



Handelshøyskolen BI i Oslo

BTH 36201

Bacheloroppgave - Økonomi og administrasjon

Bacheloroppgave

Årsaker til skatteflukt og skattens rolle på
samfunnsøkonomisk effektivitetstap

Navn: Aleksandra Franciska Mathisen, Marthe
Konstanse Myhrvold

Utlevering: 08.01.2018 09.00

Innlevering: 04.06.2018 12.00

Forord

Denne oppgaven er skrevet for å avslutte bachelorstudiet i økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Oppgaven er skrevet med hensikt på at dette er et samfunnsøkonomisk aktuelt tema og at vi finner det svært interessant.

Vi vil takke vår foreleser og veileder Terje Synnestvedt, Førstelektor ved Institutt for samfunnsøkonomi på BI.

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG.....	III
1. INNLEDNING.....	1
2. SKATTENS PLASS I ØKONOMIEN OG SAMFUNNET	1
2.1 <i>Det norske skattesystemet</i>	1
2.1.1 <i>Skattene og sammensetningen av det norske skattesystemet</i>	1
2.1.2 <i>Indirekte skatter</i>	3
2.1.3 <i>Direkte skatter</i>	6
2.1.4 <i>Samfunnskontrakten</i>	10
2.2 EGENSKAPER VED ULIKE SKATTEFORMER	10
2.2.1 <i>Fordelingseffekter ved skatteformene</i>	10
2.2.2 <i>Skattene i Norge sammenlignet med skattene i OECD-land</i>	11
2.2.3 <i>Skatteavtaler</i>	12
3. SKATTEFLUKT.....	13
3.1 HVA ER SKATTEFLUKT	13
3.1.1 <i>Skattesatsens påvirkning på skatteflukt</i>	15
3.2 SKATTEPARADISENE	16
3.3 METODER SOM BENYTTES VED KAPITALFLUKT	17
3.3.1 <i>Overskuddsflytting</i>	18
3.3.2 <i>Internprising</i>	19
3.3.3 <i>Tynn kapitalisering i Norge</i>	22
3.4 METODER FOR Å HINDRE KAPITALFLUKT	23
3.4.1 <i>Armlengdeprinsippet</i>	23
3.4.2 <i>BEPS og CCCTB</i>	24
3.4.3 <i>Skatteamnesti</i>	26
4. SAMFUNNSØKONOMISKE TAP VED BESKATNING	26
4.1 EFFEKTIVITETSTAP VED SKATT OG AVGIFT	26
4.1 EFFEKTIVITETSTAP VED AVGIFT I ET PRODUKTMARKED	26
4.2 EFFEKTIVITETSTAP VED INNTEKTSSKATT	28
4.3 MILJØAVGIFTER	32
4.4 LUMP SUM SKATTER	32
4.5 EFFEKTIVITETSTAPET VOKSER GENERELT EKSPONENTIELT	33
4.6 VURDERING AV EFFEKTIVITETSTAP	37
5. DRØFTING.....	38
6. AVSLUTNING.....	39
7. REFERANSELISTE.....	40

Sammendrag

Formålet med oppgaven er å få bredere kunnskap vedrørende årsaker til skatteflukt og dets påvirkning på skattesystemet ved å blant annet se på det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet. Påvirkningskraften til skatteflukten har vist seg å være relevant for fordelingseffektene av skattene og videre hvordan dette påvirker Norge som en velferdsstat. Den teoretiske forankringen består av tre deler.

En innføring av relevante skatteformer og hovedmekanismene i det norske skattesystemet vil være hensiktsmessig å kjenne til for å få en god forståelse underveis i oppgaven. Vi vil også presentere begrepene samfunnskontrakt og skatteavtaler. Videre kommer vi inn på temaet skatteflukt hvor vi henholdsvis vil fokusere på skatteunndragelse og skatteunngåelse. Gjennom et studie vil det komme frem en sammenheng mellom skattesatsens påvirkning på skatteflukt. Herunder gjør vi rede for metoder som benyttes ved kapitalflukt og metoder som skal forhindre kapitalflukten. Teorien vil avrundes ved å se på det samfunnsøkonomiske tapet ved beskatning, hvilket vi kan utlede ved å se på effektivitetstapet som oppstår ved skatt og avgift. Vi skal også se på mulige justeringer for skattesystemet slik at det bli minst mulig tap for samfunnsøkonomien. Underveis vil teorien bli koblet opp mot artikler og studier som er gjort i inn- og utland.

Avslutningsvis vil vi drøfte hva som driver privatpersoner og bedrifter til å bedrive skatteflukt. Vi diskuterer hvordan skattemoralen blir negativt påvirket og ressursene som er satt i gang for å motvirke dette. Et viktig poeng vi drøfter er hvorfor det er viktig å holde den norske skattemodellen konkurransedyktig, som vil være vesentlig for å opprettholde konkurransefortrinn.

1. Innledning

Dette er en generell bacheloroppgave hvor vi tar for oss teori fra forskjellige samfunnsøkonomiske fagområder. Temaet for oppgaven er årsaker til skatteflukt og dets påvirkning på skattesystemet ved å blant annet se på det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet. Oppgaven gir en innføring av det norske skattesystemet for så å se på hva som kan føre til skatteflukt fra Norge. Underveis i oppgaven har vi sett på relevante studier som er gjort i inn- og utland samt sett på koblinger som er relevante for situasjonen i Norge.

Vi har gjennom artikler i aviser og tidsskrifter sett hvordan selskaper og privatpersoner velger å flytte på kapital for å ende med en redusert skattebelastning.

Det er blitt gjort nødvendige avgrensninger ved valg av teori, da det er et omfattende tema.

2. Skattens plass i økonomien og samfunnet

2.1 Det norske skattesystemet

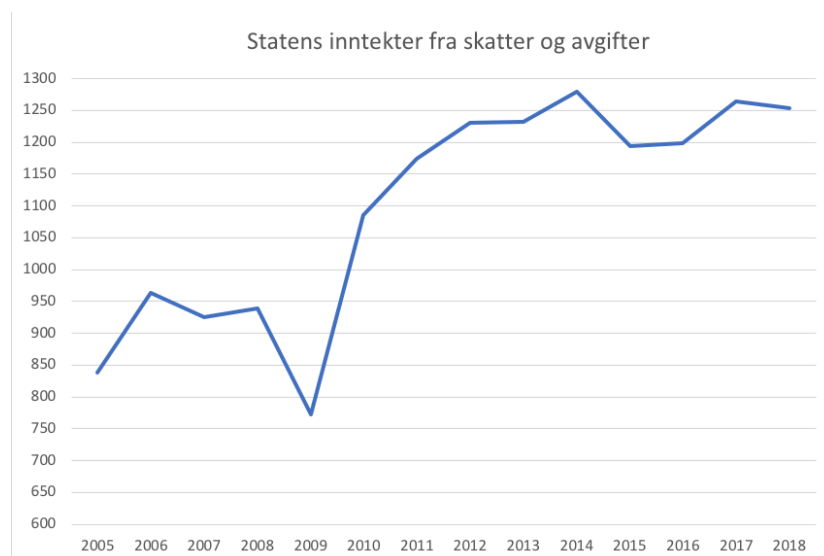
2.1.1 Skattene og sammensetningen av det norske skattesystemet

Det er bred politisk enighet om hovedtrekkene i den norske skattemodellen, der hovedprinsippet er å utjevne forskjeller mellom individer og finansiere en stor offentlig sektor. Dette kapitlet redegjør i korte trekk for det norske skattesystemet og gir således en innføring i de skatteformer som kan lede til skatteflukt fra landet samt gi effektivitetstap i økonomien.

Skatter er tvungne overføringer til eller fra det offentlige som det ikke er noen direkte motytelser til. Skatter er altså ensidige pengestrømmer – ensidig beslagleggelse av kjøpekraft – som ikke har noen motpost i en varestrøm som går den motsatte veien (Grønn, 2016, s. 504,505). De er til for å skape rom i økonomien til å betale offentlige utgifter. Skatter som betales fra privatpersoner

og bedrifter til myndighetene er positive skatter. Dette er blant annet inntektsskatt, formuesskatt og næringskatt. Det myndighetene betaler til privatpersoner som pensjon og trygd, er negative skatter. I tillegg til positive og negative skatter vil det være indirekte skatter i form av gebyrer, avgifter etc. som betales for offentlig produserte varer og tjenester. Et sentralt aspekt er at de er ufrivillige. En skatt har generelt to effekter: en prisvridningseffekt, hvor noe blir billigere eller dyrere i forhold til andre varer, og en inntektseffekt, hvor skatten er negativ for inntekten og vi får mindre kjøpekraft.

Figur 1 i vedlegget er hentet fra statsbudsjettet for 2018 og viser sammensettingen av skatter og avgifter for det gjeldende året. Tallene viser en oversikt over samlet skatt og avgifter fordelt etter hovedgruppene. Det samlede beløpet på inntekter fra skatter og avgifter i 2018 er anslått å ligge på 1.253 mill. kr. Figuren viser at de største inntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt og formue for personer og inntektsskatt fra selskaper, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Skattene deles inn i direkte og indirekte skatter. De direkte skatter omfatter inntekts- og formuesskatten til personer og inntektsskatten til bedrifter. Disse utgjør 45,8 prosent. De indirekte skattene består av merverdiavgifter, særavgifter og toll. Samlet utgjør de indirekte skattene 26 prosent.



Figur 2: Historisk utvikling i inntekter i milliarder norske kroner fra skatter og avgifter i Norge (2005-2017).

Noen skatter er vi mer oppmerksomme på og klar over enn andre. Det man kan forestille seg når man tenker på skatt er den skatten du har på inntekt eller lønn. På alle lønns slipper står det nøyaktig hva du har skattet av det du har tjent. En viss prosentandel av månedlig avtalt lønn er fratrukket før utbetaling, og innbetales til myndighetene av arbeidsgiver. Det er ikke nødvendigvis slik at om du står i butikken for å kjøpe deg middag, litt godteri og noen øl at du tenker at *hvis* jeg kjøper grønnsaker i stedet for godteri vil jeg slippe sukkeravgiften, eller om jeg kjøper melk fremfor øl ikke betaler alkoholavgiften.

Har du et høyt forbruk som oftest kommer med høy inntekt, skatter du langt mer enn kun av inntektene dine. La oss si at du bruker mye penger på klær, sko, hobby, ting til hjemmet og i tillegg har du en stor og dyr bil. Du er også gjeldfri og har ingen gjeld som påvirker ditt konsum. Fordi du jobber så mye ferierer du kun i Norge og bruker sjeldent store summer av din inntekt i utlandet. I dette eksempelet er det forutsatt at du bruker alt du tjener. Da vil hele 72,5 prosent av din inntekt være skatt. Hvis du i utgangspunktet skatter 40,3 prosent av din lønn, er det bemerkningsverdig at 72,5 prosent bli din totale beskatning! Det er en rekke forskjellige skatter og avgifter man må forholde seg til som både forbruker og næringsdrivende. De relevante skattene vi skal se på er:

- Indirekte skatter:
 - Produksjonsskatter
 - særavgifter på alkohol, tobakk, bensin osv.
 - Toll og eiendomsskatter

- Direkte skatter:
 - Skatt på inntekt og formue for privatpersoner
 - Inntektsskatt for bedrifter

2.1.2 Indirekte skatter

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter, toll og sektoravgifter og utgjør ca. 30 prosent av de samlede skatter og avgifter. Når vi kjøper en vare i butikken vil prisen vi betaler være høyere enn prisen tilbyderen får fordi en pst av

prisen vi betaler vil gå til staten. Denne prosentandelen er også kjent som merverdiavgift. Merverdiavgiften virker altså som en skatt på forbruk. Merverdiavgift er en generell avgift på innenlands omsetning av varer og tjenester og er en av statens viktigste inntektskilder.

I tillegg finnes det en rekke særavgifter, som eksempelvis tobakk- og alkoholavgifter. Avgifter på alkohol og tobakk utgjør ca. to prosent av statsbudsjettet og skal bidra til å redusere forbruket og således også de helseskadelige sidene ved disse varene. Avgifter på biler utgjør også ca 2 prosent av inntektene til statsbudsjettet, hvilket bidrar til å betale for de miljøskadelige kostnadene ved bilbruk.

Merverdiavgift

Merverdiavgift er en skatt du som forbruker betaler på omtrent alle varer og tjenester.

Bedrifter og organisasjoner må betale merverdiavgift til staten. Den generelle merverdiavgift satsen på omsetning av varer og tjenester er 25 prosent. Det finnes imidlertid bransjer og områder som følger egne satser som næringsmidler har 15 prosent merverdiavgift, persontransport, kinobilletter, utleie av rom m.m. er 12 prosent (Skatteetaten, 2018). Merverdiavgift utgjør ca. 23 prosent av inntektene til statsbudsjettet og er med det statens viktigste inntektskilde. Det finnes tjenester som har unntak for merverdiavgiften, disse er blant annet helsetjenester, sosiale tjenester, utdanningstjenester, finansielle tjenester, samt en rekke andre unntak.

Som næringsdrivende må du forholde deg til både utgående og inngående merverdiavgift. Den utgående merverdiavgiften er skatten du betaler til skatteetaten etter du har solgt en vare eller tjeneste, dette gjelder om du selger til andre næringsdrivende, vanlig forbrukere eller til deg selv for privat bruk. Den inngående merverdiavgiften er det du betaler når du kjøper inn varer eller tjenester for virksomheten din. Denne avgiften skal føre fradrag for utgående merverdiavgift.

Som en bedrift vil du være nødt til å legge til 25 prosent merverdiavgift på varer du selger. Dette betyr at når konsumenter kjøper konsumvarer (til eget bruk) skal

20 prosent av kjøpesummen innbetales til staten. Merverdiavgiften skal beregnes og i betales i alle omsetningsledd. Kjøper betaler merverdiavgift av hele det beløpet varen koster og trekker fra den merverdiavgift kjøper selv krever inn når kjøper videreselger varer til en ny kjøper. På grunn av dette innkrever selger merverdiavgift fra sin kjøper, som han videre betaler inn til staten. Vi kan dermed regne ut beløpet selger betaler til staten, som:

merverdiavgift av avanse på solgt produkt minus merverdiavgift på innkjøp av råvare samt alle andre varer som har blitt kjøpt inn for å lage det nye produktet. Når sluttproduktets forbruker betaler på hele produktets verdi til forhandleren vil det være forbrukeren som faktisk betaler merverdiavgiften og ikke selgeren. Selgeren har vært forbruker i det stadiet han/hun har produsert varen, men fordi produktet blir solgt videre skal ikke selgeren stå for å betale merverdiavgiften.

Særavgifter

I Norge har vi et utbredt system med særavgifter. Det er egne avgifter på alkohol, tobakk, biler, bensin, diesel, elektrisk kraft, oljeprodukter, svovel, klimagasser og forbrenning av sluttbehandlet avfall. Det finnes to typer særavgifter. Den ene er en betegnelse på avgifter som betales ved innførsel, produksjon eller innenlandsk omsetning av enkelte varer og tjenester. Den andre er avgifter på å eie eller til å endre eierforhold til enkelte varer og fast eiendom.

Vi priser kostnader knyttet til miljø og helse i form av særavgifter. Dette er negative konsekvenser dine valg har for andre, og som du selv marginalt ikke påvirkes av. Ideen tar utgangspunkt i at alle ideelt sett skulle ha sin egen boble rundt seg selv. Hvis du lager støy, støv, røyk, eller andre typer forurensning som påvirker andre, skulle du ut fra teorien måtte kjøpe retten til det i et marked. I fravær av slike markeder forsøkes det å beregne de *netto* eksterne effektene – skadene, byrdene og gevinstene din handling har for andre – slik at disse kan korrigeres gjennom enten særavgifter eller subsidier (Røgeberg, 2012).

Særavgiftene setter altså en pris på din indirekte virkning og sikrer at du tar hensyn til den kostnaden du påfører miljøet.

Merverdiavgiften inneholder alle ledd i omsetningskjeden frem til forbruker.

Særavgifter derimot, er begrenset til kun første omsetningsledd. Selv om de særavgiftspliktige virksomhetene er få, er de store. Når det gjelder

merverdiavgiften er det en generell omsetningsavgift som omfatter alle varer og tjenester, mens særavgiftene er selektive og treffer samfunnets transaksjonsstrømmer punktvis gjennom de forskjellige produktene som er avgiftsbelagt. Særavgiftene er som de øvrige positive skattene, kjennetegnet ved at de er betalinger fra private til myndighetene uten konkret vederlag. Du er avgiftspliktig hvis du eier et avgiftspliktige objektet på et gitt tidspunkt, som for eksempel årsavgift på kjøretøy som skrives direkte ut eieren. Registreringsavgifter omfatter engangsavgiften, omregistreringsavgiften og dokumentavgiften. Her utløses avgiften av registreringen, eksempelvis registrering i motorvognregisteret eller tinglysing av hjemmelsoverføring til fast eiendom. Utsleppsavgiftene er der avgiften legges på miljøskadelige utslipp som for eksempel sluttbehandling av avfall og NOx avgiften. Til slutt har vi helse og sosialt relaterte avgifter. Disse omfatter alkoholavgiften, tobakksavgiften og sjokoladeavgiften (Jusleksikon, 2018).

Intensjonen med særavgifter er at man skal påvirke atferden til konsumenten og produsenten i en positiv retning for samfunnet.

2.1.3 Direkte skatter

Skatt på inntekt og formue

Skatt på formue og inntekt utgjør 20 prosent av statsbudsjettets inntekter og er personers skatt på all slags inntekter og formuer og bedrifters skatt på overskudd. Lønn er det viktigste skattegrunnlaget. Skatt som beregnes av en fastsatt inntekt er betegnet som inntektsskatt. Skattemessig skiller vi denne skatten mellom alminnelig inntekt og personinntekt. Alminnelig inntekt er et nettoinntektsbegrep som beregnes både for personer og selskaper og omfatter inntekt vunnet ved arbeid, kapital og virksomhet, minus fradragsberettigede utgifter. Den skattlegges med en flat skattesats på 23 prosent. Personinntekt er inntekt av personlig utført arbeid og pensjon. Dette er en bruttoskatt hvor det ikke gis fradrag.

Personinntekten gir grunnlaget for beregning av trygdeavgift og trinnskatt (SNL, 2014).

Den direkte skatten på lønnsinntekter som et individ betaler hvert år har omfattende skatteregler og fradragsbestemmelser. Uten å gå for dypt inn i dette, er

hovedprinsippet at marginals-katten stiger trinnvis. Marginals-katten er den skatten man betaler av en ekstra inntekt på toppen av den årsinntekten man allerede planlegger å tjene (Steigum, 2004, s. 477).

Trinnskatten regnes av personinntekten og er en bruttoskatt som betyr at fradragene dine ikke påvirker skatten.

2018		
Trinnene		Sats
kr	169 000	1,40 %
kr	237 900	3,30 %
kr	598 050	12,40 %
kr	962 050	15,40 %

Figur 3: Trinnskatt 2018, Egenkonstruert

Skatten skal betales innenfor hvert enkelt trinn. Hvis inntekten din er på 600.000 kr må du betale 1,40 prosent og 3,30 prosent innenfor de to første trinnene. Satset på 12,40 prosent må du betale om du har en inntekt på mellom 598.050 og 600.000 kr og fradragene dine har ingen betydning på utregning av denne skatten. Trygdeavgiften regnes av personinntekt. Det er samme grunnlag som trinnskatten. Trygdeavgiftsatsen er på 8,2 prosent (det er imidlertid noen unntak). Formuesskatt beregnes ut av netto formue per. 31.12 og skal betales til stat og kommune. Personer som er gift har hver sine fribeløp, men kan overføre det til sin ektefelle. Satsene for 2018:

Utgift/Klasse2	Ektefeller	Skatteprosent
Til kommunen:		
0 - 1 480 000	0 - 2 960 000	0,00 %
1 480 000 og over	2 960 000 og over	0,70 %
Til staten:		
0 - 1 480 000	0 - 2 960 000	0,00 %
1 480 000 og over	2 960 000 og over	0,15 %

Figur 4: Satsene for fribeløp i 2018, Egenkonstruert

Når skatten på netto inntekt beregnes trekkes det først fra 54.750 kr i skatteklasse 1, også kjent som “personfradrag”. Et annet fradrag er minstefradraget som er 45 prosent av lønnen. Det maksimale minstefradraget er 97.610 kr.

I figuren under ser vi på skatt for fire ulike lønnsnivåer. Det er forutsatt at det kun er minstefradrag. Personfradraget er inkludert for å se på skatt for alminnelig inntekt.

Lønnsinntekt	250 000	450 000	650 000	1 000 000
Minstefradrag	97 610	97 610	97 610	97 610
Alminnelig inntekt	152 390	352 390	552 390	902 390
Personfradrag	54 750	54 750	54 750	54 750
skattegrl. Alm inntekt	97 640	297 640	497 640	847 640
Skatteberegning:				
Trygdeavgidt	20 500	36 900	53 300	82 000
Trinnskatt	1 364	7 964	19 291	63 830
Skatt på alminnelig inntekt	22 457	68 457	114 457	194 957
Sum skatt	44 321	113 321	187 048	340 787
Skatteprosent	17,7 %	25,2 %	28,8 %	34,1 %

Figur 5: Egenkonstruert (Pedersen, 2018)

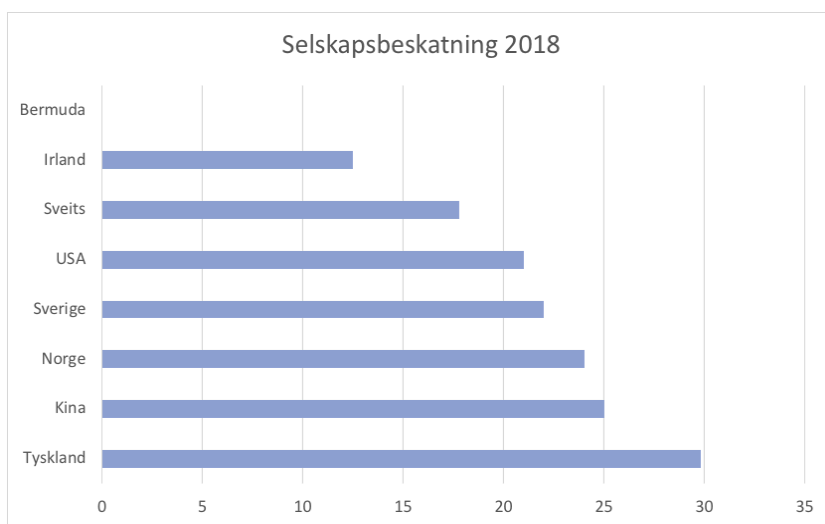
Næringsbeskatning

Selskapsskattesatsen i Norge ligger i dag på 23 prosent etter en reduksjon i 2017. Den effektive beskatningen av bedrifter vil avhenge av skattegrunnlaget og er betalt som en andel av det skattemessige overskuddet til selskapet. Denne er lavere enn den formelle skattesatsen hvis skattekreditter er knyttet til investeringene, som for eksempel avskrivningsmuligheter. Alle selskaper som er «hjemmehørende» i Norge har skatteplikt til den norske stat.

Om et selskap er hjemmehørende i Norge er verken entydig klarlagt eller regulert i skatteloven. Det er noen formelle kriterier om hvor selskapet er stiftet eller registrert, men det er ikke en avgjørende faktor for om selskapet skal anses som hjemmehørende i Norge. Dette innebærer at selskapet som er stiftet i utlandet etter en vurdering kan anses som hjemmehørende i Norge, og at et selskap stiftet i Norge kan bli vurdert til å ikke være hjemmehørende i Norge. Et selskap som er stiftet i utlandet må ifølge Høyesterett regnes som å være hjemmehørende i Norge dersom selskapet blir ansett som administrert fra Norge. Her må det tas en vurdering hvor en ser på hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk blir utøvet.

Det er ikke nok at den daglige driften skjer i Norge, dette kan imidlertid gi grunnlag for begrenset skatteplikt. Selskaper kan etter landenes interne lovgivning, være skattemessig hjemmehørende i flere land. En slik dobbeltbeskatning vil være negativt for aktiviteter og investeringer på tvers av landegrensene. For å motvirke dette, samt prøve å unngå selskapers forsøk på å unngå/omgå skatt, har vi skatteavtaler. Dersom det er inngått en skatteavtale med det gjeldende landet, vil denne skatteavtalen avgjøre hvor selskapet anses som hjemmehørende (-dette går vi litt inn på senere i oppgaven).

Vi har også noe kalt fritaksmetoden som innebærer at et selskap fritas for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer, samtidig forsvinner også fradragretten på tilsvarende tap. Formålet med fritaksmetoden er å unngå at utbytter og gevinster skattlegges flere ganger for aksjer som eies av selskap. Vi vil også nevne NOKUS-reglene som er et regelverk for hvordan norske bedrifter og privatpersoner skal beskattes når de er majoritetseiere i økonomiske virksomheter i norsk-kontrollerte selskaper som er hjemmehørende i lavskatteland. Dette regelverket gjelder ikke om selskapet er hjemmehørende i et land som Norge har skatteavtale med.



Figur 6: Oversikt over selskapskattesatser.

Arbeidsgiveravgift

Arbeidsgiveravgiften utgjør 15 prosent av statsbudsjettets inntekter og betales av alle arbeidsgivere på grunnlag av utbetalt lønn og geografisk plassering, med

høyere sats i sentrale strøk. Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor er pliktige til å betale arbeidsgiveravgift av lønnskostnader. Grunnlaget for arbeidsgiveravgift er koblet til reglene om forskuddstrekk i skattebetalingsloven, som igjen er koblet til reglene om fordeler vunnet ved arbeid i skatteloven.

2.1.4 Samfunnskontrakten

Samfunnskontrakt foreligger i de aller fleste demokratiske og velutviklede samfunn mellom innbyggerne og staten. Grunnlaget for denne kontrakten er at offentlige fellesgoder og infrastruktur skal gjøres tilgjengelige for alle og motytelsen for dette er skatten som betales inn til staten. Dette er faktorer som er helt uunnværlig for et stabilt og effektivt samfunn.

Et rettferdig skattesystem vil bidra til å holde oppe betalingsviljen eller «skattemoralen» i et samfunn (Skjult, 2012). Siden 1970 har det vært en vekst i antall skatteparadiser, stater som danner lover og reguleringer med hensikt å tiltrekke seg utenlandsk kapital og derigjennom undergrave andre lands skattesystemer. Dette gjør det vanskelig å opprettholde et rettferdig skattesystem på internasjonalt nivå, men heldigvis vil de fleste følge samfunnskontrakten. Skatt kan sees som limet mellom innbyggerne og staten.

Det er trolig å anta at skattemoralen synker når bedrifter får lavere totalskatt ved å flytte inntekter til skatteparadiser eller lavskattelend, og når privatpersoner skjuler inntekter og formue for beskatning via selskaper i skatteparadis. Taperne ved disse handlingene blir samfunnet og innbyggerne.

2.2 Egenskaper ved ulike skatteformer

2.2.1 Fordelingseffekter ved skatteformene

Det norske skattesystemet har som utgangspunkt å drive inntektsoverføring mellom offentlig og privat sektor og inntekts- og formueutjevning mellom privatpersoner. Dette gjøres ved å redusere privat kjøpekraft slik at individer ikke

kan legge beslag på alle goder i samfunnet. Fordelingseffekter sier noe om hvordan nytte- og kostnadsvirkninger fordeler seg mellom de ulike gruppene i samfunnet og hvordan gruppene påvirkes. At individer betaler mer skatt jo høyere beskatningsevne man har er et viktig prinsipp. Vi skal ta fra de rikeste og gi til det fattige.

Siden Høyre/Frp kom til regjeringmakten har inntektsutjevne avgifter og skatter blitt fjernet eller redusert, deriblant arveavgiften og formueskatten, uten at nye inntekts- og formuefordelende skatter og avgifter er innført.

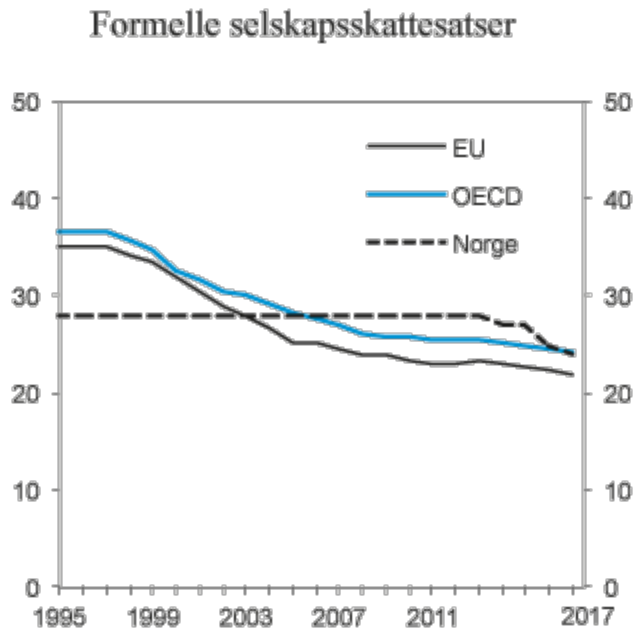
I en analyse gjort i 2015 av PwC ble det sett på tiltak som kan gi økt proveny til staten. Proveny defineres som en betegnelse for den totale skatt og avgift som betales inn til staten. De tre tiltakene som legges frem er rettet mot å redusere svart økonomi og er: Forsterket etterretnings- og analysemiljø, Styrket arbeidsgiverkontroll og Koordinert kontroll. De forventer at dette er tiltak som vil ha en effekt på sannsynligheten for å bli avdekket for skatte- og avgiftsunndragelse, som videre vil føre til at færre bedriver unndragelse. Dette vil gi et økt skatteproveny til staten og virke inntekts- og konkurranseutjevnende.

2.2.2 Skattene i Norge sammenlignet med skattene i OECD-land

Det vil være hensiktsmessig og se på skattene i Norge i forhold til andre land fordi det er nettopp denne forskjellen som øker incentivet til å drive med skatteflukt. OECD (tidligere OEEC) er en organisasjon som ble dannet 30. april 1961 og jobber for økonomisk samarbeid og utvikling. Medlemslandene består av 35 medlemsland fra Europa, Nord-Amerika, Mellom-Amerika, Asia, Midtøsten og Oseania. OECD er blitt som en standardsetter for økonomiske begrep og setter standarder for lover og regler. Deres hovedoppgave er å fremme økonomisk vekst i medlemslandene og å samarbeide om å stabilisere økonomien. OECDs omfattende standardsetting kan illustreres av deres retningslinjer og regelverk for god praksis på en rekke ulike virksomhetsområder. OECDs retningslinjer og regelverk er såpass omfattende, så vi kommer kun til å nevne deres mønsterskatteavtale.

Utviklingen av mønsterskateavtalen, henholdsvis artikkel 7 og 9, er en veiledning til hvordan skatteavtaler mellom land bør struktureres på. I Norge danner artikkel 7 og 9 i mønsteravtalen grunnlaget for fordelingen av beskatningsretten til virksomhetsinntekter som er omfattet av skatteavtaler. Vi gjør rede for skatteavtalene i neste punkt.

Figuren under viser utviklingen i de formelle selskapsskattesatsene i EU, OECD og Norge fra 1995 frem til 2017.



Figur 7: Selskapsskattesatser i EU, OECD og Norge. *Kilde: Statsbudsjettet.no.*

2.2.3 Skatteavtaler

Norge har pr. 4. Juni 2018 inngått skatteavtaler med 100 land og informasjonsavtaler med 42. Skatteavtaler er avtaler om fordeling av beskatningsmyndighet mellom landene som avtalene er inngått mellom. Dette er for å unngå dobbeltbeskatning over landegrenser eller ikke beskatning i det hele tatt. Dobbeltbeskatning innebærer at inntekt fra internasjonale transaksjoner blir hardere beskattet enn tilsvarende innenlandske transaksjoner, og dette resulterer i mindre handel og ineffektiv ressursallokering (NOU 2009:19 pkt. 4.3.1). De fleste av skatteavtalene er utarbeidet med utgangspunkt i OECDs mønsteravtale.

Den norske skatteloven sier at de som har skatteplikt til Norge har skatteplikt for hele sin inntekt, uansett hvor i verden den er opptjent. OECDs mønsteravtale, som oftest legges til grunn ved inngåelse av skatteavtale er basert på at man er skattepliktig der man er bosatt/hjemmehørende, men kildestaten kan ha rett til å skatlegge virksomhetsinntekt og arbeidsinntekt. Skatteavtalene er vanligvis bygget på bostedsprinsippet eller på kildeprinsippet, eller en kombinasjon av disse. En bemerkelse er at i skatteparadis foregår det lite økonomisk aktivitet og derfor kan det diskuteres om inntekten har sin kilde i dette landet. Dette gjør at skatteparadisene kan være mer gunstige som lokaliseringssted med en skatteavtale enn uten. Videre skal vi se på nærmere på skatteparadisene og hvordan disse bidrar til å realisere skatteflukt.

3. Skatteflukt

3.1 Hva er skatteflukt

Skatteflukt er ett begrep som brukes når privatpersoner eller bedrifter søker å minimere eller unngå skatt ved å flytte kapital og overskudd til skatteparadiser.

Mye av de aktiviteter som utføres offshore er teknisk lovlig, men mye er også ulovlig og straffbart (Shaxson, 2011). I artikkelen Tax Havens: Politics, Market and Democracy (Ferreira og Madeira, 2010) finner vi at denne type atferd kan deles inn i tre kategorier; skatteunndragelse, avgiftsplanlegging og skatteunngåelse. I denne oppgaven tar vi for oss skatteunndragelse og skatteunngåelse. Skatteunngåelse eller skatteplanlegging vil si at selskaper går inn for å tilpasse seg på en strategisk måte som gjør at skatte- og avgiftskostnadene blir lavest mulig. I motsetning til skatteunndragelse er dette lovlig.

Skatteunndragelse er derimot at man har unngått å betale skatt ved å oppgi gale opplysninger til ligningsmyndighetene og dette er altså ulovlig, og ikke minst straffbart. Skillet mellom disse to definisjonene er ganske hårfine og aggressiv skatteunngåelse kan derfor lett gli over til skatteunndragelse. I følge Shaxson (2011) går over halvparten av verdenshandelen gjennom skatteparadiser og over halvparten av alle bankinnskudd og en tredjedel av alle utenlandske direkteinvesteringer av multinasjonale selskaper blir ført via skatteparadis. Når

pengene har kommet inn i offshore området så er det ofte vanskelig å spore dem videre, dette er sammenhengende med sekretesse eller hemmeligholdet som de benytter i stor grad.

Konsern som betaler lave summer med samlet skatt globalt har de siste årene skapt stor oppmerksomhet i samfunnet. Aller størst har omtalen vært rundt de lekkede dokumentene i Aftenposten, Panama Papers fra 2016 og Paradise Papers fra 2017. Avsløringene i Panama Papers omfatter 11,5 mill. dokumenter om offshorevirksomheten som ble drevet fra Panama og avslørte flere kjente profiler sin innblanding i skatteparadis. Senere kom Paradise Papers som hittil er den største lekkasjen med dokumenter fra advokatfirmaet Appleby som bistår virksomheter i skatteparadis. Denne avsløringen inkluderte hvordan store selskaper som Nike og Apple reduserer skatten i de land de opererer ved å plassere kapital og overskudd i skatteparadis. Det ble i tillegg også avslørt at enkelte land har inngått private beskatningsavtaler med selskap som Amazon og Apple som har vært med på å redusere skattekostnadene deres i forhold til landenes nominelle skattesats.

Konsernene som er svært lønnsomme, men som betaler tilsynelatende lite skatt, er de som trekker mest oppmerksomhet. Kjennetegnene er at de har lite skattbart overskudd i normalskattelandene til tross for høyt aktivitetsnivå og omsetning. De oppnår dette gjennom å utnytte svakheter i nasjonalt og internasjonalt regelverk til å flytte skattbart overskudd fra konsernselskap i land med høy skattesats til konsernselskap i land med lav eller ingen effektiv beskatning av inntekten (NOU 2014: 13).

Som et annet eksempel kan vi se på en sak Aftenposten publiserte 8. November 2017 som omhandler skatteregnestykket hos Stormberg og Nike som begge driver med varehandel i Norge. Stormberg har et regnestykke som viser at de i perioden 2007 til 2015 hadde en omsetning på 1.879 mill. kroner, et beregnet overskudd på 190 mill. kroner og beregnet skatt på 53 mill. kroner. Nike derimot hadde en omsetning på 3.724 mill., dobbelt så mye som Stormberg, men deres beregnede overskudd var på kun 74 mill. kroner og de betalte kun 21 mill. kroner i skatt.

Dersom man antar at Nike har en margin på linje med Stormberg, kan man således anta at Nike utnytter noen smutthull i sin skatteplanleggingen.

En annen kjent sak er Facebook som reduserer sin skatt ved hjelp av royalties. De driver med en såkalt "Double Irish". Kort fortalt går dette ut på at Facebooks europeiske inntekter blir bokført i deres irske avdeling, videre herfra går pengene til et annet irsk Facebookselskap ved at det blir betalt royalties for å få bruke merkevaren. Det siste irske Facebookselskapet betaler ikke skatt til Irland, men til Cayman Islands som har en selskapsats på 0 pst. I 2016 ble det estimert at Facebooks inntekter i Norge var på over 2,5 mrd. kr, men de betalte kun 500.000 kr i skatt til norske myndigheter. Hadde Facebook skattet på vanlig måte av det anslåtte overskuddet i Norge, ville skatteregningen vært mer enn 700 ganger så høy (Dahl, Ørvik, & Aldrigde, 2017). Google er et annet selskap som også benytter seg av royalties i stor grad.

Forskning på skatteflukt er for det meste gjort på større selskaper og i land med høyere skattesatser enn i Norge, som for eksempel USA og Tyskland, men vi vet at skatteflukt også skjer i Norge.

3.1.1 Skattesatsens påvirkning på skatteflukt

En studie fra Sverige (Alstadsæter og Jacob, 2012) viser hvordan individer tilpasser seg for å ende opp med lav skatteforpliktelse. Studien ble fullført for å analysere responsen på den nedsatte utbytteskatten i forbindelse med den nye skattereformen som kom i 2006. Studien indikerer at ledelseiere flytter inntekt fra høyt skattlagt lønnsinntekt til lavere skattlagt utbytteinntekt. Analysen indikerer at skattereformen styrket incentivet til å flytte overskuddet. Og ut av det kan man utlede at en økning i selskapskatten kan gi incentiver til økt skatteflukt mens en reduksjon vil kunne gi motsatt effekt.

Selskapskattesatsen i Norge har ligget på et stabilt og forholdsvis høyt nivå frem til omtrent midten av 2000-tallet som vi ser i figur 7 og næringsstrukturen har bestått av mange små selskaper, men til tross for dette er det nærliggende å anta at resultater fra forskjellige studier i Europa kan være sammenlignbare for Norge.

Den vanligste formen for skattetilpasning og skatteunndragelse i Norge i dag skjer ved internprising. Et norskregistrert selskap betaler overpris på varer, tjenester eller overfører immaterielle eiendeler og tjenester til et selskap i konsernet som er hjemmehørende i et lavskatteland. Et multinasjonalt selskap kan, ved å flytte skattemessig overskudd til et land med lavere skattenivå, redusere den totale skattekostnaden. Det er ifølge Balsvik (2009) anslått at provenytapet i Norge pga. feilprising utgjør omtrent 30 prosent. Utover inntektstapet for samfunnet medfører denne formen for skattetilpasning og - skatteunndragelse en konkurransevridning i hjemmemarkedet, ved at lokale bedrifter uten en slik mulighet eller ønske for en kostnadsulempe, ref. eksemplet med Facebook.

3.2 Skatteparadisene

Skatteparadis og lavskatteland spiller en sentral rolle i prosessen med overskuddsflytting fordi det er ofte dit pengene blir plassert. Skatteparadis er ikke ett presis begrep, men blir brukt på land som kjennetegnes ved at de har innført lave skatter i enten hele eller deler av sin økonomi eller for gjennomstrømmingsselskaper med utenlandsk eier (NOU 2009:19, s. 14). Landene er typisk mindre stater med liten befolkning, men stort selskapsregister. Det er noen viktige fellestrekk blant skatteparadisene og nedenfor er en kortfattet oversikt over kjennetegnene som er hentet fra OECDs rapport Harmful tax competition (1998):

1. Svært lav eller ingen skatt på kapitalinntekter
2. Særegent skattesystem for gjennomstrømmingsselskap («ringfencing»)
3. Mangel på transparens om eierskap og/eller mangel på effektivt tilsyn
4. Ingen effektiv informasjonsutveksling med andre land og jurisdiksjoner knyttet til skattemessige forhold

Første punktet på denne listen er det som tiltrekker kundene til skatteparadisene, men det er dette og kombinasjonen av alle punktene som gjør skatteparadisene skadelige for andre land.

De sentrale tjenesteyterne innen skatteflukt til skatteparadis er først og fremst myndighetene i skatteparadisene, og tilretteleggerne er som oftest advokater, revisorer og banker og oppdragsgiverne som er de multinasjonale selskapene eller privatpersoner. Mangelen på innsyn og regelverkene som brukes til å oppnå anonymitet og å skjule formue og inntekt er faktorene som gjør at skatteparadisene har fått mye kritikk. De tilbyr såkalt sekreterie eller hemmelighold som vil si at de har et lovverk som unngår at en tredjepart skal få innblikk i brukerne av skatteparadisene.

Tax Justice Network (TJN) er en organisasjon som arbeider for å fremme forståelsen for betydningen av skattlegging og skadevirkningene av skatteunndragelser, skattekonkurranser og skatteparadis (NOU 2009:19, s 18). De har utarbeidet en hemmeligholdsindeks (Financial Secrecy Index) som rangerer land etter hemmelighold. Blant landene som er nevnt i denne indeksen finner vi Luxembourg, Sveits og Monaco i Europa, Panama i Mellom-Amerika og monarkiene Bermuda, Caymanøyene og Bahamas som er under britisk territorium.

Ut ifra norsk lov blir lavskatteland definert som “land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskaper eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn $\frac{2}{3}$ av den skatten selskapet innretningen ville blitt ilignet dersom den/det hadde vært hjemmehørende i Norge” (Skatteloven, 2016, §10-63). Gabriel Zucman skrev i 2015 boken *The Hidden Wealth of Nations* hvor han estimerte at rundt 7.5 billioner USD er plassert i skatteparadiser, men hemmelighold i paradisene gjør det umulig å vite nøyaktig hvor mye som er skjult (Zucman, 2015). I denne oppgaven ser vi på hvordan selskaper bruker skatteparadisene til å flykte fra skatter, men jurisdiksjonene tilbyr også å flykte fra andre lover og finansielle reguleringer. I realiteten er det vanligvis ikke enheten som flytter, men pengestrømmen (Shaxson, 2011). Hele poenget med skatteparadiset er at de tilbyr mer fordelaktig lovverk enn det som er gjeldende i det hjemmehørende landet.

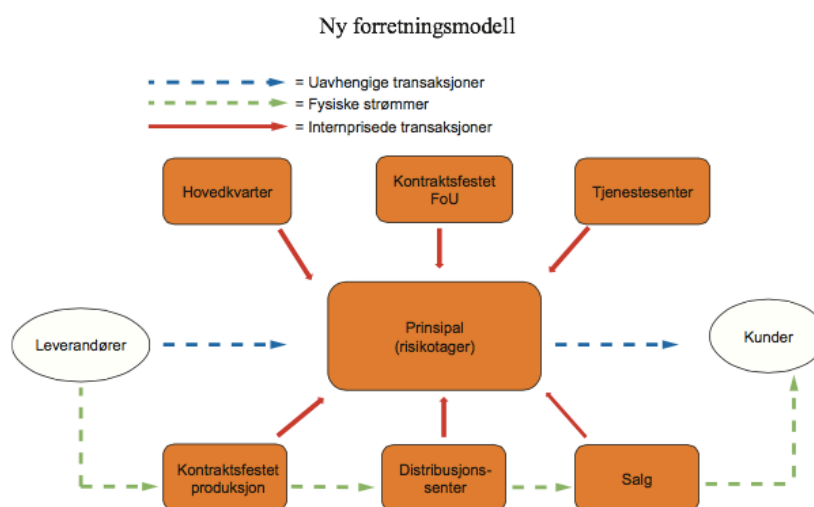
3.3 Metoder som benyttes ved kapitalflukt

3.3.1 Overskuddsflytting

Skatteflukt kan blant annet utføres ved overskuddsflytting. Begrepet overskuddsflytting er i seg selv basert på teknikkene som i utgangspunktet er lovlig, men overgangene mellom overskuddsflytting og skatteunndragelse er glidende. Overskuddsflytting defineres som “disposisjoner som reduserer skattebelastningen i Norge, men som i liten grad påvirker bedriftenes investeringer og virksomhet i Norge” (NOU 2014:13, s. 17). Videre kan overskuddsflytting deles inn i tre kategorier etter NOU 2014:13:

- Skattemotivert prising av transaksjoner internt mellom ulike konsernselskap
- Høy gjeldsfinansiering av selskap i land med høy skattesats (tynn kapitalisering). Dette gir høy verdi av rentefradraget
- Unngåelse av skatteplikt for inntekter eller selskap, bl.a. utnyttelse av skatteavtalenettverk og bruk av hybrider.

Internasjonale studier har funnet klare indikasjoner på at overskuddsflytting finner sted over landegrensene (NOU 2014: 13, s. 111). Det er vanskelig å si noe konkret om det samlede omfanget, men ved å for eksempel se på ulike gjeldsgrader og priser mellom land, eller ved å indirekte se på ulikheter i rapportert overskudd kan dette gi en omtrentlig antakelse om omfanget.



Figur 8: Ny forretningsmodell som viser hvordan bedrifter der funksjoner lokaliseres der det er mest gunstig. Kilde: NOU 2014: 13, s. 101.

Internasjonale konserner med selskap i utlandet, betaler i gjennomsnitt mindre skatt enn selskap som kun opererer i et land. Studier finner også at prisene i transaksjoner mellom selskap i samme konsern varierer avhengig av skattleggingen i landet det handles med, dette skjer ved internprising innad i konsernene.

3.3.2 Internprising

Internprising er ifølge OECDs retningslinjer (OECD, 2010a) definert som “prisingen av transaksjoner mellom nærstående foretak”.

Her siktes det til prising på transaksjoner mellom mor- og datterselskaper og søsterselskaper innad i et konsern. Internprising er en av de mest brukte metodene for skatteflukt og en stor del av dagens verdenshandel foregår nettopp mellom selskaper i samme konsern (Zimmer, 2017). Prisene i markedet vil, når det handles mellom to uavhengige parter, automatisk gi en korrekt fordeling av skatteinntektene i de involverte landene. Dette er på grunn av markedsprisen som tilsier at prisen er lik den siste prisen som samme transaksjon ble belastet i det åpne markedet og vil være den riktige prisen som er basert på etterspørsel, prisnivå og tilbud. Når det handles mellom selskaper i samme konsern og med samme eier, fastsetter de prisene selv. Internprisingen går derfor ut på at konserner flytter deres økonomiske overskudd ved hjelp av justering av priser internt i konsernet og påvirker dermed deres samlede beskatning totalt sett.

Internprisingen kan være en utfordring i transaksjoner mellom selskap hjemmehørende i andre land for både skattyter og skattemyndighetene. Transaksjoner mellom selskap som er hjemmehørende i Norge kan være et problem om de skulle være pålagt ulik skattlegging. Flernasjonale foretak anser nemlig konsernene som én økonomisk helhet, mens de fra myndighetene sin side og skattemessig blir ansett som separate selskaper som har skatteplikt til hver sin skattemyndighet.

Økning i prisene vil ikke medføre noen ekstra kostnad for konsernet som en helhet, men det påvirker hvor og hvordan inntektene og fradragene tilordnes. Ulik

beskatning og ulike skattesatser i de forskjellige landene gir konserner som har konsernselskaper i flere land et insitament til å redusere inntektene og skattekostnadene i land med høy beskatning, og øke inntektene og skattekostnadene i land med lavere beskatning (Olsen & Vigdal, 2015, s.288). Dette gir mening siden de i likhet med enkeltstående selskaper vil streve etter profittmaksimering og slik oppstår disse konsernstrukturene som gir lavest mulig samlet skattebelastning. Spørsmål om internprising oppstår når inntekter og kostnader skal fordeles mellom hovedkontoret og fast driftssted etter OECDs mønsteravtale artikkel 7. Under er det illustrert et eksempel på hvordan internprising kan utføres i praksis.



Figur 9: Eksempel på metode for internprising. Kilde: Oftedal & Sørjordet, 2013, s. 16.

Usikker verdsettelse eller tvil om hvor verdiene skapes og lite sammenligningsdata gjør at det blir vanskelig for både skatteyteren og skattemyndighetene å sette korrekt pris på transaksjonen. Faren er derfor stor for at skattemessig overskudd flyttes fra høyskatteland til lavskatteland gjennom prising av interne transaksjoner med skatt som motivasjonen. Globalisering og den teknologiske utviklingen er også faktorer som har gjort det enklere å utnytte svakheter i nasjonale og internasjonale regelverk.

Sammenligner vi skattenivået i Norge med andre land, kan vi se at Norge ikke har hatt et spesielt høyt skattenivå i forhold til samarbeidende land.

Den direkte metoden i forskning på internprising ved prissammenligninger er vanskelig å benytte da data på selskapsinterne transaksjoner er sjeldent tilgjengelig, og mye av den selskapsinterne handelen i varer og tjenester som oftest er selskapsspesifikk som igjen betyr at det ikke finnes sammenlignbare markedspriser. Forskning basert på ulike indirekte metoder er derimot enklere å ta i bruk da den sammenligner profitabilitet. Den direkte metoden viser at observerbare størrelser blir påvirket av internprisene. Den indirekte metoden vil også ta med seg effekter av manipulerede internpriser på selskapsspesifikke varer og tjenester som for eksempel konserntjenester, royalties og diverse former for halvfabrikata. En ulempe er at man aldri kan si at de observerte forskjellene skyldes manipulerede internpriser. De mest overbevisende studiene av internprising sammenligner prisen på varer som handles innenfor flernasjonale selskaper med prisen som de samme varene handles for i et marked der partene er uavhengige (NOU 2009:19, s. 142).

Balsvik, Jensen, Møen og Tropina gjorde i 2009 en studie på hvor stort problemet er ved flernasjonale selskapers internprising for norske myndigheter. Foretak som er inkludert i studien tilhører bransjene industri, detalj- og engroshandel og foretak med mindre enn 1 million kr i totalkapital er utelukket. Selskapene representerer omtrent 90 prosent av omsetningen til alle utenlandskeide aksjeselskaper i Norge. Studien gjør det klart at det foregår overskuddsflytting både ut og inn av Norge, avhengig av hvilke skattesatser de står overfor i andre land. Det er anslått at størrelsen på nettostrømmen ut av Norge og skatteunndragelsen er på størrelse med 30 prosent av det potensielle skatteprovenyet fra flernasjonale foretak. I dette utvalget tilsvarer de 30 prosent omtrent 15-25 mill. kr per år med utgangspunkt i selskapene som er brukt i studie.

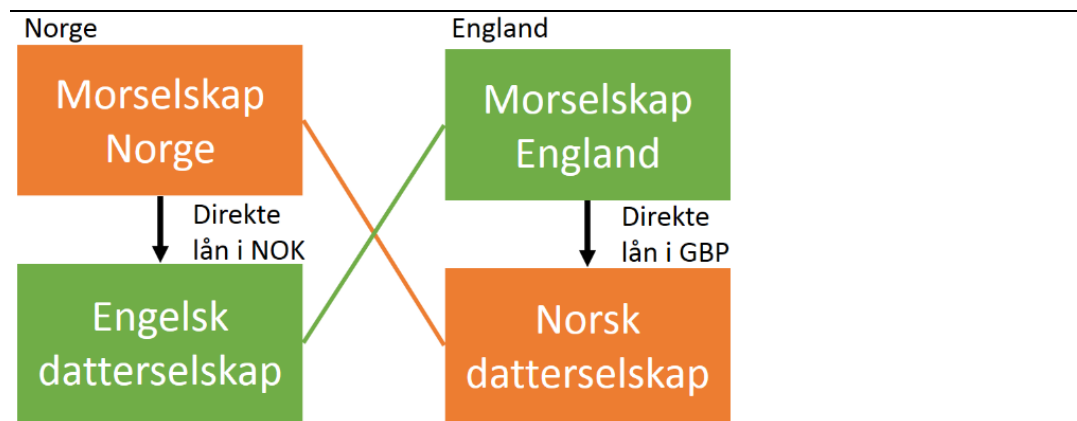
Analysene er begrenset på data for individuelle foretak som gir muligheten til å kontrollere både observerbare forskjeller mellom foretak som påvirker det skattbare overskudd og forskjeller mellom foretak som påvirker muligheten til å manipulere internprisingen. Om internprisene viser et avvik fra prisene som blir brukt mellom uavhengige parter som systematisk reduserer den samlede skattebyrden til selskapet antas det at prissettingen er påvirket av skattesatsene. Utvalget har brukt den direkte metoden og som vi nevnte tidligere er denne noe

usikker da man ikke med sikkerhet kan si noe om internprisingen hvis det ikke finnes en sammenlignbar markedspris.

Det ble i denne analysen kjørt en regresjonsanalyse basert på tall hentet fra følgende databaser: (1) Årsregnskap for alle norske foretak som er rapporteringspliktig til Brønnøysundregisteret. (2) SIFON-registeret til SSB som inneholder en oversikt over direkte og indirekte utenlandske eierandeler i norskregistrerte foretak. (3) Utenlandsoppgaver fra Skattedirektoratet som gir en oversikt over norskregistrerte foretak sin virksomhet i utlandet.

3.3.3 Tynn kapitalisering i Norge

En annen måte å bedrive overskuddsflytting er ved bruk av tynn kapitalisering og renter på gjeld. Tynn kapitalisering blir gjort ved at et selskap i et høyskatteland finansieres med lån fra utenlandske eiere som befinner seg i et lavskatteland, og ikke med egenkapital. Dette fører til at høyskattelandet får rentefradrag for lånet og lavskattelandet får tilsvarende i renteinntekter og skattegrunnlaget i høyskattelandet reduseres med rentekostnadene. I figur 24 i vedlegg er det vist en annen modell for tynn kapitalisering hvor morselskapet i et høyskatteland tar opp et lån i kapitalmarkedet og fører dette over som egenkapital til datterselskap i et lavskatteland. Videre kan datterselskapet yte dette i lån til morselskapet og på denne måten får morselskapet rentefradrag fra lånet i kapitalmarkedet og fradrag på lånet fra datterselskapet. En masterutredning skrevet av Olsen og Høgalmen (2013) presenterte funn av tynn kapitalisering i det svenske selskapet IKEA. I 2012 bestod deres kapital av 98 prosent gjeld og 2 prosent egenkapital. Siden omtrent 90 prosent av denne gjelden var intern kan dette tyde på at store selskaper er de som anvender skatteplanlegging mest aggressivt da marginalkostnadene ved intern og ekstern gjeldsflytning fort overgår den potensielle gevinsten i selskaper med lavere omsetning.



Figur 24: Figuren viser en forenklet måte å bedrive tynn kapitalisering. Kilde: Olsen og Høgalmen, 2013.

3.4 Metoder for å hindre kapitalflukt

3.4.1 Armlengdeprinsippet

For å prøve å unngå utfordringene med reduksjon av skattegrunnlag og flytting av overskudd mellom landegrenser er det blitt satt i gang internasjonalt samarbeid med forslag på regelverk som skal løse problemene med internprising og overskuddsoverføring. Armlengdeprinsippet er et generelt regelverk for prisfastsettelse mellom konsernselskaper. Hensikten med armlengdeprinsippet er at prisene for varer og tjenester i et konsern skal settes lik markedsprisen, transaksjonene skal derfor prises som i ett tilfelle hvor transaksjonen skjer mellom to uavhengige parter.

Bevisbyrden for at internprisene er manipulert er ulik for handel innenfor EØS med og uten opplysningsrett, samt utenfor EØS. For de sistnevnte kan inntekten fastsettes skjønsmessig dersom det er grunn til å anta at inntekten er redusert som følge av interessefellesskapet (Sørjordet & Oftedal, 2013, s 14). I et slikt tilfelle må skatteyterne selv bevise at reduksjonen i den skattbare inntekten ikke bunner til interessefellesskapet. Dette er regler som er basert på skattereglene i skatteloven ved behandling av transaksjoner mellom parter i interessefellesskapet.

Verdsettelse etter armlengdeprinsippet kan være utfordrende. Dette er først og fremst på grunn av lite sammenligningsgrunnlag. Konkurransefortrinn fra immaterielle eiendeler hos multinasjonale selskaper er et eksempel på transaksjoner som kan være vanskelig å sammenligne da dette ikke forekommer mellom uavhengige selskaper. Når markedspris for en ytelse er ikke-eksisterende ved overføringer mellom selskap i samme konsern tar man i bruk andre fremgangsmåter, hovedregelen i dette tilfellet er OECDs mønsteravtale artikkel 7 som forklarer retningslinjene for fordelingen av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og driftssted.

3.4.2 BEPS og CCCTB

OECD jobber aktivt for å stabilisere økonomien og har som en av sine hovedoppgaver å forsøke å hindre skatteflukt. Aggressiv skatteplanlegging av penger har derfor vært bakgrunnen for initiativet BEPS¹ til en felles skatteavtale i regi av OECD/G20 for å motvirke overskuddsflytting. I OECDs handlingsplan (OECD, 2013a) beskrives uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting på denne måten;

«BEPS relates chiefly to instances where the interaction of different tax rules leads to double non-taxation or less than single taxation. It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from the jurisdictions where the activities creating those profits take place. No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.»

Kort forklart står det at BEPS er gjeldende i situasjoner hvor et selskap står overfor ulike skatteregler som fører til dobbel ikke-beskatning eller mindre enn enkeltbeskatning og ved ordninger som gir ingen eller lav beskatning ved å plassere overskudd bort fra jurisdiksjonene der overskudd blir skapt. I BEPS-prosjektet i OECD/G20 vurderes det mulige presiseringer av armlengdeprinsippet for å sikre at fordeling av skattegrunnlag er i samsvar med

¹ Base Erosion and Profit Changing

hvor verdiskapingen skjer (NOU 2014:13). En viktig faktor i BEPS-prosjektet er at den består av regler som skal motvirke doble fradrag og unngå dobbeltbeskatning.

Armlengdeprinsippet er også angitt i OECDs mønsterskatteavtale, artikkel 9, som følger:

“dersom det blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avholdt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.”

Situasjonen i dag tilsier at BEPS prosjektet ikke har fungert optimalt siden det er vanskelig å sette riktig armlengdepris på transaksjoner som sjeldent eller ikke forekommer mellom uavhengige parter. Derfor skjer det fremdeles store overføringer til lavskatteland og fordelingen av fortjeneste er derfor ikke i samsvar med verdiskapningen. I USA har de tatt i bruk en annen fordelingsmetode som baseres på skjematisk tilnærminger hvor inntekter og kostnader fordeles mellom foretakene basert på verdiskapning, antall ansatte og eiendeler. Denne metoden er mer forutsigbar og fører til mindre behov for å analysere enkelttransaksjoner. I EU har denne metoden vært diskutert i flere år, men stadig blitt kritisert. Problemet er at de sjablongmessige fordelingsnøklerne ikke vil gi riktig fordeling i alle transaksjoner og det vil være vanskelig å bli enige om hvilke fordelingsnøkler som skal bli tatt i bruk. Ved bruk av forskjellige fordelingsnøkler, kan dette igjen føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke beskatning. I 2011 la EU frem et forslag om en enhetlig selskappskatt som går ut på å lage et felles skattegrunnlag for EU land. Selskaper i EU skal beregne overskudd i EU som en helhet, og deretter vil overskudd eller underskudd blir fordelt på enkeltland på bakgrunn av hvor eiendeler, ansatte og omsetningen er plassert (EU, 2011a).

3.4.3 Skatteamnesti

I 2017 ble det satt i gang skatteamnesti rettet mot privatpersoner som har unndratt skatt. Skatteamnesti er en ordning hvor staten gir skatteyttere som har unndratt skatt, muligheten til å informere skattemyndighetene om ikke innrapporterte inntekter eller formue i bytte mot tilgivelse av straffeskatten som man skulle bli avskrevet hvis Skatteetaten gjennom kontroll ville oppdage underrapportering (Schroyen, 2018). I kjølvannet av Panama Papers og Paradise Papers og en positiv utvikling i informasjonsutveksling kunne Skatteetaten melde om en økning på 80 prosent av innmelding av skjulte formuer sammenlignet med 2016.

4. Samfunnsøkonomiske tap ved beskatning

4.1 Effektivitetstap ved skatt og avgift

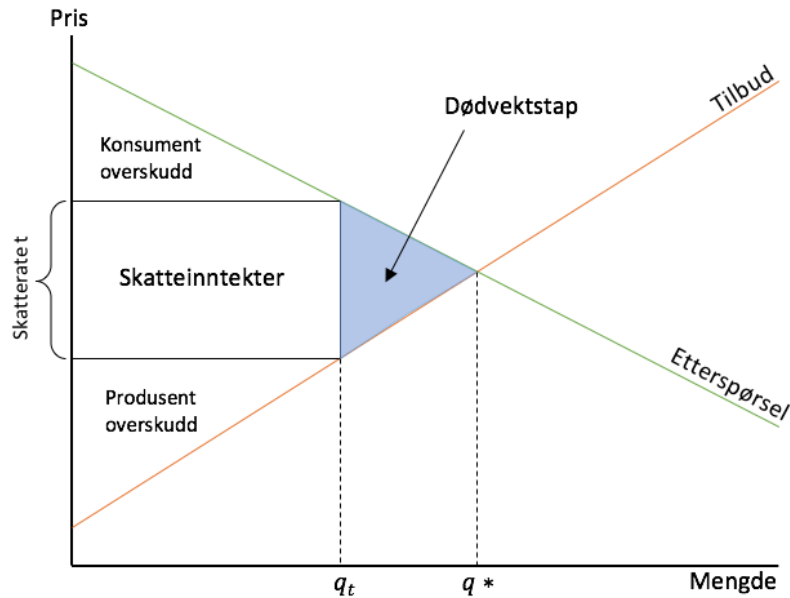
Det samfunnsøkonomiske tapet knyttet til en skatt eller avgift som skyldes at produsenter og konsumenter tilpasser seg annerledes når en vare skattlegges, er kalt dødvektstap og kjent som effektivitetstap (Andersen, 2014). Dødvektstapet er det som ikke blir produsert av varer og tjenester fordi prisen på en vare blir høyere enn hva det koster å produsere den, også kalt skattekiln. Skatt vil derfor føre til ineffektiv ressursutnyttelse og et dødvektstap vil oppstå.

De skattene som innebærer dødvektstapet kalles også vridende skatter. Det er ønskelig å få det samlede dødvektstapet så lavt som mulig når man utformer vridende skatter slik at man bidrar til at arbeidskraft, kapital og naturressurser blir utnyttet på en så samfunnsøkonomisk fordelaktig måte som mulig.

4.1 Effektivitetstap ved avgift i et produktmarked.

Dødvektstapet er illustrert i den blå trekanten i figur 10. Tapet oppstår når skattesystemet endrer prisene man blir stilt overfor. Prisene blir vridd av skattesystemet og de reflekterer ikke de korrekte prisene. Dette er tapet av konsument- og produsentoverskudd som ikke blir kompensert av skatteinntektene, altså den totale reduksjonen i det samfunnsøkonomiske overskuddet som følge av skatten, også kalt effektivitetstap av skatt. Området vil også tilsvare dødvektstapet

man får siden det blir en reduksjon i produksjonen på grunn av skattekilen. Marginal betalingsvillighet er større enn marginalkostnaden da skattekilen minker produksjonen.



Figur 10: Egenkonstruert Illustrasjon av dødvektstap ved innføringen av en avgift

I figur 10 er dødvektstapet ved en avgift på en vare illustrert. Punktet q^* er markedstilpasningen uten avgift (under fullkommen konkurranse).

Markedstilpasningen vil endre seg når staten innfører avgift t kroner per vare. Den nye prisen er nå p , men på grunn av avgiften får tilbyderen kun $p-t$ kroner per enhet av varen. Omsatt kvantum vil da synke til q_t . Med andre ord fører skatter og avgifter til at konsumenten betaler en høyere pris enn det produsenten får for salg av varer og tjenester. Konsumenten betaler pris inkludert skatt, men produsenten får kun prisen $p-t$. Både tilbyder og kjøper sitt overskudd vil reduseres, men skatteinntektene vil delvis kompensere dette. Effektivitetstapet ved skatter og avgifter gjør at det samfunnsøkonomiske overskuddet blir mindre.

Da det er forskjellige skatte- og avgiftssatser på ulike varer, vil størrelsen på dødvektstapet også være ulikt fra vare til vare. Tapet er større for varer med elastisk etterspørsel. Høy etterspørselastisitet fører til at produsentens pris blir lavere og mer av skattebyrden hviler på produsentene. Det vil si at hvis etterspørselen er veldig elastisk, vil etterspørselen falle mye ved liten prisendring.

Produsentene vil ikke klare å velte skatten over på konsumentene, for da reduseres etterspørselen for mye. Størrelsen på effektivitetstapet vil derfor avgjøres av elastisiteten.

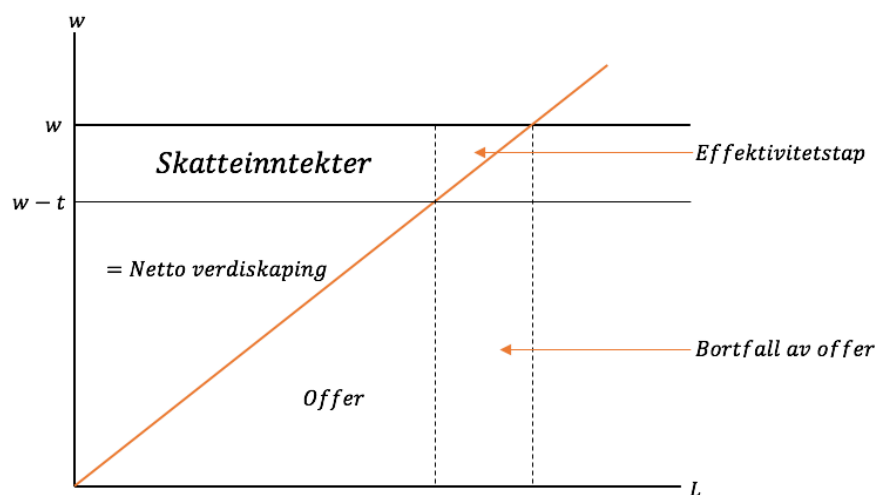
Skatter og avgifter påvirker hvordan skatteyterne konsumerer. Økt skatt på en vare vil normalt føre til at konsumet faller og det derfor produseres mindre av denne varen. Tilsvarende vil det bli mindre lønnsomt å jobbe mye eller spare penger i banken, dersom en del av avkastningen blir beskattet. Vi skal nå se på hvordan det oppstår effektivitetstap ved inntektsskatt.

4.2 Effektivitetstap ved inntektsskatt

Vi har sett på det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet ved avgifter i produktmarkedet, men det vil også oppstå effektivitetstap og i økonomien ved inntektsskatt.

Når man betaler skatt aksepterer hver innbygger at offentlige utgifter må betales med skatt, i tillegg aksepterer man at det ikke er en sammenheng mellom hvor mye man betaler i skatt og de offentlige tjenestene man har tilgang på. Du vil ha like stor tilgang på offentlige tjenester uavhengig av hvor mye skatt du betaler. Dermed blir skatt å betrakte som en privat utgift det er fordelaktig å begrense. Hvis betaling av skatt blir begrenset vil det frigjøre mer disponibel inntekt til privat konsum og den samme tilgangen på offentlige tjenester.

La oss si at lønn er lik verdi av tapt fritid. Hvis du får 500 kr i timen uten skatt vil fritiden din ved å ikke jobbe en time koste 500 kr. Hvis skatten (t) er 50 prosent vil du tjene 250 kr i timen ($w-t$), da koster det brått bare 250 kr for en time fritid, det blir altså billigere for deg å ta mer fritid. Skatt trekker oss bort fra arbeidsmarkedet og får oss til å gjøre mye vi ellers ikke ville ha gjort hvis vi hadde brukt tiden vår i arbeidsmarkedet. Ved å se på figur 11 og 12 i vedlegget kan vi se brutto verdiskaping er summen av netto verdiskaping og offer ved å jobbe. I figur 14 ser vi at både inntektene våre og offer av fritid synker i verdi. I tillegg vil det oppstå et effektivitetstap, dette skal vi nå se nærmere på.



Figur 14: Egenkonstruert illustrasjon av offer av fritid til jobb

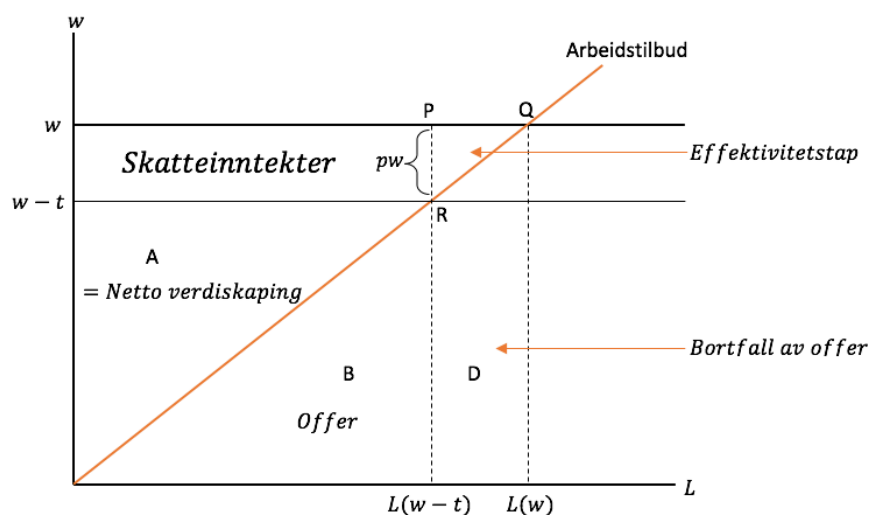
Et eksempel på å offer av fritid til jobb er om du skal gjøre en hjemmeoppgave som å male huset ditt selv, eller betale en maler for å gjøre det. Hvis huseieren maler huset selv må han gi opp 20 timer lønnet arbeidstid på jobben. Det vil si at 20 timer arbeid for lønn blir ikke utført. Med dette vil tidstapet privat - og samfunnsøkonomisk, ved å male huset selv, være 20 timer. Huseierens timelønnen før skatt, w , er 150 kr. Timelønn etter skatt, $w-t$, er 100. Husmaleren har samme lønn som huseieren på 150 kr pr time, det vil si en timelønn før skatt på 150 kr og etter skatt på 100 kr. Den profesjonelle husmaleren trenger kun 18 timer for å male huset, som blir betalt av huseier. Hvis huseieren maler huset selv vil dette koste ham det han ikke får betalt ved å være på jobben; $20t \times 100$ kr/timen = 2.000 kr. Hvis han velger å ansette den profesjonelle maleren må han betale; $18t \times 150kr = 2.700$ kr. Nå kan vi se at for huseieren vil det være billigere å male huset selv, og det er derfor det er denne avgjørelsen han lander på. Det er imidlertid en annen sak fra det samfunnsøkonomiske perspektivet. Hvis huseieren maler huset selv, vil det gå tapt 20 timer med arbeid, ganget med verdier for 150 kr per time; $20t \times 150kr = 3.000$ kr. Hvis den profesjonelle maleren gjør jobben, koster det samfunnet 18 timer til en produktivitet på 150 kr i timen; $18t \times 150kr = 2700$.

Ut i fra disse beregningene kan vi se at størst samfunnsøkonomisk overskudd og minst mulig effektivitetstap og der det er billigst for samfunnet er hvis profesjonelle maleren gjør jobben. Det samfunnsøkonomiske tapet ved å male

huset selv er differansen mellom 2700kr og 3000 kr, som er 300 kr. Disse 300 kronene vil forsvinne gjennom huseierens skattemessige tilpasning. Her skaper skattesystemet et skille mellom det samfunnsøkonomiske optimale og det privatøkonomisk optimale. På grunn av inntektsskatten blir ikke huseieren og samfunnet stilt over de samme prisene i vurderingen av hva de forskjellige personenes arbeid er verdt. Som vi har sett gjennom eksempelet vil huseieren undervurdere verdien av sitt markedsmessige arbeid fordi beskatningen gjør at han ikke får hele sin produktivetsverdi i egen lomme. (Grønn, 2016, s. 266)

Slike tilpasninger er det fullt av i vår økonomi og mange ender opp med å gjøre mye “rart” for å skatte mindre. Din netto verdiskaping er hva du ofrer for å “bake en kake” og lønn er hva fritiden koster. Skatt vil derfor påvirke hva man vil gjøre med “hjemmeoppgaver”. Jo høyere skatter det er, jo mer trekkes man bort fra markedsarbeid til hjemmearbeid (kan male huset selv istedenfor å betale for det). Når de som tilbyr arbeid får for lite insentiv til å arbeide og i for sterk grad prioriterer fritid fremfor privat konsum oppstår et samfunnsøkonomisk effektivitetstap (Steigum, 2004, s. 501). For en mer matematisk tilnærming kan vi se på det slik;

For å se på effektivitetstapet for inntektsbeskatning ser vi på følgende figur:



Figur 15: Egenkonstruert illustrasjon av skattekile og effektivitetstap

$w-t$ er reallønn etter skatt og er mindre enn w . Individet velger et bestemt arbeidstilbud $L(w-t)$ som svarer til punktet R. Dette arbeidstilbudet gir en samlet

privat arbeidsinntekt som er lik produktet $wL(w)$. Denne inntekten er det samme som det private konsumet og svarer til summen av arealet A og B. Skattekilens avstand mellom punktene R og P. Produktet $wL(w)$ er de skatteinntektene myndighetene bruker til offentlig konsum. Sammenhengen mellom arbeidstilbud og reallønn etter skatt når skattekilens gradvis går ned er illustrert som den stigende tilbudskurven, arbeidstilbud. Individet får mer privat konsum og mindre fritid jo høyere opp på tilbudskurven vi beveger oss. Det er en underliggende antakelse om at det ekstra private konsumet individet får, akkurat vil veie opp for velferdstapet av mindre fritid. I punktet Q er skattekilens lik 0 og da er arbeidstilbudet $L(w)$. I dette punktet er arbeidsinntekt i økonomien lik produktet $wL(w)$. Dette er arealet i firkanten som strekker seg fra punktene 0 og $L(w)$ på den vannrette akse og opp til punktene w og Q på den vannrette linjen. Dette er en realinntekt som må være lik summen av privat og offentlig konsum og utgjør BNP (A, B, D, TI OG E). Verdien av fritiden kan man måle som summen av arealet B og D, altså arealet under tilbudskurven. Ved å sammenligne den økonomiske situasjonen når skattekilens er positiv og arbeidstilbudet er $L(w-t)$ med situasjonen med null skattekilens og arbeidstilbud $L(w)$ kan vi finne effektivitetstapet. Forskjellen mellom de to økonomiske situasjonene $L(w-t)$ og $L(w)$ er arealet E. Arealet E kommer som et tillegg til total realinntekt i situasjonen uten skattekilens. Det er dette arealet som er det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet som er knyttet til inntektsskatt.

Fordi myndighetene skattlegger arbeid vil den privatøkonomiske avkastningen på arbeid bli lav (Steigum, 2004, s. 504). Som vi har fastslått tidligere vil altså individene prioritere fritid høyt i forhold til privat konsum. Hvis myndighetene heller hadde brukt lump-sum skatter slik at skattekilens hadde vært null, ville individene prioritert mindre fritid og mer privat konsum.

Generelt gir ulike skatteformer ulike effektivitetstap. Det er imidlertid tilfeller der skatter og avgifter kan føre til mer effektiv bruk av samfunnets ressurser. Vi har to skatteformer som ikke har effektivitetstap; miljøavgifter og lump sum.

4.3 Miljøavgifter

Produksjoner med negativ eksternalitet, som miljøskadelige utslipp får et motsatt effektivitetstap. Det vil ikke oppstå effektivitetstap, men gi en bedre situasjon. Vi tar utgangspunkt i bedrifter med fullkommen konkurranse, der alle pristakere tar prisen for gitt. Hver bedrift produserer mengden gitt ved $p=MC$, der MC er bedriftens marginalkostnad. Markedets tilbudskurve vil da bli alle bedriftenes tilbudskurver sammenlagt. En bedrifts tilbudskurve er gitt ved likheten $p=MC$ (se vedlegg, figur 16). Anta at det i produksjonen medfølger en forurensning, altså en negativ eksternalitet. For hver enhet som blir produsert påføres forurensning i produksjonen en skade som koster en tredjepart d kr til sammen, i sum dx kr for x produserte enheter (se vedlegg, figur 17 og 18). Summen av marginal privat kostnad og marginal skade gir oss marginal samfunnsøkonomisk kostnad (fig.19). For produksjon høyere enn $x_{optimal}$ er summen av marginal miljøskade og bedriftens marginalkostnad høyere enn konsumentenes marginale betalingsvillighet. Det oppstår da et samfunnsøkonomisk tap grunnet overproduksjon (fig 20). For å redusere og regulere dette setter staten inn avgift slik at det blir produsert færre enheter, som i dette tilfellet er det optimale antallet ($x_{optimal}$). Som det viser seg ut fra figurene oppstår det ikke et dødvektstap ved disse avgiftene (Gramstad, 2014).

4.4 Lump sum skatter

Lump-sum skatter er en form for skatt som ikke har effektivitetstap på samme måte som de andre skattene vi har redegjort for. En lump-sum skatt kan også redusere insentivet for å bedrive skatteflukt. Lump-sum skatter kalles også stemme-skatter eller hode-skatter fordi de har blitt pålagt (en bestemt sum) som en forutsetning for å stemme og blir vurdert per person (dvs. pr. hode). Denne skatten er altså ikke påvirket av aktiviteten til personens økonomiske agenter (forbruk, arbeidstiltak, etc.). I praksis er ikke lump sum skatter utbredt fordi det bryter med prinsippet om å skatte etter evne, og i forhold til størrelsen på den økonomiske transaksjonen. Ved lump sum skatt betaler ikke han eller hun ytterligere skatt hvis inntekten øker. En lump sum skatt er svært effektiv fordi den ikke reduserer folks insitament til å jobbe, fordi skatten ikke varierer med inntekten. Lump sum skatter har kun inntektseffekt og ingen priser vil endres. I Figur 21 i vedlegg er det illustrert effektivitetstap ved lump sum skatt. Forskjellen på lump sum og vanlige

skatter er at ved en vanlig skatt ville vi tilpasset oss skatten og endre atferden vår for å skatte minst mulig. Men en lump sum skatt er slik at vi kan ikke påvirke det innbetalte skattebeløpet på samme måte som vanlige skatter. Lump sum skatten er ikke-vridende og det er ingenting man kan gjøre for å ikke betale den.

4.5 Effektivitetstapet vokser generelt eksponentielt

Sammenhengen mellom skattekiln og effektivitetstapet er at effektivitetstapet er en stigende funksjon av skattekiln. Desto mer du tjener, desto høyere blir skatten og dermed vil effektivitetstapet vokse eksponentielt, dette kan være et insentiv til å bedrive skatteflukt. I figur 22 og 23 i vedlegget ser vi hvordan effektivitetstapet vokser hvis skatt på inntekt øker og når avgifter øker.

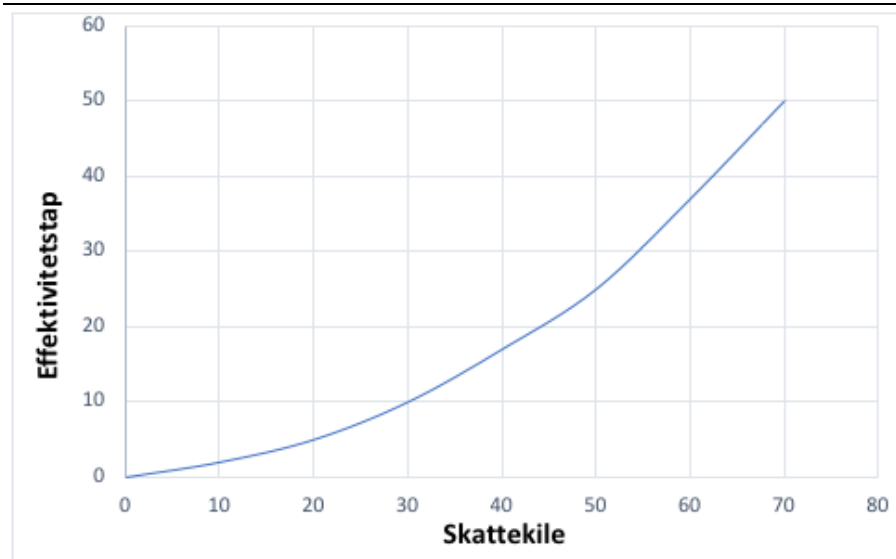
Effektivitetstapet (E) kan uttrykkes som:

$$E = \frac{pw[L(w)-L(w-t)]}{2}$$

Arbeidstilbudet er i figur 24 er en lineær funksjon av reallønn etter skatt. Den kan uttrykkes som $w-t=nL$, der n er en positiv parameter. Arbeidstilbudet uttrykkes da som $L = w-t / n$. Settes dette inn i uttrykket for effektivitetstapet ovenfor, og vi bruker at $w-t=(1-p)w$ får vi

$$E = \frac{pw}{2} \left[\frac{w}{n} - \frac{w(1-p)}{n} \right] = \frac{pw^2}{2n} [1 - 1 - (-p)] = \frac{w^2}{2n} p^2$$

Effektivitetstapet er en kvadratisk funksjon av skattekiln.



Figur 24: sammenhengen mellom skattekilen og effektivitetstapet (Steigum, 2004, s. 504)

Her kan vi se at effektivitetstapet vokser eksponentielt, altså vil det vokse raskere jo høyere skattekilen er i utgangspunktet. I talleksempelen i figuren over er $E=100t^2$. Da vil effektivitetstapet øke fra 1 til 3 vareenheter når skattekilen øker fra 10 til 20 prosent (t øker fra 0,1 til 0,2). Hvis skattekilen i utgangspunktet hadde vært 50 prosent og økt til 60 prosent (t øker fra 0,5 til 0,6) vil effektivitetstapet øke fra 25 til 36 vareenheter (Steigum, 2004). Hvis skatt faller bort fra et marked, må staten hente inn disse skattene i et annet marked ved å øke skattene. Hvis man da øker skatten vil det skje en eksponentiell vekst av effektivitetstapet. Det er derfor svært lite samfunnsøkonomisk gunstig å øke skattene i et marked fordi konsekvensen de bærer av dette blir et langt større effektivitetstap. Skatteflukt vil da føre til store samfunnsøkonomiske tap fordi det må hentes mer skatt i markeder som faktisk skatter. (steigum 504) Effektivitetstapet er en kvadratisk funksjon av skattekilen som vi ser i beregningene vi har utledet. Den samfunnsøkonomiske gevinsten som er forbundet med å redusere skattekilen, er langt større i land med høye skattekil enn i land med lave skattekil. Hvis offentlige utgifter øker, vil skattekil øke, og det blir samfunnsøkonomisk kostbart. Dette skaper et dilemma for velferdsstaten. På den ene siden skal skatt utjevne inntektsforskjeller og etablere trygde og overføringsfordeler. Men samtidig må arbeidskraften bli stor nok, og for at det skal skje må avkastningen en arbeider får på sin arbeidsinnsats være tilstrekkelig.

Det er vanskelig å beregne effektivitetstapet fordi skatt ved merverdiavgift kan føre til effektivitetstap ved inntektsbeskatning, og skatt på inntektskapital er forventet å påvirke arbeidskraft, men det kan også påvirke andre faktorer som arbeidsinnsatsen og når du pensjonerer deg. Altså for å estimere effektivitetstapet på inntektbeskatning bør man også estimere hvilken effekt disse skattene har på andre beslutninger (R., 2007).

Bjertnæs (2015) legger i sin analyse frem de samfunnsøkonomiske kostnadene ved å kreve inn ekstra skatteinntekter ved å øke inntektsskatten, merverdiavgiften eller selskaps- og kapitalinntekten. Analysen er basert på likevekstmodellen MSG6² med hensyn på norsk økonomi kalibrert til nasjonalregnskapsdata og skattesystem i 2009. I nytte-kostnadsanalyser av offentlige prosjekter tas det hensyn til slike effektivitetskostnader av beskatning ved at kostnadene i offentlig finansierte prosjekter multipliseres med MCF³ (Bjertnæs, 2015). Vi har tidligere sett at det vil det oppstå et effektivitetstap ved beskatning som øker eksponentielt ved en økning av skatter. I tillegg til en økning i effektivitetstapet har vi sett at en økning i skatter vil redusere individens insentiv til å jobbe. Fritiden deres blir billigere og er derfor lett å foretrekke arbeid. Dette skaper et effektivitetstap i tillegg til utgang i økonomien.

Studiet tar hensyn til at deler av overskuddet i bedriftene flyttes ut av landet på bakgrunn av skattemessige hensyn og at kapitalavkastningskravet påvirkes av det. Skattefinansieringskostnaden for hvert alternativ blir identifisert som differansen mellom velferdstapet i beregningene, og velferdstapet som oppstår ved redusert lump-sum overføring.

Alle tall som kommer er hentet fra tabell 25 i vedlegg. De samfunnsøkonomiske kostnadene ved økt merverdiavgift vil i følge tabellen en økning i MCF-sats på 1,06 være nok for å klarere den offentlige budsjettbalansen. En viktig forklaring på at finansiering på denne måten er dyrere enn ved lump sum overføring er at prisindeksen på privat konsum øker når merverdiavgiften øker. Økningen fører til at ordinære konsumvarer blir dyrere relativt til fritid, og derfor reduseres

² Generell likevekstmodell

³ Marginal Cost of Funds

arbeidstilbudet gjennom substitusjon mot fritid. Som vi ser av tabellen vil sysselsettingseffektene i 2020 være forskjellige, den øker med 25 tusen timeverk ved økningen i merverdiavgiften, mens den reduseres med 516 tusen timeverk ved økning i arbeidsinntekten. Grunnen til dette er at økt merverdiavgift gir en endring fra kapital mot arbeidskraft fordi kapitalvarer som er merverdiavgiftsbelagte varer blir dyrere.

En økt skatt på skattesatsen til befolkningens inntekt øke med om lag 1,03 prosent. Vi kan se at finansiering med økt inntektsskatt gir en større reduksjon i velferden enn finansiering med lump sum skatt, dette er fordi den marginale lønnen etter skatt reduseres i den nye likevekten. Dermed kan man balansere offentlige budsjetter og når økningen i skattesatsen blir såpass liten, vil også tilpasningene være tilsvarende små. En av hovedårsakene til at det er en relativt liten økning er fordi provenybehovet er lite i forhold til grunnlaget for inntektsskatten.

Videre viser forskningen at en økt selskaps- og kapitalinntektsbeskatning medfører en økning i kapitalavkastningskravet, altså brukerprisen på kapital øker. Investeringen vil på bakgrunn av dette falle på kort sikt, realkapitalbeholdningen vil krympe og etterspørselen etter arbeidskraft vil falle. Dette betyr at det blir en nedgang i sysselsettingen sammenliknet med lump-sum scenarioet fordi markedet vil få en ny og lavere likevekts-lønnsats. «En slik form for beskatning genererer en sterkere nedgang i velferden sammenliknet med inntektsbeskatning eller merverdiavgift i en liten åpen økonomi med perfekt mobil kapital. Årsaken er at reduserte realkapitalbeholdninger innebærer et effektivitetstap i tillegg til effektivitetstapet forbundet med at sysselsettingen reduseres» (Bjertnæs, 2015). Det blir altså effektivitetstap ved avgift i et produktmarked i tillegg til effektivitetstap ved inntektsskatt.

Det er antatt at en tredjedel av bedriftene eies av utenlandske investorer, og disse vil naturligvis bli belastet med skatteøkningen. Dette gjør at selskaps- og kapitalinntektsbeskatningen er mer lønnsom fordi en del av skatteinntekten vil bli betalt av utenlandske bedrifter. Det er usikkerhet knyttet til denne antakelsen fordi realavkastningskravet vil være uendret av selskaps- og kapitalinntektsbeskatningen om de multinasjonale selskapene ikke blir skattlagt i

Norge og flytter overskuddet til utlandet. Det blir likevel presisert at det er mer effektivt å kreve inn skatteinntekter ved inntektsskatt når det antas at utenlandske kapitaleiere ikke rammes av økt selskaps- og kapitalinntektsbeskatning.

4.6 Vurdering av effektivitetstap

En av vanskelighetene når vi skal vurdere et effektivitetstap er at det er flere mulige måter å måle det på. Vi kan bruke tilbud og etterspørsel for å måle effektivitetstapet ved beskatning. Men staten bruker mange forskjellige skatter og med det vil effektivitetstapet verdi avhenge av hvilken rekkefølge skattene blir pålagt individet.

Norge er en velferdsstat og har med det høye offentlige utgifter, derfor er skattekilene store i arbeidsmarkedene og påvirker arbeid og privat konsum. Bruk av tid til arbeid kaster da mindre av seg i forhold til land med mindre skattekiller. Som vi så i eksempelet med husmaleren førte høy skattekil til at individet gjorde malerjobben selv fordi han så på det som mer lønnsomt å gjøre arbeidet selv i fritiden fremfor å tjene penger og betale maleren for å gjøre jobben. I velferdsstater med stor offentlig sektor som i Norge, vil godet fritid virke relativt billig i forhold til varer og tjenester som kun kan anskaffes gjennom lønnet arbeid. Den relativt lave prisen på fritid i forhold til konsumgoder som må kjøpes, er i første rekke en refleksjon av skattereglene.

Hvis skattesystemet hadde brukt lump-sum skatter ville skattekillen forsvunnet og en økning i arbeidstilbudet ville ført til at individet fikk hele den ekstra verdiskapningen av arbeidet. Om dette hadde vært tilfellet ville fritid ikke lenger være billig i forhold til varene og tjenestene som kjøpes for lønnsinntekter. Det samfunnsøkonomiske tapet ville nå vært den verdien man gikk glipp av ved å ikke arbeide. Fritid og hjemmeoppgaver ville ikke virket billig fordi alternativkostnaden ved å ha fritid ville ha vært den samfunnsøkonomiske verdien av tid brukt i produksjon. Individet ville ønsket å substituere fra fritid og hjemmeoppgaver til goder som kan kjøpes i markedet og dette hadde ført til motivasjon til å jobbe mer.

Lump sum skattene sin funksjon på arbeidsmarkedet og det insentivet det gir innbyggere til å jobbe viser at finansiering av offentlig sektor ved å beskatte arbeid gir et samfunnsøkonomisk tap. Prisforholdet mellom fritid og privat konsum blir for lavt i forhold til den samfunnsøkonomiske verdien av tid brukt i produksjonen av varer og tjenester. Det fører til at de som arbeider kan få for lite insentiv til å jobbe og i for sterk grad prioriterer fritid fremfor arbeid. Det samfunnsøkonomiske tapet ved skatt må således hele tiden veies opp mot ønsket om inntektsutjevning og statens behov for inntekter.

5. Drøfting

Vi har sett at skatteflukt oppstår ved at privatpersoner og bedrifter ønsker å minimere skattebyrden ved skatt på inntekt og formue. I Norge er det relativt høye skatter og avgifter i forhold til mange andre land, som skaper insentiv til å flytte verdier ut av landet. Det er imidlertid viktig å huske at den norske samfunnsmodellen er bygget på et prinsipp om at vi skal ha en stor og bred velferdsstat med gratis goder som blant annet helsetjenester, skole og utdanning. For å få til dette er vi avhengig av et relativt høyt skattenivå slik at vi klarer å finansiere tjenestene. Dette er det bred politisk enighet om. Det har også vist seg at den “norske” modellen med inntektsutjevning, høy arbeidsdeltakelse, mindre forskjeller og sterkt offentlig sektor også gir mange komparative fortrinn som stabilitet, høyt utdanningsnivå og god konkurransekraft.

Fra et økonomisk perspektiv vil man forsøke å holde skattenivået nede, for det er tross alt et effektivitetstap ved å ha skatter og avgifter. Når man skal vurdere dem må man i stor grad hensynta effektivitetstapet. Et poeng her er å holde offentlige utgifter på et fornuftig nivå slik at ikke skattene øker som igjen medfører eksponentiell vekst på effektivitetstapet.

De forskjellige metoder som benyttes for å drive skatteflukt har gjort det enklere å flytte kapital og overskudd til skatteparadis, men det finnes skatteavtaler som har som hensikt å forhindre at dette skjer. Vi vil forsiktig påstå at OECD avtalen ikke har fungert optimalt og fullføre forslaget om det nye systemet som ligner på systemet i USA, kalt CCCTB. Det vil kunne være hensiktsmessig å bruke mye ressurser på å gå etter ulovlig skatteflukt, da det i tillegg til tapte inntekter kan gå

utover skattemoralen. Vi vil tro at skattemoralen blant befolkningen synker når skatteflukt har resultert i at virksomheter og privatpersoner kommer ut med en lavere totalskatt, og taperne blir samfunnet og befolkningen. Det viste seg å være lønnsomt med skatteamnesti som en ressurs for å avvikle skatteflukt da flere meldte i fra om skjulte formuer.

Når en bedrift i et marked driver med skatteflukt må de resterende bedriftene skatte mer og deres effektivitetstap vil øke eksponentielt med skattekiln. Saker som Nike versus Stormberg og Google/Facebook versus norske medieaktører viser at årsaker til at det er viktig å hindre skatteflukt utover de tapte skatteinntektene og effektivitetstapet er konkurranseelementet. Internasjonale selskaper som driver skatteplanlegging vil utkonkurrere bedrifter i Norge som ikke har de samme mulighetene eller ønske om å bedrive skatteplanlegging. Resultatet vil bli at man mister lokal kompetanse og arbeidsplasser i konkurranse med internasjonale aktører som har klart å skaffe seg et konkurransefortrinn gjennom skatteplanlegging.

6. Avslutning

Selv om det er bred enighet om hovedprinsippene i den norske samfunnsmodellen og at høye skatter betaler for seg gjennom velferd, er vi nødt til å holde oss konkurransedyktige. For at Norge skal være et konkurransedyktig land når selskaper velger hvor de skal plassere seg, må skattene holde seg på omtrent samme nivå som sammenlignbare land. Andre faktorer som også påvirker hvor selskaper etablerer seg vil være tilgang på arbeidskraft, kostnadsnivå og forutsigbarhet i skattepolitikken. En langsiktig og klar skattepolitikk er et klart konkurransefortrinn, og kan ha like stor påvirkning på selskapers valg av lokalisering som selve skattesatsene. Vi mener at Norge har et godt konkurransefortrinn da det de siste årene har tilpasset seg internasjonale skattesatser og har holdt en stabil pengepolitikk.

7. Referanseliste

Andersen, M. E. (2014). dødvektstap. *Store Norske Leksikon*. Hentet fra <https://snl.no/d%C3%B8dvektstap>

Alt om dokumentlekkasjen Paradise Papers. *Aftenposten*. Hentet (10. mai 2018) fra <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/oJQgR/Alt-om-dokumentlekkasjen-Paradise-Papers>

Alstadsæter, A., & Jacob, M. (2012). *Dividend Taxes and Income Shifting*. Oslo: FAccT Center.

Balsvik, R., Jensen, S., Møen, J., & Tropina, J. (2009). Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge. Hentet (20.5.2018) fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/165025>

Changemaker og Tax Justice Network. (2012). *Skjult. Changemaker og Tax Justice Network*.

Dahl, C.A., Ørvik, C., & Aldrigde, Ø. (2017). *Facebook har trolig milliardoverskudd i Norge – betalte under 500.000 kroner i skatt*. *Aftenposten*. Hentet (1.6.2018) fra <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/jqOAA/Facebook-har-trolig-milliardoverskudd-i-Norge---betalte-under-500000-kroner-i-skatt>

EU (2011a): Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2011)121

Finansdepartementet. (2018). *Hovedtrekk i skatte- og avgiftssystemet*. (Prop. 1 LS) Hentet (12.5.2018) fra <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2018/Dokumenter/Budsjettdokumenter/skatter-avgifter-toll/Prop-1-LS-/Del-1-Hovedtrekk-i-skatte--og-avgiftspolitikken-/2-Hovedtrekk-i-skatte--og-avgiftssystemet/>

Finansdepartementet. (2018). *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*. Regjeringen. Hentet (29.5.2018) fra

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

Finansdepartementet. (2001). *Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter*. Hentet (4.4.2018) fra https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising_oecd.pdf?id=2216227

Ferreira, A. R., & Madeira, J.P. (2010, 09). Tax Havens: Politics, Market and Democracy. Hentet (15.5.2018) fra <http://www.eisa-net.org/eisa-net.org/bebruga/eisa/files/events/stockholm/working%20paper.pdf>

Financial Secrecy Index 2018 Results. (2018) *Financial secrecy index*. Hentet (28.5.2018) fra <https://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2018-results>

Gramstad, A. R. (2014). Eksterne virkninger og kollektive goder.

Grønn, E. (2016). *Anvendt mikroøkonomi* (3. utg. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.

Jusleksikon. (2018). Særavgifter.

Markedspris. *Finansleksikon*. Hentet (12.5.2018) fra <http://www.finansleksikon.no/Regnskap/M/Markedspris.html>

NOU 2009:19 (2009). *Skatteparadis og utvikling*. Oslo: Departementenes servicesenter, Informasjonsforvaltning. Hentet (26. mai 2018) fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/no/pdfs/nou200920090019000dddpdfs.pdf>

NOU 2014: 13. (2013). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Oslo: Departementenes servicesenter, Informasjonsforvaltning. Hentet (26.5.2018) fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/sec5>

Nike finter seg unna norsk skatt. *Aftenposten*. Hentet (10.mai 2018) fra <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/79Od8/Nike-finter-seg-unna-norsk-skatt-Her-er-Stormberg-grnderens-skatteregnestykke>

OECD. (2012). *The Global forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes*. Organisation for economic co-operation and development. Hentet (20.4.2018) fra <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

OECD. Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue. Organisation for economic co-operation and development. Hentet (20.4.2018) fra <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD. (2014) *Perspectives on Global Development 2014*. Hentet (23.5.2018) fra <http://www.oecd.org/dev/pgd/pgd2014.htm>

Oftedal, H.K.O., & Sørjordet, A. (2013). *Utbredelse av skatteparadis og kapitalflukt for selskap registrert i Norge*. (Mastergradsavhandling). Oslo: Handelshøyskolen BI.

Olsen, M. & Høgalmen, H.V., (2013). *Skatteplanlegging i flernasjonale selskap: fremgangsmåter, effekt og hvordan det kan reguleres*. (Mastergradsavhandling). Bergen: Norges Handelshøyskole.

Paradise Papers. *Organized Crime and Corruption Reporting Project*. Hentet (10. Mai 2018) fra <https://www.occrp.org/en/paradisepapers/>

Pedersen, R. (2018, 17.01). Skatt på lønnsinntekt. *Smartepenger*. Hentet fra <https://www.smartepenger.no/103-skatt/653-skatteprosjenter-pa-lonnsinntekt>

-
- R., H. J. J. (2007). Excess Burden of Taxation. *Office of Tax Policy Research*(WP 2007 - 1), 8.
- Røgeberg, O. (2012, 05.09). På hvilket grunnlag skal avgifter settes? *Minerva*. Hentet fra <https://www.minervanett.no/pa-hvilket-grunnlag-skal-avgifter-settes/>
- Skatteetaten. (2018). Merverdiavgift. Hentet dato <https://www.skatteetaten.no/satser/merverdiavgift/>
- snl. (2014, 16.12). Inntektsskatt. Hentet fra <https://snl.no/inntektsskatt>
- Steigum, E. (2004). *Moderne makroøkonomi*. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Skaret, O. K. (7. august 2017) Panama Papirene. *Store norske leksikon*. Hentet (10. mai 2018) fra <https://snl.no/Panamapapirene>
- Shaxson, N. (2011). *Treasure Islands: uncovering the damage of offshore banking and tax havens*. New York City: Palgrave Macmillan.
- Bedriftsskattesatser. *Trading Economics*. Hentet (25. mai 2018) fra <https://no.tradingeconomics.com/country-list/corporate-tax-rate?continent=europe>
- Skatteunndragelse. (2018). *Tax Justice*. Hentet (28.5.2018) fra <http://taxjustice.no/ressurser/tema/kriminalitet>
- Sættem, J.B. (2018). Stadig flere melder fra om skjulte former i utlandet. *NRK*. Hentet (1.6.2018) fra <https://www.nrk.no/norge/stadig-flere-melder-fra-om-skjulte-formuer-i-utlandet-1.13937225>
- Schroyen, F. (2018). Skatteamnesti. *Store norske leksikon*. Hentet (1.6.2018) fra <https://snl.no/skatteamnesti>
- Zucman, G. (2015). *The hidden wealth of nations : the scourge of tax havens*. T. L. Fagan & T. Piketty (Red.) Hentet fra
-

