

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI

GRA 19003 Masteroppgave

Prising og overføring av immaterielle eiendeler

En studie av effektene OECDs nye retningslinjer vil få på interne
overføringer og prising av immaterielle eiendeler

Forfattere:

Ludvig Skolt
Eivind Dahl Ringard

Veileder:

Eivind Furueth

Innleveringsdato:

01.09.2016

Stuedsted:

Handelshøyskolen BI Oslo

Program:

Master i økonomi og ledelse – Forretningsjus, skatt og regnskap

«Denne masteroppgaven er del av MSc-programmet ved Handelshøyskolen BI. Handelshøyskolen påtar seg intet ansvar for metodene benyttet, resultater oppnådd eller konklusjoner trykket.»

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	iv
Forord	v
DEL 1: Innledning	1
1.1 <i>Problemstilling</i>	1
1.2 <i>Bakgrunnen for problemstilling</i>	1
1.3 <i>Innføring i sentrale temaer</i>	3
1.3.1 Innledning	3
1.3.2 Internprising	3
1.3.2.1 Innledning	3
1.3.2.2 Armlengdeprinsippet	4
1.3.2.3 Internprismetoder	5
1.3.3 Immaterielle eiendeler	6
1.3.4 OECDs BEPS-prosjekt	6
1.3.4.1 Innledning	6
1.3.4.2 Relevante BEPS-tiltak	7
1.3.4.3 Tiltak 5 – Bekjempelse av skadelig skattepraksis	7
1.3.4.4 Tiltak 6 - Misbruk av skatteavtaler	7
1.3.4.5 Tiltak 8 – Internprising av immaterielle eiendeler	8
1.3.4.6 Tiltak 9 – Fordeling av risiko	8
1.3.4.7 Tiltak 13 – Dokumentasjon av internprising	8
1.4 <i>Lovbestemmelser</i>	8
1.4.1 Innledning	8
1.4.2 Armlengdeprinsippet	9
1.4.3 Allmennaksjeloven	9
1.4.4 Ligningsloven	9
1.5 <i>OECDs mønsteravtaler</i>	10
1.5.1 Innledning	10
1.5.2 OECDs Mønsteravtale artikkel 4	10
1.5.3 OECDs Mønsteravtale artikkel 9	10
1.5.4 Skatteavtaler	11
1.5.5 Tolkning av internasjonale traktater	12
DEL 2: Metode	14
2.1 <i>Innledning</i>	14
2.2 <i>Disposisjon</i>	14

<i>2.3 Avgrensning for problemstillingen:</i>	15
<i>2.4 Forskningsmetode</i>	16
2.4.1 Innledning	16
2.4.2 Forskningsdesign	16
2.4.3 Valg av data	16
2.4.4 Gjennomføring av intervjuer	17
2.4.5 Forventet resultat	17
DEL 3: Analyse	18
<i>3.1 Innledning</i>	18
<i>3.2 Internprising og overskuddsflytting</i>	18
<i>3.3 Immaterielle eiendeler og skatteplanlegging</i>	18
3.3.1 Innledning	18
3.3.2 Lovlig og ulovlig skattetilpasning	20
3.3.3 Google sin Double Dutch Sandwich	21
3.3.4 Drøftelse av Google sin selskapsstruktur	22
3.3.5 Uber sin selskapsstruktur	25
3.3.6 Drøftelse av Uber sin selskapsstruktur	26
3.3.7 Vurdering av hjemmehørende	27
3.3.8 Nederland som gjennomstrømningsland	29
3.3.9 Irland som skatteparadis	30
<i>3.4 BEPS-tiltakene</i>	31
3.4.1 Innledning	31
3.4.2 Tiltak 5 – Bekjempelse av skadelig skattepraksis	32
3.4.3 Drøftelse av tiltak 5	34
3.4.4 Tiltak 6 – Forhindre traktatmisbruk	35
3.4.5 Drøftelse av tiltak 6	36
3.4.6 Tiltak 8-10 – Nye retningslinjer for internprising	38
3.4.7 Drøftelse av tiltak 8-10	41
3.4.8 Tiltak 13 – Internprisdokumentasjon	45
3.4.9 Drøftelse av tiltak 13	46
3.4.10 Presisering eller nye regler?	47
<i>3.5 Mulige tiltak mot overskuddsflytting</i>	48
3.5.1 Innledning	48
3.5.2 Kildeskatt på royalty	48
3.5.3 Merverdiavgift som kildebeskatning	49

DEL 4: Konklusjon	52
4.1 <i>Vår konklusjon</i>	52
4.2 <i>Forslag til videre forskning</i>	54
DEL 5: Referanser og vedlegg	55
5.1 <i>Referanseliste</i>	55
5.2 <i>Vedlegg</i>	60
5.2.1 Vedlegg 1: Royalty-tabell	60
5.2.2 Vedlegg 2: iTunes-faktura	61
5.2.3 Vedlegg 3: Uber-kvittering	62
5.2.4 Vedlegg 4: Google annonse-kvittering	63
5.2.5 Vedlegg 5: Ansatte og Lønn Google Ireland Limited	63
5.2.6 Vedlegg 6: Resultatregnskap Google Norway AS	64
5.2.7 Vedlegg 7: Resultatregnskap Google Ireland Limited	64
5.2.8 Vedlegg 8: Preliminary Thesis Report	65

Sammendrag

Temaet for oppgaven vår er skatteplanlegging og vi ser nærmere på hvordan flernasjonale selskaper flytter overskudd mellom datterselskaper ved hjelp av prising og overføring av immaterielle eiendeler.

Innledningsvis presenterer vi bakgrunnen for problemstillingen vår og beskriver problematikken med overskuddsflytting. OECD har gjennom BEPS-prosjektet identifisert 15 hovedutfordringer innen internasjonal skatterett, og videre presentert retningslinjer for å ta tak i disse. Resultatet er 15 konkrete tiltak som skal sørge for at inntekt kommer til beskatning i landet hvor verdiene skapes.

Vi kom fram til at tiltak nummer 5, 6, 8, 9 og 13 var mest relevant i forhold til vår problemstilling. Vi har først presentert det generelle innholdet i disse tiltakene, før vi videre drøfter hvilke effekter de vil få i forhold til det problemstillingen vår spør om. Vi har forsøkt å eksemplifisere effektene ved å bruke selskapsstrukturene til Google og Uber, da de er selskaper som har fått mye kritikk for sine skattemodeller.

Resultatet av studiet vårt er at problemstillingene rundt internprising, og særlig ved prising av immaterielle eiendeler, fortsatt vil være til stede i fremtiden. OECDs nye retningslinjer gir selskaper og skattemyndigheter med bedre metoder for å sette en riktig armlengdes pris, men det vil fortsatt være store utfordringer i forhold til å finne et tilfredsstillende sammenligningsgrunnlag.

Vi trekker fram at de nye retningslinjene til dokumentasjon og informasjonsdeling vil få stor betydning i fremtiden. Det vil bli enklere å bedømme hvor verdiene skapes, og dermed enklere å få til en riktigere fordeling av skattegrunnlaget.

Forord

Denne masteroppgaven er en avsluttende del av siviløkonomstudiet vårt ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Vi fattet tidlig interesse for internprising, først gjennom Scheel-utvalgets utredning og videre ved OECDs BEPS-prosjekt. I denne oppgaven har vi derfor valgt å se på hvilke effekter de nye retningslinjene fra OECD vil få på overføring og internprising av immaterielle eiendeler.

Det har vært et svært spennende år etter at vi i mai 2015 bestemte oss for temaet for oppgaven. Vi har lært utrolig mye om et dagsaktuelt tema innenfor internasjonal skatterett.

Først og fremst vil vi benytte anledningen til å takke vår veileder, Eivind Furuseth, for god veiledning gjennom hele prosessen. Det har hjulpet mye at han har vært lett tilgjengelig for oss når vi hatt behov for hjelp.

Vi ønsker å takke våre informanter som har gitt oss veldig nyttig informasjon gjennom intervjuene. Dette har hjulpet oss til å svare på problemstillingen og gitt oss innspill til temaer vi burde se nærmere på. Det har vært lærerikt å snakke med fagpersoner med så mye kunnskap om temaet.

I tillegg vil vi takke familie for støtte og hjelp underveis, og takk til klassekamerater for to fine år på masterdelen av studiet.

Oslo, 01.09.16

Eivind Dahl Ringard og Ludvig Skolt

DEL 1: Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillingen som skal drøftes i denne oppgaven er: **Hvilke effekter vil de nye retningslinjene fra OECD få for interne overføringer og prising av immaterielle eiendeler?**

1.2 Bakgrunnen for problemstilling

Flernasjonale konserns aggressive skatteplanlegging har fått økt fokus både nasjonalt og internasjonalt de siste årene, noe vi blant annet ser ved Scheel-utvalgets mandat i Norge og OECDs Base Erosion and Profit Shifting-prosjekt (heretter BEPS). I februar 2013 la OECD fram rapporten *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, hvor det konkluderes med at skatteplanlegging er et alvorlig problem. Det anslås at verden går glipp av omlag 800 til 2000 milliarder kroner i årlige skatteinntekter som følge av skatteplanlegging (Deloitte 2015).

Videre påpeker OECD at de prinsippene internasjonal skatterett hviler på ikke har holdt følge med globaliseringen og den teknologiske utviklingen. Dette gjelder særlig områder som prising av immaterielle eiendeler og den nye digitale økonomien. I dag er det mulig å ha høy grad av økonomisk tilstedeværelse i et land, for eksempel via digitale plattformer, uten å bli skattepliktig der. Apple selger i dag en rekke produkter i Norge via «Apple Store», som drives av Google Ireland Ltd. Apple unngår skatteplikt på salget på grunn av at det skjer digitalt via selskapet i Irland. Selskapet betaler dog merverdiavgift av omsetningen. OECD ser også at det i økende grad drives virksomhet på tvers av landegrenser, og selskaper kan helt lovlig bruke selskapsstrukturer som drar nytte av skatteavtaler og asymmetrier mellom lands skatteregler. FN antar at om lag 30 % av all verdenshandel foregår mellom nærstående selskaper (FN 2013).

I juni 2013 presenterte OECD 15 hovedutfordringer i internasjonal selskapsbeskatning, hvor tre av disse retter seg direkte mot internprising. I oktober 2015 kom den endelige handlingsplanen med 15 veiledende tiltak mot skatteplanlegging. Noen vil få umiddelbar effekt for flere av medlemslandene, mens andre er mer omfattende og krever endringer i skatteavtaler og nasjonal

lovgivning (Deloitte 2015). I Norge vil retningslinjene for internprising få umiddelbar virkning, som følger av skatteloven § 13-1 (4) (Lovdata 1999).

I 2014 ble Scheel-utvalgets utredning publisert og presenterte utfordringene i den norske selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen. I likhet med OECDs rapport konkluderes det med at profittflytting er en av de største utfordringene i selskapsbeskatningen. Vi ser blant annet at store selskaper som Google og Facebook omsetter store beløp på annonsesalg i Norge, men skatter en lav andel av dette. I 2013 og 2014 omsatte Google 1,5 og 1,9 milliarder kroner i Norge og skattet henholdsvis 750 000 og 1,9 millioner kroner (TaxJustice 2016a). Scheel-utvalgets rapport peker også på at den relativt høye skattesatsen i Norge bidrar til å øke incentivene til å flytte profitt ut av landet.

Norske selskaper er historisk sett ikke ekstreme når det kommer til skatteplanlegging. I tillegg har Norge gjennom Oljefondet, eierandeler i de største flernasjonale selskapene og dermed begrenser mulighetene til aktiv skatteplanlegging i Norge. (Intervju 2016)

Skatteplanlegging med hensikt om å redusere skattegrunnlaget kan foregå på en rekke måter. Et av de mest utfordrende områdene for myndighetene å kontrollere er internprising, og særlig prising av immaterielle eiendeler. Det grunnleggende prinsippet i internasjonal handel er at overskuddet skal beskattes der verdiene skapes. Når varer og tjenester handles mellom to uavhengige parter i et marked vil skatteinntektene normalt få en rettferdig fordeling og prisene vil reflektere de reelle vilkårene som ligger til grunn for transaksjonen. Situasjonen er en annen når det kommer til handel mellom selskaper med et interessefellesskap. Internprisen vil ikke påvirke konsernets totale overskudd, men det vil påvirke fordelingen av inntekter og kostnader, og dermed skattegrunnlaget. Når handel foregår mellom enheter i ulike skatteregimer vil dette gi muligheter til å allokere inntekter og kostnader i de landene som optimaliserer konsernets samlede beskatning.

Prisen på transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal baseres på *arm lengdeprinsippet*, som i all hovedsak sier at prisen og vilkårene skal reflektere de forhold som ville vært lagt til grunn dersom handelen foregikk mellom to uavhengige parter. Her møter skattemyndighetene på en rekke vanskelige

problemstillinger. Begrenset tilgang til informasjon om hvor verdiene reelt skapes og manglende sammenligningsgrunnlag gjør det utfordrende å bedømme om en transaksjon er riktig priset. Skattemyndigheter har til nå vært nødt til å forholde seg til selskapenes kontraktmessige disposisjoner, som ikke nødvendigvis illustrerer et konserns reelle økonomiske virksomhet.

Formålet med OECDs nye handlingsplan er å tette smutthullene i dagens skattelovgivning og sørge for en rettferdig beskatning. Inntekt skal bli beskattet der verdien skapes og der den faktiske aktiviteten foregår. En av de grunnleggende problemstillingene i BEPS-prosjektet har vært hvordan selskaper kan rapportere store overskudd i lavskattelend hvor de har liten tilstedeværelse, og på den andre siden fradragføre kostnader i høyskattelend (Regjeringen 2015).

1.3 Innføring i sentrale temaer

1.3.1 Innledning

I dette delkapittelet gir vi en kort innføring i temaer som er sentrale i oppgaven vår, og som vi mener det er hensiktsmessig at leseren har kjentskap til.

1.3.2 Internprising

1.3.2.1 Innledning

Internprising er en betegnelse på prisfastsettelse av transaksjoner mellom nærstående selskap, som for eksempel innad i et konsern. Dette gjelder prising av varer, tjenester, immaterielle eiendeler og finansielle instrumenter. I hovedsak skal disse prisene fastsettes etter armlengdeprinsippet. For norske selskaper følger dette av skatteloven § 13-1. Videre sier allmennaksjeloven § 3-9 at transaksjoner mellom selskap i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Artikkel 9 i OECDs mønsteravtale har utarbeidet retningslinjer for hvordan armlengdeprinsippet skal anvendes, både for selskaper ved prisfastsettelse og skattemyndigheter ved kontroll av transaksjoner.

OECD definerer nærstående selskaper («Associated Enterprises») som:
«Enterprises are associated where the same persons participate directly or

independently in the management, control or capital of both enterprises, i.e. both enterprises are under common control.» (OECD 2016c)

1.3.2.2 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er det bærende prinsippet innen internprising. Anvendelsen av prinsippet baserer seg på å sammenligne kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner for å finne en riktig pris på transaksjoner mellom nærstående selskaper. For å finne en armlengdes pris er det en rekke nøkkelfaktorer som spiller inn og ofte er det utfordrende å finne et passende sammenligningsgrunnlag. Herunder kommer spørsmål om hvilke funksjoner og eiendeler som har blitt benyttet, hvilke risikoer som er tatt og hvem som har båret denne risikoen.

En riktig armlengdes pris skal være lik den prisen som ville vært satt dersom transaksjonen foregikk mellom to uavhengige aktører under sammenlignbare omstendigheter. Armlengdeprinsippet skal sørge for at beskatningen blir korrekt, både i forhold til at overskuddet skal bli beskattet i riktig land og at selskaper unngår dobbeltbeskatning.

Armlengdeprinsippet er basert på en sammenlignbarhetsanalyse, hvor pris og andre vilkår i en kontrollert transaksjon sammenlignes med pris og vilkår i en transaksjon mellom uavhengige parter. Analysen gjennomføres ved å se på interne og eksterne sammenlignbare transaksjoner. OECD legger til grunn fem sammenlignbarhetsfaktorer som skal benyttes for å sikre et godt sammenligningsgrunnlag (OECD 2015a, para. 1.36). Det skal også redegjøres for eventuelle justeringer og valg av sammenligningsgrunnlag skal begrunnes. De fem faktorene i analysen er (Berg-Rolness 2016, side 751):

1. De kontraktmessige betingelsene ved transaksjonen.
2. De funksjonene som utføres av partene.
3. Karakteristika av varer og tjenester som inngår i transaksjonen.
4. Økonomiske og markedsmessige forhold.
5. Partenes forretningsstrategier.

De kontraktmessige betingelsene (1) skal redegjøre for intensjonen med transaksjonen, og videre redegjøre for ansvar, forpliktelser, prisvilkår og hvem som bærer risiko.

Funksjonene som utføres (2) skal kartlegges ved hjelp av en funksjonsanalyse. Her skal økonomisk signifikante aktiviteter og roller identifiseres, samt en redegjørelse for hvilke eiendeler som benyttes og hvem som påtar seg risiko. Ved en funksjonsanalyse er fokuset på hva partene faktisk gjør og bidrar med. Dette innebærer også hvilken beslutningsmakt de innehar. I denne sammenhengen er det viktig å forstå strukturen og organiseringen av et konsern og vite hvordan selskapene innad påvirker hverandre.

Ulike karakteristika (3) ved en vare, tjeneste eller eiendel er det som utgjør verdiforskjellene i det åpne markedet. Det er dermed viktig å identifisere disse egenskapene ved en eiendel for å avgjøre graden av sammenlignbarhet i en kontrollert transaksjon. For en immateriell eiendel vil dette for eksempel være redegjørelse for om det er et salg eller en lisensiering, i hvilken grad eiendelen har beskyttelse og eventuell lengde på beskyttelsen.

Økonomiske og markedsmessige forhold (4) er relevant for å avgjøre sammenlignbarheten mellom en kontrollert og en ukontrollert transaksjon. Dette gjelder blant annet en kartleggelse av geografisk beliggenhet, markedsstørrelse, konkurransesituasjon, kostnader og andre økonomiske variabler.

Det er viktig å redegjøre for partenes forretningsstrategier (5) for å finne et riktig sammenligningsgrunnlag. Ulike strategier kan være grad av innovasjon, produktutvikling, diversifisering, risikovillighet og andre faktorer som påvirker daglig drift av virksomheten.

I forhold til prising av immaterielle eiendeler kan det være noen faktorer som gjør det utfordrende å finne gode sammenligningsgrunnlag ved fastsettelse av armlengdes pris. Dette kan typisk være eksklusiv rett til å bruke en eiendel, varighet av lovfestet beskyttelse, geografisk virkeområde, levealder, grad av utvikling og krav til vedlikehold og bearbeidelse.

1.3.2.3 Internprismetoder

I OECDs retningslinjer for internprising angis fem hovedmetoder for hvordan armlengdes pris skal fastsettes. Disse deles inn i transaksjonsbaserte metoder

(SUP-metoden, kost-plass-metoden og videresalgsprismetoden) og overskuddsbaserte metoder (TNMM og profit-split). De transaksjonsbaserte metodene krever sammenligning med eksterne ukontrollerte transaksjoner for å finne riktig pris. De overskuddsbaserte metoder benyttes ofte når det er vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner, eller at tilgjengelig data ikke er tilstrekkelig. (BDO 2013)

1.3.3 Immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler er eiendeler man ikke kan berøre fysisk. Dette er for eksempel patenter, dataprogrammer, opphavsrett, varemerker, teknologi og goodwill. OECD har i sammenheng med BEPS-prosjektet formulert følgende definisjon av hva som menes med en immateriell eiendel: «*intangible is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, and which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances*» (OECD 2014a, para. 6.6). Immaterielle eiendeler kan overføres innad i et konsern blant annet ved salg, omstruktureringer, lisensordninger, kostnadsdelingsavtaler og overføringer via varer eller tjenester.

Prising av immaterielle eiendeler er et av de mest utfordrende områdene innen internprising, både når det gjelder bruken av og ved overføring av eierskapet til en slik eiendel. Utfordringene er knyttet til at det ofte er vanskelig å finne et passende sammenligningsgrunnlag, og at det er usikkerhet rundt den fremtidige verdien av eiendelen. Det er også svært vanskelig å fastslå hvor mye en immateriell eiendel har bidratt med fra situasjon til situasjon. For å finne en korrekt internpris et det derfor flere forhold som må vurderes. Den immaterielle eiendelen må identifiseres, eierskapet må defineres og risiko og funksjoner må allokeres. (BDO 2013)

1.3.4 OECDs BEPS-prosjekt

1.3.4.1 Innledning

OECDs BEPS-prosjekt er et resultat av et G20-toppmøte i juni 2012. Hensikten med prosjektet er å få bedre innsyn i flernasjonale selskapers struktur, og sørge for et mer rettferdig skattesystem. *Base Erosion* refererer til strategier der

flernasjonale selskaper utnytter smutthull og ulikheter i skatteregler mellom land for å redusere det skattbare overskuddet. *Profit Shifting* referer til strategier for å flytte overskudd mellom selskaper, og som oftest fra høyskatteland til lavskatteland (OECD 2016a).¹ OECD ønsker at prosjektet skal gjennomføres i tre trinn (Berg-Rolness 2016, side 712):

- I første omgang er tanken å utvikle det internasjonale skatteregelverket, for at landene selv kan gjøre endringer for å forsvare eget skattefundament.
- Deretter skal mønsterskatteavtalen vurderes og revideres for å rette opp mangler. Hensikten er at traktatshopping skal avverges, og lokalisere overskuddet hvor den reelle aktiviteten skjer.
- I siste omgang ønsker OECD å oppnå økt transparens i flernasjonale selskaper og økt åpenhet mellom skattemyndigheter. Dette skal gjennomføres ved land-for-land-rapportering.

1.3.4.2 Relevante BEPS-tiltak

I de påfølgende avsnittene presenterer vi de tiltakene vi mener har størst relevans for problemstillingen vår. Her presenterer vi kort innholdet i hvert tiltak, mens vi i analysen i del 3 drøfter tiltakene mer i detalj og hvilke effekter de vil få.

1.3.4.3 Tiltak 5 – Bekjempelse av skadelig skattepraksis

Dette tiltaket skal motvirke uheldig skattekonkurranse mellom land. De nye retningslinjene behandler blant annet hvilke skatteincentiver et land skal kunne tilby. Det vil stilles en rekke krav til selskapene for at de skal kunne oppnå gunstigere beskatning i et land, som for eksempel krav om substansiell tilstedeværelse. Tiltaket behandler særlig incentiver knyttet til inntekter fra immaterielle eiendeler. (Deloitte 2015)

1.3.4.4 Tiltak 6 - Misbruk av skatteavtaler

Tiltak 6 retter seg mot utnyttelse av skatteavtaler (kjent som «treaty shopping») for å oppnå redusert eller unngåelse av skatt. Terskelen for å kunne oppnå beskyttelse fra skatteavtaler skal heves, og avtalene skal tydelig redegjøre for at formålet med avtalen er å unngå dobbeltbeskatning, samt dobbel ikke-beskatning. Tiltaket vil blant annet gjøre det vanskeligere for selskaper å etablere unødvendige

¹ For mer informasjon om OECDs BEPS-prosjekt henviser vi til deres egen nettside:

<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

selskapskledd i et land med hensikt om å utnytte skatteavtaler. Denne strategien har hovedsakelig blitt brukt for å oppnå gunstigere beskatning av utbytte, renter og royalties. (Deloitte 2015)

1.3.4.5 Tiltak 8 – Internprising av immaterielle eiendeler

I tiltak 8 presenteres en forbedring av OECDs retningslinjer for prising av immaterielle eiendeler. Formålet er å sørge for at prisen i høyere grad gjenspeiler transaksjonens virkelige vilkår og verdi. Det nye rammeverket angir en bredere definisjon av immaterielle eiendeler, og en mer spesifikk veiledning for situasjoner som tidligere har vist seg å være utfordrende. Herunder kommer bedre veiledning for sammenligningsfaktorer og verdsettelsesmetoder, samt veiledning for verdsettelse av immaterielle eiendeler hvor verdien er usikker ved transaksjonstidspunktet (hard-to-value-intangibles).

1.3.4.6 Tiltak 9 – Fordeling av risiko

Tiltak 9 presenterer regler som skal forhindre at en unaturlig høy avkastning allokeres til enheter på bakgrunn av en kontraktsmessig tildeling av risiko. Reglene skal sørge for at det er en direkte substans mellom avkastning og verdiskapning.

1.3.4.7 Tiltak 13 – Dokumentasjon av internprising

Tiltak 13 omhandler forbedring av internprisingsdokumentasjon og skal øke skattemyndigheters innsyn i konserners virksomhet. Veiledningen inneholder en tre-lags tilnærming for dokumentasjon, som inkluderer en minimumsstandard og en felles mal for land-for-land-rapportering. Dokumentasjonen vil inneholde en global rapport, lokal rapport og en land-for-land-rapport. Land-for-land-dokumentasjonen skal bli delt gjennom automatisk utveksling. (OECD 2015c, side 17)

1.4 Lovbestemmelser

1.4.1 Innledning

I dette delkapittelet legger vi fram de viktigste juridiske lovbestemmelsene i Norge, som har sammenheng med problemstillingen. Hensikten er å gi en kort

oversikt over hvilke lover som uttrykker hva norske selskaper plikter å følge i forhold til anvendelse av internprisingsspørsmål.

1.4.2 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet har blitt vedtatt både i norsk lovgivning gjennom skatteloven (heretter sktl.) § 13-1 og i OECDs mønsteravtale artikkel 9. Skattemyndighetene skal justere internprisen mellom to selskaper med interessefellesskap slik at den blir i overensstemmelse med prisen mellom uavhengige parter, altså lik markedspris (Skaar m.fl 2006, side 370). I sktl. § 13-1 (1) er ordlyden som følgende: «*Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning*» (Lovdata 1999). Videre i § 13-1 tredje ledd står det: «*ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget*». Det er her armlengdeprinsippet fremlegges i skatteloven. I 2008 tiltrådte §13-1 fjerde ledd inn i skatteloven. Etter fjerde ledd skal det i tilfeller der to selskaper med interessefellesskap er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i deres respektive skatteavtale, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale selskap vedtatt av OECD.

1.4.3 Allmennaksjeloven

I henhold til allmennaksjeloven (heretter asal.) § 3-9 (1) skal transaksjoner mellom selskaper i samme konsern grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper (Lovdata 1997). Dette bygger på armlengdeprinsippet og at internpriser skal fastsettes etter markedspris. I tillegg skal vesentlige avtaler mellom konsernselskaper foreligge skriftlig. Det er en rekke interessenter knyttet til fastsettelse av internpriser. For eksempel kan de ulike selskapene i et konsern ha ulike aksjonærer eller kreditorer. Dersom ikke formue eller inntekter deles riktig mellom selskapene, vil aksjonærene og kreditorene i et av selskapene få en ufortjent fordel, henholdsvis gjennom økt utbytte eller tilbakebetalt gjeld. Derfor skal allmennaksjeloven være et verktøy for å beskytte egeninteressene til aksjonærene og andre interessenter.

1.4.4 Ligningsloven

Det foreligger dokumentasjonskrav for konsernselskapers internprising i henhold til ligningslovens (heretter lignl.) § 4-12 (Lovdata 1980). Reglene om

dokumentasjonskrav gjelder både for selskap hjemmehørende i Norge og i utlandet. Hensikten med dokumentasjonskravet er å gi ligningsmyndighetene et bedre grunnlag i forhold til å undergi enkelte selskaper nærmere kontroll (Jørgensen og Singh 2011).

1.5 OECDs mønsteravtaler

1.5.1 Innledning

OECDs Mønsteravtale er en mal for utarbeidelse av en konvensjon mellom *land A* og *land B* med hensyn til beskatning av inntekt og formue (OECD 2014b, side 23). Konvensjonen er vedtatte eller alminnelig anerkjente retningslinjer OECD har opprettet for sine medlemsland. Mønsteravtalen ble første gang skrevet i 1958, og er i siste reviderte versjon fra 2014 bestående av 31 artikler som skal gi retningslinjer for hvordan beskatning mellom to eller flere land bør foregå. Hensikten med OECDs mønsteravtale er å unngå dobbeltbeskatning, samt å forebygge skatteunndragelse (OECD 2014b, side 23).

1.5.2 OECDs Mønsteravtale artikkel 4

Denne artikkelen gir retningslinjer for hva som gjør at en person² er skattepliktig til en av de kontraherende statene. Artikkel 4 nr. 1 sier at enhver person er skattepliktig til det land hvor personen har bosted, er beboer, har effektiv ledelse eller innehar andre lignende kriterier. I tilfeller der selskaper er hjemmehørende i begge kontraherende stater gjelder følgende ordlyd i artikkel 4 nr. 3:

«Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated». (OECD 2014b)

1.5.3 OECDs Mønsteravtale artikkel 9

Artikkel 9 i mønsteravtalen gir retningslinjer for anvendelse av armlengdeprinsippet i internasjonal skatterett. Ordlyden i artikkel 9 nr. 1 lyder som følger:

² I henhold til Mønsteravtalen artikkel 3 nr. 1 bokstav a, inkluderer uttrykket «person» et individ, et selskap eller lignende (OECD 2014b).

«Where

- a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,*

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly». (OECD 2014b)

Artikkel 9 sier at avtaler mellom nærstående selskaper skal bygges på samme vilkår og forutsetninger som om selskapene var uavhengige. Mønsteravtalen sier dermed at selskaper skal følge armlengdeprinsippet ved prising av immaterielle eiendeler. Dersom et selskap har fått redusert overskudd på bakgrunn av feilprising, kan den reduserte fortjenesten senere tilegnes selskapet og beskattes. I artikkel 9 nr. 2, står det at dersom det er foretatt feil prising mellom nærstående selskaper, skal det foretas hensiktsmessige justeringer av den skatt som er beregnet av denne fortjenesten. Ved slike justeringer skal det for øvrig tas hensyn til andre bestemmelser i mønsteravtalen, og de kompetente myndighetene i de kontraherende landene skal rådføre seg med hverandre om nødvendig (OECD 2014b).

1.5.4 Skatteavtaler

Skatteavtaler er alminnelige avtaler mellom to land, med hensikt om å unngå dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse (Regjeringen 2014b). Avtalene inneholder bestemmelser for hvordan fordelingen av skattegrunnlaget skal foregå mellom to land.

Norge er aktive i arbeidet mot skadelig skattekonkurransen, og arbeider tett med OECD for å bedre nasjonal- og internasjonal skatterett. Vi har individuelle skatteavtaler med om lag 128 av verdens land (per april 2016), som bygger på

OECDs mønsteravtale, med visse avvik. I følge Stig Sollund (2016) i Finansdepartementet er skatteavtalene like i de fleste land, slik at det ikke gjøres noe ulikt mellom land ved for eksempel anvendelsesmetoder av armlengdeprinsippet.

I tillegg har Norge i samarbeid med de andre nordiske landene gjennom Nordisk Ministerråd gått sammen om å forhandle frem egne avtaler om å utveksle informasjon med land som til nå ikke har gitt Norge innsyn i opplysninger rundt skattesaker, noe som for øvrig har økt Norges skatteinntekter med om lag 800 millioner kroner. Ettersom de nordiske landene har relativt like skattesystemer, er det mulig å føre felles forhandlinger om informasjonsutvekslingsavtaler (Regjeringen 2014a).

FN har laget en egen mønsteravtale som er tilpasset for bruk mellom i-land og u-land, da denne har større fokus på kildestatsbeskatning enn OECDs mønsteravtale. Dermed har Norge etter 1980 benyttet FNs mønsteravtale som grunnlag for flere skatteavtaler med u-land (Brudvik 2016, side 132).

1.5.5 Tolkning av internasjonale traktater

Tolkning av traktater er viktig for å oppnå en felles forståelse av hvordan en skatteavtale skal anvendes. En svært viktig kilde for å tolke traktatene riktig, er Wienkonvensjonen art. 31-33 fra 23. mai 1969 (FN 2005). Wienkonvensjonen inneholder regler om tolkning av internasjonale traktater. Norge har ikke undertegnet konvensjonen og avtalen er dermed ikke ratifisert i Norge. Likevel anses Norge som bundet ettersom Wienkonvensjonen blir sett på som folkerettslig sedvane (Skaar m.fl 2006, side 51).

Wienkonvensjonen gir utgangspunktet for tolkningen av de ord og uttrykk som er benyttet i traktatene. I henhold til Wienkonvensjonen art. 31 nr. 1, skal en traktat tolkes i god tro og i lys av sitt formål, og i samsvar med den alminnelige betydningen av traktatens ord og uttrykk ut ifra den sammenheng de benyttes i (FN 2005). Uttrykket *god tro* er et prinsipp som fungerer som retningslinje for hele tolkningsprinsippet, men er ikke noen selvstendig tolkningsregel. Prinsippet er med på å bygge opp at partenes felles intensjoner skal tas i betraktning ved tolkningen, om dette har kommet til uttrykk i selve traktatteksten (Skaar m.fl

2006, side 51). At traktaten skal tolkes *i lys av sitt formål* betyr at traktaten skal tolkes objektivt ut fra traktaten som helhet. Dette betyr at det overordnede formålet med en traktat skal være uttrykt skriftlig i traktatteksten, og ikke baseres på et antatt formål uten bakgrunn i noen skriftlig tekst.

I Wienkonvensjonen art. 32 kommer det fram at andre supplerende kilder kan tas i betraktning ved tolkning av traktater, derav forarbeidene til hver enkelt avtale. Slike supplerende kilder kan kun benyttes dersom primærkildene gir utydelige eller urimelige resultater (Skaar m.fl 2006, side 52). Videre sier art. 33 at traktater som er autentisert på forskjellige språk er likeverdige, med mindre annet er avtalt mellom landene. Traktatteksten skrevet på andre språk skal anses som autentisert, dersom landene godtar dette (FN 2005).

DEL 2: Metode

2.1 Innledning

I denne delen av oppgaven redegjør vi for hvilken metode vi har brukt for å besvare problemstillingen vår. Vi presenterer en disposisjon av oppgaven, hvor vi kort redegjør for hva hver del inneholder. Videre gir vi en avgrensning for problemstillingen vår, der vi klargjør hvilke rammer vi setter for besvarelsen. Til slutt redegjør vi for forskningsdesign og valg av data.

2.2 Disposisjon

I del 1 presenterte vi bakgrunnen for oppgaven vår, hvor vi kort redegjorde for problematikken rundt overskuddsflytting og hovedsakelig hvordan dette skjer ved hjelp av interne transaksjoner. Del 1 inneholder også en faglig innføring i temaet vårt der vi beskrev emner leserne burde ha kjennskap til for å kunne forstå sentrale sammenhenger i oppgaven. Dette gjelder både faglige uttrykk og juridiske lovbestemmelser som er knyttet til temaet.

I del 2 presenteres hvilken metode vi har valgt for å svare på problemstillingen vår. Dette gjelder valg av data, forskningsdesign, avgrensninger og fremgangsmåte.

I del 3 kommer den viktigste analysen og drøftelsen i forhold til problemstillingen. Her går vi dypere inn i hovedtemaet og ser på hvordan prising, plassering og overføring av immaterielle eiendeler har blitt brukt for å flytte inntekter over landegrenser for å oppnå store skattefordeler. Vi ser også på hvordan det har vært mulig å opprette selskapsstrukturer for å flytte inntekter via indre markeder og skatteavtaler. Vi bruker Google og Uber som eksempler, og ser på hvordan de benytter lovlige teknikker for å redusere selskapets skattekostnader.

Videre i del 3 ser vi også på hvilke av OECDs tiltak som vil få innvirkning på hvordan immaterielle eiendeler behandles. Vi påpeker hvilke muligheter selskapene har hatt tidligere og ser på hvilke konsekvenser de nye tiltakene vil kunne få.

I del 4 legger vi fram konklusjonen vår på bakgrunn av drøftelsene vi har gjort i del 3. Konklusjonen er en kombinasjon av egne drøftelser og resultater fra intervjuene vi har gjennomført.

2.3 Avgrensning for problemstillingen:

I dette delkapittelet presenterer vi en avgrensning av problemstillingen. Vi mener at det er hensiktsmessig å opplyse leseren om hvilken vinkling vi har valgt, samt hvilken fremgangsmåte vi har brukt for å svare på problemstillingen vår.

Immaterielle eiendeler kan deles inn i flere kategorier, som for eksempel patenter, goodwill og knowhow, varemerke og merkenavn, og lisenser og rettigheter. Disse behandles ulikt, med tanke på overføring, prising, plassering og beskatning. I drøftelsen vil vi først drøfte immaterielle eiendeler generelt i forhold til tiltakene, før vi retter fokuset mot digitale eiendeler, ved å studere Uber sin applikasjon og Google sin søke- og markedsføringsplattform. Vi har valgt å bruke selskapsstrukturene til disse selskapene for å synliggjøre hvordan de overfører rettigheter via kostnadsdelingsavtaler og flytter overskudd via lisensieringsavtaler mellom konsernselskaper.

Det vil være for tidskrevende å analysere effektene OECDs tiltak vil få for alle typer immaterielle eiendeler. Vi har derfor valgt disse selskapene fordi de per dags dato er omtalte selskaper innen skatteplanlegging og har fått mye offentlig kritikk for sine skattemodeller.

Det første vi ser på er hvordan selskapene utfører sin skatteplanlegging og viser til hvorfor dette er mulig å foreta seg. Deretter er hensikten å forklare hvilke metoder og modeller som ikke lenger vil være mulig å benytte, og dermed prøve å vise hvilke effekter dette vil få for selskapene. Vi analyserer dette både ved eksemplene med Google og Uber, samt i en mer generell form.

2.4 Forskningsmetode

2.4.1 Innledning

I dette delkapittelet ser vi nærmere på forskningsdesignet på oppgaven vår og redegjør for hvilken fremgangsmetode vi har valgt for å besvare oppgaven.

2.4.2 Forskningsdesign

Vi har hovedsakelig brukt en kvalitativ forskningsmetode, samt en juridisk tilnærming i de tilfeller hvor vi har sett på aktuelle skatteavtaler og skatteregler. Valget av kvalitative metode var naturlig da det ga oss frihet til å bruke de kildene vi mente var mest hensiktsmessig for å besvare problemstillingen vår og få den vinklingen vi ønsket. Vi har valgt å foreta intervjuer for å innhente primærdata om sentrale temaer knyttet til problemstillingen vår.

2.4.3 Valg av data

Vi har valgt et svært dagsaktuelt tema og tilgangen til relevant forskning for problemstilling vår var begrenset. Vi ble dermed avhengig av publikasjoner fra ulike selskaper og organisasjoner for å få bedre kjennskap til temaet. Vi har brukt OECDs egne rapporter, samt publiseringer og artikler fra blant annet PwC, Deloitte, BDO, Skatteetaten og Regjeringen. Vi har blant annet brukt bøkene fra Gregar Berg-Rolness, Arthur J. Brudvik og Henning Naas med flere for å supplere oppgaven med faglig innhold.

Vi har valgt å intervju fagpersoner med ekspertise innen internprising og andre skattemessige problemstillinger knyttet til temaet. Informantene vi har intervjuet jobber i henholdsvis advokatbransjen, Skatteetaten og Finansdepartementet, noe som har gitt oss nyttig informasjon fra ulike vinklinger. Intervjuobjektene i Skatteetaten og advokatbransjen har ytret ønske om å være anonyme, mens informanten i Finansdepartementet er Stig Bernhard Sollund.

Stig Bernhard Sollund jobber til daglig i Finansdepartementet og har jobbet med OECD på BEPS-prosjektet. Han er nå ekspedisjonssjef i Finansdepartementet og leder av Seksjon for skatteavtaler og utlandssaker i Skattelovavdelingen (Rettsdata 2016).

Relevante artikler og data har blitt publisert med jevne mellomrom under skrivingen av oppgaven, noe som har gitt oss enkelte utfordringer. Vi har blitt nødt til å revurdere tidligere beskrevne temaer ettersom nyere informasjon har blitt publisert. Dette har likevel vært spennende med tanke på at vi har student et tema i kontinuerlig endring.

2.4.4 Gjennomføring av intervjuer

Intervjuene har blitt avtalt via e-post og gjennomført i lokaler hos informantene. I forkant av intervjuene sendte vi informantene oversikt over temaene vi ønsket å få informasjon om, slik at de fikk mulighet til å forberede seg. Intervjuene foregikk som en uformell samtale, hvor vi førte samtalen, men informanten sto fritt til å snakke rundt temaet. Alle intervjuene ble dokumentert ved bruk av lydopptak.

2.4.5 Forventet resultat

Innholdet i BEPS-rapportene er nye retningslinjer for å unngå overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Ettersom dette kun er retningslinjer, blir det opp til hvert enkelt land å implementere tiltakene i sin internrett.

Vi er ikke ute etter å kvantifisere effektene av BEPS-tiltakene, men ønsker å se på hvilke strukturelle endringer dette kan få for flernasjonale selskaper. Svaret på problemstillingen vil som nevnt være en kombinasjon av egne drøftelser og informasjon fra intervjuene. De konkrete effektene av BEPS-tiltakene vil vi først se når vi får nyere rettspraksis på området. Dette vil være interessant å se nærmere på ved senere forskning.

DEL 3: Analyse

3.1 Innledning

I denne delen av oppgaven foretar vi de nødvendige drøftelsene for å kunne besvare problemstillingen vår. Vi går i dybden på hvordan prising og interne overføringer av immaterielle eiendeler brukes for å flytte overskudd. Vi bruker Google og Uber som eksempler og ser på hvilke strategier de har brukt for å flytte inntektene sine til skatteparadiser. Vi presenterer og drøfter de relevante tiltakene for å se på effektene disse vil få på overføring og prising av immaterielle eiendeler.

3.2 Internprising og overskuddsflytting

De største utfordringene ved internprising og overskuddsflytting oppstår når konserninterne transaksjoner skjer på tvers av landegrensener og det er forskjellige skattesatser i de ulike landene. Prisene påvirker fordelingen av overskudd og kostnader i konsernet. Dette påvirker også skattegrunnlaget og kan føre til en skjev fordeling av skatteinntektene til de landene som er involverte.

3.3 Immaterielle eiendeler og skatteplanlegging

3.3.1 Innledning

Flernasjonale selskaper kan skille ut immaterielle eiendeler fra selskapet hvor de skapes og benyttes, og deretter flytte de videre internt i konsernet. Det selskapet som står som eier av eiendelen mottar royalty-betalinger fra andre selskaper som benytter eiendelen i sin virksomhet. Dette fører til at både plasseringen av rettighetene til eiendelene og størrelsene på de interne betalingene vil være gjenstand for skatteplanlegging. Prisen skal som nevnt tidligere settes i samsvar med armlengdeprinsippet, men det viser seg at det i realiteten er vanskelig å finne en riktig armlengdes pris både for selskaper og kontrollerende myndigheter.

Det viser seg at selskapene som er oppført som juridiske eiere av eiendelen ofte er holdingselskaper med få eller ingen ansatte, og har ikke den nødvendige kapasiteten til å håndtere de immaterielle eiendelene i egen virksomhet. Hovedfunksjonen til slike selskaper er å være en såkalt «cash-box» hvor

avkastningen fra de immaterielle eiendelene kan allokteres. Slike cash-box-selskaper plasseres ofte i lavskatteland, eller i såkalte IP-regimer hvor det er gunstig beskatning av overskuddet.

Prisingen på både overføringer og royalty-betalinger skal skje etter armlengdeprinsippet, men det er utfordrende å avgjøre en riktig pris og finne en korrekt fordeling av overskuddet fra en transaksjon. Dette er som nevnt tidligere, på grunn av mangelen på sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Det kan på den ene siden føre til skattemotivert prising³ fra selskapene, og på den andre siden gjøre det vanskelig for myndighetene å kontrollere transaksjonen i ettertid. Selskapene vil ha incentiver til å foreta en skattemotivert prising av royalties for å øke inntektene til eier-selskapene som er plassert i lavskatteland og samtidig øke kostnadene hvor eiendelene benyttes. I flere land, blant annet i Norge, er det ikke kildeskatt på royalty-betalinger til utlandet (vedlegg 1) og et selskap kan fradragføre slike betalinger til utlandet i de aller fleste land. På denne måten kan overskudd flyttes skattefritt og skattekostnaden reduseres i landet hvor inntekten oppstår. Vi ser dette i Google og Uber, og vil drøfte dette nærmere senere i oppgaven.

Normalt vil utviklingen av immaterielle eiendeler skje i høyskatteland hvor tilgangen til kompetent arbeidskraft er større og de generelle forholdene fasiliteter utviklingen bedre. Når disse eiendelene skal skilles ut og flyttes til et lavskatteland vil myndighetene ha vanskeligheter med å kunne kontrollere om gevinstberegningen og prisen stemmer overens med vilkårene i armlengdeprinsippet. Dette kan dels være på grunn av manglende sammenligningsgrunnlag, men også på grunn av at den aktuelle eiendelen kan være i en fase hvor fremtidig inntjening er usikker.

Når en armlengdes pris skal fastsettes må det foretas vurderinger om hvilke funksjoner og eiendeler som er benyttet, og hvilken risiko partene har tilført og påtatt seg. Desto større risiko en part tar, desto større andel av avkastningen skal parten tilskrives. Det har vært mulig å foreta en kontraktsmessig fordeling, hvor en stor andel av risikoen plasseres i et lavskatteland. Dette kan skje uten at verken

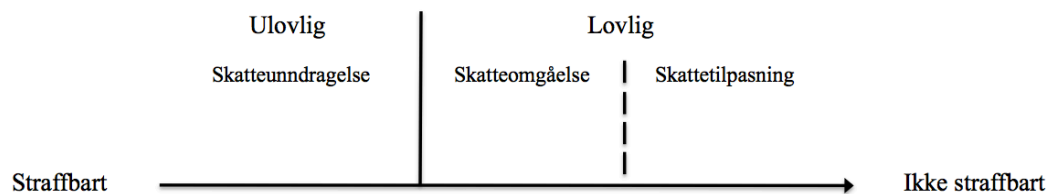
³ Det vi mener med skattemotivert prising er at prisingen skjer med formål om å redusere konsernets skattekostnad.

personer eller funksjoner flyttes. Resultatet vil være en skjev fordeling av skattegrunnlaget. En slik fordeling av risiko er vanskelig for skattemyndighetene å kontrollere og hittil har de vært nødt til å forholde seg til de juridiske avtalene mellom selskapene. (Regjeringen 2015)

3.3.2 Lovlig og ulovlig skattetilpasning

Det er viktig å være klar over at skatteplanlegging ikke nødvendigvis er ulovlig. I de eksemplene vi kommer inn på i drøftelsen utnytter selskaper seg av svakheter i det gjeldene lovverket. Vi ønsker likevel å redegjøre for de tre kategoriene internasjonal skattetilpasning kan deles inn i. I figuren nedenfor har vi illustrert kategoriene i forhold til hverandre.

Figur 1: Internasjonal skattetilpasning (Russo m.fl 2007)



Tax compliance eller skattetilpasning, vil si en ren tilpasning til det gjeldene regelverket i et land. Her vil selskapene få på plass de nødvendige rutinene for å kunne overholde reglene i landet de opererer i. (Berg-Rolness 2016, side 650)

Tax avoidance eller skatteomgåelse, betyr at et selskap undersøker skattevilkårene i et land med formål om å få redusert den totale skattekostnaden. Dette kan blant annet dreie seg om etablering av et cash-box selskap for skatteformål eller at enheter plasseres i et land for å dra nytte av gunstige skattevilkår, herunder skatteavtaler. Denne formen for skattetilpasning er mest relevant for det vi ser på i vår masteroppgave, og kan brukes for å legge til rette for internttransaksjoner. (Berg-Rolness 2016, side 650)

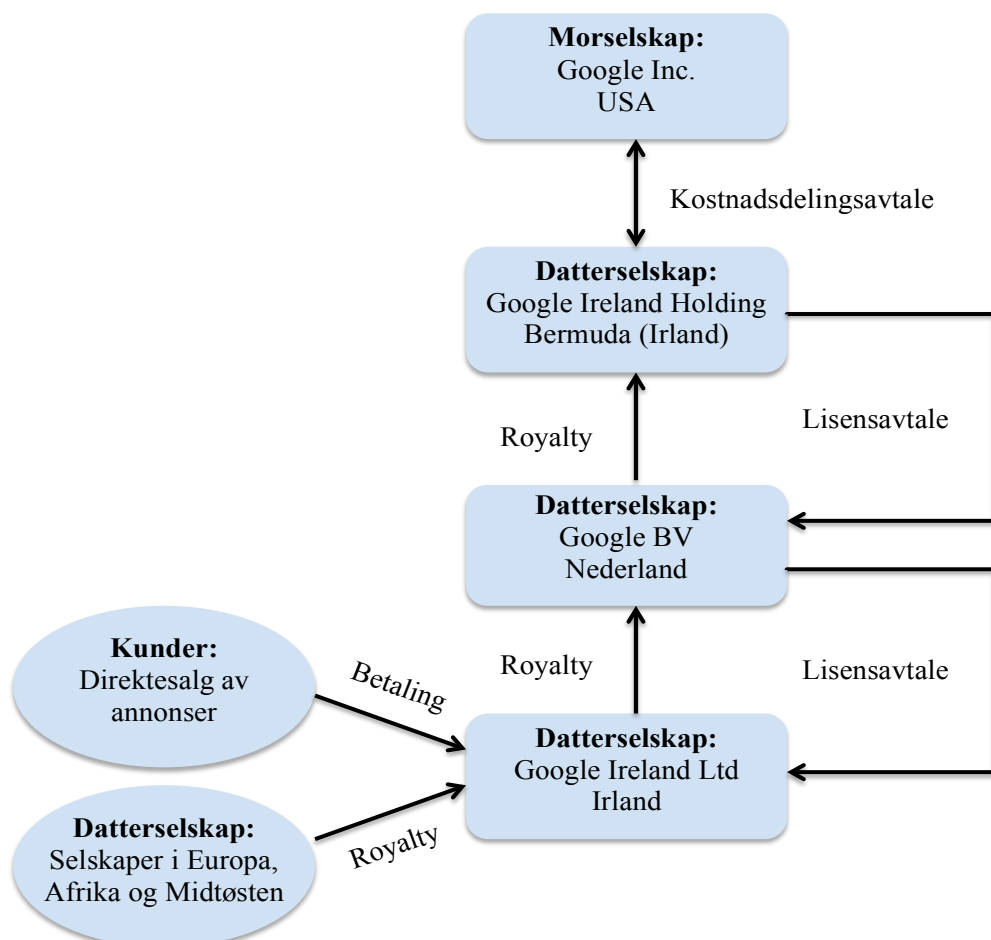
Tax evasion er skatteunndragelse og skjer ved at selskaper skjuler inntekter og formuer, og foretar bevisste feilprisinger for å unngå skatt (Berg-Rolness 2016, side 651). Av figuren ser vi at dette er ulovlig og dermed straffbart.

Det forekommer mange tilfeller av transaksjoner og disposisjoner som ligger i gråsonen mellom lovlige og ulovlige skattetilpasninger. I en stadig mer globalisert økonomi vil det variere fra land til land hva som anses som ulovlig. Ved mer spredt eierskap og et økende antall transaksjoner som går over landegrensener, er det utfordrende å avgjøre hvilke regler som skal komme til anvendelse. Her vil man kunne se begrensninger fra for eksempel skatteavtaler og APA-avtaler.

3.3.3 Google sin Double Dutch Sandwich

Double Dutch Sandwich er en kjent strategi for skatteplanlegging, der selskaper organiserer seg på en måte som legger til rette for å flytte inntekter mellom nærstående selskaper, i all hovedsak med hensikt om å flytte overskudd fra høyskatteland til lavskatteland. Denne strategien er særlig brukt av amerikanske selskaper, som blant annet Uber, Google, Apple, Dell og Facebook. Vi ser nå nærmere på hvordan Google og Uber har strukturert sine selskaper for å flytter inntektene mellom datterselskaper.

Figur 2: Google sin selskapsstruktur (Schjelderup 2014)



Morselskapet i Google-konsernet, Google Inc. USA, er registrert i USA og har inngått en kostnadsdelingsavtale med sitt heleide datterselskap i Irland, Google Ireland Holding. Dette selskapet er registrert i Irland, men blir ledet på styrenivå fra Bermuda. For irske skatteformål regnes selskapet som skattemessig hjemmehørende på Bermuda, hvor selskapsskatten er null prosent. Kostnadsdelingsavtalen gir Google Ireland Holding retten til å selge Google sine søke- og markedsføringstjenester gratis i Europa, Midtøsten og Afrika mot at selskapet bærer utviklingskostnadene utenfor USA.

Google Ireland Holding lisensierer disse rettighetene videre til datterselskapet Google BV, i Nederland. Google BV lisensierer deretter rettighetene tilbake til et annet datterselskap i Irland, Google Ireland Ltd. I siste ledd lisensierer Google Ireland Ltd rettighetene videre til sine datterselskaper i Europa, Midtøsten og Afrika. På denne måten skapes det inntekter fra store geografiske områder via lisensieringen og direktesalg til kunder. Direktesalget skjer digitalt og betalingen går rett til Google Ireland Ltd. Google unngår dermed skatteplikt på inntektene som genereres ved annonsesalg. Den øvrige omsetningen i datterselskapene i Europa, Midtøsten og Afrika kommer hovedsakelig fra å tilby markedsføring og støttefunksjoner for andre selskaper innad i Google-konsernet.

Datterselskapene i Europa, Midtøsten og Afrika betaler høye royalty-betalinger til Google Ireland Ltd. Disse betalingene gir rett til fradrag, og reduserer det skattbare overskuddet. Videre betales høye royalty-betalinger fra Google Ireland Ltd til Google BV i Nederland, som gjør at overskuddet til Google Ireland Ltd også blir kraftig redusert. Til slutt overføres inntektene videre fra Nederland til holdingselskapet i Irland, ved royalty-betalinger. Som kjent er Google Ireland Holding skattemessig hjemmehørende på Bermuda, og inntektene fra salget i Europa, Midtøsten og Afrika havner dermed i siste instans der.

3.3.4 Drøftelse av Google sin selskapsstruktur

I selskapsstrukturen til Google er det en rekke elementer som er relevant å se nærmere på og som vil kunne bli berørt av OECDs nye tiltaksplan.

Det første er kostnadsdelingsavtalen mellom morselskapet Google Inc. USA og datterselskapet Google Ireland Holding. En slik kostnadsdeling er en metode for å overføre immaterielle eiendeler på. I dette tilfellet innebærer dette at datterselskapet Google Ireland Holding bærer utviklingskostnadene i Europa, Midtøsten og Afrika, mot at de kan selge Google sine søke- og markedsføringstjenester vederlagsfritt. I utgangspunktet skal det betales en royalty-betaling til Google i USA for bruken av teknologien. Men Google har fått godkjent en «Advanced Pricing Agreement» (heretter APA) med de amerikanske skattemyndighetene som gjør at Google Ireland Holding slipper å betale royalties for bruken av morselskapets teknologi. Effekten av dette er at overskuddet forblir i Google Ireland Holding, som er hjemmehørende på nullskattelandet Bermuda. Dette medfører at konsernet unngår beskatning av inntektene i USA.

Et annet aspekt med denne kostnadsdelingsavtalen er hvorvidt det skal være mulig for et morselskap å inngå denne typen avtaler med et heleid datterselskap. Juridisk sett vil disse to selskapene behandles som to separate enheter, men i siste instans er det morselskapet som bærer hele den finansielle risikoen, spesielt i Google sitt tilfelle hvor datterselskapet i Irland er heleid av morselskapet i USA (Schjelderup 2014).

Det neste elementet i selskapsstrukturen vi ønsker å se nærmere på er hensikten med å plassere datterselskapet, Google BV, i Nederland. I figuren ser vi at selskapet er plassert i en «sandwich» mellom to irske selskaper. Formålet med dette er å kunne unngå beskatning på Google Ireland Ltd sine inntekter fra datterselskapene og fra direkte salg av annonser. Dersom inntektene hadde blitt værende i Irland ville de blitt inntektsbeskattet, og ved en eventuell overføring direkte til Google Ireland Holding ville det blitt ilagt kildebeskatning etter irsk internrett. Ved å sluse inntektene gjennom Google BV i EUs indre markedet unngår de dette. Til tross for at Irland har 20 % kildeskatt på royalties i sin internrett, vil denne transaksjonen uansett være skattefri ettersom skatteavtalen mellom Irland og Nederland legger begrensning til null prosent kildeskatt (vedlegg 1). Inntektene kan videre overføres tilnærmet skattefritt til Google Ireland Holding på grunn av at Nederland ikke har skatt på royalty som betales til Bermuda. Nederlandske skattemyndigheter tar kun en liten andel av differansen mellom det Google BV tjener og det de betaler videre til Google Ireland Holding.

I følge Bloomberg (2010) blir 99,8 % av Google BV sine inntekter sendt videre til Bermuda, og det blir dermed ikke mye igjen for nederlandske skattemyndigheter å beskatte. Størrelsen på beskatningen fastsettes i en intern avtale mellom Google og Nederland (Schjelderup 2014). Dette er en betaling Nederland ilegger selskaper for ikke å kreve kildeskatt på royalty-betalinger til skatteparadis (Schjelderup 2014).

Inntektene flyttes mellom selskapene ved hjelp av høye royalty-betalinger som følger av lisensieringsavtalene. Denne prisen skal fastsettes etter armlengdeprinsippet. Som nevnt tidligere er det svært vanskelig for skattemyndighetene å vurdere om prisen er satt riktig. De høye betalingene fører til at det skattbare overskuddet til alle datterselskapene fra og med Google BV og nedover i selskapsstrukturen blir minimale. Dette kan peke mot skattemotivert internprising.

Vi har sett nærmere på regnskapstall fra Google Norway AS (tabell 1) og Google Ireland Ltd (tabell 2) og observert at høye «administrative kostnader» benyttes for å redusere det skattbare overskuddet.

Tabell 1: Nøkkeltall Google Norway AS (Purehelp 2015)

Resultatregnskap	2012 NOK		2013 NOK		2014 NOK
Driftsinntekter	68 661 000		64 686 000		81 034 000
Bruttofortjeneste	28 115 000	-18,50 %	22 914 000	47,13 %	33 713 000
Administrative kostnader	22 217 000	8,79 %	24 170 000	32,09 %	31 927 000
Ordinært resultat	5 898 000		1 256 000		1 786 000

Tabell 2: Nøkkeltall Google Ireland Limited (Google 2014; DueDil 2015)

Resultatregnskap	2012 €'000		2013 €'000		2014 €'000
Driftsinntekter	15 523 853		17 001 876		18 268 352
Bruttofortjeneste	11 047 506	7,63 %	11 890 239	6,56 %	12 669 850
Administrative kostnader	10 945 323	7,25 %	11 739 269	6,15 %	12 461 383
Ordinært resultat	153 891		189 131		209 340

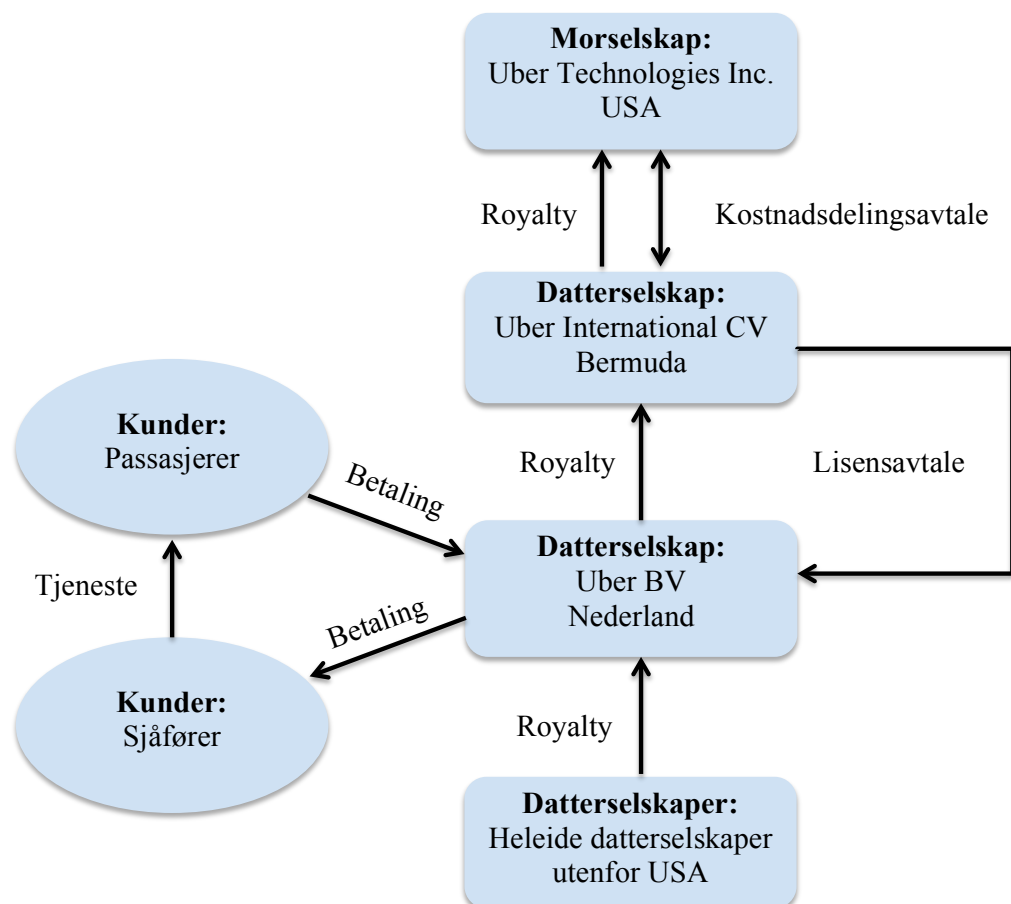
Den største andelen av de administrative kostnadene er royalty-betalinger for bruk av søke- og markedsføringsteknologien. Disse settes av Google-konsernet selv.

Dette mener vi kan tyde på en skattemotivert prising, og at prisen bevisst justeres for å oppnå et «tilfredsstillende» skattbart overskudd. Vi ser i regnskapet til Google Ireland Ltd at de administrative kostnadene har tilsvarende økning som bruttofortjenesten. Dette underbygger vår mistanke om skattemotivert prising. Royalty-beløpet skal settes i samsvar med armlengdeprinsippet, men ettersom teknologien er unik og det er mangel på sammenlignbare transaksjoner, er det svært utfordrende å vurdere prisen.

3.3.5 Uber sin selskapsstruktur

Selskapsstrukturen til Uber har likheter med Google. De har også et datterselskap i Nederland som er sentralt for å flytte inntekter fra Europa og videre til skatteparadiset Bermuda.

Figur 3: Uber sin selskapsstruktur



Morselskapet i konsernet, Uber Technologies Inc, ligger i San Fransisco i USA og eier rettighetene til den digitale plattformen Uber benytter i sin virksomhet. Via en

kostnadsdelingsavtale har selskapet overført rettighetene til Uber-teknologien til sitt Irland-registrerte datterselskap, Uber International CV. Selskapet blir ledet fra hovedkvarteret på Bermuda og er dermed skattemessig hjemmehørende der. Kostnadsdelingsavtalen gir Uber International CV rett til å lisensiere rettighetene videre til andre Uber-selskaper i Europa, mot at de deler kostnadene og risikoen forbundet med den delen av virksomheten som skjer utenfor USA. Uber International CV betaler royalties på 1,45 % til morselskapet av all fremtidig inntekt utenfor USA. (Fortune 2015)

I neste steg har Uber opprettet et datterselskap i Nederland, kalt Uber BV. Dette selskapet leier teknologien fra Uber International CV, og er kjernen i Uber sin virksomhet i Europa. Avtalen mellom selskapene gir Uber BV en profittmargin på 1 % av inntektene. Resten av inntektene blir overført videre til Bermuda ved royalty-betalinger for bruken av teknologien.

Uber har datterselskaper i landene hvor de opererer. Disse selskapene yter kun støttefunksjoner og blir finansiert med lån fra Uber BV (Fortune 2015). Uber har et datterselskap i Norge, Uber Norway AS, som ble stiftet i 2012. Betalingen for en kjøretur går ikke via disse datterselskapene, men direkte til selskapet i Nederland.

3.3.6 Drøftelse av Uber sin selskapsstruktur

Uber har i likhet med Google skreddersydd en selskapsstruktur som gjør det mulig å flytte overskudd og redusere skattekostnaden ved hjelp av interne transaksjoner. De elementene Uber har til felles med Google velger vi dermed bare å nevne uten og gå i detalj, da slutningen vil være den samme. De har overført rettighetene fra morselskapet til et datterselskap ved hjelp av en kostnadsdelingsavtale. Videre har de opprettet et datterselskap i Nederland, hvor inntektene kan samles og overføres skattefritt videre til Bermuda. Til slutt bruker de også høye royalty-betalinger for å redusere de skattbare overskuddene i datterselskapene sine.

Ved hjelp av et enkelt eksempel kan vi illustrere hvilke kontantstrømmer som finner sted i en transaksjon mellom en Uber-sjåfør og en kunde. Vi tar utgangspunkt i en transaksjon som finner sted i Norge, hvor en kunde betaler 100 kroner. Ved betaling går hele beløpet direkte til Uber BV i Nederland. Deretter

sendes 80 % (80 kr) tilbake til sjåføren i Norge og 20 % (20 kr) blir værende i Nederland. Som følger av avtalen mellom Uber BV og Uber International CV sitter det nederlandske selskapet kun igjen med 1 % (20 øre) av dette, og 19,80 kroner betales i royalties til Bermuda.

Av de 20 kronene Uber tjener på tjenesten som ytes i Norge blir som nevnt kun 20 øre igjen til beskatning i Nederland. Her er skattesatsen 25 % og kun 5 øre ender i den nederlandske statskassen. Det betales også som nevnt 1,45 % i royalties fra Bermuda til USA på all inntekt som er opptjent utenfor USA. Det vil si at av de 19,80 kronene som ble overført til Uber International CV, går 29 øre videre til beskatning i USA. I sum sitter selskapet på Bermuda igjen med hele 19,51 av de 20 kronene som ble opptjent i Norge.

Dette reiser en kjent problemstilling som kjennetegner den nye digitale økonomien. Et selskap kan ha økonomisk aktivitet i et land uten å bli skattepliktig der på grunn av at kravet om fast driftssted ikke blir oppfylt. Plattformen Uber eier, er en applikasjon som knytter sjåførere og passasjerer sammen. All kontakt mellom partene foregår elektronisk via en server i Nederland. Dette gir Uber muligheten til å generere inntekter i land uten å være fysisk tilstede, og unngår dermed skatteplikt i de fleste tilfeller. Dermed blir ingenting av det Uber tjener i Norge gjenstand for beskatning her. Her bør det dog nevnes at Uber likevel skaper skatteinntekter til Norge. De 80 kronene som betales tilbake til sjåføren beskattes etter norsk lov som arbeidsinntekt. Dette er et tema som ikke er relevant i forhold til vår problemstilling og vi velger derfor ikke å gå nærmere inn på problemstillingene rundt dette temaet.

3.3.7 Vurdering av hjemmehørende

Sentralt i skatteplanleggingsstrategier ligger klassifisering av hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende. Ved avgjørelsen av dette finnes det tre ulike prinsipper. Det første prinsippet er basert på hvor et selskap er stiftet. Det andre prinsippet tar utgangspunkt i hvor et selskap har sete for virkelig ledelse, mens det tredje prinsippet ser på hvor et selskap blir kontrollert fra. Denne vurderingen er svært avgjørende for om et land kan pårope seg beskatningsretten av et selskaps inntekter. Selskaper kan for eksempel oppnå skattemessige fordeler ved å plassere ledelsen sin i et nullskatteland, til tross for at selskapet er stiftet og har virksomhet

i et annet land. I et slikt tilfelle kan selskaper utnytte klassifiseringsreglene og selv påvirke hvor selskapet blir skattemessig hjemmehørende.

OECDs mønsteravtale skal anvendes for personer⁴ som er bosatt i en eller flere av de kontraherende stater, jf. artikkel 1 (OECD 2014b), og gir veiledning for i hvilket land et selskap er hjemmehørende. Det kan oppstå situasjoner der et selskap er bosatt (hjemmehørende) i flere kontraherende stater samtidig. Da kommer mønsteravtalen artikkel 4 tredje ledd til anvendelse, som sier at selskapet i slike tilfeller skal anses som skattemessig hjemmehørende kun i den stat hvor effektiv ledelse befinner seg.

I eksemplet med Uber har dette følgende virkning. Datterselskapet Uber International CV er registrert i Irland, men styres fra Bermuda, der også hovedkvarteret er lokalisert. Kontrollen av selskapet er i USA der morselskapet, Uber Technologies Inc., som eier Uber International CV. Landene må her vurdere hvem som har rett til å beskatte inntektene til Uber International CV. Skattemyndighetene i USA vurderer Uber International CV som nederlandsk skattesubjekt ettersom det er registrert i Nederland, mens de nederlandske skattemyndighetene vurderer selskapet til å være hjemmehørende på Bermuda, ettersom det der blir ledet på styrenivå. Situasjonen er den samme for Google Ireland Holding, da selskapet er registrert i Irland, men styres fra Bermuda.

Hvor Uber CV er skattepliktig hjemmehørende, bedømmes etter OECDs mønsteravtale artikkel 4 tredje ledd og av skatteavtalen mellom USA og Irland artikkel 4 fjerde ledd. I den respektive skatteavtalen står det beskrevet at de kompetente myndighetene i statene skal komme til gjensidig enighet på bakgrunn av selskapets virkelige ledelse, stedet der selskapet er innarbeidet, etc. Siden skatteavtalen ikke gir et tydelige svar, må dermed mønsteravtalens artikkel 4 tredje ledd anvendes. Uber International CV blir dermed skattemessig hjemmehørende på Bermuda, med nullskattesats, og slipper også å betale skatt på royalties både i USA og i Nederland.

⁴ Uttrykket *personer* inkluderer selskaper, jf. OECDs Mønsteravtale art. 3 (1) bokstav b (OECD 2014b)

Forretningsmodellene til Uber og Google er basert på en digital økonomi der behovet for fysisk tilstedeværelse er begrenset i de landene de opererer. Den digitale økonomien gjør det mulig å kommunisere med kunder digitalt, på områder hvor det tidligere var behov for lokal tilstedeværelse (NOU 2014, side 109). I Norge er det for eksempel ingen fysisk tilstedeværelse fra Uber sin side ved en Uber-transaksjon, da all kundekontakt skjer gjennom en digital plattform. Uber Norway AS yter ingen funksjon ved slike transaksjoner, og det påløper dermed ingen skatteplikt til Norge.

Google får mye kritikk for å betale en lav andel av omsetningen sin i skatt til Norge. I del 1 nevnte vi at Google omsatte for 1,9 milliarder kroner i 2014, men skattet bare 1,9 millioner kroner. Den lave beskatningen er et resultat av at omsetningen hovedsakelig skjer digitalt og betalingene går direkte til Irland. Inntektene kommer dermed ikke til beskatning i Norge. Annonse salget er forøvrig momsbelagt og Norge får 25 % av dette i avgiftsinntekter.

I henhold til Scheel-utvalgets utredning, er ikke dagens regler for fordeling av skattepliktig inntekt i skatteavtalene utformet i tråd med alle mulige forretningsmodeller innenfor den digitale økonomien (NOU 2014, side 109). En viktig diskusjon i fremtiden vil være om det internasjonale skatteregelverket burde endres, slik at virksomheter med kun digital tilstedeværelse i et land bør kunne ilegges skatteplikt. Det kan bli en realitet, da OECD selv påstår at den digitale økonomien i stor grad er selve økonomien (NOU 2014, side 109). Dersom det skulle komme endringer, vil trolig flere selskaper opprette datterselskaper der de har virksomhet, slik Google og Uber har i Norge.

3.3.8 Nederland som gjennomstrømningsland

Som vi presenterte i eksemplet med Google er Nederland ofte brukt som et gjennomstrømningsland. Det finnes også en rekke andre eksempler på flernasjonale selskaper, og særlig selskaper med store immaterielle verdier, som oppretter enheter i landet kun med hensikt om å sluse inntekter via såkalte cash-box-selskaper for å redusere skattekostnadene og flytte overskudd. Nederland ligger i EUs indre marked og har i tillegg et stort nettverk av skatteavtaler med land i og utenfor EØS. Dette har gjort landet svært attraktivt, og nederlandske myndigheter sier selv at de ser på nettverket av skatteavtaler og fraværende

kildeskatt på royalties som styrker ved skattesystemet deres. De uttaler videre at de ønsker å være et fordelaktig land å etablere seg i, særlig ved å legge til rette for et gunstig skatteklima for internasjonal handel. Dersom de nye BEPS-tiltakene gir en høyere skattekostnad for flernasjonale selskaper er nederlandske skattemyndigheter forberedt på å innføre kompenserende tiltak for å opprettholde sin nåværende posisjon. (Wiebes 2015)

I 2007 introduserte Nederland et såkalt IP-regime, kalt «Patent Box». I 2010 innførte de nye, forbedrede regler og endret navnet til «Innovation Box» for å ytterligere forbedre sin posisjon som IP-regime. Skattesatsen på inntekter fra immaterielle eiendeler ble senket fra 10 % til 5 %, og fradragmulighetene for kostnader knyttet til forskning og utvikling ble forsterket (World.tax 2013a). Nederland anser dette som et viktig satsningsområde og ønsker at det skal være et attraktivt land for innovative virksomheter og kompetent arbeidskraft. (Wiebes 2015)

Nikos Lavranos er en nederlandsk investeringsrådgiver og ekspert på europeisk lovgivning. Han har vært med i forhandlingene av en rekke skatte- og investeringsavtaler for Nederland. I dokumentaren «TTIP: Might is Right» sier han at Nederland er blant de fem landene i verden med flest skatteavtaler, noe som har vært landets offisielle politikk de siste tiårene. Nikos Lavranos påpeker følgende: *«Ved forhandlinger av en avtale ser landene hverandre dypt inn i øynene, og blir enige om å behandle hverandres investorer godt».*

3.3.9 Irland som skatteparadis

Irland har i likhet med Nederland blitt nevnt som et typisk land som har gjort det mulig for flernasjonale selskaper å flytte overskudd og redusere skattekostnader. I tillegg til Google ser vi at flere amerikanske selskaper har valgt å etablere seg i Irland, som for eksempel Twitter, Apple, Dell og Facebook.

Først og fremst har landet en relativt lav skattesats på 12,5 %. Videre benytter landet prinsippet med effektiv ledelse og kontroll ved vurdering av hvor et selskap er hjemmehørende. Dette har gjort at Irland har blitt en sentral brikke ved strategier for skatteplanlegging i det som har blitt kjent som en «Double

Dutch/Irish Sandwich». Selskaper registreres ofte i Irland, men styres fra skatteparadis, og blir dermed skattemessig hjemmehørende der.

Irland har mange av de samme fordelene som Nederland i forhold til behandling av immaterielle eiendeler. De har i tillegg noen særegne regler og gir blant annet opp til 80 % i fradrag på kostnader knyttet til immaterielle eiendeler. (World.tax 2013b)

Et interessant poeng er at den irske finansministeren, Michael Noonan, annonserte ved budsjettgjennomgangen i 2015 at de ønsker å sette en stopper for at selskaper kan benytte seg av en Double Dutch/Irish Sandwich. Dette skjer som følger av press fra OECD og EU-kommisjonen. I praksis vil dette gjennomføres ved at selskaper som ønsker å drive virksomhet i Irland blir skattepliktig i Irland.

Noonan erkjenner også at dette vil kunne føre til at selskaper som Twitter og Apple vil omstrukturere og danne et nytt samarbeid med andre land. Selskaper som allerede er etablert i Irland har fram til utgangen av 2020 på å legge om strukturen, mens selskaper som er etablerte etter januar 2015 vil ikke ha mulighet til å benytte seg av denne ordningen. (Erb 2014)

3.4 BEPS-tiltakene

3.4.1 Innledning

Som nevnt i innledningen vil noen av tiltakene få umiddelbar virkning, mens andre tiltak vil være mer tidkrevende å implementere. Dette vil variere fra land til land og det vil bli opp til hvert enkelt land hvordan de velger å tolke, samt implementere tiltakene. Dette kan bli utfordrende for selskapene, som er nødt til å fortsette sin virksomhet side om side med regelendringene og i usikkerhet om hva som vil bli det endelige utfallet. Resultatet av dette kan bli økte tilfeller av både dobbelt ikke-beskatning og dobbeltbeskatning, samt økende tilfeller av mismatch i lovgivning mellom land som følge av ulik tolkning av veiledningen.

Skattemyndighetene er nødt til å balansere strengere regler i forhold til å opprettholde selskapers incentiver til videre investeringer. Den globale økonomien er avhengig av stimuli fra utenlandske direkteinvesteringer, og da er det naturlig at lokale skatteregler vil ha stor påvirkning. Dette vil bidra til at veiledningene kan

bli tolket i tråd med det som er fordelaktig for hvert enkelt land og bidra til videre konkurranse om utenlandske investeringer. (Stamm 2016)

Ved drøftelse av tiltakene vil fokuset være å se på hva som er nytt ved tiltakene og deretter prøve å si noe om hvilke effekter dette vil få. Først drøfter vi de generelle effektene vi tror tiltakene vil få, før vi videre vurderer tiltakene opp mot eksemplene med Google og Uber. Som nevnt i metodekapittelet er vi ikke ute etter å kvantifisering effektene, men se på hva selskap har kunnet gjøre tidligere og hvilke innretninger de blir nødt til å foreta seg som følge av tiltakene.

I drøftelsene våre er vi nødt til å ta noen forutsetninger. Et sentralt tema i BEPS-prosjektet er at offentligheten har begrenset innsyn i flernasjonale selskapers virkelige disposisjoner. Dette gjør det utfordrende for oss å analysere hva selskapene faktisk gjør og har gjort, og hva som faktisk kommer til å skje.

3.4.2 Tiltak 5 – Bekjempelse av skadelig skattepraksis

Arbeidet med bekjempelse av skadelig skattepraksis er ledet av OECD-enheten «Forum on Harmful Tax Practice» (heretter FHTP) og er innlemmet i BEPS-prosjektet i tiltak 5. Formålet med FHTPs arbeid er å bekjempe favoriserende skatteordninger (FTP). De nye veiledningene har som målsetning å skape like spilleregler for alle skattesystemene og gi forutsetninger for økonomisk vekst. De viktigste trekkene ved favoriserende skatteordninger er:

- Lav eller ingen beskatning på geografisk mobile inntekter, som for eksempel inntekter fra immaterielle eiendeler.
- Mangel på transparens.
- Mangel på informasjonsutveksling vedrørende ordningene.
- Adskillelse fra den øvrige hjemlige økonomien.

Videre kjennetegnes disse ordningene også ved muligheten til å forhandle om skattesats og skattegrunnlag, manglende anvendelse av internasjonale internprisingsregler, stort nettverk av skatteavtaler og unntak fra hjemlig beskatning for utenlandsk inntekt. Utbredelsen av land med fordelaktige skatteordninger har økt og ført til at selskaper i større grad foretar skattemotiverte disposisjoner (Berg-Rolness 2016, side 741). Av de 43 ordningene OECD har

identifisert dreier 16 seg om gunstige ordninger for immaterielle eiendeler (OECD 2015b, side 10).

Kjernen i beskatningsproblematikken med immaterielle eiendeler og FTP ligger i hvor stor andel av IP-inntektene som skal kunne tilordnes selskaper lokalisert i IP-regimer. De nye veiledningene i tiltak 5 legger særlig vekt på å definere krav om substansiell aktivitet i disse selskapene og sørge for bedre informasjonsutveksling rundt et lands FTP-regelverk. OECD påpeker at det gamle regelverket har hatt for mye fokus på kontrakter og de formelle strukturene, framfor å se på den underliggende aktiviteten i selskapene. Eierskap og risiko har kunne blitt overført til enheter i IP-regimer med lav eller ingen aktivitet, og videre blitt tilordnet en stor andel av en eiendels IP-inntekt. Dette er i strid med et av de grunnleggende prinsippene i internprising som sier at selskaper skal tilordnes et vederlag ut ifra hvilken funksjon de har hatt og hvilken risiko de har pådratt seg.

I tiltak 5 presenteres «Nexus Approach», som er en tilknytningsmetodikk som skal sørge for at vederlaget et selskap får samsvarer med det bidraget som er gitt ved etablering, vedlikehold og utvikling av eiendelen. Typisk har forsknings- og utviklings-aktiviteter gunstige beskatningsvilkår i IP-regimer, dermed vil det nå være fokus på om skatteyter har de nødvendige kvalifikasjonene til å vedlikeholde og videreutvikle en eiendel. Nexus-metoden fokuserer på kostnadene for å avgjøre fordelingen av avkastningen og deretter foreta en forholdsmessig fordeling av IP-inntekter ut ifra hvor store kostnader en enhet har pådratt seg.

Utviklingen av økt transparens skal foregå i tre steg (OECD 2015b, side 45):

- Regelverk for automatisk informasjonsutveksling om regler som kan føre til skadelig skattekonkurrans.
- Utvikling av åpenhet på alle områder som kan medføre uthuling av skattegrunnlaget og profittoverføring (BEPS).
- Utvikle regler for beste praksis.

Det vil bli opp til myndighetene i hvert enkelt land å legge opp til rutiner for å varsle andre myndigheter om ordninger og praktiseringen av dem (Deloitte 2015).

Skadelig skattepraksis kan tvinge land til å innføre lavere skattesatser enn ønskelig, for å kunne forbli konkurransedyktig internasjonalt. Det har blitt en drakamp om å være det mest gunstige skatteregimet. England har uttrykt at de ønsker å være det mest gunstige stedet mellom G20-landene og har foreslått en selskapsbeskatning på 17% (Government 2016). I følge vår informant i advokatbransjen, fører lavere selskapsbeskatning til økte investeringer generelt, men det gir også økte incentiver til overskuddsflytting (2016).

3.4.3 Drøftelse av tiltak 5

Dette tiltaket vil berøre selskaper som har immaterielle eiendeler i IP-regimer. Vi har drøftet hvordan Nederland og Irland har innført regler for å tiltrekke seg investeringer av denne typen. I tillegg er land som Luxemburg, Belgia og Storbritannia kjent for å ha gunstige beskatnings- og fradragsregler knyttet til aktiviteter med immaterielle eiendeler.

Slik vi tolker tiltak 5, vil et land som tilbyr favoriserende skatteordninger lovlig kunne opprettholde ordningen for selskaper, så lenge landet er åpen om incentivene, og at selskapene tilfredsstillt kravet om substansiell tilstedeværelse. Effekten av tiltaket vil være at selskaper som ikke oppfyller kravet mister fordelene ved ordningene. Totalt sett kan dette føre til økt skattekostnad for selskapene da større andel av inntektene blir beskattet.

Fra presentasjonen av Google sin selskapsstruktur ser vi at Google har et datterselskap, Google BV, i Nederland. Det er interessant å drøfte om dette selskapet vil bli berørt av kravet om substansiell aktivitet og om «gjennomstrømningen» som foregår i dag blir fasilitert av Nederlands IP-regime. I følge Bloomberg (2010) og Guttorm Schjelderup (2014) har Google BV ingen ansatte og det er dermed naturlig å trekke en slutning om at de ikke har substansiell aktivitet her. Videre påpeker Schjelderup at Nederland ilegger Google en liten skatt på differensen mellom royalty-betalingen selskaper mottar og royalty-betalingen som betales videre til Bermuda. Skattesatsen på denne betalingen er et resultat av en avtale mellom Google BV og nederlandske skattemyndigheter. Innholdet i avtalen er ikke offentlig kjent. OECD foretar løpende vurderinger av lands skatteordninger og det antas at flere vil bli endret som et resultat av dette (Deloitte 2015).

Det er lagt opp til at eksisterende ordninger som ikke tilfredsstillende vilkårene ikke kan inkludere nye selskaper eller ny IP etter 30. juni 2016 (Deloitte 2015).

3.4.4 Tiltak 6 – Forhindre traktatmisbruk

I rapporten, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, uttaler OECD selv at traktatmisbruk og traktatshopping er en av de viktigste kildene til BEPS (OECD 2015d, side 9). Hensikten med tiltaket er å forhindre traktatshopping og strategier hvor skatteavtaler utnyttes for å redusere beskatning. Rapporten peker på to problemstillinger: 1) Situasjoner hvor selskaper prøver å unngå begrensninger i skatteavtaler og 2) situasjoner hvor skatteavtaler benyttes for å unngå et lands interne skatteregler.

Rapporten legger fram tre del-områder som de nye veiledningene skal dekke (OECD 2015d, side 13):

- Utforme skatteavtaleregler og internrettslige regler for å unngå at skatteavtalesfordeler gis i situasjoner hvor de i utgangspunktet ikke skal gis.
- Kartlegge at skatteavtaler ikke blir benyttet for å oppnå dobbelt ikke-beskatning.
- Gi retningslinjer som skattemyndigheter skal ta hensyn til ved inngåelse av nye skatteavtaler eller ved avvikling av eksisterende avtaler.

Den første problemstillingen skal løses ved at anti-misbruksbestemmelser innlemmes i skatteavtalene. Bestemmelsene har som hensikt å redusere traktatshoppingen, og presenteres i en tre-trinns tilnærming (OECD 2015d, side 18):

- Alle skatteavtaler skal klart uttrykke at de ikke skal legge til rette for dobbelt ikke-beskatning, eller redusert skatt gjennom omgåelse eller unndragelse.
- Skatteavtaler bør inneholde en «Limitation on benefits»-regel (heretter LOB-regel), som begrenser selskapers mulighet til å oppnå skatteavtalesfordeler frem til de oppfyller OECDs betingelser. OECD skal inkludere LOB-regelen i mønsteravtalen, slik at fremtidige skatteavtaler mellom medlemslandene vil inneholde denne regelen.

-
- En generell anti-misbruksregel, «The principal purpose test»-regel (heretter PPT-regel), foreslås innført i skatteavtalene. Hovedhensikten med en transaksjon undersøkes for å avgjøre om skatteavtalefordeler kan oppnås.

Den andre problemstillingen vil kreve internrettslige anti-misbruksregler, og må sees i sammenheng med andre regler som behandles i handlingsplanen. Herunder CFC-reglene, hybride transaksjoner og arrangementer, og internprising.

I tillegg identifiserer OECD hvilke skattepolitiske vurderinger som burde vurderes før et gitt land inngår en skatteavtale med et annet land. Disse vurderingene skal bidra til at land ikke inngår skatteavtaler med nullskatteland og med land med skadelig skattepraksis. Det skal også være relevant i forhold til om et land skal endre, eller eventuelt avslutte, en skatteavtale som følger av at endringer i nasjonal lovgivning gir bekymring om BEPS tilknyttet skatteavtalen.

3.4.5 Drøftelse av tiltak 6

Dette tiltaket vil etter vår mening berøre selskaper som plasserer «unødvendige» selskapsledd i et land, med hensikt på å oppnå fordeler fra en skatteavtale. Disse selskapene vil ikke tilfredsstille kravene som skal implementeres i OECDs mønsteravtale og trolig i flere lands internrett. Det vi mener med unødvendige selskapsledd er at selskapet som opprettes kun skal benyttes til gjennomstrømning av overskudd. Slike disposisjoner er særlig relevant for vår problemstilling, da immaterielle eiendeler er mobile og kan omplasseres uten at mennesker eller funksjoner flyttes.

Hensikten med tiltak 6 er å redusere muligheten for selskaper å oppnå skatteavtalefordeler i tilfeller hvor de ikke skulle vært gitt. Det vil stilles strengere krav for å oppnå beskyttelse av skatteavtaler, som for eksempel krav til selskapsform, eierskap og aktivitet.

Tiltaket får direkte effekt på selskaper ved at LOB- og PPT-reglene innføres direkte i skatteavtalene. LOB-regelen foreslås innført i OECDs mønsteravtale, men innføringen er satt på vent grunnet at USA jobber med å innføre en egen LOB-standard i sin internrett. Innføringen av LOB-regelen i mønsteravtalen skal

vrderes på nytt i løpet av 2016 etter USA er ferdig med implementeringen (Berg-Rolness 2016, side 747). PPT-regelen skal supplere LOB-regelen og de bør sees i sammenheng når et selskapsarrangement vurderes.

OECD viser til at tilsvarende bestemmelser som LOB-regelen i dag eksisterer i skatteavtaler mellom noen få land og har vist seg å være en effektiv måte å forhindre ulike strategier ved traktatmisbruk på (OECD 2015d, side 19). De nye anti-misbruksbestemmelsene vil derfor sannsynligvis få en positiv effekt på redusert traktatmisbruk. De landene som allerede har tilsvarende antimisbruksregler behøver dermed ikke å implementere de nye LOB-reglene som OECD legger frem i rapporten.

Typiske situasjoner hvor en skattyter vil omgå begrensninger i skatteavtalen, oppstår hvor en skattyter som ikke er resident i en avtalestat (resident i tredjestat), forsøker å få rettigheter her som resident skattyter. Skattyter kan da velge en traktatshoppings-strategi (Berg-Rolness 2016, side 745). Dette kan relateres til eksemplet med Google Ireland Holding, som er skattemessig hjemmehørende (resident) på Bermuda, men drar fordel av en skatteavtale når det foregår en royalty-betaling mellom Google Ireland Ltd og Google BV i Nederland. Det som oppnås er ingen beskatning av inntektene overført til Bermuda, samtidig som de unngår kildeskatt på royalty-betalingen mellom datterselskapene. Her vil Bermuda være «tredjestat», mens Nederland og Irland er «avtalestatene».

Som nevnt i drøftelsen av selskapsstrukturen til Google i delkapittel 3.3.4 har selskapet opprettet et datterselskap i Nederland, uten ansatte. Etter vår mening er dette selskapet opprettet med formål om å unngå selskapsbeskatning på inntektene Google Ireland Ltd tjener på salg av sine tjenester. Irland har i utgangspunktet 20 % kildeskatt på royalty-betalinger i sin internrett, men skatteavtalen mellom Irland og Nederland ilegger en begrensning og kildeskattesatsen blir satt til null prosent. Her mener vi at de nye retningslinjene i tiltak 6 bør komme til anvendelse. OECD-rapporten klargjør at enhver skatteavtale bør inneholde en erklæring som sier at en skatteavtale ikke skal gi mulighet for redusert skatt gjennom skatteunngåelse. Vi har allerede drøftet i delkapittel 3.3.4 at overføringen uansett ville være skattefri som følger av at den skjer i EUs indre marked. Vi mener likevel at transaksjonen bør vurderes i forhold til den foreslåtte PPT-regelen.

Vi mener også at LOB-reglen vil kunne komme til anvendelse her, da den stiller krav om selskapsform, eierskap og aktivitet for å oppnå skatteavtalefordeler.

Google BV i Nederland har som nevnt ingen ansatte og vi antar dermed at det ikke er reell aktivitet i selskapet. Det vil dermed være naturlig å anta at Google ikke vil kunne oppnå fordelene ved Nederlands nettverk av skatteavtaler.

I Uber sitt tilfelle blir drøftelsen noe annerledes i forhold til datterselskapet som er opprettet i Nederland. Uber BV har 48 ansatte (Fortune 2015) og det er dermed ikke like enkelt å påstå at selskapet ikke har noe reell aktivitet. I og med at LOB-reglene ikke er ferdig bearbeidet vet vi ikke konkret hvilke spesifikke krav som vil stilles. Det blir dermed vanskelig for vår del å bedømme om dette selskapet driver med substansiell forretningsvirksomhet og om selskapet bør få beskyttelse av Nederlands skatteavtaler.

Det er samtidig viktig å påpeke at plassering av virksomhet i Nederland ikke bare behøver å være på bakgrunn av nettverket av skatteavtaler, men også på grunn av at de er et velkjent IP-regime. Både Google og Uber sine virksomheter baserer seg på bruk av immaterielle eiendeler og det er dermed fordelaktig å etablere seg i land som Nederland.

3.4.6 Tiltak 8-10 – Nye retningslinjer for internprising

I rapporten *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* presenterer OECD tiltak 8, 9 og 10. Rapporten inneholder reviderte retningslinjer for prising av interne transaksjoner, hvor hovedformålet er bedre samsvar mellom fordelingen av overskuddet fra en transaksjon og hvor verdien reelt blir skapt. I tiltak 8 behandles immaterielle eiendeler, i tiltak 9 behandles fordeling av risiko og i tiltak 10 behandles transaksjoner med høy risiko som sjeldent finner sted mellom uavhengige parter. De mest sentrale temaene i tiltakene er (OECD 2015a, side 13):

- Internprising skal baseres på den økonomiske realiteten i et selskap, ikke kontraktsmessige avtaler og disposisjoner.
- Kontraktsmessig risikofordeling hensyntas kun hvis fordelingen samsvarer med de virkelige forholdene i en transaksjon.

-
- Finansiering/kapital som ikke har kapasitet til å bære den underliggende risikoen får ikke høyere avkastning enn risikofri rente.
 - Transaksjoner som sjeldent eller aldri forekommer mellom uavhengige parter kan avvises.

I praksis betyr dette endringer i retningslinjene i armlengdeprinsippet og hovedsakelig er det en grundigere funksjonsanalyse og sammenlignbarhetsanalyse som skal sørge for bedre samsvar mellom internprisen og den underliggende realiteten i en transaksjon. (Deloitte 2015)

Tiltak 8 retter seg mot internprising av immaterielle eiendeler og de nye reglene i OECD rapporten skal avverge grenseoverskridende transaksjoner med immaterielle eiendeler. De mest sentrale elementene i den nye veiledningen for prising av immaterielle eiendeler er: (Berg-Rolness 2016, side 716)

- En ny og klarere definisjon av immaterielle eiendeler.
- Sørge for at avkastningen fra en immateriell eiendel fordeles i samsvar med hvor utviklingen og verdiskapningen skjer.
- Nye verktøy og forbedret veiledning for verdsettelse av immaterielle eiendeler i tilfeller hvor fremtidig verdi er usikker.
- Oppdatert veiledning for kostnadsfordeling.
- Oppdaterte prinsipper for å oppnå samsvar mellom fordeling av avkastningen på en immateriell eiendel og verdiskapningen.

OECD legger selv følgende premisser til grunn for fordeling av avkastningen fra en immateriell eiendel (OECD 2015a, para 6.32):

«Although the legal owner of an intangible may initially be entitled to receive the proceeds from exploitation or transfer of the intangible, other members of the owner's MNE groups may have performed functions, used or contributed assets or assumed risks that are expected to contribute to the value of the intangible. Members of the MNE group performing such functions, using such assets, and assuming such risks must be compensated for their contributions under the arm's length principle.»

Videre fokuserer OECD på at det legale eierforholdet til en immateriell eiendel alene ikke lenger er grunnlag til å kunne få overført avkastning (OECD 2015a, para. 6.42):

«While determining legal ownership and contractual arrangements is an important first step in the analysis, these determinations are separate and distinct from the question of remuneration under the arm's length principle. For transfer pricing purposes, legal ownership of intangibles, by itself, does not confer any right ultimately to retain returns derived by the MNE group from exploiting the intangible, even though such returns may initially accrue to the legal owner as a result of its legal or contractual right to exploit the intangible.»

Avkastningen et konsernselskap eller et nærstående selskap har rett til skal beregnes i samsvar med armlengdeprinsippet og gjøres trinnvis på følgende måte (OECD 2015a, para. 6.34):

1. Kartlegging av hvilke immaterielle eiendeler som benyttes eller overføres, samt hvilken risiko som er knyttet til utvikling og vedlikehold av eiendelen.
2. Kartlegge de gjeldende kontraktsforholdene, herunder legalt eierskap og kontraktmessig fordeling av risiko
3. Foreta en funksjonsanalyse, hvor det kartlegges hvilke enheter som utfører hvilke funksjoner, hvem som bruker eiendelen og hvem som bærer risikoen. Det er knyttet risiko til både utvikling, vedlikehold og beskyttelse av en immateriell eiendel.
4. Vurdere om det er samsvar mellom de kontraktmessige vilkårene selskapene legger til grunn i armlengdeprisen og den faktiske adferden mellom partene.
5. Identifisere hvilke kontrollerte transaksjoner som er utført knyttet til utvikling, vedlikehold og beskyttelse av en eiendelen. Transaksjonene skal bedømmes opp mot det juridiske eierskapet.
6. Bestemme en armlengdepris for transaksjonen.

For immaterielle eiendeler som er vanskelige å verdsette, kjent som *hard-to-value-intangibles* (heretter HTVI), vil skattemyndighetene nå vurdere *ex-ante*-informasjon opp mot *ex-post*-informasjon for å vurdere om det foreligger en korrekt internpris. Selskapene må dokumentere en grundig analyse av hvilke

vilkår som er lagt til grunn i en transaksjon. Dette skal redusere informasjonsasymmetrien mellom selskapene og skattemyndighetene. Ex-ante-informasjonen gjør det mulig for myndighetene å etterprøve prisen som er satt ved å se på den etterfølgende avkastningen. Veiledningen rundt slike immaterielle eiendeler er forventet å ferdigstilles i løpet av høsten 2016. (OECD 2015a, para. 6.192)

Tiltak 8 er nært knyttet til andre tiltak i handlingsplanen til OECD, som arbeidet med digital økonomi i tiltak 1, fordeling av risiko og kapital i tiltak 9 og forbedret dokumentasjon i tiltak 13. Dette medfører at det ikke isolert sett kun er tiltak 8 som vil få effekt på hvordan transaksjoner med immaterielle eiendeler behandles. Dette drøftes nærmere under punkt 3.4.8.

Den nye veiledningen i tiltak 10 legger som nevnt opp til økt kontroll av transaksjoner som sjelden finner sted mellom uavhengige parter. En problemstilling som særlig kommer fram er prisen på en immateriell eiendel som overdras separat eller sammen med en annen eiendel. Verdien av en immateriell eiendel er i mange tilfeller høyere dersom den overdras sammen med andre.

3.4.7 Drøftelse av tiltak 8-10

Tiltakene vil berøre selskaper med vesentlig bruk av immaterielle eiendeler. Dette er blant annet teknologiselskaper og produksjonsselskaper som bruker store ressurser på forskning og utvikling, og som oppnår avkastning fra sine immaterielle eiendeler.

Det sentrale i disse tiltakene er at det skal være samsvar mellom verdiskapning og retten til avkastning fra en immateriell eiendel. Tidligere har det vært mulig for selskaper å foreta en kontraktmessig fordeling av risiko og ansvar, og fordele overskuddet deretter. Det vil nå være et økt fokus på den faktiske fordelingen mellom selskapene innad i konsernet og hvem som i realiteten bærer risiko for vedlikehold og videreutvikling av eiendelene. Eiendeler som digitale plattformer og teknologi er avhengig av kontinuerlig forbedring og bearbeidelse for å opprettholde verdien og videreutvikling. Det er derfor viktig at den juridiske eieren av eiendelen, er i stand til å utføre disse funksjonene.

Som nevnt i avgrensningen fokuserer vi hovedsakelig på digitale immaterielle eiendeler som kan eies og benyttes av andre mot betaling, som henholdsvis Google sin søke- og markedsføringsplattform og Uber sin digitale applikasjon. Vi har tidligere nevnt at selskapene overfører rettighetene til de immaterielle eiendelene ved hjelp av lisensieringsavtaler. Ved strategiske plasseringer av rettighetene oppnår Google store skattefordeler, og inntektene som genereres i Europa, Afrika og Midtøsten overføres tilnærmet skattefritt til skatteparadiset Bermuda. Vi understreker nok en gang at metodene er innenfor regelverket og Google hevder også at de er opptatt av å følge reglene i alle jurisdiksjonene de har virksomhet i (Reuters 2016a).

Som vi har nevnt i drøftelsen av Google sin selskapsstruktur er det flere elementer som er interessante å se nærmere på i forhold til prising og overføring av de immaterielle eiendelene til selskapet. I delkapittel 3.3.4 var fokuset på å synliggjøre hvilke smutthull de har benyttet seg av. I den videre drøftelsen ser vi nærmere på hvilke begrensninger de nye tiltakene vil kunne medføre for et selskap som Google.

Det første elementet som gjenstand for diskusjon er Google sin kostnadsdelingsavtale og APA-avtalen de har inngått med amerikanske skattemyndigheter. En APA er en ensidig prisingsavtale mellom et eller flere land og et selskap, hvor det avtales hvordan beskatningen av en transaksjon skal foregå. En APA-avtale blir inngått for å unngå potensielle uenigheter om prising og beskatning i framtiden (PwC 2016). Denne avtalen inngår i transaksjonsvilkårene i kostnadsdelingsavtalen. Detaljene i Google sin APA-avtale er ikke offentlig kjent og det er dermed vanskelig for oss å diskutere den nærmere. Vi foretar derfor noen antagelse i den videre drøftelsen.

I delkapittel 3.3.4 nevnte vi at kostnadsdelingsavtalen overfører Google Ireland Holding retten til å selge søke- og markedsføringstjenestene vederlagsfritt, mot at selskapet bærer risiko og utviklingskostnadene utenfor USA sine landegrenser. I utgangspunktet skal Google Ireland Holding betale royalty til Google i USA, men slipper dette som følger av kostnadsdelingsavtalen. Denne avtalen er en overføring som skal prises i henhold til armlengdeprinsippet, og skal kontrolleres og godkjennes av skattemyndighetene i USA. Etter vår mening er det betenkelig

at amerikanske skattemyndigheter har godtatt at det ikke skal betales royalty tilbake til morselskapet, men dette er en del av APA-avtalen (Bloomberg 2011). Videre er det nevneverdig at en slik avtale blir godtatt, da USA i sin internrett sier at all overskudd som opptjenes av amerikanske flernasjonale selskaper er gjenstand for beskatning i USA (IRS 2006). Dette skjer riktig nok ikke før inntektene tas hjem, men myndighetene har gitt avkall på disse inntektene ved å godkjenne APA-avtalen. Vi antar at vilkårene i APA-avtalen gjør at amerikanske skattemyndigheter anser datterselskapet i Irland som irsk og ikke skattesubjekt i USA.

Google sier selv i årsrapporten sin at de ikke ønsker å ta hjem profitt opptjent utenfor USA da dette medfører beskatning, og ønsker heller å reinvestere overskuddet. Per 31. desember 2015 er omlag 60% av Google sin kontantbeholdning plassert i utenlandske datterselskaper. Dette utgjør 42,9 milliarder dollar. (Google 2016)

Google Ireland Holding på Bermuda besitter det juridiske eierskapet til de immaterielle eiendelene og rettighetene til salg av Google sine tjenester i Europa, Afrika og Midtøsten. De lisensierer som kjent rettighetene videre til Google BV i Nederland, som lisensierer de videre til Google Ireland Ltd. Google Ireland Holding og Google BV er selskaper uten ansatte (TaxJustice 2016b). Det store spørsmålet er hvor stor andel av avkastningen disse selskapene skal få i forhold til hva de nye veiledningene sier. I den nåværende selskapsstrukturen krever Google BV høye royalties fra Google Ireland Ltd, og det skattbare overskuddet i det irske selskapet blir dermed redusert. Det grunnleggende prinsippet i den nye veiledningen er at det skal være samsvar mellom den reelle verdiskapningen og avkastningen et selskap får. Den nye veiledningen gir forbedrede retningslinjer for bruken av funksjonsanalysen som skal brukes for å kartlegge den virkelige aktiviteten i et selskap. For å kunne motta royalty-betalinger for eierskap av en immateriell eiendel må selskapet ha de nødvendige ressursene til å håndtere eiendelene. Tilfredsstiller Google Ireland Holding og Google BV kravene i funksjonsanalysen for å få tildelt en så stor andel av avkastningen som de gjør i dag? Det er vanskelig for oss å konkludere med noe, men vi mener det ikke er mulig for et selskap uten ansatte å håndtere en så omfattende teknologi.

Figur 4:



Situasjonen er annerledes for Google Ireland Ltd og de royalty-betalingene de får. Selskapet har 2000 ansatte og dermed helt andre forutsetninger for å håndtere Google sine immaterielle eiendeler. Vi har sett nærmere på lønnskostnadene i selskapet, og de indikerer at det er reell aktivitet. I gjennomsnitt tjener en ansatt €100 000 i året (vedlegg 5). Det er dermed naturlig å anta at det er aktivitet i selskapet og at selskapet har rettmessig krav på royalty-betalingene fra datterselskapene. På en annen side kan størrelsen på disse betalingene drøftes.

På bakgrunn av denne drøftelsen tror vi at tiltakene vil kunne få følgende effekter på virksomheten til Google:

- Vi mener royalty-betalingene til Google BV og Google Ireland Holding vil kunne bli berørt, da de går til selskaper uten ansatte og uten kapasitet til å håndtere selskapets teknologi.
- Vi tror ikke en kostnadsdelingsavtale lik den Google har i dag vil kunne inngås i fremtiden, da kravene for overføring av risiko blir strengere. Man vil ikke kunne overføre risiko til et selskap som ikke har kapasitet til å håndtere den.

Drøftelsen av Uber i forhold til tiltakene har flere likheter med drøftelsen av Google, og vi velger bare å fokusere på det som er ulikt. I drøftelsen av selskapsstrukturen til Uber i delkapittel 3.3.6 påpeker vi likhetene med at de har opprettet et datterselskap i Nederland, overfører rettighetene ut fra USA ved hjelp av en kostnadsdelingsavtale og flytter overskuddet til Bermuda ved hjelp av royalties. Den internprisen Uber setter på betalingen mellom Uber BV og Uber International CV kan diskuteres på lik linje med internprisen Google setter mellom Google BV og Google Ireland Holding. I begge tilfeller overføres så og si alt av overskudd skattefritt til holdingselskaper på Bermuda, som ikke har ansatte.

I motsetning til Google BV har Uber BV i Nederland 48 ansatte, og det er dermed rimelig å anta at selskapet har en reell aktivitet her. Enhver betaling for en kjøretur

utenfor USA betales til dette selskapet. Google BV besitter rettighetene til plattformen som knytter sjåfør opp mot passasjer. Vi mener det isolert sett er riktig at Uber BV får inntektene siden de trolig har den nødvendige kapasiteten til å håndtere vedlikehold og drift av Uber-applikasjonen, samt er juridisk eier. Fra et annet perspektiv ville det vært riktigere at inntektene gikk til et norsk Uber-selskap, da inntektene generes i Norge.

Når det gjelder effekten av de nye veiledningene for HTVI er det utfordrende å si noe på dette tidspunktet. I følge Skatteetaten (2016) må man først se hva de endelige retningslinjene blir, men OECD sier allerede nå at det å kunne legge til grunn ex-post informasjon for å vurdere om en transaksjon var korrekt priset vil kunne bidra positivt til riktig beskatning.

3.4.8 Tiltak 13 – Internprisdokumentasjon

Rapporten, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, inneholder en standard for internprisdokumentasjon og en mal for land-for-land-rapportering av inntekt, betalt skatt og andre nøkkeltall for den økonomiske aktiviteten (OECD 2015e, side 9). Veiledningen fra OECD sier at det skal innføres regler om internprisdokumentasjon for å bedre åpenhet og transparens ovenfor skattemyndigheter. Et viktig krav i veiledningen er at flernasjonale selskaper skal gi alle relevante skattemyndigheter den nødvendige informasjonen om deres globale allokering av inntekt, økonomiske aktivitet og betalt skatt mellom land i henhold til en felles mal.

Standarden inneholder en tre-lags standardisert tilnærming til dokumentering av internprising. Det første OECD pålegger selskaper til å gjøre er å gi god informasjon om deres globale økonomiske aktivitet og internprisingspolitikk i en global rapport som skal være tilgjengelig for alle relevante skattemyndigheter. Videre krever veiledningen at selskaper skal gi detaljert dokumentasjon i en lokal rapport som skal lages spesifikk for hvert enkelt land. Den lokale rapporten skal inneholde informasjon om alle involverte i transaksjonene, samt selskapets egen analyse med sine begrunnelser for formålet med at transaksjonene er foretatt. Det siste trinnet er en land-for-land-rapport utformet av selskapet, som skal inneholde en oversikt over inntekter, overskudd, skatt, eiendeler, investeringer, ansatte, samt juridiske enheter og deres virksomheter. (OECD 2015e, side 14)

Informasjonen som blir formidlet gjennom disse rapportene skal bedre skattemyndigheters innsyn i selskaper sin virkelige aktivitet og hvor verdier skapes. Land-for-land-rapporteringen skal bli implementert for regnskapsåret fra og med 1. januar 2016 for flernasjonale selskaper med årlige konserninntekter som overstiger €750 millioner. (OECD 2015e, side 10)

3.4.9 Drøftelse av tiltak 13

Dette tiltaket kommer til å berøre alle flernasjonale konsern som plikter å dokumentere sin økonomiske aktivitet og internprisingspolitikk. Det er en felles enighet blant våre intervjuobjekter om at dette tiltaket trolig er det som vil få størst effekt av alle tiltakene når det gjelder en riktig fordeling av residualet fra interne transaksjoner. Vi er enige i dette og anser tiltaket som helt nødvendig for at nasjonale og internasjonale skattemyndigheter skal kunne foreta de nødvendige vurderingene i forhold til kontroll av interne transaksjoner. De berørte myndighetene vil få økt innsyn i de virkelige omstendighetene rundt en transaksjon, noe som vil kunne bidra til å løse eventuelle tvister. Først og fremst er dette praktiske krav som gjør at selskaper må sette av større ressurser til sin dokumentasjon av internprising.

I følge rapporten skal denne dokumentasjonen i utgangspunktet kun være tilgjengelig for relevante skattemyndigheter. EU ønsker at denne informasjonen skal være offentlig tilgjengelig, noe vi er enig i. Vi tror tiltakene vil få større effekt dersom hovedtrekkene i selskapenes dokumentasjon og virksomhet blir offentlig kjent. Vi forstår dog at ikke all informasjon bør være offentlig, da de trolig inneholder sensitiv informasjon. De viktigste nøkkeltallene burde være kjent for allmennheten slik at urimelige handlinger kan ha negativ effekt på et selskaps omdømme.

Vi ser allerede noen effekter av dette tiltaket. 20. april 2016 annonserte OECD at Bermuda har signert under på avtale om automatisk utveksling av land-for-land-rapporten (OECD 2016b). I henhold til avtalen med Bermuda, skal informasjonsutvekslingen starte opp i 2017/2018 med bakgrunn i informasjon fra 2016. Informasjonen blir innhentet av det landet der morselskapet i konsernene er hjemmehørende, og informasjonen skal deretter utveksles etter avtalen.

I følge Tax Justice Network er det helt avgjørende for effekten av dette tiltaket at USA implementerer land-for-land-rapporteringen samt automatisk informasjonsutveksling, på grunn av det store antallet flernasjonale selskaper som har hovedkvarteret sitt i USA (TaxJustice 2016c). Dette ble gjennomført i juni 2016, og dermed ligger det til rette for at dette tiltaket får stor påvirkning på internprising (KPMG 2016).

I forhold til Google og Uber, og flernasjonale selskap generelt, tror vi de nye dokumentasjonskravene vil kunne bidra til å endre hvordan overskuddet fordeles innad i selskapene. Vi tror tiltak 13, kombinert med kravene om substansiell aktivitet i tiltak 5 og 6, samt funksjonsanalysene i tiltak 8 vil samlet kunne gi en utslagsgivende effekt. Vi tror det vil bli vanskeligere for selskaper å overføre overskudd til selskaper uten reell aktivitet, da faktisk aktivitet i enhetene nå skal dokumenteres. Dette kan potensielt medføre at Google BV og Google Ireland Holding ikke vil få like stor avkastning som de får i dag.

3.4.10 Presisering eller nye regler?

En problemstilling som dukker opp vedrørende BEPS-tiltakene er om retningslinjene skal anses som en presisering av gamle retningslinjer eller som nye regler. Dette er avgjørende for hvorvidt skattemyndigheter kan etterprøve tidligere transaksjoner i forhold til de nye retningslinjene eller ikke. Dersom retningslinjene anses som presisering vil skattemyndigheter kunne se på gamle transaksjoner, og eventuelt korrigere prisingen i forhold til de nye retningslinjene. OECD selv vil nok i stor grad si at de nye veiledningene er presisering, mens skatteyttere samt revisorer vil se på dette som nye regler. I følge vår informant i Skatteetaten (2016) er det blandede meninger innad i etaten knyttet til dette spørsmålet. Skatteetaten er enig i vår mening om at vi er nødt til å se rettspraksis før vi kan avgjøre om tiltakene er presiseringer eller ikke.

Vi mener at det varierer fra tiltak til tiltak. Land-for-land-rapporten som er en del av tiltak 13, får tiltredende kraft fra og med regnskapsåret 2016, og må dermed anses som nye regler for dokumentasjon. Når det gjelder prising av immaterielle eiendeler, sier veiledningene at armlengdeprinsippet skal anvendes, noe som er presisering av tidligere retningslinjer. Det er likevel nye måter å fastsette prisen på, noe som anses som nye regler.

3.5 Mulige tiltak mot overskuddsflytting

3.5.1 Innledning

Vi ønsker i dette delkapitlet å legge fram mulige tiltak som ikke direkte tas opp i BEPS-prosjektet, men som stadig blir diskutert som mulige tiltak for å bedre den internasjonale selskapsretten.

3.5.2 Kildeskatt på royalty

Kildebeskatning har historisk blitt sett på som noe negativt og noe man har ønsket å unngå til en hver pris (Intervju 2016). Likevel har kildebeskatning blitt mer og mer vanlig i internasjonal skatterett. Tanken bak kildeskatt på royalty er å beskatte bruken av for eksempel immaterielle eiendeler i den jurisdiksjonen der inntektene fra eiendelen genereres. Land som Norge, Nederland, Luxemburg og Sveits har ikke kildeskatt på royalty, mens Irland, Storbritannia, Tyskland og USA har implementert kildebeskatning i sin internrett.

Vi mener implementering av kildeskatt på royalty på lang sikt kan være en effektiv måte å bekjempe aktiv overskuddsflytting på. Kildeskatt på royalty reduserer incentivene for å flytte overskudd ut av et høyskatteland gjennom høye royalty-betalinger, ettersom betalingene skattlegges i kildelandet ved utsendelse. For at innføring av kildeskatt på royalty skal fjerne alle incentiver til å flytte overskudd fra høyskatteland til lavskatteland, må kildeskattesatsen være tilsvarende selskapsskattesatsen i høyskattelandet, slik at det skattlegges like mye for inntektene som flyttes til utlandet gjennom royalty-betalinger.

På kort sikt vil fastsettelse av kildeskatt på royalties, bli begrenset av landenes eksisterende skatteavtaler. En skatteavtale kan kun begrense og dermed ikke øke beskatningen i forhold til landets internrett. Vi kan vise dette ved et enkelt eksempel med skatteavtalen mellom Norge og Portugal. Norge som ikke ilegger kildeskatt på royalties, kan ikke pårope seg beskatning av inntekter fra en royalty-betaling til Portugal til tross for avtalt kildeskatt på 10 % etter skatteavtalen. Portugal på sin side har 25 % kildeskatt på royalty i sin internrett, men vil bli begrenset til 10 % i henhold til skatteavtalen med Norge.

På grunn av de eksisterende skatteavtalenes innhold, vil det fremdeles være incentiver til å flytte overskudd ut av høyskatteland for å redusere det flernasjonale selskapets samlede skattekostnad. Likevel revideres skatteavtaler med jevne mellomrom, noe som kan føre til at begrensninger i kildeskatt settes høyere enn de er i dag. Innføring av kildeskatt på royalty kan gi store effekter på selskapers internprispraksis av immaterielle eiendeler.

Scheel-utvalget foreslår at Norge innfører motvirkende tiltak mot overskuddsflytting av royalty fra immaterielle eiendeler. Det viktigste forslaget er å innføre kildeskatt på betalinger som går ut av Norge. Dette vil effektivt motvirke dobbel ikke-beskatning uavhengig om prisen er avtalt etter armlengdeprinsippet (NOU 2014, side 186). I Norge vil kildeskatt på royalty først og fremst være et virkemiddel for å begrense overskuddsflytting direkte til land Norge har skatteavtaler med, med den begrensningen som allerede ligger i skatteavtalene. Et annet problem er hvorvidt man klarer å motvirke at royalty-betalingene kanaliseres via gjennomstrømningsland vi har skatteavtaler med, der royalty-betalingen blir avskåret for videre å sluses til land vi ikke har skatteavtaler med. Guttorm Schjelderup (2014) tar opp denne problematikken, ved å spørre om norske skattemyndigheter ville ilagt kildeskatt om de visste at inntekter fra et selskap hjemmehørende i Norge skulle videresendes via for eksempel Nederland ut av EØS-området.

Dette er mye av grunnen til at nettopp Nederland blir benyttet som gjennomstrømningsland for inntekter fra immaterielle eiendeler. Som beskrevet tidligere ved eksempelet med Google og Uber har Nederland ingen kildeskatt på royalties. Inntektene sluses dermed fra kildelandet gjennom skatteavtalen med Nederland, og videre til en tredjestat. Et mulig tiltak, er å innføre regler om kildebeskatning i tilfeller der inntekter kanaliseres via gjennomstrømningsland til land kildestaten ikke har skatteavtaler med, uavhengig om det påløper kildeskatt ved overføring til gjennomstrømningslandet eller ikke.

3.5.3 Merverdiavgift som kildebeskatning

Merverdiavgift (heretter mva.) er en avgift som myndighetene i det enkelte land iligger ved kjøp og salg av varer og tjenester. Dette er en effektiv måte å

skattlegge flernasjonale selskaper på, til tross for selskapenes begrensede tilstedeværelse.

Apple selger sine tjenester i Norge gjennom Apple Store via Google Ireland Ltd som er hjemmehørende i Irland. Apple har dermed begrenset tilstedeværelse i Norge. Vi ser av vedlegg 2 at Apple er mva-registrert i Norge, og belastes med 25 % av salget sitt i Norge. Inntektene fra salget går imidlertid direkte ut av Norge til selskapet i Irland. Derfor oppstår det ingen selskapsskatteplikt til Norge, og merverdiavgiften er dermed den eneste skatten Apple belastes for i Norge.

I eksempelet med Apple over, er det mer eller mindre fysiske varer som omsettes på markedet. En leiefilm, kan anses som en fysisk vare til tross for at det leies ut via internett. Når det gjelder Uber, er det noe mer utfordrende å vurdere om selskapet er eller skal være mva-pliktige i Norge. Uber yter en tjeneste via en digital plattform som kobler sjåfør og kunder sammen. Betalingen for en kjøretur skjer direkte gjennom den digitale plattformen til Uber. Av Uber-kvitteringen fra Norge i vedlegg 3, ser vi at det ikke er oppstilt noen merverdiavgift. Vi antar dermed at Uber ikke er mva-pliktig til Norge, noe som også gjelder for Uber-turer i USA.

Lavere selskapsbeskatning øker investeringene generelt, men gjør også at man flytter investeringene mellom landene, noe som ikke er bra (Intervju 2016). I henhold til vår anonyme informant, er det flere som mener at selskapsskatt er unødvendig, og det ville vært bedre om vi hadde betalt mer i mva., samt mer personskatt. I Norge tilsvarer selskapsskatten rundt 80-85 milliarder kroner i året. Når vi opererer med et statsbudsjett på over 1000 milliarder, forteller det oss at selskapsskatten ikke har så betydelig stor. Det er ikke mye som skulle vært gjort annerledes med merverdiavgiftssatsene for å kunne ta inn hele skattebeløpet. Merverdiavgiften ilegges der forbrukeren er, noe som fungerer som en svært effektiv kildebeskatning.

Etter vår mening vil en endring i merverdiavgiften være en potensiell god erstatning for den selskapsbeskatningen vi kjenner til i dag. Alle verdens skattemyndigheter og OECD streber etter å finne de perfekte skattesatsene og reglene, noe som uansett har vist seg å være svært vanskelig å håndheve og å få

en rettferdig beskatning. Ved å gjøre endringer i moms-systemet kan man i mye større grad kunne innføre mva-plikt på for eksempel annonsetjenester fra Google eller plattformtjenesten til Uber.

DEL 4: Konklusjon

4.1 Vår konklusjon

Problemstillingen vår har vært spennende og utfordrende å ta fatt på. Vi har valgt et dagsaktuelt tema, og det er ingen tidligere forskning tilgjengelig eller relevant rettspraksis å bruke. Det er gjort mye forskning på ulike strategier for skatteplanlegging, og blitt skrevet en rekke masteroppgaver om temaet. Det er derimot ikke gjort studier på hvilke effekter de nye tiltakene til OECD vil få for nasjonal- og internasjonal skatterett. Det finnes naturligvis rettspraksis i forhold til prising og plassering av immaterielle eiendeler, men det foreligger foreløpig ingen dommer hvor de nye retningslinjene fra OECD er lagt til grunn.

På bakgrunn av dataen vi har samlet inn, drøftelsene som er gjort og intervjuene vi har gjennomført, har vi kommet fram til at de største effektene vil komme som følger av økt dokumentasjon og økt åpenhet rundt flernasjonale selskaper sin virksomhet. Det sentrale er åpenhet om hvor den virkelige verdiskapningen skjer, hvor faktisk risiko bæres og hvor beslutningsmyndighetene er.

De viktigste effektene vi ser fra tiltak 5 og 6 er at det stilles krav til substansiell aktivitet i selskaper for å kunne oppnå gunstigere beskatning i IP-regimer, samt beskyttelse av skatteavtaler. Fra tiltak 8 og 9 skal den reelle fordelingen av aktiviteter redegjøres for, ved grundige funksjons- og risikoanalyser. Tiltak 13 retter seg direkte mot strengere dokumentasjonskrav, samt forbedret informasjonsdeling. Effekten vil forhåpentligvis bli økt transparens i selskapene og bedre informasjonsflyt mellom skattemyndighetene. Dersom implementeringen av tiltaket blir vellykket, vil dette kunne føre til mer rettferdig fordeling av skattegrunnlaget.

Etter vår mening er det ingen tvil om at OECDs nye retningslinjer gir både selskapene og skattemyndighetene bedre verktøy for å prise interne transaksjoner. Men samtidig tror vi at det fortsatt vil være svært utfordrende for selskaper å finne passende sammenligningsgrunnlag i mange situasjoner, særlig med tanke på den raske teknologiutviklingen vi ser i dag. Det vil foretas stadig flere transaksjoner med immaterielle eiendeler som er helt unike og den fremtidig verdien vil være vanskelig å bedømme på transaksjonstidspunktet. OECD presenterer imidlertid

retningslinjer for bruk av ex-post informasjon for å vurdere slike transaksjoner i ettertid. Informanten vår i Skatteetaten sier de ser på dette som et nyttig verktøy. I slike situasjoner er det svært ressurskrevende å bedømme vilkårene selskapene legger til grunn ved transaksjonen, og det kreves detaljerte industrispesifikke kunnskaper. Ved spørsmål om tidligere transaksjoner skal kunne revurderes blir det avgjørende om retningslinjene er presiseringer eller nye regler.

For Google sin del tror vi at tiltakene vil kunne få effekt på hvor selskapets inntektsstrømmer går i fremtiden. De oppnår store skattemessige fordeler ved å sluse inntekter via unødvendige selskapsledd, uten substansiell aktivitet. Her tenker vi hovedsakelig på Google BV i Nederland som ikke har noen ansatte i selskapet. Vi tror de vil ha begrenset mulighet til å gjøre dette i fremtiden fordi selskapene ikke vil oppfylle kravene for å få tildelt inntekter.

Som nevnt i del 3 mener vi at Google foretar en skattemotivert internprising av rettighetene til søke- og markedsføringstjenestene sine. Dette begrunnet vi ved å se på regnskapstall for Google Norway AS og Google Ireland Ltd. Utover dette er det vanskelig for oss å si noe konkret om prisfastsettelsen, noe vår informant i advokatbransjen støtter. Han poengterer at det er vanskelig å prise retten til å bruke Google sine annonsetjenester.

Som vi har drøftet i oppgaven må det foreligge rettspraksis for å kunne se reelle effekter av enkelte av tiltakene. Det siste året har media publisert saker om flernasjonale selskaper som har blitt gransket av skattemyndighetene. I Storbritannia har Google blitt nødt til å betale 1,6 milliarder kroner i etterbeskatning (E24 2016). Dette kommer som et resultat av at reglene i internasjonal skatterett endrer seg. I desember 2015 godtok Apple å betale 318 millioner euro til italienske skattemyndigheter for å avslutte en uenighet om selskapets skatteregning (Reuters 2016b). I tillegg har EU-kommisjonen gransket Apple sin skatteavtale med Irland. Dersom det viser seg at selskapets skattepraksis strider med EUs regelverk kan Apple bli nødt til å betale skattestraff på 8 milliarder dollar (Bloomberg 2016).

Dette tyder på at skattemyndighetene nå for alvor tar tak i flernasjonale selskapers skattepraksis og OECDs nye retningslinjer vil være et viktig verktøy i arbeidet mot et mer rettferdig skattesystem.

4.2 Forslag til videre forskning

I tiden som kommer vil rettspraksis være med på å gi føringer for hva selskapene kan foreta seg og hvilke endringer de nødt til å gjøre. Ved senere tidspunkt vil effektene antakeligvis kunne kvantifiseres, som vil gi svar på hva tiltakene har hatt av betydning for fordeling av skattegrunnlaget. I videre forskning av temaet vil man i mye større grad kunne se hvilke effekter tiltakene får på overføring og prising av immaterielle eiendeler.

Videre vil det være spennende å utforske nærmere om andre mulige tiltak kan implementeres for å bedre skattesystemet vi har i dag. I delkapittel 3.5 nevnte vi blant annet kildeskatt på royalty og endring i mva-systemet som alternative tiltak til OECDs BEPS-prosjekt. I en stadig mer digitalisert økonomi vil tiltak som dette kunne bli viktig for å redusere overskuddsflytting ved bruk av høye royalty-betalinger.

DEL 5: Referanser og vedlegg**5.1 Referanseliste**

- BDO. 2013. *BDO Innsikt, Transfer Pricing*. bdo.no. Hentet 10.02.16.
- Berg-Rolness, Gregar. 2016. *Skatteparadisene og den internasjonale selskapsskatteretten*. 1. utg: Gyldendal Norsk Forlag AS. Hentet 02.05.16.
- Bloomberg. 2010. "Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Is Lost to Tax Loopholes." Hentet 25.03 2016.
<http://www.bloomberg.com/news/articles/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes>.
- Bloomberg. 2011. "IRS Auditing How Google Shifted Profits Offshore to Avoid Taxes." Hentet 16.06 2016.
<http://www.bloomberg.com/news/articles/2011-10-13/irs-auditing-how-google-shifted-profits-offshore-to-avoid-taxes>.
- Bloomberg. 2016. "Apple May Be on Hook for \$8 Billion in Taxes in Europe Probe." Hentet 16.05 2016.
<http://www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-15/apple-may-be-on-hook-for-8-billion-in-taxes-after-europe-probe>.
- Brudvik, Arthur J. 2016. *Skatterett for Næringsdrivende 2016*. 39. utg: Cappelen Damm Akademisk. Hentet 15.03.16.
- Deloitte. 2015. *De endelige BEPS-tiltakene er klare*. Hentet 17.12.2015.
<http://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-tiltakene-er-klare.html>.
- DueDil. 2015. "GOOGLE IRELAND LIMITED." Hentet 14.04 2016.
<https://www.duedil.com/company/IE368047/google-ireland-limited/financials>.
- E24. 2016. "Google går med på å betale milliardskatt." <http://e24.no/digital/google-gaar-med-paa-aa-betale-milliardskatt/23601533>.
- Erb, Kelly Phillips. 2014. "Ireland Declares 'Double Irish' Tax Scheme Dead." Forbes Hentet 16.04 2016.
<http://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2014/10/15/ireland-declares-double-irish-tax-scheme-dead/> - 50db90401527.
- FN. 2005. *Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*. un.org. Hentet 29.03.16.
- FN. 2013. "Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries."

-
- Fortune. 2015. "How Uber plays the tax shell game." Hentet 30.03 2016.
<http://fortune.com/2015/10/22/uber-tax-shell/>.
- Google. 2014. *Google Ireland Limited - Directors' report and financial statements for the year ended 31 December 2013*.
<https://assets.documentcloud.org/documents/1236118/201407211148-1.pdf>.
- Google. 2016. "Annual Report Alphabet Inc. and Google Inc. - For the Fiscal Year Ended December 31, 2015." Hentet 17.06 2016.
<http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1288776/000165204416000012/g oog10-k2015.htm>.
- Intervju. 2016. Anonymt intervju av fagperson i advokatbransjen. redigert av Eivind Dahl Ringard og Ludvig Skolt.
- IRS. 2006. "Internal Revenue Manual: Controlled Foreign Corporations." Hentet 13.05 2016. https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-061-007.html.
- Jørgensen, Hans Martin og Amrit Paul Singh. 2011. "Skatt - Dokumentasjonskrav for internprising i Norge." Deloitte Advokatfirma AS Hentet 16.02 2016.
http://public.deloitte.no/dokumenter/dokumentasjonskrav_internprising.pdf.
- KPMG. 2016. "United States: Country-by-country reporting, final regulations." Hentet 10.08 2016.
<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/06/tnf-united-states-country-by-country-reporting-final-regulations.html>.
- Lovdata. 1980. Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).
- Lovdata. 1997. Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven).
- Lovdata. 1999. Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
- NOU. 2014. "Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi." *Norges offentlige utredninger 2014* 13.
- OECD. 2014a. *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Hentet 15.02.16.
- OECD. 2014b. "Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital."

-
- OECD. 2015a. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Hentet 04.04.16.
- OECD. 2015b. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*. oecd.com. Hentet 27.04.16.
- OECD. 2015c. "Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD."
- OECD. 2015d. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. oecd.com. Hentet 27.04.16.
- OECD. 2015e. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. oecd.com. Hentet 27.04.16.
- OECD. 2016a. "About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)." Hentet 17.02 2016. <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>.
- OECD. 2016b. "Bermuda joins agreement to automatically share BEPS country-by-country reports." Hentet 23.04 2016. <http://www.oecd.org/tax/bermuda-joins-agreement-to-automatically-share-beps-country-by-country-reports.htm>.
- OECD. 2016c. "Glossary of Tax Terms." <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
- Purehelp. 2015. "Regnskap Google Norway AS." Hentet 14.04 2016. <http://www.purehelp.no/company/account/googlenorwayas/988588261>.
- PwC. 2016. "Transfer pricing: Advance pricing agreements." Hentet 15.05 2016. <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/advance-pricing-agreements.html>.
- Regjeringen. 2014a. "Det nordiske prosjektet mot skatteparadis." Hentet 14.03 2016. <https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/stoltenberg-ii/fin/tema-og-redaksjonelt-innhold/det-nordiske-prosjektet-mot-skatteparadi/id566710/>.
- Regjeringen. 2014b. "Skatteavtaler mellom Norge og andre stater." Hentet 04.03 2016. <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatte-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>.
- Regjeringen. 2015. *Bedre Skatt, En skattereform for omstilling og vekst*. regjeringen.no. Hentet 15.03.16.
- Rettsdata. 2016. "Stig Bernhard Sollund." Hentet 22.06 2016. <https://www.retsdata.no/Forfattere/Stig-Bernhard-Sollund>.
-

-
- Reuters. 2016a. "Google accounts show 11 billion euros moved via low tax 'Dutch sandwich' in 2014." Hentet 20.06 2016.
<http://www.reuters.com/article/us-google-tax-idUSKCN0VS1GP>.
- Reuters. 2016b. "Italian tax police believe Google evaded 227 million euros in taxes: sources." Hentet 04.05 2016. <http://www.reuters.com/article/us-google-italy-tax-idUSKCN0V614L>.
- Russo, Raffaele, Chris J. Finnerty, Paulus Merks og Mario Petriccione. 2007. *Fundamentals of International Tax Planning*. Redigert av Raffaele Russo. 1st utg: IBFD.
- Schjelderup, Guttorm. 2014. "Form og substans: Flernasjonale selskaper og skatteplanlegging."
- Skatteetaten. 2016. Intervju av fagperson i Skatteetaten. redigert av Eivind Dahl Ringard og Ludvig Skolt.
- Skaar, Arvid Aage, Mariann Andersen, Bettina Banoun, Andreas Bullen, Kari Alice R. Frønsdal, Bård Erlend Hansen, Geir Peter Hole, Anne-Ma Tostrup Smith, Marit Stålesen og Else Toril Sundkvist. 2006. *Norsk skatteavtalerett*. 1. utg: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Sollund, Stig Bernhard. 2016. Intervju av Stig Bernhard Sollund i Finansdepartementet. redigert av Eivind Dahl Ringard og Ludvig Skolt.
- Stamm, Rick. 2016. "The Implications of BEPS for CEOs and Boards." Hentet 02.04 2016. <https://www.world.tax/articles/the-implications-of-beps-for-ceos-and-boards.php>.
- TaxJustice. 2016a. "Nøkkeltall." Hentet 14.02 2016.
<http://taxjustice.no/ressurser/tall>.
- TaxJustice. 2016b. "Why Google (and other multinationals) are still not paying their fair share of corporation tax." Hentet 17.06 2016.
<http://www.taxjustice.net/2016/02/16/why-google-and-other-multinationals-are-still-not-paying-their-fair-share-of-corporation-tax/>.
- TaxJustice. 2016c. "Will the US Implement Country by Country Reporting?".
- Wiebes, Eric. 2015. *Letter presenting an assessment of the outcome of the BEPS Project and the outlook for the Dutch tax climate for businesses*. government.nl. Hentet 15.04.2016.
- World.tax. 2013a. "The Dutch Innovation Box." Hentet 15.04 2016.
<https://www.world.tax/articles/the-dutch-innovation-box.php>.
-

World.tax. 2013b. "Ireland IP and R&D regimes." Hentet 17.04 2016.
<https://www.world.tax/articles/ireland-ip-and-r-d-regimes.php>.

5.2 Vedlegg

5.2.1 Vedlegg 1: Royalty-tabell

royalty

15	-	10	5	5	-	10	10	5	10	10 ⁴	10	5	5
10	0	0	10	0	10	0	5/(3) ¹⁴	0	5*	0*	0	0	0
35/10 ¹⁰	25/15	25/15	25/15	25/15	-	25/15	15	-	15/10	25/15	25/15	-	-
10	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15	10 ⁰	10	10 ⁰	15	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	10/10 ¹	10/10 ¹	10/10 ¹	10	10	10	10	10	10/10 ¹	10/10 ¹	10/10 ¹	10/10 ¹	10/10 ¹
15/10	0	0	10	0	10	0	10	0	10	0	0	0	0
10	0	0	10	0	5	0	0/	0	5/0*	0	5	0	0
10 ²	5	**	10	0	10	0	8	0	0	0	0	0	0
15	10	10 ⁴	20	10	10	10	10	10	10	10	10	10	15/10 ¹⁰
15	12.5/10 ¹	10	15	15/10	10	15	15	10	15	10	15/10	10	10 ³
0	0	0	10	0	10	0	5	0	10/8/10 ¹	5*	0	0	0
10	10	5	10	5	12	0	20/15	6	8/4*	5	5	8	8.5/10 ¹⁰
10	10	0	5	10	5	10 ⁰	10	10	10	10	10	0	0
10	10 ¹	10 ¹	10 ¹	15/10	10	15/10	10	10	10	10	10	15/10	10 ¹
20	10 ¹	10 ¹	10 ¹	15	10	10	10	10	10	10	10	10	10 ¹
22/15.4	0	0	0	0	0	10	0	10	0	10	0	5	0
10/5/10 ¹	0	NL	0	10	0	10	0	10	0	0	6	0	0
15/10 ¹	0	0	0	15	10	-	10	5	10	10	10	10	5
10 ⁰	-	10 ⁰	15	10	0	10	0	10	0	7	0	5	0
15/10 ¹	**	0	10 ⁰	0	25	10	10	10	5	10	5/0 ¹¹	5	10
15/10 ¹	15/10 ¹	10 ⁰	-	10 ⁰	35/25/0	20	7.5	0	5	0	0	0	0
0	0	0	10	10 ⁰	10 ⁰	20/15	10	5	5	0	5	8	-
10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	7/0 ¹	10 ⁰	7.5/0 ¹	15	12	5	0	0	0	0
10/10 ¹	0	0	10 ⁰	0	10 ⁰	10 ⁰	0	15/0*	0	24.75	10	5/0	10
10/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15	5/0 ¹¹	5/0 ¹¹	2/10	22/0	0	0	0	0	0
15/10 ¹	0	0	10	10 ⁰	0	15/10 ¹	0	15/0 ¹	0	15/0 ¹	0	0	0
10 ⁰	0/10 ¹	0	10	0	10 ⁰	0	5/0 ¹	5	0	0	35/0/0	20	0
10 ⁰	0	0	10 ⁰	1	0	10	0	5/0 ¹	0	12*	0	0	0
12/0 ¹	0	0	10 ⁰	0	10/10 ¹	0	10/10 ¹	0	10/10 ¹	0	10/10 ¹	0	0

See front cover for the explanation

30	10	-	10	10	10	5	10	15/10 ¹¹	15/10 ¹¹	10	10	5	10
10	25	20/15/10 ¹	10 ⁰	7	0	0	0	10 ¹⁰	10	0	5	10	10
10	25	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹	25/15/10 ¹
10	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	10	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	15	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	15/0	-	10 ⁰	10 ⁰	0	0	26.38/0	25	15	10	20	10	10
15	15/10 ¹	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	10 ⁰	-	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	15	-	10 ⁰	10 ⁰	0	0	10 ⁰	-	20	(22.5)*	10	10	10
10 ⁰	15/0 ¹	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	10	12.5/0 ¹	10 ⁰	10	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
15/0 ¹	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	15/0 ¹	10 ⁰	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
-	15/0 ²	15/10 ¹	10 ⁰	10	0	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	10 ⁰	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	0	0	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	10 ⁰	-	15*	10 ⁰	10	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	15/10 ¹	**	10 ⁰	10 ⁰	0	0	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
-	15	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	12/10 ¹	15/10 ¹	10 ⁰	15/0 ¹	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	10 ⁰	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	0	0	10 ⁰	15/0 ¹	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	5/0 ¹	-	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	8/0 ¹	15/10 ¹	10 ⁰	5/0 ¹	12.5/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	15/0 ¹	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	0	0	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10	0 ²	15/0 ¹	10	-	10 ¹	0 ²	0	15/0 ¹	10 ⁰	12/0 ¹	10	10	10
10 ⁰	10 ⁰	25/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	0	0	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰	15/0 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	10 ⁰	-	10 ¹	10 ⁰	0	0	10 ⁰	10	0	12.5	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	10 ⁰	-	10 ¹	10 ⁰	0	0	10 ⁰	10	0	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰
10 ⁰	10 ⁰	-	10 ¹	10 ⁰	0	0	10 ⁰	10	0	15/10 ¹	10 ⁰	10 ⁰	10 ⁰


interest

5.2.2 Vedlegg 2: iTunes-faktura



Faktura

FAKTURADATO 20. mai 2016	SEKVENSNUMMER 2-67516546	TOTALT 49,00 kr
BESTILLINGS-ID MX7TBV0Y4Y	DOKUMENTNR. 206126976188	

iTunes Store	TYPE	KJØPT FRA	PRIS
 The Martian Sci-Fi og fantasy Skriv en omtale Rapporter et problem	Film leieobjekt	Apple TV	49,00 kr
Inkludert mva. på 25%			
Belastet mva.: 25%			9,80 kr
TOTALT			49,00 kr

Finn ut hvordan du administrerer passordvalgene dine for iTunes-, iBooks- og App Store-kjøp på https://support.apple.com/HT204030?viewlocale=no_NO.

Hvis du vil avbryte leien innen 14 dager etter at du mottok denne fakturaen, kan du [rapportere et problem](#) eller [kontakte oss](#).
[Les mer om angreretten](#)



[Oversikt over Apple-ID](#) • [Kjøpshistorikk](#) • [Salgsvilkår](#) • [Personvern](#)

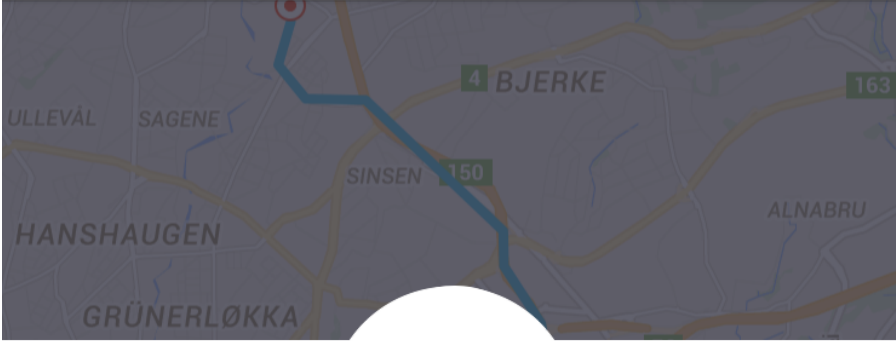
Copyright © 2016 iTunes S.à r.l.

[Alle rettigheter forbeholdes](#)

31-33, rue Sainte Zithe, L-2763 Luxembourg. MVA-registrert i Norge nr. NO879063972

5.2.3 Vedlegg 3: Uber-kvittering


←17. MAI 2016, 22.58



DU VURDERTE


★★★★★

TOTALSUM FOR TUR

 kr 274,86

HJELP?

UBERPOP KVITTERING

Grunnpris	30.00
9.93 Kilometer	99.28
10.80 Minutter	32.40
<hr/>	
Normal pris	161.68
Surge x1.7	113.18
<hr/>	
BELASTET	
	kr 274,86

5.2.4 Vedlegg 4: Google annonse-kvittering**Betalingskvittering**

Google Ireland, Ltd.
Gordon House
Barrow Street
Dublin 4
Ireland

Betalingsdato 23.mai.2016
Fakturerings-ID 6962-0980-0810
Betalingsmåte Visa

Mva.

5.2.5 Vedlegg 5: Ansatte og Lønn Google Ireland Limited

(Google 2014)

Ansatte	2012	2013
Salg	1 460	1 612
Ingeniører	161	136
Drift	196	244
Administrasjon	254	296
Antall ansatte	2 071	2 288

Lønn	2012	2013
	€'000	€'000
Lønn	187 322	212 072
Sosial velferd	17 413	20 352
Pensjon	5 358	5 664
Aksjebasert betaling	25 299	35 304
Total lønn	235 392	273 392

5.2.6 Vedlegg 6: Resultatregnskap Google Norway AS

Resultatregnskap	2012 NOK		2013 NOK		2014 NOK
Driftsinntekter	68 661 000		64 686 000		81 034 000
Salgskostnader	40 546 000		41 772 000		47 321 000
Bruttofortjeneste	28 115 000	-18,50 %	22 914 000	47,13 %	33 713 000
Administrative kostnader	22 217 000	8,79 %	24 170 000	32,09 %	31 927 000
Driftsresultat	5 898 000		1 256 000		1 786 000
Finansinntekter	0		0		0
Ordinært resultat	5 898 000		1 256 000		1 786 000
Skatt	2 437 000		742 000		1 857 000
Resultat	3 460 000		1 999 000		71 000

5.2.7 Vedlegg 7: Resultatregnskap Google Ireland Limited

Resultatregnskap	2012 €'000		2013 €'000		2014 €'000
Driftsinntekter	15 523 853		17 001 876		18 268 352
Salgskostnader	4 476 347		5 111 637		5 598 502
Bruttofortjeneste	11 047 506	7,63 %	11 890 239	6,56 %	12 669 850
Administrative kostnader	10 945 323	7,25 %	11 739 269	6,15 %	12 461 383
Annet	49 845		37 529		N/A
Driftsresultat	152 028		188 499		208 467
Finansinntekter	1 863		632		873
Ordinært resultat	153 891		189 131		209 340
Skatt	33 653		34 580		41 457
Resultat	120 238		154 551		167 883

Preliminary Thesis Report

Handelshøyskolen BI

- Tiltak mot overskuddsflytting -

Veileder:
Eivind Furuseth

Av:
Eivind Dahl Ringard
Ludvig Skolt

GRA 19003 – Master Thesis

Innleveringsdato:
15.01.2016

Stuedsted:
Handelshøyskolen BI Oslo

Studieprogram:
MSc – Forretningsjus, skatt og regnskap

1. Innholdsfortegnelse

1. INNHOLDSFORTEGNELSE	LXVI
2. INNLEDNING	1
3. INNFORING I TEMAET OG BAKGRUNN FOR PROBLEMSTILLINGEN	2
3.1 OECD OG BEPS.....	3
3.2 SCHEEL-UTVALGETS UTREDNING	5
3.2.1 Tiltak mot overskuddsflytting	6
3.2.2 Utdfordringer med internprising.....	7
3.3 ANDRE UTFORDRINGER	7
3.4 PROBLEMSTILLING	7
4. INNFORING I FAGLIGE BEGREPER OG SENTRALE TEMAER	8
4.1 DIGITAL ØKONOMI.....	8
4.2 "TREATY SHOPPING" - TRAKTATMISBRUK.....	8
4.3 BRUK AV GJENNOMSTRØMMINGSLAND OG SKATTEAVTALER	8
4.4 BRUK AV HOLDINGSSELSKAP	9
4.5 HYBRIDE LØSNINGER	9
4.6 KILDESKATT	10
4.7 NOKUS-SELSKAPER	10
4.8 INTERNPRISING.....	11
5. METODE	12
6. KILDER	13
6.1 BØKER	13
6.2 ANDRE KILDER.....	14
7. DISPOSISJON	15
8. FREMDRIFTSPLAN	16
8. REFERANSELISTE	17

2. Innledning

Hensikten med denne oppgaven er å gi leseren en innføring i temaet for masteroppgaven vår. Vi redegjør for bakgrunnen for problemstillingen og gir en innføring i faglige begreper som det er viktig at leseren kjenner til for å forstå innholdet i masteroppgaven.

Underveis i planleggingen av oppgaven har det skjedd endringer innenfor temaet vi har valgt å skrive om. Da planleggingen startet våren 2015, var planen å drøfte tiltak mot skatteplanlegging, på bakgrunn av de utfordringene OECDs BEPS-prosjekt og Scheel-utvalget har fokusert på. I oktober 2015 publiserte for øvrig OECD en rekke tiltak mot skatteplanlegging, og vi ble dermed nødt til å justere vinklingen på oppgaven.

Vårt fokus kommer nå til å dreie seg mer om hvilke effekter disse tiltakene vil få, hovedsakelig sett med norske øyne. Av de tiltakene OECD presenterte er det noen som vil få større betydning for Norge enn andre, og det er disse vi vil se nærmere på. Temaet om internprising er svært aktuelt, på bakgrunn av at tiltakene mot internprising vil ha umiddelbar virkning i norsk lovgivning, jf. skattelovens (sktl.) § 13-1 fjerde ledd (Deloitte 2015), og at overskuddsflytting ved hjelp av internprising er et sentralt tema i Scheel-utvalgets utredning.

Utfordringene rundt beskatning av det som kategoriseres som *digital økonomi* er også et aktuelt tema å se nærmere på. Her tenker vi blant annet på selskaper som Google og Facebook som omsetter for store summer i Norge, men betaler en liten andel av dette i skatt. Dette temaet er også knyttet til internprising, da disse selskapene bruker konserninterne transaksjoner for å flytte overskuddet ut av landet.

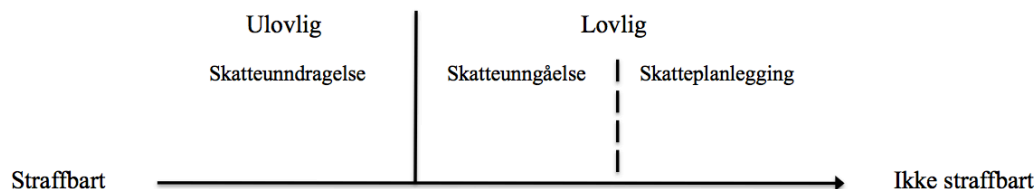
Vi kommer til å gjøre en presisering og en presentasjon av endelig problemstilling tidlig i masteroppgaven.

3. Innføring i temaet og bakgrunn for problemstillingen

Etter finanskrisen har skatteinntekter, både for Norge og andre land, fått økt betydning. I takt med dette har internasjonale konsern sine lave skattekostnader fått økt fokus og selskapsbeskatningen har kommet under debatt. Det antas at land verden rundt går glipp av om lag 800 til 2000 milliarder i skatteinntekter årlig på grunn av skatteplanlegging (NTB 2015). På nasjonalt plan ser vi arbeidet mot et mer effektivt skattesystem ved Scheel-utvalgets mandat og internasjonalt ved OECDs BEPS-prosjekt. Begge disse initiativene blir beskrevet mer i detalj senere.

Vi ser mange eksempler på at konserner reduserer den totale skattekostnaden ved hjelp av bevisst skatteplanlegging. Dette er fullt lovlig og går i hovedsak ut på å utnytte ulikheter i staters skatteregler, som illustrert i figur 1 under. Men styret i selskapene har ansvar for å sørge for forsvarlig organisering og drift av selskapet, i henhold til aksjelovens (asl.) § 6-12.

Figur 1: (Russo m.fl 2007)



Figur 1 viser kategorisering av skatteplanlegging. Som vi ser er skatteunndragelse ulovlig og straffbart. Når det gjelder skatteunngåelse er dette ansett som lovlig, men kan medføre skatteplikt. Ved skatteplanlegging kan man oppnå lav eller ingen beskatning på lovlig vis.

Eksempler på skatteplanlegging er blant annet at man etablerer seg i lavskatteland, eller i land hvor spesielle regler er fordelaktige. Man ser også at profitt flyttes over landegrensene og at skatten reduseres ved en rekke konserninterne transaksjoner. Vi kommer nærmere inn på eksempler og forklaringer av ulike metoder i den faglige innføringen i kapittel 4.

Som nevnt over jobbes det både nasjonalt og internasjonalt med tiltak mot skatteplanlegging. I de følgende delene presenterer vi hovedtrekkene i OECDs BEPS-prosjekt og de mest relevante emnene i Scheel-utvalgets utredning knyttet til vårt tema.

3.1 OECD og BEPS

BEPS står for "Base Erosion and Profit Shifting" og er OECDs handlingsplan mot multinasjonale konsern sine bevisste skatteplanleggingsstrategier. BEPS-prosjektet er et resultat av et G20-toppmøte som fant sted i juni 2012. Arbeidet ble videreført og i juni 2013 ble 15 hovedutfordringer presentert og satt på dagsorden.

BEPS-prosjektet er av stor betydning for mange land som er avhengige av inntekter fra selskapsbeskatningen. I nyere tid har økt globalisering ført til mer flytende landegrenser og både nasjonal skattelovgivning og internasjonale skatteavtaler har ikke klart å holde tritt med utviklingen. Forskjellene i skattereglene utnyttes i stor grad og undergraver strukturen og rettferdigheten i skattesystemet.

Nedenfor presenteres en kortfattet oversikt over de 15 områdene OECD har presentert i sin handlingsplan (Deloitte 2015):

1. Digital økonomi
 - Kartlegge de viktigste utfordringene ved beskatning av digitale virksomheter, som f.eks. Google, Facebook og Amazon.
2. Hybrider selskaper og hybride transaksjoner
 - Motvirke fordelene ved å benytte seg av hybridenheter i skatteplanlegging. F.eks. dobbel ikke-beskatning og/eller doble skattefradrag.
3. NOKUS-selskaper
 - Regler for beskatning av NOKUS-selskaper/Controlled Foreign Companies, for å sørge for at skatteyder blir direkte beskattet for inntekt ervervet gjennom eierandeler i lavskatteland.
4. Rentefradrag
 - Utvikle regler for å motvirke underminering av skattegrunnlaget gjennom rentefradrag.
5. Forhindre skadelige skattepraksis

-
- Med skadelig skattepraksis menes det at land har urimelig lav skattesats og at tilgangen til informasjon for utenforstående er begrenset. Skadelig skattepraksis kan tvinge land til å innføre lavere skattesatser enn det de ønsker for å bli mer konkurransedyktige internasjonalt.
6. Forhindre traktatmisbruk
 - Forhindre at konsern skreddersyr organisasjonsstrukturen for å oppnå skattemessige fordeler. Dette beskrives nærmere i den faglige innføringen.
 7. Status for fast driftssted
 - Endre betingelsene for ”fast driftssted” for å forhindre skatteunndragelse.
 8. Internprising – immaterielle eiendeler
 - Unngå at flytting av immaterielle eiendeler benyttes for å redusere skattekostnaden.
 9. Internprising – risiko og kapital
 - Unngå at flytting av risiko og overflødig kapital benyttes for å redusere skattekostnaden.
 10. Internprising – transaksjoner med høy risiko
 - Lage regler for å unngå profittflytting med å rette fokus mot sjeldne transaksjoner som inngås mellom uavhengige parter.
 11. BEPS datainnsamling
 - Sørge for kontinuerlig overvåking og god informasjonsflyt rundt konsekvensene av BEPS og tiltakene mot BEPS.
 12. Opplysningsplikt og aggressiv skatteplanlegging
 - Lage regler for kartlegging av aggressiv/undergravende skatteplanlegging (avtaler, strukturer eller transaksjoner).
 13. Internprising dokumentasjon
 - Utvikle regler for å øke skatteetatens mulighet for innsikt, hovedsakelig med tanke på dokumentasjon for internprising og rapportering av global inntekt.
 14. Tvisteløsning
 - Sørge for økt samarbeid for å løse uenigheter og unngå dobbeltbeskatning av selskaper
 15. Multilateral avtale
-

-
- Utvikle en felles internasjonal avtale for å implementere traktatendringene som kreves

Tiltakene som presenteres av OECD har som formål å være veiledende løsninger for et mer effektivt skattesystem. I følge Deloitte vil enkelte av tiltakene få umiddelbar virkning i norsk rett, som følger av sktl. § 13-1 (4). Dette gjelder tiltak 8, 9 og 10, som retter seg mot regler for internprising (Deloitte 2015). Andre tiltak krever endringer i nasjonal lovgivning og endringer i skatteavtaler mellom land, noe som vil ta lengere tid. På bakgrunn av dette er internprising et spennende og svært aktuelt tema å se nærmere på.

Tiltakene vil også naturligvis få stor betydning for de store selskapene som må sette seg grundig inn i hvilke konsekvenser dette vil få for deres selskapsstruktur og rutiner. Det vil bli innført økt kontroll og stilles strengere krav til dokumentasjon for selskapene (Deloitte 2015).

3.2 Scheel-utvalgets utredning

I mars 2013 oppnevnte regjeringen et offentlig utvalg som skulle vurdere den norske selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen (Regjeringen 2013a). Utvalget fikk navnet Scheel-utvalget etter den utnevnte lederen, Hans Henrik Scheel. I et tilleggsmandat fra finansminister Siv Jensen i november 2013, fikk utvalget også jobben med å utforme skatteomleggelser som gir samlede skattelettelse, i tillegg til det opprinnelige mandatet om provenynøytralt tiltak (Regjeringen 2013b).

Som resultat av økt internasjonalisering, har Norge blitt nødt til å håndtere problemstillinger knyttet til flernasjonale selskaper. Skattekonkurranser mellom sammenlignbare land og overskuddsflytting er to av problemene Norge må ta stilling til. Scheel-utvalget gir konkrete forslag på sammensetning av skatter og avgifter, for å sikre en så effektiv selskaps- og personbeskatning som mulig (NOU 2014). To konkrete forslag ble lagt fram; et provenynøytralt forslag og et forslag med netto skattelettelse. Hvilke av disse som bør velges er et politisk spørsmål som utvalget selv ikke ønsker å ta stilling til, men mener forslagene er ekvivalent

gode. Hovedmålet til Scheel-utvalget er dermed å skape et robust skattesystem som legger til rette for verdiskapning.

3.2.1 Tiltak mot overskuddsflytting

Skatteutvalget ønsker å stramme inn rentebegrensingsregelen, som omhandler en begrensning i fradragsretten for rentekostnader. I tillegg vil utvalget opprette en hjemmel for kildeskatt på renter og royalty. Forslaget om kildeskatt kan for øvrig ha begrenset virkning som resultat av restriksjoner mot kildeskatter i visse skatteavtaler (PwC 2014).

Et annet viktig tiltak utvalget legger fram, er innstramminger om begrepet hjemmehørende. I henhold til sktl. § 2-38, som omhandler fritaksmetoden, er enkelte selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, fritatt for skatteplikt av inntekt på aksjer. Dette gjelder for øvrig kun dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i hjemlandet. I henhold til utvalgets utredning er formålet med kravet om reell etablering og økonomisk aktivitet å forhindre at opptjent inntekt i lavskatteland, kanaliseres til andre land gjennom EØS (NOU 2014). Forslaget til Scheel-utvalget går ut på at de norske reglene bør bli så strenge som EØS-retten tillater, slik at overskuddsflytting reduseres.

Utvalget legger vekt på viktigheten av å bedre norske myndigheter sin informasjonstilgang om utenlandske eierskap og konsernselskap (Regjeringen 2014). Bedret informasjonsflyt kan for eksempel gjøres ved å opprette plikt til å levere elektronisk selvangivelse for alle selskaper.

I Norge har vi i dag en ulovfestet norm knyttet til skatteomgåelse. Skatteomgåelsesregelen sin funksjon er i praksis å sette grensen mellom akseptabel og uakseptable skatteplanlegging (NOU 2014). Denne omgåelsesregelen ønsker Scheel-utvalget å få lovfestet i skatteloven, ettersom den i dag kun benyttes gjennom høyesterettspraksis. Å lovfeste denne regelen vil kunne være med på å korrigere for det utvalget mener er en uheldig rettsutvikling (Hansen 2014).

3.2.2 Utfordringer med internprising

De utfordringene som presenteres i forbindelse med profittflytting ved hjelp av konserninterne transaksjoner er de samme som presenteres av OECD.

Hovedutfordringen er at overskudd blir flyttet til lavskatteland og tiltak 8,9 og 10 fra BEPS-planen gir virkemidler for å forhindre dette.

3.3 Andre utfordringer

En annen utfordring Norge står ovenfor i dag, og som vi nevnte innledningsvis som et aktuelt tema, er beskatning av digital økonomi. Flere store IT-selskaper tjener store summer i Norge, men betaler en liten andel skatt. I 2014 omsatte Google bl.a. annonser for 1,9 milliarder kroner i Norge, men betalte kun 1,9 millioner kroner i skatt. Grunnen til dette er at Google sitt salg inntektsføres til Irland, der både Google og Facebook har sine europeiske hovedkontorer. (Nissen-Lie 2015)

I tillegg til tapte skatteinntekter for Norge, er dette et stort problem for de andre mediene i Norge. Mediehusene må stadig kutte i arbeidsplasser, ettersom Google og Facebook stikker av med omkring 50% av annonseinntektene. Arbeiderpartiet foreslo i mai 2015 å lage en egen skatt for Google og Facebook, og bruke pengene på norsk journalistikk (DagensNæringsliv 2015).

I henhold til Scheel-utvalgets utredning (NOU 2014), gjør digital økonomi det mulig å redusere beskatningen i markedslandet (for eksempel Norge) fordi fysisk tilstedeværelse unngås og gir dermed ikke grunnlag for skatteplikt. Videre påpekes det at dersom det oppstår skatteplikt ved tilstedeværelse kan overskuddet reduseres ved hjelp av internprising og ved ulike fradragmuligheter.

3.4 Problemstilling

Som nevnt innledningsvis vil den endelige problemstillingen bli presentert i begynnelsen av hovedoppgaven, mens temaet er fastsatt. Vi har formulert en foreløpig problemstilling på bakgrunn av det vi har presentert over:

”Hvilket av OECDs tiltak mot skatteplanlegging er mest relevant for Norge, og hvilke konsekvenser vil dette tiltaket få for norsk skatterett?”

4. Innføring i faglige begreper og sentrale temaer

I dette kapitlet gir vi en kort innføring i ulike faglige begreper som kommer til å bli brukt i oppgaven og hvordan de relaterer seg til skatteplanlegging. Det er viktig at leseren har kjennskap til disse for å kunne forstå sentrale sammenhenger i oppgaven vår. Her vil det kun bli gitt en kort og overfladisk innføring, mens hovedoppgaven vil inneholde mer detaljerte beskrivelser av de ulike emnene.

4.1 Digital økonomi

Digital økonomi betyr at en bedrift yter nettbaserte tjenester, og som oftest får sin inntjening i form av reklameinntekter eller ved salg i nettbutikk. Den digitale økonomien er et resultat av forbedret informasjons- og kommunikasjonsteknologi (IKT), samt at teknologien har blitt billigere og mer standardisert. På bakgrunn av dette har mulighetene blitt store for planlagt, men lovlig skatteplanlegging. I tillegg har *digital økonomi* ført til utfordringer knyttet til skatt i form av merverdiavgift, der varen eller tjenesten er kjøpt av private forbrukere fra leverandører i utlandet (OECD 2015). Utfordringene knyttet til beskatning ved digital økonomi er beskrevet med eksempelet om Facebook og Google i 3.3 *Andre utfordringer*. En av grunnene til at store IT-selskaper kan sende profitten ut av Norge, er manglende kildeskatten på slike inntekter i norsk lovgivning.

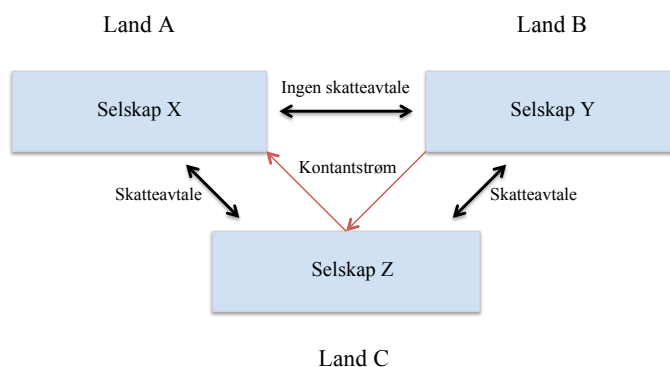
4.2 "Treaty shopping" - Traktatmisbruk

Traktat betyr en avtale mellom to eller flere land. Det engelske uttrykket "*treaty shopping*" brukes om en metode hvor et selskap etablerer seg i et land på bakgrunn av dets gunstige skatteavtaler. Dersom hensikten med opprettelsen er bevisst skatteplanlegging, kalles dette landet et gjennomstrømmingsland og selskapet er et gjennomstrømmingsselskap. Inntekter kanaliseres gjennom dette selskapet og eventuelt videre til eiere i en tredje stat. Denne metoden brukes spesielt for å unngå kildeskatter på aksjeutbytte, renter og royalty. (Zimmer 2009)

4.3 Bruk av gjennomstrømmingsland og skatteavtaler

Dette temaet er allerede nevnt i 4.2, men kan forstås bedre ved hjelp av et eksempel (Zimmer 2009) og en enkel figur:

Figur 2:



Selskap X er hjemmehørende i land A og får inntekter fra utbytte, renter og royalty fra et selskap Y i land B. Det foreligger ingen skatteavtale mellom A og B, og B vil derfor beregne en kildeskatt på slike utbetalinger til utlandet. For å unngå beskatning kan selskap X bevisst velge å opprette et selskap Z i land C, som har skatteavtale med både land A og B. Ved at selskap X overfører rettighetene til disse inntektene til selskap Z, kan inntektene fra selskap Y overføres skattefritt til land C, og deretter videre ”hjem” til selskap X i land A. På denne måten kan skatt på utbytte, renter og royalty unngås. Ved bruk av denne teknikken er det ikke skattenivået i gjennomstrømningslandet (land C) som har størst betydning, men derimot skatteavtalene og reglene om kildebeskatning. (Zimmer 2009)

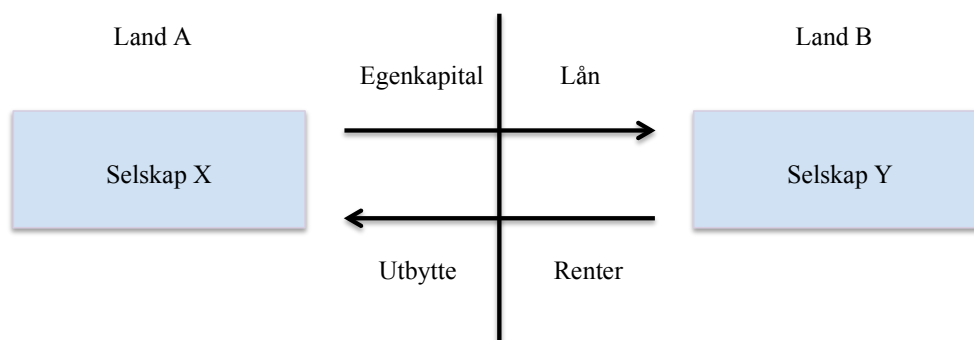
4.4 Bruk av holdingselskap

Et holdingselskap er det samme som et morselskap, men som i hovedsak kun opprettes for å ha eierandeler i ett eller flere selskaper og forvalte avkastningen (Ukjent 2016). Et holdingselskap har som regel ikke egne driftsinntekter, men får inntektene sine fra utbytte, renter og royalties. Når det kommer til skatteplanlegging er dette nært knyttet til ”*treaty shopping*” i den grad at et holdingselskap normalt opprettes i land med gunstige skatteavtaler.

4.5 Hybride løsninger

Hybrider i skatteplanlegging kan forekomme i forskjellige former. Hybride enheter, hybride instrumenter, hybride transaksjoner eller en blanding av disse, et såkalt hybrid arrangement (Gjems-Onstad og Furuseth 2013). Felles for disse hybride løsningene er at de har ulike egenskaper fra forskjellige områder, slik at klassifiseringen av den hybride løsningen vil variere fra land til land som illustrert i figur 3 nedenfor. Disse klassifiseringskonfliktene gir mulighet for skattemessige fordeler eller ulemper, for eksempel som henholdsvis dobbelt skattefradrag eller dobbeltbeskatning.

Figur 3: (Gjems-Onstad og Furuseth 2013)



4.6 Kildeskatt

Begrepet *kildeskatt* er skatt som direkte pålegges bestemte formues- eller inntektsarter, der skatten trekkes fra beløpet før den utbetales (Fagernæs 2009). Lønnsbeskatning er et eksempel på kildeskatt, der arbeidsgiver trekker fra skatten før lønnen utbetales til arbeidstaker. Som nevnt i kapittel 3.2.1 *Tiltak mot overskuddsflytting* over, ønsker Scheel-utvalget at Norge innfører kildeskatt på renter og royalties til utlandet, som betyr at *renteinntektene* og *godtgjørelsen for bruk* skal skattlegges før inn- eller utbetalingene foretas. Dette for å forhindre at for eksempel Google kan flytte overskuddet sitt ut av Norge for å redusere skattekostnaden sin.

4.7 NOKUS-selskaper

NOKUS er forkortelsen for *norsk-kontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland* (Regjeringen 2012). Det vil si at norske aksjonærer utgjør majoritetsandelen av aksjonærene i et selskap hjemmehørende i et lavskatteland, derav norsk-kontrollert. I Norge har vi tilhørende NOKUS-regler i skattelovens §§10-60 til 10-68, som omhandler skattelegging av norske eiere av NOKUS-selskaper. Flere europeiske land, samt USA, Japan, Australia og New Zealand har tilsvarende selskaper og regler, kalt *Controlled Foreign Companies (CFC)*.

Hensikten med NOKUS-reglene i skatteloven er at norske aksjonærer beskattes løpende for inntekter i NOKUS-selskapet, uavhengig av om det foretas en utdeling til aksjonærene. I tillegg kommer en utdelingsbeskatning i tråd med aksjonærmodellen og deltakermodellen, ved eventuell utdeling fra selskapet (Gjems-Onstad og Furuseth 2013).

4.8 Internprising

Internprising vil si prising av transaksjoner mellom selskaper i ett og samme konsern (Zimmer 2009), og defineres i følge NOU:19, 2009 slik: «*Internpriser er de priser et foretak benytter ved overføring av fysiske varer og immaterielle eiendeler, samt ved tjenesteyting, til nærstående selskap*». Hovedregelen for internprising er at prisene skal fastsettes som to uavhengige selskaper ville gjort det ved en lignende transaksjon. Denne regelen er fastsatt etter armlengdeprinsippet (KPMG 2015). I henhold til skattelovens § 13-1 (4) skal flernasjonale selskaper følge de retningslinjene om internprising som er vedtatt av OECD. Av aksjelovens § 3-9 (1) følger det at «*transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper*».

I forbindelse med skatteplanlegging brukes internprising til å redusere den totale skattekostnaden innad i konsernet, ved å overføre inntekter til lavskatteland, samt flytte kostnader fra lavskatteland til høyskatteland.

De mest vanlige transaksjonene ved skatteplanlegging er prising av immaterielle eiendeler, konserninterne tjenester og varetransaksjoner (Deloitte 2015).

5. Metode

Vi kommer til å benytte oss av både juridisk- og kvalitativ metode. Kvalitativ metode kan defineres som en forskningsmetode der man vektlegger analyse og forståelse av sammenhengen i en prosess (Malt 2015). Den kvalitative metoden vil bli benyttet til å samle primærdata, med formål om gi en bredere forståelse av temaet og bakgrunnen for problemstillingen vår. I tillegg til å bruke litteraturbøker ønsker vi å intervju ulike personer som har god kunnskap om temaet, for å kunne gi et bredere svar på problemstillingen vår. Det kan også være interessant å komme i kontakt med noen som har et kritisk syn på tiltakene.

Bruk av juridisk metode er naturlig, da hovedemnet er skattelovgivning og presentasjon av gjeldene lover og regler vil være sentralt. «*Den juridiske metode går ut på å finne ut hva rettsregelen går ut på*» (Unneberg 2015). Juridisk metode kan både brukes som en problemløsningsmetode og som juridisk teori til forskningsformål. I juridisk teori – herunder masteroppgaver – er det generelle rettsregler vi skal finne fram til. Men reglene må likevel kunne knyttes til faktiske forhold, gjerne ved reelle eksempler (Unneberg 2015). Dette vil være tilfellet i vår oppgave. Vi skal vise hvilke rettsregler som er gjeldene, samt vise hvordan de blir benyttet til skatteplanlegging i virkeligheten.

Ved problemløsning innen juridisk metode er det flere rettskildefaktorer man må forholde seg til. En rettskildefaktor er en faktor som dommere legger vekt på når de skal avgjøre rettsspørsmål (Gisle 2009). Disse rettskildefaktorene er kategorisert etter hvor mye de vektlegges i tvister mellom to parter. I henhold til norsk rettspraksis vektlegges rettskildefaktorene i følgende rekkefølge: 1. Lovtekster, 2. Forskrifter, 3. Forarbeid, 4. Rettspraksis, 5. Teori, 6. Forvaltningspraksis og 7. Reelle hensyn (Unneberg 2015).

I vårt arbeid vil det også bli nødvendig å tolke og vurdere traktater og skatteavtaler i forhold norsk juridisk metode. Ved tolkning av skatteavtaler gjelder retningslinjene som er fastsatt i Wien-konvensjonen, art. 31-33, om traktatretten. Denne metoden vil vi gå nærmere inn på i masteroppgaven.

6. Kilder

Temaet i masteroppgaven vår er svært dagsaktuell da det skjer store endringer både i den nasjonale og den internasjonale skattepolitikken. Derfor vil vi i stor grad benytte oss av nyere litteratur på området. Vi ønsker å fokusere på OECDs BEPS-prosjekt som bakgrunn for tiltak mot profittoverføring. OECD har lagt fram disse tiltakene som generelle tiltak for alle europeiske land, og vi vil derfor også forholde oss til Scheel-utvalgets utredninger med tanke på aktuelle tiltak direkte knyttet til Norge og norsk skattepolitikk.

Litteraturen beskrevet over, er utformet av svært kompetente akademikere innen fagfeltet. Vi anser litteraturen som svært pålitelig noe som er viktig da vi baserer vår videre forskning på dette. Videre må vi være kritiske til litteraturen vi ønsker å bruke. Den faglige tyngden hos forfatterne er helt avgjørende for tyngden av argumentasjonen.

6.1 Bøker

Boken ”Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising” av Ole Gjems-Onstad og Eivind Furuseth (2013) er en bok som tar opp flere av de viktige utfordringene knyttet til skatteplanlegging og profittoverføring, og vil bli brukt til å fremstille noen av de faglige begrepene over i mer omfattende grad i masteroppgaven. En annen viktig litteraturbok er ”Norsk Internasjonal Skatterett” av Henning Naas m.fl. (2011) gjennom arbeid med Advokatfirmaet Thommessen AS. Denne boken gir en bred og grundig beskrivelse av de mest sentrale temaene innen norsk internasjonal skatterett og vi vil bruke dette som litteratur ved senere drøfting av statens beskatningsrett i lys av vår problemstilling.

Bøkene omtalt over er to utdypende bøker innen internasjonal skatterett, og vil være svært sentrale for forståelsen av problemstillingene Norge og andre land står ovenfor knyttet til overskuddsflytting. Frederik Zimmer har også kommet ut med boken ”Internasjonal Inntektsskatterett” (2009), som tar for seg inntektsbeskatning av grenseoverskridende transaksjoner og omhandler hvordan internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges. Dette er litteratur som skal støtte opp om våre diskusjoner knyttet til å forebygge ulovlig skatteplanlegging.

Boken ”Bedrift, Selskap og Skatt” av Frederik Zimmer i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA (2014), er også en litteraturbok som tar for seg blant annet NOKUS-reglene, men som mer generelt har fokus på grunnleggende skatterettslige prinsipper.

6.2 Andre kilder

Vi ønsker å benytte oss av dybdeintervjuer for å få informasjon fra primærkilder med god kompetanse innen norsk- og internasjonal skatterett. Vi ønsker å intervju ekspert og kritikere innen fagfeltet, samt aktører som kan bli berørt av tiltakene gjort av OECD samt fremtidige endringer i Norge. Per nå har vi ikke vært i kontakt med eventuelle intervjuobjekter, men dette vil bli gjort i nærmeste fremtid. I tillegg vil vi utforme gode spørsmål som gir mulighet for innsamling av kvalitativ informasjon.

Utenom bøker og intervjuer ønsker vi å benytte oss av gode tidsskrifter innen skatterett. I Norge er tidsskriftet ”Skatterett – Tidsskrift for skatt og avgift” (2015) på nettstedet idunn.no et godt tidsskrift med artikler skrevet av en rekke respekterte fagfolk innen skatterett, derav Frederik Zimmer.

Det kan vil også bli aktuelt å bruke dommer fra høyesterett om det blir relevant for vår problemstilling. Dette vil vi finne fram til når endelig problemstilling er fastsatt.

Vi ser også at konsulentfirmaer, som Deloitte, PWC og KMPG, publiserer artikler innenfor vårt tema, noe vi vil benytte som supplerende litteratur til vår forskning.

7. Disposisjon

Disposisjonen av oppgaven som vi legger fram her er en foreløpig disposisjon, og vil mest sannsynlig være under kontinuerlig endring. Vi legger fram den overordnede strukturen på oppgaven, og den vil dermed både utvides og forbedres fremover ettersom vi senere tilordner oss ny kunnskap om temaet.

Innledning

- Bakgrunn for temavalg
- Problemstilling
- Avgrensning
- Relevans

DEL 1 - Nåværende metoder for skatteplanlegging

- Dagens lovgivning, skatteloven
- Dypere innføring i faglige temaer

DEL 2 - Planlagte tiltak

- Forslag fra OECDs BEPS-prosjekt
- Forslag fra Scheel-utredning

DEL 3 - Effekt på norsk skatterett

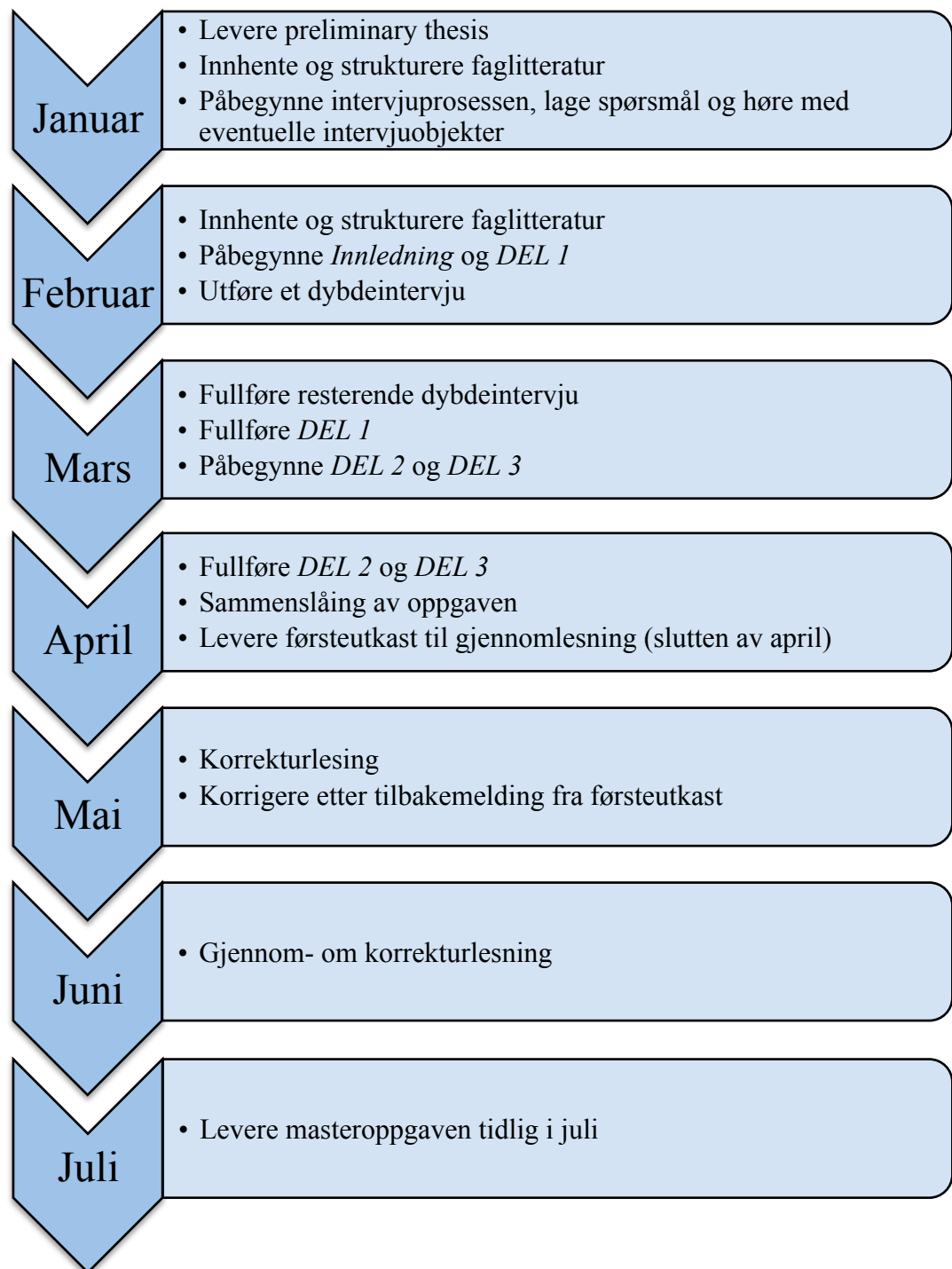
- Effekt av utredningen

Oppsummering og konklusjon

- Oppsummering av utredningen med konklusjon

8. Fremdriftsplan

Fremdriftsplanen nedenfor er på lik linje som disposisjonen over, vår foreløpige fremdriftsplan. Per nå er det vanskelig å utforme en bred og utdypende plan ettersom tidsbruk og arbeidsmengde er noe usikkert. Derfor vil noen av de følgende punktene bli flyttet på dersom noe tar lenger eller kortere tid enn antatt.



8. Referanseliste

- DagensNæringsliv. 2015. "Ap foreslår Facebook- og Google-skatt for å hjelpe mediene." Hentet 08.01 2016.
<http://www.dn.no/nyheter/politikkSamfunn/2015/05/07/0517/ap-foeslr-facebook-og-googleskatt-for--hjelpemediene>.
- Deloitte. 2015. *De endelige BEPS-tiltakene er klare*. Hentet 17.12.2015.
<http://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-tiltakene-er-klare.html>.
- Fagemæs, Syver. 2009. "Store Norske Leksikon - Kildeskatt." snl.no Hentet 06.01 2016. <https://snl.no/kildeskatt>.
- Gisle, Jon. 2009. "Store Norsk Leksikon - rettskildefaktor." Hentet 14.01 2016.
<https://snl.no/rettskildefaktor>.
- Gjems-Onstad, Ole og Eivind Furuseth. 2013. *Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising*. 1. utg: Gyldendal Norsk Forlag AS. Hentet 16.12.2015.
- Hansen, Bjørn Hoff. 2014. "Scheel-utvalgets tiltak for å motvirke overskuddsflytting." Hentet 15.12 2015.
<http://www.kpmglaw.no/artikkel/scheel-utvalgets-tiltak-for-a-motvirke-overskuddsflytting>.
- KPMG. 2015. "Internprising (transfer pricing)." Hentet 06.01 2016.
<http://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing.aspx>.
- Malt, Ulrik. 2015. "Store Norske Leksikon - Kvalitativ." Store Norsk Leksikon.
<https://snl.no/kvalitativ>.
- Nissen-Lie, Ole Henrik. 2015. "La Google betale." Dagens Næringsliv Hentet 08.01 2016.
<http://www.dn.no/meninger/debatt/2015/09/01/2143/Medier/la-google-betale>.
- NOU. 2014. "Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi." *Norges offentlige utredninger 2014* 13.
- NTB. 2015. "G20-landene vil tvinge selskaper til å betale skatt." Hentet 17.12 2015. <http://www.hegner.no/okonomi/artikkel565877.ece>.
- OECD. 2015. "Addressing the Tax Challenges og the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report." *OECD iLibrary*.
- PwC. 2014. "Scheel-utvalget: Tiltak for å beskytte selskapsskattegrunnlaget og motvirke flytting av overskudd til lavskattelend." Hentet 14.12 2015.
<http://www.pwc.no/no/nyheter/skatt/scheel-utvalget-beskytte-selskapsskattegrunnlaget.html>.
- Regjeringen. 2012. "§ 2-38 tredje ledd bokstavene b-d: Fritaksmetoden og NOKUS - subjektet for eierkrav i selskap utenfor EØS." Hentet 06.01 2016. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/fritaksmetoden-og-nokus---subjektet-for-/id710137/>.
- Regjeringen. 2013a. "Nytt offentlig skatteutvalg." Finansdepartementet Hentet 14.11 2015. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/nytt-offentlig-skatteutvalg/id717804/>.
- Regjeringen. 2013b. "Tilleggsmandat til Scheel-utvalget." Hentet 14.11 2015.
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/tilleggsmandat-til-scheel-utvalget/id745357/>.
- Regjeringen. 2014. "Nett-TV: Skatteutvalget presenterte sin rapport." Hentet 14.12 2015. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/dep/fin/nett-tv/Nett-TV/id2342467/>.
-

-
- Russo, Raffaele, Chris J. Finnerty, Paulus Merks og Mario Petriccione. 2007.
Fundamentals of International Tax Planning. Redigert av Raffaele Russo.
1st utg: IBFD.
- Ukjent. 2016. "Holdingselskap." Hentet 11.01 2016.
<http://holdingselskap.no/holdingselskap/>.
- Unneberg, Inge. 2015. *Juridisk Metode*. BI Oslo.
- Zimmer, Frederik. 2009. *Internasjonal Inntektsskatterett*. 4. utg:
Universitetsforlaget. Hentet 17.12.2015.