lovrådgiver i Finansdepartementet i seksjonen for skatteavtaler og utenlandssaker. Der deltar hun blant annet i forhandlinger om Norges skatteavtaler. Seksjonen har også ansvar for internasjonal utvikling på skatteområdet herunder oppfølging av OECDs retningslinjer for internprising, samt OECDs og FNs modellskatteavtaler. Sønvisen er også norsk delegat til WPG som behandler internprisingsspørsmål i OECDs skattekomité. I tillegg har hun også deltatt i arbeidsgrupper i BEPS-prosjektet og er derfor svært aktuell for vår oppgave.

Gregar Berg-Rolness

Gregar Berg-Rolness er utdannet jurist fra Universitetet i Oslo. I dag er han faglig rådgiver for Tax Justice Network sin avdeling i Norge som er en del av et nettverk som arbeider for global skatterettferd. Han har skrevet en artikkel i den nyeste utgaven av boken SKJULT, “Fast driftssted-en fiksjon?”, som berører BEPS-

prosjektet, i tillegg til to bøker innen internasjonal skatterett. Berg-Rolness har også jobbet flere år i skatteetaten og er anerkjent som skatteekspert som flere ganger har kommet med uttalelser om skattesaker i media. Således er hans erfaring og kompetanse innen skatteområdet dermed av stor interesse for vår oppgave.

1.4.5 Valg av selskaper til casestudie

De sakene vi har valgt å undersøke med tanke på deres selskapsstrukturer og skatteplanlegging er Apple, Inditex og Google. Dette er alle store multinasjonale, profittmaksimerende selskaper som driver med salg av dagligdagse produkter og tjenester verden over. Morselskapene er børsnoterte og informasjon om disse er således lett tilgjengelig på grunn av transparens og krav til rapportering.

Felles for valgte selskaper til casestudiet er at verdiskapningen er stor, men at de betaler svært lite skatt i enkelte land. Som nevnt, har de tre selskapene også fått en del medieoppmerksomhet i løpet av den siste tiden som har vekket interesse. Vi mener at alle tre selskapene berøres av tiltakspunkt 6 og 7 som er foreslått i BEPS-prosjektet. Alle selskapene berøres ikke nødvendigvis av alle aspektene i tiltakspunktene, og vi har således vurdert de aspektene som er aktuelle i hver av casene. Nedenfor følger en kort introduksjon til hvert av de tre selskapene.

Inditex- saken

Inditex er et spansk tekstilfirma som er eieren av flere store internasjonale klesmerker som Zara og Massimo Dutti. De siste årene har Inditex drevet med aggressiv skatteplanlegging gjennom strategisk bruk av datterselskaper i land med lav skatt og har dermed spart opp mot 600 millioner euro i skatt (The Greens/EFA, 2016).

Apple - saken

Apple er et av verdens mest kjente merkevarer som både designer, produserer og utvikler elektronikk, teknologi og programvare. De siste årene har Apple spart enorme summer i skatt ved deres virksomheter i Irland gjennom aggressiv uønsket skatteplanlegging og ble i 2015 pålagt en straffeskatt på 13 milliarder euro av EU-kommisjonen (European Commission, 2016).

Google - saken

Google er et verdensomfattende selskap som organiserer informasjon gjennom søketeknologi og -tjenester. Selskapet har drevet med skatteplanlegging gjennom bruk av strukturen “dobbel irsk nederlandsk sandwich” og gjennom denne har Google’s morselskap Alphabet spart 3,6 milliarder amerikanske dollar i skatt (Bloomberg, 2016).

DEL 1: LITTERATUR

2 Skattemessige konsekvenser av økt globalisering

2.1 Opprettelse av multinasjonale selskaper

Ifølge Store Norske Leksikon er et multinasjonalt selskap “*et foretak med virksomhet i flere land*”. En forutsetning er derfor at det foreligger et interessefellesskap, ofte i form av eierskap og/eller kontroll. I henhold til OECDs modellavtale Artikkel 9(1) vil det oppstå et interessefellesskap mellom to selskaper hvis:

- *Et selskap i en kontraherende stat deltar direkte eller indirekte i ledelsen, kontrollen eller kapitalen til det kontraherende selskapet i en annen stat, eller*
- *Den samme personen deltar direkte eller indirekte i ledelsen, kontrollen eller kapitalen i et selskap i en kontraherende stat og et selskap i den andre kontraherende stat.*

Da denne oppgaven i utgangspunktet fokuserer på internasjonale regler, vil OECDs definisjon av et interessefellesskap være den som legges til grunn her. Imidlertid er det viktig å påpeke at et interessefellesskap også vil ha skattemessige konsekvenser som krever regulering i de ulike landenes intern rett. I Norge reguleres et interessefellesskap i skattelovens §13-1 hvor det tilrettelegges for fastsettelse av inntekt og formue ved skjønn når det foreligger direkte eller indirekte interessefellesskap.

2.2 Selskapsstrukturer i multinasjonale selskaper

Multinasjonale selskaper bruker ofte strategisk utvalgte selskapsstrukturer som en del av sin skatteplanlegging. En raskt voksende globalisering reduserer barrierene for etablering på tvers av land og stater, noe som kan være en utfordring i skattesammenheng. Økningen i antall multinasjonale selskaper fører til at det er et større antall selskaper enn tidligere som reguleres av internasjonale regler og skatteavtaler. Et annet aspekt som er av betydning er at teknologien utvikles i rekordfart som også bidrar til lavere terskler for opprettelsen av større

multinasjonale selskaper og tilgang til skatteparadis. Både globalisering og teknologi åpner dermed for opprettelse av mer avanserte selskapsstrukturer som bidrar til mindre oversikt og flere utfordringer for skattemyndighetene.

En slik selskapsstruktur kan for eksempel være en “dobbel-irsk”- struktur hvor man oppretter to datterselskaper i Irland der det ene selskapet overfører sitt overskudd til det andre i form av for eksempel royalties slik at det første selskapet går i underskudd (Dagens Næringsliv, 2013). Royalties er en måte å overføre overskudd til selskaper som er lokalisert i land med gunstige skatteregler, ved at man betaler for bruk av merkevarenavnet. Slike transaksjoner benyttes ofte i skatteplanlegging fordi inntekter fra royalties er skattefrie når det overføres mellom land i henhold til OECDs modellavtale artikkel 12. Dermed slipper selskapet som mottar overføringen å betale skatt av disse inntektene. Et annet kjennetegn ved skattegunstige selskapsstrukturer er at mottakerselskapet er formelt registrert i et skatteparadis der utenlandske selskaper ofte er fritatt for skatt.

En siste variant av en skattegunstig struktur er en “dobbel-irsk nederlandsk sandwich”. Her bruker man først et irsk selskap som man overfører overskuddet til, deretter sender man dette gjennom et gjennomstrømmingsselskap i Nederland før det ender opp i et irsk selskap som er registrert i et skatteparadis. Et velkjent eksempel på bruk av denne metoden er Google-saken som vi vil komme tilbake til senere i oppgaven. Det er mange måter å sette opp slike skattegunstige strukturer på, og disse må ikke nødvendigvis inkludere land som Irland og Nederland. Nederland er likevel et land som ofte brukes til å registrere gjennomstrømmingsselskaper i på grunn av internrettslige regler.

Fra og med 1. januar 2015 endret Irland sine skatteregler for å stenge smutthull i sin internrett. Tidligere var utenlandske selskaper som opererte i Irland, men hjemmehørende i et annet land, ikke skattepliktige i Irland. Når reglene ble endret ble disse selskapene ansett som hjemmehørende i Irland. Selskaper som har brukt “dobbel irsk”-modellen får likevel mulighet til å finne en ny modell innen 2020, og er ikke ansett som hjemmehørende i Irland før i 2021 (The Economist, 2014).

2.3 Skatteplanlegging

Skatteplanlegging er lovlige metoder som benyttes for å ikke betale mer skatt enn nødvendig. Ved skatteplanlegging holder man seg dermed innenfor lover og regler og strekker seg heller ikke utover det som er lovens hensikt. Gjennom skatteplanlegging opprettes ofte selskaper i lavskatteland, særlig i skatteparadis, for å oppnå skattemessige fordeler. Denne formen for skatteplanlegging er svært uønsket da beskatningen ikke blir rettferdig fordelt og enkelte land til stadighet mister sine skatteinntekter.

Det er altså viktig å presisere at uønsket skatteplanlegging ikke er ulovlig som sådan. Imidlertid kan slike aktiviteter gli over til å bli ulovlig skatteunndragelse dersom selskapene oppgir uriktig informasjon eller skjuler forhold som er vesentlige for skatteberegningen for å unngå å betale skatt. Et tilfelle av skatteunndragelse som ofte forveksles med uønsket skatteplanlegging er såkalte pro forma-tilfeller. Dette er tilfeller hvor skatteyter oppgir opplysninger om forhold som ikke har substans i virkeligheten. Fordi skatteunndragelser er ulovlige aktiviteter er det derfor svært viktig å skille dette fra uønsket skatteplanlegging. I denne masteroppgaven tar vi kun for oss begrepet uønsket skatteplanlegging og behandler hverken skatteunndragelse eller pro forma-tilfeller.

2.4 Skatteparadis

2.4.1 Hva er et skatteparadis?

Tax Justice Network Norge er en del av organisasjonen Tax Justice Network som er et internasjonalt nettverk som jobber for global skatterettferd. Ifølge denne organisasjonen er et skatteparadis definert som *“et land eller områder som kjennetegnes ved at de har forskjellige skattesystemer for lokale innbyggere og utlendinger”*. Skatteparadis er ofte omtalt som lavskatteland, men det er viktig å være klar over at definisjonen av lavskatteland varierer i ulike land.

Skatteparadisenes nasjonale skattesystem favoriserer ofte utenlandske selskaper ved at det gis svært lav eller ingen skatt til disse. Internretten i disse landene, som forskjellsbehandler utenlandske selskaper, bidrar derfor til uønsket skatteplanlegging. Bakgrunnen for dette er at skatteparadisenes internrett fører til smutthull som åpner for uønsket skatteplanlegging. Det finnes mange land, for

eksempel Norge, som ikke ønsker å inngå skatteavtaler med de typiske skatteparadisene og i disse tilfellene blir ikke internretten begrenset av skatteavtaler. I tillegg finnes det enkelte land som har særregler i internretten som ikke begrenses av skatteavtaler selv om dette foreligger, slik som i Irland.

Sekretesseregler er et annet kjennetegn ved mange av skatteparadisene som også bidrar til å tilrettelegge for uønsket skatteplanlegging. Sekretessereglene har som formål å beskytte sensitiv informasjon og finnes til en viss grad i alle land. I skatteparadisene kjennetegnes sekretessereglene av at de har strenge regler for taushetsplikt, særlig i finanssektoren. Reglene setter strenge regler for innsyn og utenlandske selskaper oppnår derfor anonymitet på grunn av for eksempel mangel på offentlige registre. I tillegg er det også ofte mangel på regulering som fører til at disse selskapene får enkle, raske og fleksible rutiner for registrering. Dette gjør det mulig for multinasjonale selskaper å etablere selskaper i skatteparadiser uten å oppgi særlig mye informasjon om disse, noe som igjen fører til svært uoversiktlige strukturer. Staten Delaware i USA er et velkjent eksempel på en jurisdiksjon med svært strenge sekretesseregler og blir på bakgrunn av dette ofte omtalt som et amerikansk skatteparadis. I flere år har Delaware blitt utpekt som det skatteparadiset med mest hemmelighet i verden (Store Norske Leksikon, 2017). Det er derfor mange amerikanske multinasjonale selskaper som er registrert nettopp her.

2.4.2 Financial Secrecy Index

Tax Justice Network publiserer en liste over verdens skatteparadiser med mest hemmelighet som kalles Financial Secrecy Index. Listen oppdateres hvert andre år og den sist oppdaterte listen er fra 2015. Da var det land som Sveits, Hongkong, USA, Singapore, Luxemburg og Caymanøyene som tronet øverst på listen. Caymanøyene er et av verdens mest kjente skatteparadiser og 89 % av verdens hedgefond er registrert her (Tax Justice Network Norge, 2017). Storbritannia var også blant de 15 øverste på listen og sammen med Cayman Island ville derfor, ifølge Tax Justice, Storbritannia tronet øverst på Financial Secrecy Index dersom man hadde sett på det britiske territoriet under ett (Financial Secrecy Index, 2017).

2.5 Treaty shopping

Treaty shopping er en av metodene som brukes mye i skatteplanlegging. Begrepet treaty shopping brukes om multinasjonale selskaper som utnytter internretten i skatteparadiser ved at det for eksempel ikke er kildeskatt for utenlandske selskaper eller gjennom å være selektiv i valg av internasjonale skatteavtaler.

Hovedhensikten med treaty shopping, uavhengig av om det foreligger skatteavtale eller ikke, er å unngå kildeskatt på utbytte, renter og royalties. Kildeskatt er skatt på for eksempel mottatt utbytte som betales til kildestaten. Utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra et selskap hjemmehørende i et annet land har begrenset skatteplikt i det hjemmehørende landet. Dersom det hjemmehørende landet har skatteavtale med kildestaten er kildeskatten ofte ytterligere begrenset.

Treaty shopping kan også foregå ved at man inkluderer et tredje land. Dette skjer ved at et selskap som har inntekt fra et annet land enn hjemlandet, en kildestat, fører denne inntekten gjennom et tredje land, en gjennomstrømningsstat, på vei til hjemlandet via et gjennomstrømnings-selskap.



Skatteavtalene kan enten være mellom kildestaten og gjennomstrømningsstaten eller mellom sistnevnte og hjemlandet. Hvis det ikke foreligger en skatteavtale mellom kildestaten og hjemstaten vil et gjennomstrømnings-selskap kunne være svært gunstig.

Figur 1: Treaty shopping

Dersom både kildestaten og hjemlandet har en gunstig skatteavtale med gjennomstrømningsstaten, vil plassering av et gjennomstrømnings-selskap kunne gi en vesentlig skattebesparelse sammenlignet med direkte investering mellom kilde- og hjemstat. Dette skjer fordi selskapet da vil bli beskattet med en skattesats på eksempelvis 5 % i stedet for 25 % som kan være tilfellet uten skatteavtale.

2.6 Fast driftssted

Definisjonen av fast driftssted er et svært aktuelt tema i internasjonal skatterett, ettersom de aller fleste skatteavtaler i dag bruker OECDs definisjon på fast driftssted for å fastsette hvilken stat som har beskatningsrett. Det følger av OECDs modellavtale at fast driftssted er et vilkår for at virksomhetsinntekter skal kunne beskattes i en kildestat. Som nevnt tidligere, har globalisering og teknologi ført til en eksplosiv utvikling i etableringen av multinasjonale selskaper. Dette har også ført til nye måter å drive virksomheter på, som gjør at man ikke nødvendigvis er avhengig av et fast driftssted som oppfyller OECDs krav for å kunne drive en virksomhet. Et aktuelt eksempel er fremveksten av selskaper som driver med internetthandel som verken trenger ansatte eller et fast kontor.

3 Det internasjonale skattesystemet

3.1 Skatteavtaler

En skatteavtale er en avtale mellom to eller flere land som har som hensikt å unngå dobbeltbeskatning og forebygge skatteunndragelse. De aller fleste av dagens skatteavtaler er bilaterale, men det finnes også eksempler på multilaterale avtaler slik som den nordiske skatteavtalen. Skatteavtalene kan kun begrense beskatningen slik at man ikke skal kunne bli skattlagt utover nasjonal rett.

Prinsippet er at en skatteavtale ikke kan inneholde regler som på generelt grunnlag skjerper beskatningen og skatteyter vil derfor kunne kreve at det ses bort fra skatteavtalen dersom dette er mest gunstig for han (Zimmer, 2008).

3.2 OECD

OECD er forkortelsen for Organisation of Economic Co-operation and Development, en organisasjon med formål om å fremme retningslinjer som skal forbedre den økonomiske og sosiale velferden i verden. Organisasjonen ble opprettet i 1948 for europeiske land, først og fremst for å gjennomføre Marshallplanen i gjenoppbyggelsen av Europa etter andre verdenskrig. Senere har den utviklet seg til å bli en verdensomspennende organisasjon og består i dag av 35 medlemsland. I hovedsak er dagens medlemmer fullt utviklede land, men blant medlemslisten finnes det også fremvoksende land (OECD, 2017).

OECD Council er organisasjonens øverste beslutningsorgan som består av en representant fra hvert medlemsland samt en representant fra EU-kommisjonen. I dette organet har alle medlemmer vetorett på ethvert forslag og beslutninger som skal tas krever derfor enstemmighet. Per i dag finnes det over 250 ulike komiteer som kontinuerlig utarbeider forslag og anbefalinger til OECD Council. En av disse komiteene er Committee of Fiscal Affairs som jobber med skatterelaterte problemstillinger og som var initiativtaker for OECDs modellavtale (OECD, 2017).

3.3 OECDs modellavtale

Skatteavtaler er et viktig virkemiddel for å hindre dobbeltbeskatning og som et bidrag til utformingen av disse avtalene startet OECD arbeidet med å lage en modellavtale i 1950-årene. Den endelige modellavtalen ble fremlagt i 1963 og oppdateres kontinuerlig i forhold til både retningslinjer og kommentarer av OECDs Committee of Fiscal Affairs. I utgangspunktet er ikke OECDs modellavtale bindende for medlemslandene, men den gir anbefalte retningslinjer for utformingen av skatteavtaler (OECD, 2017). I dag brukes OECDs modellavtale som et grunnlag ved utformingen av de fleste internasjonale skatteavtaler.

OECDs modellavtale bygger på to prinsipper, globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet. Globalinntektsprinsippet går ut på at skatteyter er skattepliktig i hjemmehørende stat for all inntekt uavhengig av i hvilken stat inntekten er opptjent. Kildeprinsippet går ut på at man er skattepliktig i en stat for all inntekt og formue som har opphav i staten, selv om man ikke er hjemmehørende i staten. Eksempelvis vil et selskap som opererer i Irland, men som er hjemmehørende i Norge, både være skattepliktig til Norge for inntekten fra Irland gjennom globalinntektsprinsippet og til Irland for den samme inntekten gjennom kildeprinsippet. Med andre ord oppstår det en internasjonal dobbeltbeskatning når begge prinsippene gjelder for et selskap som opererer i flere land. Formålet med OECDs modellavtale er dermed å avgrense beskatningsretten gjennom skatteavtaler slik at dobbeltbeskatning unngås.

3.3.1 Regulering av treaty shopping i OECDs modellavtale

Internasjonalt reguleres utbyttebeskatning og kildeskatt på utbytte i OECDs modellavtale artikkel 10. Artikkel 10(1) foreslår at hjemstat kan skattlegge utbyttet som er opptjent i en annen stat. I artikkelens andre ledd foreslås det at kildestaten kan kreve skatt fra utbytte innenfor en maksimal skattesats, forutsatt at mottakeren er "beneficial owner". Med dette menes at mottakeren er den rettmessige eieren av utbyttet, og dette blir således en skjønnsmessig vurdering i hvert enkelt tilfelle. I artikkel 10(1) bokstav a kan ikke kildeskattesatsen overstige 5 % hvis "beneficial owner" eier mer enn 25 % av selskapet som utbetaler utbytte. For alle andre forhold gjelder en kildeskattesats på 15% jf. bokstav b. Dersom

mottakeren av utbyttet ikke er “beneficial owner” kan kildestaten skattlegge basert på internrettslige prinsipper (OECD, 2015d).

OECDs modellavtale regulerer beskatning av renter og royalties i henholdsvis artikkel 11 og 12. Tilsvarende regler som reguleres i artikkel 10 om utbytte gjelder også for beskatning av renter i forhold til kravet om “beneficial owner”, men med annen skattesats. Når det gjelder royalties skal dette kun beskattes i hjemlandet. Ettersom overføringer av royalties ikke er skattepliktig hvis det overføres til datterselskaper i andre land, er dette en velkjent metode store multinasjonale selskaper bruker for å overføre kapital til land med lavere skatt.

3.3.2 Regulering av fast driftssted i OECDs modellavtale

I henhold til artikkel 7(1) i OECDs modellavtale er fast driftssted et vilkår for at virksomhetsinntekter skal kunne beskattes i en kildestat. I artikkel 5 defineres begrepet fast driftssted og det settes kriterier for hva som anses for å være et fast driftssted. Hovedregelen oppstilles i artikkelens første ledd. Kravene som oppstilles her er kumulative og krever at driftsstedet er et fast forretningssted samt at virksomheten drives gjennom stedet. I artikkel 5(2) oppstilles det ulike eksempler på hva som er definert som et fast driftssted slik som kontor eller en fabrikk. Artikkel 5(3) er den såkalte “byggeregelen” som er en særskilt regel for å begrense tilfeller av fast driftssted til å gjelde kun de langvarige bygge- og anleggsprosjektene. Det oppstilles en del unntak som ikke skal falle inn under fast driftssted-definisjonen i artikkel 5(4). Artikkel 5(5) kan betraktes som en utvidelse av fast-driftssted definisjonen og regulerer situasjoner hvor det eksisterer en agent- eller kommisjonærstruktur i selskapet. Herunder vil en agent som har myndighet til å handle på vegne av selskapet på daglig basis omfattes av definisjonen i første ledd. Derimot vil det ikke være omfattet av fast driftssted-definisjonen dersom agenten er en uavhengig aktør slik som for eksempel en megler, jf. 5 (6) (OECD, 2015d).

3.4 FNs modellavtale

OECDs modellavtale er i hovedsak ment som et utgangspunkt for skatteavtaler mellom i-land og er ikke like egnet for avtaler mellom i-land og u-land. FN har derfor laget en modellavtale som er beregnet til dette formålet. Utgangspunktet for avtalen er OECDs modellavtale, men avtalene har vesentlige forskjeller på enkelte punkter. Hovedforskjellen er at man i FNs modellavtale tar hensyn til forskjellene mellom i-land og u-land i favør av u-landene. Dette gjør at u-land i høyere grad kan forhandle blant annet andelen kildeskatt, mens det i OECDs modellavtale er satt maksimumsgrenser (Zimmer, 2008).

4 Relevante hjemler i norsk skattelovgivning

4.1 Regler for beskatning inn til Norge

4.1.1 NOKUS-reglene

Norsk skattelov inneholder bestemmelser i §10-60 flg. for skattlegging av norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskatteland. Slike norsk kontrollerte utenlandske selskaper, NOKUS, er definert i sktl. §10-62. Hovedessensen i denne bestemmelsen er at et selskap er norsk kontrollert hvis minst halvparten av andelene eller kapitalen eies eller kontrolleres av norske skatteyttere gjennom inntektsåret.

Bakgrunnen for at man ønsker å ha NOKUS-regler er at norske skatteyttere som investerer i Norge og norske skatteyttere som investerer i lavskatteland ikke skal forskjellsbehandles. I Norge er et lavskatteland definert etter sktl. §10-63 som en stat med skattesats på under to tredjedeler av den norske skattesats. I norsk skattelov 2016-17 er alminnelig skattesats 24%, og dermed vil ethvert land med skattesats på under 16% regnes for å være et lavskatteland. Skattedirektoratets forskrift til Skatteloven oppgir en liste i §10-63-2 over hvilke land som anses som lavskatteland.

Etter sktl. §10-64a foretas ikke skattleggingen av et NOKUS etter disse reglene dersom selskapet rammes av en skatteavtale for å unngå dobbeltbeskatning og det er tale om inntekter fra aktiv virksomhet. Skattleggingen foretas heller ikke dersom selskapet er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet

der, jf. sktl §10-64b. Kravet til om selskapet er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet” i en EØS-stat blir en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle.

4.1.2 Fritaksmetoden

I Norge har man en fritaksmetode som legger til rette for at man ikke skal kunne forskjellsbehandle norske selskaper og EØS-selskaper. Dersom en selskapsaksjonær er hjemmehørende i Norge og mottar utbytte eller annen gevinst fra et utenlandsk selskap kan dette være fritatt for beskatning til Norge i de tilfeller som følger av sktl. §2-38 annet og tredje ledd. Hvis en skatteyter blir fritatt beskatning etter §2-38 annet ledd bokstav a, blir likevel 3% av den skattefrie inntekten ansett som skattepliktig inntekt jf. §2-38 sjette ledd.

4.2 Regler for beskatning ut av Norge

4.2.1 Fritaksmetoden §2-38(5)

Fritaksmetoden gjelder ikke bare for norske aksjonærer som mottar utbytte eller annen gevinst fra utlandet, den gjelder også for utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske selskaper i henhold til sktl. §2-38 femte ledd. I henhold til denne bestemmelsen er visse utenlandske selskapsaksjonærer fritatt norsk kildeskatt på mottatt utbytte dersom mottakeren er hjemmehørende i et EØS-land forutsatt at selskapet er “reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet” jf. sktl. §10-64b. I de tilfellene hvor et selskap faller inn under fritaksmetoden, vil selskapet være fritatt norsk kildeskatt jf. sktl. §10-13. Dette gjelder uavhengig av om det foreligger en eventuell skatteavtale mellom landene eller ikke. Dersom sktl. §2-38(5) ikke kommer til anvendelse, kan skatteyter likevel oppnå en lavere kildeskattesats dersom dette er regulert av en skatteavtale.

4.3 Den ulovfestede omgåelsesregelen

Dagens ulovfestede omgåelsesregelen er utviklet av høyesterett i samspill med juridisk teori og har som formål å *“trekke grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse”* (NOU, 2016, s.7).

I henhold til Hex-dommen (Rt. 2007 s. 209) er det to vilkår som må være oppfylt for å rammes av den ulovfestede omgåelsesregelen:

1. den dominerende hensikt må ha vært å spare skatt
2. det skal foretas en totalvurdering av disposisjonens realitet og forretningsmessige egenverdi og om disposisjonen fremstår som illojal eller stridende mot skattereglenes formål

I mars 2015 ble Fredrik Zimmer utnevnt av Finansdepartementet for å utrede en lovfestet skatterettslig omgåelsesregel. Internasjonalt finnes det stort sett kun lovfestede omgåelsesregler og det er derfor tenkt at denne lovfestede omgåelsesregelen skal erstatte dagens ulovfestede omgåelsesregel.

I mandatet ble hovedformålet beskrevet som følgende: *“Hovedmålet med utredningen er å få forslag til en lovfestet generell omgåelsesregel som på en effektiv måte kan motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, og samtidig ivareta skattyternes rettssikkerhet og særlig behov for forutberegnelighet på en rimelig måte”* (NOU, 2016, s. 7).

Zimmer brukte omkring ett år på å utarbeide en utredning om lovfesting av en generell omgåelsesnorm, som ble publisert i mars 2016. Det er foreløpig ikke kommet noe lovforslag fra Stortingets side.

5 Tiltak og virkning

5.1 BEPS

I lyset av de siste års globalisering og teknologisk utvikling har det åpnet seg nye muligheter for multinasjonale selskaper som har ført til en nødvendig oppdatering av OECDs modellavtale. Som følge av utdaterte regler førte flere av skatteavtalene til dobbelt ikke-beskatning, i stedet for å hindre dobbeltbeskatning som i utgangspunktet var formålet. Som en følge av denne utfordringen publiserte OECD en rapport i februar 2013 “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” etter forespørsel fra G20 som identifiserte de grunnleggende årsakene til BEPS (OECD, 2015b, s. 13).

Som en oppfølger til BEPS-rapporten, publiserte OECD sin plan med tiltakspunkter i juli 2013. Planen består av 15 tiltakspunkter for å identifisere BEPS på en helhetlig måte og setter frister for å implementere de ulike tiltakene (OECD, 2015b, s. 13). I samarbeid med G20 tok det to år å videreutvikle planen og i oktober 2015 var BEPS-rammeverket med 15 tiltakspunkter ferdigstilt. Formålet med rammeverket var å øke transparens, hindre flytting av overskudd samt sikre at beskatningen skjer der hvor verdiskapningen skjer gjennom forbedring av skatteavtalene.

I dag er rammeverket fortsatt under implementering og medlemslandene kan i stor grad velge hvordan det skal implementeres i forhold til gjeldende nasjonale regler. Imidlertid er fire av tiltakspunktene i BEPS-rammeverket minimumskrav som alle må innføre hvorav det ene er tiltakspunkt 6. De fleste land ønsker likevel å innføre store deler av rammeverket og som et eksempel har Siv Jensen uttalt at Norges regjering er støttende til at alle deltakerland implementerer rammeverket i størst mulig grad, for å oppnå ønsket effekt (Finansdepartementet, 2016a).

En oppstilling av de 15 tiltakspunktene følger her:

1. Utfordringene ved å beskatte den digitale økonomien
2. Nøytralisering av ulik skattemessig klassifisering av hybride finansielle instrumenter og hybride enheter (selskaper mv.)
3. Styrking av CFC-regler
4. Forslag til ny utforming av rentebegrensningsregler
5. Bekjempelse av skadelige skatteregimer
6. **Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse**
7. **Utvidelse av “fast-driftssted” - definisjonen med tilhørende beskatningsrett**
8. Endringer i retningslinjene for internprising
9. Endringer i retningslinjene for internprising
10. Endringer i retningslinjene for internprising
11. Måling og kontroll av BEPS
12. Meldepliktregler for skatteplanlegging
13. Nye krav til internprisingsdokumentasjon og land-til-land-rapportering
14. Effektivisering av tvisteløsningsmekanismen (MAP)
15. **Endring av skatteavtaler gjennom et multilateralt instrument**

(Deloitte, 2015a)

Nedenfor er en dypere beskrivelse og oversikt over BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6, 7 og 15.

5.2 Tiltak 6 - Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse

BEPS-prosjektet identifiserer treaty shopping som en av hovedutfordringene med BEPS. Det er viktig å få frem at denne utfordringen allerede er belyst i de eksisterende kommentarene til artikkel 1 i OECDs modellavtale. Selv om det finnes slike bestemmelser, er disse likevel godt gjemt og dermed lite brukt før BEPS-prosjektet. Flere av paragrafene inneholder bestemmelser som kan benyttes til å identifisere treaty shopping og andre strategier for misbruk av skatteavtaler (OECD, 2015a, s. 13).

Treaty shopping og andre strategier som misbruker skatteavtalene med formål om store skattebesparelser vil gi en skjevfordeling av skatteinntekter mellom land. OECD og G20-landene har derfor blitt enige om å inkludere en minstestandard i skatteavtalene for å motvirke treaty shopping som blant annet inneholder anti-misbruksregler (OECD, 2015a, s. 9). Formålet med tiltakspunkt 6 er derfor å stramme inn kravene for å oppnå skatteavtalebeskyttelse. Samtidig som hensikten med skatteavtalene er å unngå dobbeltbeskatning skal innstrammingen derfor også forhindre uberettigede unngåelser eller skatteplanlegging som gir minimal beskatning.

Tiltakspunkt 6 består av tre ulike områder:

- *Utvikle modellavtalebestemmelser og anbefalinger om utforming av innenlandske regler for å hindre upassende bruk av modellavtaler for å oppnå fordeler.*
- *Avklare at skatteavtalen ikke er ment til å bli brukt for å generere dobbel ikke-beskatning.*
- *Identifisere de skattepolitiske hensynene som hvert enkelt land, generelt sett, skal vurdere før de bestemmer seg for å inngå en skatteavtale med et annet land.*

5.2.1 Utvikle modellavtalebestemmelser og anbefalinger om utforming av innenlandske regler for å hindre upassende bruk av modellavtaler for å oppnå fordeler

Som en løsning på det første området skal hver stat implementere en spesiell eller en generell omgåelsesregel. “Limitation of Benefits”-klausulen, heretter LOB-klausulen, er en spesiell omgåelsesregel som setter strenge begrensninger for hvilke skattesubjekter som kan påberope seg skatteavtalebeskyttelse. Den generelle omgåelsesregelen kalles “Principal Purpose Test”, heretter PPT-klausulen, har som formål å avdekke hvorvidt en selskapsstruktur er opprettet med den hensikt å spare skatt.

Implementeringen av disse skal enten skje ved en kombinasjon av de to, kun en generell omgåelsesregel eller ved at man implementerer en spesiell omgåelsesregel sammen med gjeldene nasjonale omgåelsesregler.

Implementeringen av både LOB- og PPT-klausulen avhenger derfor av de ulike lands internrett, herunder nasjonale omgåelsesregler. OECD er derfor åpne for en fleksibel tilnærming så lenge kravene til minstestandarden ivaretas. For eksempel mente norske eksperter at man i Norge vil komme til å implementere både en LOB-klausul og en PPT-klausul (Deloitte, 2015b).

LOB-klausulen

Basert på LOB-klausulen kan skatteyttere bli nektet redusert skatt eller andre skattemessige fordeler dersom tilhørende vilkår ikke er oppfylt. LOB-klausuler har ikke vært en del av OECDs modellavtale tidligere, men har i lengre tid vært inkludert i den amerikanske modellavtalen. Den amerikanske modellavtalen har en LOB-klausul i artikkel 22. Denne har gjennomgått en utvikling de siste årene hvor det nyeste forslaget ble lagt frem i mai 2015. OECDs LOB-klausul vil være mer eller mindre lik den amerikanske og OECD brukte derfor kommentarene til den nye amerikanske klausulen som et grunnlag for utvikling av LOB-klausulen i OECDs modellavtale. Denne ble fremlagt i 2016 (OECD, 2015a, s. 20).

Den foreslåtte LOB-klausulen som skal inn i artikkel X i modellavtalen stiller blant annet krav til selskapsform, eierskap, aktivitet mv. hvor én av følgende fire kriterier må være oppfylt for å få skatteavtalebeskyttelse:

1. selskapet må være en direkte **kvalifisert person**, eller
2. selskapet må være **eid med minst 50 % av kvalifiserte personer i samme land**, eller
3. selskapet må drive en **aktiv form for forretningsvirksomhet**, eller
4. de virkelige rettighetshavere til minst 75 % av selskapet må kunne oppnå minst **like god skatteavtalebeskyttelse ved en direkte investering**.

(Deloitte, 2015b)

De to første kriteriene oppstiller vilkår angående selskapsform og eierskap. Med en direkte kvalifisert person menes en fysisk person, statlige enheter, børsnoterte selskaper samt veldedige organisasjoner og pensjonsfond som er hjemmehørende i den annen stat. Hvis selskapet selv ikke karakteriseres som en direkte kvalifisert person som nevnt, kan det likevel oppnå skatteavtalebeskyttelse dersom selskapet

er eid, direkte eller indirekte med mer enn 50 % av en kvalifisert person hjemmehørende i den annen stat.

Det tredje kravet stiller krav til substans ved at selskapet må drive en aktiv form for forretningsvirksomhet. Et slikt kriterium vil ikke omfatte virksomheter som driver utelukkende med holdingvirksomhet. Det gjelder også selskaper som driver med generell administrasjon av andre selskaper i et konsern, finansiering av selskaper eller investeringsvirksomhet for egen regning med mindre det utføres av en finansiell institusjon som bank, verdipapirforetak etc.

Det siste kravet er spesielt tilpasset treaty shopping og går ut på at et selskap som ikke oppfyller de andre kravene, likevel kan få skatteavtalebeskyttelse dersom det er eid med minst 75 % av en aksjonær som er såkalt "equivalent beneficiary". Med dette menes at aksjonæren gjennom sin egen hjemstats skatteavtale ville fått de samme fordelene eller bedre ved en direkte investering i kildestaten, som ved en investering i et mellomliggende selskap i en tredjestat. Dette gjelder derfor for selskaper som i hovedsak er eid av aksjonærer bosatt i en tredje stat. En aksjonær som kvalifiserer som "equivalent beneficiary", vil ikke anses for å ha treaty shopping motiver, og vil dermed oppnå skatteavtalebeskyttelse.

For at det skal være enklere å praktisere alle disse fire kravene, er de ytterligere presisert og klargjort i tilhørende kommentarer i OECDs modellavtale (OECD, 2015a).

PPT-klausulen

I artikkel X §7 i OECDs modellavtale foreslås det også en PPT-klausul. I dagens kommentarer til OECDs modellavtale finnes det et generelt prinsipp som ligner den foreslåtte PPT-klausulen. Prinsippet finnes artikkel 1, paragraf 9.5, og sier at en skatteavtale ikke skal kunne brukes hvis hovedhensikten er å oppnå en mer gunstig skatteposisjon og denne fordelene vil være i strid med hensikten bak bestemmelsen.

OECD MC Comm Article 1,

9.5 It is important to note, however, that it should not be lightly assumed that a taxpayer is entering into the type of abusive transactions referred to above. A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.

(OECD, 2015d)

PPT-klausulen består både av en subjektiv test og en objektiv test. Den subjektive testen er en hovedregel som fører til at skatteavtalebeskyttelsen frafaller dersom det er rimelig å anta at ”en av hensiktene” må ha vært å oppnå en skattefordel ut i fra all relevant informasjon og omstendigheter. Hensikten om å oppnå en skattefordel trenger kun å være én av grunnene til opprettelsen av selskapsstrukturen, og ikke hovedgrunnen. Flere mener at en slik formulering er et bevisst valg fra OECD sin side for å gjøre det enklere for ligningsmyndighetene å kunne fastslå at kravet er møtt, slik at skatteavtalebeskyttelsen vil frafalle (Kok, 2016).

Den objektive testen er et unntak fra den subjektive testen, men den er minst like viktig. I henhold til den objektive testen, vil skattebeskyttelsen likevel ikke frafalle hvis oppnåelsen av fordelene var i samsvar med hensikten med skatteavtalen. Det er imidlertid vanskelig å tolke hva som er hensikten med en skatteavtale og dette blir derfor en skjønnsmessig vurdering i henhold til hver enkelt skatteavtale (Kok, 2016).

Sammenlignet med LOB-klausulen er PPT-klausulen mer åpen og generell, men begge klausulene har både styrker og svakheter ved seg. Ifølge OECDs rapport til tiltakspunkt 6 baseres LOB-klausulen på objektive kriterier som gir forutsigbarhet for skatteyterne, mens PPT-klausulen er mer subjektiv og vurderes ut fra hvert enkelt tilfelle. LOB-klausulen passer godt som en spesiell anti-misbruksregel for å avdekke treaty shopping basert på gitte kriterier, men vil imidlertid ikke kunne

avdekke andre strategier for misbruk av skatteavtaler slik som PPT-klausulen vil gjøre (OECD, 2015a, s. 19).

5.2.2 Avklare at skatteavtalen ikke er ment til å bli brukt for å generere dobbel ikke-beskatning

Som en del av minstestandarden, i tillegg til LOB- og PPT-klausulen, må hvert land inkludere en uttrykkelig uttalelse hvor det presiseres at intensjonen med skatteavtalen er å eliminere dobbeltbeskatning uten at det åpner for muligheten til å oppnå dobbelt ikke-beskatning (OECD, 2015a, s. 19). Det skal presiseres i tittelen i skatteavtalene at forebygging av skatteunngåelse er hovedhensikten med skatteavtalen. Det har også blitt bestemt at OECDs modellavtale skal foreslå et forord som uttrykker at stater som oppretter en skatteavtale har til hensikt å eliminere dobbeltbeskatning uten å åpne for skatteunngåelse. Da treaty shopping er et vanlig virkemiddel for å utnytte skatteavtaler skal det i tillegg presiseres i forordet at treaty shopping er et eksempel på arrangementer som ikke er ønskelig. I dag brukes Wien-konvensjonen artikkel 31(1) og (2) som grunnlag for tolkning av skatteavtaler, hvor det presiseres at både tittelen og forordet er viktig i tolkningen av avtalen (OECD, 2015a, s. 91). Derfor vil presiseringen i forordet være et viktig bidrag i tolkningen og anvendelsen av skatteavtalen.

Vienna Convention on the law of treaties - Article 31

1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes: (..)

(United Nations Treaty Collection, 2017)

5.2.3 Identifisere de skattepolitiske hensynene som hvert enkelt land, generelt sett, skal vurdere før de bestemmer seg for å inngå en skatteavtale med et annet land

Det siste forslaget i tiltakspunkt 6, er en klarere presisering av de politiske hensynene som skal gjøre det enklere for land å rettferdiggjøre sin beslutning om å ikke inngå en skatteavtale med såkalte skatteparadisier. Samtidig påpekes det i forslaget at det i noen tilfeller kan være andre faktorer som ikke er skattemessig

relatert som kan gjøre en skatteavtale hensiktsmessig for noen land (OECD, 2015a, s. 94). Med andre ord skal det være opp til hvert enkelt land, hvorvidt de vil inngå en skatteavtale eller ikke. Et eksempel på slike andre faktorer kan være der det har vært en historisk tilknytning, slik som ved tidligere kolonier.

Mange av de skattemessige hensynene som er relevante for å avgjøre om man skal inngå en skatteavtale vil også være relevante ved avgjørelsen om å endre en skatteavtale eller eventuelt avslutte den. Både endringer i et av landenes internrett etter avtaleinngåelse som vil kunne åpne for BEPS-utfordringer og skatteavtaler med skatteparadiser medfører risiko. OECD har derfor foreslått å inkludere bestemmelser for å begrense slik risiko, og det er foreslått to ulike bestemmelser som kan inkluderes i avtalens artikkel 3 (OECD, 2015a, s. 96).

5.3 Tiltak 7 - Utvidelse av fast driftssted-definisjonen med tilhørende beskatningsrett

Som nevnt er artikkel 5 svært viktig i vurderingen av om et ikke-hjemmehørende selskap er skattepliktig i den andre staten (OECD, 2015b, s. 9). OECD innser at dagens fast driftssted-definisjon må endres for å motarbeide dagens BEPS-utfordringer og har pekt på noen av svakhetene ved modellavtalens definisjon. Blant annet er det i dag mulig å være økonomisk involvert i annet land for eksempel gjennom internetthandel uten å være skattepliktig der. Et internasjonalt skattespørsmål er derfor om dagens regler sikrer en rettferdig fordeling av beskatningsrett på slike overskudd. BEPS-rammeverket gjenoppretter både kildeskatt og skatt til hjemlandet på grenseoverskridende inntekter, som ofte ville vært ubeskattet eller vært beskattet med svært lave skattesatser før BEPS-rammeverket. Derimot har ikke tiltakspunkt 7 som direkte formål å endre internasjonale standarder for hvordan beskatningen skal allokere mellom landene, og dette vil derfor være et spørsmål også etter at BEPS-rammeverket er implementert (OECD, 2015b, s. 14).

OECDs rapport til tiltakspunkt 7 inneholder endringer av fast driftssted-definisjonen i artikkel 5 i OECDs modellavtale. Formålet med rammeverkets tiltak 7 er således å stramme inn kravene for hva som er definert som fast driftssted i artikkel 5, som i dag åpner for utnyttelse med skattebesparelser som insentiv.

Det er i hovedsak tre omgåelsesområder, BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 7 skal motvirke:

- *Kunstig unngåelse av fast driftssted-status ved omgåelse av 5(3)*
- *Kunstig unngåelse av fast driftssted-status gjennom spesifikke unntak i 5(4)*
- *Kunstig unngåelse av fast driftssted-status gjennom kommisjonærstrukturer og lignende strategier i 5(5)*

5.3.1 Kunstig unngåelse av fast driftssted-status ved omgåelse av 5(3)

Unntaket i artikkel 5(3), den såkalte “byggeregelen”, unntar kontrakter på under 12 måneder fast driftssted-status. I dag misbruker selskaper unntaket ved å dele opp en lengre kontrakt på flere selskaper som alle er eid av samme konsern, i perioder på under 12 måneder (OECD, 2015b, s. 42). Misbruket skal forhindres ved at det i kommentarene tydeliggjøres når man har oversteget 12-måneders terskelen.

PPT-klausulen som foreslås innført i tiltakspunkt 6, kan også avhjelpe BEPS utfordringene relatert til misbruket av 5(3) (PwC, 2015). For å presisere dette vil kommentarene til PPT-klausulen gi et relevant eksempel på omgåelse av byggeregelen. Eksempelet illustrerer en hovedleverandør som skal levere et prosjekt i utlandet som varer i over 12 måneder og har garantert for ferdigstillelse av dette prosjektet. Dersom underleverandøren er heleid av hovedleverandøren vil det lett kunne avsløres at oppsplitting av kontrakten er motivert av unntaket i 5(3) for å unngå fast driftssted i oppdragsstaten (OECD, 2015b, s. 42).

For de stater som ikke inkluderer PPT-klausulen i sine skatteavtaler, men som likevel har store utfordringer med oppsplitting av kontrakter foreslås det å inkludere en mer formalistisk og automatisk regel i kommentarene artikkel 5(3)

(OECD, 2015b, s. 42). Først og fremst legges det til en tydeliggjøring av 12-måneders terskelen og at man ikke kan dele opp tilknyttede aktiviteter utført av nærstående selskaper. Videre presiseres det ulike faktorer som er relevante for vurderingen av om aktivitetene er tilknyttede.

5.3.2 *Kunstig unngåelse av fast driftssted-status gjennom spesifikke unntak i 5(4)*

Artikkel 5(4) er en unntaksregel som bestemmer at visse deler av en virksomhet ikke anses som et fast driftssted. Selskaper der lagerhold, showroom og levering utgjør en stor del av virksomheten, som for eksempel i internettbaserte selskaper, vil kunne utnytte reglene slik at de unngår skatt selv om store deler av virksomheten drives i dette landet.

Når unntakene av fast driftssted-definisjonen først ble introdusert i 5(4), var hovedhensikten å unnta de aktiviteter som ble vurdert til å være av forberedende og hjelpende art. Siden unntakene ble introdusert, har det imidlertid vært en dramatisk endring i måten å drive virksomhet på i retning av en mer digital økonomi. Dette fører til at aktiviteter som tidligere ble vurdert til å være av forberedende eller hjelpende art, i dag kan vurderes til å være kjerneaktiviteter i virksomheten (OECD, 2015b, s. 10).

En annen utfordring med unntaket er at det hevdes at kravet til forberedende og hjelpende art ikke har kommet tydelig nok frem. Både for å tydeliggjøre unntaket og for å sikre at overskudd fra kjerneaktiviteter blir beskattet, foreslås derfor artikkel 5(4) omformulert i ledd e) og f) (OECD, 2015b, s. 29). For å presisere dette ytterligere er det også foreslått omfattende endringer i kommentarene til artikkel 5(4) gjennom ulike eksempler for å klargjøre tolkningen av “forberedende og hjelpende art”.

I tillegg skal det legges til en ny bestemmelse, en anti-fragmenteringsregel, i artikkel 5(4). Denne skal beskytte mot å bruke nærstående selskaper til å fragmentere aktiviteter, som når de betraktes under ett, ville oppfylt kravet til fast driftssted. Dette er regulert i paragraf 27.1 i kommentarene, men skal nå inn i selve bestemmelsen gjennom paragrafen 5(4.1). Problemet er at selskaper argumenterer for at hver av forretningsaktivitetene er av forberedende og

hjelpende art, og dermed faller inn under unntaket. Tidligere gjaldt bestemmelsen kun for ulike forretningsaktiviteter i samme selskap, men skal nå utvides til også å gjelde for aktiviteter i nærstående selskaper i samme land. Formålet med bestemmelsen er derfor at man ikke lenger skal kunne skille ut forberedende og hjelpende aktiviteter som har sammenheng med kjerneaktivitetene og er hjemmehørende i samme land.

Det finnes flere land som i dag benytter et lignende prinsipp, ”force of attraction”. Dette prinsippet gjør at man kan skattlegge en skatteyter for alle aktiviteter som gjennomføres, uavhengig av om aktivitetene har en sammenheng. Dette er et omdiskutert prinsipp og flere land har tatt avstand fra dette, deriblant Norge. Dette vil derfor ikke bli ytterligere behandlet i oppgaven.

5.3.3 Kunstig unngåelse av fast driftssted-status gjennom kommisjonærstrukturer og lignende strategier

En siste endring i tiltakspunkt 7 er at reglene for fast driftssted når det kommer til agent- og kommisjonærstrukturer blir innstrammet gjennom å omformulere artikkel 5(5). En kommisjonærstruktur kan defineres som en struktur der en person selger varer i en stat i eget navn, men på vegne av et utenlandsk selskap som er eier av disse produktene. Gjennom en slik struktur kan et utenlandsk selskap selge sine produkter i en stat uten å teknisk ha et fast driftssted der som salgene kan henføres til. Siden personen som avslutter salget ikke eier produktene som selges, kan den personen ikke beskattes for noe av overskuddet fra salget, men kun for kommisjonærvederlaget. Reglene om kommisjonær og -agentstruktur har blitt utnyttet på en måte som ikke var tiltenkt når bestemmelsen ble formulert. Dell-dommen (Rt. 2011 s.1581) sies å være en av årsakene til at OECD så det nødvendig med en omformulering av bestemmelsen. Dommen gikk ut på at et irsk selskap solgte hardware i Norge uten å være skattepliktige til Norge fordi de ikke oppfylte kravet til fast driftssted ettersom salget skjedde gjennom en kommisjonær. Endringene i artikkel 5(5) og 5(6) skal hindre slike uønskede omgåelser.

Problemet har vært at agent- og kommisjonærstrukturer ofte ikke oppfyller kravet til fast driftssted fordi kontrakten som blir inngått, tidligere må ha vært bindende

for hovedselskapet for å oppfylle kravet. Det foreslås at dette ikke lenger skal være et krav, men at dersom agenten på jevnlig basis inngår kontrakter for hovedselskapet eller spiller en viktig rolle i forhandlingene av disse, vil dette føre til fast driftssted-status og dermed bli skattepliktig for hovedselskapet. Dette skal ivaretas ved å endre ordlyden i artikkel 5(5).

I tillegg har det også vært et problem at en agent har fått myndighet til å akseptere eller underskrive kontrakter som en uavhengig aktør. I henhold til dagens artikkel 5(6) vil ikke en uavhengig aktør utgjøre et fast driftssted. Etter de endringene som BEPS-rammeverket fører med seg vil en uavhengig aktør fortsatt være unntatt. Likevel er artikkel 5(6) omformulert slik at det stilles tydeligere krav for hva som karakteriserer en uavhengig aktør, siden dette har vært et begrep som i stor grad har åpnet for tolkning (OECD, 2015b, s. 9).

5.4 Tiltak 15- Endring av skatteavtaler gjennom et multilateralt instrument (MLI)

Tiltakspunkt 15 går ut på å utvikle et multilateralt instrument, også kalt MLI, som skal kunne endre eksisterende skatteavtaler uten å måtte forhandle hver og en av verdens skatteavtaler. De fleste av dagens skatteavtaler er bilaterale og MLI betraktes derfor som en av få multilaterale avtaler. Instrumentet skal ikke inntas i selve skatteavtalen, men skal leses og anvendes ved siden av.

Det finnes i overkant av 3000 ulike skatteavtaler i verden (OECD, 2015c), og som et eksempel har Norge rundt 90 ulike skatteavtaler med andre land (Finansdepartementet, 2016b). Det å reforhandle hver og en av disse skatteavtalene ville således ha vært en svært krevende prosess både med tanke på tid og gjennomføring.

Tiltakspunkt 2, 6, 7 og 14 krever endringer i skatteavtalen og for å implementere disse på en så effektiv måte som mulig skal de implementeres gjennom det multilaterale instrumentet. Vi vil ikke gå mer inn på tiltakspunkt 2 og 14, men da både tiltakspunkt 6 og 7 skal implementeres gjennom dette multilaterale instrumentet er det også hensiktsmessig med en beskrivelse av tiltakspunkt 15.

I februar 2015 ble det satt sammen en gruppe bestående av mer enn 100 land som skulle utvikle det multilaterale instrumentet. Gruppen var åpen for alle land som ønsket å delta og alle land deltok på like betingelser. I løpet av 2016 fremforhandlet og ferdigstilte deltakerlandene det multilaterale instrumentet (OECD, 2016a) som ble publisert i november 2016 (OECD, 2017c). Det ble fastsatt en dato og sted for formell signering og ratifisering av instrumentet og denne fant sted den 7. juni 2017 i Paris.

Det fremforhandlede instrumentet gir føringer for hvordan de nye formuleringene i tiltakspunkt 6 og 7 skal implementeres i OECDs modellavtale og kommentarer. MLI åpner likevel for flere valgmuligheter for landene og de landene som signerer instrumentet velger blant annet selv hvilke av deres eksisterende skatteavtaler som ønskes endret med MLI. Dersom begge parter i en bilateral skatteavtale ønsker denne endret, vil MLI bli gjeldende (OECD, 2017c).

Utfordringer knyttet til det multilaterale instrumentet

På grunn av instrumentets omfang og kompleksitet vil det kunne oppstå flere utfordringer. En av de største utfordringene er forholdet mellom de eksisterende bilaterale avtalene og det multilaterale instrumentet. I kommentarene til det multilaterale instrumentet er det lagt inn en klausul som forklarer hvordan eksisterende skatteavtaler blir påvirket av det multilaterale instrumentet. Som et hovedprinsipp er det lagt til grunn at det er den nyeste avtalen som gjelder, slik at det multilaterale instrumentet vil bli gjeldende i de fleste tilfeller. Selv om man inkluderer denne klausulen kan det likevel oppstå utfordringer fordi ikke alle avtalene bygger på OECDs modellavtale og er formulert på ulike språk. Dette gjør at klausulen i praksis ikke er så hensiktsmessig i alle tilfeller. Et eksempel kan være der det multilaterale instrumentet fører til endringer i en av skatteavtalens artikler, men som viser til andre deler av skatteavtalen som ikke er endret. Her vil resultatet av det multilaterale instrumentet være avhengig av interne regler og hva de tidligere avtalene bygger på. Hvis en tidligere avtale for eksempel ikke bygger på OECDs modellavtale vil det multilaterale instrumentet gi en helt annen konsekvens enn for en avtale som bygger på OECDs modellavtale (Silberztein & Tristram, 2016).

En annet aspekt er hva som vil skje hvis ikke alle landene signerer eller mange tar forbehold om at de kun vil implementere visse deler. Dersom mange land tar slike forbehold vil det kunne skape flere smutthull og dermed svekke effekten av instrumentet.

Signering av avtalen

Den 7. juni 2017 var det en formell signering av det multilaterale instrumentet under det årlige forumet "OECD Week" i Paris. Seremonien markerte et svært viktig skritt i retning av et mer internasjonalt skattesystem som bidrar til å forhindre BEPS i multinasjonale selskaper. Under seremonien var det hele 76 land som underskrev eller som formelt uttrykte at de skal signere det multilaterale instrumentet (OECD, 2017b). Av disse er det 68 land som allerede har signert, mens det er ventet at ytterligere ni land skal signere i løpet av 2017. Landene som signerte satte tilsammen opp 2365 skatteavtaler som de ønsket å endre, der 1100 av disse var ønsket fra begge parter. MLI vil derfor foreløpig bli gjeldende for i overkant av 1100 skatteavtaler (OECD, 2017c).

Noen av de landene som har vært med å utvikle det multilaterale instrumentet valgte likevel å ikke signere MLI. Dette gjelder blant annet USA. Hovedårsaken for dette valget skal være at USA mener at deres skatteavtaler ikke eksponeres for treaty shopping og BEPS-relaterte utfordringer på lik linje med andre land. I tillegg er et viktig aspekt at flere av de viktigste endringene som inngår i det multilaterale instrumentet, som for eksempel LOB-klausulen, allerede finnes i USA sine skatteavtaler. USA er også skeptiske til kompleksiteten når det kommer til å tolke og anvende MLI ved siden av eksisterende bilaterale skatteavtaler og alle disse argumentene har ført til at USA valgte å ikke signere avtalen (Choi, 2017).

De landene som har valgt å signere instrumentet skal følge sine interne regler for ratifisering av avtalen og det multilaterale instrumentet vil tre i kraft tre måneder etter at ratifiseringen er gjennomført. Endring av skattlegging vil imidlertid ikke tre i kraft før 6 måneder etter dette. Det er tenkt at alt arbeid med skatteavtalene som følger av det multilaterale instrumentet skal være ferdig innen 2019 (OECD, 2017c).

Som nevnt, kan land signere MLI, men likevel ta forbehold om visse deler av avtalen. De fleste landene var åpne om sine valg umiddelbart etter signering av avtalen. Dette gjaldt også land som man vanligvis forbinder med hemmelighet. Det eneste landet som på sin side ikke offentliggjorde sine valg var Norge. I henhold til norske prosedyrer, må det multilaterale instrumentet legges frem for Stortinget før det kan tre i kraft og regjeringen valgte derfor å ikke offentliggjøre valgene før dette har skjedd. Flere fagpersoner uttrykte at dette var veldig spesielt og var spent på regjeringens forklaring på et slikt hemmelighet (Aziz & Furuseth, 2017).

I starten av juli offentliggjorde Norge sine valg. Det viser seg at Norge har tatt en del forbehold slik at flere deler av det multilaterale instrumentet ikke vil være gjeldende for norske skatteavtaler. Dette gjelder likevel ikke i stor grad for tiltakspunkt 6 og 7 som er relevant i denne oppgaven. Norge har gått inn for å i første omgang innføre PPT-klausulen, mens de er åpne for å også innføre LOB-klausulen gjennom bilaterale forhandlinger. Når det gjelder tiltakspunkt 7 har Norge valgt å innføre bestemmelsene som omhandler både unntaksregelen og kommisjonærstrukturer i de fleste av sine skatteavtaler. De har derimot reservert seg mot bestemmelsen som omhandler byggerregelen og oppsplitting av kontrakter.

DEL 2 - ANALYSE

6 Dybdeintervjuer

I dette kapitlet presenteres først de 14 påstandene som ble gitt i spørreundersøkelsen og deretter følger et sammendrag av våre dybdeintervjuer med de ulike intervjuobjektens viktigste synspunkter på de ulike emnene. En fullstendig gjengivelse av alle intervjuene ligger vedlagt i vedleggene.

6.1 Spørreundersøkelsen

Base Erosion Profit Shifting (BEPS)

1. Jeg kjenner til BEPS-rammeverket.
2. Jeg tror innføringen av BEPS er effektivt for å motvirke uønsket skatteplanlegging.

Tiltakspunkt 6: Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse

3. Jeg kjenner til tiltakspunkt 6 i BEPS-rammeverket.
4. Jeg tror tiltakspunkt 6 vil gjøre det vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse i fremtiden.

Limitation of Benefits

5. Jeg tror det skal lite til for å oppnå en av de fire kriteriene i en LOB-klausulen

Principle Purpose Test

6. Jeg tror det vil være vanskelig å fastslå at én av hovedhensiktene med opprettelsen av selskapsstrukturen var å oppnå en skattefordel (ref. den subjektive testen i PPT-klausulen).
7. Jeg tror det vil være vanskelig å bevise at opprettelsen av selskapsstrukturen var i samsvar med hensikten med skatteavtalen (ref. den objektive testen i PPT-klausulen)

LOB- vs. PPT-klausul

8. Jeg tror LOB-klausulen vil ha større effekt enn PPT-klausulen
9. Jeg tror PPT-klausulen vil ha større effekt enn LOB-klausulen

Tiltakspunkt 7: Utvidelse av fast driftssted-definisjonen med tilhørende beskatningsrett

10. Jeg kjenner til tiltakspunkt 7 i BEPS-rammeverket.
11. Jeg tror tiltakspunkt 7 vil gjøre det vanskeligere for multinasjonale selskaper å opprette selskapsstrukturer for skattemessige formål.
12. Jeg synes “fast driftssted”-definisjonen i OECDs modellavtale før BEPS er for åpen.

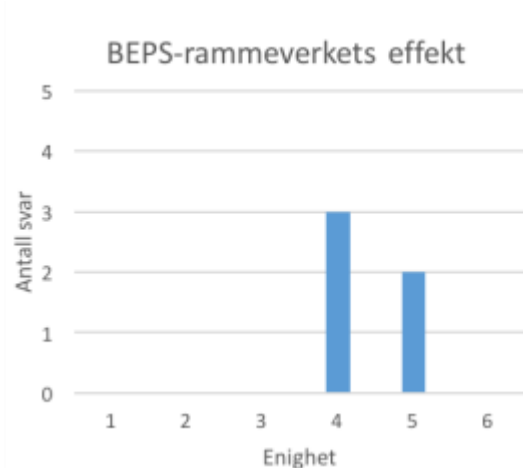
Tiltakspunkt 15: Endring av skatteavtaler gjennom en multilateral traktat (MLI)

13. Jeg kjenner til tiltakspunkt 15 i BEPS-rammeverket.
14. Jeg tror en multilateral avtale er den mest hensiktsmessige måten for å implementere de BEPS-tiltakene som krever endring i skatteavtalene.

6.2 Oppsummering av dybdeintervjuer

6.2.1 BEPS-rammeverkets effekt

Det diskuteres hvorvidt BEPS-prosjektet er effektivt for å eliminere uønsket skatteplanlegging eller ikke. Det kan både være relatert til svakheter i noen av tiltakene, men også fordi BEPS-prosjektet er svært omfattende og derfor kan være utfordrende å gjennomføre i praksis.



Figur 2: BEPS-rammeverkets effekt

Når det gjelder effekten av BEPS-rammeverket for å motvirke uønsket skatteplanlegging som helhet, er alle intervjuobjektene stort sett positive og mener at BEPS-rammeverket er et effektivt tiltak mot uønsket skatteplanlegging.

Som vi ser av figuren er det likevel ikke alle som mener at det vil være utelukkende effektivt.

- **Økt fokus på skatteplanlegging**

Flere av intervjuobjektene uttrykte positivitet rundt et økt fokus på uønsket skatteplanlegging. Blant annet mente Eivind Furuseth fra Handelshøyskolen BI at den desidert største effekten ved BEPS-prosjektet er et økt fokus rundt skatteplanlegging og en tydeliggjøring av OECDs modellavtale og kommentarer. Hans Georg Wille fra EY er av den samme oppfatning og mener at BEPS-prosjektet vil styrke tilliten til internasjonal beskatning og få positive virkninger på selskapsbeskatningen. Gregar Berg-Rolness fra Tax Justice Network ser på BEPS-prosjektet som et skritt i riktig retning for å møte den digitale økonomien, som i OECD-sammenheng er den fremtidige økonomien. Rolf Saastad fra Deloitte har sett at det for en gangs skyld har vært en ordentlig vilje til å reformere skatteregulverket både i Norge og internasjonalt, ved arbeidet med BEPS-prosjektet.

- **BEPS-prosjektet vil gi større effekt internasjonalt enn i Norge**

Både Wille og Saastad påpekte at BEPS-prosjektet vil få en større virkning internasjonalt enn i Norge, hovedsakelig fordi man i Norge allerede har praktisert gjennomskjæringsregler i lengre tid. Wille mener imidlertid at effekten vil bli svært god i land hvor det er substansløst og man har en formalistisk tilnærming til lovgivningen.

“Mange land har en formalistisk tilnærming, hvor det som ikke står i loven er greit. I Norge har vi lenge hatt regler for gjennomskjæring. Derfor vil BEPS-rammeverket ha større virkning internasjonalt enn det kanskje vil ha i Norge.” (Hans Georg Wille)

Saastad påpeker at BEPS-prosjektet ikke nødvendigvis vil eliminere all skatteplanlegging, men at mye av dagens skatteplanlegging ikke lenger vil fungere. Han mener at skatteplanleggingen særlig vil vanskeliggjøres etter BEPS-prosjektet i land der hull i lovgivningen åpner for en gråsoner.

- **BEPS-prosjektet kan føre til at man unngår den moralske diskusjonen**

Saastad oppfatter at BEPS-prosjektet handler om å sette en standard for beskatning som ivaretar at statene skal få sine skatteinntekter, og samtidig ivaretar at selskapene skal ha lov til å forholde seg til et regelverk uten å kunne bli fordømt for moralske handlinger. Han håper derfor at man slipper den moralske diskusjonen ved innføringen av BEPS-prosjektet.

“Det som har vært situasjonen de siste 7-8 årene er at det har vært en uklar tilstand, hvor du har noe som er riktig og noe som er galt, også har du noe i mellom som er det moralske riktige. (...) Jussen skal være svart og hvitt og det skal ikke være noe moralsk aspekt som domstolene må ta stilling til.” (Rolf Saastad)

- **Utfordringer knyttet til implementeringen av BEPS-rammeverket**

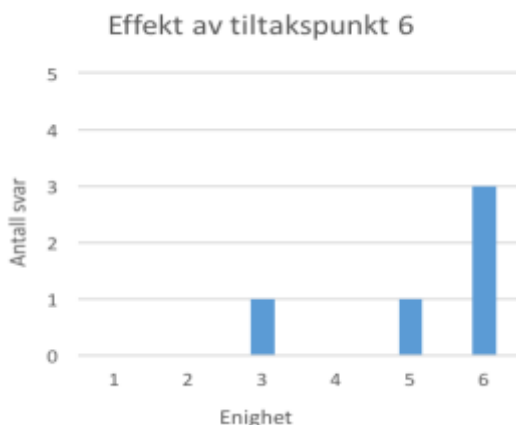
Selv om samtlige intervjuobjekter stort sett er positive til BEPS- rammeverkets effekt, er det likevel særlig en utfordring som nevnes. Dette gjelder i hovedsak utfordringer knyttet til selve implementeringen av rammeverket. Furuseth uttrykker tvil i forhold til effektiviteten fordi mange av endringene skjer i kommentarene i OECDs modellavtale. Han mener det er stor usikkerhet rundt hvor mange av endringene som kommer til å bli fulgt opp, i tillegg til at de kun får betydning for fremtidige skatteavtaler.

Trude Sønvisen fra Finansdepartementet er inne på samme problemstilling. Hun mener at BEPS-tiltakene i seg selv er gode tiltak, men at effektiviteten avhenger av at de faktisk gjennomføres. Hun trekker blant annet frem at det kun er noen av endringene som er minstestandarder som alle land må innføre, mens en del av de foreslåtte endringene er valgfrie. Hun er bekymret for at det kan oppstå hull dersom ikke alle endringene innføres samtidig og relativt raskt. Sønvisen mener derfor at BEPS- rammeverket kunne vært enda mer effektivt, dersom alle endringene måtte implementeres. Imidlertid er hun klar på at dette ikke ville vært hensiktsmessig i alle tilfeller, for eksempel på veldig gamle skatteavtaler.

Berg-Rolness poengterer også at BEPS-tiltakene i seg selv er gode, men stiller spørsmål til implementeringen fordi en multilateral løsning som skal regulere den globale økonomien fører til at et land blir stilt overfor en lang utviklingsprosess.

6.2.2 Tiltakspunkt 6

Effekt av tiltakspunkt 6



Figur 3: Effekt av tiltakspunkt 6

Som vi ser av figuren var de fleste av våre intervjuobjekter enige om at tiltakspunkt 6 vil gjøre det vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse i fremtiden. Hans Georg Wille var imidlertid litt usikker, men dette var stort sett begrunnet i at han mente det ikke vil ha den store betydningen sett, fra et norsk perspektiv.

- **Økt fokus på dobbelt ikke-beskatning**

Trude Sønvisen påpeker viktigheten av at det blir presentert i skatteavtalens tittel at skatteavtalen ikke skal benyttes til å oppnå dobbelt ikke-beskatning og omgåelse av skattereglene, samtidig som det også vil bli uttrykt i forordet. Dette mener hun vil gjøre det lettere for skattemyndighetene å skjære igjennom.

- **Implementering av omgåelsesnormer**

Gregar Berg-Rolness understreker at de nye omgåelsesnormene i form av en LOB- og en PPT-klausul vil bli et viktig verktøy i skatteavtalene. Han trekker frem at LOB-klausulen medfører en åpenbar forbedring knyttet til treaty shopping og at PPT-klausulen vil gjøre det lettere å skjære gjennom for skattemyndighetene. Eivind Furusetth påpeker også viktigheten av at slike omgåelsesregler kommer tydelig frem i skatteavtalene.

Furusetth fremhever at det i dag finnes en slags PPT-klausul som i dag er godt gjemt i OECDs kommentarer. Ved en direkte presisering i skatteavtalene får både skatteyder og skattemyndighetene et bevisst forhold til klausulen, slik at man kan

unngå de transaksjonene som er i grenseland. Sønvisen tror også at det er veldig nyttig at det kommer inn en egen bestemmelse om en omgåelsesnorm i skatteavtalene, som vurderer både den objektive og subjektive siden av en transaksjon.

Ifølge Furuseth vil LOB-klausulen fungere som en slags “stopp-regel”, og dermed fungere mer eller mindre på samme måte som den ulovfestede omgåelsesregelen i det norske skattesystemet. Videre påpeker han at det selvsagt vil være skatteyttere som strukturerer transaksjonene sine for å forsøke å omgå den, men at en kombinasjon av LOB- og PPT-klausulen vil fungere effektivt for å hindre slike omgåelser.

- **Liten effekt av klausulene i Norge**

Fra et norsk perspektiv, mener Wille at tiltakspunkt 6 ikke vil ha så stor betydning ettersom det allerede er krav til substans i Norge. Han understreker at han er av den oppfatning av at de store norske konsernene driver reell virksomhet og således oppfyller gitte krav til substans. Imidlertid er han enig i at kravet til substans åpner for tolkning og at dette kan bli strengere etter tiltakspunkt 6.

LOB- klausulen

Utfordringen med LOB-klausulen er om de fire kriteriene vil sette høye nok krav til selskapene slik at de er nødt til å legge om sine strukturer for å oppnå skatteavtalebeskyttelse.

- **Vanskelig å tilpasse seg eierskaps- og selskapskriteriene i LOB-klausulen**

Hans Georg Wille mener at tre av de fire kriteriene i LOB-klausulen vil være vanskelige å oppnå i en planleggingsøyemed. Han mener at både kravet til en direkte kvalifisert person og til at selskapet må være eid med minst 50 % av kvalifiserte personer i samme land vil være effektive da de er relativt vanskelig å oppnå. I forhold til sistnevnte krav understreker han vanskeligheten med å oppnå dette fordi hele poenget med mellomsselskapene er at de opprettes i et annet land. Furuseth er av den samme oppfatning og mener at de to første kriteriene vil være

relativt vanskelig å oppfylle, nettopp fordi selskapene ikke ønsker å være eid av det samme landet som selskapet er registrert i, slik som myndighetene ønsker.

Det fjerde kriteriet om at 75 % av selskapets rettighetshavere må kunne oppnå minst like god skatteavtalebeskyttelse ved en direkte investering mener Wille også vil være effektivt dersom hensikten med det mellomliggende selskapet er å få forbedret skatteavtalebeskyttelse.

- **LOB-klausulen er effektiv for å ramme tomme holdingselskaper**

Wille mener at det tredje kriteriet som krever at selskapet må drive en aktiv form for forretningsvirksomhet, derimot er enklere å oppnå, men at det vil være effektivt mot selskaper som kun er såkalte “postkasseselskaper”. Han mener imidlertid at det kan være utfordringer med å etablere lokal forretningsvirksomhet i flere land med gunstige skatteregimer som for eksempel ved etablering av et mellomsselskap på Kypros med nokså dårlige forbindelser til og fra Norge. Poenget er at det ofte kan være vanskelig å drive aktiv virksomhet i disse landene, slik at man likevel blir kvitt de tomme holdingselskapene.

Furusetth mener at det tredje kriteriet vil fungere godt, sammen med en generell omgåelsesregel. Det vil være effektivt for å ramme tomme holdingselskaper, og i det minste bidra til at selskaper føler på en viss skepsis ved å planlegge rundt kriteriet. For å omgå det tredje kriteriet blir det en diskusjon om aktiv versus passiv virksomhet. Han understreker imidlertid at man må se på selve virksomheten og dermed vil de rene holdingselskapene bli plukket ut.

Gregar Berg-Rolness er også inne på dette, og er av den oppfatning av at de seriøse selskapene vil kvalifisere til de fleste av kravene, men at LOB-klausulen bidrar til å viske ut de useriøse selskapene som forsøker å planlegge seg rundt kravene.

Rolf Saastad mener også at LOB-klausulen vil være svært effektiv for å ramme de tomme holdingselskapene som det både i dag og historisk har vært mye planlegging rundt. Ved innføringen av LOB-klausulen mener han at mange konserner må snu om på strukturene sine, som igjen vil føre til at de

mellomliggende holdingselskapene vil elimineres. Imidlertid peker han på to aspekter som myndighetene må være villige til å endre på for at dette skal bli effektivt: både internretten og EØS-avtalen. Sistnevnte endring mener han er helt avgjørende for at LOB-klausulen også skal gjelde innenfor EØS. Saastad understreker at med mindre det skjer noe i EU, vil man fortsatt finne smutthull i for eksempel Nederland og Storbritannia, selv om man ikke kan opprette tomme holdingselskaper i Mauritius. På bakgrunn av dette stiller Saastad dermed spørsmål til hvordan EU implementerer klausulen og om de tar innover seg at det krever omstilling.

Strider LOB-klausulen mot EU-retten?

I følge Mattias Dahlberg diskuteres det om LOB-klausulen strider mot EU-retten, særlig i forhold til etableringsfriheten og fri kapitalflyt (Dahlberg 2012, 308). Dette er en interessant diskusjon som kan være av betydning ved implementeringen av tiltakspunkt 6.

- **LOB-klausulen kan stride mot etableringsfriheten**

Rolf Saastad mener at LOB-klausulen åpenbart strider mot EU-retten og problematiserer dette gjennom å illustrere et eksempel fra et norsk perspektiv: Dersom Norge skal trekke kildeskatt på et utbytte til Nederland er utgangspunktet norsk skattelov §10-13, men som begrenses av skatteavtalen mellom landene. Han viser imidlertid til at norsk fritaksmetode fritar utbyttet fra beskatning under forutsetning om kravet til “reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet” helt uavhengig av hva som står i den aktuelle skatteavtalen. Saastad ser det som en utfordring at kravet til reelt etablert har et helt annet meningsinnhold enn det som ligger i kravet til substans og realitet i LOB-klausulen. Hvis man oppfyller kravet til reelt etablert, men ikke LOB-klausulen, vil EØS-regelverkets krav til etableringsfrihet og fri kapitalflyt begrense effektiviteten av klausulen.

Hans Georg Wille er enig med Saastad. Han påpeker derfor at skatteavtalene må stå tilbake for de fire grunnleggende frihetene i EU-grunnloven ettersom disse går foran skatteavtaler som medlemslandene inngår seg imellom. Wille mener at man særlig bør vurdere i hvilken grad LOB-klausulen strider mot etableringsfriheten

fordi man vil få et problem ved etablering av et selskap i et EU-land hvis man oppfyller kravet til å være reelt etablert, men ikke LOB-klausulen.

- **LOB-klausulen kan føre til forskjellsbehandling**

Ifølge Eivind Furuseth fører LOB-klausulen til at det oppstår en slags forskjellsbehandling ved at kan bli mer gunstig å ha et holdingselskap i for eksempel Norge fremfor å ha det i EU på grunn av norsk kildeskatt. Dersom kravet til ”reelt etablert og reell økonomisk aktivitet” er oppfylt, kreves et norsk selskap og et EØS-selskap likestilt. Furuseth understreker imidlertid at dersom kravet ikke er oppfylt, ser man det som en ren omgåelse av EØS-retten slik at et norsk selskap og et EØS-selskap ikke kan kreves likestilt. Furuseth mener at man bør inkludere et tilsvarende krav i LOB-klausulen for å unngå den type forskjellsbehandling.

- **EU vil ikke begrense LOB-klausulen**

Gregar Berg-Rolness mener derimot ikke at EU vil begrense LOB-klausulen fordi EU selv er en pådriver for BEPS-prosjektet, noe som tilsier at EU vil gjøre de nødvendige tiltak for å implementere de nye bestemmelsene i skatteavtalen. På bakgrunn av dette vil ikke EU-retten stå i veien for BEPS-prosjektet og herunder LOB-klausulen.

OECDs inspirasjon av den amerikanske LOB-klausulen

Den foreslåtte LOB-klausulen i BEPS-prosjektet har flere likheter med den amerikanske LOB-klausulen som har vært implementert i lang tid. Selv om Norge er det eneste EØS-landet som ikke har en slik klausul implementert i sin skatteavtale med USA, har flere av intervjuobjektene gjort seg opp en mening om den amerikanske klausulen.

- **Den amerikanske LOB-klausulen har vært effektiv for å ramme tomme holdingselskaper**

Wille er av den oppfatning av at USA sine skatteavtaler som har implementert en LOB-klausul har hatt stor betydning og vært svært virkningsfulle. Saastad er enig med Wille og mener at amerikanerne oppdaget problemet med tomme holdingselskaper tidlig, og at implementeringen av LOB-klausulen viste seg å være utrolig effektive fordi de krever en helt annen substans og realitet. Furuseth

mener på den annen side at selskaper har lyktes med å omgå klausulen til en viss grad, men han er likevel klar på at det ligger en begrensning i den som fungerer.

- **LOB-klausulen kan ramme selskaper som ikke er ment til å rammes**
Sønvisen poengterer at til tross for at Norge ikke har noen erfaring med en slik klausul, ser hun at en slik bestemmelse kan være viktig og at hun forstår hvorfor USA bruker dette i sine skatteavtaler. Imidlertid mener hun at den LOB-klausulen som brukes i USA i dag kan ramme enheter som den ikke er ment til å ramme, slik som pensjonskasser. Hun påpeker at selv om den LOB-klausulen som er foreslått i tiltakspunkt 6 ligner på den amerikanske er likevel den amerikanske LOB-klausulen en god del strengere.

PPT - den subjektive testen

Den subjektive testen går ut på at ”en av hensiktene” med opprettelse av selskapsstrukturen må ha vært skattebesparelse. Med tanke på at testen kun er ute etter ”en av hensiktene”, kan det muligens være lett for selskaper å skjule seg bak andre motiver enn skattemessige fordeler i opprettelsen av selskapsstrukturer, og dermed bli vanskelig å avgjøre den subjektive testen.

- **Viktigheten av OECDs formulering av den subjektive testen i PPT-klausulen**

Eivind Furueth var for så vidt enig i at det er enkelt for selskaper å skjule seg bak andre motiver og poengterer viktigheten av OECDs formulering slik at skattemotivet kun trenger å være ”en av hensiktene” og ikke hovedhensikten med opprettelsen av selskapsstrukturen for å avgjøre den subjektive testen. Ettersom skattemyndighetene er klar over at skatteyttere ikke ønsker å betale for mye i skatt, bør det dermed være enkelt for myndighetene å konstatere skattebesparende motiver.

Hans Georg Wille er enig med Furueth i at OECDs formulering av den subjektive testen er avgjørende. Han understreker at det er et bevisst valg for at myndighetene skal slippe å påvise at skattehensikten er den dominerende hensikten. Gjennomskjæringsregelen i norsk skattelov sier derimot at det må være

hovedmotivet for å kunne fastslå en skattemotivert struktur, noe som gjør det vanskeligere å bevise, ifølge Wille.

- **Enkelt å sammenligne strukturer med og uten skattebesparende motiv**

Hans Georg Wille mener at det vil være enkelt å avgjøre den subjektive testen fordi det vil være enkelt å sammenligne strukturer med og uten skattebesparende motiver. Han illustrerer dette med et eksempel på et norsk selskap som skal ha et byggeprosjekt i Dubai. De har tre ulike alternativer for strukturering: de kan enten opprette et selskap i Norge eller opprette et NOKUS i Dubai hvor begge alternativene gir beskatning til Norge. Som et tredje alternativ kan de velge å opprette et selskap i Nederland med en filial i Dubai, slik at de hverken beskattes i Dubai, Nederland eller Norge. Således vil det være enkelt å se at sistnevnte alternativ har en skattemessig hensikt.

- **Viktigheten av økt informasjonstilgang for å avgjøre den subjektive testen**

Trude Sønvisen påpeker viktigheten av informasjonstilgang for å avgjøre den subjektive testen. Hun understreker også at så lenge det testen er ute etter er “en av hensiktene” kan myndighetene se på objektive momenter som kan være med på å indikere hva hensikten var. De siste tiårene har myndighetene fått høy informasjonstilgang fra både inn - og utland. De største multinasjonale selskapene må nå legge frem en land-for-land rapportering hvor de viser hvor de betaler skatt, hvor inntektene opptjenes, hvor de ansatte er og hvor de fysiske eiendelene er. I tillegg må de også legge frem hele selskapsstrukturen. Dermed vil myndighetene fort se om skattebesparelser var en hensiktene bak opprettelsen av strukturen.

- **Den subjektive testen i PPT-klausulen bør kun brukes i særlige tilfeller**

Sønvisen er klar på at skattemyndighetene bør ha en høy terskel for å bruke denne regelen siden det er en generell regel som de ikke skal kunne påberope seg i alle tilfeller. Gregar Berg-Rolness understreker også at PPT-klausulen kun skal brukes i spesielle situasjoner.

Saastad er enig at det bør være en høy terskel for skattemyndighetene for å påberope seg den subjektive testen, fordi han er bekymret for den objektiviserte vurderingen som OECD krever ved å si "en av hensiktene". Han tror PPT-klausulen kommer til å skape masse diskusjon siden den er så vag i sitt innhold. Saastad mener dette vil føre til at myndighetene fort vil finne "en av hensiktene" som ikke kun er basert på en subjektiv vurdering av dokumentasjon. Han er ordentlig bekymret for hvordan den subjektive testen kommer til å bli praktisert ved å tenke på hvordan skattemyndighetene i deler av verden oppfører seg i slike vurderinger, og fremhever blant annet India.

PPT - den objektive testen

Den objektive testen i PPT-klausulen avgjør om skattebesparelsen er i strid med skatteavtalen. Dette er en kompleks vurdering og kan derfor være vanskelig for myndighetene å avgjøre.

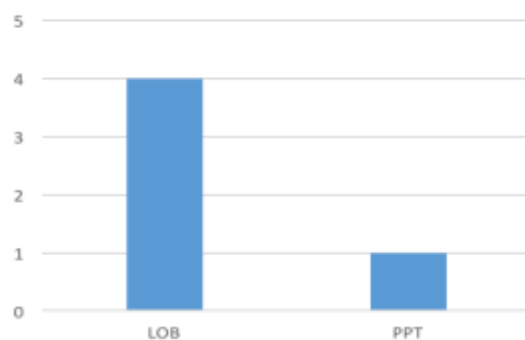
- **Hensikten med skatteavtaler er nettopp å spare skatt**

Eivind Furueth påpeker at den objektive testen er det store spørsmålet i PPT-klausulen. Han påpeker videre at et selskap må ha krav på en skatteavtalebeskyttelse for at PPT skal komme til anvendelse. For at en mottaker skal kunne påberope seg redusert skatt, krever OECDs modellavtale i artikkel 10 at mottakeren er "beneficial owner". Det vesentlige i denne sammenhengen er at Wien-konvensjonen krever at det skal ses hen til formålet bak skatteavtalen i beneficial owner-vurderingen.

Ifølge Furueth har myndighetene derfor allerede tatt hensyn til formålet bak skatteavtalen dersom de etter OECDs artikkel 10 kommer til at et selskap har krav på redusert sats. Furueth mener det kan bli vanskelig for skattemyndighetene dersom de etter artikkel 10 vurderer at formålet taler for at selskapet kan påberope seg skatteavtalebeskyttelse, mens de i sin neste vurdering trekker dette tilbake ved å si at formålet ikke taler for skatteavtalebeskyttelse etter PPT. Furueth er dermed av samme oppfatning som Wien-professoren i internasjonal skatterett, Mikael Lang, som sier at det aller viktigste med PPT er å minne skattemyndighetene på viktigheten av å ta hensyn til motivet bak skatteavtalen i tolkningen av OECDs artikkel 10.

Hans Georg Wille er av samme oppfatning og er spent på fortolkningen og effekten av den objektive testen. Han poengterer også at det store spørsmålet er ”hva er formålet med skatteavtalen?”. Wille er usikker på hvor stor gjennomslagskraft den objektive testen vil få ettersom hensikten med skatteavtaler nettopp er å hindre dobbeltbeskatning og følgelig å spare skatt. Han mener derimot at dette kan ha en større betydning der det er et tredjepartsland involvert som ikke er omfattet av skatteavtalen.

LOB-klasulen vs. PPT-klasulen



Figur 4: LOB-klasulen vs. PPT-klasulen

Figuren illustrerer intervjuobjektene syn på hvorvidt LOB- eller PPT-klasulen vil være mest effektiv. Som vi ser av denne, mener de fleste at LOB-klasulen vil være mest effektiv. Hovedgrunnen til dette er at den vil være mer anvendelig både for skattemyndighetene og for selskapene selv om den kanskje ikke alltid vil fungere alene.

- **LOB-klasulen er mer forutberegnelig for selskapene**

Saastad mener at LOB-klasulen vil være mer forutberegnelig for skatteyterne fordi det er et visst regelverk rundt den. Gregar Berg-Rolness oppfatter også at LOB-klasulen fremstår som en klar regel. Imidlertid poengterer Berg-Rolness at man bør være forberedt på nye tilpasninger som selskapene kan gjøre for å forsøke å oppfylle kravene.

- **PPT-klasulen vil være effektiv for skattemyndighetene**

Furuseth mener at PPT-klasulen vil være vanskeligere for skattemyndighetene å bevise, men at den gir det beste resultatet. Ifølge Furuseth vil nok myndighetene

stoppe flere transaksjoner med en LOB-klausul, men kanskje ikke alltid de aller mest nødvendige, som man derimot vil kunne stoppe med PPT-klausulen.

Saastad understreker også at han tror PPT-klausulen vil være mer effektiv for skattemyndighetene, men han problematiserer at for selskapenes vedkommende fremstår den som vag i sin utforming og dermed vanskelig å forholde seg til.

Hans Georg Wille poengterer at det vil være stor forskjell fra land til land når det kommer til effektiviteten av klausulene og tror blant annet at PPT-regelen vil ha mest effekt i land som har smutthull i deres internrett.

- **Skeptisk til effekten av PPT-klausulen basert på erfaring med norsk ulovfestet omgåelsesnorm**

Både Berg-Rolness og Saastad er noe skeptisk til effekten av PPT-klausulen og viser til Norges erfaring med den ulovfestede omgåelsesnormen hvor man enda ikke har funnet en rettsstandard på grunn av regelens kompleksitet. De ser det som et kompliserende element at man må vurdere ukjente internasjonale forhold i en slik vurdering som PPT-klausulen krever.

- **En kombinasjon av klausulene vil absolutt være best**

Både Eivind Furuseth, Trude Sønvisen og Rolf Saastad har en klar mening om at en kombinasjon av LOB- og PPT-klausulen vil fungere mest effektivt. Furuseth forklarer dette med at selskaper kan omgå LOB-klausulen via kunstige arrangementer som vil være vanskelig å slå ned på uten PPT-klausulen.

LOB- og PPT-klausulens forhold til nasjonale omgåelsesregler

Siden implementeringen av både LOB- og PPT-klausulen er avhengig av hvert enkelt lands nasjonale omgåelsesregler og vil derfor variere i ulik grad fra land til land. På bakgrunn av at Trude Sønvisen representerer Finansdepartementet og Eivind Furuseths doktoravhandling om nettopp dette temaet var det interessant å høre hvilket syn de har på Norges implementering av disse klausulene.

- **Norge vil beskytte sitt skattefundament**

Furuseth mener det er et svært viktig spørsmål hvordan de ulike nasjonale omgåelsesreglene vil føre til variasjon mellom land i implementeringen av LOB- og PPT-klausulen. Han synes det kan virke som om Finansdepartementet i Norge kunne argumentert med at de ikke trenger å implementere klausulene i deres skatteavtaler fordi den nasjonale omgåelsesregelen er uttømmende slik at det ikke er noe strid mellom den og skatteavtalene. Furuseth mener imidlertid at dette er en feil holdning og er av den oppfatning av at den nasjonale omgåelsesregelen begrenses av skatteavtalen.

Det er også variasjon i hvordan ulike land implementerer skatteavtaler i nasjonal rett. Furuseth poengterer at Finansdepartementet i Norge gjør alt for å beskytte det norske skattefundamentet. Ifølge Furuseth er Norge et eksempel på et av de landene som verner om sitt eget skatteproveny ved å si at de nasjonale omgåelsesreglene går foran skatteavtalene. Som en motsetning er både Nederland, Sveits og Luxemburg eksempler på land som uttrykkelig sier det motsatte og dermed er skeptiske til å la nasjonale omgåelsesregler gå foran skatteavtalene. Slike land ville mest sannsynlig implementert både LOB- og PPT-klausulen.

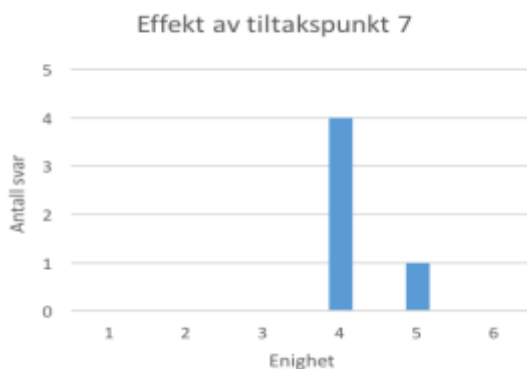
Trude Sønvisen fra Finansdepartementet hevder at Norge ikke vil komme i en styrket posisjon av å implementere en PPT-klausul. Finansdepartementet er av den oppfatning av at siden Norge allerede har en omgåelsesnorm i sin internrett, så er det ikke nødvendig å implementere denne i skatteavtalene.

- **Klausulene vil være viktig for det internasjonale skattesystemet**

Sønvisen påpeker at den norske omgåelsesnormen først og fremst har en oppdragende effekt og at den derfor er viktig å ha med. Derfor kan det være nyttig at den er der, selv om Norge i utgangspunktet ikke trenger dette. Med andre ord, bekrefter Sønvisen det Furuseth sa, at for Norges del er det ikke nødvendigvis behov for å implementere disse klausulene. I den store sammenhengen vil det likevel være det beste for det internasjonale skattesystemet at flest mulig implementerer begge klausulene.

6.2.3 Tiltakspunkt 7

Effekt av tiltakspunkt 7



Figur 5: Effekt av tiltakspunkt 7

Det diskuteres om tiltakspunkt 7 er et nytt tiltak eller om det kun er en presisering av det som allerede ligger der i dag. Det er derfor usikkerhet rundt hvor effektivt dette tiltaket vil være. Vi ser ut fra denne figuren at våre intervjuobjekter støtter denne tanken og heller ikke

er helt overbevist om at tiltakspunkt 7 vil gjøre det vanskeligere å opprette selskapsstrukturer for skattemessige formål.

- **Tiltakspunkt 7 er kun en presisering av tidligere bestemmelser**

Eivind Furueth mener ikke nødvendigvis at fast driftssted-definisjonen er for åpen i dag, og er av den oppfatning av at tiltakspunkt 7 er en presisering av hva som allerede gjelder i forhold til kravene til substans og realitet i driftsstedet. Ifølge Furueth er norske skattemyndigheter av den samme oppfatningen som han, mens skatterådgivere vil ha en motsatt oppfatning og vil mene at det er noe nytt. Hans skepsis i forhold til tiltakspunkt 7 er derfor denne diskusjonen. Furueth trekker frem særlig et aspekt han mener blir klargjort gjennom tiltakspunktet, nemlig det at man ikke bare kan flytte kontraktuell risiko til et selskap, på for eksempel Cayman Island, kun ved å si at en immateriell eiendel er hjemmehørende der, uten å flytte noen økonomisk risiko dit.

- **Kommisjonærstrukturer er den viktigste endringen i tiltakspunkt 7**

Hans Georg Wille mener at fast-driftssted definisjonen var for åpen før BEPS-prosjektet, særlig i forhold til kommisjonærstrukturer som han mener "(...) har vært en hodepine for mange land. Blant annet Apple har brukt dette effektivt noe

som har bidratt til mye aggresjon fra myndigheter og befolkning siden Apple tjener så store summer, men betaler så lite i skatt.”

Han mener likevel at det skal mye til for å bli kvitt hele problemet, men at tiltakspunkt 7 vil bedre situasjonen. Etter innføringen av BEPS-rammeverket vil kommisjonæren utgjøre et fast driftssted og han mener derfor det vil bli en kamp mellom kommisjonæren og hovedselskapet, når det gjelder hvor mye av overskuddet som skal tilordnes hovedselskapet. Wille tror man derfor vil risikere at mange selskaper legger om strukturen og bruker en uavhengig aktør for å omgå regelen.

Sønvisen er av den samme oppfatning som Wille og mener at dagens bestemmelse i forhold til kommisjonærstrukturer ikke har fungert slik den var ment. Hun tror derfor at med den nye bestemmelsen som er foreslått med BEPS-prosjektet vil det bli helt slutt på å bruke disse strukturene. Gregar Berg-Rolness er også enig i at agentregelen er en viktig endring som vil føre til at selskaper vil slutte å bruke kommisjonærstrukturer og påpeker at dette særlig gjelder high-tech selskaper.

- **Mange av dagens virksomheter trenger ikke et fast driftssted**

Sønvisen peker på en annen svakhet ved fast driftssted-definisjonen da hun mener at mange selskaper i dag ikke har behov for et fast driftssted og dermed ikke vil omfattes av hovedbestemmelsen i artikkel 5. Gregar Berg-Rolness er også inne på denne utfordringen. Han påpeker at til tross for endringene som foreslås i BEPS-sammenheng, er det sentrale at det faste driftsstedet fortsatt skal være en “fixed place”. Han understreker at kravet til “fixed place” ikke er godt nok i en digital økonomi. Berg-Rolness fastslår at tiltakspunkt 7 jevnt over bidrar til å endre fast driftssted-bestemmelsen i en positiv retning, men presiserer at man bør bevege seg mot begrepet “signifikant økonomisk nærvær” i stedet for fast driftssted i den digitale økonomien. Han poengterer også at man i tillegg til skatteavtaleregulering på dette området også må bygge opp internrettslige regler i henhold til den digitale økonomien, som sikrer beskatningsrett.

- **Tiltakspunkt 7 fører ikke nødvendigvis til en annen skatteberegning**

Rolf Saastad sin umiddelbare reaksjon rundt effekten av tiltakspunkt 7 er en bekymring for at det kun fører til mer administrativt arbeid for selskapene, men at det ikke nødvendigvis gir en annerledes skatteberegning. Han er av den oppfatning av at det både i Norge og for norske selskaper utenlands kan oppstå flere faste driftssteder, men at disse ikke nødvendigvis fører til økt skatt til myndighetene.

Byggeregelen

Endringene i byggeregelen skal stramme inn reglene for adgangen til å splitte opp kontrakter i perioder under 12 måneder. Det er også tenkt at PPT-klausulen skal kunne bidra til å eliminere omgåelse av byggeregelen. Flere av intervjuobjektene påpekte også dette.

- **PPT-klausulen vil kunne avhjelpe byggeregelen**

Hans Georg Wille mener at PPT-klausulen kan avhjelpe byggeregelen i land som ikke tidligere har hatt anledning til å fange opp oppsplitting av kontrakter på tid. Gregar Berg-Rolness er også av den oppfatning av at PPT-klausulen vil være et godt verktøy når det kommer til en slik oppsplitting, men peker igjen på at man må være forberedt på at selskapene finner nye tilpasninger for å kamouflere slike unngåelser.

Unntaksregelen

Dagens fremvekst av internettbaserte selskaper er en stor utfordring og det er tenkt at unntaksregelen blant annet skal kunne bidra til å skape flere faste driftssteder for virksomheter innen varehandel. Dette var også noe flere av våre intervjuobjekter trakk frem som en viktig konsekvens, av endringene i artikkel 5(4).

- **Tiltakspunkt 7 senker terskelen for hva som oppfattes som fast driftssted**

Trude Sønvisen er av den oppfatning av at endringen vil ha en stor effekt og vil føre til at flere av dagens typiske varelagre i tilknytning til internettbaserte selskaper innen varehandelen vil utgjøre faste driftssteder. Tiltakspunkt 7 senker derfor terskelen for hva som oppfattes som fast driftssted, men hva som derimot

ikke er løst i tiltakspunkt 7 er hvor mye av inntekten som skal tilordnes det faste driftsstedet. Til tross for at dette ikke er løst, mener hun likevel at endringen av bestemmelsen om unntatte aktiviteter er svært viktig fordi disse aktivitetene kun bør være unntatt fast driftssted-status dersom de er av helt forberedende art.

Berg-Rolness tror også at unntaksregelen vil ha en positiv betydning fordi unntakene foreslås innskrenket slik at selskaper ikke faller inn under disse like lett. Rolf Saastad er også av den oppfatning av at mange selskaper innen varehandel i stor grad har utnyttet unntaksbestemmelsen. Han tror også at endringen av formuleringen vil ha en viss betydning og dermed føre til en del flere driftssteder innen varehandelen og da særlig for lagervirksomheter.

- **Endringene i unntaksregelen 5(4) er ikke tilstrekkelig nok for å sikre lokal beskatning**

Når det kommer til hvordan internettbaserte virksomheter påvirkes av den skjerpede bestemmelsen om forberedende og hjelpende art, mener Wille at endringene i bestemmelsen likevel ikke er tilstrekkelig. Han mener at det må andre tiltak til for å sikre lokal beskatning, og påpeker at man innenfor merverdiavgiftsområdet har lyktes mer på dette området.

Agent og kommisjonær struktur

- **Agent - og kommisjonærstrukturer vil ikke lenger bli brukt i like stor grad**

Hans Georg Wille mener at endringen i artikkel 5(5) om agent-og kommisjonærstrukturer er det som er mest effektivt løst i tiltakspunkt 7. Han påpeker imidlertid at dette vil ha mest å si for den digitale økonomien og da særlig for varesalg på internett. Sønvisen går så langt som å si at hun tror kommisjonærstrukturer i svært liten grad vil benyttes etter innføringen av BEPS-rammeverket.

- **Tydliggjøring av begrepet “uavhengig aktør”**

Hva gjelder omformuleringen av artikkel 5(6) for å definere hva som er uavhengig aktør mener Hans Georg Wille at dette nå vil være tydeligere enn før og dermed være effektivt for å stille tydeligere krav til definisjonen av en uavhengig aktør.

Saastad er også inne på dette og mener endringene vil føre til at flere aktører anses som avhengige aktører nettopp fordi *“(..) de jobber for et konsern, de er datterselskaper i et konsern og de er satt opp som en kommisjonær. Det er veldig få som er uavhengige og jobber for en haug med forskjellige aktører.”* Dermed er han av den oppfatning av at endringen er effektiv hvis norske skattemyndigheter er ute etter å ta disse virksomhetene ved å gi de fast driftssted i Norge.

- **Endringene vil føre til omorganiseringer**

Rolf Saastad mener at endringene i forhold til agent- og kommisjonærstruktur trolig vil medføre at mange virksomheter må endre sin forretningsmodell som dermed vil føre til mange omorganiseringer. Igjen, understreker han at det trolig ikke medfører særlig økt skatt til myndighetene, men økt grad av administrativt arbeid for selskapene.

6.2.4 Tiltakspunkt 15

De tiltakene som fører til endringer i OECDs modellavtale skal implementeres gjennom et multilateralt instrument. Det var dermed naturlig å høre hvorvidt intervjuobjektene mener dette er den mest effektive måten for å implementere disse endringene.

I motsetning til alle de fire andre intervjuobjektene våre, svarte Sønvisen at hun var enig (5) og ikke helt enig (6) i at MLI er den mest hensiktsmessige måten å implementere de BEPS-tiltakene som krever endring i skatteavtalene, henholdsvis tiltakspunkt 2, 6, 7 og 14. Rent strukturelt mener hun at bruk av MLI vil være det mest hensiktsmessige. Problemet er derimot at man ikke er nødt til å implementere alt, men kun det som er minstestandarder. Hun mener også at det er ganske modig av OECD og G20 og bruke et MLI på skatteområdet, da muligheten til å kreve inn skatt er det som utgjør selvstendigheten til et land. Alle land har forskjellig tilnærming til skatteavtalene og det vil derfor være vanskelig å finne et felles instrument som passer for alle. Det er foreløpig usikkert om alle underskriver det multilaterale instrumentet i juni, men potensialet er at det vil endre over 3000 skatteavtaler. Sønvisen påpeker derfor at dersom alle underskriver vil det være effektivt.

6.3 Hovedfunn i intervjuene

6.3.1 BEPS-rammeverkets effekt

Det er et fellestrekk at et økt fokus på uønsket skatteplanlegging er en av de desidert viktigste effektene av BEPS-prosjektet, ettersom dette vil styrke tilliten til det internasjonale skattesystemet. Man vil gjennom BEPS-prosjektet få satt en standard for internasjonal beskatning, slik at man unngår de moralske aspektene som ofte er grunnlag for diskusjoner i dag. I hovedsak er oppfatningen at mye av dagens internasjonale skatteplanlegging ikke lenger vil fungere etter implementeringen. Imidlertid er det tvil om hvor stor effekten vil være, ettersom en stor del av endringene skjer i kommentarene og at dette ikke nødvendigvis vil bli fulgt opp i like stor grad som endringer i selve avtalen. Det påpekes også som en svakhet at en stor del av de foreslåtte endringene er valgfrie og ikke er en del av minstestandarden.

6.3.2 Tiltakspunkt 6

Noen av hovedpunktene som trekkes frem som de mest effektive i tiltakspunkt 6 er at hensikten med skatteavtalen blir tydeliggjort i avtalens tittel, og at denne inneholder en presisering av at avtalen ikke skal bli brukt til å oppnå ikke-beskatning. I tillegg sees det på som svært viktig at det kommer inn en egen omgåelsesnorm i skatteavtalene og at denne ikke bare er gjemt i kommentarene slik den er nå.

LOB-klausulen

Når det kommer til LOB-klausulen er det enighet om at de to første kriteriene vil være relativt utfordrende å oppnå for selskapene fordi de ikke ønsker å være eid i samme land som de er registrert i slik som LOB-klausulen nå stiller som krav. Kravet om aktiv virksomhet vurderes som enklere å oppnå, men det kan likevel være utfordrende for selskapene å gjennomføre dette i praksis. Disse utfordringene knyttes i stor grad til kommunikasjon og tilgang på riktige ressurser. Derimot er det enighet om at LOB-klausulen er effektiv for å ramme tomme holdingselskaper, såkalte ”postkasseselskaper”, men at det her vil kunne oppstå en diskusjon rundt aktiv versus passiv virksomhet.

Et annet aspekt ved innføringen av LOB-klausulen er at det stilles spørsmål rundt hvorvidt EU er en begrensning for implementering av LOB-klausulen innenfor EØS. Med dette menes det at EU må være villige til å endre på EØS-retten for at klausulen skal gjelde innenfor EØS.

Det stilles også spørsmål hvorvidt LOB-klausulen strider mot etableringsfriheten i de tilfeller der selskaper oppfyller kravet til ”reelt etablert og reell økonomisk aktivitet”, men ikke LOB-klausulen. For at man skal kunne kreve likebehandling av selskaper, og dermed etableringsfrihet, bør det stilles et tilsvarende krav i LOB-klausulen.

PPT-klausulen

Den subjektive testen i PPT-klausulen er effektiv særlig på grunn av OECDs formulering. På den annen side er det utfordringer med denne formuleringen for selskapenes del fordi den er vag i sin utforming og åpner for subjektive vurderinger som er uforutsigbare for selskapene. Det er derfor viktig at myndighetene har en høy terskel for å bruke en så generell regel, siden det er såpass lett for myndighetene å peke på skattebesparelsen som ”en av hensiktene”.

En annen grunn til at den subjektive testen er såpass effektiv skyldes at økt informasjonstilgang gjør det relativt enkelt å se hva hensikten med opprettelsen av selskapsstrukturen har vært. Til tross for at det i stor grad er positivitet rundt PPT-klausulen, fremheves det at ukjente internasjonale forhold kan gjøre vurderingene mer komplisert.

Den objektive testen i PPT-klausulen er det derimot større usikkerhet rundt. Først og fremst er det usikkert hvor stor gjennomslagskraft testen vil få nettopp fordi hensikten med en skatteavtale er å unngå dobbeltbeskatning og dermed å oppnå skattebesparelser.

I tillegg kan den objektive testen føre til motstridende konklusjoner i avgjørelsen hvorvidt man kan påberope seg skatteavtalebeskyttelse. Allerede i vurderingen av artikkel 10 skal man ta hensyn til formålet med skatteavtalen, jf. Wien-konvensjonen. Hvis man da kommer til at en skattyter har krav på redusert skatt

etter artikkel 10, blir det motstridende å konkludere motsatt i den objektive testen. Dermed er den objektive testen en påminnelse om viktigheten av å ta hensyn til formålet med skatteavtalen allerede i vurderingen av artikkel 10.

Klausulenes forhold til nasjonale omgåelsesregler

Land som for eksempel Norge vil kunne argumentere med at implementering av PPT-klausulen ikke er nødvendig på grunn av nasjonale omgåelsesregler, men det er likevel enighet om at LOB- og PPT-klausulen er mest effektive i kombinasjon. Dermed er det ingen tvil om at de bør innføres i kombinasjon. Hvis ikke alle land innfører begge, vil det kunne skape smutthull fordi det da avhenger av nasjonale omgåelsesregler og det varierer i hvilken grad disse går foran skatteavtaler eller ikke.

6.3.3 Tiltakspunkt 7

Det har vært diskutert hvorvidt OECDs fast driftssted-definisjon er for åpen i dagens modellavtale. Flere av intervjuobjektene var av den oppfatning av at fastdriftssted definisjonen i OECDs modellavtale er for åpen før BEPS-prosjektet og at en endring var nødvendig. Likevel er det også et synspunkt om at endringene kun vil føre til flere faste driftssteder og økt administrasjon, men ikke nødvendigvis en annerledes skatteberegning. Et annet synspunkt er at fast driftssted-definisjonen etter endringene fortsatt bygger på kravet om “fixed place” og at dette ikke vil være i tråd med dagens utvikling i retning av den digitale økonomien. Med andre ord, at tiltakspunkt 7 kun er et steg i riktig retning som krever videre arbeid.

Agent og kommisjonærstrukturer

Endringene i artikkel 5(5) og 5(6) vedrørende agent- og kommisjonærstrukturer fremheves som de viktigste endringene i tiltakspunkt 7. Det har likevel vært understreket at endringene kan føre til en utfordring når det kommer til allokering av overskudd mellom hovedselskapet og kommisjonæren.

Det ser derimot ut til å være uenighet rundt effekten av endringene i 5(5). På den ene siden blir det sagt at det blir slutt på hele bruken av agent- og kommisjonærstrukturer, mens det på den andre siden menes det at selskapene vil

omstrukturere seg og bruke uavhengige aktører i stedet. Selv om det er uenighet rundt 5(5), nevnes det at endringen i 5(6) som dreier seg om en presisering av hva som definerer en uavhengig aktør, vil være effektiv.

Byggeregelen

I forhold til byggeregelen i artikkel 5(3) som vil kunne avhjelpes av PPT-klausulen, oppfattes det at dette vil være effektivt i land som ikke har hatt mulighet til å fange opp slik oppsplitting av kontrakter på tid, tidligere.

Unntaksregelen

Endringen i unntaksregelen som presiserer kravet til aktiviteter av forberedende og hjelpende art vil særlig ramme lagervirksomhet i internettbaserte virksomheter innen varehandelen. Dette vil kunne medføre en rekke flere faste driftssteder innenfor denne bransjen. Her vil det også oppstå en utfordring i forhold til hvor mye av overskuddet som skal tilordnes de ulike faste driftsstedene.

6.3.4 Tiltakspunkt 15 - Det multilaterale instrumentet



Figur 6: MLI

Figuren illustrerer responsen på spørsmål 14 i spørreundersøkelsen, hvorvidt et multilateralt instrument er den mest hensiktsmessige måten for å implementere BEPS-rammeverket. Intervjuobjektene svarte på en enighetsskala fra 1-6 og vi ser at det var stor enighet om at et multilateralt instrument er den mest effektive metoden.

Intervjuobjektene er altså enige om at den mest hensiktsmessige måten for å implementere de BEPS-tiltakene som fører til endringer i skatteavtalene er gjennom et multilateralt instrument. Det eneste som ble påpekt som en mulig

svakhhet er at det var usikkert hvor mange av landene som kommer til å underskrive under seremonien i juni 2017 og at dette derfor vil kunne påvirke effekten.

7 Casestudie

7.1 Beskrivelse av casestudiet

På grunn av selskapenes størrelse og kompleksitet har det vært en utfordring å finne nok informasjon til å få en god oversikt over selskapsstrukturene i de ulike selskapene. En annen utfordring har vært at de datterselskapene som er involvert i skatteplanleggingen, ofte er så små at morselskapet ikke er pliktig å rapportere noe som helst om disse i årsrapporten. Hensikten med casestudiet i denne oppgaven er derfor å gi eksempler på hvordan BEPS-prosjektets tiltakspunkt 6 og 7 kan påvirke multinasjonale selskaper som driver med uønsket skatteplanlegging. Det er dermed ikke meningen at funnene i casestudiet skal spekulere i hva som nødvendigvis vil skje med selskapene etter implementeringen av de respektive tiltakspunktene i skatteavtalene.

Det kan være flere grunner til at de valgte selskapene i casestudiet har valgt sine respektive strukturer, utover skatteavtalenes fordeler. Det finnes flere land der internretten gjør det gunstig for utenlandske selskaper å etablere seg der uavhengig av om de har skatteavtalebeskyttelse eller ikke. Siden denne oppgaven tar for seg BEPS-prosjektets tiltakspunkt 6 og 7, som begge endrer eksisterende skatteavtaler, er det disse som vil være fokuset og grunnlaget for våre vurderinger. Det er derfor ikke tatt hensyn til eventuelle internrettslige hjemler som også kan ha hatt en påvirkning.

7.2 Inditex

7.2.1 Generelt om Inditex

Inditex (Industria de Diseno Textil SA) er et spansk tekstilkonsern som ble grunnlagt i 1985 av Amancio Ortega. Siden den gang har selskapet vokst til å bli en av verdens største moteforhandlere. Inditex-gruppen består av 8 ulike merker som til sammen har omkring 7300 butikker rundt om i verden. Blant disse merkene anses de mest kjente for å være Zara og Massimo Dutti. I dag har Inditex

etablert butikker i 88 ulike land og tilbyr netthandel i 29 av disse landene (Inditex Annual Report 2015).

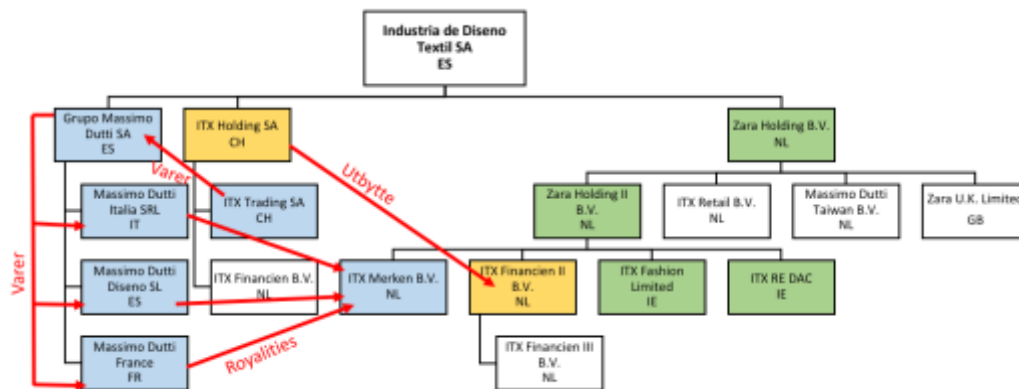
Bakgrunnen for Inditex sin suksesshistorie er en fleksibel forretningsmodell som er svært kundefokusert. De har et stort utvalg av moteriktige klær som appellerer til et bredt spekter av kunder. Inditex har også en kontinuerlig og hyppig utskifting av varer i alle verdens butikker som sikrer at varesortimentet til enhver tid følger trendene.

7.2.2 *Skattecase*

Den 8. desember 2016 la “De europeiske grønne/ Den europeiske frie allianse” frem en rapport som viser at Inditex har spart minst 585 millioner euro på aggressiv skatteplanlegging i årene 2011 - 2014. Konserninterne overføringer over landegrensene samt etablering av datterselskaper i lavskatteland som Irland, Nederland og Sveits har gjort dette mulig.

En av metodene Inditex har benyttet seg av i deres skatteplanlegging, er at datterselskaper i ulike europeiske land har flyttet overskudd til land med lave skatter gjennom bruk av royalties. Eksempler på land som har overført royalties er Spania, Frankrike og Italia som alle har overført dette til et selskap i Nederland. I tillegg har Inditex hatt et internt forsikringsselskap registrert i Irland som er en annen metode for å flytte overskudd. Sist, men ikke minst blir all e-handel utenfor Europa registrert i et selskap i Irland. Alle disse tre faktorene har medført at selskapene nesten ikke har betalt skatt, til tross for svært høy omsetning.

7.2.3 Skatteplanleggingsstruktur



(Selvlaget selskapsstruktur, informasjon hentet fra Orbis).

Morselskapet i Inditex-gruppen er et spansk selskap som heter Industria de Diseno Textil SA. Selskapet har en omfattende selskapsstruktur bestående av 424 datterselskaper rundt om i hele verden, ifølge Orbis. Figuren ovenfor viser de viktigste selskapene i Inditex sin skatteplanlegging i Europa. Som illustrert, er mange av de involverte selskapene registrert i Nederland, Sveits og Irland som alle er kjent for å ha relativt gunstige skatteregler.

De selskapene som er markert i blått illustrerer et eksempel på hvordan Inditex bruker ulike datterselskaper til å overføre overskudd i form av royalties til land med lavere skatter. Inditex har hatt et selskap i Sveits, ITX Trading SA, som har kjøpt inn varer som er produsert i lavkostland slik som Marokko, Bangladesh og Tyrkia. Deretter har ITX Trading solgt disse varene videre til de spanske morselskapene for hvert av merkene, slik som for eksempel Massimo Dutti sitt morselskap Grupo Massimo Dutti SA. Morselskapene videreselger igjen varene til sine respektive datterselskaper i ulike land, slik som for eksempel Massimo Dutti Italia SRL, det spanske selskapet Massimo Dutti Diseno og Massimo Dutti France. Mange av disse datterselskapene betaler igjen royalties til ITX Merken B.V. som er lokalisert i Nederland. Slik overføres overskudd fra europeiske land med høye skatter til Nederland, hvor overskuddet vil bli skattlagt med en mye lavere sats. Dette er særlig gunstig siden selskapene overfører overskuddet ved bruk av royalties, som er skattefritt.

De to selskapene som er markert i gult viser hvordan det sveitsiske selskapet ITX Holding overfører overskudd i form av utbytte til det nederlandske holdingselskapet ITX Financien II B.V. Dette er også en vanlig metode for å oppnå skattebesparelser ettersom Nederland har svært lav eller ingen skatt på mottatt utbytte.

De selskapene som er markert i grønt er en del av den komplekse strukturen av nederlandske holdingselskaper som eier flere irske selskaper. Det største holdingselskapet i Inditex-konsernet er Zara Holding B.V. som har en rekke datterselskaper lokalisert over hele verden. Noen av disse er illustrert i figuren over. Det holdingselskapet som er mest aktuelt i skatteplanleggingen er det nederlandske datterselskapet Zara Holding II B.V. som igjen står som eier av flere irske selskaper. Et av disse irske selskapene er et internt forsikringsselskap, ITX RE DAC (Designated Activity Company). Dette selskapet gjør det mulig for Inditex å beholde utgiftene til forsikring innad i konsernet og dermed la forsikringspremien bli et overskudd i det irske selskapet. Det antas at plasseringen av forsikringsselskapet i Irland er et strategisk valg som muliggjør at dette overskuddet beskattes i Irland fremfor i Spania slik at det spanske morselskapet Industria de Diseno Textil SA totalt sett kan spare skatt.

Et annet irsk selskap som også er eid av holdingselskapet Zara Holding II BV er ITX Fashion Limited, som frem til 2012 var ansvarlig for all e-handel. I 2012 fikk Inditex mye negativ medieomtale i Spania på grunn av plasseringen av dette selskapet. De valgte derfor å flytte den spanske e-handelen fra Irland til et spansk selskap. Året etter flyttet de også all annen europeisk e-handel til dette spanske selskapet. I dag står ITX Fashion Limited fortsatt for en betydelig del av e-handelen i resten av verden. Ifølge De Europeiske Grønne har Inditex spart store summer i skatt på å ha ITX Fashion Limited plassert i Irland de siste årene.

7.2.4 Påvirkninger av BEPS tiltakspunkt 6 og 7

Vi mener at Inditex er relevant for casestudiet i oppgaven vår fordi selskapets skatteplanlegging vil kunne berøres av både tiltakspunkt 6 og 7. Tiltakspunkt 6 er relevant både i forhold til bruk av tomme holdingselskaper samt bruk av datterselskaper og overføring av royalties, mens tiltakspunkt 7 vil kunne få betydning for e-handelsselskapet.

Tiltakspunkt 6 skal blant annet ramme tomme holdingselskaper gjennom LOB-klausulen. De aktuelle selskapene i denne sammenhengen vil være ITX Merken og ITX Financien II, som begge er eid av det nederlandske holdingselskapet Zara Holding II B.V. ITX Merken omtales i rapporten publisert av EFA og De Europeiske Grønne som det viktigste selskapet i Inditex sin skatteplanlegging (The Greens /EFA, 2016, s.13). Selskapet er som nevnt et holdingselskap som i hovedsak mottar royalties fra andre selskaper i Europa.

I henhold til kravene om eierskap- og selskapsstruktur vil ikke ITX Merken kunne oppfylle disse fordi selskapet ikke kvalifiserer som en kvalifisert person eller er eid med mer enn 50 % av en kvalifisert person i samme land. Bakgrunnen for dette er at både selskapet i seg selv og Zara Holding II B.V som eier selskapet er holdingselskaper som ikke faller inn under begrepet kvalifisert person. Det tredje kravet går ut på at selskapet må drive en aktiv form for forretningsvirksomhet. Selskapets drift består hovedsakelig i å motta royalties fra andre land, samt investere i finansielle eiendeler. I tillegg har selskapet kun 182 ansatte og i følge rapporten til De Europeiske Grønne har dette selskapet en ekstremt høy omsetning i forhold til de andre selskapene i konsernet. ITX Merken har en omsetning per ansatt på 2,4 millioner euro, mens et gjennomsnittlig selskap i konsernet har en omsetning på 0,0018 millioner euro per ansatt. Dette kan muligens tyde på at selskapet stort sett driver med investering og typiske holdingaktiviteter jf. kapittel 5.2.1 og dermed ikke oppfyller kravet til en aktiv form for forretningsvirksomhet.

Når det gjelder det fjerde kravet er dette kun relevant for selskaper der det er snakk om eierskap gjennom et tredje land. I dette tilfellet er alle selskapene tilknyttet ITX Merken enten nederlandske eller spanske og dette kravet er derfor ikke relevant. Konklusjonen blir derfor at ITX Merken ut i fra offentlig

tilgjengelig informasjon kan tenkes å bli rammet av den foreslåtte LOB-klausulen i BEPS-rammeverket.

ITX Financien II er et annet nederlandsk holdingselskap som også er eid av Zara Holding II BV. Som nevnt og illustrert i figuren over, mottar ITX Financien II utbytte fra ITX Holding i Sveits. Når det gjelder kravene til eierskaps- og selskapsstruktur, anses ikke ITX Financien II for å være en kvalifisert person fordi det hverken er en fysisk person eller et børsnotert selskap. Ettersom det nederlandske selskapet er eid av et annet nederlandsk holdingselskap, og dermed ikke er eid med mer enn 50% av en kvalifisert person, oppfylles heller ikke det andre kravet i LOB-klausulen.

Ifølge Orbis er ITX Financien II et selskap som driver med administrasjon og ledelse av nederlandske datterselskaper. Ut ifra tilgjengelig informasjon står holdingselskapet kun oppført som eier av ITX Financien III BV. Det kan således virke som at virksomheten kun består av å være eier av et annet holdingselskap og drive med holdingvirksomhet slik at det er nærliggende å anta at heller ikke ITX Financien II vil oppfylle kravet til aktiv form for forretningsvirksomhet. Med tanke på det fjerde kravet, vil det bli tilsvarende konklusjon for ITX Financien II som det ble for ITX Merken fordi man ikke har å gjøre med eierskap i et tredje land. BEPS-prosjektet kan derfor tenkes å ha en påvirkning på selskapet ITX Financien II, slik at det vil være vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse.

Videre vil også PPT-klausulen i tiltakspunkt 6 være av interesse. Selv om de fleste selskapene i strukturen som brukes i skatteplanleggingen kan sies å ha en reell funksjon for Inditex sin kjernevirksomhet, kan det med rimelighet også argumenteres for at ”en av hensiktene” med opprettelsen av flere av selskapene er å spare skatt. Dette gjelder særlig for ovennevnte selskap, ITX Merken B.V som i hovedsak er et selskap som kun mottar royalties fra andre selskaper. Ettersom formuleringen i den subjektive testen er at “en av hensiktene” må ha vært å spare skatt, kan det med rimelighet argumenteres for at opprettelsen av flere av selskapene har en slik hensikt og dermed ikke vil oppnå skatteavtalebeskyttelse.

Formålet med dagens skatteavtaler er å unngå dobbeltbeskatning. I henhold til den objektive testen i PPT-klausulen skal opprettelsen av selskapene være i samsvar med skatteavtalens hensikt, altså å unngå dobbeltbeskatning. Ut i fra dagens regler er det i utgangspunktet ingenting som tyder på at opprettelsen av Inditex sin komplekse selskapsstruktur strider i mot denne hensikten. Hvis vi derimot vurderer testen etter BEPS-rammeverkets forslag i tiltakspunkt 6, hvor det er foreslått å endre tittelen og at det skal legges til et forord i skatteavtalen, kan det gi en annen konklusjon. I forordet skal det nemlig presiseres at i tillegg til å eliminere dobbeltbeskatning, skal skatteavtalen ikke åpne for skatteunngåelse. I Inditex sitt tilfelle har de spart svært store summer i skatt, men likevel ikke oppnådd dobbelt ikke-beskatning. Ettersom skattesatsene Inditex oppnådde ikke har vært tilnærmet lik null i noen av landene, anses PPT-klausulens objektive test for å være oppfylt.

Når det gjelder tiltakspunkt 7 er det hovedsakelig e-handelsselskapet ITX Fashion Limited i Irland som er relevant. Dette selskapet vil blant annet kunne bli rammet av innstramningen av unntaksregelen i artikkel 5(4). På grunn av mangel på informasjon er det usikkert hvorvidt e-handelsselskapet i Irland i dag er omfattet av unntaksregelen i artikkel 5(4). For å vise hvordan endringene i unntaksregelen kan komme til anvendelse antas det derfor at selskapet i dag er omfattet av unntaksregelen. Tidligere var selskaper omfattet av unntaksregelen der en stor del av virksomheten omfattet blant annet aktiviteter som lagerhold og levering, noe som dermed gjelder for dette e-handelsselskapet. I tiltakspunkt 7 skal disse aktivitetene kun unntas fast driftssted-status hvis de er av forberedende eller hjelpende art. Dette vil derfor kunne omfatte lagerhold i forbindelse med produksjon, men for eksempel ikke der hvor lagerholdet begrunnes i forsendelse til kunden ettersom dette er knyttet direkte til kjernevirksomheten og salg. Etter de foreslåtte endringene vil derfor e-handelsselskapet i Irland kunne karakteriseres som et fast driftssted og dermed bli skattepliktig.

Et annet aspekt som kan være relevant for det irske selskapet ITX Fashion Limited, er endringene i bestemmelsene om agent- og kommisjonærstrukturer. Dette gjelder kun i tilfeller der ITX Fashion Limited handler gjennom en kommisjonsavtale når de selger varer over internett til andre land. Det finnes

ingen tilgjengelig informasjon hvorvidt det foreligger en slik avtale, og det er derfor vanskelig å si noe om en eventuell virkning av endringene i artikkel 5 (5) og 5 (6) for selskapet. Dersom det likevel antas at det foreligger en slik avtale i dag, vil selskapet måtte omstrukturere seg i fremtiden. Bakgrunnen for dette er at det etter endringene ikke lenger vil være mulig å handle på jevnlig basis for et annet selskap i et annet land uten å få fast driftssted-status i det landet.

7.3 Apple

7.3.1 *Generelt om Apple*

Apple er et amerikansk multinasjonalt teknologiselskap som ble grunnlagt av Steve Jobs i 1976. I dag anses Apple som et av verdens mest kjente merkevarer. Selskapet er engasjert i alle leddene av verdikjeden ved at de både designer, produserer, utvikler og selger produkter, teknologi og programvare. Deres mest kjente og solgte produkter i dag er Iphone, Ipad og Mac. Produktene selges over hele verden gjennom ulike salgskanaler som blant annet egne varehus, internett, tredjepartskanaler og autoriserte forhandlere.

Apple har et stort fokus på teknologisk utvikling og investerer mye i forskning og utvikling. Som en del av dette er markedsføring og reklame kritisk i utviklingen og salget av innovative produkter og teknologier (Apple Annual Report, 2015).

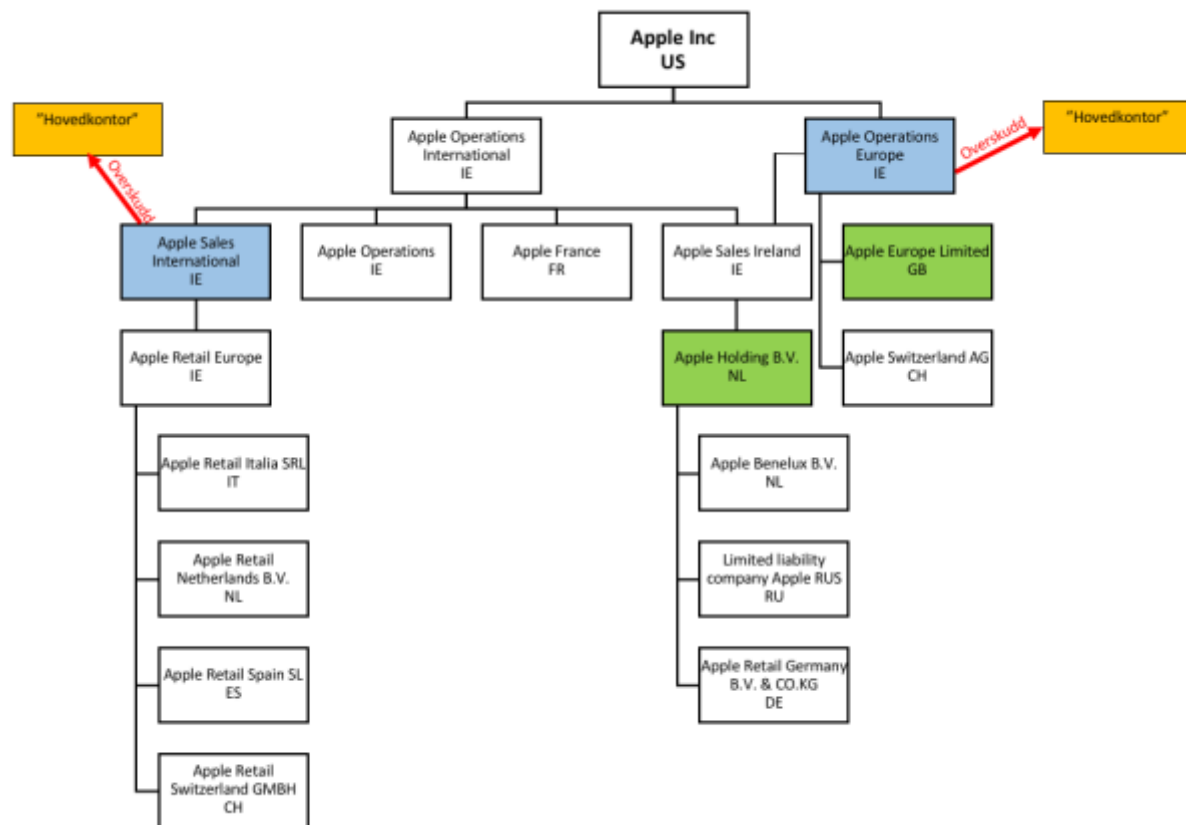
7.3.2 *Skattecase*

I august 2016 offentliggjorde EU-kommisjonen at de fremsatte et krav om ca. 13 milliarder euro i straffeskatt til Apple, som Irland skal kreve inn (European Commission, 2016). Den aggressive skatteplanleggingen har skjedd ved bruk av to selskaper som har overført sine overskudd til to “hovedkontorer” som ikke er formelt registrert i noe land og dermed kun eksisterer på papiret. EU-kommisjonen hevder at Apple har fått spesialbehandling fra irske myndigheter for å kunne gjennomføre den skattemotiverte overføringen og at dette dermed strider mot EUs regler for statsstøtte. Både Irland og Apple er uenige i kravet og har anket avgjørelsen. Irland har i mange år dratt nytte av at mange multinasjonale selskaper har etablert seg der på grunn av deres skattegunstige regler og er derfor redde for at denne saken kan skremme selskapene bort fra Irland. Det er dermed i

deres interesse at avgjørelsen ikke kan bli stående, og at anken fører frem (E24, 2016).

Skatteplanleggingsaktivitetene har ført til at Apple i perioden fra 2003 til 2014 angivelig skal ha gått fra en skattesats på 1% til en skattesats på 0,005% i Irland. Det bør bemerkes at Apple skal ha drevet med uønsket skatteplanlegging helt siden 1991, slik at det er årsaken til deres allerede svært lave skattesats (en) i 2003. (European Commission, 2016).

7.3.3 Skatteplanleggingsstruktur



(Selvlaget selskapsstruktur, informasjon hentet fra Orbis).

Apple Inc er morselskapet i Apple sin selskapsstruktur og er et amerikansk registrert selskap. Ifølge Orbis har morselskapet per dags dato 149 datterselskaper verden over. Hovedsakelig foregår Apple's skatteplanlegging i europeiske land, og fokuset i denne casestudien er således selskapsstrukturen i Europa.

I Europa har Apple en kompleks selskapsstruktur som er sentralisert rundt to selskaper registrert i Irland, kalt Apple Sales International og Apple Operations Europe. Disse selskapene er markert i blått på figuren. Det irske datterselskapet Apple Sales International står som selger når det selges produkter i Europa, Midt-Østen, India og Afrika og har således betydelige inntekter. Store deler av overskuddet fra disse inntektene har blitt overført til et såkalt “hovedkontor” som verken er oppført med noen ansatte eller er registrert noe sted.

Det andre irske datterselskapet, Apple Operations Europe, er ansvarlig for produksjon av flere typer datamaskiner. På samme måte som Apple Sales International, har Apple Operations Europe også vært en viktig brikke i Apple’s skatteplanlegging. Apple Operations Europe har også overført store deler av sitt overskudd til et annet “hovedkontor” som heller ikke er formelt registrert noe sted. Gjennom spesialbehandling fra irske myndigheter og bruk av de tidligere irske skattereglene, som nevnt under kapittel 2.2, ble disse to “hovedkontorene” unntatt skatteplikt til tross for å være mottakere av høye overskudd. I tillegg kan det tenkes at amerikanske skatteregler også kan ha hatt en innvirkning på skattfritaket, men dette er ikke noe som vil vurderes nærmere.

I tilknytning til Apple Operations Europe finner vi flere selskaper som kan tenkes å være etablert for å tilrettelegge for uønsket skatteplanlegging. Disse er markert i grønt på figuren. Holdingselskapet Apple Holding B.V. er registrert i Nederland. Som tidligere nevnt kan opprettelse av holdingselskaper i Nederland ofte forbindes med incentiver til uønsket skatteplanlegging.

En annen metode som brukes av selskaper som driver med uønsket skatteplanlegging er å benytte seg av selskapsformer som ikke stiller like store krav til rapportering, slik at selskapene blir lite transparente. Limited- selskapet i Storbritannia, Apple Europe Limited, kan være et klassisk eksempel på et slikt selskap. Denne type selskaper er meget vanlige i Storbritannia og kjennetegnes ofte ved at de har mindre krav til rapportering, sammenlignet med public limited-selskaper. Det kan derfor tenkes at selskaper som benytter seg av denne selskapsformen muligens har incentiver til å oppnå skattebesparelser.

7.3.4 Påvirkninger av BEPS tiltakspunkt 6 og 7

I Apple-saken er begge tiltakspunktene av relevans, men fokuset er hovedsakelig tiltakspunkt 7, herunder fast driftssted.

Spørsmålet om definisjonen av fast driftssted står sentralt i denne saken, ved at disse to ”hovedkontorene” verken har hatt ansatte eller et fysisk forretningssted. I henhold til artikkel 5 i OECDs modellavtale er kravet for at det oppstår et fast driftssted at det må være etablert et fysisk forretningssted som virksomheten drives gjennom. Ved at ”hovedkontorene” ikke er registrert noe sted, oppfyller de dermed ikke vilkåret for fast driftssted og følgelig oppstår det ingen skatteplikt for selskapet. Tiltakspunkt 7 endrer ikke hovedbestemmelsen i artikkel 5(1) og derfor vil ikke ”hovedkontorene” direkte påvirkes av BEPS-rammeverket.

Ved implementeringen av tiltakspunkt 7 vil også selskapsstrukturen til Apple kunne berøres av endringene i reglene om agent - og kommisjonærstrukturer. Ut ifra tilgjengelig informasjon, står selskapet Apple International Sales, kontraktuelt for det meste av produktsalget i Europa, Midt-Østen, Afrika og India. Det er derfor rimelig å anta at det finnes en eller annen kommisjonsavtale mellom Apple Sales International og de respektive landene hvor salgene foregår, slik at selskapene i disse landene handler på vegne av Apple Sales International.

Dette ligner svært mye på tilfellet i Dell-dommen (Rt. 2011 s. 1581) som nevnt i kapittel 5.3.3. Denne dommen belyser problemstillingen med kommisjonærstrukturer også i Apple fordi salget fra Apple Sales International i utgangspunktet burde blitt registrert i de ulike landene og skattlagt der. Ettersom salget registreres direkte i Apple Sales International blir inntektene skattlagt i Irland til en svært lav skattesats. Endringene i ordlyden i artikkel 5(5) vil gjøre at selskapene som selger varene, men som handler på vegne av Apple Sales International som kommisjonærer, vil karakteriseres som faste driftssteder og dermed bli skattepliktige i de respektive landene. Hovedårsaken til dette er endringen som sier at hvis kommisjonæren handler på vegne av Apple Sales International på jevnlig basis, vil dette føre til fast driftssted-status for kommisjonæren. Endringene i artikkel 5(5) vil dermed føre til at Apple vil bli skattlagt for kommisjonæraktivitetene. Det er rimelig å anta at skattleggingen av

disse kommisjonærene mest sannsynlig vil føre til at denne strukturen ikke lenger vil være den mest hensiktsmessige for Apple. I ytterste konsekvens vil ikke Apple lenger benytte slike strukturer. Ved at slike store multinasjonale selskaper slutter å anvende kommisjonærstrukturer, vil dette kunne gi en bedre allokering av skatteinntekter mellom land.

Når det gjelder tiltakspunkt 6, vil den subjektive testen i PPT-klausulen være relevant og kunne føre til endringer for Apple sin selskapsstruktur. Ved at OECD har formulert testen ved å si at “en av hensiktene” med opprettelsen av strukturen må være skattebesparelser, vil dette kunne påberopes i dette tilfellet. Den komplekse strukturen til Apple med svært mange datterselskaper og deriblant tomme holdingselskaper som er plassert i strategiske land vil kunne sies å være et tegn på skatteplanlegging.

Når det kommer til den objektive testen i PPT-klausulen, har Apple, i motsetning til Inditex, oppnådd dobbelt ikke-beskatning og en skattesats tilnærmet 0 prosent. Det er derfor rimelig å anta at opprettelsen av Apple sin selskapsstruktur strider mot skatteavtalens hensikt etter de nye reglene som inneholder en ny formulering av både skatteavtalens hensikt i forordet og tittelen på skatteavtalen.

I dagens skatteavtale mellom Irland og USA er det inkludert en LOB-klausul i artikkel 23. Etter den foreslåtte LOB-klausulen i tiltakspunkt 6 vil ikke typiske investeringsselskaper og holdingselskaper oppfylle kravet til aktiv form for forretningsvirksomhet. Et av selskapene som derfor er av interesse er Apple Holding B.V. som er registrert i Nederland. Selskapet er heleid av Apple Sales Ireland, et selskap som er registrert i Irland, og driver i hovedsak med kapitalforvaltning. Ifølge Orbis er selskapet involvert i administrasjon av flere andre holdingselskaper i konsernet, og kan således betraktes som et “tomt holdingselskap”. Basert på tilgjengelig informasjon er det vanskelig å avgjøre om Apple har fått skatteavtalebeskyttelse etter gjeldende skatteavtale. Det er likevel mye som tyder på at selskapet ikke ville fått skatteavtalebeskyttelse etter innføringen av tiltakspunkt 6 og herunder LOB-klausulen.

Hvis tilfellet er at de ikke har oppnådd skatteavtalebeskyttelse i dag, finnes det likevel flere internrettslige regler i Irland som kan gjøre strukturen gunstig. I denne sammenheng er det verdt å nevne at de nye irske reglene krever at selskaper som utnytter disse smutthullene må opprette en ny struktur innen 2020. Forhåpentligvis vil BEPS-prosjektet kunne bidra til å forebygge at disse selskapene kan videreføre uønsket skatteplanlegging etter endringene av reglene i Irland.

7.4 Google

7.4.1 Generelt om Google

Google er et amerikansk multinasjonalt teknologiselskap som driver flere nettsjenester innen blant annet nettsøk, lagring og programvare. Google ble grunnlagt av Larry Page og Sergey Prin i 1996 og er i dag er kjent for å være et av verdens største merkevarer. De mest kjente produktene er Gmail, YouTube, Chrome, Maps, Android og Search med over en milliard aktive brukere i måneden.

De siste årene har Google gjennomgått en omorganisering for å effektivisere og strukturere selskapet på en mer innovativ måte. I oktober 2015 etablerte Google et nytt morselskap, holdingselskapet Alphabet. I tillegg til Google som er det absolutt største, inkluderer morselskapet flere andre selskaper som tidligere var eid eller skapt av Google. Alphabet er dermed sammensatt av selskaper i mange ulike bransjer (Google Annual Report 2015).

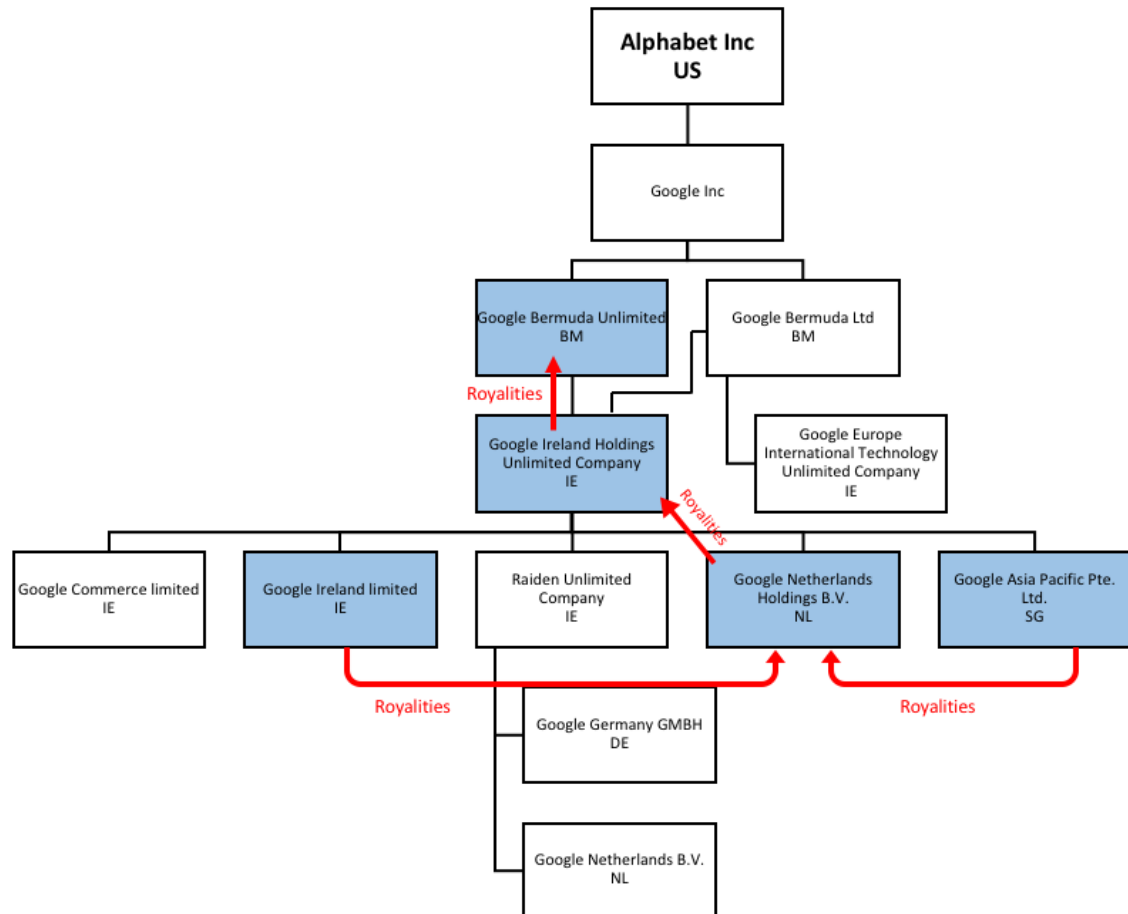
7.4.2 Skattecase

Tilgang til nye nederlandske dokumenter i desember 2016 gjorde at man kunne avdekke Google's aggressive skatteplanlegging. I etterkant har flere medier omtalt skattesaken, herunder Google's selskapsstruktur som utnytter skattesmutthull i Irland og Nederland ved å bruke den velkjente metoden kalt "dobbel irsk nederlandsk sandwich".

I 2015 sparte Alphabet 3,6 milliarder amerikanske dollar i skatt som tilsvarer ca. 31 milliarder norske kroner. Skattebesparelsen lot seg gjøre ved at Google har opprettet to irske datterselskaper, et som opererer i Irland og et i Bermuda, og

brukt disse til strategisk overføring av royalties. Ved bruk av denne metoden har Google minimert sine skattekostnader og oppnådde en skattesats på 6,4 prosent utenfor i USA i 2015 (Dutch News, 2016).

7.4.3 Skatteplanleggingsstruktur



(Selvlaget selskapsstruktur, informasjon hentet fra Orbis).

Det er naturlig at Google som et av verdens største selskaper, har en relativt omfattende selskapsstruktur. Det interessante i den omfattende strukturen, er imidlertid den forenklede figuren over, som viser de selskapene som er direkte involvert i deres bruk av “dobbel irsk nederlandsk sandwich”.

Vi starter likevel med å se på plasseringen av morselskapet Alphabet og Google Inc. Her er det verdt å merke seg at begge selskapene er registrert i Delaware som har svært strenge regler for innsyn som nevnt i kapittel 2.4.1. Allerede her kan det muligens tyde på at Google driver aktivt med uønsket skatteplanlegging.

Som nevnt, vil vi se spesielt på bruken av selskapene som er registrert i europeiske land som Irland og Nederland. Selskapet Google Ireland Holdings Unlimited Company som har royalties-rettighetene for Google utenfor USA, er registrert i Irland og er eid av et selskap på Bermuda, Google Bermuda Unlimited. Det er trolig ikke tilfeldig at Google Ireland Holdings Unlimited Company er strukturert slik da det er velkjent at Bermuda ikke har selskapsskatt, og ved at de er eid av et selskap på Bermuda vil overskuddet fra royaltiesoverføringene bli beskattet her. Selskapet har flere datterselskaper, deriblant Google Ireland Limited i Irland, det nederlandske selskapet Google Netherlands Holding B.V. og Google Asia Pacific Pte. Ltd som er registrert i Singapore. Både det irske og det singaporske selskapet mottar begge annonseinntekter. Når de globale annonseinntektene overføres som royalties til deres eierselskap i Bermuda, føres disse gjennom det nederlandske holdingselskapet før de sendes videre. Inntekter fra royalties er skattefrie. Mesteparten av inntektene som ble sendt gjennom det nederlandske selskapet til Bermuda kom fra det irske datterselskapet, men også en god del kom fra datterselskapet i Singapore (Dutch News, 2016).

7.4.4 Påvirkninger av BEPS tiltakspunkt 6 og 7

Google sin selskapsstruktur vil i hovedsak kunne rammes av tiltakspunkt 6 i BEPS-rammeverket. Det interessante i forhold til tiltakspunkt 6 er Googles to irske datterselskaper som åpenbart er skattemotivert opprettet og deres slusing av globale annonseinntekter gjennom det nederlandske selskapet uten ansatte på vei til skatteparadiset Bermuda.

Den subjektive testen i PPT-klausulen vil skjære gjennom at “en av hensiktene” ved opprettelsen av selskapsstrukturen var å spare skatt. Det er relativt enkelt å peke ut at særlig holdingselskapet i Nederland og det irske selskapet som er heleid av et selskap på Bermuda er skattemotivert. Selv om Google har oppnådd en skattesats utenfor USA på rundt 6 prosent, har de ikke oppnådd dobbel ikke-beskatning så tilfellet her vil bli det samme som for Inditex, slik at den objektive testen oppfylles.

Som nevnt i Apple-caset, ligger det en LOB-klausul i artikkel 23 i skatteavtalen mellom USA og Irland. Dette finnes imidlertid ikke i skatteavtalen mellom Bermuda og USA, som også vil være relevant i selskapsstrukturen til Google. Det vil også her, være vanskelig for oss å vurdere hvorvidt Google har oppnådd skatteavtalebeskyttelse eller ikke i henhold til gjeldende skatteavtaler. Basert på tilgjengelig informasjon, gjennomgås de fire kriteriene i LOB-klausulen for å vise et eksempel på anvendelsen av disse uavhengig av dagens eventuelle skatteavtalebeskyttelse.

Da LOB-klausulen særlig er ment for å ramme tomme holdingselskaper vil de fire kriteriene i LOB-klausulen gjennomgås for å vurdere Google's mulighet til å kunne påberope seg skatteavtalebeskyttelse i forhold til holdingselskapet i Nederland, Google Netherlands Holdings B.V. Det er også verdt å merke seg at det ikke er registrert noen ansatte i dette selskapet slik at det anses som et tomt holdingselskap.

Det første kravet er at selskapet må være en direkte kvalifisert person, som blant annet omfatter børsnoterte selskaper. Det nederlandske holdingselskapet er ikke børsnotert og oppfyller heller ingen av de andre kravene til kvalifisert person. Hvis selskapet selv ikke er en kvalifisert person, kan det likevel oppnå skatteavtalebeskyttelse ved at det eies med minst 50 % av kvalifiserte personer i samme land. Da dette er et nederlandsk selskap som er eid av et amerikansk selskap vil dette således ikke oppfylles. I forhold til det tredje kriteriet kan det tomme holdingselskapet i Nederland muligens ha for lite substans til å passere kravet om aktiv form for forretningsvirksomhet fordi det blant annet ikke har noen ansatte og kun brukes som et gjennomstrømmingsselskap. I OECDs kommentarer til den foreslåtte LOB-klausulen nevnes også holdingselskaper som typiske virksomheter som ikke kvalifiserer som aktiv virksomhet (OECD, 2015a).



Figur 7: Vurdering av "equivalent beneficiary"

I vurderingen av det fjerde kriteriet må man vurdere hvorvidt Alphabet Inc som eier mer enn 75 % er en "equivalent beneficiary". Med dette menes at morselskapet Alphabet Inc ville ha fått den samme kildeskattesatsen ved direkte investering i Nederland som den satsen selskapet oppnår ved å ha et mellomliggende selskap i Irland.

Skatteavtalen mellom USA og Nederland

opererer med en kildeskattesats på 5 % eller lavere, mens skatteavtalen med USA og Irland opererer med en kildeskattesats på 5%. Som vi ser av figuren vil dermed Alphabet Inc ikke ha noen treaty shopping relaterte insentiver ved å opprette det mellomliggende selskapet i Irland. I dette tilfellet vil derfor vurderingen i henhold til LOB-klausulen bli at Google Netherlands Holdings B.V. vil få skatteavtalebeskyttelse fordi det fjerde kriteriet er oppfylt. Med andre ord vil BEPS- tiltakspunkt 6 ikke føre til innskrenkninger i dette tilfellet.

7.5 Hovedfunn i casestudiet

Selskapsstrukturene som er satt opp i casestudien viser at alle de tre multinasjonale selskapene har benyttet seg hyppig av holdingselskaper og andre type selskaper registrert i Irland og Nederland. I tillegg er det felles for to av de tre selskapene at de har opprettet et selskap kun med den hensikt å motta royalties fra andre datterselskaper. Selskaper som er av vesentlig betydning for skatteplanleggingen er også registrert i skatteparadiser som Bermuda og Delaware. Med andre ord har selskapene gjennomtenkte som strukturer som legger til rette for overskuddsflytting.

I alle tre casene er det konkludert med at den subjektive testen i PPT-klausulen skjærer igjennom og fører til at selskapene ikke vil få skatteavtalebeskyttelse fordi "en av hensiktene" med opprettelsen kan sies å være skattebesparelser. Vi ser at det kan være enkelt å anvende den subjektive testen på grunn av OECDs formulering, slik at det er vesentlig at testen kun brukes i særlige tilfeller. Når det

gjelder den objektive testen, får denne betydning dersom skattesatsen er tilnærmet null prosent, da dette tyder på at selskapet har oppnådd dobbel ikke-beskatning i enkelte land. På grunn av lite informasjon, har det vært vanskelig å vurdere den objektive testen.

Når det gjelder LOB-klausulen vil den absolutt kunne ramme og eliminere bruken av tomme holdingselskaper. I den forbindelse ser man at eierskapsstrukturen er svært avgjørende for hvorvidt selskapet vil få skatteavtalebeskyttelse eller ikke. De tomme holdingselskapene er ofte eid av et selskap i en annen stat, da det er noe av hovedpoenget for opprettelsen. I de strukturene der det er tre land involvert, vil det fjerde kravet ofte bli en avgjørende faktor for om selskapet vil få skatteavtalebeskyttelse.

Når det kommer til den foreslåtte endringen av fast driftssted-bestemmelsen, vil de ulike endringene påvirke ulike selskaper forskjellig avhengig av hvilken type virksomhet de selskapene bedriver. Casestudiet illustrerer eksempler på mulige påvirkninger som følger av endringer i både agentregelen og unntaksregelen. For multinasjonale selskaper som driver handel i andre land gjennom kommisjonærer, vil endringen i agentregelen mest sannsynlig medføre omstruktureringer. Når det kommer til unntaksregelen, vil denne være relevant for multinasjonale selskaper som har vært unntatt faste driftsteder knyttet til lagervirksomhet i ulike land fordi slike aktiviteter vil kunne vurderes til å være en del av kjernevirksomheten etter endringen. Derimot var byggerregelen ikke relevant for noen av de valgte selskapene.

Som vi ser, vil både tiltakspunkt 6 og 7 kunne påvirke både Inditex, Apple og Google sine komplekse selskapsstrukturer. Tiltakspunktene medfører at velkjente metoder som benyttes ved uønsket skatteplanlegging vanskeligjøres og/eller forhindres. Det er likevel verdt å nevne at denne casestudien kun vurderer en mulig effekt av tiltakspunkt 6 og 7, og dermed ikke vurderer effekten av de andre tiltakspunktene. Det kan derfor tenkes at øvrige tiltakspunkter også kan påvirke disse tre selskaperes selskapsstrukturer.

8 Konklusjon

Hvis vi vurderer BEPS-prosjektet under ett er det ingen tvil om at dette er en positiv utvikling for det internasjonale skattesystemet. Som flere av våre intervjuobjekter antydnet vil det føre til mer bevisstgjøring rundt temaet, som i seg selv kan eliminere mye av den uønskede skatteplanleggingen vi ser i dag. Når det gjelder tiltakspunkt 6 og 7 som hovedsakelig er det som omhandles i denne oppgaven er det foreslått mange positive endringer, men det er også en del utfordringer knyttet til gjennomføringen av disse som kan påvirke effekten i stor grad. En av de største utfordringene kan sies å være ukjente internasjonale forhold som kan komplisere implementeringen og anvendelsen av reglene. Dette gjelder særlig i land hvor internretten vurderes som viktigere enn skatteavtalene.

Tiltakspunkt 6 som skal gjøre det vanskeligere å oppnå skatteavtalebeskyttelse vurderer vi som et effektivt tiltak. Allerede ved endringen av tittelen kan det oppnås en vesentlig effekt. LOB-klausulen er en klar regel som vil være enkel for både myndigheter og seriøse selskaper å forholde seg til. Tatt i betraktning både intervjuobjektene oppfatning og casestudiet vårt, mener vi at LOB-klausulen er effektiv for å ramme tomme holdingselskaper. Ettersom særlig de kriteriene som setter krav til eierskap i strukturene vil være svært avgjørende i vurderingen av hvorvidt selskapene kan påberope seg skatteavtalebeskyttelse, er det fare for at flere selskaper omstrukturerer seg for å holde seg innenfor de gitt kravene. Derfor bør OECD og skattemyndighetene være forberedt på eventuelle nye tilpasninger som oppstår for å omgå LOB-klausulen.

Når det gjelder PPT-klausulen og den subjektive testen i denne, er det svært avgjørende at OECD har formulert bestemmelsen slik at det kun er “en av hensiktene” som må ha vært å spare skatt. Flere av intervjuobjektene pekte på dette som en mulig utfordring med klausulen og at det er svært viktig at denne ikke blir misbrukt og kun brukes i særlige tilfeller. Etter å ha anvendt den subjektive testen i vår casestudie, er vi av samme oppfatning og ser at det er veldig lett å komme til den konklusjonen. Skattemyndighetene vil selvsagt ha tilgang til mye mer informasjon sammenlignet med det vi hadde tilgang til i vår casestudie, og følgelig ha mer grunnlag for sine avgjørelser. Likevel er vi av den oppfatning av at dette kan bli en stor utfordring. Dette vil særlig gjelde i land som

ikke har like gode skattesystemer og hvor myndighetene ikke har et objektivt syn, slik at det dermed lett vil kunne oppstå forskjellsbehandling.

Hva gjelder tiltakspunkt 7, som skal stramme inn fast driftssted-definisjonen, ble endringen i forhold til agent- og kommisjonærstrukturer fremhevet som den viktigste endringen av våre intervjuobjekter. Vi opplevde at flere av intervjuobjektene var av den oppfatning av at selskaper i high-tech bransjen særlig vil kunne påvirkes av denne endringen, da det er de som i størst grad benytter seg av dette i dag. I vår casestudie så vi at Apple har benyttet seg av en slik struktur og at de etter endringene i artikkel 5(5) og 5(6) i OECDs modellavtale ikke vil kunne drive selskapet på samme måte. Utfordringen som tiltakspunkt 7 ikke løser er derimot hvor mye av overskuddet som da skal tilordnes kildestaten og hvor mye som skal tilordnes hjemlandet.

Det ble også påpekt at selskaper innen varehandelen vil kunne rammes i stor grad av endringene i unntaksregelen. I retning av en digital økonomi finnes det i dag mange selskaper som ikke rammes av fast driftssted-bestemmelsen. Endringene i artikkel 5(4) om krav til at de unntatte aktiviteter må være av forberedende og hjelpende art er derfor et skritt i riktig retning som vil kunne medføre en god del flere faste driftssteder innenfor varehandel og da særlig for selskaper som driver med netthandel. Likevel er dette nødvendigvis ikke nok, og det vil fortsatt være mange selskaper som kan unngå denne regelen selv om de er sterkt økonomisk involvert i landet på grunn av nye måter å drive forretning på. Selv om OECD er inne på den digitale økonomien i tiltakspunkt 1, gir dette ingen løsning i forhold til fast driftssted og det er derfor mulig at OECD må se på andre muligheter for også å kunne ramme disse selskapene.

Det multilaterale instrumentet som er utviklet gjennom tiltakspunkt 15 hadde en offisiell signeringsseremoni i Paris den 7. juni. Her valgte 68 land å signere og ved utgangen av 2017 er det forventet at antallet har steget til 76. Som følge av dette, vil det multilaterale instrumentet endre i overkant av 1100 av verdens skatteavtaler. Imidlertid har flere land tatt ulike forbehold og utelatt deler av instrumentet. Dette vil således åpne for flere utfordringer og kan svekke effekten.

Vi vurderer likevel resultatet av signeringen som relativt effektivt, da det vil endre en betydelig andel av verdens skatteavtaler. Signeringen av det multilaterale instrumentet er derfor et viktig vendepunkt i internasjonal skatterett.

Vi konkluderer med at OECD og G20s BEPS-prosjekt er et stort steg i riktig retning mot et felles internasjonalt skattesystem. Vi mener at implementeringen av tiltakspunkt 6 og 7 vil kunne eliminere store deler av dagens uønskede skatteplanlegging. Likevel mener vi at BEPS-prosjektet fortsatt etterlater noen uløste utfordringer som det bør arbeides videre med i tiden fremover. Dette gjelder særlig hvordan overskuddet skal allokere mellom kildestat og hjemlandet. I tillegg bør det, som nevnt, tas mer hensyn til utviklingen som skjer i forhold til den digitale økonomien. Vi ser at Gregar Berg-Rolness sitt forslag om å endre kravet for fast driftssted fra et fysisk sted til at det kreves signifikant økonomisk nærvær, vil være en bedre tilnærming til dagens situasjon. Disse to elementene er således et godt utgangspunkt for videre arbeid mot et felles internasjonalt skattesystem.

9 Referanseliste

Apple Annual Report 2015. Hentet fra:

<http://investor.apple.com/secfiling.cfm?filingid=1193125-15-356351>

Aziz, K & Furuseth, E. (2017, 22.juni). Mer hemmelighold enn Sveis. *Dagens Næringsliv*, s. 46.

Bloomberg. (2016, 21. desember). Google lowered 2015 taxes by \$3.6 billion using “dutch sandwich”. Hentet fra:

<https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-12-21/google-lowered-2015-taxes-by-3-6-billion-using-dutch-sandwich>

Choi, W. (2017, 13. juni). *US Treasury official comments on US decision not to sign MLI*. United States: IBFD North America

Dalland, O. (2012). *Metode og oppgaveskriving*, Oslo: Gyldendal Akademisk

Dagens Næringsliv. (2013, 7. desember). Facebook skatter 0,1 prosent. Hentet fra:

<http://www.dn.no/nyheter/utenriks/2013/12/07/facebook-skatter-01-prosent>

Deloitte. (2015a). *De endelige BEPS-tiltakene er klare*. Oslo: Deloitte AS.

Deloitte. (2015b). *Ny supertraktat*. Oslo: Deloitte AS.

Dutch News. (2016, 21. desember). Google funnelled EUR 15bn in royalties through the Netherlands in 2015. Hentet fra:

<http://www.dutchnews.nl/news/archives/2016/12/google-funnelled-e15bn-in-royalties-through-the-netherlands-in-2015/>

E24. (2016, 8. september). Irlands parlament støtter Apples skattekamp mot EU.

Hentet fra:

<http://e24.no/makro-og-politikk/apple/irlands-parlament-stoetter-apples-skattekamp-mot-eu/23788027>

European Commission. (2016, 30. august). *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to EUR 13 billion*. Brussel: European Commission.

Financial Secrecy Index. (2017). *Introduction*. Hentet fra:

<http://www.financialsecrecyindex.com>

Finansdepartementet. (2016a, 4. mai). Svar på spørsmål nr. 976 fra Stortingsrepresentant Arild Grande. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/svar-pa-sporsmal-nr.-976-fra-stortingsrepresentant-arild-grande/id2499390/>

Finansdepartementet. (2016b, 31. august). *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

Gjems-Onstad, O., Ferdowsi, S. O., Folkvord, B. & Furuseth, E. (2015). *Norsk Bedriftsskatterett* (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk

Ghauri, P. & Grønhaug, K. (2010). *Research Methods in Business Studies* (4. utg.). Essex: Pearson Education Limited

Google Annual Report 2015. Hentet fra:

https://abc.xyz/investor/pdf/20151231_alphabet_10K.pdf

Inditex Annual Report 2015. Hentet fra:

https://www.inditex.com/documents/10279/208409/Inditex_+Annual_Report_2015_web.pdf/d3501c55-8e8f-4936-b8d8-0fc47a543c93

Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

Kok, R. (2016). The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6. *Intertax*, Volume 44, (Issue 5), 406-412.

Larsen, A. K. (2007). *En enklere metode: Veiledning i samfunnsvitenskapelig forskningsmetode*. Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS

Norges Offentlige Utredninger. (2016). NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten, lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten. Oslo: Finansdepartementet.

OECD (2015a), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Paris: OECD Publishing. Hentet fra:
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

OECD (2015b), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Paris: OECD Publishing. Hentet fra:
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

OECD. (2015c). *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Action 15 - 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Paris: OECD Publishing. Hentet fra:
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

OECD. (2015d). *Model Tax Convention on Income and on Capital (Full version)*. Hentet fra: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315271e.pdf?expires=1494593755&id=id&accname=ocid41017227&checksum=A6051C94F27A1C9AC4475CE47F7039C5>

OECD. (2016a) *Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS*. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OECD. (2017a). *About the OECD*. Hentet fra: <http://www.oecd.org/about/>

OECD. (2017b). *Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide*. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>

OECD. (2017c). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>

PwC. (2015). *BEPS - anbefalingene og virkninger i Norge*. Oslo: PwC

Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students* (7. utg.). Essex: Pearson Education Limited

Silberztein, C., Tristram, J-B. (2016). OECD: Multilateral Instrument To Implement BEPS. *International Transfer Pricing Journal, Volume 23, (Issue 5)*, 347- 353.

Store Norske Leksikon. (2017). Flernasjonalt foretak. Hentet fra:

https://snl.no/flernasjonalt_foretak

Store Norske Leksikon. (2017). Skatteparadis. Hentet fra:

<https://snl.no/skatteparadis>

Tax Justice Network Norge. (2017) Skatteparadis. Hentet fra:

<http://taxjustice.no/ressurser/tema/skatteparadis>

Tax Justice Network Norge. (2016). EU med historisk skattekjennelse mot Apple.
Hentet fra:

<http://taxjustice.no/ressurser/eu-med-historisk-skattekjennelse-mot-apple>

The Economist (2014, 18.oktober). Death of Double Irish. Hentet fra:

<http://www.economist.com/news/finance-and-economics/21625876-irish-government-plans-alter-one-its-more-controversial-tax>

The Greens in the European Parliament/ European Free Alliance. (2016). Tax shopping Exploring Zara's tax business. Hentet fra: <http://www.greens-efa.eu/tax-shopping-16316.html>

United Nations Treaty Collection (2017) Vienna Convention on the law of treaties (with annex). Hentet fra:

<https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232-english.pdf>

Zimmer, F. (2008). *Internasjonal inntektsskatterett* (4.utg.). Oslo: Universitetsforlaget

10 Vedlegg

Vedlegg 1: Intervju Eivind Furuseth

BEPS

Du svarte på undersøkelsen at BEPS-rammeverket vil være middels effektivt (4) for å motvirke uønsket skatteplanlegging. Hva er hovedårsaken til at du tenker dette, og hva kunne vært gjort annerledes?

Ja det er jo tredelt eller hvertfall todelt. Det er jo noen som er anbefalinger til statene bare også har du jo noen som er endringer av OECDs modellavtale og kommentarene. De anbefalingene til statene er jeg litt usikker på i hvilken grad kommer til å bli fulgt opp. Jeg tror nok noen av de kommer til å bli fulgt opp, men kanskje ikke alt sammen. Når man velger å gå inn og endre OECD kommentarene så vil jo det kun få betydning for fremtidige skatteavtaler. Men så har du de endringene som endrer OECD modellskatteavtale, de er jo foreslått i MLI (det multilaterale instrumentet). Så det er jo ikke så mye som får direkte virkning i skatteavtalene. Men jeg tror det kommer til å ha en betydning altså, absolutt. Det jeg tror det kommer til å ha størst betydning for er at det får litt fokus på det. At skatteyter og skattemyndigheter blir mer bevisst på hva som ligger der. Og når det gjelder tiltakspunkt 6, hvis vi tar det spesielt, så er det jo mye klargjøring av hva som kanskje allerede følger av modellskatteavtalen og kommentarene. Men det synes jeg er veldig bra, at man får litt mer fokus på det.

Tiltakspunkt 6

Du svarte på undersøkelsen at du er enig (5) i at tiltakspunkt 6 vil gjøre det vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse. Hva er hovedårsaken til at du tror tiltakspunkt 6 vil være såpass effektivt?

LOB-klausulen vil fungere som en stopp-regel for mange, men man vil helt sikkert ha selskaper som klarer å planlegge rundt den og strukturere transaksjonene sånn at man omgår den. Men sammen med PPT-regelen, tror jeg den vil fungere ganske fint. Tiltakspunkt 6 sier vel at PPT-regelen er en videreføring av Guiding Principle som står i OECD kommentarenes artikkel 1, paragraf 9,5. Men der er den jo litt gjemt, så det at man får den frem i skatteavtalen tror jeg er bra. Det gjør også da at både skattemyndigheter og

skatteyder blir mer bevisst på at det er en generell omgåelsesregel der også. Så det er hovedgrunnen til at jeg tror det vil fungere fint.

Også tror jeg det at selv om vi kanskje vil se veldig få saker i rettssystemet som omhandler det, så tror jeg det vil fungere som en sånn form for stopp-regel, slik som den norske ulovfestede omgåelsesregelen gjør. Vi har ikke så mange rettsaker på den, men det er noe som alltid skatteyder tar hensyn til når de foretar omstruktureringer. Det ligger liksom en begrensning i det og at man da unngår de transaksjonene som ligger “på grensen og over grensen”.

Vi tenker at det er enkelt å opprette strukturer som rammer en av de fire kriteriene. Du gir inntrykk av at du tror det vil være vanskelig (3) å oppnå en av de fire kriteriene i LOB-klausulen. Hvorfor det? Er det en av kriteriene som skiller seg ut som mer krevende å oppnå?

For det første så må jo selskapet eies fra det landet og det ønsker man, men i mange tilfeller så ønsker ikke selskapene det. Derfor tror jeg det første er vanskelig å oppfylle kanskje. Det andre går heller ikke, men man kan jo sikkert tilpasse seg rundt det altså. Men i utgangspunktet så syns jeg det også fungerer bra. For et tomt holdingsselskap så vil det tredje kravet, sammen med en generell omgåelsesregel, fungere ganske fint. Men man kan sikkert klare å planlegge seg rundt det, det gjør man nok, men jeg tror at for veldig mange så ligger det en viss skepsis til det altså.

Vi har jo en sånn bestemmelse i NOKUS-reglene våre, i sktl §10-64 tror jeg, hvor man sier det at dersom det NOKUS-landet (selskapet) eller landet (selskapet) som man da vurderer om skal beskattes i Norge er hjemmehørende i et lavskatteland, men vi har skatteavtale med det og virksomheten ikke er hovedsakelig av passiv karakter, så kommer ikke NOKUS-reglene til anvendelse. Altså hvis det er aktiv virksomhet i det landet, så kommer de ikke til anvendelse. Ren aksjeeie er ikke nok, selv om det er noen ansatte der. Så man må se på virksomheten da. Man kan omgå ved å for eksempel blande virksomheter slik at man har et holdingselskap med noe aktiv virksomhet i tillegg. At man klarer å blande det litt sammen. Men de rene holdingsselskapene som vi har i dag tror jeg at vil bli plukket ut.

Det diskuteres hvorvidt LOB-klausulen strider mot EU-retten i forhold til etableringsfrihet og fri kapitalflyt. Har du gjort deg opp en mening rundt dette?

Nei det er jo kanskje problematisk. Det du gjør da er jo at det blir en diskriminering, en forskjellsbehandling. Det er mer gunstig å ha et holdingselskap i Norge enn det er å ha det i EU, vil det jo da være. For det vil jo være typisk kildeskatt man tar det på, men da har vi jo §2-38 femte ledd som sier det at det er 0% kildeskatt med mindre det ikke er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet”. Og jeg tror man må legge inn noe tilsvarende hvis man da skulle vurdere en sånn LOB. Først så må de jo vurdere hvorvidt du har hjemmel etter internretten i Norge til å skattelegge, også er neste spørsmål om skatteavtalen begrenser det. Så sånn det er i Norge i dag hvertfall da, så må du jo først si at nei selskapet er ikke ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet”, så det blir 25 % kildeskatt. Også er spørsmålet om skatteavtalen begrenser det. Og da har vi allerede sagt det at det holdingselskapet i Nederland for eksempel, det har ikke beskyttelse etter EØS-avtalen fordi det er et “Wholly artificial arrangement” og da tror jeg ikke det er problematisk å si det samme om LOB-klausulen.

For å se om man har hjemmel til å skattelegge etter norsk rett, starter man i §10-13 og med stortingets skattevedtak og skriver 25 % kildeskatt. Også må vi se, ”ja men innskrenker fritaksmetoden noe av det?” Da ser vi på §2-38 femte ledd som sier det at når mottakeren er en selskapsaksjonær hjemmehørende i EØS, så er kildeskatten 0% forutsatt at mottakeren er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet”. Og grunnen til at vi har den reelt etablert vurderingen, det er jo fordi at dersom du ikke er reelt etablert så ser vi det som en omgåelse av EØS-retten og da har du ikke krav på likebehandling mellom et norsk selskap og et EØS-selskap som aksjonær. Og det er jo kun i de tilfellene hvor vi sier at §2-38 femte ledd ikke kommer til anvendelse at det blir aktuelt å komme trekkende med LOB-klausulen. Fordi at hvis du faller inn under 2-38 femte ledd så har du 0 % allerede og da trenger du ikke skatteavtalebeskyttelse og da trenger du ikke å påberope deg skatteavtalen så da kan skatteavtalen si hva den vil. Men det er jo i de tilfellene du ikke er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet”, altså de ilegger 25 % kildeskatt, at du vil påberope deg skatteavtalen. Og hvis da skattemyndighetene mener at nei den LOB-klausulen, den er ikke problematisk

eller den gjør at du ikke har krav på skatteavtalebeskyttelse så har du jo allerede sagt at du har ikke krav på EØS-beskyttelse heller. Så da blir det ikke noen konflikt mellom de to, tror jeg da. Men det er akkurat sånn det gjelder Norge da, sånn vi har valgt å lage våre regler.

OECDs foreslåtte LOB-klausul vil være mer eller mindre lik den amerikanske. Har du noen synspunkter i forhold til hvordan klausulen har fungert i amerikanske skatteavtaler?

Jeg tror man har klart å planlegge seg rundt den, det tror jeg. Til en viss grad hvertfall. Men jeg tror den ligger der som en begrensning, så jeg tror den fungerer sånn noenlunde. Og hvertfall da hvis du legger på PPT-regelen. Jeg tror ikke kun en LOB-klausul er nok, man må ha noe mer. Så hvis man skulle valgt mellom en LOB og en PPT, så tror jeg en PPT hadde vært best hvis man bare kunne ha en. Men en kombinasjon av de to tror jeg vil være det beste.

Hvorfor mener du det vil være vanskelig (5) å bevise at opprettelsen av selskapsstrukturen samsvarer med hensikten med skatteavtalen? Altså å avgjøre den objektive testen i PPT?

For at den PPT-regelen skal komme til anvendelse så må du jo ha kommet til at du har krav på skatteavtalebeskyttelse. Så hvis vi tar det utbyttetilfellet som et eksempel. Altså, du skattlegger ut fra Norge 25 % kildeskatt også skal du vurdere artikkel 10 i skatteavtalen hvorvidt den da begrenser 25 % kildeskatt ut fra Norge. Og hvis du da kommer til at mottakeren er beneficial owner som er da et vilkår for at du skal ha krav på redusert kildeskattesats så skal du ved tolkning av den, ifølge Wien-konvensjonen, ta hensyn til formålet bak bestemmelsen. Forutsatt at du da kommer til at du har krav på redusert sats etter artikkel 10 så er jo på en måte steg nummer tre da PPT-regelen (først internretten, så artikkel 10, så kommer PPT-regelen som steg nummer tre). Så må du jo da si at nei, du har likevel ikke krav på beskyttelse etter artikkel 10 fordi at det er i strid med formålet bak skatteavtalen, men da har du jo allerede ved tolkningen av artikkel 10 tatt hensyn til formålet bak skatteavtalen. Så det blir sånn, først så sier skattemyndighetene at jo, vi tolker artikkel 10 og når vi vurderer om du er beneficial owner eller ikke så har vi tatt hensyn til formålet bak skatteavtalen og ja du er beneficial owner. Også sier de,

men forresten vi må jo vurdere PPT-regelen også. Og når vi nå vurderer formålet på nytt igjen så kommer vi til at nei, å gi deg den reduserte satser, det er i strid med formålet bak skatteavtalen. Så jeg tror det at i noen særlige tilfeller så vil man kanskje kunne få brukt PPT-regelen. Men jeg tror det er som en professor i Wien har sagt, Mikael Lang som er en av nestorene i internasjonal skatterett, at det viktigste med den PPT-regelen er å minne skattemyndighetene på at vi må ta hensyn til formålet når de tolker artikkel 10, eller tolker den fordelingsbestemmelsen. For jeg tror det blir litt vanskelig når du først da har sagt at formålet taler for at du skal få en skatteavtalebeskyttelse også etterpå trekke det tilbake.

Du tror det vil være relativt enkelt (2) å avgjøre den subjektive testen i PPT. Kan du begrunne dette?

Man sier at det må være et viktig argument eller et viktig moment, men det trenger ikke å være det viktigste, så jeg er helt enig at skatteyter ofte vil komme opp med andre momenter, forretningsmessige gode begrunnelser for å gjøre det. Men jeg tror nok at man ofte må skjære litt av, og man kan si at neimen du hør nå her. Det er jo ingen tvil. Hvis man tar en sånn treaty shopping situasjon at du oppretter et mellomliggende selskap i Nederland også lar pengene flyte videre også ser du at du da sparer du masse kildeskatt - da er det vanskelig å si noe annet. Særlig når det ikke krever at det er "the principle" - altså et viktig moment, men ikke det avgjørende.

Flere mener at OECD med vilje har sagt at det kun må være en av hensiktene.

Hva tror du om det?

Jeg tror også det. At det skal være ganske lett å konstatere at det er et viktig formål for organisasjonen å spare skatt og det er jo helt greit - skatteyter må jo kunne gjøre det. Men det store spørsmålet blir jo om det er i strid med skatteavtalens formål å gjøre det - altså den objektive testen. Også sier man jo det at det skal være en videreføring av Guiding Principle som er der idag - så man kan jo kanskje hente noe veiledning der også.

Hva er grunnen til at du tror at LOB-klausulen vil ha en større effekt enn PPT-klausulen?

De to sammen tror jeg vil være det beste. Nå sa jeg jo i sted at PPT vil være det beste, haha. Jeg tror hvertfall den gir det beste resultatet. Jeg tror nok likevel det er vanskeligst for skattemyndighetene å bevise det.

Men jeg tror en sånn LOB, som dere også sier, at du da kan “mikse og trikse” sånn at du klarer å komme deg rundt det på litt sånne kunstige arrangementer. Så hvis man ikke har noen på en måte en sånn generell omgåelsesregel som du kan slå ned på. For, ikke sant, det vil jo ikke være noen sånn rent kunstig arrangementer egentlig, for å låne et ord fra EU-retten, for også omgå disse LOB’ene. Så man kan jo sånn formelt sett kanskje gjøre noe sånt skal man for eksempel kanskje sette opp et selskap som eies fra det landet, men med noe back-to-back eller et eller annet sånt som gjør at i realiteten så er du ikke eier og det er vanskelig å slå ned på hvis man ikke har en sånn generell omgåelsesregel. Så kanskje du vil stoppe flest transaksjoner med det, men kanskje du vil stoppe da noen transaksjoner som ikke er nødvendige å stoppe med en LOB.

PPT vil kanskje være mest effektivt, men vanskeligst å bevise.

Implementeringen av både LOB- og PPT-klausulen er avhengig av hvert enkelt lands nasjonale omgåelsesregler og vil derfor variere i ulik grad fra land til land. Tror du noen land vil implementere det mer enn andre - for eksempel skatteparadiser. Vil det være noen, på grunn av nasjonale omgåelsesregler, ikke kommer til å implementere dette?

Det er et veldig viktig spørsmål, sammenhengen mellom de nasjonale omgåelsesregler og skatteavtalene. Land har jo ulike nasjonale omgåelsesregler og det kan jo godt hende at noen land tenker at nei, vi har jo våre nasjonale omgåelsesregler, så vi trenger ikke å ha det i skatteavtalene for eksempel.

Finansdepartementet i Norge virker det som kunne argumentert på den måten. Så jeg tror kanskje du kan ha de tilfellene. Men hvis det er riktig som jeg tror, at den nasjonale omgåelsesregelen begrenses av skatteavtalen, da blir det feil hvis noen land sier at “nei vi trenger ikke å implementere en LOB eller en PPT fordi vi har nasjonale regler som regulerer det allerede.

Også har vi jo også litt forskjellig praksis på hvordan man implementerer skatteavtaler i sin nasjonale lovgivning. Noen sier jo, det er ikke så mange som gjør det, at skatteavtalen blir nasjonal rett sånn at man da kanskje kan få noen nyanser der også uten at jeg har tenkt så nøye på det.

I tillegg til Norge, er det noen andre typiske land som kunne argumentert på samme måte?

Det spørres jo litt hvem du spør. Hvis du spør Finansdepartementet i Norge, så vil jo de gjøre alt for å beskytte det norske skattefundamentet. Har de inngått en bilateral med et annet land så ser de nå kanskje, eller forhåpentligvis etterpå, at vi burde tatt høyde for de nasjonale omgåelsesreglene. Men det er klart at de vil jo ikke anerkjenne eller akseptere det for det vil jo si at de mister det norske skatteprovenyet. Så jeg tror nok at mange land prøver å si at de nasjonale omgåelsesreglene går foran skatteavtalen. Men du har noen land som uttrykkelig har sagt det motsatte sånn som for eksempel Nederland. Nederland sier at skatteavtalen er til hinder for bruk av nasjonale omgåelsesregler - de sier det uttrykkelig i vedlegget til OECD kommentarene (artikkel 1) der de forskjellige landene kan ta en "observation" til kommentaren. Det har noen land gjort, blant annet Nederland, Luxemburg og Sveits som er skeptiske til at man skal la nasjonale omgåelsesregler gå foran skatteavtalene. Så de ville typisk hatt LOB og PPT.

Tiltakspunkt 7

Ut i fra spørreundersøkelsen gir du inntrykk av at tiltakspunkt 7 er middels effektivt (4), samtidig som du ikke nødvendigvis mener (3) at fast-driftssted definisjonen før BEPS er for åpen. Hvordan stiller du deg til tiltakspunkt 7 som et viktig og nødvendig tiltak?

Jeg tror absolutt at det er viktig, men noe av grunnen til at jeg var litt sånn skeptisk til det er at de er veldig på at det skal være mer substans og mer realitet i det faste driftsstedet. Hvis du spør de som er fra skattemyndighetene, så sier de at det er en klargjøring, det er ikke noe nytt. Det er en presisering av hva som allerede gjelder. Men hvis du spør skatterådgiverne, så sier de at "nei, her er det noe nytt", så det er en innstramming. Så det er kanskje bakgrunnen for den skepsisen jeg har. Jeg er kanskje litt på siden til skattemyndighetene der, at det er

mer en presisering av hva som allerede gjelder uten at det er noe nytt. Men jeg tror absolutt at det er en viktig presisering som er viktig å få frem, men at det kanskje ikke vil bli de helt store endringene.

Det er jo kommentarene som det er endringer på og mer fokus på at man ikke bare kan kontraktuelt flytte risiko, det må være noe mer knyttet til det. Sånn tror jeg det må være i dag også. Vi kan ikke bare si at vi har et stort immaterielt driftsmiddel, nå signerer vi et papir også hører det hjemme på Cayman Island. De må jo ha mulighet til å bære den risikoen som knytter seg til det patentet, og hvis de da flytter masse penger ned dit også sånn at de har økonomisk risiko til å bære den risikoen som følger med det patentet, da synes jeg at det må være greit. De har jo litt fokus på at det må være personer der da, det er jeg litt usikker på om er så fornuftig. Men ja, i hvertfall at det må være realitet på det, og det mener jeg at det bør være i dag også.

Vedlegg 2: Intervju Hans Georg Wille

BEPS

Du svarte på undersøkelsen at BEPS-rammeverket vil være relativt effektivt (5) for å motvirke uønsket skatteplanlegging. Hva er hovedårsaken til at du tror det vil være såpass effektivt?

Fordi dere brukte ordet uønsket skatteplanlegging. Jeg tror BEPS-rammeverket vil få virkninger mot uønsket skatteplanlegging, særlig der det er substansløst. Mange land har en formalistisk tilnærming hvor det som ikke står i loven er greit. I Norge har vi lenge hatt regler for gjennomskjæring. Derfor vil BEPS-rammeverket ha større virkning internasjonalt enn det kanskje vil ha i Norge.

Når det er sagt tror jeg at BEPS-prosjektet vil bidra til å styrke tilliten til internasjonal beskatning og få betydelige positive virkninger på selskapsbeskatningen.

Tiltakspunkt 6

Du svarte på undersøkelsen at du tror tiltakspunkt 6 vil være middels effektivt (3). Hva er årsaken til at du tror det vil ha en såpass liten effekt og har du noen forslag til noe de kunne gjort annerledes som ville blitt mer effektivt?

Fra et norsk perspektiv vil det ikke ha så stor betydning, da vi allerede har fokus på substans i Norge. Jeg tror ikke det er misbrukt av betydning fra norske konserner da de først og fremst tar utgangspunkt i det kommersielle og deretter ser på hva som kan være fordelaktig skattemessig. Dette gjelder hvertfall de store og seriøse aktørene, som er de jeg har jobbet mest med. Disse aktørene oppfyller substanskravene og driver reell aktivitet. Det store spørsmålet blir hva er substans? Dette åpner for tolkning. Tiltakspunkt 6 er ikke uten virkning og det kan nok få virkning gjennom større krav til substans enn det man har hatt tidligere. Imidlertid vil dette ha større effekt utenfor Norge.

Det er ingen tvil om at USA sine skatteavtaler som implementerer LOB-klausuler har hatt stor betydning og vært svært virkningsfulle. Norge er i dag et eneste EØS-landet som har skatteavtale med USA uten en LOB-klausul.

Du gir inntrykk av at du tror det vil være relativt vanskelig (3) å oppnå en av de fire kriteriene i LOB-klausulen. Hvorfor det? Er det en av kriteriene som skiller seg ut som mer krevende å oppnå?

Av de fire kriteriene vil tre av de være vanskelige å oppnå i en planleggingsøyemed. Kravet til direkte kvalifisert person vil være effektivt da det er relativt vanskelig å oppnå. Kravet til at selskapet må være eid med minst 50 % av kvalifiserte personer i samme land vil også være ganske vanskelig å oppnå da poenget med disse mellomsselskapene nettopp er at de opprettes i et annet land. Det tredje kravet om at 75 % må kunne oppnå minst like god skatteavtalebeskyttelse ved en direkte investering vil også være effektivt dersom hensikten med det mellomliggende selskapet skulle ha vært å få forbedret skatteavtalebeskyttelse.

Det siste kravet som går på at selskapet må drive en aktiv form for forretningsvirksomhet er derimot enklere å oppnå og er grunnen til at jeg ikke havnet lenger ned på skalaen. Det vil imidlertid være effektivt mot selskaper som kun er "postkasseselskaper". Det kan imidlertid være utfordringer med å etablere lokal forretningsvirksomhet i land med gunstige skatteregimer. Et godt eksempel kan være etablering av et mellomsselskap på Kypros, som har nokså dårlig forbindelse til og fra Norge. Det gjør det vanskeligere å drive aktiv virksomhet der.

Flere selskaper har også benyttet seg av en såkalt internbank i land med gunstig skatteregime. Men dette er ganske scary, da denne banken vil ha ansvar for store verdier og det derfor vil være viktig å ha folk lokalt som har 100% tillit til. Dette betyr i praksis at det er vanskelig for andre enn store selskaper, som har tilgang til en stor base av personer med høy tillit og lyst til internasjonal mobilitet.

Det diskuteres hvorvidt LOB-klausulen strider mot EU-retten i forhold til etableringsfrihet og fri kapitalflyt. Har du gjort deg opp en mening rundt dette? Skatteavtaler må stå tilbake for de fire grunnleggende frihetene i EU grunnloven. Disse går foran skatteavtaler som medlemslandene inngår seg imellom. Man må vurdere i hvilken grad LOB-klausulen strider mot særlig etableringsfriheten.

Ved etablering av et selskap i et annet EU-land hvor man oppfyller kravet til å være reelt etablert, men ikke LOB-klausulen, vil man få et problem med etableringsfriheten.

Vi tenker at det kan være lett for selskaper å skjule seg bak andre motiver enn skattemessige fordeler i opprettelsen av selskapsstrukturer. Du tror det vil være enkelt (2) å avgjøre den subjektive testen i PPT. Kan du begrunne dette?

Grunnen er at det vil være enkelt å sammenligne strukturer med og uten skattebesparelser. Som et eksempel kan nevnes et norsk selskap som skal ha et byggeprosjekt i Dubai. De har da ulike alternativer: De kan enten opprette et selskap i Norge, eller et norsk selskap i Dubai, et såkalt NOKUS-selskap. Begge disse vil gi beskatning til Norge. Hvis de derimot velger å opprette et selskap i Nederland med en filial i Dubai vil de hverken beskattes i Dubai, Nederland eller Norge og man kan derfor lett si at dette alternativet har en skattemessig hensikt.

Dette med at OECD har sagt at det kun trenger å være en av hovedhensiktene er et bevisst valg slik at man skal slippe å påvise at skattehensikten er den dominerende. I Norge må det derimot være hovedmotivet for å kunne fastslå en skattemotivert struktur, noe som gjør det vanskeligere å bevise.

Du gir inntrykk av at det vil være relativt enkelt (3) å avgjøre den objektive testen i PPT-regelen. Kan du begrunne hvorfor du mener det?

Det store spørsmålet er “hva som er formålet med skatteavtalen”? Hensikten med skatteavtaler er jo å hindre dobbeltbeskatning og dermed å spare skatt. Jeg er derfor usikker på hvor stor gjennomslagskraft denne regelen vil få.

Den objektive testen vil derfor få mer gjennomslagskraft dersom det er snakk om et tredje land. For eksempel i en skatteavtale mellom Norge og Nederland vil formålet med denne være å redusere skatt mellom disse to landene. Spørsmålet blir derfor hva er substans i Nederland? Dersom du da oppretter en filial i Dubai som ikke er skattepliktig i Nederland vil ikke dette være i samsvar med formålet - nettopp å begrense dobbeltbeskatning mellom Norge og Nederland.

Jeg er derfor spent på både fortolkningen og effekten av den objektive testen.

Hva er grunnen til at du tror at LOB-klausulen vil ha en større effekt enn PPT-klausulen?

Her er det også viktig å skille mellom Norge og andre land. Norge har allerede en PPT-regel, en gjennomskjæringsregel. LOB-klausulen er objektiv på en del punkter og vil derfor ramme mange selskaper. PPT-regelen vil derfor primært ha effekt i land som har smutthuller i sin intern rett.

Tiltakspunkt 7

Du er enig (5) i at Fast-driftssted definisjonen er for åpen i dagens OECD modellavtale. Kan du utdype dette og mener du nå at tiltakspunkt 7 fører til at definisjonen blir spesifikk nok?

Ja, særlig i forhold til å komme kommisjonærstrukturer til livs, som har vært en hodepine for mange land. Blant annet Apple har brukt dette effektivt noe som har bidratt til mye aggresjon fra myndigheter og befolkning siden Apple tjener så store summer, men betaler så lite i skatt.

Det skal mye til for å tilordne hele overskuddet til kommisjonæren, men man vil ikke tilnærmet slippe unna beskatning fullstendig slik som nå. Dette er ingen "quick fix", men vil bedre situasjonen. Etter endringen med BEPS vil agenten medføre et fast driftssted og spørsmålet blir derfor hvor mye som skal tilordnes prinsipalen? Dette blir en kamp. Man risikerer at slike selskaper legger om strukturen, altså at de bruker en uavhengig kommisjonær for å omgå regelen.

I de foreslåtte endringene av artikkel 5 som skal begrense fast-driftssteds definisjonen inngår særlig tre omgåelsesområder:

- byggeregelen (artikkel 5(3)),
- unntaksparagrafen om visse typer driftssted som ikke omfattes av definisjonen (artikkel 5(4)) og
- agent - og kommisjonærstrukturer (artikkel 5(5) og(6)).

Hvilken område tror du vil ha mest effekt?

Dette spørsmålet er veldig spennende på grunn av den digitale økonomien. Jeg vil si at agent- og kommisjonærstrukturer for varesalg er mest effektivt løst med disse

endringene. Hva gjelder byggeregelen og oppsplitting av kontrakter, håndterer man dette brukbart i Norge.

Tror du PPT-klausulen vil avhjelpe byggeregelen (artikkel5(3)) for å unngå fast driftssted ved oppsplitting av kontrakter?

Ikke i Norge, men i andre land kanskje. Enkelte land har ikke anledning til å fange opp oppsplitting av kontrakter på tid, der man for eksempel har en kontrakt på nesten 12 måneder og neste på nesten 12 måneder osv, slik at man kan få tre ulike kontrakter på samme prosjekt i løpet av de tre årene. I disse landene vil derfor PPT-regelen kunne avhjelpe byggeregelen.

Men vi har også en annen måte å splitte opp kontrakter på. Eksempelvis ved bygging på sokkelen der leveranse er delt mellom både Norge og utlandet hvor man vil kunne gjøre en saklig oppsplitting. Spørsmålet blir da hva som har tilknytning til Norge og hva som har tilknytning til utlandet? Denne type oppsplitting kan gjennomføres i Norge og derfor unngå fast-driftssted definisjonen slik at i dette tilfellet vil PPT-regelen kunne ha en effekt.

Enkelte andre land bruker “force of attraction” der man kan skattlegge en skatteyter for alle aktiviteter som gjennomføres uavhengig av om aktivitetene har sammenheng, så lenge en av aktivitetene oppfyller kravet til fast driftssted. I Norge har man tatt avstand fra dette.

Hvordan tror du internettbaserte virksomheter vil påvirkes av endringene i unntaksregelen artikkel 5(4)? Synes du unntaket kommer bedre frem ved den foreslåtte tydeliggjøringen av kravet? Således “aktiviteter av forberedende og hjelpende art” samt oppsplitting av slike aktiviteter?

Jeg tror ikke det er godt nok. Ved hjelp av internett, kan man i dag handle hvor som helst, uten å trenge å vite hverken hvor server, varelager eller selve bedriften hører til. Jeg tror det må andre tiltak til for å få sikre lokal beskatning. Innenfor merverdiavgiftsområdet har man lykkes noe mer på dette området.

Endringene i artikkel 5(5) fører til at agent- og kommisjonærstrukturer rammes av fast driftssteds definisjonen med mindre agenten er en uavhengig aktør. Imidlertid

åpner begrepet “uavhengig aktør” for tolkning. Tror du omformuleringen av artikkel 5(6) vil være effektiv for å stille tydeligere krav til hva som definerer en “uavhengig aktør?”

Ja, det tror jeg - det er tydeligere enn hva det var før.

Vedlegg 3: Intervju Trude S. Sønvisen

BEPS

Du svarte på undersøkelsen at BEPS-rammeverket vil være middels effektivt (4) for å motvirke uønsket skatteplanlegging. Hva er hovedårsaken til at du tenker dette, og tror du denne effekten varierer i ulike deler av verden?

Jeg tenker at tiltakene i seg selv er ganske gode tiltak. Men det krever jo at det gjennomføres og at det gjennomføres på noenlunde kort sikt da. Og det er jo uklart akkurat nå hvor mange land som kommer til å faktisk gjennomføre de skatteavtaletiltakene. Og det er jo den forhandlingen av den multilaterale skatteavtalen som man skal undertegne i juni. Da er det lagt opp til en offisiell undertegnelsestemoni. Og man vet jo ikke hvor mange land som vil undertegne det instrumentet som jo er “fast tracken” til å gjennomføre. Alternativet er jo å endre hver enkelt skatteavtale gjennom å reforhandle skatteavtalen. Og hva et land velger kommer helt an på hva man finner “opportunt” også er det jo sånn at i BEPS-prosjektet så er det jo ikke alle tiltakene som er minstestandarder som man er enige om at alle skal gjennomføre. I skatteavtalesammenheng så er det skatteminstandarder knyttet til anti-misbruksregeler og tittelen på en skatteavtale og det som er fortalen, som kalles preamble, altså den introduserende teksten som sier noe om hva formålet med skatteavtalen er og de bestemmelsene som gjelder for å hindre dobbeltbeskatning. Det er minstestandarder, men det er ikke et krav at man må gjennomføre det gjennom instrumentet heller. Man kan gjøre det ved å reforhandle den enkelte skatteavtalen.

Det er ikke fordi jeg ikke tror at tiltakene i seg selv ikke er effektive, det er heller knyttet til hvor raskt de vil gjennomføres. For hvis de ikke gjennomføres bredt, så kan det jo oppstå hull. Ikke nye måter å utnytte skatteavtaler på, men det oppstår hvertfall muligheter hvis en skatteavtale mangler anti-misbruksbestemmelser for eksempel eller bygger på de gjeldende fast driftssted-bestemmelsene som kommisjonær og de untatte aktivitetene, så vil jo den tilstanden man har nå bestå.

Så tiltakene tror jeg er bra og kan oppnå sitt formål, men det må gjennomføres. Også folkerettslige avtaler har jo en lang prosess når man først forhandler om det, så må du undertegne, også må du få parlamentet, i Norge Stortinget, sitt samtykke

til å sette en sånn avtale i kraft og det tar tid. Også har jo en sånn avtale ikraftbestemmelser som igjen forskyver ikrafttredelsestidspunktet avhengig av når man har fått byråkratisert det da. Vi har ganske raske prosedyrer i Norge, men det er jo andre land som er mer kompliserte og har mer tidkrevende prosedyrer. Så alt dette spiller inn på hvor raskt vi kommer igang da.

Er det noe du umiddelbart tenker kunne vært gjort annerledes for at BEPS-rammeverket skulle vært mer effektivt?

Det er første gang vi har prøvd et multilateralt instrument på skatteområdet. Vi har jo en multilateral skatteavtale i Norden med fem land. Og det er liksom den eneste i sitt slag. Også har man en administrativ bistandsavtale som utveksler informasjon om innfordringer, skatte- og avgiftskrav. Men på materiell skatt, så er det første gang vi prøver det. Og noe mer effektivt enn det tror jeg ikke du kan finne. Det er heller i instrumentets natur, altså at du ikke må velge alle bestemmelsene. Du er ikke pliktig til å velge noe utover minstestandarden hvis du velger å bruke instrumentet. Selvfølgelig hvis det hadde vært pliktig så hadde det vært effektivt. Vi har jo 90 skatteavtaler og mange av de er jo ganske gamle. Det er ikke sikkert det er hensiktsmessig og de passer jo ikke inn i det multilaterale instrumentet. Så både Norge og andre land som har mange skatteavtaler må jo vurdere hvilke avtaler vi skal ta inn i instrumentet. Så det vil jo også påvirke effektiviteten. Men mye brukte avtaler bør man jo ta inn der, selvfølgelig.

Tiltakspunkt 6

Du svarte på undersøkelsen at du er helt enig (6) i at tiltakspunkt 6 vil gjøre det vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse. Hva er hovedårsaken til at du tror tiltakspunkt 6 vil være så effektivt?

Tiltakspunkt 6 handler jo om flere ting. Det at du får presisert i tittelen at avtalen ikke skal benyttes til å oppnå ikke-beskatning og omgåelse av skattereglene og at du får det uttrykt i preamble er første delen. Når du bruker wien-konvensjonens fortolkninger, så vil det kunne hjelpe i forhold til domstoler som kanskje er litt mer formalistiske i forhold til den norske domstolen. Den norske domstolen legger vekt på det man må anta i forhold til skatteavtalen uten at det er helt uttrykkelig i tittelen og fortalen. Det er liksom støtteargumenter. Men for andre land som har mer en formalistisk tilnærming, det kan være for eksempel på

kontinentet hvor de gjerne har en mer formalistisk tradisjon, så det tror jeg vil kunne hjelpe skatteadministrasjonen.

Og at du får en egen bestemmelse om en omgåelsesnorm som både ser på den subjektive og objektive siden av et arrangement/en transaksjon og at det kommer inn i skatteavtalen, det tror jeg er veldig nyttig. Vi tenker jo at vår omgåelsesnorm kan man benytte uansett, men når du får den inn i skatteavtalen så er det helt tydelig at begge land er enige om at sånn skal det være. Og hvis du i tillegg bruker den LOB-bestemmelsen, den er jo mer teknisk og stiller krav til hvilke karakteristika et selskap eller en enhet må ha for å få skatteavtalefordeler, i kombinasjon med PPT, er det en ganske effektiv bestemmelse. Men du kan oppfylle den minstestandarden ved å bare å ta en PPT, som er den rene omgåelsesnormen. Man trenger ikke ta den LOB-bestemmelsen for å oppfylle minstestandarden. Jeg tenker at det aller mest effektive er å ha dem i kombinasjon. Men det har noen ulemper med seg også, men det er jo sikkerhetsmekanismer i den bestemmelsen også.

Du gir inntrykk av at du tror det vil være relativt enkelt (4) å oppnå en av de fire kriteriene i LOB-klausulen. Hvorfor det? Er det en av kriteriene som skiller seg ut som enkle å oppnå?

Alle terskler kan man jo tilpasse seg. Terskler har jo det ved seg at de er enkle å vurdere i utgangspunktet, men det vil også si at når du oppfyller den terskelen så er det liksom ikke så mye rom for å vurdere andre ting. Så de terskelbestemmelsene kan man oppfylle. Og det med aktiv virksomhet, da må du jo ha aktiv virksomhet. Og det kan du jo oppfylle ved å legge aktivitet i et selskap, og da er det jo helt greit. Og da er det ikke LOB-bestemmelsen som skal hindre at du kan bruke skatteavtalen, da er det eventuelt selve arrangementet. Det er viktig å være klar over at den LOB-en og omgåelsesnormen virker på helt forskjellig måte. LOB-en er teknisk og sier noe om når du får rettigheter av skatteavtalen som sådan, men mer som en sånn objektiv test, men selv om du passerer den testen, hvis du har den PPT-en, så kan det jo likevel være at den transaksjonen eller opplegget du har ikke passerer PPT, de virker sammen på litt forskjellig måte. Hvis du først er ute etter LOB-en så kommer du ikke inn i avtalen over hodet. Så jeg tenker at å oppfylle virksomhetskravene er greit det, det må hver enkelt

skattyter vurdere om han skal og da er det helt greit å få rettigheter etter skatteavtalen.

OECDs foreslåtte LOB-klausul vil være mer eller mindre lik den amerikanske. Fra Finansdepartementets synspunkt, hvordan mener dere denne har fungert og hvordan tror dere en slik klausul vil fungere i Norge?

I vår skatteavtale med USA fra 1971, jeg vet ikke om vi er den eneste, men jeg tror nesten at den norske skatteavtalen er den eneste USA har uten en sånn LOB. Så vi har jo ingen praktisk erfaring med en sånn type teknisk bestemmelse i noen skatteavtale. Men vi har selvfølgelig vurdert det i enkelte sammenhenger. Og den en sånn LOB gjør, det er at den skal sørge for at en skatteavtale som er inngått mellom to land blir bilateral og riktig. At det bare regulerer forhold som angår de to statene slik at du ikke kan komme inn å organisere deg på en sånn måte at du bare legger en enhet i det ene landet mens egentlig all aktivitet foregår i en enhet i et annet land. Treaty shopping skal avskjæres. Og den avtalen skal bare gjelde transaksjoner mellom de to landene.

Sånn sett så er jo en sånn bestemmelse ganske viktig. Jeg skjønner godt hvorfor USA har den, men USA sin kan også ramme enheter som den ikke er ment til å ramme for eksempel pensjonskasser. Det er jo en grunn for at man har unntatt pensjonskasser fra beskatning for det er jo midler som arbeidstakere sparer opp for å ha senere i livet - så derfor har man unntatt disse. Når man da rammer dette, blir lovbestemmelsen ikke helt heldig for da har man jo sagt at man har fritatt disse midlene nettopp fordi formålet her er at de skal betales til innskyterne og brukes til pensjon. Og hvis de da må betale masse skatt til det andre landet, pensjonskasser investerer jo i verdipapirer, så oppnår man kanskje ikke det formålet da. Sånne enheter der egentlig fritaket har en god grunn, kan bli rammet av en sånn LOB. USA sin LOB er jo mye strengere enn den LOBen som ligger i tiltak 6. Men det er jo sikkert også fordi USA har sett mange tilpasningsmuligheter. De har jo litt andre lovgivningstradisjoner. Vi har jo en lovgivningstradisjon og hvis du ser på skatteloven så er jo den tross alt nokså kort, også blir resten overlatt til praksis, men sånn er det jo ikke i USA. De har en litt mer formalistisk tradisjon der hvis det ikke står helt eksplisitt i lov og forskrift så

er du mer utsatt for skatteplanlegging. Mens et sånn rettssystem som vi har, har kanskje ikke så mye behov for spesialregler.

Vi tenker at det kan være lett for selskaper å skjule seg bak andre motiver enn skattemessige fordeler i opprettelsen av selskapsstrukturer. Du tror det vil være relativt vanskelig (4) å avgjøre den subjektive testen i PPT. Kan du begrunne dette?

Jo, det er fordi testen er at en av hovedformålene må være å spare skatt. Og da kan man jo, selv om det er en subjektiv test, se på objektive momenter som indikerer hva hensikten var. I og med at skatteetaten får ganske mye tilfang av informasjon, så bør det ikke være enkelt for en sånn generell regel, som kan brukes i alle tilfeller, men terskelen for å bruke den skal jo være høy. Det er jo ikke en regel som skattemyndighetene skal kunne påberope seg i alle tilfeller. Så med det informasjonstilfanget som vi nå faktisk får og man har mulighet til å skaffe informasjon både fra inn og utland, så skal det være mulig på en grei måte for skatteetaten og vise hensikten. Men man huske på at terskelen i seg selv skal være høy. Du er i randsonen mot det som er straffbart, det er liksom ikke hele spekteret av en transaksjon. Men det er helt i ytterkant.

Hvorfor mener du det vil være relativt enkelt (3) å bevise at opprettelsen av selskapsstrukturen samsvarer med hensikten med skatteavtalen? Altså å avgjøre den objektive testen i PPT?

Det handler igjen om tilgangen til informasjon som har blitt mye bedre de siste årene. Jo mer informasjon du har, nå får vi jo for eksempel land for land-rapportering fra de aller største selskapene, der du skal både vise hvor du betaler skatt, hvor inntektene opptjenes, hvor de ansatte er og hvor de fysiske eiendelene er. Alle de momentene vil være med på å kunne vise og legge til rette for nærmere undersøkelser av hva som faktisk foregår i et konsern og i en selskapsstruktur, for du må jo også vise hele selskapsstrukturen din. De helt store konsernene må det. Og det er jo tross alt i de helt store konsernene aggressiv skatteplanlegging er mest lønnsomt. Det vil ikke si at det ikke foregår ellers, men BEPS- prosjektet handler om store konsern. Det er først og fremst de man har tenkt på og det er der det er noe å hente. Du må jo ha en viss inntekt og omsetning for at det skal lønne seg. Det er jo kostbart å drive med skatteplanlegging. Du må ha en viss størrelse

for at det skal lønne seg. Det er jo akkurat som privatpersoner, du unndrar ikke 5000 kr liksom, det må være noen beløp for at det skal svare seg. Du tar jo tross alt en risiko. Sånn er det jo i konsern også, når man strukturerer seg på en måte for å spare skatt så løper man jo alltid en risiko for at transaksjoner eller strukturer blir angrepet av skattemyndigheter.

Ut i fra svarene dine på spørreundersøkelsen gir du uttrykk for at du ikke tror LOB-klausulen er særlig mer effektiv enn PPT-klausulen og vice versa, hva er grunnen til det?

Jeg tenker at de er mest effektive sammen sånn at hvis du har de hver for seg så har de sine fordeler og ulemper. Hvis du har LOB'en, men ikke PPT'en, da kommer du et stykke på vei. La oss si at de og de enhetene oppfyller ikke kravet i LOB'en så de kan bare glemme skatteavtalen. Men så har du ikke PPT'en og da kan du ikke gå inn og se på enkeltarrangementer for enheter som likevel kvalifiserer.

Norge har jo sagt at vi trenger ikke den PPT'en i skatteavtalen for vi har vår omgåelsesnorm i skatteavtalesammenheng sånn at for oss så spiller ikke det så stor rolle. Men for andre type land, så kan jo det spille en stor rolle. Mens PPT'en igjen har jo det, som du snakket om, at du må jo faktisk vise den hensikten og du må vise at det er et hovedformål og det er arbeid. Men det skal være det og, og det skal være arbeid med å utelukke en enhet fra en skatteavtale også. Det er de få som skal utelukkes etter både den ene og andre regelen. Man er ikke ute etter å ta den store massen.

Implementeringen av både LOB- og PPT-klausulen er avhengig av hvert enkelt lands nasjonale omgåelsesregler og vil derfor variere i ulik grad fra land til land. Kan du tenke deg at noen land, feks Norge, ikke vil implementere klausulene på grunn av nasjonale omgåelsesregler?

Jeg tenker at vi strengt tatt ikke behøver, og at vi ikke kommer i noen styrket posisjon med den. Men det at den er der kan jo ha en oppdragende effekt og det er jo alltid det man ute etter. Det vil jo de fleste si også i det private, at den norske omgåelsesnormen først og fremst har en disiplinierende og oppdragende effekt på skatteyterne slik at du beveger deg ikke inn i det området. Og det tror jeg er

viktig. Så sånn sett kan det jo ha det også på utenlandske skatteyttere. Det at man ser at formålet er tydelig ved at man har en sånn regel inne i avtalen, så må man ta høyde for det. Det er jo alltid sånn at i et konsern så er det risikoområder også på skatteområdet og hvordan du strukturerer det. Altså man skal jo ikke betale mer skatt enn man må, det er en kostnad for aksjonærene hvis man betaler mer skatt enn man må. Så det er helt rasjonelt å organisere seg på en sånn måte at man betaler det man skal og ikke mer. Men det er når du begynner å strukturere deg på en måte som er unaturlig, gitt den virksomheten du driver. Det er først da sånne regler som LOB og PPT er nødvendige.

Tiltakspunkt 7

Ut i fra spørreundersøkelsen gir du inntrykk av at tiltakspunkt 7 er middels effektivt(4), samtidig som du ikke nødvendigvis mener (3) at fast-driftssted definisjonen før BEPS er for åpen. Hvordan stiller du deg til tiltakspunkt 7 som et viktig og nødvendig tiltak?

Åja, det var det du mente i spørsmålet ja. Jeg trodde det var den her som var for åpen. Da må jeg korrigere meg selv. Jeg tenker det at gjeldende fast driftssted-definisjon er for åpen, det mener jeg. Det er flere ting ved det som er svakt i dag. Hovedbestemmelsen i artikkel 5 er jo at du må ha et fast sted og det er veldig mange tjenester i dag som ikke trenger et fast driftssted. Så det å passere den terskelen kan være vanskelig. Men der har jo OECD- modellen allerede en bestemmelse som handler om tjenester, altså sånne alminnelige tjenester som vi bruker i våre skatteavtaler som ikke krever at det er fast sted. Men i kommisjonærstrukturene så er det jo helt åpenbart at den ikke har fungert etter hensikten og jeg tror nok den bestemmelsen som er foreslått i BEPS-tiltaket den vil nok føre til at man ikke organiserer seg på den måte i det hele tatt mer. Du vil ikke bruke kommisjonærstrukturer tror jeg. Jeg vil tippe at mange konserner allerede omorganiserer seg og heller i stedet for å bruke kommisjonæravtaler som er en helt spesiell type avtale, som også er lovregulert i Norge, så bruker du bare en tjenesteavtale mellom to konserngrupper som sier at det ene selskapet skal være en distributør, så strukturerer man seg sånn at den har liten risiko og dermed ligger det liten fortjeneste igjen. For eksempel i Norge så bruker du distributør av IT- utstyr eller av software, og man da egentlig bare er en salgsagent. Og da blir det jo spørsmål om hvilken rolle man har i inngåelsen av kontrakten. Men de

kommisjonærstrukturene som var målet og som man så mye har brukt, tror ikke jeg vil bli brukt i det hele tatt.

Når det gjelder de unntatte aktivitetene så tror jeg at de endringene som er foreslått kan være veldig viktig for den bestemmelsen som ligger der i dag. Hvis du først kommer inn under det som er unntatt aktivitet så er det jo ikke noe fast driftssted, men den type aktivitet som ligger i de unntakene kan være utrolig viktig i et konsern, for eksempel salgsfunksjon og innhenting av informasjon. Det bør bare være unntatt hvis det er av helt forberedende aktivitet. Mens etter gjeldene bestemmelse er det unntatt som sådan og de funksjonene i et konsern kan være veldig viktige. Så der tenker jeg at det er den viktigste endringen i funksjonen, i tillegg til den definisjonen av nærstående foretak sånn at du kan identifisere deg med to foretak i samme konsern som gjør det samme, men der de bare har splittet kontrakten mellom to tjenesteleverandører. Jeg tror det er det som er mest nyttig.

Hvordan tror du internettbaserte virksomheter vil påvirkes av endringene i unntaksregelen artikkel 5(4)? Synes du unntaket kommer bedre frem ved den foreslåtte tydeliggjøringen av kravet? Således “aktiviteter av forberedende og hjelpende art” samt oppsplitting av slike aktiviteter for å unngå fast driftssted?

Internett kan jo være så mye, men hvis du tenker for eksempel på salg kan vi jo ta sånn som Amazon som driver nettsalg, mens de gjerne har lokale lager.

Antageligvis ikke i Norge, men for eksempel i Luxembourg som er det du handler med, og som står på fakturaen, men så får du sendingen fra England. Da har det jo vært et lager der og da blir det først et spørsmål om den lageraktiviteten er unntatt aktivitet. Den vil være unntatt aktivitet etter gjeldende bestemmelser og at det ikke derfor vil noe fast driftssted i England, men det vil det nok være etter den nye bestemmelsen. Og da igjen, den fast driftssted-bestemmelsen er jo en terskelbestemmelse, for det er når du har tilstrekkelig tilknytning til et land der skatteplikten oppstår. Det sier ikke noe om hva som skattelegges der for det er et internprisingsspørsmål, men det tiltak 7 gjør er å senke terskelen for tilknytning, men hva som skal tilordnes det faste driftsstedet av inntekt det er ikke løst i punkt 7. Og det er jo selvfølgelig det store spørsmålet, hva som skal tilordnes til et sånt type fast driftssted som ikke oppfyller terskelen i 5(4).

Og det kommer helt an på hva man gjør i det faste driftsstedet. Det kan være helt enkle tjenester - hvis det bare er helt enkel lageraktivitet så er det jo en enkel tjeneste som du kan prise med et kostpåslag. Men hvis det er veldig viktig innkjøpsaktivitet eller informasjonsbehandling så kan det jo være mye, mye her. Det vil variere voldsomt. Men det er jo selvfølgelig viktig å få fastslått tilknytningene slik at du kan begynne å se på prisingen. Det er viktig, så får man heller ta det derfra. Det kan sikkert være uenighet mellom land om hvor mye og hvor viktig en sånn funksjon i et fast driftssted er, men det problemet er der jo allerede i dag og det prøver man, så langt man kan, å løse.

Endringene i artikkel 5(5) fører til at agent- og kommisjonærstrukturer rammes av fast driftsstedes definisjonen med mindre agenten er en uavhengig aktør - et begrep som åpner for tolkning. Tror du omformuleringen av artikkel 5(6) vil være effektiv for å stille tydeligere krav til hva som definerer en "uavhengig aktør?"

Ja, altså det er jo presisert der at hvis du handler på vegne helt eller nesten bare på vegne av et annet foretak, så er du ikke uavhengig. Og den passusen der, den gjelder jo ikke i konsernforhold. For hvis du er i konsernforhold, så ser de det som veldig upraktisk at du skal ta på deg oppdrag fra andre enn et annet konsernselskap, så der er du jo ferdig med definisjonen avhengig da. Så den passusen der, den gjelder egentlig bare de mer tradisjonelle kommisjonærstrukturene sånn som de var før i tiden når det var mye uavhengige parter og der en kommisjonær bare påtok seg oppdrag fra en oppdragsgiver. Jeg er litt usikker på hvor mye det skjer i dag så hvor relevant den er for akkurat de problemstillingene som ligger i BEPS-prosjektet, det er jeg litt usikker på. Og som sagt, så tror jeg at i konsernforhold har vi sluttet å bruke kommisjonærer, så det er ikke noe vits å holde på med det.

Tiltakspunkt 15

Du er enig (5) i at MLI vil være den mest hensiktsmessige måten å implementere de BEPS-tiltakene som krever endring i skatteavtalene - hvorfor er du ikke "helt enig" (6)?

Det er jo fordi at man ikke må ta alt, men rent strukturelt så tenker jeg at det er klart at det er mest hensiktsmessig. Vi har jo noen skatteavtaler som er kjempe

gamle og som følger en helt annen struktur, men hvis du har en fra 70-tallet og fremover så kan det godt være hensiktsmessig å bruke den hvis det ikke er andre grunner som tilsier at den avtalen kanskje burde reforhandles i sin helhet. Det kan være mange andre ting enn BEPS-tingene som er umoderne.

Jeg synes at det er et ganske modig prosjekt av OECD og G20 å legge seg ut på et sånt MLI på skatteområdet fordi skatt er jo på en måte det som definerer en nasjonalstat. Det at du kan kreve inn skatt er noe av det som utgjør selvstendigheten din da. Og land har veldig forskjellig tilnærming til det som man kan se på gjeldende skatteavtaler. De er jo forskjellige i sin utforming og reflekterer for de preferansene et land har. Og derfor så vil det jo være ganske vanskelig å finne frem til et felles instrument som så mange land skal være enige om. Det er tross alt 101 land som har vært med på å forhandle det instrumentet sånn at det i seg selv er jo ganske uvanlig. Det er første gang det har skjedd sånn så selv om det skulle vise seg at ikke så mange skatteavtaler som OECD har sagt, altså potensialet var jo over 3000, og gapet skulle være ganske stort, så vil det jo fortsatt være veldig mange og sikkert veldig mange viktige avtaler, altså som er i daglig bruk. Det er jo mange avtaler som ikke er i daglig bruk, men som man har fordi man har noe næringsliv der. Det kan være land som har kulturelle bindinger til hverandre typisk sånn som Storbritannia og de tidligere koloniene. Frankrike har også sånne skatteavtaler bare for å vise at man har et sånt utenrikspolitisk forhold. Jeg tror at de aller, aller viktigste skatteavtalene for de landene som velger å bruke instrumentet vil komme med i MLI. Det tror jeg hvertfall, jeg vet ikke helt sikkert akkurat nå, men jeg vil tenke det. Og da har du jo potensiale for ganske bra effekt da.

Vedlegg 4: Intervju Rolf Saastad

BEPS

Du svarte på undersøkelsen at BEPS-rammeverket vil være relativt effektivt (5) for å motvirke uønsket skatteplanlegging. Hva er hovedårsaken til at du tror det vil være såpass effektivt?

Når vi har sett på dette og jobbet med det, både i Norge og internasjonalt, så ser vi at det for en gang skyld har vært en ordentlig vilje til å reformere skatteregulverket. Hvert fall de konkrete tingene i forhold til mye prosjekter og klienter vi jobber for så ser vi at dette vil, det vil ikke nødvendigvis eliminere all skatteplanlegging, men det vil gjøre at mye av dagens skatteplanlegging ikke lenger vil fungere etter de endringene som kommer gjennom dette regelverket. Det har jo vært litt av formålet også. Når jeg vokste opp med jussen, var det liksom riktig og galt, svart og hvitt ikke sant. Det som har vært situasjonen de siste 7-8 årene er at det har vært en uklar tilstand, hvor du har noe som er riktig og noe som er galt, også har du noe i mellom som er det moralske riktige. I forhold til skatt og juss er det ganske krevende og forholde seg til. Jussen skal være svart og hvitt og det skal ikke være noe moralsk aspekt som domstolene må ta stilling til. Så det vi oppfatter at har skjedd med BEPS er at man endrer regelverket, man skyver grensen for hva som er riktig og galt en god del til høyre, men samtidig så håper vi jo da at man slipper den moral diskusjonen. Det er egentlig det det handler om, og prøve å sette en ny standard for beskatning som ivaretar at statene skal få sine skatteinntekter og ivaretar at selskapene skal bidra, men samtidig da at de må ha lov til å forholde seg til et regelverk, uten at de i tillegg skal bli fordømt for moralske handlinger. Så vi oppfatter det egentlig grunnleggende positivt.

Tiltakspunkt 6

Du svarte på undersøkelsen at du er helt enig (6) i at tiltakspunkt 6 vil gjøre det vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse. Hva er hovedårsaken til at du tror tiltakspunkt 6 vil være så effektivt?

Det er i dag veldig mye planlegging, og historisk har det vært veldig mye planlegging av tomme holdingselskaper som ligger i Mauritius, eller ta TransOcean saken i Danmark. Amerikanerne så dette tidlig og har implementert disse LOB-klausulene som er utrolig effektive. Det krever en helt annen substans og realitet. Enten så har du realitet og substans eller så har du det ikke. Så vi tror

veldig mange konserner må snu om på strukturene sine. Og i stor grad vil det medføre at man ikke har disse mellomliggende holdingselskapene på den måten man har i dag. Så har du vel en utfordring der og det er hvor effektivt dette blir. I utgangspunktet så blir det kjempeeffektivt, men det fordrer to ting. Det ene er at man må endre internretten, og det er jo greit. Men så har vi EØS-avtalen. Så det er klart at hvis dette kun fungerer utenfor EØS, og det er fort der man er med mindre det skjer noe i EU rundt dette, så kan man stille litt spørsmål om effektiviteten. Så klart vil ikke Mauritius eller den type ting fungere, men Nederland eller UK vil kanskje fortsatt fungere og hvor langt er vi da? Men jeg vil ikke si at BEPS ikke fungerer, det er mer spørsmål om at EU implementerer dette på riktig måte eller at de også tar innover seg at det må gjøres noe her.

Du gir inntrykk av at du tror det vil være enkelt (5) å oppnå en av de fire kriteriene i LOB-klausulen. Kan du begrunne dette? Er det en av kriteriene som med fordel kunne byttes ut slik at det vil være vanskeligere å oppnå kriteriene og dermed skatteavtalebeskyttelse.

Da har jeg svart feil. Jeg oppfatter at hvis du ikke har realitet og substans så er det vanskelig å møte testen.

Det diskuteres hvorvidt LOB-klausulen strider mot EU-retten i forhold til etableringsfrihet og fri kapitalflyt. Har du gjort deg opp en mening rundt dette?

Det gjør den jo åpenbart eller den strider jo ikke mot det, men altså for å beskatte noe så er det jo to ting du må gjøre. Først er det å ha hjemmel i internretten for å beskatte det også er nummer to at ikke beskatningsretten er begrenset i skatteavtalen. Så om du endrer skatteavtalen, så gir ikke det deg noe større beskatningsrett med mindre du endrer internretten. Det vil si at hvis Norge skal trekke kildeskatt på et utbytte til Nederland så må vi ha rett på det i henhold til norsk rett. Det har vi i utgangspunktet. Der står det at man kan trekke 25 % også har vi en skatteavtale som begrenser det. Men i internretten så er det også slik at hvis mottakeren er reelt etablert, så har vi ikke internrettslig hjemmel til å trekke kildeskatt helt uavhengig av hva som står i skatteavtalen. Og sånn sett, i og med at reelt etablert har et helt annet meningsinnhold enn det som ligger i krav til aktivitet og virksomhet i en LOB eller PPT klausul, er det ikke tvil om at EØS regelverket begrenser effektiviteten av de bestemmelsene.

Vi tenker at det kan være lett for selskaper å skjule seg bak andre motiver enn skattemessige fordeler i opprettelsen av selskapsstrukturer. Du tror det vil være enkelt (2) å avgjøre den subjektive testen i PPT. Kan du begrunne dette?

Jeg liker LOB-klausulen bedre fordi den er mer forutberegnelig. Det er ikke sikkert det er der vi havner i Norge, men jeg er bekymret for at så lenge du sier ”et av motivene” blir det fort en objektivisert vurdering og ikke en subjektiv vurdering ut av dokumentasjon. Jeg tror ganske fort at myndighetene kommer til å si at ”et av motivene” her er det. En ting er norske skattemyndigheter eller nederlandske skattemyndigheter, men hvis du begynner å se på land som India og hvordan skattemyndighetene oppfører seg der, er jeg ordentlig bekymret for hvordan dette kommer til å bli praktisert. Jeg er hvertfall ikke urolig for at ikke skattemyndighetene er tilstede. Jeg tror det kommer til å lage masse diskusjoner. Den er så vag i sitt innhold og det blir veldig opp til hver enkelt ligningsfunksjonær i hvert enkelt land å ta stilling til og det kommer til å bli kaos. LOB’en, selv om den er mer firkantet, har den åpenbart sine fordeler i at den gir større grad av forutberegnelighet for selskapene og det er nok viktig her det også.

Hvorfor mener du det vil være vanskelig (5) å bevise at opprettelsen av selskapsstrukturen samsvarer med hensikten med skatteavtalen? Altså å avgjøre den objektive testen i PPT?

Jeg tror det er vanskelig for selskapene og bevise det. Jeg oppfatter at hele komplekset blir så uklart. Det er jo som gjennomskjæring i Norge som vi har hatt saker på i 70 år og er fortsatt ikke enig i hvor standarden er også tar du liksom den og blander inn kulturelle forskjeller og setter den i gang over hele verden. Jeg tror det blir vanskelig for skatteyderne å nå frem og bevise noe her.

Ut i fra svarene dine på spørreundersøkelsen gir du uttrykk for at du ikke tror LOB-klausulen er særlig mer effektiv enn PPT-klausulen og vice versa, hva er grunnen til det?

Jeg tror de treffer i og for seg godt begge to, altså de “serve the purpose”. Hvis de er ute etter og bli kvitt treaty shopping og få reelle kildeskattesatser til å fungere, så fungerer de nok bra begge to. Men igjen den ene er nok mer forutberegnelig enn den andre. Så i forhold til skattemyndighetene så er nok en PPT enda mer

effektivt fordi da kan de jo bare kline til på hva som helst. Mens i en LOB så er det hvertfall et visst regelverk rundt det.

Tiltakspunkt 7

Ut i fra spørreundersøkelsen gir du inntrykk av at tiltakspunkt 7 er middels effektivt(4), samtidig som du er helt uenig i (1) at fast-driftssted definisjonen før BEPS er for åpen. Hvordan stiller du deg til tiltakspunkt 7 som et viktig og nødvendig tiltak?

Bekymringen med tiltakspunkt 7 er at jeg er litt usikker på hvor mye mer skatt det kommer ut av det. Altså hvis du tar kommisjonærstrukturer som har vært rimelig utbredt. Så kan man mene hva man vil om de naturligvis. Så er det klart at du har en kommisjonær og det kan godt være at hovedmannen også skal sende inn en skattemelding i Norge, men under forutsetning av at kommisjonæren har fått en armlengdes vederlag så er det ikke sikkert at det blir noe mye mer skatt av det. Så vi sier til klientene våre at her blir det mye mer compliance og mye mer foiling, men skatteberegningen kan godt være blir den samme. Så det kan godt være det blir flere faste driftssteder i Norge og flere faste driftssteder for norske selskaper ute, men det er ikke nødvendigvis slik at noen av disse skaper så fryktelig mye mer skatt, men den administrative byrden på selskapene vil øke betydelig. Split contract og fragmentering og sånn har nok en viss betydning, men hvor stort det problemet er, er jeg litt i tvil om. Det er ikke noe vi ser veldig hyppig at man benytter seg av. Hvis man benytter seg av split contract er det mer på tid eller sånne ting også kan du si at den split contracten eller den fragmenteringen kan også treffe kjempestore konserner. Hvis vi tar store amerikanske konserner som kanskje driver med 10 forskjellige virksomhetsområder også tilfeldigvis så har de to forskjellige aktiviteter gående i Norge som ingen har kontroll på. Så jeg skjønner hva man gjør og hvorfor man gjør det, men at det skal få veldig stor betydning det er jeg mer i tvil om.

I de foreslåtte endringene av artikkel 5 som skal begrense fast-driftssteds definisjonen inngår særlig tre omgåelsesområder:

- byggeregelen (artikkel 5(3)),
- unntaksparagrafen om visse typer driftssted som ikke omfattes av definisjonen (artikkel 5(4)) og
- agent - og kommisjonærstrukturer (artikkel 5(5) og(6)).

Hvilken område tror du vil ha mest effekt?

To av dem. Agent og kommisjonær vil trolig medføre at mange virksomheter må endre sin business modell, slik at det blir mange omorganiseringer. Igjen, jeg tror ikke det blir så mye skatt av det, men mye jobb. Også tror jeg den hjelpevirksomheten vil nok ha en viss betydning. Det skal være hjelpevirksomhet og det vil nok medføre en del faste driftssteder og der er det nok en del selskaper som har brukt dette i en viss grad.

Tror du PPT-klausulen vil avhjelpe byggeregelen (artikkel5(3)) for å unngå fast driftssted ved oppsplitting av kontrakter?

Det har jeg ikke tenkt mye på.

Hvordan tror du internettbaserte virksomheter vil påvirkes av endringene i unntaksregelen artikkel 5(4)? Synes du unntaket kommer bedre frem ved den foreslåtte tydeliggjøringen av kravet? Således “aktiviteter av forberedende og hjelpende art” samt oppsplitting av slike aktiviteter for å unngå fast driftssted?

Det har vi diskutert en del, ikke nødvendigvis i relasjon til 5(4), men generelt. Vi hadde jo denne action 1, som var i business generelt som egentlig bare ble et knefall. Problemet med elektronisk virksomhet er at den i liten grad har fysisk tilstedeværelse. Den trenger ikke fysisk tilstedeværelse og det er en ny type økonomi. Sånn at når du sitter i et norsk mediekonsern og ergrer deg grønn over at du skal betale masse skatt på dine papiraviser eller hva du har, og andre fora som ikke er fysisk tilstede i Norge ikke i særlig grad betaler særlig skatt fordi de har mulighet til å organisere seg på en annen måte. Så kan du stille spørsmål om det har noe med skattereglene å gjøre eller om det bare er en ny forretningsmodell type som utkonkurrerer noe annet. Så langt vi har sett, og også diskutert med flere mediekonserner, så ser ikke jeg at det er noe i BEPS som gjør det vanskeligere for

elektroniske virksomheter enn tidligere. Jeg tror ikke dette er et skattespørsmål, dette er en ny type virksomhet som ikke er fysisk tilstede og da skal du ikke betale skatt heller. Så kan du gå og ergre deg over det, men sånn er det. Da får vi heller passe på at vi har gode norske elektroniske virksomheter slik at vi får skatteinntekter til Norge fordi de er basert her. Så handler det om kloke hoder og utvikling av gode virksomheter. Så jeg tror ikke de henger sammen. Men det er klart hvis du driver varehandel med et eller annet lager som du har prøvd å ikke betale skatt av så. Men det er ikke hoveddelen av den virksomheten vi ser i dag, elektronisk, tror jeg.

Endringene i artikkel 5(5) fører til at agent- og kommisjonærstrukturer rammes av fast driftsstedes definisjonen med mindre agenten er en uavhengig aktør. Imidlertid åpner begrepet "uavhengig aktør" for tolkning. Tror du omformuleringen av artikkel 5(6) vil være effektiv for å stille tydeligere krav til hva som definerer en "uavhengig aktør?"

Mesteparten av kommisjonærene er jo ikke uavhengige. De jobber for et konsern, de er datterselskaper i et konsern og de er satt opp som en kommisjonær. Det er veldig få som er uavhengige og jobber for en haug med forskjellige aktører. Så sånn sett så er vel svaret mitt at ja hvis du er ute etter å ta den type virksomheter og gi dem fast driftssted i Norge, så bør det være effektivt.

Vedlegg 5: Intervju Gregar Berg-Rolness

BEPS

Du svarte på undersøkelsen at BEPS-rammeverket vil være middels effektivt (4) for å motvirke uønsket skatteplanlegging. Hva er hovedårsaken til at du tror dette?

Det er et steg på veien. For å ta det viktigste er det problemstillingen rundt den digitale økonomien. Den er åpnet i BEPS-sammenheng, men ikke utredet. På langt nær. I forhold til den digitale økonomien er det en lang vei å gå, rett og slett. I OECD-sammenheng sier man jo at den digitale økonomien er den framtidige økonomien. I det ligger det jo at dette er det store sentrale man må jobbe videre med.

Det andre aspektet jeg vil trekke frem er at hvis man skal få system på den globale økonomien, så kreves det overnasjonale, multilaterale løsninger på et helt annet nivå enn det som tradisjonelt har vært virkemåten for traktater mellom nasjonalstater. Så i forhold til å regulere den globale økonomien står altså et land overfor en lang utviklingsprosess. Så det er altså et spørsmål hvordan det vil gå. BEPS er veldig bra, de tiltakene som er kommet, men det er et steg på veien.

Tiltakspunkt 6

Du svarte på undersøkelsen at du tror tiltakspunkt 6 vil være veldig effektivt (6). Hva er årsaken til at du tror det vil ha en såpass stor effekt?

Det tror jeg! Det er åpenbart, men utgangspunktet mitt er jo formuleringen i spørsmålet. At det blir vanskelig, men det er jo noe annet enn at det blir veldig effektivt. Det er ikke sikkert at tiltakene er veldig effektive, men at det blir vanskeligere, det er helt sikkert. Det ligger jo i disse kvalifikasjonskravene til LOB som man foreslår å sette inn.

LOB, som skal utvikles i USA først, før de tas inn i OECD sammenheng, der ligger det opplagt en forbedring i forhold til treaty shopping. Og PPT, den subjektive, vil jo også bidra til at man kan skjære gjennom og det er bra. Man får verktøy for å forsvare hensikten med skatteavtalen i større grad med disse reglene absolutt. Men i hvilken grad disse verktøyene blir effektive for å få en slutt på det, det tror jeg kanskje ikke man skal ha altfor store forventninger til. Men det har noe å gjøre med disse prosessene, de går skrittvis. Man tar riktige skritt fra tid til

annen og bygger opp systemene slik at de blir bedre. Og det er viktig å konsolidere. Så man må absolutt jobbe hardt for å få konsolidert disse tingene i retten.

Du gir inntrykk av at du tror det vil være relativt vanskelig (3) å oppnå en av de fire kriteriene i LOB-klausulen. Hvorfor det? Er det en av kriteriene som skiller seg ut som mer krevende å oppnå?

Jeg sitter å tenker på hvorfor jeg svarte 3. Jeg skjønner ikke helt det.

Sånn som jeg ser det nå, tror jeg ikke det er noe vanskelig for selskaper å passere LOB- terskelen. De selskapene som driver seriøst skal klare å kvalifisere til og passere disse. Det er det grunnleggende med skatteavtalen, det skal ikke være heksekunst å passere de.

LOB-reglene skal jo komme etterhvert, i tråd med USA. Jeg tror ikke det er noe som skal gjøre ting vanskelig for internasjonal handel på noen måte for de som driver seriøst. Det vil overraske fælt om det skal bli byråkratiske terskler som blir vanskelige å håndtere. Det er et regelverk som skal viske ut de useriøse og de som prøver å slippe beskatning. Sånn sett så vil det være en terskel.

Det kan jo selvfølgelig hende at skatteyter har kjennskap til det og gir uriktige opplysninger. Det er jo alltid en mulighet. Det må man jo alltid ta høyde for at det kan være gitt uriktige opplysninger og da står man igjen overfor et større kontrolltema. Internasjonale konserner de vil nok passe inn. Men i mindre forhold så blir det vanskeligere.

Men det er jo dette, den internasjonale økonomien, det dukker det opp små selskaper og den utvikles jo veldig, det er ikke bare de store selskapene som driver rettsavskyndig virksomhet. Da må man ta høyde for uriktige opplysninger. Men uansett vil dette være en enkel regel å praktisere.

Det diskuteres hvorvidt LOB-klausulen strider mot EU-retten i forhold til etableringsfrihet og fri kapitalflyt. Har du gjort deg opp en mening rundt dette?

Det var første gang jeg hørte det. Men det høres ut som noe teoretisk. Jeg har absolutt ikke noe tro på at EU-retten vil absorbere et slikt regelverk. Det vil jeg tro altså. Selve EU-retten utvikler seg gjennom rettspraksis hvor uheldige skattemessige virkninger fanges opp fra år til år. Det vil ikke være noe nytt. Man får en videreutvikling av EU-retten i forhold til skattereglene og de tingene her. Det andre er at EU selv er en pådriver for BEPS. Og det tilsier jo at man i EU vil stå foran, rett og slett, for å implementere nye bestemmelser i skatteavtalen. Og vi ser jo eksempler på at ting som kommer opp i OECD kommer fra EU-kommisjonen. Så det er bare skremsel.

Vi tenker at det kan være lett for selskaper å skjule seg bak andre motiver enn skattemessige fordeler i opprettelsen av selskapsstrukturer. Du tror det vil være vanskelig (5) å avgjøre den subjektive testen i PPT. Kan du begrunne dette?

Ja, altså det er jo en pakke som jeg bare beslutter meg til. Det er jo et av de vanskeligste feltene i skatteretten generelt. Når man kommer til subjektive omstendigheter som har betydning for reglene, så får man bevisstemaer som er komplisert altså. Også har vi jo den norske gjennomskjæringsregelen som er på noe lignende og der er det jo masse praksis gjennom mange år som viser kompleksitet omkring dette her.

Og dette er nok ikke så enkelt. Særlig når det kommer til internasjonale forhold hvor det forretningsmessige kan virke litt ukjent for en norsk skatteforvalter. For og si det sånn, man får se hvordan forretningsmessige omstendigheter varierer i land, det kompliserer jo. Påstander om et eller annet rart forhold som ingen har hørt om i Norge. Det er klart at det vil være et kompliserende element, sett i forhold til de erfaringene vi har i landet med den tilsvarende gjennomskjæringsregelen. Så dette er ikke helt enkelt. Men noen ganger finner man jo klare beviser, derfor er den regelen viktig tross alt. Noen ganger dukker det opp en e-post eller et referat, et årsmelding eller hva som helst hvor ting blir sagt rett ut. Da har man jo en sak. Derfor er den regelen viktig. Men det varierer veldig fra sak til sak hvordan man når frem.

Hva er grunnen til at du tror at LOB-klausulen vil ha en større effekt enn PPT-klausulen?

Disse tersklene vil sannsynligvis bli sånne klare regler. Så vil den være, i større grad, forutberegnelig enn PPT-testen for den vil jo være til spesielle situasjoner. Også er det jo også den effekten av at man vil prøve å dekke sporene sine. Derfor tror jeg LOB-klausulen vil ha størst effekt.

Tiltakspunkt 7

Du er enig (5) i at Fast-driftssted definisjonen er for åpen i dagens OECD modellavtale. Og du tror at tiltakspunkt 7 vil være relativt effektivt (4). Kan du utdype dette og mener du nå at tiltakspunkt 7 fører til at definisjonen blir spesifikk nok?

Det sentrale er jo at fast driftssted fortsatt skal være fast. Fortsatt fixed place. Og det er jo ikke godt nok i en digital sammenheng. Men den står der også har man gjort visse endringer i regelen, blant annet agentregelen har blitt utvidet til å også omfatte kommisjonærsituasjoner slik at du nå får fast driftssted hvis du selger ting via kommisjonær så blir oppdragsgiver fanget opp av fast driftssted. Det er en viktig endring og det vil også da føre til at de som ønsker å unngå å bli skattepliktig på grunn av et fast driftssted vil slutte å bruke kommisjonær. Så de endringene som er gjort i fast driftssted-regelen, først og fremst den agentregelen, men også i forhold til unntakene, de vil ha betydning og vil føre til nye tilpasninger. Man vil slutte å bruke kommisjonærer til Norge og i andre land. Litt usikker på andre land, men hvertfall i norsk rett.

Også i Frankrike var det jo en dom. Det er jo den som ligger bak her. Den endringen på agentregelen, kommisjonærforholdet, skriver seg fra en høyesterettsdom - Dell-dommen. Den førte til rabalder i OECD. Dommen kom vel i 2011. Jeg har skrevet om den i boken min. Og den tolkningen hvor man da sa at Dell som solgte hardware i Norge fra Irland, fra et irsk selskap, de ble da ansett til å ikke være skattepliktige til Norge fordi de ikke hadde et fast driftssted fordi det salget skjedde gjennom en kommisjonær. Da ble det spetakkel i OECD for sånn hadde de ikke tenkt at det skulle være. Også førte det da til at det ble en endring i fast driftssted-bestemmelsen som ble tatt inn i BEPS.

Så er det et par andre ting i bestemmelsen om fast driftssted også som gjør at man raskere havner i en situasjon hvor det er fast driftssted i et land hvor man har omsetning for og si det sann. Og de har gjort noen endringer i bestemmelsen i positiv retning for og si det generelt.

I de foreslåtte endringene av artikkel 5 som skal begrense fast-driftsstedets definisjonen inngår særlig tre omgåelsesområder:

- byggeregelen (artikkel 5(3)),
- unntaksparagrafen om visse typer driftssted som ikke omfattes av definisjonen (artikkel 5(4)) og
- agent - og kommisjonærstrukturer (artikkel 5(5) og(6)).

Hvilken område tror du vil ha mest effekt?

Unntakene er jo gjort litt snevrere, slik du ikke havner så fort i unntakene.

Dette er det litt vanskelig for meg å ha noen særlig mening om fordi da må man på en måte ha studert dette her litt nærmere. Men den agentregelen, kommisjonærforholdet, den vil jo hvertfall slå hardt inn. Det er jo litt natt og dag. En situasjon hvor du får skatteplikt og en situasjon som du ikke har det. Nå er jo ikke jeg økonom så jeg vet ikke hvor fordelaktig det er å ha kommisjonær og sammenlignet ved å for eksempel bare ha en direkte ansatt eller ha et kontor i landet. Kanskje man finner ut at det er greit å ha en kommisjonær.

Jeg tror kanskje kommisjonærstrukturen som man driver i high-tech selskapene, den vil bli borte.

Det er ment at PPT-klausulen skal avhjelpe byggeregelen (artikkel5(3)). Tror du dette vil være effektivt for å unngå fast driftssted ved oppsplitting av kontrakter?

Hvordan tror du internettbaserte virksomheter vil påvirkes av endringene i unntaksregelen artikkel 5(4)? Synes du unntaket kommer bedre frem ved den foreslåtte tydeliggjøringen av kravet? Således “aktiviteter av forberedende og hjelpende art” samt oppsplitting av slike aktiviteter?

Jeg tror ikke jeg kan svare på dette sann umiddelbart. Jeg vet for lite om det altså.

Tror du PPT vil avhjelpe byggeregelen?

Ja, det tror jeg. Fordi oppsplitting, den vil lett være synlig. Den vil lett kunne se litt påfallende ut. Når man kommer borti oppsplitting vil man kanskje kunne stille litt spørsmål. Og da vil det være et godt verktøy å ha, det å kunne ta en PPT-test. Så i en sånn situasjon vil jeg tro at verktøyet er viktig, absolutt. Det blir jo litt generelt, jeg har jo ikke noe mer så det er litt tatt på gefylen.

Alt må jo prøves i praksis. Spørsmålet blir jo hvordan det blir kamouflert i forhold til hvilke tilpasninger som skjer, der er jo fantasien stor.

Har du eventuelt andre kommentarer som er av interesse?

Når man først er ute å går på fast driftssted, så er det jo sånn, som jeg begynte med i innledningsvis, i forhold til den digitale økonomien at den er man jo bare innledningsvis i gang med, den har ikke ført til konkrete forslag. Det har kommet opp forslag, men de er ikke ført inn i prosess i forhold til endring av artikkel 5.

Men man har gjort noe utredningsarbeid og løfter frem det begrepet om “signifikant økonomisk nærvær” som et nytt alternativ til fixed place. Også sier man i OECD, altså man oppfordrer i BEPS til at landene tar i bruk dette begrepet i sin internrett. Det vil si systemet er jo sånn at vi har skatteregler internt og gjennom skatteavtalene så gir vi fra oss beskatningsmyndighet. Så dette med fast driftssted, det er skatteavtaleregulering.

Internretten, det forhold at vi har anledning til å beskatte et forhold, den går bredere og videre enn det som følger av fast driftssted. Så det er jo i forhold til internretten at man bør bygge opp regler i henhold til den digitale økonomien slik at man har internrettslig hjemmel til å beskatte det selskapet som digitalt driver eller har et signifikant økonomisk nærvær i et land. For internretten er såpass vag og utsliten egentlig. Vi trenger her i landet en skjerpings på klar internrett som gir oss beskatningsrett i forhold til særlig den digitale økonomien. Og disse tingene har jeg skrevet om i artikkelen med referanser til OECD artiklene.

Vedlegg 6: Spørreundersøkelsen

Hvordan vil multinasjonale selskaper bli påvirket av BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6 og 7?

24.07.2017, 16:15

Hvordan vil multinasjonale selskaper bli påvirket av BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6 og 7?

Dette er en spørreundersøkelse som sendes til alle intervjuobjektene i forkant av intervjuet og blir grunnlaget for individualiserte intervjuer.

*Må fylles ut

1. Navn *

Base Erosion Profit Shifting (BEPS)

2. Jeg kjenner til BEPS-rammeverket. *

Markér bare én oval.

	1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

3. Jeg tror innføringen av BEPS er effektivt for å motvirke uønsket skatteplanlegging. *

Markér bare én oval.

	1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

Tiltakspunkt 6: "Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse"

4. Jeg kjenner til tiltakspunkt 6 i BEPS-rammeverket. *

Markér bare én oval.

	1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

5. Jeg tror tiltakspunkt 6 vil gjøre det vanskeligere å få skatteavtalebeskyttelse i fremtiden. *

Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

Limitation of Benefits

I henhold til LOB-klausulen må én av følgende fire kriterier være oppfylt for å oppnå skatteavtalebeskyttelse:

- selskapet må være en direkte kvalifisert person, eller
- selskapet må være eid med minst 50 % av kvalifiserte personer i samme land, eller
- selskapet må drive en aktiv form for forretningsvirksomhet, eller
- de virkelige rettighetshavere til minst 75 % av selskapet må kunne oppnå minst like god skatteavtalebeskyttelse ved en direkte investering

6. Jeg tror det er enkelt å oppnå en av de fire kriteriene i LOB- klausulen *

Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

Principle Purpose Test

Formålet med PPT-klausulen er å avdekke hvorvidt en selskapsstruktur er opprettet med den hensikt å spare skatt. PPT-klausulen består både av en subjektiv test og en objektiv test. Den subjektive testen går ut på at det er rimelig å anta at en av hovedhensiktene må ha vært å oppnå en skattefordel ut i fra all tilgjengelig informasjon. I henhold til den objektive testen, vil skattebeskyttelsen likevel ikke frafalle hvis oppnåelsen av fordelene var i samsvar med hensikten med skatteavtalen.

7. Jeg tror det vil være vanskelig å fastslå at én av hovedhensiktene med opprettelsen av selskapsstrukturen var å oppnå en skattefordel (ref. den subjektive testen i PPT-klausulen). *

Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

8. Jeg tror det vil være vanskelig å bevise at opprettelsen av selskapsstrukturen var i samsvar med hensikten med skatteavtalen (ref. den objektive testen i PPT-klausulen) *
Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6		
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

LOB- vs. PPT-klausul

9. Jeg tror LOB-klausulen vil ha større effekt enn PPT-klausulen. *
Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6		
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

10. Jeg tror PPT-klausulen vil ha større effekt enn LOB-klausulen. *
Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6		
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

Tiltakspunkt 7: "Utvidelse av "fast driftssted-definisjonen" med tilhørende beskatningsrett"

11. Jeg kjenner til tiltakspunkt 7 i BEPS-rammeverket. *
Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6		
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

12. Jeg tror at tiltakspunkt 7 vil gjøre det vanskeligere for multinasjonale selskaper å opprette selskapsstrukturer for skattemessige formål. *
Markér bare én oval.

1	2	3	4	5	6		
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

13. Jeg synes at "fast driftssted"-definisjonen i OECDs mønsteravtale før BEPS er for åpen. *

Markér bare én oval.

	1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

Tiltakspunkt 15: "Endring av skatteavtaler gjennom en multilateral traktat" (MLI)

14. Jeg kjenner til tiltakspunkt 15 i BEPS-rammeverket. *

Markér bare én oval.

	1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

15. Jeg tror en multilateral avtale er den mest hensiktsmessige måten for å implementere de BEPS-tiltakene som krever endring i skatteavtalene. *

Markér bare én oval.

	1	2	3	4	5	6	
Helt uenig	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Helt enig

Vedlegg 7: Svar på spørreundersøkelsen

Tidemerke	Navn	Jeg kjenner til BEPS-rammeverket	Jeg tror innføringen av BEPS er effektivt for å motvirke uønsket skatteplanlegging	Jeg tror Stipunkt 6 vil gjøre det vanskeligere å bli skatteavtalebeskyttelse i fremtiden.
10.03.2017 kl. 13.05.41	Eivind Furuaeth	6	4	5
17.03.2017 kl. 14.05.21	Hans Georg Wille	5	5	3
30.03.2017 kl. 20.47.34	Rolf Saastad	6	5	6
03.04.2017 kl. 09.54.01	Trude S. Sønksen	6	4	6
01.05.2017 kl. 09.55.30	Gregar Berg-Rohness	6	4	6

Jeg kjenner til Stipunkt 6 i BEPS-rammeverket	Jeg tror det er enkelt å oppnå en av de fire kriteriene i LOB- klausulen	Jeg tror det vil være vanskelig å fastslå at én av hovednærskene med opprettelsen av selskapsstrukturen var å oppnå en skattefordel (ref. den subjektive testen i PPT-klausulen)
5	3	2
5	3	2
6	5	2
6	4	4
6	3	0

Jeg tror det vil være vanskelig å bevise at opprettelsen av selskapsstrukturen var i samsvar med hensikten med skatteavtalen (ref. den objektive testen i PPT-klausulen)	Jeg tror LOB-klausulen vil ha større effekt enn PPT-klausulen	Jeg tror PPT-klausulen vil ha større effekt enn LOB-klausulen
5	5	2
3	5	2
5	3	4
3	4	3
2	5	2

Jeg kjenner til Stipunkt 7 i BEPS-rammeverket	Jeg tror at Stipunkt 7 vil gjøre det vanskeligere for multinasjonale selskaper å opprette selskapsstrukturer for skattemessige formål	Jeg synes at "fast driftssted"-definisjonen i OECDs ministeravtale for BEPS er for åpen	Jeg kjenner til Stipunkt 15 i BEPS-rammeverket
5	4	3	6
5	5	5	5
6	4	1	6
6	4	3	6
6	4	5	6

Jeg tror en multilateral avtale er den mest hensiktsmessige måten for å implementere de BEPS-tiltakene som krever endring i skatteavtalene
6
6
6
5
6

Vedlegg 8: Preliminary

MSc in Business

Major in Business Law, Tax and Accounting

**“Hvordan vil selskapsstrukturer over
landegrenser bli påvirket av endringer i
reglene om “treaty shopping” og “fast
driftssted”?”**

En analyse av BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6 og 7

Veileder: Roy Kristensen

Innholdsfortegnelse

1 Introduksjon til emnet	130
2 Forskningsspørsmål	131
3. Tidligere forskning	132
3.1 Skatteplanlegging	132
3.2 Lovgivning	133
3.2.1 Skatteavtaler.....	133
3.2.1.1 OECDs Mønsteravtale.....	133
3.2.1.2 BEPS-rammeverkets tiltak 6 - Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse.....	134
3.2.1.3 BEPS- rammeverkets tiltak 7- Utvidelse av "fast driftssted"-definisjonen med tilhørende beskatningsrett.....	135
3.2.2 EØS-avtalen.....	136
3.2.3 Andre tiltak.....	136
3.2.3.1 Irland med nye skatteregler.....	136
4 Forskningsmetode	137
5 Tidligere skattesaker blant multinasjonale selskaper	138
5.1 Inditex-case.....	138
5.2 Statkraft-case.....	139
5.2 Google-case.....	140
5.3 Andre aktuelle saker.....	140
6 Fremdriftsplan	141
7 Kilder	142

1 Introduksjon til emnet

Økt globalisering har ført til massiv økning i antall multinasjonale selskaper. I følge Store Norske Leksikon er et multinasjonalt selskap “*et foretak med virksomhet i flere land*”. Multinasjonale selskaper har i mange år utnyttet det internasjonale skattesystemet gjennom å opprette selskapsstrukturer på tvers av landegrensene og dermed oppnådd store skattebesparelser. Skattereglene endres kontinuerlig i forsøk på å forhindre skatteplanlegging.

En slik selskapsstruktur kan for eksempel være en “dobbel-irsk”-struktur. Facebook er et av mange selskaper som bruker denne strukturen. De har opprettet to datterselskaper i Irland hvor det ene selskapet overfører sitt overskudd til det andre i form av royalties. På denne måten går det første selskapet i underskudd. I Irland er inntekter fra royalties skattefrie og dermed slipper selskapet som mottar overføringen å betale skatt av denne. Et annet kjennetegn ved skattegunstige selskapsstrukturer er at mottakerselskapet er formelt registrert i et skatteparadis. Dette gjelder også Facebook hvor det irske mottaker selskapet er formelt registrert i Cayman Island der internasjonale selskaper er fritatt for skatt. En siste variant av en skattegunstig struktur som er verdt å nevne er en “dobbel-irsk nederlandsk sandwich”. Denne blir blant annet brukt av Google ved at de har opprettet to irske datterselskaper - et i Irland og et i Bermuda. Globale annonseinntekter sluses fra selskapet i Irland gjennom et nederlandsk selskap før pengene ender i skatteparadiset Bermuda (Dagens Næringsliv, 2013).

De multinasjonale selskapene reguleres basert på ulike regelsett verden over. Internasjonal skatterett reguleres både gjennom nasjonale lover/regler, skatteavtaler og internasjonal rett. Det er en stor utfordring å utvikle et felles sett med internasjonale skatteregler. De mange skatteavtalene åpner for ulike smutthull som bidrar til skatteplanlegging slik som beskrevet over i forhold til ulike selskapsstrukturer.

I norsk skatterett er internasjonale skatteregler blant annet regulert i sktl. §13-1. Denne paragrafens fjerde ledd viser til OECDs (Organisasjon for økonomisk samarbeid og utvikling) mønsteravtale, som er en av de viktigste skatteavtalene som regulerer internasjonal skatterett. Denne modellavtalen er stadig under

utvikling og i 2015 ble BEPS-rammeverket utviklet som et bidrag til å løse utfordringene med skatteplanlegging som ligger til grunn for forskningsspørsmålet vårt.

BEPS (Base Erosion Profit Shifting) er en strategi som brukes av multinasjonale selskaper, ved å flytte profitten fra selskaper i land med høy skatt til selskaper i land med lav skatt. OECD har laget et rammeverk i samarbeid med over 100 land, som heter G20 Base Erosion Profit Shifting (BEPS) package, bestående av 15 ulike tiltakspunkter. Disse tiltakene skal forhindre at multinasjonale selskaper flytter sin profitt til land med lavere skatt, og vil dermed sikre at beskatningen skjer der hvor verdiskapningen skjer.

I dag er BEPS-rammeverket under implementering og medlemslandene kan i stor grad velge hvordan dette skal implementeres i forhold til gjeldende nasjonale regler. Imidlertid er noen av tiltakspunktene i BEPS-rammeverket minimumskrav som alle må innføre. Ifølge Siv Jensen er Norges regjering støttende til at alle deltakerland implementerer rammeverket i størst mulig grad, for å oppnå ønsket effekt (Regjeringen, 2016). Deltakerlandene har i løpet av 2016 kommet frem til en multilateral avtale som forklarer hvordan lover og regler skal implementeres blant annet gjennom nye formuleringer i OECD's rammeavtale. Det skal være en formell signering av denne avtalen i juni 2017 i Paris (OECD, 2016).

2 Forskningsspørsmål

Formålet med vår masteroppgave er å undersøke om innstramming av internasjonale skatteregler vil føre til at det vil være vanskeligere å utføre skatteplanlegging. Ifølge Deloitte vil BEPS-rammeverket medføre endringer for store virksomheter *“(…) få konkrete konsekvenser i form av økt kontroll, økt dokumentasjonsbyrde og risiko for økt skatt, herunder risiko for dobbeltbeskatning”* (Deloitte, 2015a).

Det er mange velkjente smutthull som åpner for skatteplanlegging. Deloitte er av den oppfatning at BEPS-rammeverket vil *“medføre betydelige endringer for nasjonale og internasjonale skatteregler”* (Deloitte, 2016a). For å begrense

oppgavens omfang har vi valgt å fokusere på tiltakspunkt 6 og 7, henholdsvis vedrørende “*Treaty shopping*” og “*Fast driftssted-definisjonen*”. Disse punktene er nærmere omtalt og definert i kapittel 3 nedenfor. Vi har formulert følgende forskningsspørsmål:

“Hvordan vil selskapsstrukturer over landegrensers bli påvirket av endringer i reglene om “treaty shopping” og “fast driftssted”?”

- *En analyse av BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 6 og 7*

Studien vår deles i to hoveddeler for å svare på valgt forskningsspørsmål. I den første delen vil belyse dagens situasjon og hvordan denne kan endres som følge av BEPS-rammeverket, herunder lover og regelsett som regulerer internasjonal skatterett samt ulike smutthull som åpner for skatteplanlegging. Den andre delen av studien er en casestudie. De casene vi har valgt å undersøke i forhold til deres selskapsstrukturer og skatteplanlegging er Statkraft, Inditex og Google.

Med tanke på at dette nye rammeverket fortsatt er under implementering har vår studie et fremtidsperspektiv, men det er nyttig å studere et par tidligere og dagsaktuelle skattesaker der BEPS-rammeverket kunne hatt betydning. Vi ønsker å finne ut hvordan situasjonen for disse selskapene hadde vært dersom BEPS-rammeverket hadde vært implementert tidligere.

3. Tidligere forskning

3.1 Skatteplanlegging

Vi har undersøkt hva som finnes av tidligere forskning innenfor skatteplanlegging. En av grunnene til at vi har tatt interesse for dette emnet er Transocean-saken som fikk mye medieoppmerksomhet i 2014. Ved å søke på Bibsys Brage som er et arkiv med publikasjoner fra norske institusjoner finner vi en del tidligere masteroppgaver som har skrevet om skatteplanlegging i norske og skandinaviske selskaper. Det er også noen oppgaver som har skrevet om store multinasjonale selskaper, men vi kan derimot ikke finne noen oppgaver som har sett på skatteplanlegging hovedsakelig i forhold til BEPS-rammeverket. Dermed, i tillegg til at BEPS er en svært dagsaktuell strategi for multinasjonale selskaper, har vi valgt å studere dette i denne masteroppgaven.

3.2 Lovgivning

3.2.1 Skatteavtaler

I internasjonal beskatning vil i hovedsak tre regelsett være gjeldende: intern rett, det andre lands skatterett og en eventuell skatteavtale (Gjems-Onstad et. al, 2015). En skatteavtale er en avtale mellom to eller flere land som har som hensikt å unngå dobbeltbeskatning og forebygge skatteunndragelse. Skatteavtalene kan kun begrense beskatningen slik at man ikke skal kunne bli skattlagt utover nasjonal rett. I prinsippet gjelder det at en skatteavtale ikke kan inneholde regler som på generelt grunnlag skjerper beskatningen og at skatteyter vil kunne kreve at det ses bort fra skatteavtalen dersom det vil lønne seg for han (Zimmer, 2009).

3.2.1.1 OECDs Mønsteravtale

OECDs Mønsteravtale ble lagt frem i 1963 og har siden blitt oppdatert kontinuerlig i forhold til retningslinjer og kommentarer. Mønsteravtalen er i dag grunnlag for de fleste skatteavtaler mellom land. De nyeste endringene i OECDs mønsteravtale er BEPS-rammeverket som består av 15 ulike tiltak som blant annet skal hindre flytting av overskudd. De 15 tiltakspunktene følger her:

1. Utfordringene ved å beskatte den digitale økonomien
2. Nøytralisering av ulik skattemessig klassifisering av hybride finansielle instrumenter og hybride enheter (selskaper mv.)
3. Styrking av CFC-regler (NOKUS)
4. Forslag til utforming av rentebegrensningsregler
5. Bekjempelse av skadelige skatteregimer
- 6. Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse**
- 7. Utvidelse av “fast-driftssted” - definisjonen med tilhørende beskatningsrett**
8. Endringer i retningslinjene for internprising
9. Endringer i retningslinjer for internprising
10. Endringer i retningslinjer for internprising
11. Måling og kontroll av BEPS
12. Meldepliktregler for skatteplanlegging
13. Nye krav til internprisingsdokumentasjon og land-til-land-rapportering

14. Effektivisering av tvisteløsningsmekanismen (MAP)

15. Endring av skatteavtaler gjennom en multilateral traktat

Da vi fokuserer på tiltakspunkt 6 og 7, gir vi en oversikt over hvilke konsekvenser disse får i OECDs mønsteravtale nedenfor.

3.2.1.2 BEPS-rammeverkets tiltak 6 - Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse

Begrepet “treaty shopping” brukes om multinasjonale selskaper som utnytter at enkelte land har lavere skatter enn deres hjemmehørende land. Hvis det ikke er noen skatteavtale mellom de to landene vil selskapet kunne dra nytte av dette og oppnå store skattebesparelser. Til tross for at de fleste land har opprettet skatteavtaler seg i mellom, finnes det alltid smutthull som kan utnyttes. Det er disse smutthullene rammeverkets tiltak 6 skal forsøke å lukke (Business Dictionary).

I følge Deloitte vil rammeverkets tiltak 6 forplikte “... *den enkelte stat å ivareta en såkalt minimumsstandard*”. Implementeringen av dette tiltakspunkt innebærer at man i skatteavtalene skal inkludere “... *en uttrykkelig uttalelse om at hensikten med skatteavtalen er å unngå dobbeltbeskatning uten å skape mulighet for uberettigede unngåelser eller redusert beskatning som følge av skatteplanlegging, herunder «treaty shopping»*” (Deloitte, 2015a).

I tillegg skal hver stat implementere en spesiell eller generell omgåelsesregel. Dette skal skje enten med en kombinasjon av de to, en generell omgåelsesregel eller ved at man implementerer en spesiell omgåelsesregel sammen med nasjonale omgåelsesregler. Ekspertene mener at man i Norge vil komme til å implementere både en spesiell omgåelsesregel i form av “Limitation of Benefits”, heretter LOB, og en generell omgåelsesregel gjennom “Principal Purpose Test”, heretter PPT (Deloitte, 2015b).

LOB stiller blant annet krav til selskapsform, eierskap, aktivitet mv. hvor én av følgende fire klausuler må være oppfylt for å få skatteavtalebeskyttelse;

1. selskapet må være en direkte kvalifisert person, **eller**

2. selskapet må være eid med minst 50 % av kvalifiserte personer i samme land, **eller**
3. selskapet må drive en aktiv form for forretningsvirksomhet, **eller**
4. de virkelige rettighetshavere til minst 75 % av selskapet må kunne oppnå minst like god skatteavtalebeskyttelse ved en direkte investering

(Deloitte, 2015b)

PPT er en subjektiv test som er mer generell og åpen enn LOB. Formålet med klausulen er å avdekke hvorvidt en selskapsstruktur er opprettet med den hensikt å spare skatt. Dersom dette er tilfellet, vil skatteavtalebeskyttelsen frafalle. Implementeringen av disse to klausulene er avhengig av hvert enkelt lands nasjonale omgåelsesregler og vil derfor variere i ulik grad fra land til land. (Deloitte, 2015b)

3.2.1.3 BEPS- rammeverkets tiltak 7- Utvidelse av "fast driftssted"-definisjonen med tilhørende beskatningsrett

"Fast driftssted er en forutsetning for statens beskatningsrett overfor virksomhetsinntekter" (Deloitte, 2015). Formålet med rammeverkets tiltak 7 er således å stramme inn reglene for hva som er definert som fast driftssted. I dag åpner OECDs mønsteravtale artikkel 5 for utnyttelse av denne definisjonen med skattebesparelser som insentiv. Det er i hovedsak tre omgåelsesområder, BEPS-rammeverkets tiltakspunkt 7 skal motvirke.

Først og fremst blir reglene for fast driftssted i forhold til agent- og kommisjonærstrukturer innstrammet gjennom å omformulere artikkel 5, paragraf 5. I dag oppfyller ikke agent- og kommisjonærstrukturer definisjonen om fast driftssted, men etter innføringen av det nye BEPS-rammeverket vil også disse strukturene være innunder fast driftssted. Dette gjelder likevel ikke dersom agenten er en uavhengig aktør i henhold til artikkel 5, paragraf 6. Begrepet "uavhengig aktør" åpner for tolkning og paragraf 6 er derfor etter BEPS-rammeverket omformulert slik at det stiller tydeligere krav for hva som karakteriserer en uavhengig aktør.

I artikkel 5 paragraf 4, er det en unntaksregel som omfatter visse deler av en virksomhet som ikke blir ansett som fast driftssted. De selskaper der lagerhold, showroom og levering er en stor del av virksomheten, for eksempel i internettbaserte selskaper, vil kunne utnytte dette og unngår således skatt selv om store deler av virksomheten drives i dette landet. Hovedhensikten med denne unntaksregelen har hele tiden vært at det skal gjelde dersom aktivitetene er av forberedende og hjelpende art, men mange mener at dette ikke har kommet tydelig nok frem. Paragrafen er derfor nå omformulert i ledd e) og f) slik at dette kommer tydelig frem og ikke kan unngås. I tillegg legges det til en bestemmelse i artikkel 5, paragraf 4 som regulerer oppsplitting av aktivitet for å unngå at det er en del av fast driftssted. Formålet med dette er at man ikke vil kunne skille ut forberedende og hjelpende aktiviteter som har sammenheng med kjerneaktivitetene og er hjemmehørende i samme land.

Et siste element i artikkel 5 som er av betydning er “byggeregelen”, paragraf 3, som gjelder oppsplitting av kontrakter (i deler under 12 måneder) for å unngå fast driftssted som avhjelpes ved den nye PPT-regelen nevnt i tiltak 6 (PwC, 2015).

3.2.2 EØS-avtalen

Som nevnt er EØS-avtalen en sentral avtale i internasjonal skatterett. EØS-avtalen inneholder ikke regler som beskytter mot internasjonal dobbeltbeskatning da dette reguleres i de ulike skatteavtalene. Den stiller heller ikke krav til hvordan partene i skatteavtalene fordeler beskatningsretten seg i mellom. Imidlertid stiller EØS-avtalen krav til hvordan skatteleggingen gjennomføres i den stat som, i følge skatteavtalen, har beskatningsrett (Zimmer, 2015).

3.2.3 Andre tiltak

3.2.3.1 Irland med nye skatteregler

Et av de største smutthullene i internasjonal skatterett har lenge vært det som kalles “dobbel-irsk” selskapsstruktur som tidligere nevnt. Fra og med 1. januar 2015 endret Irland sine skatteregler for å stenge dette smutthullet. Før var utenlandske selskaper som var irsk- innarbeidede ikke hjemmehørende i Irland og dermed ikke skattepliktige. Når reglene ble endret ble disse selskapene ansett som hjemmehørende i Irland. Likevel fikk selskaper som har brukt “dobbel irsk”-

modellen mulighet til å finne en ny modell innen 2020, og er derfor ikke ansett som hjemmehørende i Irland før i 2021 (The Economist, 2014).

4 Forskningsmetode

Den systematiske måten å *innhente data* om virkeligheten, ofte kalt empiri, kalles forskningsmetode (Halvorsen, 2008). Man skiller gjerne mellom kvalitativ og kvantitativ metode. Førstnevnte metode egner seg når målet er å få bedre forståelse av et fenomen, hvor det finnes lite informasjon om fenomenet fra før (Jacobsen, 2005). I følge Jacobsen (2005) er en kvalitativ metode ofte brukt i et intensivt forskningsdesign.

I følge Jacobsen (2005) er et forskningsdesign en beskrivelse av *hvordan* en studie skal gjennomføres for å besvare en problemstilling og et forskningsspørsmål. Det må avklares om studien skal være ekstensiv (gå i bredden) eller intensiv (gå i dybden). Et intensivt design bidrar til at man i aller største grad innhenter relevant data av få enheter for en dyp og detaljert forståelse.

I kvalitativ metode anvendes ofte et casedesign (intensivt) som studerer et utvalg av ulike case i detalj. Årsak og virkning klarlegges gjennom å studere casene i et forklarende og komparativt design. Informasjon innhentes via intervjuer, observasjon/hospitering og dokumentstudier (Jacobsen, 2005).

For å få en bedre forståelse av skatteplanlegging i multinasjonale selskaper vil vi bruke kvalitativ forskning som forskningsmetode. I kvalitativ metode vil den interne validiteten være høy, mens den eksterne validiteten vil være lav. Således vil det være en deduktiv resonnering slik at dersom det vises at valgte hypoteser er sanne vil det være en implikasjon på at BEPS-rammeverket har innflytelse på hindring av skatteplanlegging.

Ettersom vår problemstilling og forskningsspørsmål dreier seg mye om spørreordene “hvorfør og hvordan” vil det i vår oppgave være fokus på forståelse (Jacobsen, 2005). For oss vil et naturlig valg av forskningsdesign være casestudie da vi vil få en dypere forståelse av dagens praksis i forhold til skatteplanlegging gjennom tre ulike casestudier; Inditex, Statkraft og Google. Det vil også være et

komparativt design da vi vil sammenligne casene i forhold til valgte tiltakspunkter i BEPS-rammeverket.

En stor del av datainnsamlingen vil være dokumentanalyse av sekundærdata i form av publiserte artikler om BEPS-rammeverket, og aktuell lovgivning. Her vil eventuelt en kvalitativ og kvantitativ metode kombineres. Det kan også bli aktuelt med noe primærdata i form av faglig input fra personer som jobber innenfor dette fagområdet til daglig.

5 Tidligere skattesaker blant multinasjonale selskaper

Som et utgangspunkt har vi nedenfor forklart tre skattesaker som vil bli brukt som eksempler gjennom oppgaven. Vi har valgt å ha mest fokus på Inditex, men de øvrige sakene som er beskrevet vil også bli brukt i ulik grad som eksempler.

5.1 Inditex-case

Inditex er et spansk tekstilfirma som er eieren av flere store internasjonale kleskjeder som Zara og Massimo Dutti. 8. desember 2016 la “De europeiske grønne/ Den europeiske frie allianse” frem en rapport som viser at Inditex har spart minst 585 millioner euro på aggressiv skatteplanlegging i årene 2011 - 2014. De har opprettet datterselskaper i lavskatteland som Irland, Nederland og Sveits. En av metodene de har brukt er at datterselskaper i ulike europeiske land som Spania, Frankrike og Italia har betalt royalties til selskapet i Nederland. Slike godtgjørelser er en kjent metode mange store selskaper bruker for å flytte penger til selskaper som er lokalisert i lavskatteland ved at de betaler for bruk av merkevarenavnet. I Irland har Inditex både hatt et finansieringsselskap som har stått for transaksjoner og lån innad i selskapet. I tillegg er selskapet bak e-handel lokalisert her. Disse selskapene har nesten ikke betalt skatt, selv om de har hatt høy omsetning.

I tillegg til disse to metodene i Nederland og Irland har Inditex hatt et selskap i Sveits som har kjøpt inn varer som er produsert i Marokko, Bangladesh og Tyrkia. Deretter har de solgt disse varene videre til andre Inditex selskaper. Dermed blir mye av verdien for varene beskattet i et land som har lav skatt i forhold til andre europeiske land. En av hovedbudskapene EFA og De europeiske grønne ønsker å

formidle med denne rapporten er at hvis man skal kunne unngå denne typen skatteplanlegging i fremtiden må det bli mer åpenhet om selskapenes skatteregnskaper på tvers av landegrensene innad i Europa.

Vi mener at Inditex er et relevant case for vår oppgave fordi den belyser begge de to tiltakspunktene som skal studeres. Bruk av datterselskaper og overføring av royalties til lavskattelandet Nederland vil bli vanskeligere med tiltakspunkt 6 i BEPS-rammeverket. E-handelsselskapet i Irland vil også reguleres strengere etter omformuleringen av artikkel 5 paragraf 4 som en del av tiltakspunkt 7 i BEPS-rammeverkets.

5.2 Statkraft-case

Statkraft er et selskap som er heleid av staten og som i flere år har drevet med gunstig skatteplanlegging gjennom et datterselskap i Belgia. Dette datterselskapet fungerer som en internbank for selskapet og har blant annet gitt lån til flere av konsernets selskaper. Selskapet som heter Statkraft Treasury Centre har også drevet med kortsiktige plasseringer.

Enkelt forklart har Statkraft Treasury Centre i Belgia gitt lån til norske datterselskaper. Dette har ført til at renteinntektene fra disse lånene blir skattlagt med en lav skattesats i Belgia, mens datterselskapet får fradrag for renteutgifter her i Norge hvor det er høy skatt. Aftenposten har beregnet at Statkraft har spart ca. 3 milliarder norske kroner i skatt fra 2008 og frem til i dag. I løpet av de to siste årene har Statkraft halvert bankens aktiviteter og flyttet mye av kapitalen tilbake til Norge, selv om de mener at dette ikke er på grunn av skattesaken, men på grunn av mindre utenlandsinvesteringer.

Det som er spesielt med denne saken er at det dreier seg om et selskap som er 100 % eid av staten. Myndighetene i Norge jobber kontinuerlig for å unngå at selskaper prøver å unndra skatt fra staten og at et av deres egne selskaper driver med dette er derfor ikke moralsk riktig.

Av de to valgte tiltakspunkter i BEPS-rammeverket vil Statkraft sitt belgiske datterselskap i hovedsak kunne bli påvirket av tiltakspunkt 6 og den generelle omgåelsesregelen (PPT). Dette fordi selskapet er opprettet med den hensikt å spare skatt.

5.2 Google-case

Google er et verdensomfattende selskap som har organisert informasjon gjennom søketeknologi og -tjenester både for å gjøre internett bedre både for personer og bedrifter. Den 21. desember 2016 skrev Bloomberg om Googles selskapsstruktur som utnytter skattesmutthull i Irland og Nederland - den såkalte “dobbel irsk nederlandsk sandwich”.

I 2015 sparte Alphabet, Googles morselskap, 3,6 milliarder amerikanske dollar. Med dagens kurs omregnes besparelsen til 31,3 milliarder norske kroner. Skattebesparelsen lot seg gjøre ved at globale annonseinntekter ble sluset gjennom et nederlandsk selskap uten ansatte til Bermuda. I selskapsstrukturen finner man også et annet irsk selskap i Irland som samler alle de globale annonseinntektene og sender de til Nederland før de sluses til det irske selskapet i Bermuda. Utenfor USA, gir det nederlandske og bermudiske selskapet Google en effektiv skatteprosent på 6.4.

Det interessante her er, som nevnt i kapitlet “Tidligere forskning”, at Irland i 2015 vedtok nye regler som skal bidra til å lukke dette smutthullet og har gitt selskaper med tilsvarende struktur som Google fem år på å finne en annen praksis.

For oppgaven vår vil også Google sin selskapsstruktur være relevant å diskutere da de vil kunne rammes av både tiltakspunkt 6 og 7 i BEPS-rammeverket. Det interessante i forhold til disse to tiltakspunktene er, som nevnt i kapittel 1, Googles to irske datterselskaper og deres slusing av globale annonseinntekter gjennom Nederland på vei til skatteparadiset Bermuda.

5.3 Andre aktuelle saker

Vi tar høyde for at det kan dukke opp andre aktuelle caser i løpet av tiden vi jobber med denne oppgaven som kan påvirkes av tiltakspunkt 6 og 7 i BEPS-rammeverket og dermed være av interesse for denne oppgaven.

6 Fremdriftsplan

Januar:

- Ferdigstille problemstilling og hypotese
- 16. januar: Preliminary innleveres
- Sette oss inn i reglene for innhenting av primærdata

Februar:

- Finne ut hvilke fagpersoner vi ønsker informasjon fra/intervjuer med.
- 28. februar: Ferdig med “Introduksjon” og “Tidligere forskning”.
- Planlagt fremdriftsmøte med veileder.

Mars:

- Gjennomføre samtaler/intervjuer med fagpersoner.
- 15. mars: Ferdig med “Metode”.

April:

- Planlagt fremdriftsmøte med veileder.
- Gjennomføre selve analysen.

Mai:

- 31. mai: Ha ferdig et første utkast klart til gjennomlesing.

Juni/juli:

- Fokus på forbedringer og eventuelt nødvendige endringer.

August:

- 15.august - 31.august levere.

7 Kilder

Aftenposten. (13.09.16) I årevis har Statkraft spart milliarder i skatt på å flytte penger til Belgia. Nå har Skatteetaten fått nok. Hentet fra:

<http://www.aftenposten.no/okonomi/I-arevis-har-Statkraft-spart-milliarder-i-skatt-pa-a-flytte-penger-til-Belgia-Na-har-Skatteetaten-fatt-nok-585850b.html>

BDO (07.10.2015). OECD anbefaler skatteendringer. Hentet fra:

<http://www.bdo.no/oecd-anbefaler-skatteendringer/>

Bloomberg. (21.12.16) Google lowered 2015 taxes by \$3.6 billion using “dutch sandwich”

<https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-12-21/google-lowered-2015-taxes-by-3-6-billion-using-dutch-sandwich>

Business Dictionary. Treaty Shopping. Hentet fra:

<http://www.businessdictionary.com/definition/treaty-shopping.html>

Dagens Næringsliv (07.12.2013). Facebook skatter 0,1 prosent. Hentet fra:

<http://www.dn.no/nyheter/utenriks/2013/12/07/facebook-skatter-01-prosent>

Deloitte (2015a). De endelige BEPS-tiltakene er klare. *Deloitte AS*.

Deloitte (2015b). Ny supertraktat 25.11.2015. *Deloitte AS*.

European Commission (06.01.2017) Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Hentet fra: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

E24. (22.12.16) Slik sparte Google 31 milliarder i skatt. Hentet fra:

<http://e24.no/boers-og-finans/google/slik-sparte-google-31-milliarder-i-skatt/2388008>

Gjems-Onstad, O., Ferdowski, S. O., Folkvord, B. & Furuseth, E. (2015). *Norsk Bedriftsskatterett, 9. Utgave*. Oslo: Gyldendal Akademisk

Halvorsen, K. 2008. *Å forske på samfunnet: en innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo Cappelen Damm Akademisk.

Jacobsen, D. I. 2005. *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode*, Oslo, Cappelen Damm Akademisk.

KPMG. (28.10.2016) EU-kommisjonen (re)lanserer skattereform. Hentet fra:

<https://home.kpmg.com/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2016/10/eu-kommisjonen-relanserer-skattereform.html>

Nettavisen. (05.01.16) Skattemyndighetene ettergår Statoil og Statkraft. Hentet fra:

<http://www.nettavisen.no/na24/skattemyndighetene-ettergar-statoil-og-statkraft/3423170812.html>

OECD (2015). Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. *OECD Publishing*.

OECD (2015). Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status. *OECD Publishing*.

OECD (2016). Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to prevent BEPS. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

Pwc (2015). BEPS - anbefalingene og virkninger i Norge. Hentet fra:

<https://www.pwc.no/no/nyheter/skatt/beps-anbefalingene-og-virkninger-i-norge.pdf>

Regjeringen (2016). Svar på spørsmål nr. 976 fra Stortingsrepresentant Arild Grande. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/svar-pa-sporsmal-nr.-976-fra-stortingsrepresentant-arild-grande/id2499390/>

Store Norske Leksikon. Flernasjonalt foretak. Hentet fra:

https://snl.no/flernasjonalt_foretak

The Economist (18.10.2014). Death of Double Irish. Hentet fra:

<http://www.economist.com/news/finance-and-economics/21625876-irish-government-plans-alter-one-its-more-controversial-tax>

The Greens in the European Parliament/ European Free Alliance. (08.12.16). Tax shopping Exploring Zara's tax business. Hentet fra:

<http://www.greens-efa.eu/tax-shopping-16316.html>

Zimmer, F. (2008). *Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave*. Oslo: Universitetsforlaget