BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Thesis Master of Science

I hvilken grad må norske skattemyndigheter akseptere at multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell unngår skatteplikt til Norge?

Navn:	Lisa Forsberg Bernhardsen, Ann Elén Fugllien

Start:	02.03.2017 09.00
Finish:	01.09.2017 12.00

Name of students

Ann Elén Fugllien

Lisa Forsberg Bernhardse

Study Programme

Master of Science in Business – Major in Business Law, Tax and Accounting

Date of submission

11.08.2017

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

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE ..... **I**

FORORD ..... **III**

SAMMENDRAG ..... **IV**

1. INNLEDNING **1**

1.1 BAKGRUNN OG MOTIVASJON **1**

1.2 PROBLEMSTILLING **2**

1.3 METODE **2**

1.3.1 HENSYNET BAK LOVVERKET **3**

1.4 DEN GLOBALE, DIGITALE UTVIKLINGEN **3**

1.5 TERMINOLOGI **5**

1.5.1 SKATTEUNNGÅELSE **5**

1.5.2 DIGITALISERT VIRKSOMHETSMODELL – PLATTFORMØKONOMI **6**

1.5.3 LAVSKATTLAND, SKATTEPARADIS OG FAVORISERENDE SKATTEORDNINGER **8**

2. INTERNRETTSLIGE REGLER FOR NORSK BESKATNINGSRETT AV DIGITALE FORETAK **11**

2.1 DET GENERELLE UTGANGSPUNKT FOR NORSK BESKATNING **12**

2.1.1 «HJEMMEHØRENDE I NORGE» ETTER SKTL. §2-2 12

2.1.2 SKATTEPLIKT FOR IKKE-HJEMMEHØRENDE SELSKAPER ETTER SKTL. §2-3 (1) (B) 15

«Inntekt av virksomhet» *16*

«Utøver eller deltar i» *16*

«Drives her eller bestyres herfra» *18*

«Drives her» via representant *21*

«Bestyres herfra» *23*

2.1.3 SKATTLEGGING AV DIGITALE VIRKSOMHETSINNTEKTER ETTER SKTL. § 5-1 JF. § 5-30 . 23

2.1.4 SAMSPILLET MELLOM NASJONALT OG INTERNASJONALT REGELVERK 26

3. INTERNASJONAL SKATTERETTS BETYDNING FOR NORSK BESKATNINGSRETT AV DIGITALE FORETAK – NASJONALT OG INTERNASJONALT ARBEID **28**

3.1 OVERSKUDDSFLYTTING **29**

3.1.1. NORSK SELSKAPSSKATTESATS 30
3.1.2. DEN ULOVFESTEDE OMGÅELSESNORMEN 31
3.1.3. SKATTEAVTALER OG INFORMASJONSUTVEKSLING 32

3.2 IMMATERIELLE EIENDELER OG ROYALTY 35

3.3 INTERNPRISING 41

3.4 VILKÅRET «FAST DRIFTSSTED», «PERMANENT ESTABLISHMENT» 43

3.4.1. «FAST DRIFTSSTED» - «PERMANENT ESTABLISHMENT» 43
3.4.2. «FAST DRIFTSSTED» VS. «SIGNIFIKANT ØKONOMISK NÆRVÆR» 44

3.5 DIGITALE MULTINASJONALE SELSKAPERS STRATEGIER FOR Å UNNGÅ SKATT 49

3.6 BEPS 52

3.6.1. ACTION 1: ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY. 54
3.6.2. ACTION 5: COUNTERING HARMFUL TAX PRACTICES MORE EFFECTIVELY, TAKING INTO ACCOUNT TRANSPARENCY AND SUBSTANCE 58
3.6.3. ACTION 6: PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES 59
3.6.4. ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PERMANENT ESTABLISHMENT STATUS 62
3.6.5. ACTION 8: ALIGNING TRANSFER PRICING OUTCOMES WITH VALUE CREATION – INTANGIBLES 65
3.6.6. ACTION 13: COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING 66
3.6.7. ACTION 15: DEVELOPING A MULTILATERAL INSTRUMENT TO MODIFY BILATERAL TAX TREATIES 69
3.6.8. AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER OM BEPS-ARBEIDET 71

4. ER DET NORSKE SKATTESYSTEMET TILPASSET DAGENS DIGITALE ØKONOMI? 73

4.1 GJELDENDE RETT VS. SLIK RETTEN BURDE VÆRE SETT I LYS AV DEN DIGITALE ØKONOMIEN 73

4.1.1. INTERNRETTENS FORHOLD TIL EN DIGITAL ØKONOMI 73
4.1.2. POLITISKE VURDERINGER OG TILTAK FOR Å SIKRE EN MER RETTFERDIG BESKATNING AV MULTINASJONALE FORETAK MED EN DIGITAL VIRKSOMHETSMODELL 74
4.1.3. FORKLARENDE FAKTORER FOR DAGENS RETTSTILSTAND 76

5. KONKLUSJON 79

REFERANSELISTE 80

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet som en avsluttende del av vårt 2-årige masterstudium ved Handelshøyskolen BI Oslo (MSc in Business). Arbeidet med oppgaven startet i januar 2017, og ble avsluttet juni 2017.

Arbeidet med oppgaven har vært både lærerikt og utfordrende. I løpet av denne prosessen har vi fått større innsikt i temaer vi ikke hadde så mye kunnskap om fra før. Vi har erfart at internasjonal skatterett er et komplekst og omfattende område. Det har derfor vært krevende å bearbeide store mengder litteratur for å avgjøre hva som ville være mest relevant for vår oppgave. Vi synes også at det har vært spennende å følge den pågående prosessen med BEPS-arbeidet, og vår interesse for dette dagsaktuelle temaet har gjort arbeidet ekstra interessant.

Vårt samarbeid har fungert veldig bra, og vi har begge arbeidet for å gjøre dette til en hyggelig og lærerik prosess. Vi har dratt god nytte av hverandres ulike styrker, og gode diskusjoner har bidratt til at vi i dag sitter med et sluttprodukt som vi er svært stolte av.

Til slutt ønsker vi å takke vår veileder Eivind Furuseth for et godt samarbeid. Vi har satt stor pris på konstruktive tilbakemeldinger, gode innspill, diskusjoner og tilgjengelighet gjennom hele prosessen.

Oslo, august 2017

Ann Elén Fugllien **Lisa Forsberg Bernhardsen**

Sammendrag

Vår masteroppgave omhandler multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell og deres muligheter til å unngå skatt. Vi ønsker å se på hvorvidt norske skattemyndigheter må akseptere dette, og hvilke mulige tiltak som kan iverksettes for å bedre dagens rettssituasjon.

Mangelen på beskatning av slike selskaper bidrar til å svekke skattefundamentet i flere nasjoner, og problemet vil med stor sannsynlighet forsterkes med tiden. Dette følger av en dynamisk verden hvor selskaper med digitale virksomhetsmodeller står for en stor andel av verdens verdiskapning. Det er imidlertid vanskelig å spå fremtidig utvikling innenfor dette dynamiske rettsområdet, noe som skaper ekstra regulatoriske utfordringer.

Innledningsvis har vi foretatt en internrettslig vurdering av gjeldende rett. Våre drøftelser viser at digitale foretaks manglende fysiske tilknytning begrenser norske skattemyndigheters mulighet til å kreve skatt av disse. En slik rettstilstand er problematisk ettersom digitale foretak skaper verdier på tvers av landegrenser gjennom sin økonomiske tilstedeværelse. Denne formen for verdiskapning avhenger ikke av fysisk tilknytning, og derfor evner slike foretak å omgå de norske skattereglene. Internasjonale avtaler setter imidlertid begrensninger på internretten, og det er derfor viktig å se på samspillet mellom nasjonale og internasjonale regelverk.

Videre har vi sett på hvilken betydning den internasjonale skatteretten har på dagens rettstilstand. Spesielt viktig er OECDs arbeid gjennom BEPS-prosjektet, og Norge har forpliktet seg til å implementere deres anbefalte tiltak. Det er tydelig at samhandling på tvers av landegrensene vil styrke det enkelte lands mulighet til å kreve skatt fra digitale aktører. Samhandling bidrar således til å minske asymmetri mellom de forskjellige skattereglementene, og like standarder vil derfor virke positivt på nøytralitet og rettferdighet i fremtiden.

Norge er langt fremme i den teknologiske utviklingen. Derfor vil norske skattemyndigheter på et tidligere tidspunkt møte de digitale skatteutfordringene sammenlignet med andre nasjoner. Norge bør derfor være proaktive i sitt arbeid med å vurdere bærekraftige tiltak som vil sikre det norske skattefundamentet. Våre foreslåtte tiltak må både vurderes selvstendig og i kombinasjon med hverandre. I tillegg må de være tilpasset nasjonale og internasjonale reguleringer.

Vår avhandling viser at det eksisterer nasjonale og internasjonale tiltak som sikrer en mer rettferdig beskatning av internasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell. For det første mener vi det er behov for en nærmere utredning av kildeskatt på royalty. Et slikt tiltak vil skape en mer rettferdig beskatning av digitale foretak, samtidig som det vil hindre uønsket konkurransevridning. Videre er vi positive til en internrettslig revidering av tilknytningsvilkåret, noe som vil utvide skattemyndighetenes beskatningsrett. Avslutningsvis mener vi at vilkåret «fast driftssted» er moden for en revidering som følge av endrede verdiskapningsprosesser. Vi mener derfor at en implementering av «signifikant økonomisk nærvær» vil være et mer passende vilkår for å vurdere et selskaps skatteplikt. Vi stiller imidlertid spørsmålstegn ved hvorvidt dette lar seg gjennomføre i praksis uten større internasjonal enighet.

1. Innledning

1.1 Bakgrunn og motivasjon

Formålet med vår masteroppgave er å belyse hvorvidt norske skattemyndigheter må akseptere at multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell unngår skatteplikt til Norge. I kjølvannet av Panama Papers-avsløringen har skatteunndragelse vært et hett og omdiskutert tema. Denne saken er et godt eksempel på hvordan skatteparadiser, kombinert med strategiske selskapsstrukturer, kan brukes til å unndra og unngå skatt. Dette gjorde oss nysgjerrige, og er noe av årsaken til at vi ønsket å se nærmere på grensedragningen mellom lovlige og ulovlige skattedisposisjoner. I tillegg har det vært mye snakk om digitale virksomhetsmodeller som Über og AirBnb i media, og hvordan disse selskapene evner å omgå ulike skatteregler som følge av sin digitale plattform. Kombinasjonen av disse bidro til at vi endte opp med å skrive en masteravhandling som omhandler problematikken knyttet til manglende skattelegging av multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell. Praksis viser at slike selskaper sparer enorme skattebeløp ved å operere digitalt. I tillegg har de ofte en strategisk virksomhetsmodell som utnytter asymmetriske regelverk. Vi ønsker å se nærmere på hvordan rettsstillingen på dette området faktisk er i dag, og hvordan vi mener den burde være sett i lys av fremtidig utvikling og hensyn som rettferdighet, likhet og nøytralitet.

Skattelegging av internasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell reiser mange interessante og utfordrende problemstillinger. Mangelen på beskatning av slike selskaper bidrar til å svekke skattefundamentet i flere nasjoner, og vil også med stor sannsynlighet bli mer problematisk med tiden. Dette er en naturlig konsekvens av en dynamisk og digitalisert verden, og teknologibedrifter står for en stor andel av verdens verdiskapning i våre dager. Det er vanskelig å spå hvordan det teknologiske bilde ser ut i fremtiden, og derfor er det viktig å finne en hensiktsmessig måte å regulere et område som stadig er i endring. En slik regulering er vanskelig, noe som understrekes av at det offentlige Norge og andre

høringsinstanser utstråler en passiv holdning til å gjøre nasjonale regelendringer på dette rettsområdet. Rapportene viser at de fleste interessentene ønsker å avvente endringer i regelverket i påvente av mer konkrete anbefalinger fra det internasjonale samfunnet. For Norges del er det en vanskelig problemstilling knyttet til om man skal avvente internrettslige reguleringer, eller om man skal være forut for internasjonale anbefalinger. Det er også et viktig poeng i denne vurderingen at Norge er langt fremme på den digitale fronten sammenlignet med mange andre nasjoner.

1.2 Problemstilling

Manglende beskatning av multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell er både spennende og aktuelt, og dette er en rettsproblematikk vi ønsker å se nærmere på. Derfor har vi formulert følgende problemstilling:

I hvilken grad må norske skattemyndigheter akseptere at multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell unngår skatteplikt til Norge? Dersom dette må aksepteres ønsker vi å undersøke hvorvidt det eksisterer nasjonale og internasjonale tiltak som sikrer en mer rettferdig beskatning av slike foretak.

1.3 Metode

Denne problemstillingen vil i hovedsak besvares ved bruk av juridisk metode. I tillegg vil vi supplere med politiske betraktninger knyttet til dagens rettssituasjon.

Lovgivningen vil være en sentral og tungtveiende rettskilde. I denne masteroppgaven vil lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekter (heretter skatteloven) komme til anvendelse. Herunder vil også tilhørende forskrifter, rettspraksis, lovforslag, stortingsmeldinger og høringsuttalelser være sentrale rettskildefaktorer for vår problemstilling. Sammen vil disse rettskildene bidra til en bedre forståelse av lovgivningens formål og intensjon, samtidig som det vil skape mer tyngde i drøftelsene. De internrettslige reglene som omhandler alminnelig og begrenset skatteplikt i skattelovens kapittel 2 vil være særlig relevante. Vi vil også supplere med juridisk litteratur fra kompetente juridiske fagpersoner samt reelle hensyn der dette er hensiktsmessig for drøftelsen.

Videre reiser vår oppgave grenseoverskridende problemstillinger, og derfor er internasjonale uttalelser og reguleringer av særlig betydning. Ved anvendelse av OECD Model convention with respect to taxes on income and capital (heretter OECDs mønsteravtale), Base Erosion and Profit Shifting project (heretter BEPS) og Norges nettverk av skatteavtaler, vil vi besvare vår problemstilling på best mulig måte.

Sammen bidrar de ovennevnte faktorene til å skape et bilde av hvordan rettstilstanden er i dag, og hvordan tilstanden vil kunne bli i fremtiden.

1.3.1 Hensynet bak lovverket

Skattereformen fra 1992 bygger på seks sentrale prinsipper som representerer bærebjelkene i det norske skattesystemet. Ved anvendelse, tolkning og forståelse av norsk skattelovgivning er det essensielt å ha disse prinsippene i bakhodet. Samtlige bestemmelser i skatteloven er utformet etter en rettferdighetstanke, noe som alle de seks hensynene også understreker. Først har vi hensynet til *nøytralitet* som skal sikre likebehandling. For det andre har vi hensynet til *symmetri* som skal sørge for at inntekter og tilhørende kostnader behandles likt. *Kontinuitet* sikrer på sin side at kapitalens skattemessige stilling ikke bør endres ved arv, gave, fusjon mv. Underskudd bør også kunne fradragsføres mot overskudd, noe *samordningshensynet* sikrer. Skattesystemet søker også å unngå et effektivitetstap, hindre skatteomgåelser og lønnsomhet ved skatteplanlegging gjennom å operere med *lave skattesatser*. Til slutt kommer hensynet til et *bredt skattegrunnlag* som skal samsvare med reelle inntekter og som samtidig skal bidra til effektiv ressursbruk[1].

1.4 Den globale, digitale utviklingen

Globaliseringen har gjort landegrensene mindre viktige, og vi gjør oss stadig mer avhengig av internasjonale aktører og samarbeid. Hovedårsaken til at verden oppleves som mindre i dag er knyttet til den teknologiske utviklingen. En slik

[1] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 27)

utvikling er fordelaktig for verdenssamfunnet gjennom innovative løsninger som gjør hverdagen enklere for milliarder av mennesker. På den andre siden eksisterer det også utfordringer med en slik utvikling, blant annet gjennom manglende lovreguleringer – både nasjonalt og internasjonalt.

Teknologiske fremskritt skjer hver dag, og det er vanskelig for samfunnet å følge denne utviklingen gjennom endrede lovreguleringer og politiske beslutninger. Digitale virksomheter evner å drive på en helt annen måte sammenlignet med tradisjonelle industribedrifter, og gjennom sine digitale plattformer når de ut til et hav av forbrukere på tvers av landegrenser. I dag opplever vi utfordringer knyttet til mangelfull regulering av digitaliserte virksomhetsmodeller. Dette er en naturlig konsekvens av at ulike lover og regler er utviklet i en tid hvor den digitale bekymringen ikke ble hensyntatt. Dette har igjen bidratt til at dagens rettssituasjon ikke er helt optimal sett fra skattemyndighetenes perspektiv. Den digitale utviklingen har på mange måter skapt en ny infrastruktur for sosial samhandling. Snapchat, Facebook og Instagram er alle eksempler på digitale plattformer som opererer globalt, uten hensyn til landegrenser. En slik utvikling vil kunne virke negativt på den nasjonale medieindustrien[2]. Digitaliseringen er et eksempel på at verden er dynamisk, og regelendringer (nasjonalt og internasjonal) er nødvendig for å sikre at den samfunnsøkonomiske utviklingen også beveger seg i takt. En endret økonomi hvor digitaliserte virksomhetsmodeller er i førersetet skaper blant annet skatterettslige utfordringer. Slike virksomhetsmodeller har mulighet til å omgå eksisterende skattelovgivning og internasjonale skatteavtaler, og derfor vil manglende lovregulering på dette område bidra til samfunnsøkonomiske tap.

Digitale virksomhetsmodeller skaper også internasjonale skatteutfordringer. Slike foretak evner å oppnå en minimal skattesats gjennom strategisk organisering av sin virksomhet. Denne problematikken jobbes det også med internasjonalt, noe som er underbygget av OECDs arbeid gjennom BEPS. Vi kommer nærmere tilbake til BEPS i masteroppgavens del 3. Den digitale verdiskapningen skjer på tvers av landegrenser, og nettopp derfor eksisterer det et globalt problem knyttet

[2] (Krokan, 2013, s. 14)

til allokeringen av denne verdiskapningen. Som vi kommer nærmere tilbake til i del 3 er det utfordrende å oppnå internasjonal enighet knyttet til egnet beskatning av digitale foretak. En større internasjonal konsensus på dette området mener vi vil bidra til en mer riktig skattelegging av digitale virksomheter i fremtiden.

1.5 Terminologi

1.5.1 Skatteunngåelse

På lik linje med andre kostnader ønsker ethvert foretak å minimere sine skattekostnader. På et kontinuum av skattebesparende tiltak finner vi skatteplanlegging og skatteunndragelse som hvert sitt ytterpunkt. Skatteplanlegging representerer lovlige skattedisposisjoner, mens skatteunndragelse er definert som ulovlige skattedisposisjoner[3]. Skatteunngåelse representerer på sin side gråsonen mellom disse ytterpunktene, og det er nettopp denne gråsonen som utgjør kjernen i vår masteroppgave. Med utgangspunkt i multinasjonale, digitale virksomhetsmodeller ønsker vi å belyse hvordan slike foretak kan oppnå ekstremt lave effektive skattesatser. Gjennom drøftelser av internrettslige og internasjonale regelverk i del 2 og 3 belyser vi denne problematikken nærmere.

Figur 1: Skattedisposisjoner

Flere multinasjonale digitale virksomheter unngår skatteplikt til Norge, og derfor er skatteunngåelse et sentralt begrep i vår masteroppgave. Som figuren ovenfor illustrerer er dette begrepet posisjonert mellom skatteplanlegging og skatteunndragelse. Skatteunngåelse befinner seg således i en gråsone, og man må foreta en skjønnsmessig vurdering av hvorvidt skatteunngåelsen er en lovlig eller ulovlig aktivitet. Media har bidratt til at mange setter likhetstegn mellom skatteunngåelse og umoralsk skatteplanlegging. Realiteten er at

[3] (Tax Justice Network - Ressurser: ordliste, 2017)

skattelovgivningen åpner opp for mange skjønnsmessige vurderinger, noe som muliggjør fleksible tilpasninger for skattesubjektene. Å utarbeide et fullstendig og vanntett lovverk er en vanskelig (og umulig) oppgave for lovgiver, og det vil nok alltid eksistere smutthull som åpner opp for uønskede skattedisposisjoner. Mangelen på internasjonalt regelverk øker også sannsynligheten for skatteunngåelser mellom landegrenser, og selskapene har dermed mulighet til å unngå skatt ved å utnytte seg av mangelfulle og ulike regelverk[4].

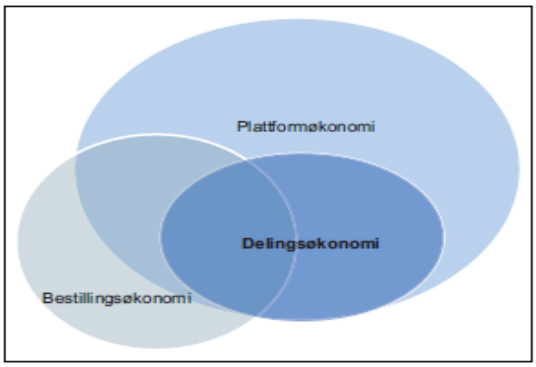
Internasjonale digitale foretak har i dag mulighet til å betale minimalt med skatt som følge av sin virksomhetsmodell. Årsaken til dette er manglende lovreguleringer på området, og derfor evner disse foretakene å unngå skatteplikt til Norge. Selskapenes oppfatning er at dette er lovlig skatteplanlegging, og at deres strategiske selskapsstrukturering er i tråd med gjeldende rett. Flere internasjonale aktører er, på den andre siden, av en annen oppfatning og mener at flere digitale virksomheter opererer i en gråsone som ligger i grenseland mot ulovlige disposisjoner. Utilstrekkelig regulering medfører at disse disposisjonene ikke betegnes som ulovlige, selv om rettferdighetsbetraktninger og hensynet bak lovverket tilsier at dette ikke burde vært akseptert.

1.5.2 Digitalisert virksomhetsmodell – plattformøkonomi

Den digitale økonomien har gitt grobunn for en rekke nye virksomhetsmodeller. Selv om mange av disse modellene deler likhetstrekk med tradisjonell organisering, har den store utviklingen innen IKT gitt foretak mulighet til å drive virksomhet i en større skala og over lengre avstander enn tidligere. Vår masteroppgave tar for seg beskatning av multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell. Det eksisterer flere slike virksomhetsmodeller, og innenfor denne kategorien finner vi blant annet elektronisk handel, «app stores», skytjenester, betalingstjenester online, elektronisk annonsering og medievirksomhet på nett[5]. Elektronisk handel dreier seg om selskaper som selger produkter eller tjenester som det betales for online, men som kan utføres eller

[4] (Tax Justice Network - Ressurser: ordliste, 2017)
[5] (OECD, 2015a, s. 54)

leveres fysisk[6]. Mellom 2004 og 2011 økte slik elektronisk handel i Norge fra 2,7 % til 18,5 % av de totale virksomhetsinntektene[7]. Anerkjente selskaper som opererer med en slik digital virksomhetsmodell er blant annet Amazon, Facebook, eBay, Google, AirBnb, Uber, Netflix og Spotify. Delingsøkonomiutvalget har utarbeidet figuren vist under. Denne illustrerer overlappingen mellom plattformøkonomi, delingsøkonomi og bestillingsøkonomi[8]. Det er multinasjonale selskaper som benytter seg av digitale plattformer vi ønsker å fokusere på. Som illustrert i figuren vil noen av disse også gå innunder kategoriene delingsøkonomi og bestillingsøkonomi.



Figur 2: Overlappende begreper (Delingsøkonomiutvalget)

Delingsøkonomiutvalget definerer delingsøkonomi som *«økonomisk aktivitet som formidles gjennom digitale plattformer som legger til rette for ytelse eller utveksling av tjenester og kompetanse, eiendeler og eiendom, ressurser eller kapital, uten å overføre eierrettigheter og i hovedsak mellom privatpersoner»*. Definisjonen innebærer at tradisjonelt nettsalg og medietjenester over elektroniske plattformer utelukkes. Foreløpig representerer delingsøkonomi en begrenset andel av total verdiskapning i Norge, men det fremgår av Delingsøkonomiutvalgets rapport fra 2017 at potensialet for vekst kan være betydelig[9]. Uber og Airbnb er store aktører internasjonalt og står også for en stor andel av delingsøkonomien i Norge. De nevnte selskapene og andre delingsøkonomiselskaper er multinasjonale selskaper med en global profil. Ulikt regelverk mellom land gir insentiver og muligheter for overskuddsflytting og skatteunngåelse[10]. Vi ser på selskapsskatten som disse store multinasjonale selskapene med en digital virksomhetsmodell unngår å betale til Norge. Vårt fokus i denne oppgaven er derfor ikke på

[6] (OECD, 2015a, s. 55)
[7] (OECD, 2015a, s. 56)
[8] (NOU-2017:04, 2017, s. 33)
[9] (NOU-2017:04, 2017, s. 9)
[10] (NOU-2017:04, 2017, s. 8)

delingsøkonomi, men på den digitale økonomien. Det blir naturlig å trekke inn selskaper som Uber og Airbnb, men ikke i kraft av at de handler om delingsøkonomi – men fordi de bruker en digital virksomhetsmodell og en digital plattform. Delingsøkonomiselskapene reiser også problemstillinger knyttet til beskatning av personlige skattytere i Norge. Dette er problemstillinger vi ikke vil ta for oss i denne oppgaven.

1.5.3 Lavskattland, skatteparadis og favoriserende skatteordninger

Lavskatteland er etter skatteloven definert som et land *«hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen skulle ha fastsatt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge,»* jf. sktl. §10-63. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at man må se på den nominelle eller effektive skattesatsen i begge landene for så å sammenligne disse. Forarbeidene understreker imidlertid at man ved anvendelsen av §10-63 skal ta utgangspunkt i det enkelte lands effektive skattesats. På denne måten får man et godt uttrykk for den virkelige forskjellen mellom skattenivåene i tillegg til at metoden er enkel å praktisere, jf. Ot.prp. nr 16 (1991-92) s. 80. Ved vurderingen av om det er snakk om et lavskatteland må man imidlertid ha kjennskap til mer enn de formelle skattesatsene. Man må også kjenne til periodiseringsregler, hva som inngår i skattegrunnlaget, regler knyttet til fradragsrett, skattefritaksregler, særregler mv.[11]. Dette gjør vurderingen mer innviklet og tidkrevende enn først antatt.

Felles for et typisk skatteparadis er at de har lav- eller nullskatt på det meste av formue og inntekt, jf. Ot.prp. nr 16 (1991-92) s. 79. I tillegg kjennetegnes et skatteparadis ved at de tilbyr full anonymitet, samt lettforståelige og fleksible regler for registrering[12]. OECD fastslår i tillegg at skatteparadiser typisk opererer med et særegent skattesystem for gjennomstrømningsselskaper, og de mangler

[11] (Gjems-Onstad & Furuseth, 2013, s. 259)
[12] (Tax justice network - Skatteparadis, u.d.)

transparens om eierskap og/eller mangel på effektivt innsyn[13]. Når et skatteparadis opererer med særegne skattesystemer innebærer dette i praksis at de utformer lover som hovedsakelig har virkning i andre stater. Minimale skattesatser oppmuntrer både velstående enkeltpersoner og virksomheter til å etablere seg i skatteparadiser. I tillegg bidrar hemmeligholdet og manglende informasjonsutveksling mellom skatteparadiset og hjemlandet til at det nærmest er umulig å vite hvor mye penger som faktisk er skjult her. Det er altså kombinasjonen av alle de nevnte kjennetegnene som gjør skatteparadiser såpass skadelige for andre stater[14].

I tillegg til skatteparadiser har flere land etablert fritaksordninger som innebærer skattelettelser eller skattefrihet på noen områder. Dette betraktes som favoriserende skatteordninger eller «Preferential Tax Regimes» (heretter PTR). OECD har utviklet fire hovedkriterier for å vurdere hvorvidt det eksisterer en PTR og videre om den har potensiale til å være skadelig. PTR er potensielt skadelig hvis regimet innebærer null eller svært lave effektive skattesatser på inntekt fra geografisk mobile finansielle tjenester eller andre serviceaktiviteter. De to neste kriteriene som må oppfylles er at regimet er «ring-fenced» fra resten av den nasjonale økonomien og at regimet mangler transparens. Det siste kriteriet som må oppfylles er at det ikke eksisterer noen effektiv informasjonsutveksling fra dette regimet[15]. Videre skal åtte andre mindre faktorer oppfylles, samtidig som de økonomiske effektene ved regimet må vurderes, for å avgjøre om det er skadelig eller ikke. Regimet er skadelig hvis det er med på å flytte aktiviteter fra et land til et annet, hvis tilstedeværelsen i landet ikke samsvarer med inntekten eller hvis PTR er hovedmotivasjonen for plassering av en aktivitet[16]. Norges manglende kildebeskatning av royalty kan på mange måter betraktes som en slik PTR. En slik ordning gjør oss til et egnet gjennomstrømningsland grunnet vårt store nettverk av skatteavtaler. Som følge av dette kan Norge misbrukes av multinasjonale

[13] (OECD, 1998, s. 23)
[14] (NOU-2009:19, 2009, s. 15)
[15] (OECD, 2015c, s. 20)
[16] (OECD, 2015c, s. 21)

selskaper med en digital virksomhetsmodell, noe som vanskeliggjør en rettferdig beskatning.

Selskap som har en virksomhetsprofil som innebærer at store deler av overskuddet stammer fra kvalifiserte immaterielle eiendeler har anledning til å redusere sin effektiv skattesats kraftig, uten å måtte benytte seg av tradisjonelle skatteparadiser[17]. Dette vil være tilfelle for multinasjonale selskaper som opererer med en digital plattform. I vår oppgave er det derfor viktig å forstå mekanismene bak begge disse strukturene, både skatteparadiser og PTR. Multinasjonale selskaper kan benytte seg av disse hver for seg, og i samspill for å unngå skatt ved bruk av ulike strategier. Dette kommer vi nærmere tilbake til i del 3.

[17] (NOU-2014:13, 2014, s. 104)

2. Internrettslige regler for norsk beskatningsrett av digitale foretak

Hvorvidt multinasjonale digitale foretak skal skattlegges i Norge reiser to hovedproblemstillinger. For det første må det drøftes hvorvidt internasjonale virksomheter med en digital virksomhetsmodell er å regne som norske skattesubjekter, eller om skatteplikten begrenser seg til det landet foretaket er hjemmehørende i. Deretter må det foretas en konkret vurdering av hvorvidt digitale virksomhetsinntekter faktisk er skattepliktige etter intern skattelovgivning.

Hvorvidt et multinasjonalt selskap med en digital virksomhetsmodell har skatteplikt til Norge beror på en vurdering av skattelovens §§2-2 og 2-3 (1) (b), §§5-1 og 5-30. Vår hovedproblemstilling omhandler beskatningen av multinasjonale virksomheter med en digital profil, og vi finner det mest hensiktsmessig å starte med en vurdering av sktl. §§2-2 og 2-3. Disse to bestemmelsene representerer på mange måter bærebjelkene i skatteloven, og de gir hjemmel for hvilke foretak som er å regne som reelle skattesubjekter i Norge. Videre vil vi kartlegge hvorvidt virksomhetsinntekter generert av digitale foretak som *sådan* er å regne som skattepliktig inntekt etter sktl. §§5-1 og 5-30.

Det er ikke en selvfølge at multinasjonale virksomheter med en digital virksomhetsmodell oppfyller vilkårene i de ovennevnte bestemmelsene. Hvorvidt det foreligger internrettslige hjemler for å beskatte slike typer foretak beror på en skjønnsmessig vurdering av en rekke kriterier. De følgende drøftelsene vil derfor være sentrale i besvarelsen av hvorvidt norske myndigheter må akseptere at multinasjonale digitale virksomheter unngår skatteplikt til Norge.

2.1 Det generelle utgangspunkt for norsk beskatning

2.1.1 «Hjemmehørende i Norge» etter sktl. §2-2

For det første må det vurderes hvorvidt en digital virksomhet stiftet i utlandet er å betrakte som «hjemmehørende» i Norge etter internrettslige regler. Hvis så er tilfelle har de «plikt til å svare skatt» til Norge etter sktl. §2-2(1). I det følgende må det avgjøres hvorvidt et multinasjonalt foretak med en digital virksomhetsmodell er å anse som et norsk skattesubjekt.

Problemstillingen blir etter dette hvorvidt et digitalt foretak stiftet i utlandet er å anse som «hjemmehørende» i Norge etter sktl. §2-2 (1). En naturlig forståelse av «hjemmehørende» innebærer at foretaket er å regne som et norsk skattesubjekt i kraft av sin reelle *tilknytning* til Norge. Hvorvidt det foreligger en slik tilknytning eller ei må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering ettersom lovverket ikke går ytterligere inn på hva som ligger i begrepet «hjemmehørende». Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) s. 68 understreker at et selskap som ikke på papiret er registrert i Norge likevel kan regnes som hjemmehørende der. Det prinsipielt avgjørende er om selskapet *ledes* fra Norge, og ikke hvorvidt det er registrert der på papiret. Det er altså styrefunksjonene som er det sentrale vurderingskriteriet når man skal avgjøre hvor et foretak reelt sett hører hjemme. Rt. 2002 s. 1144 støtter opp under forarbeidene og understreker at et foretak kan betraktes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land. Denne straffesaken omhandlet manglende innlevering av selvangivelser til Norge for fire selskaper registrert i utlandet. Høyesterett konkluderte med at den tiltalte mannen, i kraft av sin rolle som styreleder, pliktet å levere selvangivelse til Norge ettersom selskapet ble ansett «ledet og kontrollert på styrenivå i Norge».
Konklusjonen er etter dette at utenlands-registrerte selskaper er å anse som hjemmehørende i Norge dersom selskapet i realiteten er «ledet og kontrollert på styrenivå i Norge».

Videre vil problemstillingen være hva som faller inn under ordlyden «reelt ledet og kontrollert på styrenivå i Norge». Utv. 2006 s. 485 uttaler at «for å avgjøre hva som skal til for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge, må det foretas en

konkret vurdering hvor man blant annet tar i betraktning hvor selskapets ledelse og drift utøves, både formelt og reelt». Det avgjørende ved denne vurderingen er, etter ordlyden å dømme, knyttet til hvor styrefunksjonen blir utført, noe som innebærer at det ikke er tilstrekkelig at driften blir administrert fra Norge. Dette er også støttet av faglitteratur som presiserer at man ved vurderingen må se på hvor de reelle styrefunksjonene utøves, ikke hvor styret formelt befinner seg geografisk[18]. Dette innebærer at selv om styret befinner seg i USA, men utøver de reelle styrefunksjonene i Norge, skal styret være å anse som hjemmehørende i Norge. Konklusjonen er dermed at styrets geografiske plassering ikke skal ha noen betydning ved vurderingen av «reelt ansett ledet».

I forlengelsen av rettspraksis, forarbeider, OECDs arbeid gjennom BEPS-prosjektet (punkt 3.6) og Scheel-utvalgets (Skatteutvalget, nedsatt av Regjeringen Stoltenberg II 15. mars 2013) uttalelser på dette rettsområdet har Finansdepartementet nylig foreslått en endring av hjemmehørendebegrepet i sktl. §2-2 (1)[19]. Dette endringsforslaget representerer et viktig moment ved vurderingen av «hjemmehørende» etter sktl. §2-2, og høringsnotatet legger føringer for hva som er en ønsket (og muligens en fremtidig) rettstilstand. En eventuell endring av §2-2 (1) medfører at hjemmehørendebegrepet får et utvidet anvendelsesområde. Mer presist ønsker Finansdepartementet at hjemmehørendebegrepet både skal favne over «selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge»[20]. Ordlyden tilsier at det er realitetene og ikke formalitetene man skal se på ved denne vurderingen, noe som også understrekes av høringsnotatet[21]. Videre er «i eller fra» en presisering som skal sikre at selv om selskapets operative virksomhet ikke foregår i riket, så kan foretaket likevel bli å anse som hjemmehørende etter intern rett. Et godt eksempel på dette er holdingsselskaper, og på denne måten vil «i eller fra» gjøre det vanskeligere å omgå hjemmehørendebegrepet etter sktl. §2-2[22]. Å unngå at virksomheter klarer å omgå hjemmehørendebegrepet i sktl. §2-2 (1) er et av de

[18] (Naas, Bruusgaard, Ilstad, & Svensen, 2011, s. 174)
[19] (Finansdepartementet , 2017, s. 3)
[20] (Finansdepartementet , 2017, s. 25)
[21] (Finansdepartementet , 2017, s. 18)
[22] (Finansdepartementet , 2017, s. 19)

mest sentrale hensynene bak en eventuell lovendring. Hovedmotivasjonen med en regelendring fremkommer av Scheel-utvalgets uttalelser hvor de blant annet presiserer at skattemessig bosted kan være enkelt å omgå[23]. Finansdepartementet foreslår derfor at den «nye» sktl. §2-2 skal forsikre seg om at alle selskap som er stiftet i Norge alltid skal regnes som hjemmehørende her. Som følge av dette vil en endring av sktl. §2-2 (1) bidra til å eliminere såkalte «bostedsløse» selskap[24]. Dersom sktl. §2-2 (1) blir revidert vil dette være til gunst for skattemyndighetene, og de vil ha en utvidet hjemmel for å skattlegge ulike typer virksomhetsinntekter.

Finansdepartementet ønsker at hjemmehørendebegrepet skal favne bredere sammenlignet med dagens rettssituasjon. Mer presist ønsker Finansdepartementet at sktl. §2-2 (1) skal forstås på samme måte som OECDs mønsteravtale artikkel 4 punkt 3 som har til formål å redusere muligheten for å manipulere hvor et selskap skal anses bosatt når et selskap etter internretten er bosatt i begge stater[25]. OECD anbefaler i BEPS aksjonspunkt 6 å erstatte gjeldende artikkel 4 punkt 3 med en alternativ ordlyd. En slik endring vil bidra til mindre manipulasjon knyttet til hvor et selskap skal anses bosatt etter skatteavtalene. Vi kommer nærmere tilbake til BEPS artikkel 6 i punkt 3.6.3. En endring i sktl. §2-2 (1) vil medføre at den internrettslige vurderingen vil være lik i omfang som artikkel 4 punkt 3 (både den gjeldende og alternative) i OECDs mønsteravtale[26]. På denne måten vil norsk internrett bli mer sammenlignbar med internasjonale bestemmelser på dette området. Endringsforslaget til Finansdepartementet viser således at internasjonale regelverk og anbefalinger også er av betydning for interne regler. Dette er noe vi kommer nærmere tilbake til i masteravhandlingens del 3.

Scheel-utvalget påpeker videre i sin rapport at det er globaliseringen og den teknologiske utviklingen som er hovedmotivasjonen bak en revidering av §2-2 (1) [27]. Teknologien skaper vanskeligere vurderinger knyttet til hvor en virksomhet reelt sett er hjemmehørende – dette som følge av at man kan delta på styremøter

[23] (NOU-2014:13, 2014, s. 198)
[24] (Finansdepartementet , 2017, s. 3)
[25] (Finansdepartementet , 2017, s. 13)
[26] (Finansdepartementet , 2017, s. 14)
[27] (NOU-2014:13, 2014, s. 199)

via digitale plattformer mv. fra ulike geografiske områder. En endring av sktl. §2-2 vil derfor være nødvendig for å sikre det norske skattefundamentet.
I forlengelsen av det ovennevnte høringsnotatet vil det derfor også være relevant å se på hvor styremedlemmene og daglig ledelse normalt arbeider og holder til[28]. Som følge av dette vil selskapslovgivningen også være et viktig supplement ved vurderingen av hvor styret utøver sin reelle ledelse. I følge Naas mfl. må man ta *«utgangspunkt i ansvarsfordelingen som følger av norsk selskapslovgivning»* ved vurderingen av hvilke aktiviteter som inngår i termen styrefunksjoner[29]. Etter Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44 (aksjeloven) §6-12 har styret den forvaltende myndighet i et aksjeselskap. Dette innebærer at de har det overordnede ansvaret for å lede og drifte virksomheten på en måte som samsvarer med lov, vedtekter og instrukser fra generalforsamlingen mv. Hva som ligger under styrets myndighet må vurderes konkret i den enkelte sak, men styret skal som det generelle utgangspunkt forvalte selskapets verdier i samsvar med selskapsinteressen[30]. Beslutninger som er å betrakte som viktige for virksomheten – både av økonomisk og prinsipiell karakter – er og bør anses som en sak for styret[31].

Konklusjonen er etter dette at digitale foretak stiftet i utlandet er å anse som hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett er ledet fra Norge.

2.1.2 Skatteplikt for ikke-hjemmehørende selskaper etter sktl. §2-3 (1) (b)

Forutsatt at virksomheten ikke er hjemmehørende i Norge etter sktl. §2-2 blir spørsmålet hvorvidt foretaket har en begrenset skatteplikt til Norge. Det rettslige grunnlaget for denne vurderingen er sktl. §2-3 (1) (b) som regulerer skatteplikten for selskaper «som ikke er hjemmehørende i riket». Bestemmelsen har til formål å sikre hensynet til likhet, nøytralitet og rettferdighet, uavhengig av om foretaket er hjemmehørende i riket eller ikke. På denne måten fanger paragrafen opp foretak som ikke er hjemmehørende i Norge, men som etter virksomhetens karakter

[28] (Finansdepartementet , 2017, s. 19)
[29] (Naas, Bruusgaard, Ilstad, & Svensen, 2011, s. 174)
[30] (NOU-1996:3, 1996, s. 38)
[31] (Naas, Bruusgaard, Ilstad, & Svensen, 2011, s. 174)

likevel burde kvalifisere som norske skattesubjekter. Hensynet til skattemessig likebehandling av norske og utenlandske foretak er sentralt ved anvendelsen av sktl. §2-3 (1) (b). I tillegg veier rettferdighetstanker og konkurransepolitiske hensyn tungt når man skal foreta vurderinger knyttet til utenlandske foretaks begrensede skatteplikt til Norge[32].

Sktl. §2-3 (1) (b) presiserer at et selskap plikter å svare skatt til Norge av «formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket». Det eksisterer tre kumulative vilkår i denne lovbestemmelsen, noe som innebærer at samtlige av disse må være oppfylt for å kunne anvende bestemmelsen. For det første må det være snakk om «inntekt av virksomhet», deretter må vi se på vilkåret knyttet til «utøver eller deltar i», og til slutt må det vurderes hvorvidt vilkåret «drives her eller bestyres herfra» er oppfylt.

«Inntekt av virksomhet»

Det første spørsmålet er om det utenlandske foretaket har «inntekt av virksomhet» etter sktl. §2-3 (b). «Inntekt av virksomhet» må ses i sammenheng med drøftelsen nedenfor i punkt 2.1.3, og forståelsen av virksomhetsbegrepet etter sktl. §5-1 jf. §5-30 legges derfor til grunn. Dette vilkåret er dermed oppfylt dersom det internasjonale, digitale foretaket utøver aktiviteten for egen regning og risiko. I tillegg må aktiviteten være av en viss varighet, ha «økonomisk karakter» og være «egnet til å gi overskudd». Hvorvidt disse kriteriene er oppfylt beror på en skjønnsmessig vurdering hvor man må se på den enkelte virksomhets særegenhet.

«Utøver eller deltar i»

Videre blir problemstillingen om det digitale foretaket «utøver eller deltar i» den økonomiske verdiskapningen i Norge. Her er det snakk om to alternative vilkår,

[32] (Eriksen, 2015, s. 40)

noe som innebærer at kun det ene av disse to vilkårene trenger å være oppfylt for at kravet knyttet til «utøver eller deltar i» er oppfylt.

Å «utøve» en aktivitet innebærer at den digitale virksomheten faktisk bedriver de aktivitetene som er med på å forme foretaket. En naturlig forståelse av det å «utøve» er hvorvidt skattyter kan identifiseres med den verdiskapende aktiviteten som blir utført eller ikke. Dette innebærer at det vil være irrelevant om det er vedkommende selv eller andre juridiske personer som utøver de aktuelle aktivitetene. En typisk virksomhet opererer som regel med flere ansatte, og derfor vil dette være en naturlig begrepsforståelse. I denne sammenheng vil de ansatte i virksomheten betraktes som «andre juridiske personer», og derfor mener vi det er en selvfølge at aktiviteter utført av disse også faller inn under begrepet «utøve» etter sktl. §2-3 (1) (b). Et foretaks ansatte er ikke å anse som virksomheten selv, men de utøver aktiviteter som bidrar til selskapets verdiskapning. Konklusjonen er derfor at vilkåret knyttet til «utøve» er oppfylt dersom skattyter kan identifiseres med aktiviteten – enten det er ved egen eller andres bidrag til virksomhetens verdiskapning.

Å «delta» betyr at den digitale virksomheten ikke i seg selv utøver aktiviteten. Dette innebærer at de har rollen som passiv deltaker i et foretak som utøves av andre[33]**.** Dette vil typisk være tilfelle hvor det utenlandske digitale selskapet genererer sine inntekter gjennom en andel i et deltagerlignet selskap med virksomhet i Norge, jf. Utv. 2011 s. 270. I følge norsk lovkommentar innebærer lovens vilkår at det må «trekkes en grense mellom virksomhetsdeltakere på den ene siden og for eksempel kreditorer, lisensgivere og ansatte på den annen». Her vil det avgjørende være hvordan den aktuelle aktøren faktisk har fått sitt vederlag. Det finnes mange rettsavgjørelser på området, og hvorvidt vilkåret til å «delta» er oppfylt beror på en skjønnsmessig vurdering av det konkrete tilfellet.

[33] (Naas, Bruusgaard, Ilstad, & Svensen, 2011, s. 295)

«Drives her eller bestyres herfra»

«Drives her eller bestyres herfra» inneholder to alternative vilkår. Forutsatt at de to foregående vilkårene er oppfylt blir den neste problemstillingen om virksomheten til det digitale foretaket «drives her eller bestyres herfra» etter sktl. §2-3 (1) (b). Dersom dette siste vilkåret er oppfylt foreligger det en begrenset skatteplikt til Norge, og skattemyndighetene vil dermed ha hjemmel til å kreve skattepenger fra utenlandske digitale foretak.

En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at man her må se på hvor den faktiske kontrollen og driften av virksomheten foregår. Rettspraksis legger føringer for hvordan man skal anvende og forstå vilkåret. Rt. 1925 s. 431 presiserer at det for det første må finne sted en aktivitet av økonomisk karakter i riket. Aktiviteten må i tillegg være av en viss art og omfang, og dette innebærer at man må behandle de ulike tilfellene på forskjellig måte avhengig av hvilken virksomhet det er snakk om.

Ved vurderingen av «drives her» vil sktl. §3-3 om stedbunden beskatning være en relevant bestemmelse å trekke analogier fra. Vilkåret i sktl. §2-3 (1) (b) har etter sin ordlyd en nær sammenheng med sktl. §3-3 som hjemler beskatning av «virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg» i Norge. En naturlig forståelse av denne bestemmelsen er at en virksomhet som er tilknyttet en fast eiendom eller anlegg i Norge, også må anses for å «drives her». Denne bestemmelsen fanger imidlertid ikke opp internasjonale digitale virksomhetsmodeller som ikke driftes via en fast eiendom eller anlegg i Norge. Når det eksisterer stedbunden tilknytning vil vurderingen være enklere sammenlignet med de tilfellene hvor en digital plattform styrer og kontrollerer virksomheten over landegrensene. Man kan imidlertid ikke sette likhetstegn mellom stedbunden tilknytning i sktl. §2-3(1) (b) og sktl. §3-3. Fasthetsvilkåret i sktl. §3-3 er etter sin ordlyd strengere enn det som fremkommer i sktl. §2-3 (1) (b). Denne forståelsen er også underbygget av relevant rettspraksis på område som vi kommer tilbake til i kommende avsnitt.

Ved anvendelsen av sktl. §2-3 (1) (b) har Høyesterett lagt grunnlaget for forståelsen av «drives her», jf. Rt. 2015 s 1360. Denne dommen omhandlet et

norsk kommanditselskap som hadde leid ut en borerigg til et operatørselskap med borekontrakt på norsk sokkel. Eierselskapet hadde videre engasjert et norsk managementselskap til å utføre støttefunksjoner til gjennomføring av leiekontrakten, og beslutninger knyttet til utleie ble vedtatt av selskapsmøtet. Høyesterett kom til at en utenlandsk deltaker i eierselskapet ikke hadde en begrenset skatteplikt til Norge for inntektene generert fra utleien av riggen etter sktl. §2-3 (1) (b). Høyesterett viste til at verdien av tjenesten i Norge kun utgjorde en brøkdel av den årlige plattformleien, og at denne støttefunksjonen i tillegg var av en annen art enn selskapets hovedvirksomhet i utlandet. I tillegg ble utleien både formelt og reelt besluttet av selskapsmøtet som holdt til i utlandet. Alle disse omstendighetene førte til at vilkåret knyttet til «drives her» ikke var oppfylt. Rt. 2015 s. 1360 stiller opp en del viktige punkter som kan benyttes ved vurderingen knyttet til «drives her». Blant annet uttaler Høyesterett at aktiviteten må *«falle inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Videre må aktiviteten ha et omfang som rekker ut over minstekravet for hva som skal til for at det i alminnelighet foreligger virksomhet i skattelovens forstand»*. Dommen refererer også til en tidligere kjennelse i Rt. 2001 s. 512 som uttaler at det i tillegg må være en *«tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og den virksomheten om er utøvd for å oppfylle en kontrakt»*. Selv om disse dommene ikke omhandler utenlandske virksomheter med en digital virksomhetsmodell, gir de noen viktige prinsipper som også vil være sentrale vurderingsmomenter for digitale foretak. Samlet viser disse avgjørelsene fra Høyesterett at det må foretas en konkret vurdering hvor man må se på hvorvidt aktiviteten er av samme art som hovedvirksomheten i utlandet.

En digital og utenlandsk virksomhet vil kunne ha en begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. §2-3 (1) (b) i de tilfellene hvor man oppbevarer salgsvarer i et lageranlegg innenfor norske landegrenser. På den andre siden vil utenlandske digitale virksomheter sjelden operere på denne måten da de ofte ikke er avhengig av en lagringsplass i Norge. Et godt eksempel på dette er Facebook – som følge av deres virksomhetsmodell er de ikke avhengig av et fast driftssted i Norge. Dette er underbygget av at deres formidling av annonsetjenester mv. drives i Norge uten at de har noen tilknytning til kontor- eller lagerplass her. Det omtvistede spørsmålet

blir derfor om en digital virksomhet kan sies å «drives her» på tross av at den ikke oppfyller kravene til stedbunden beskatning etter sktl. §3-3 jf. §2-3 (1) (b). Kjernevirksomheten til digitale virksomheter drives gjennom en digital plattform, og dette innebærer at foretakene bruker nettbaserte løsninger ved salg av varer og tjenester. Slike virksomheter er derfor av en annen art enn tradisjonelle industribedrifter, og de har således en indirekte kontakt med våre fysiske omgivelser. En direkte konsekvens av dette er at stedbunden tilknytning hjemlet i sktl. §3-3 ikke vil komme til anvendelse for slike typer virksomhetsmodeller. I tråd med ovennevnte drøftelse må stedbunden tilknytning etter sktl. §3-3 anvendes strengere sammenlignet med sktl. §2-3 (1) (b). Som følge av dette kan det være situasjoner hvor vilkåret til stedbunden tilknytning for digitale foretak er oppfylt etter sktl. §2-3 (1) (b), men ikke etter sktl. §3-3.
Et godt eksempel på dette er de tilfellene hvor et digitalt foretak har plassert serveren sin i Norge. Hvis så er tilfelle vil vurderingen knyttet til stedbunden tilknytning stille seg annerledes, og skattemyndighetene kan ha hjemmel til å beskatte disse virksomhetsinntektene. Serveren representerer en fysisk tilstedeværelse i Norge, og dermed taler reelle hensyn for at et digitalt foretak med en slik tilknytning til Norge får en begrenset skatteplikt etter sktl. §2-3 (1) (b). I tillegg er det serveren som legger grunnlaget for at denne type virksomhet faktisk kan drives, og man kan derfor omtale serveren som selve omsetningsleddet i det digitale foretaket. På tross av disse momentene må man foreta en skjønnsmessig vurdering av det enkelte tilfellet. Her må man se på foretakets karakter og i hvilken grad den virksomheten som drives gjennom norsk-stasjonerte servere er av samme art som hovedvirksomheten, jf. Rt. 2015 s. 1360. Dersom disse vurderingskriteriene er oppfylt vil det digitale foretaket ha en stedbunden tilknytning etter sktl. §2-3 (1) (b), og skattemyndighetene vil således ha mulighet til å beskatte denne virksomheten.

Videre er det interessant å se på hvordan rettstilstanden er dersom serveren ikke er plassert i Norge. Det rettslige spørsmålet blir dermed hvorvidt «drives her» er oppfylt dersom serveren er plassert i utlandet, jf. sktl. §2-3 (1) (b).
I drøftelsen ovenfor konkluderte vi med at en server som er plassert i Norge i de fleste tilfeller vil føre til en begrenset skatteplikt til Norge. Dersom serveren er

plassert i utlandet vil ikke denne fysiske tilknytningen til Norge eksistere, og vurderingen blir dermed annerledes. Dersom en norsk kunde utfører et kjøp via en server plassert i utlandet vil, per definisjon, kjøpet bli fullført i et annet land enn Norge. Inntekten genereres fra Norge, men selve omsetningsleddet (som her er serveren) har ikke tilknytning til landet. Denne forståelsen er også i tråd med drøftelsen i foregående avsnitt. Dette er av særlig relevans for vår problemstilling ettersom mangelen på fysisk tilstedeværelse representerer en av hovedutfordringene ved beskatning av internasjonale digitale foretak.

Konklusjonen er at et digitalt foretak har en begrenset skatteplikt til Norge dersom serveren er plassert på norsk territorium, jf. sktl. §2-3 (1) (b). Det motsatte er tilfelle dersom serveren er plassert i utlandet, og i disse tilfellene eksisterer det ingen internrettslige regler som hjemler en beskatning av disse digitale foretakene.

«Drives her» via representant

Det neste rettslige spørsmålet er knyttet til de tilfellene hvor den utenlandske virksomheten drives i Norge via en representant. I disse tilfellene kan foretaket bli skattepliktig dersom representanten har nær nok tilknytning til den virksomheten som drives i Norge. Her er det viktig å se på hvorvidt representanten kan *identifiseres* med den virksomheten som foregår[34]. Innledningsvis under punktet «utøver eller deltar i» konkluderte vi med at «utøve» er oppfylt dersom skattyter kan identifiseres med aktiviteten – enten det er ved egen eller andres bidrag til virksomhetens verdiskapning. En naturlig forlengelse av denne konklusjonen er at en representant som kan identifiseres med foretaket også må anses for å «drive» virksomhet i landet, noe som igjen kan legge grunnlaget for en begrenset skatteplikt til Norge. En slik forståelse er også i tråd med en rettferdighets- og nøytralitetstankegang, og derfor taler også reelle hensyn for at dette er en riktig anvendelse av lovverket. Rettspraksis støtter også opp under denne forståelsen, og en Høyesterettsdom fra 1918 som omhandler et utenlandsk forsikringsselskap uttaler følgende: *«som følge herav blir den forutsætning at lægge til grund, at den*

[34] (Naas, Bruusgaard, Ilstad, & Svensen, 2011, s. 355)

virksomhet, som har været tillagt selskapets herværende repræsentant, skal ansees, som om den har været utøvet direkte av hovedkontoret i Stettin». Denne dommen er gammel, men den etablerer et viktig prinsipp som sier at kravet til «drives her» er oppfylt dersom virksomheten har ansatte i Norge. Dette er også støttet i faglitteratur hvor det avgjørende er om representanten driver virksomheten for deres regning og risiko[35].

På den andre siden eksisterer det rettsavgjørelser og internrettslige reguleringer som legger grunnlaget for at aktiviteter utført av kommisjonærer eller agenter i Norge ikke tilfredsstiller vilkåret til «drives her», jf. Rt. 1928 s. 1108. I disse tilfellene vil representanten utføre arbeid for egen regning og risiko, og derfor legger rettspraksis til grunn at slike representasjonsformer ikke burde ilegge kommittenten en begrenset skatteplikt. Dette fremkommer også av internrettslige regler i henholdsvis agenturloven §1 og kommisjonærloven §4[36]. Man kan også trekke analogier fra en høyesterettsdom fra 2011 (Dell-dommen), hvor spørsmålet var knyttet til om en kommittent hadde en begrenset skatteplikt til Norge. Her var det skatteavtalen mellom Irland og Norge som kom til anvendelse, men saksforholdet er også interessant ved anvendelsen av sktl. §2-3 (1) (b). I likhet med Rt. 1928 s .1108 konkluderte Høyesterett med at kommittenten (Dell Products) ikke hadde en begrenset skatteplikt til Norge, jf. punkt 3.6.4.

Konklusjonen er at «drives her» er oppfylt dersom virksomheten som drives i Norge kan identifiseres med den utenlandske virksomheten. I tillegg må en eventuell representant drive virksomheten for det utenlandske foretakets regning og risiko. Hvorvidt disse kriteriene er oppfylt avhenger av en konkret helhetsvurdering.

[35] (Naas, Bruusgaard, Ilstad, & Svensen, 2011, s. 305)
[36] Lov av 19.06.1992 nr. 56 Lov om handelsagenter og handelsreisende (agenturloven), Lov av 30.06.1916 nr. 1 Lov om kommisjon (kommisjonsloven)

«Bestyres herfra»

Videre er problemstillingen hva som skal til for at en virksomhet er omfattet av vilkåret «bestyres herfra» etter sktl. §2-3 (1) (b).

Ordlyden tilsier at man ved vurderingen av dette vilkåret må se på hvor de reelle styrefunksjonene blir utført. I følge norsk lovkommentar og annen juridisk litteratur har vilkåret «bestyres» en selvstendig betydning i de tilfellene hvor foretaket er ledet fra Norge, men hvor virksomhetsutøvelsen foregår i utlandet[37]. Hvorvidt det foreligger en bestyrelse beror imidlertid på en konkret vurdering av den/de norske deltakerne og deres reelle funksjoner[38]. Det er også av avgjørende betydning hvilke typer funksjoner som blir utøvd, og hvilken betydning disse har for virksomheten som sådan. Dette er også understreket av relevant rettspraksis på området, og Rt. 1957 s. 187 presiserer at det ikke er tilstrekkelig at den norske deltakeren utøver underordnede funksjoner. På den andre siden, og i tråd med drøftelsen under punkt 2.1.1, har en virksomhet alminnelig skatteplikt i landet dersom foretaket blir kontrollert på styrenivå i Norge. I disse tilfellene vil foretaket ha en skatteplikt til Norge for «all formue og inntekt her i riket og utlandet», jf. sktl. §2-2 (6). For å illustrere bestyrelsesfunksjonen ved et eksempel kan man tenke seg et tysk digitalt foretak som driver virksomhet i Sverige, men hvor den reelle ledelsen er i Norge. I disse tilfellene vil foretaket ha en skatteplikt til Norge for de svenske virksomhetsinntektene ettersom virksomheten i realiteten kontrolleres fra Norge.

Vilkåret til «bestyres herfra» er dermed oppfylt dersom det etter en helhetsvurdering fremkommer at virksomhet som drives i et annet land kontrolleres fra Norge. I disse tilfellene vil foretaket ha en begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. §2-3 (1) (b).

2.1.3 Skattlegging av digitale virksomhetsinntekter etter sktl. § 5-1 jf. § 5-30

Videre må det vurderes hvorvidt digitale virksomhetsinntekter som *sådan* kan skattlegges i Norge. Utgangspunktet i norsk skatterett er at *«enhver fordel vunnet*

[37] (Naas, Bruusgaard, Ilstad, & Svensen, 2011, s. 309)
[38] (Zimmer F. , 2009, s. 202)

ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente» skal skattlegges, jf. sktl. §5-1 (1). Sammenholdt med sktl. §5-30 gir disse bestemmelsene grunnlaget for å vurdere hvilke inntekter som har skatteplikt i Norge. Disse bestemmelsene inneholder en del vilkår som må drøftes videre for å kartlegge hvorvidt internrettslige regler gir grunnlag for å skattlegge virksomhetsinntekter fra digitale foretak.

En naturlig forståelse av «enhver fordel» omfavner alt som har økonomisk verdi. Denne forståelsen er også støttet av sktl. §5-30 hvor man går nærmere inn på hva som er å betrakte som «fordel vunnet ved virksomhet». En skatteleggelse av alt som har en økonomisk verdi er også i tråd med likhetsgrunnsetningen og nøytralitetsprinsippet. Disse hensynene står sterkt i norsk skattelovgivning, og det er viktig at virksomheter opplever skattesystemet som rettferdig og uten forskjellsbehandling.

«Virksomhet» er et ord som ikke er legaldefinert i skatteloven. Skattelovens §§5-30 og 5-31 eksemplifiserer «virksomhet» uten å gå nærmere inn på hva som omfattes av begrepet. Forarbeidene presiserer imidlertid at man må foreta en skjønnsmessig vurdering knyttet til hvorvidt en aktivitet skal kunne anses som «virksomhet» etter skattelovens regler[39]. I følge forarbeidene må det først og fremst være snakk om en aktivitet av et visst omfang og varighet. I tillegg vil aktiviteter med kortere varighet kunne bli ansett som virksomhet, men det beror på det enkelte tilfelle. Et annet vilkår er at aktiviteten må være utøvet for skattyters egen regning og risiko. Ved vurderingen av virksomhetsbegrepet må man her se på ansvarsforholdet for virksomheten. Til slutt må aktiviteten være av «økonomisk karakter» og «egnet til å gi overskudd». Aktiviteter av «økonomisk karakter» favner vidt, og det er således vanskelig å trekke noen klar grense for hva som faller innenfor og utenfor begrepet. Rettspraksis legger imidlertid føringer for hvordan «økonomisk karakter» skal forstås og anvendes etter internretten. Rt. 1985 s. 319 Ringstad understreker at *«det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten*

[39] Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 48

objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt». Høyesterett la i denne saken vekt på at det må foretas en konkret vurdering hvor det sentrale er å kartlegge hvorvidt virksomheten, fra et objektivt perspektiv, er egnet til å gi overskudd. Rt. 1958 s. 150 fastslo på sin side at fritidsaktiviteter og hobbyer ikke skulle omfattes av virksomhetsbegrepet.

Sktl. §5-30 er en ytterligere presisering av hovedregelen i sktl. §5-1. Sktl. §5-1 gir den prinsipielle avgrensningen, mens sktl. §5-30 nærmere angir hva som faller inn under «fordel vunnet ved virksomhet». Hvorvidt digitale foretak faller inn under denne bestemmelsen beror på om fordelen vunnet ved virksomhet er *«vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomhet»*. Ordlyden favner vidt, noe som betyr at man med «omsetning» sikter til alle former for inntekter i virksomheten. Etter en samlet vurdering mener vi at de aller fleste digitale foretak vil falle inn under bestemmelsene i sktl. §5-1 jf. §5-30. Digitale foretak er en type «virksomhet» som genererer sine inntekter ved å tilby tjenester eller varer ved bruk av en digital plattform. Som nevnt under punkt 1.5.2 vil slike virksomheter typisk være elektronisk handel, «app stores», skytjenester, betalingstjenester online, elektronisk annonsering og medievirksomhet på nett. Inntekter som genereres gjennom slike digitale plattformer, uavhengig av om det er plattform-bestillings- eller delingsøkonomi, er dermed å anse som skattepliktige virksomhetsinntekter etter sktl. §5-1 jf. §5-30. Hadde ikke lovverket favnet over slike virksomhetsinntekter ville den norske stat tapt milliarder av kroner. Sktl. §§5-1 jf. §5-30 gir dermed skattemyndighetene en utvidet myndighet til å skattlegge utallige typer av virksomhetsinntekter. Den digitale verden er i stadig utvikling, og hensynet til nøytralitet, kontinuitet og likhet bidrar til at slike inntekter også skal (og bør) skattlegges etter §5-1 jf. §5-30.

Konklusjonen er at digitale foretak er å anse som en virksomhet etter sktl. §5-1 dersom selskapet utøver aktiviteten for egen regning og risiko. I tillegg må aktiviteten være av en viss varighet, ha «økonomisk karakter» og være «egnet til å

gi overskudd». Det eksisterer dermed internrettslige regler som hjemler skatteleggelse av digitale foretak, jf. sktl. §5-1 (1) jf. §5-30.

Ovennevnte drøftelser illustrerer at det eksisterer internrettslige regler som hjemler en skatteleggelse av internasjonale foretak, og det er i utgangspunktet lik beskatningsplikt for tradisjonelle og digitale virksomheter. Regelverket er imidlertid utformet slik at multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell kan omgå regelverket og følgelig også unngå skatteplikt til Norge, jf. sktl. §2-3 (1) (b). Dette er i hovedsak en direkte konsekvens av kravet til fysisk tilknytning gjennom vilkåret «drives her», noe som fremgår av drøftelsen i punkt 2.1.2. Dette tilknytningskravet er dermed med på å skape en rettstilstand som favoriserer virksomheter med en digital modell, noe som også skaper uønskede konkurransevridninger. Denne problematikken kommer vi nærmere tilbake til i oppgavens del 3.

Etter norsk internrett er den overordnede konklusjonen at norske skattemyndigheter må akseptere at majoriteten av multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell unngår skatteplikt til Norge.

2.1.4 Samspillet mellom nasjonalt og internasjonalt regelverk

Det er viktig å merke seg at når et selskap har tilknytning til flere land, vil det også kunne anses som hjemmehørende i flere land etter deres interne skattelovgivning. Resultatet er at dobbeltbeskatning kan oppstå, og dette må således løses med utgangspunkt i intern lovgivning og eventuelle skatteavtaler. Er det inngått skatteavtale vil denne bestemme hvor et selskap skal anses hjemmehørende når intern lovgivning finner selskapet hjemmehørende i begge avtalestater. Bostedsbestemmelsene i de norske skatteavtalene er basert på artikkel 4 i OECDs mønsteravtale og vil således regulere dette. I henhold til artikkel 4 punkt 1 vil et selskap kunne være bosatt i begge land. Dobbelt avtalebosted må løses fordi mønsteravtalen kun tillater at et selskap er bosatt i ett land når skatteavtalen skal anvendes. Mønsteravtalen inneholder derfor en særskilt konfliktløsningsbestemmelse for dette formålet, jf. artikkel 4 punkt 3. Punkt 3.1.3 gjør rede for skatteavtaler og viser til at de fleste av Norges skatteavtaler er basert

på mønsteravtalen til OECD. Dette gjelder også for konfliktløsningsbestemmelsen for selskap i mange av de norske skatteavtalene[40].

Hvis den utenlandske skattyteren etter internrettslige vurderinger eller etter konfliktløsningsbestemmelser er hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med, reguleres skatteplikten av artikkel 7 i mønsterskatteavtalen. Vurderingene vil da være knyttet til vilkåret «fast driftssted». Videre vil det av artikkel 7 fremgå hvordan tilordning av fortjeneste til dette faste driftsstedet skal bestemmes[41]. Skatteavtaler kan derfor virke begrensende på norske skattemyndigheters beskatningsrett av selskap som etter internrettslige vurderinger er beskatningspliktige til Norge. Multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell vil, som vi kommer tilbake til i punkt 3.4, ikke oppfylle kriteriene knyttet til vilkåret «fast driftssted» og således ikke bli beskatningspliktige til Norge. Dette vil det gjøres nærmere rede for i del 3 av vår masteroppgave og er sentralt når vi skal vurdere vår problemstilling.

[40] (Finansdepartementet , 2017, s. 9)
[41] (NOU-2014:13, 2014, s. 332)

3. Internasjonal skatteretts betydning for norsk beskatningsrett av digitale foretak – nasjonalt og internasjonalt arbeid

Som konkludert i del 2 må norske skattemyndigheter akseptere den manglende beskatningen av multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell uten fysisk tilknytning til Norge. På tross av at flere multinasjonale foretak innehar en økonomisk tilstedeværelse i Norge, er de ikke beskatningspliktige til landet. En slik digitalisert virksomhetsmodell vil derfor kunne gi skattemessige fordeler. Digitalisering innebærer derfor økt risiko for at selskaper strukturerer seg på en skattemessig gunstig måte. I tråd med vår problemstilling vil vi derfor i denne delen undersøke hvorvidt det eksisterer tiltak som kan skape en mer rettferdig beskatning av disse selskapene.

I 2015 handlet nordmenn varer og tjenester på nett for over 70 milliarder norske kroner. Handel med tjenester utgjorde 52,2 % og varer sto for 43,3 % av denne omsetningen. På listen over de ti mest populære nettbutikkene er seks av ti enten utenlandske eller med utenlandsk opprinnelse. Internasjonal handel av varer og tjenester som leveres elektronisk er i vekst og det er forventet at denne veksten vil øke ytterligere i årene fremover. Tilsvarende er også internasjonal handel av fysiske varer over internett i vekst og utgjør i dag en betydelig andel av total nettvarehandel[42]. Dersom risikoene knyttet til beskatning av slike digitale virksomhetsmodeller ikke håndteres eller tas hånd om, er det ingen tvil om at dette vil virke negativt på det norske skattefundamentet. Nordmenns handel over internett representerer ikke et signifikant skatteøkonomisk problem i dag. Ses derimot denne summen i sammenheng med en forventet sterk fremtidig utvikling, både på dette området og i hele den digitale økonomien, er det grunn til bekymring. Det er vanskelig å skape et regelverk som vil fjerne alle insentiver og smutthull, og det er i tillegg utfordrende å koordinere dette arbeidet med andre internasjonale aktører. Likevel ser vi at det er flere tiltak som kan iverksettes for at norske skattemyndigheter, på en bærekraftig måte, vil være bedre tilpasset utviklingen i den digitale økonomien. I vår masteroppgave fokuserer vi ikke på et

[42] (Henriksen, Teigland, Risnes, & Lindberg, 2016, s. 7)

enkelt tiltak alene. Vi mener det er viktig å se på de forskjellige tiltakene i kombinasjon for å oppnå en bedre forståelse av dagens rettstilstand. På denne måten evner vi å kartlegge hvorfor lovendringer på dette rettsområdet er en tidkrevende prosess. I denne delen av vår masteroppgave skal vi derfor vurdere hvilke tiltak norske skattemyndigheter kan benytte seg av for å møte dagens utfordringer på en bedre måte, alene og sammen med andre internasjonale aktører.

3.1 Overskuddsflytting

Overskuddsflytting dreier seg om disposisjoner som reduserer hvor mye et selskap plikter å betale i skatt til Norge, og skjer på bekostning av andre skatteytere. Overskuddsflytting som ikke representerer faktisk verdiskapning vil derfor kunne svekke legitimiteten til skattesystemet i Norge. Overskuddsflytting vil i tillegg gi en fordel til multinasjonale selskaper sammenlignet med selskaper som utelukkende opererer nasjonalt[43]. Det er vanskelig å gi et presist estimat av overskuddsflytting i Norge. Det er imidlertid liten tvil om at multinasjonale foretak har sterke insentiver, og også en rekke muligheter, til overskuddsflytting mot land som har lavere eller ingen skatt. Scheel-utvalget mener derfor at overskuddsflytting reduserer det norske skattefundamentet[44].

Multinasjonale selskaper har flere metoder de kan benytte for overskuddsflytting. Vi har valgt å fokusere på omgåelse av vilkåret «fast driftssted», royaltybetalinger, verdsettelse av immaterielle eiendeler og prising av konserninterne transaksjoner. Disse metodene er de mest aktuelle for vår problemstilling ettersom digitale virksomhetsmodeller er særlig mobile. Skattemessige problemstillinger knyttet til multinasjonale selskapers bruk av digitale virksomhetsmodeller er derfor sterkt knyttet til de ovennevnte metodene. Måten multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell kan utnytte det manglende, men også komplekse regelverket, forenkler deres mulighet for skatteunngåelse. Det er også viktig å poengtere at det eksisterer utallige metoder

[43] (NOU-2014:13, 2014, s. 83)
[44] (NOU-2014:13, 2014, s. 112)

for overskuddsflytting, men det er ikke hensiktsmessig å ta for seg alle disse metodene i vår oppgave.

Dagens muligheter for overskuddsflytting krever at det internasjonale samfunnet samarbeider om mulige tiltak. Scheel-utvalget mener at Norge bør følge anbefalingene som kommer fra BEPS-arbeidet, nevnt her under punkt 3.6. Videre mener de at Norge bør iverksette tiltak på selvstendig grunnlag der dette er mulig[45]. Både tiltakene foreslått i BEPS-prosjektet og selvstendige tiltak er noe vi vil se videre på i denne delen av masteroppgaven.

3.1.1. Norsk Selskapsskattesats

En relativt høy skattesats i Norge gir insentiver til overskuddsflytting for multinasjonale selskaper. Muligheten for slik overskuddsflytting vil gi disse foretakene en fordel sammenlignet med selskaper som kun opererer nasjonalt. Dersom de effektive skattesatsene i Norge over en tidsperiode er signifikant høyere enn i andre sammenlignbare land, er det også en fare for at investeringsnivået i Norge vil avta. Regjeringen ønsker derfor å redusere selskapsskatten i Norge, slik at den ligger på et tilnærmet likt nivå som sammenlignbare land (eksempelvis Sverige og Danmark). Scheel-utvalgets forslag er derfor å redusere selskapsskatten fra 27 til 20 prosent[46]. Regjeringen anbefaler at man over en treårsperiode, fra 2016-2018, reduserer selskapsskattesatsen til 22 prosent[47]. Mange land har lavere skattesatser enn dette og det eksisterer også PTR knyttet til visse inntekter. Derfor forsvinner ikke insentivene for overskuddsflytting automatisk ved å redusere selskapsskattesatsen. Scheel-utvalget er derfor opptatt av at en slik reduksjon må skje i kombinasjon med andre tiltak[48]. Videre i vår masteravhandling vil vi fokusere på flere slike tiltak som er spesielt relevante for vår problemstilling.

[45] (NOU-2014:13, 2014, s. 113)
[46] (NOU-2014:13, 2014, s. 21)
[47] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 8)
[48] (NOU-2014:13, 2014, s. 22)

3.1.2. Den ulovfestede omgåelsesnormen

Formålet bak den ulovfestede omgåelsesnormen er å trekke grensen mellom akseptabel og uakseptabel skatteplanlegging, og er et resultat av høyesterettspraksis. Skattemyndighetene kan anvende denne normen dersom hovedformålet med disposisjonen har vært å spare skatt[49]. I tillegg må man foreta en helhetsvurdering hvor man drøfter hvorvidt disposisjonen strider mot skattelovgivningens formål[50].

Det rettslige spørsmålet er hvorvidt en lovfesting av den ulovfestede omgåelsesnormen ville forenklet skattemyndighetenes arbeid mot uønsket skatteplanlegging- og overskuddsflytting. Hvorvidt omgåelsesnormen skal lovfestes har vært et omdiskutert tema de siste årene. Scheel-utvalget er positive til en lovfesting av dette vilkåret, og Fredrik Zimmer har på vegne av utvalget utredet spørsmålet nærmere[51].

En lovfesting av omgåelsesnormen vil blant annet gjøre normens innhold tydeligere og mer forutsigbar. I tillegg vil omgåelsesregelens forhold til legalitetsprinsippet bli avklart, noe som er av prinsipiell betydning[52].
På den andre siden finnes det utallige måter å drive skatteplanlegging på. Derfor vil det være en vanskelig, og nærmest umulig, oppgave å få lovfestet omgåelsesnormen på en tilfredsstillende måte. Det finnes allerede spesielle omgåelsesregler i norsk skattelovgivning som tar sikte på å motvirke bestemte typer for skatteplanlegging (f.eks. NOKUS-reglene i sktl. §10-60 flg.). Zimmer understreker at slike regler er nødvendige, men som følge av en dynamisk verden er de neppe tilstrekkelige i det lange løp[53].

Den ulovfestede omgåelsesregelen er av en mer generell karakter, og det vil være en vanskelig oppgave å lovfeste denne på en tilfredsstillende måte. Dette er også

[49] Rt. 2014 s 227 (Tangen 7), Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime), Rt. 2007 s. 209 (Hex)
[50] (Innst.273-S, 2016, s. 34)
[51] (Zimmer F. , NOU 2016: 5 - Omgåelsesregel i skatteretten, 2016)
[52] l.c. s. 11
[53] (Zimmer F. , NOU 2016: 5 - Omgåelsesregel i skatteretten, 2016, s. 11)

underbygget av en dynamisk og digital økonomi hvor behovet for en mer generell norm uten bokstavtolkning kan være mest hensiktsmessig på sikt.

3.1.3. Skatteavtaler og informasjonsutveksling

Multinasjonale foretak vil kunne bli skattepliktig for samme inntekt i flere land ved grenseoverskridende transaksjoner og disposisjoner. Dobbeltbeskatning vil virke negativt på aktiviteter og investeringer på tvers av landegrenser. Formålet med skatteavtaler er å motvirke slik dobbeltbeskatning, samtidig som de ønsker å ha en preventiv effekt på selskapers forsøk på å omgå skatt. Skatteavtaler utarbeides for å regulere hvordan skattegrunnlaget skal fordeles mellom avtalepartene, og Norge har inngått skatteavtaler med rundt 90 land. De fleste av avtalene er for Norges del utarbeidet med utgangspunkt i OECDs mønsteravtale. Resterende avtaler bygger på FNs mønsteravtale, som skiller seg fra OECDs mønsteravtale ved at en større del av beskatningsretten tilfaller kildestaten. For å hindre skatteunngåelse har Norge også inngått en rekke avtaler om informasjonsutveksling med land hvor det ikke foreligger skatteavtale[54].

Det er muligheter for å forebygge dobbeltbeskatning både internrettslig og folkerettslig (via skatteavtaler). Land kan unngå internasjonal dobbeltbeskatning ved å benytte seg av to metoder; unntaks- og kreditmetoden. Unntaksmetoden innebærer at beskatningsrett tilfaller enten kildelandet eller bostedslandet. Kreditmetoden går ut på at en inntekt kan beskattes i begge land, men skattyter har samtidig mulighet til å kreve fradrag for skatt i bostedslandet for skatt betalt i kildelandet. Slik rett må hjemles internrettslig, men avtales også gjerne gjennom skatteavtaler. Kreditmetoden innebærer som oftest krav til et begrenset kreditfradrag ved at fradraget settes til det laveste av utregnet skatt i bostedslandet og betalt skatt i kildelandet. De fleste land velger slike begrensede kreditfradrag for å unngå at kildelandet får sterke insentiver til å skattlegge utlendingers inntekt høyt. Begrenset kreditfradrag er som regel også utgangspunktet i Norges skatteavtaler, og er med på å sørge for at kreditfradraget ikke skal kunne overstige

[54] (NOU-2014:13, 2014, s. 52)

den norske skatten på inntekten. Imidlertid vil fritaksmetoden som oftest sørge for at dobbeltbeskatning unngås[55].

OECDs mønsteravtale består av 31 artikler. Disse skal gjøre rede for omfanget av konvensjonen og hvem den gjelder for, den definerer en del begreper som benyttes og innehar bestemmelser om hvordan inntekt og kapital skal beskattes. Mønsteravtalen inneholder i tillegg metoder som kan benyttes for å eliminere dobbeltbeskatning, samt spesielle bestemmelser nyttige for skatteformål[56]. I det følgende vil vi trekke frem de artiklene som vi mener er mest relevante for vår problemstilling.

Mønsterskatteavtalen artikkel 4 punkt 1 regulerer hvor en person etter skatteavtalen skal anses bosatt og skattepliktig. Det kan imidlertid oppstå dobbeltbosatte selskaper og derfor finnes det en konfliktløsningsbestemmelse i artikkel 4 punkt 3. Det fremgår av denne at i slike tilfeller vil et selskap anses hjemmehørende der selskapet har sin effektive ledelse. I aksjonspunkt 6 i BEPS-pakken er det foreslått og anbefalt en endring av denne paragrafen, noe vi vil komme tilbake til i punkt 3.6.3. Per dags dato er kommentarene til artikkel 4 i mønsteravtalen fortsatt gjeldende. De viser til at den effektive ledelse er der nøkkelpersoner og kommersielle avgjørelser i all hovedsak tas, og som er nødvendige for å drive virksomheten. I vurderingen er det viktig at alle relevante fakta og situasjonsfaktorer inkluderes. Et selskap kan ha sin ledelse flere steder, men den effektive ledelsen kan kun være lokalisert på et sted samtidig[57]. Det er antatt at dette er sammenfallende med vurderingen av hvorvidt et selskap stiftet i utlandet er hjemmehørende i Norge[58]. De foreslåtte endringene i forbindelse med hjemmehørendebegrepet i Norge vil etter vår oppfatning fortsatt være sammenfallende med mønsteravtalen, jf. punkt 2.1.1 og 3.6.3. De norske skatteavtalene som ikke inneholder denne konfliktløsningsbestemmelsen, har en

[55] (NOU-2014:13, 2014, s. 64)
[56] (OECD, 2015e, ss. M-3-4)
[57] (OECD, 2015e, ss. C(4)-8)
[58] (NOU-2014:13, 2014, s. 37)

konfliktløsningsregel som søker å avgjøre dobbeltbosatt selskap ved minnelig avtale (MAP)[59].

Artikkel 5 og 7 i mønsterskatteavtalen er også bestemmelser som er spesielt viktige for vår problemstilling. Virksomhetsoverskudd i et selskap skal kun være gjenstand for beskatning hos en avtalepart, med mindre dette selskapet samtidig driver virksomhet gjennom et fast driftssted hos den andre avtaleparten[60]. Artikkel 5 definerer begrepet «fast driftssted» («permanent establishment») og er derfor sentral for å avgjøre til hvilket land et selskap har beskatningsplikt[61]. Det er en rekke utfordringer knyttet til dagens økonomi og tolkningen av vilkåret «fast driftssted». Dette er noe som diskuteres flere steder i denne oppgaven, og spesielt under punkt 3.4.

Multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell vil i stor grad bestå av immaterielle eiendeler. Artikkel 12 i mønsterskatteavtalen søker å regulere beskatning for leie av slike immaterielle eiendeler, såkalt royaltyinntekt. Av denne bestemmelsen fremgår det at royalty som skriver seg fra en stat, bare skal skattlegges i den staten hvor den virkelige rettighetshaver er bosatt, jf. artikkel 12 punkt 1. Punkt 1 i artikkel 12 kommer derimot ikke til anvendelse hvis den virkelige rettighetshaver til royaltyen driver virksomhet gjennom et fast driftssted i et land rettighetshaveren ikke selv er bosatt. I dette tilfellet vil det være artikkel 7 som er gjeldende for å avgjøre beskatningsrett, jf. artikkel 12 punkt 3[62]. Det er særlige utfordringer knyttet til verdsettelse av immaterielle eiendeler og beskatning av royaltybetalinger i multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell. Royalty er derfor også spesielt viktig for vår problemstilling, og vi vil redegjøre for utfordringer knyttet til behandling av royalty både internrettslig og internasjonalt under punkt 3.2.

[59] (Finansdepartementet , 2017, s. 9)
[60] (OECD, 2015e, ss. M-22)
[61] (OECD, 2015e, ss. M-16)
[62] (OECD, 2015e, ss. M-35)

Det er store utfordringer knyttet til anvendelse av skatteavtaler på virksomhetsoverskudd fra digitale varer og tjenester[63]. Det store internasjonale nettverket av skatteavtaler kan misbrukes av store multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell for å unngå skatt. BEPS-prosjektet forsøker å forhindre at noen urettmessig oppnår fordeler i kraft av skatteavtaler, noe vi kommer tilbake til i gjennomgangen av BEPS, og spesielt gjennom aksjonspunkt 6.

Det komplekse nettverket av skatteavtaler og internrettslige regler, sammen med arbeidet som har vært gjort for å hindre dobbeltbeskatning, har bidratt til at det har oppstått smutthull i regelverket. Flere store multinasjonale selskaper utnytter dette og har i dag en effektiv skattesats nær null, omtalt som dobbel ikke-beskatning. Dette medfører behov for tiltak som kan hindre nettopp dette, uten at det fører til dobbeltbeskatning. Videre i del 3 skal vi gjøre rede for strategiene disse selskapene benytter seg av og tiltak som kan iverksettes, både nasjonalt og internasjonalt, for å hindre dobbel ikke-beskatning.

3.2 Immaterielle eiendeler og royalty

Royalty defineres tradisjonelt sett som betalinger for leie av immaterielle eiendeler. I vår oppgave er det særlig utleie av patenter, varemerker og programvare som er viktig. Utgangspunktet er at royaltybetalinger skattlegges som virksomhetsinntekt for norske skattytere når den mottas fra en norsk bruker eller bruker i utlandet. Videre er hovedregelen at en slik betaling innebærer en rett til fradragsføring når den går til en eier eller mottaker i Norge, eller til utlandet. Internrettslig er det verken hjemmel for å skattlegge denne betalingen på mottakers eller betalers hånd[64]. Dette vil utgjøre et problem ved grenseoverskridende transaksjoner fordi det muliggjør uønsket overskuddsflytting. Skattemessige utfordringer knyttet til behandlingen av royalty er derfor av spesiell betydning for vår problemstilling.

[63] (NOU-2014:13, 2014, s. 100)
[64] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 85)

Immaterielle eiendeler representerer særlig mobile skattegrunnlag og royaltybetalinger benyttes derfor ofte ved overskuddsflytting. I 2011 ble det i norske selskap fradragsført royaltybetalinger på nær 9 mrd. kroner. Rundt 5 mrd. kroner av disse knytter seg til fradragsføring i selskaper som må levere skjema for interne transaksjoner over 10 mill. kroner. Dette er tall som omfatter alle royaltybetalinger, både grenseoverskridende og nasjonale transaksjoner. Det er imidlertid viktig å påpeke at disse tallene kun reflekterer royaltybetalinger fra selskap som oppfyller vilkårene til fast driftssted i Norge. Innenfor både nasjonal og internasjonal skatterett representerer derfor spørsmål om hvordan og hvor royalty skal beskattes, sentrale økonomiske problemstillinger[65].

Multinasjonale selskaper har mulighet til å flytte immaterielle eiendeler mellom konsernselskap. Konsernselskapet som er oppført som eier av de immaterielle eiendelene, kan belaste andre konsernselskap for bruk av disse eiendelene. Eierselskapet er ofte hjemmehørende i et land som har lav eller ingen skatt på slike inntekter, og gjerne med få eller ingen ansatte. Den immaterielle eiendelens verdi vil derfor være sterkt avhengig av betalinger fra andre konsernselskaper. I dagens økonomi er immaterielle eiendeler ofte viktige verdidrivere, noe som gir svært høye royaltybetalinger. Resultatet er at inntekten fra bruk av disse eiendelene tilfaller selskapet som eier eiendelen og ikke selskapet som står for verdiskapningen. Dette gir derfor insentiver til å flytte immaterielle eiendeler til selskap hjemmehørende i land som har en skattemessig gunstig beskatning av slik inntekt. Organisasjonsstrukturen til store multinasjonale selskap viser at immaterielle eiendeler i stor grad er plassert i slike land. I prosessen med å utvikle disse immaterielle eiendelene er det ofte behov for kompetent arbeidskraft, infrastruktur og betalingsdyktige markeder. Slike immaterielle eiendeler kan derfor gjerne utvikles i Norge, men fravær av kildeskatt gir insentiver til å flytte disse eiendelene herfra for å unngå beskatningsplikt til norske skattemyndigheter. For å motvirke slik overskuddsflytting og for å hindre dobbel ikke-beskatning av

[65] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 86)

mobile inntekter, mener Scheel-utvalget at det er behov for særlige skatteregler for royalty[66].

I motsetning til Norge har flere land, gjennom sin internrett, hjemlet kildebeskatning av royaltybetalinger og også inntatt en slik adgang i sine skatteavtaler[67]. Scheel-utvalget foreslår at det også i Norge innføres en hjemmel som ilegger kildeskatt for bruk av immaterielle rettigheter, og at dette også skal omfatte leie av noen typer fysiske eiendeler. Dette vil således være en utvidelse av den tradisjonelle definisjonen av royalty. Bakgrunnen for dette er at Scheel-utvalget mener at det også er insentiver til å benytte leiebetalinger av fysiske eiendeler til overskuddsflytting[68]. Uten en slik definisjonsutvidelse vil det både være insentiver og muligheter for selskaper til å omgå slik kildeskatt. Videre fremgår det at dette er et tiltak som kan bidra til å hindre overskuddsflytting gjennom å redusere skattemessige insentiver til at selskaper setter for høy pris på en royaltybetaling. Utvalget mener at kildeskatt på royalty vil motvirke dobbel ikke-beskatning i de tilfellene mottaker er hjemmehørende i et land som ikke skattlegger inntektene. Immaterielle eiendeler som stilles til disposisjon fra en utenlandsk eier til en norsk eier, bidrar til virksomhetsfortjenesten i Norge. Scheel-utvalget mener derfor at denne royaltyen har nær tilknytning til landet. Derfor er det også rimelig at Norge skal ha rett til å beskatte en andel av avkastningen som kommer fra verdiskapning ved bruk av eiendelen i Norge[69].

En slik eventuell internrettslig hjemmel for kildeskatt på royalty kan benyttes overfor land som Norge ikke har skatteavtale med, ofte lavskatteland. Grunnet manglende internrettslig regulering har utgangspunktet i skatteavtaler vært at Norge ikke har ønsket kildebeskatning av royalty. Skatteavtaler vil derfor virke begrensende for betydningen av en slik hjemmel. Kortsiktig vil derfor betydningen av dette være å hindre en direkte overskuddsflytting til land Norge ikke har skatteavtale med. Likevel problematiseres det i rapporten fra Scheel-

[66] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 86)
[67] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 85)
[68] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 87)
[69] (NOU-2014:13, 2014, s. 186)

utvalget at royalty kan kanaliseres via tredjeland vi har skatteavtale med, til land som i utgangspunktet vil omfattes av en slik ny regel[70]. På bakgrunn av dette mener vi at skatteavtalene med en del land også bør reforhandles. Kildeskatten vil kunne få et større anvendelsesområde dersom en slik reforhandling fører til at kildeskatten ikke lenger er avskåret i kraft av disse avtalene. Det fremgår også av rapporten til Scheel-utvalget at en kildeskatt på royalty bør gjelde både betalinger fra selskaper som er hjemmehørende i Norge og utbetalinger fra faste driftssteder i Norge[71]. Dette understreker viktigheten av å endre kriteriene for å oppfylle vilkårene for «fast driftssted» slik at multinasjonale selskap med en digital virksomhetsmodell også omfattes av en slik hjemmel.

Internasjonalt eksisterer det motstridende oppfatninger knyttet til hvor denne royaltyinntekten skal skattlegges. Slik kildeskatt anbefales ikke i OECDs mønsteravtale hvor beskatningen kun skal skje der reell eier («beneficial owner») er hjemmehørende. På den andre siden åpner FNs mønsteravtale for slik kildebeskatning[72]. Det er viktig å merke seg at selv om OECDs mønsterskatteavtale i utgangspunktet ikke anbefaler denne kildeskatten, fremgår det av kommentarene til artikkel 12 at en kontraktstat ikke skal gi opp slik beskatningsrett hvis konsekvensen blir at denne betalingen ikke beskattes i det hele tatt. Dette vil være i strid med formålet til skatteavtalene. Slike avtaler inngås for å unngå dobbeltbeskatning, og en manglende kildebeskatning vil i noen tilfeller føre til dobbel ikke-beskatning. Noen land har lav beskatning eller ingen beskatning av royalty, og i slike tilfeller bør kildebeskatning inntas i de enkelte skatteavtalene[73].

En innføring av en internrettslig hjemmel for kildeskatt på royalty vil innebære visse usikkerhetsmomenter mot EU/EØS-retten. Normalt vil kildeskatter ilegges uten fradrag for tilhørende kostnader, såkalt bruttoskatt. Nasjonalt vil royalty skattlegges som et nettogrunnlag, dvs. med fradragsrett, og EØS-retten vil derfor

[70] (NOU-2014:13, 2014, s. 188)
[71] (NOU-2014:13, 2014, s. 191)
[72] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 85)
[73] (OECD, 2010, s. 220)

kunne kreve at en utenlandsk mottaker også bør ha en slik rett. EU-domstolen og EFTA-domstolen har ikke tatt stilling til en passiv inntekt som royalty, men av annen rettspraksis fremgår det at det må gis fradrag for kostnader direkte knyttet til inntekt ved kildeskatt, jf. Scorpio C-290/04 og Centro Equestre C-345/04. Flere ulike alternativer vurderes i forhold til hvilke EØS-tilpasninger som er nødvendige. For å motvirke at selskaper kan benytte seg av EØS-land for å unngå beskatning, anbefaler Scheel-utvalget at en kildeskatt på royalty bør være så vidtgående som EU/EØS-retten tillater[74]. Dette er en anbefaling vi er enige i.

Finanskomiteen er enig med Scheel-utvalget i at det er viktig å motvirke overskuddsflytting. Deres oppfatning er at kildeskatt på royalty vil være hensiktsmessig for å unngå dobbel ikke-beskatning i de tilfellene hvor prisen er markedsmessig, men går til et lavskatteland. De stiller seg derfor bak Scheel-utvalget og ser behovet for særskilte regler for å motvirke overskuddsflytting. De vil derfor videre utrede forslag om innføring av en internrettslig hjemmel for å ilegge kildeskatt på royaltybetalinger[75]. Finanskomiteen er videre enig med skatteutvalget i at en slik hjemmel bør være så vidtgående som EØS-retten tillater[76]. Komiteen slutter seg til at regjeringen skal jobbe videre for å implementere dette ved hjelp av hensiktsmessige tiltak[77]. En innføring av kildeskatt på royalty er likevel ikke en del av finanskomiteens forslag. Det er kun et forslag fra et av medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti i Innst.273 S. Forslaget lød slik: *«Stortinget ber regjeringen foreslå å innføre kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger»*. Dette forslaget ble nedstemt i Stortinget 31. mai 2016 med 98 mot 4 stemmer[78].

Det fremgår av argumentasjonen knyttet til prosessen med å redusere selskapsbeskatning at det er gunstig å ligge på et tilnærmet likt skattenivå som sammenlignbare land. Slike sammenlignbare land, eksempelvis Island, Finland og Danmark, har innført kildebeskatning av royalty. Det bør nevnes at Danmark og

[74] (NOU-2014:13, 2014, s. 189)
[75] (Innst.273-S, 2016, s. 32)
[76] (Innst.273-S, 2016, s. 33)
[77] (Innst.273-S, 2016, s. 36)
[78] (Stortinget, 2016, s. 3549)

Finland bare ilegger slik kildebeskatning så lenge det er i tråd med EUs rente- og royaltydirektiv[79]. Vi mener likevel at denne argumentasjonen er overførbar til dette området, og at prosessen med å innføre kildeskatt på royalty har tatt for lang tid.

Det fremgår av høringssvarene til Scheel-utvalgets rapport at en rekke høringsinstanser har uttalt seg positivt til en innføring av kildeskatt på royalty. På tross av at flere peker på utfordringer og manglende utredninger, er de fleste av den oppfatning at det kreves særskilte regler for å motvirke overskuddsflytting. Scheel-utvalget mener kildeskatt på royalty kan bidra til dette. Skattedirektoratet er enig med utvalget og mener at særlige skatteregler for royaltybetalinger er nødvendig for å hindre overskuddsflytting[80]. Skattebetalerforeningen støtter i prinsippet også dette forslaget, men fremhever at betydningen av en slik hjemmel foreløpig vil begrenses av inngåtte skatteavtaler. De mener likevel at kildeskatt vil være fornuftig og en god måte å sikre det norske skattefundamentet på, særlig der inntekter kanaliseres til lavskatteland[81]. Tore Bråthen ved Handelshøyskolen BI ser både fordeler og ulemper med en slik innføring. De påpeker spesielt ulempen knyttet til at kildeskatten på royalty som foreslås innført er en bruttoskatt og således kan slå hardt ut. De mener likevel forslaget er fornuftig, særlig fordi den manglende internrettslige hjemmelen gjør Norge til et potensielt gjennomstrømningsland ved «treaty shopping»[82].

I motsetning til høringsinstansene nevnt over, er revisorforeningen skeptiske til å innføre kildeskatt på royalty nå. De mener at forslaget er for dårlig utredet og peker på usikkerheten mot EØS-retten. I tillegg er de av den oppfatning at man bør avvente anbefalingene fra BEPS-prosjektet[83]. NHO er heller ikke støttende til Scheel-utvalgets forslag slik det fremgår av rapporten og mener konsekvensene av å innføre kildeskatt på royalty er for usikre uten nærmere utredninger. De mener

[79] (NOU-2014:13, 2014, s. 187)
[80] (Magnus, 2015, s. 6)
[81] (Virik & Lothe, 2015, s. 3)
[82] (Bråthen, Tore (Institutt for regnskap, revisjon og jus), 2015, s. 8)
[83] (Hanstad & Brandsås, 2015, s. 4)

videre at det bør vurderes om en eventuell endring skal begrenses til betalinger til lavskatteland[84].

Vi er kritiske til at arbeidet med en innføring av kildeskatt på royalty ikke har kommet lengre. I Innst. 273 S til Stortinget fra Finanskomiteen kommer det frem at «*departementet tar sikte på å sende på høring et forslag om kildeskatt på royalty- og leiebetalinger*»[85]. Vi finner denne formuleringen vag og ødeleggende for fremdriften i å implementere kildeskatt på royalty. Vår oppfatning er at slike formuleringer er med på å utsette en internrettslig endring som kan være hensiktsmessig for å hindre uønsket overskuddsflytting. Scheel-utvalget og en rekke andre høringsinstanser uttaler seg positivt til innføring av kildeskatt på royalty. I denne sammenheng er det også viktig å påpeke at slike høringsinstanser ofte har egeninteresse i å stille seg positiv eller negativ til slike forslag. Det er relevant å se på hvilken innstilling høringsinstanser med faglig tyngde har til ulike foreslåtte tiltak. Vi stiller oss derfor kritiske til at arbeidet med å innføre en intern hjemmel for slik kildeskatt ikke har kommet lenger. Vi har forståelse for at endringer tar tid, men etter vår mening burde det vært nedsatt et utvalg for å utrede konsekvensene av en innføring av kildeskatt på royalty. En slik utredning vil deretter kunne bli sendt direkte på høring for å avgjøre hvorvidt dette totalt sett vil være et hensiktsmessig tiltak eller ikke. Basert på diskusjonen over er vår oppfatning at en slik utredning og påfølgende høring sannsynligvis ville ført til en internrettslig hjemmel for kildeskatt på royalty.

3.3 Internprising

Internprising er en betegnelse som brukes når nærstående parter skal prise transaksjoner som foregår mellom disse. Betegnelsen brukes oftest om transaksjoner mellom mor- og datterselskap og mellom søsterselskap i et konsern, men brukes også ved transaksjoner mellom andre nærstående. I motsetning til transaksjoner mellom uavhengige parter vil ikke denne prisen bestemmes av markedet. Et multinasjonalt foretak vil derfor ha økonomiske insentiver til

[84] (Lund, 2015, s. 20)
[85] (Innst.273-S, 2016, s. 33)

internprising som sikrer lavest mulig total skattebelastning. Forskjeller i skattesatser mellom land bidrar til at et slikt selskap vil søke å fradragsføre utgifter i høyskatteland og inntektsføre inntekter i lavskatteland.

Armlengdeprinsippet er etablert for å sikre at transaksjonsprisen mellom nærstående parter tilsvarer prisen mellom uavhengige parter. Dette prinsippet innebærer at internpriser skal fastsettes etter markedsforhold, slik det automatisk er for transaksjoner mellom uavhengige parter. Målsetningen er å unngå at selskaper fastsetter kunstige internpriser og dermed unngår skatt. Armlengdeprinsippet er nedfelt i sktl. § 13-1, og kommer til anvendelse både mellom nærstående parter i Norge og hvis en av partene er hjemmehørende i utlandet. Imidlertid kommer sktl. § 13-1 ikke til anvendelse ved transaksjoner innen samme enhet, slik som transaksjoner mellom hovedkontor og fast driftssted[86].

Det er internasjonal oppslutning om at armlengdeprinsippet bør benyttes ved fordeling av skattegrunnlag i grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående parter. Norges skatteavtaler inneholder derfor bestemmelser i samsvar med dette og i tråd med OECDs mønsteravtale. Retningslinjer for hvordan dette prinsippet skal praktiseres er derfor utviklet av OECD og har internrettslig virkning i Norge. Disse er navngitt OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (TPG). I tilfeller som ikke reguleres av verken skatteavtaler eller av sktl. §13-1 skal det tas hensyn til TPG i den grad de er hensiktsmessige[87].

Internprising er en kjent metode for overskuddsflytting. Flere saker skatteetaten har arbeidet med gir indikasjoner på at skatteplanlegging gjennom fiktive internpriser er utstrakt i Norge[88]. På denne måten vil multinasjonale foretak kunne flytte overskudd fra land med høy skatt til land med lavere skatt og ender opp med å betale lite eller null skatt. Dette innebærer at det ikke blir like konkurransevilkår

[86] (NOU-2014:13, 2014, ss. 47 - 48)
[87] (NOU-2014:13, 2014, ss. 47 - 48)
[88] (NOU-2014:13, 2014, s. 112)

mellom tilknyttede foretak og uavhengige foretak. Internasjonalt arbeides det for å få mer rettferdige retningslinjer på dette området, og større krav til internprisingsdokumentasjonen skal bidra til mer rettferdige konkurransevilkår. Dette arbeidet gjøres det nærmere rede for under punkt 3.6.5 og 3.6.6.

3.4 Vilkåret «fast driftssted», «permanent establishment»

3.4.1. «Fast Driftssted» - «Permanent establishment»

Begrepet «fast driftssted», «permanent establishment», er sentralt i flere skatteavtaler. Under punkt 2.1.2 er det gjort en internrettslig vurdering hvor det fremgår at utenlandske foretak som oppfyller vilkårene i sktl. §2-3 (1) (b) er skattepliktige til Norge. I de tilfellene hvor det foreligger en skatteavtale, vil imidlertid vilkårene fastsatt i denne gå foran internrettslige regler. Skatteavtalene tar utgangspunkt i vilkåret «fast driftssted» når det skal vurderes hvorvidt et utenlandsk selskap har begrenset skatteplikt til Norge.

Definisjonen av «fast driftssted» i Norges skatteavtaler er i overensstemmelse med OECDs Mønsteravtale artikkel 5. Begrepet tolkes litt snevrere enn «drives eller bestyres», jf. sktl. §2-3 (1) b, noe som medfører en redusert internrettslig beskatningsrett for Norges del[89]. Hvorvidt vilkåret «fast driftssted» oppfylles er knyttet til tre bestemte kriterier. For det første må det eksistere et forretningssted. Det andre vilkåret som må oppfylles er at dette stedet må være fast. For å vurdere om dette andre vilkåret oppfylles er det hensiktsmessig å dele opp i et stedskrav og et tidskrav. Når det gjelder stedskravet avhenger oppfyllelsen av om det dreier seg om et bestemt geografisk sted. Tidskravet oppfylles hvis dette forretningsstedet er lokalisert på samme sted i et visst tidsrom. For det tredje må det utenlandske selskapets virksomhet utøves gjennom dette faste forretningsstedet[90]. Hensikten med vilkåret «fast driftssted» er å sikre at eksempelvis Norge vil ha beskatningsrett overfor en virksomhet som benytter seg av norsk infrastruktur i sin verdiskapning.

[89] (Brudvik, 2016, s. 134)
[90] (Brudvik, 2016, s. 135)

3.4.2. «Fast driftssted» vs. «signifikant økonomisk nærvær»

Den digitale økonomien er et resultat av de store endringene IKT-revolusjonen har brakt med seg. Verdiskapningsprosessen er endret og dette bringer også med seg utfordringer knyttet til hvordan multinasjonale selskaper kan beskattes. Den digitale økonomien kjennetegnes blant annet av høy mobilitet og verdiskapning på tvers av landegrenser[91]. Den digitale økonomien er særlig avhengig av immaterielle eiendeler og bruker store mengder data. Immaterielle eiendeler er svært mobile og skaper kompliserte problemstillinger. Det er vanskelig å avgjøre i hvilken jurisdiksjon verdiskapningen faktisk inntreffer[92]. Dette vil gjøre det enklere for et selskap å tilegne verdiskapningen til den jurisdiksjonen med lavest effektiv skattesats. Flere mener at multinasjonale selskaper bør beskattes i det landet hvor verdiskapende aktiviteter foregår. Med dette synspunktet reises det flere utfordrende problemstillinger. Kriteriene for å oppfylle vilkåret «fast driftssted» er ikke tilpasset dagens teknologiske verdiskapning, som ofte foregår uten fysisk tilknytning til f.eks. produksjonslokaler. Verdiskapningen vil også i tilfeller være grenseoverskridende, noe som gjør det vanskelig å fastslå reell geografisk tilknytning.

I det følgende vil vi gi et eksempel på manglende skatteplikt når et foretak i all hovedsak har en digital virksomhetsmodell. Et utenlandsk konsern har et ønske om å etablere seg i det norske markedet ved å selge møbler her. Konsernet velger å organisere seg slik at varene vises fysisk for kundene ved bruk av lokaler i Norge. Bestilling og betaling må derimot skje elektronisk via en server som er lokalisert i utlandet. Kundene får varene direkte levert fra et lager i utlandet, eller de kan eventuelt leveres over disk i visningslokalet. Etter internrettslige regler er virksomheten skattepliktig til Norge, men begrensningene som følger av skatteavtale og kravene for å oppfylle vilkåret «fast driftssted» fører til at det ikke blir etablert slikt fast driftssted i Norge. Etter skatteavtalen vil nemlig slik aktivitet forstås som forberedende karakter, noe som medfører at kildestaten Norge ikke har rett til å beskatte disse inntektene, jf. punkt 3.6.4. Sammenligner man den

[91] (OECD, 2015a, s. 11)
[92] (OECD, 2015a, s. 16)

reelle aktiviteten med tilfellet hvor bestilling og betaling av varer skjer via en server plassert i Norge, vil det ikke være store forskjeller[93]. Dette er også drøftet i den internrettslige delen, jf. oppgavens punkt 2.1.2. Det at selskaper kan bygge opp organisasjonsstrukturer på en slik måte for å unngå skatt understreker viktigheten av å modernisere vilkårene knyttet til fast driftssted for å imøtekomme «gråsone»-problemstillinger i internasjonal skatterett. Dette er viktig for å tilpasse skattesystemet til dagens digitale økonomi og den digitale virksomhetsmodellen mange multinasjonale foretak opererer med. Skjer det ingen endring vil det gi økonomiske insentiver til at andre foretak vil undersøke om de også med fordel kan benytte seg av en digital virksomhetsmodell.

BEPS-rapporten og aksjonspunkt 1 adresserer, som nevnt i punkt 3.6.1, skatteutfordringer knyttet til den digitale økonomien. De har derfor utarbeidet det alternative vilkåret «signifikant økonomisk nærvær». På tross av at dette forslaget ikke er med i OECDs endelige anbefalinger er det et vilkår som Norge og andre land har mulighet til å innta internrettslig, eller ta i bruk i sine skatteavtaler. Vilkåret «signifikant økonomisk nærvær» gir norske skattemyndigheter muligheten til å skattlegge utenlandske digitale virksomheter, noe som fraviker dagens rettstilstand, jf. del 2. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at terskelen for skatteplikt til et land er lavere når man tar utgangspunkt i «signifikant økonomisk nærvær» fremfor «fast driftssted». Det avgjørende er om virksomheten har en tilknytning til Norge, og hvorvidt man faktisk genererer inntekter i landet. Kriteriet «signifikant» stiller imidlertid krav til at verdiskapningen i Norge må være av en viss størrelsesorden for at virksomheten er å anse som skattemessig hjemmehørende her. Flere selskaper med en digital virksomhetsmodell har per dags dato begrenset økonomisk tilstedeværelse i Norge, men slik trenger det ikke være i fremtiden.

Som følge av vår digitale verden mener vi at en implementering av «signifikant økonomisk nærvær» vil kunne virke mer formålstjenlig, og at det ville ført til en mer rettferdig skatteleggelse av utenlandske foretak. Vilkåret «signifikant

[93] (NOU-2014:13, 2014, s. 110)

økonomisk nærvær» ville således bidratt til at store aktører som Facebook og Google ble skattepliktige til Norge for sine annonseinntekter.

På den andre siden kan en slik skattlegging føre til at internasjonale aktører ikke ønsker å tilby Norge sine varer og tjenester slik de gjør i dag. Vi ser likevel på denne skatteunngåelsen som et signifikant samfunnsøkonomisk problem, og mener derfor at ytterligere reguleringer på området vil være nødvendig for å sikre en bærekraftig, økonomisk utvikling. Dagens rettstilstand bidrar til å presse ut mindre, nasjonale aktører som ikke har mulighet til å drive virksomhet med like forutsetninger som de store og mektige aktørene. Dette vil kunne ha negative virkninger både for innovasjon og ønsket om å skape noe nytt i fremtiden. Derfor er det viktig at vurderingen knyttet til å innta et nytt vilkår i internretten og/eller skatteavtaler blir vurdert nøye, hvor man tar stilling til de konsekvensene en slik innføring vil føre med seg.

Scheel-utvalget påpeker i sin rapport at manglende fysisk tilstedeværelse skaper utfordringer knyttet til skatteplikt, både etter nasjonale og internasjonale regler. Av rapporten fremgår det, som nevnt tidligere her, at virksomhetsmodeller som i liten grad krever lokal fysisk tilstedeværelse får relativt store muligheter til å omgå fast driftssted og lokal beskatning. Manglende fysisk tilknytning skaper også problemstillinger knyttet til håndheving av skattereglene. Norske skattemyndigheter er avhengig av informasjon for å kunne håndheve reglene, noe som blir vanskeligere og mer ressurskrevende når skattyter befinner seg i utlandet. Det må i tillegg foreligge internasjonale avtaler som ikke strider mot slik beskatning. Scheel-utvalget mener at dagens skatteavtaler ikke er hensiktsmessig utformet med tanke på de virksomhetsmodellene som muliggjøres av den digitale økonomien[94]. Rapporten henviser videre til OECDs rapport om digital økonomi, jf. punkt 3.6.1 i vår oppgave. Scheel-utvalget mener det kan være hensiktsmessig med internasjonalt samarbeid for å sikre at nye forretningsmodeller beskattes der verdiskapning skjer, eksempelvis ved å endre de tradisjonelle kriteriene for når man anser vilkåret «fast driftssted» som oppfylt. På lik linje med flere andre

[94] (NOU-2014:13, 2014, s. 109)

aktører er de passive i forhold til å ville gjøre endringer uten internasjonal enighet på området[95].

Det er Sosialistisk Venstreparti (SV) som har vært mest synlige i den politiske debatten knyttet til vilkåret «fast driftssted». SV ser det som hensiktsmessig at Norge erstatter vilkåret «fast driftssted» med «signifikant økonomisk nærvær» når de skal vurdere hvilke foretak som er å anse som norske skattesubjekter. SV mener dette er viktig både for å sikre det norske skattefundamentet, men også for å skape like konkurransevilkår for norske og utenlandske selskaper[96].

IKT-Norge har uttalt seg kritisk til norske myndigheters håndtering av utfordringene knyttet til den digitale økonomien og selskapers overskuddsflytting. Det at varer og tjenester kan selges i det norske markedet uten fysisk tilstedeværelse og derav ingen skatteplikt til Norge, gir konkurranseulemper overfor selskaper med fysisk tilknytning til Norge. IKT-Norge er enig i at Norge må bygge på internasjonale anbefalinger, som BEPS-prosjektet, men mener Finansdepartementet må være oppmerksomme på at Norge kan få utfordringene raskere og sterkere grunnet sin «digitale modenhet». IKT-Norge fremmer videre et forslag om å se på mulighetene for et eget nordisk prosjekt for å møte utfordringen på en mer hensiktsmessig måte[97]. Selv om IKT-Norge ikke uttaler seg spesifikt om implementering av vilkåret «signifikant økonomisk nærvær», støtter uttalelsen vår oppfatning av at Norge er for avventende i denne prosessen. I rapporten «The Global Information Technology Report 2016» fremgår det at Norge har en svært høy NRI-score (Networked Readiness Index). NRI representerer et verktøy for å vurdere hvorvidt et land er i stand til å utnytte mulighetene som IKT representerer[98]. Dette verktøyet består av flere vurderingspunkter og totalt havner Norge på en 4. plass, bak Singapore, Finland og Sverige[99]. I denne totalscoren ligger det blant annet en vurdering av at Norge er

[95] (NOU-2014:13, 2014, s. 110)
[96] (Sosialistisk Venstreparti, 2016)
[97] (Hoff & Schjerva, 2015, s. 2)
[98] (Baller, Dutta, & Lanvin, 2016, s. 3)
[99] (Baller, Dutta, & Lanvin, 2016, s. 16)

best i verden når det gjelder IKT-infrastruktur[100] og på tredjeplass i forhold til hvorvidt den siste teknologien er tilgjengelig[101]. Vi er derfor enig med IKT-Norge i at det vil kunne være problematisk for Norges del om vi venter med flere tiltak til det er større internasjonal enighet.

Det er likevel ingen tvil om at det for Norges del vil være en stor fordel om flere andre nasjoner velger å implementere dette vilkåret i sin lovgivning. Dersom Norge alene innfører en internrettslig regel som skattlegger multinasjonale digitale foretak, er det sannsynlig at tilgangen på disse varene og tjenestene vil synke i Norge. Ettersom Norge er et lite land har vi også mindre forhandlingsmakt, og de største aktørene kan velge å trekke sine varer og tjenester ut av det norske markedet. Dersom store deler av det internasjonale samfunnet hadde implementert samme regel, ville det imidlertid stilt seg annerledes. Sammen vil det internasjonale samfunnet ha mulighet til å fremtvinge en mer rettferdig beskatning av digitaliserte virksomheter. Derfor er arbeidet til OECD gjennom BEPS et utrolig viktig verktøy for å hindre samfunnsøkonomiske tap, og for å skape en bred internasjonal enighet omkring viktige tematikker. Det er derfor forståelig at Norge venter på en større internasjonal enighet før de implementerer vilkåret «signifikant økonomisk nærvær».

Det er imidlertid viktig å påpeke at det eksisterer en rekke utfordringer knyttet til en eventuell revidering av vilkåret «fast driftssted», noe som også trekkes frem under aksjonspunkt 1 i BEPS-rapporten. Det vil blant annet kunne oppstå problemer knyttet til hvilke vilkår som skal være avgjørende for å allokere profitt og hvordan skatten skal kreves inn[102]. Dette er også en mulig forklaring på hvorfor Norge og andre land er forsiktige med å innta et slikt vilkår og er avventende frem til det oppnås større internasjonal enighet. Det vil være svært krevende, både i forhold til tid og ressurser, hvis Norge skal starte dette arbeidet alene. De administrative kostnadene ved å innføre et slikt vilkår vil da sannsynligvis overstige skatteinntektene Norge vil oppnå.

[100] (Baller, Dutta, & Lanvin, 2016, s. 24)
[101] (Baller, Dutta, & Lanvin, 2016, s. 212)
[102] (OECD, 2015a, ss. 111 - 117)

En anvendelse av «signifikant økonomisk nærvær» vil uansett ikke løse alle problemstillingene Norge møter når skattemyndighetene søker å skattlegge multinasjonale selskaper med en digitalisert virksomhetsmodell. Tiltakene diskutert hittil under del 3 vil isolert sett kunne ha begrenset effekt på en mer rettferdig beskatning av multinasjonale digitale foretak. Derfor mener vi at samspillet mellom flere av disse tiltakene er essensielt for å oppnå en ønsket rettstilstand på dette området. Dette betyr imidlertid at norske skattemyndigheter kan vurdere flere kombinasjoner av tiltak for å oppnå en mer hensiktsmessig skattlegging av slike virksomhetsmodeller. Etter vår oppfatning er det derfor viktig at norske myndigheter både utreder det enkelte tiltak isolert, men også mulige kombinasjoner av tiltak.

3.5 Digitale multinasjonale selskapers strategier for å unngå skatt

Første del av masteroppgavens del 3 har tatt for seg en rekke metoder multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell benytter seg av for å unngå skatt. Ved å omgå vilkåret «fast driftssted», bruke fiktive internpriser, misbruke skatteavtaler, ta i bruk gunstig regelverk knyttet til royalty og immaterielle eiendeler og ved å benytte seg av skatteparadiser og PTR sparer disse selskapene enorme summer i skatt. Denne listen med skattebesparingsmetoder er ikke uttømmende, men disse metodene er de mest relevante for vår problemstilling. I det følgende vil vi gjøre rede for tre kjente strategier for skatteplanlegging. Disse strategiene kombinerer momentene nevnt innledningsvis for å redusere den totale skattebetalingen.

«Double Dutch», «Double Irish» og «The Double Irish Dutch Sandwich» er tre kjente strategier som store multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell har benyttet seg av over lengre tid. Her er bruk av skatteparadis og PTR knyttet til royalty sentrale virkemidler for å redusere total skattebelastning. Disse selskapene opererer også innenfor norske grenser.

«Double Dutch» er en strategi som går ut på at et multinasjonalt selskap bruker Nederland og et skatteparadis for å redusere sin selskapsskatt. Vi bruker her Uber for å illustrere dette. Du har akkurat betalt for en reise med Uber med telefonen din utenfor USA. I Ubers tilfelle går betalingen for denne nettransaksjonen til selskapet Uber B.V. i Nederland. Dette selskapet er et datterselskap av Uber International CV, med hovedkvarter på Bermuda, og har alle de immaterielle rettighetene til Uber utenfor USA. Mellom Uber International CV og Uber BV er det en avtale som fastsetter at profittmarginen er på 1 %. Uber BV betaler derfor bare 25 % skatt på denne lave profitten. Den resterende profitten betales til Uber International CV for «royalties». Nederlandsk skattelov medfører at de ikke skattlegges i Nederland, fordi hovedkvarteret deres er i Bermuda. Overfor andre land vil disse skatteinntektene falle inn under nederlandsk skattejurisdiksjon og konsekvensen er dermed at Uber ikke skattlegges noen steder. Denne måten å unngå skatt på benyttes også av flere digitale multinasjonale selskaper som Facebook, Apple og Google[103]. Nederland har i tillegg innført patentbokser. Dette innebærer at fortjeneste knyttet til kvalifiserte immaterielle eiendeler (IP) skattlegges med en sats som er vesentlig lavere enn den ordinære selskapsskattesatsen.[104]

«Double Irish» er godt kjent som en struktur som ofte benyttes av amerikanske teknologiselskaper eller farmasiselskaper for overskuddsflytting til skatteparadiser som Bermuda hvor de har stasjonert sine immaterielle eiendeler. Strukturen utnytter de forskjellige definisjonene av hvorvidt et selskap er hjemmehørende i USA og Irland. I Irland blir et selskap skattlagt hvis det er kontrollert og ledet derifra, mens dette i USA er basert på hvor et selskap er stiftet. Selskaper plasserer sine immaterielle eiendeler i et irsk-registrert selskap som er kontrollert fra et skatteparadis som Bermuda. Irland betrakter selskapet som skattepliktig til Bermuda, mens USA betrakter det som skattepliktig til Irland. Resultatet er at når royaltybetalinger sendes til dette selskapet fra et annet selskap så skattlegges de

[103] (Ringstad, 2016)
[104] (NOU-2014:13, 2014, s. 84)

ikke. Beskatning vil bare inntreffe når pengene eventuelt sendes til morselskapet i USA[105].

Irland har møtt massivt press fra andre aktører fordi de muliggjør bruk av en slik strategi. Irske lover har derfor forbudt nye selskaper å benytte seg av slike metoder fra og med 2015. De som imidlertid allerede tar i bruk denne strategien må avvikle slik praksis innen utgangen av 2020. Det er imidlertid ikke klart hvorvidt man vil klare å fjerne bruken av denne strategien fullstendig. På den ene siden har irske politikere åpnet for at multinasjonale selskaper fortsatt vil kunne benytte seg av metoden i de tilfellene hvor skatteavtaler legger til rette for det. På den andre siden vil land som reguleres av slike skatteavtaler ofte ha høyere skattesats. På denne måten blir det umulig å benytte seg av denne strategien for å spare skatt[106]. Det er ingen tvil om at store internasjonale selskaper sparer enorme skattebeløp hvert år ved å benytte seg av denne strategien. Det er derfor sannsynlig at disse selskapene ser etter andre muligheter til å utvikle tilsvarende strategier som omgår dette forbudet i fremtiden. Resultatet av presset mot Irland viser uansett at det nytter at andre land og organisasjoner engasjerer seg i kampen mot skatteunngåelse

«The Double Irish Dutch Sandwich» er en strategi som går ut på at et multinasjonalt selskap bruker Nederland, Irland og et skatteparadis for å redusere sin selskapsskatt. Dette er en betegnelse på en skatteplanleggingsstrategi som er mye benyttet av amerikanskeide selskaper for å flytte overskudd til land med lav- eller ingen beskatning. Vi bruker her Google for å illustrere dette. Strategien starter med en «Double Irish» hvor det amerikanske morselskapet stifter to selskaper i Irland. Ett holdingselskap som eier immaterielle eiendeler (IP), Google Ireland Holdings Unlimited og ett operativt selskap som står for salg til eksterne kunder, Google Ireland Limited. Holdingselskapet har lisensiert rettighetene til sin IP videre til et selskap i Nederland, Google Netherlands Holdings. Dette selskapet lisensierer så rettighetene videre til det operative irske selskapet. Det irske

[105] (Houlder, 2014)
[106] (Taylor, 2016)

holdingselskapet har sin ledelse på Bermuda, og anses derfor ikke som hjemmehørende i Irland av irske skattemyndigheter. USA anser imidlertid selskapet som hjemmehørende i Irland fordi skattemessig tilhørighet etter amerikansk lovgivning er basert på hvor selskapet er stiftet. Lisensinntektene generert av det operative selskapet er skattepliktige til Irland, men selskapet får fradrag for royalty som betales til det nederlandske selskapet. Dette reduserer det skattepliktige overskuddet i det operative selskapet i Irland. Det nederlandske selskapet betaler deretter royaltyen videre til holdingselskapet i Irland. Dette foretaket anses ikke for å drive faktisk virksomhet i Nederland, og de plikter derfor kun å betale en mindre avgift. Denne strategien er avhengig av det nederlandske selskapet fordi royaltybetalingen mellom de to irske selskapene ville utløst skatt i Irland. Royaltybetaling til et nederlandsk selskap er grunnet EUs rente- og royaltydirektiv unntatt kildebeskatning[107].

Google kanaliserte nær 15 milliarder dollar gjennom Nederland til skatteparadiset Bermuda i 2015. Dette er en økning på 4,3 milliarder dollar fra året før, og innebærer en skattebesparelse på 3,6 milliarder dollar. Disse tallene kommer frem av dokumenter som Alphabet (Googles morselskap) måtte levere til Nederlandske myndigheter. Denne strukturen ga, ifølge Bloomberg Google en effektiv skatteprosent på 6,4 % utenfor USA i fjor[108].

3.6 BEPS

Presset som oppsto mot Irland, nevnt i avsnittet over, viser at det er mulig å motvirke bruken av slike strategier gjennom internasjonalt engasjement. Internasjonal oppslutning representerer således en viktig basis for en mer rettferdig skattelegging. Det er derfor viktig for vår problemstilling å se nærmere på det internasjonale arbeidet som gjøres på området. Etter vår oppfatning er OECDs initiativ på området av særlig betydning for en mer rettferdig skatteleggelse av multinasjonale digitale foretak.

[107] (NOU-2014:13, 2014, s. 108)
[108] (Vedeler, 2016)

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) er en betegnelse brukt om overskuddsflytting, og er grunnpilaren i et av OECDs prosjekter, hvor også G20-landene har deltatt (BEPS-prosjektet). Dagens internasjonale og nasjonalt aksepterte regler for beskatning er i liten grad tilpasset økonomien slik den fremstår i dag, med grenseoverskridende transaksjoner og globale skattebetalere. Reglene er heller ikke hensiktsmessige med tanke på den økende betydningen av intellektuell kapital som verdidrivere og den kontinuerlige utviklingen innenfor IKT. Gjennom BEPS-prosjektet ønsker OECD å adressere problemstillinger knyttet til hvordan selskaper kan utnytte det lite tilpassede regelverket for å flytte overskudd til lavskatteland. Slik overskuddsflytting representerer stor risiko, både for OECDs medlemsland og ikke-medlemsland, knyttet til skatteinntekter, skattemessig suverenitet og skatterettferdighet[109]. Selv om noen av selskapene benytter seg av lovlige strategier, er flere på kant med gjeldende regelverk og befinner seg i en gråsone. Selskapers triksing og utnyttelse av regelverk er i strid med integriteten og rettferdigheten som bør være bærebjelker i vår tids skattesystemer.

I februar 2013 ga OECD ut rapporten «Addressing Base Erosion and Profit Shifting». Denne rapporten er forløperen til at OECD og G20-landene i september 2013 vedtok en liste med 15 aksjonspunkter for å adressere BEPS. Disse 15 aksjonspunktene bygger på tre grunnpilarer. For det første er det viktig å sørge for at det er en sammenheng i nasjonale regler som påvirker grenseoverskridende aktiviteter. Videre ønsker de å forsterke kravet til substans i de eksisterende internasjonale standardene. Den tredje pilaren er knyttet til at man ønsker mer fokus på transparens og forutsigbarhet. Fra dette tidspunktet har OECD og G20-land jobbet videre med dette, og Europakommisjonen har også bidratt med sine synspunkter. Utviklingsland, Verdensbanken, det internasjonale pengefondet, regionale skattemyndigheter og USA har også bidratt i arbeidet. I tillegg har OECD mottatt mer enn 1400 bidrag fra industrien, rådgivere, NGOs og akademikere. Etter to år med arbeid, er listen med de 15 aksjonspunktene nå

[109] (OECD, 2013, s. 5)

ferdigstilt[110]. De 15 aksjonspunktene skal utstyre regjeringer med både nasjonale og internasjonale instrumenter for å håndtere BEPS. Verktøyene skal bidra til at profitt beskattes der verdiskapende aktiviteter utføres og hvor verdi skapes. Over 100 land og jurisdiksjoner samarbeider for å implementere og håndtere BEPS. Medlemsland forplikter seg til å implementere pakken, og særlig de fire aksjonspunktene som er minimumsstandarder (nummer 5, 6, 13 og 14)[111]. Norge er et av medlemslandene og er også i styringsgruppen som arbeider med BEPS[112].

Det er de følgende aksjonspunktene som er mest aktuelle for vår problemstilling ettersom disse tar for seg BEPS-utfordringene som er spesielt relevante knyttet til beskatning av multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell.

3.6.1. Action 1: Addressing the tax challenges of the digital economy.

Hvorfor er det slik at en rekke multinasjonale selskaper som er digitalt til stede i Norge, ikke blir skattepliktig for verdiskapningen som skjer innenfor våre landegrenser? Den teknologiske revolusjonen har ført til endringer i dagens verdiskapningsprosesser og fremveksten av en mer digital økonomi fører også til utfordringer. Den digitale økonomien og de tilhørende nye virksomhetsmodellene skaper ikke nye BEPS-problemstillinger, men noen av dens kjennetegn forsterker BEPS-risikoen[113]. Det er en rekke karakteristikker som er særlig fremtredende innenfor den digitale økonomien. En av de viktigste karakteristikkene er knyttet til mobilitet, både når det gjelder immaterielle eiendeler, brukere og funksjoner. Foretak med en digital virksomhetsmodell vil videre være sterkt avhengig av data, og er spesielt påvirket av nettverkseffekter. Selskapene har stor fleksibilitet knyttet til hvor de velger å plassere sine servere og ressurser. Dette medfører at de ikke alltid trenger å være fysisk tilstede der verdiskapningen skjer, men de har imidlertid en signifikant økonomisk tilstedeværelse i det aktuelle landet[114].

[110] (OECD, 2015a, s. 3)
[111] (OECD, 2017a)
[112] (OECD, 2016)
[113] (OECD, 2015a, s. 78)
[114] (OECD, 2015a, s. 64)

Aksjonspunkt 1 i BEPS-pakken fremhever særlig tre hovedområder som er utfordrende knyttet til direkte skattlegging av selskaper. Digitale virksomhetsmodeller og levering av digitale tjenester skaper utfordringer i forhold til å klassifisere betalinger, dette gjelder særlig skytjenester. En annen utfordring er hvordan man skal knytte databasert verdiskapning til ulike jurisdiksjoner. En tredje utfordring er knyttet til hvorvidt gjeldende regler for å bestemme hvilket land som har beskatningsrett er tilstrekkelig[115]. Selskaper som opererer med en digital virksomhetsmodell vil kunne ha kunder i et land uten at det oppfyller vilkårene til «fast driftssted». Kommunikasjonen med kundene skjer via telefon, mail og gjennom uavhengige agenter[116]. Et forslag som er utarbeidet i aksjon 1 i BEPS-pakken er at det ikke lenger bare er fysisk tilstedeværelse som skal avgjøre hvorvidt et selskap er skattepliktig til en jurisdiksjon. «Signifikant økonomisk nærvær» skal kunne benyttes som et vilkår for skatteplikt. Hvorvidt dette vilkåret er oppfylt skal kunne vurderes med bakgrunn i inntekts og brukerbaserte faktorer og vil også være knyttet opp mot digitale faktorer[117].

Rapporten fastslår at inntekt som genereres fra et land kan betraktes som en av de klareste potensielle indikatorene på hvorvidt signifikant økonomisk nærvær eksisterer. En foreslått tilnærming er å inkludere inntekter som oppstår gjennom digitale transaksjoner og som dermed er enkle å spore. Et problem som kan oppstå blir da at andre transaksjoner kan falle på utsiden av denne klassifiseringen. Et viktig arbeid i denne sammenheng blir derfor å sikre at sammenlignbare transaksjoner blir skattlagt på lik måte. Det bør videre settes en terskelverdi slik at kostnaden ved å benytte et slikt tiltak ikke overstiger skatteinntekten. Hvor høy denne terskelen skal være må ses i sammenheng med størrelsen på markedet i et land. For å unngå at man splitter opp selskaper for å komme under terskelverdier er det naturlig at man ser på tilknyttede selskaper samlet. For å løse de administrative utfordringene knyttet til identifisering av slike transaksjoner er det foreslått at land kan hente inspirasjon fra mva-reglement[118].

[115] (OECD, 2015a, s. 99)
[116] (OECD, 2015a, s. 79)
[117] (OECD, 2015a, s. 107)
[118] (OECD, 2015a, ss. 107 - 108)

Basert på dagens utvikling innenfor den digitale økonomien er det også hensiktsmessig å benytte seg av digitale faktorer for å fastslå hvorvidt det foreligger signifikant økonomisk tilstedeværelse. En av disse faktorene er hvorvidt et multinasjonalt foretak benytter seg av et lokalt domenenavn. Et stort multinasjonalt foretak har gjerne en hovedhjemmeside hvor de benytter seg av «.com», mens de kan benytte seg av «.no» i Norge for å sikre at siden er lett tilgjengelig for norske brukere. Dette kan ved første øyekast virke lett å omgå, men foretak velger ofte å kjøpe slike domenenavn for å beskytte sine immaterielle rettigheter. Noen foretak tar dette et skritt lenger og utvider med skreddersydde tjenester som er mer landsspesifikke i forhold til vilkår og rabatter. Dette vil være et sterkt argument for en oppfyllelse av vilkåret «signifikant økonomisk nærvær». Den siste digitale faktoren som kan være hensiktsmessig for å fastslå om vilkåret oppfylles er hvorvidt det multinasjonale foretaket tilrettelegger for en lokal betalingsprofil. Dersom foretaket oppgir priser i lokal valuta, med skatter og avgifter allerede innkalkulert, taler dette for en oppfyllelse av ovennevnte vilkår[119].

Grunnet viktigheten av nettverkseffekter innenfor den digitale økonomien, vil også brukerbaserte faktorer være en viktig indikator på hvorvidt det eksisterer signifikant økonomisk tilstedeværelse. Den første faktoren som kan gi en indikasjon er antallet månedlige aktive brukere på den digitale plattformen foretaket opererer via. Her er det imidlertid en rekke teknologiske utfordringer for å kunne gjøre slik informasjon lett tilgjengelig. Sentrale vurderinger vil være hvorvidt en bruker er unik, og i hvilken grad en bruker kan betraktes som aktiv. Videre vil en annen viktig brukerbasert faktor være antallet kontrakter som inngås online. Et multinasjonalt foretak vil ofte ikke ha behov for at en agent er fysisk tilstede i et land, men inngår kontrakter gjennom digitale plattformer ved at brukere godtar tjenestevilkår. En siste faktor som foreslås er mengden data som samles inn. Det dreier seg da om data som både kunder og brukere laster ned gjennom en digital plattform, og dette kan f.eks. være produktanbefalinger og søkehistorikk. Slik informasjon er i økende grad tilgjengelig, pålitelig og

[119] (OECD, 2015a, s. 109)

oppdatert, og befinner seg ofte på foretakets server. En utfordring kan imidlertid være at foretak ikke nødvendigvis lagrer slik informasjon på en land-for-land-basis. En annen utfordring er at en slik datainnsamling ikke trenger å reflektere verdiskapningen som et multinasjonalt foretak genererer ved sin tilstedeværelse i et land. Verdien av rådata er både usikker og volatil[120].

Vilkåret «signifikant økonomisk nærvær» er ikke anbefalt per dags dato av OECD og i arbeidet med BEPS. De er av den oppfatning at de foreslåtte anbefalingene er tilstrekkelige i dag, og at disse også vil kunne ha en positiv effekt knyttet til BEPS-utfordringer. Det er likevel foreslått at land kan innta dette som et ekstra tiltak, gitt at det ikke strider imot regelverk, skatteavtaler eller andre internasjonale forhold[121].

I et svar på spørsmål fra stortingsrepresentant Arild Grande gjør finansminister Siv Jensen rede for regjeringens oppfølging av BEPS-prosjektet og tiltakene nevnt her under punkt 3.6. Når det gjelder tiltakspunkt 1 og problemstillinger knyttet til den digitale økonomien følger regjeringen anbefalingene fra BEPS-prosjektet. Her ble det ikke ansett at det var nødvendig med særskilte tiltak[122].

Vi støtter arbeidsgruppen i BEPS som fremmer ideen om at vilkåret «fast driftssted» bør kunne etableres med bakgrunn i de tre faktorene nevnt over og «signifikant økonomisk nærvær». En slik revidering av vilkåret «fast driftssted» er diskutert under punkt 3.4, herunder også utfordringer knyttet til implementeringen av et slikt vilkår. På bakgrunn av denne diskusjonen stiller vi spørsmålstegn ved at norske myndigheter forholder seg så passive i forhold til aksjonspunkt 1 i BEPS-prosjektet.

[120] (OECD, 2015a, s. 110)
[121] (OECD, 2015a, s. 13)
[122] (Jensen, 2016)

3.6.2. Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance

I 1998 ga OECD ut rapporten «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue». Rapporten la grunnlaget for OECDs videre arbeid med aksjonspunkt 5 knyttet til skadelig skattepraksis og OECD opprettet derfor FHTP (Forum on Harmful Tax Practices) for å fortsette arbeidet. Rapporten i 1998 ble publisert grunnet et behov for å utvikle tiltak for å motvirke skadelig skattepraksis knyttet til mobile aktiviteter, inkludert bruk av immaterielle eiendeler. Slike aktiviteter er enkle å flytte fra land til land, og globalisering og teknologisk innovasjon har ytterligere forsterket mobiliteten. Målet til OECD med dette arbeidet er å sikre integriteten i skattesystemer ved å adressere problemstillinger som reises ved at enkelte regimer oppretter gunstig regelverk innenfor spesifikke områder. Slik praksis kan også gjøre at skattebyrden uhensiktsmessig belastes mindre mobile aktiviteter, slik som sysselsetting, eiendom og konsum. Dette vil også kunne øke de administrative kostnadene for både skattemyndigheter og skattebetalere. Arbeidet handler ikke om å skulle fortelle enkelte land hvordan de skal strukturere sitt skattesystem, eller hvor høye skattesatser de skal ha. Arbeidet skal motvirke at skattesystemer påvirker hvor selskaper velger å opprette sine aktiviteter. Fri og rettferdig skattekonkurranse er ønsket for å oppnå like vilkår for alle aktører[123]. De fleste land har kommet til en erkjennelse av at vi i dag har et «race to the bottom» som vil ende med at alle land vil skattlegge visse inntekter med en nullsats. Dette er uavhengig av om et land egentlig ønsker det, og det er derfor i alles interesse å bekjempe slik praksis. Problemstillingene reist i rapporten fra 1998 er fortsatt like aktuelle og det er særlig utfordrende at land tilbyr selskaper lave skattesatser knyttet til visse typer inntekter. Arbeidet knyttet til PTR, se punkt 3.1.3, er derfor inntatt i BEPS-rapporten og aksjonspunkt 5 i aksjonspakken[124].

Medlemslandene er blitt enige om at skatteinsentiver bare skal kunne tilbys hvis en forutsetning om substansiell tilstedeværelse er oppfylt. Landene skal i tillegg praktisere åpenhet knyttet til disse insentivene og varsle andre lands myndigheter

[123] (OECD, 2015c, s. 11)
[124] (OECD, 2015c, s. 12)

om hvordan de praktiseres. PTR anses ikke som skadelig hvis det er betydelige aktiviteter knyttet til den type inntekt som beskattes gunstig. Spesielt er PTR som tilhører immaterielle eiendeler (IP) i fokus i aksjonspunkt 5. Her stilles det særlige krav til sammenheng mellom kostnader for å utvikle en IP og den inntekten som et selskap ønsker inn under PTR. Andelen som kan beskattes mer gunstig enn det som ellers er tilfellet under ordinære skatteregler skal følge en bestemt formel. Den skal ikke kunne være større enn forholdet mellom kostnader som selskapet har pådratt seg for selv å utvikle en IP og totale kostnader for denne utviklingen. De totale kostnadene skal ikke overstige summen av egne kostnader og kostnader til kjøp av IP. De ordningene som allerede eksisterer og ikke tilfredsstiller ovennevnte vilkår kan ikke benyttes av nye selskaper eller ny IP etter 30. juni 2016[125].

En revidering av vilkår som må oppfylles for å få tilgang til gunstige skatteregimer, for å unngå en uriktig reduksjon av andre lands skattegrunnlag er ikke relevant for Norge. Det er likevel relevant å ha med i denne masteroppgaven da slike skatteregimer benyttes i kombinasjon med andre skattebesparende metoder. Den andre delen av tiltakspunktet gjelder utveksling av ensidig bindende forhåndsuttalelser fra skattemyndigheter for å bl.a. bidra til forbedret kontroll av internprising. Utveksling av denne typen uttalelser skal skje automatisk fra 2016 og vil også være gjeldende for Norge[126].

3.6.3. Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

Aksjonspunkt 6 i BEPS-prosjektet identifiserer misbruk av skatteavtaler som en av de viktigste kildene til BEPS-problemstillinger. Skattytere som er engasjert i traktatshopping og annen misbruk av skatteavtaler undergraver skattemessig suverenitet. Ved å hevde at de har krav på traktatfordeler, i situasjoner hvor dette ikke er formålet med skatteavtalen, fratar de land deres skatteinntekter. Multinasjonale selskaper opererer på tvers av landegrenser og vil derfor kunne få

[125] (Deloitte, 2015, s. 6)
[126] (Jensen, 2016)

tilgang til et stort nettverk av skatteavtaler. Derfor vil de være i posisjon til å kunne strukturere seg på en måte som urettmessig gir disse selskapene tilgang til ønskede skatteavtaler. Dette aksjonspunktet er derfor av særlig betydning for vår problemstilling. Hvis selskaper oppnår slike fordeler vil dette være i strid med en rettferdig skattlegging av multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell. Det er derfor enighet om å innta anti-misbruksbestemmelser som vil hindre at selskaper som ikke er hjemmehørende i en stat oppnår fordeler tiltenkt de hjemmehørende.

Et eksempel kan være personer som søker å oppnå slike fordeler gjennom opprettelse av postboksselskaper. Rapporten har derfor utviklet nye bestemmelser som kan inntas i en skatteavtale slik at den ikke kan benyttes til å oppnå urettmessige fordeler eller til traktatshopping. En spesifikk anti-misbruk regel, «limitation-on-benefits» (LOB) skal kunne bidra til at det kun er foretak som oppfyller visse krav som kan benytte seg av en bestemt skatteavtale. For å adressere andre former for misbruk av skatteavtaler som ikke kan begrenses ved bruk av LOB-regelen, skal det også kunne inntas en mer generell anti-misbruksregel som baseres på «principal purposes test» (PPT). Det følger av denne at fordeler oppnådd ved bruk av en skatteavtale skal nektes, hvis nettopp slike fordeler er formålet med transaksjonen eller arrangementet. Skulle skattyter motsette seg dette ligger bevisbyrden hos skattyter i å vise at en oppnåelse av disse fordelene er i samsvar med målet og hensynet bak en skatteavtale[127].

Rapporten erkjenner videre at LOB og PPT-reglene har både styrker og svakheter, og ikke nødvendigvis er hensiktsmessig for alle land. Likevel, grunnet de negative konsekvensene traktatshopping vil medføre har landene gått med på å forplikte seg til en minimumsstandard. Denne innebærer at landene skal innta en uttalelse om at intensjonen med en skatteavtale er å eliminere dobbeltbeskatning uten å skape muligheter for nullskatt eller skatteunngåelse. Videre skal de også inkludere LOB-regelen eller PPT-regelen alene, eller i kombinasjon med hverandre. Det fremgår også av rapporten at det ikke er tilstrekkelig å innta slike bestemmelser

[127] (OECD, 2015g, s. 9)

for å adressere selskapers bruk av strategier for å unngå skatt[128]. Anti-misbruk reglene nevnt ovenfor er foreslått inkludert i det nye multilaterale instrumentet i aksjonspunkt 15[129].

Gjennom aksjonspunkt 6 i BEPS-pakken anbefales det også å erstatte gjeldende konfliktløsningsbestemmelse i artikkel 4 punkt 3 i OECDs mønsteravtale. Den alternative bestemmelsen skal redusere muligheten for å manipulere hvor et selskap skal anses bosatt for å løse problemer med et dobbeltbosatt selskap etter internrettslige vurderinger. Det fremgår av den nye bestemmelsen at de kompetente myndighetene i avtalestatene skal søke å avgjøre hvor selskapet skal anses bosatt ved gjensidig avtale. Det er fremdeles knyttet vurderinger til selskapets effektive ledelse, men også hvor selskapet er stiftet eller på annen måte opprettet. Av kommentarene til denne bestemmelsen fremgår det at viktige faktorer ved myndighetenes vurderinger blant annet er hvor styret vanligvis avholder møter, hvor daglig leder og selskapets hovedkontor befinner seg, hvor regnskapsinformasjon lagres og hvorvidt det eksisterer en risiko for misbruk av skatteavtalen. Foreligger det ikke en slik gjensidig avtale, har selskapet ikke skatteavtalebeskyttelse, så fremt ikke de kompetente myndighetene har bestemt noe annet[130].

Den foreslåtte internrettslige endringen av hjemmehørendebegrepet som er redegjort for i punkt 2.1.1 henger sammen med dette aksjonspunktet. Lovforslaget sier nemlig at denne nye bestemmelsen skal være sammenfallende og tolkes identisk med mønsteravtalens artikkel 4 punkt 3. Dette viser at norske skattemyndigheter utvikler nasjonalt regelverk i tråd med internasjonalt arbeid, og på denne måten tilpasser seg den globale utviklingen.

[128] (OECD, 2015g, s. 10)
[129] (OECD, 2015g, s. 11)
[130] (Finansdepartementet , 2017, ss. 12 - 13)

3.6.4. Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status

Utgangspunktet i skatteavtaler er at virksomhetsoverskuddet fra et utenlandsk selskap bare skal beskattes i et land hvis vilkåret «fast driftssted» er oppfylt. Definisjonen av dette vilkåret er derfor avgjørende når en skal fastslå hvorvidt det eksisterer slik skatteplikt. Dette vilkåret er som nevnt tidligere av særlig betydning for vår problemstilling. Allerede i 2013 ble det fra OECD sin side foreslått en gjennomgang av gjeldende definisjon for å forhindre bruk av vanlige strategier for skatteunngåelse. Multinasjonale selskaper vil ha insentiver til å erstatte datterselskaper med kommisjonærarrangementer i et land for å kunstig omgå oppfyllelse av vilkåret «fast driftssted». Et kommisjonærarrangement kan defineres som et arrangement hvor en person selger produkter i et land gjennom sitt eget navn, men på vegne av et utenlandsk selskap. Et utenlandsk foretak som benytter seg av dette vil ikke oppfylle vilkåret «fast driftssted» fordi de slik vil omgå Art. 5 (5) i OECDs mønsterskatteavtale. Årsaken til dette er at kontraktsinngåelse representert ved kommisjonæren i dette landet ikke er bindende for det utenlandske selskapet. Det utenlandske selskapet vil også kunne omgå oppfyllelse av dette vilkåret ved bruk av en uavhengig agent på en tilsvarende måte. Konsekvensen er at det utenlandske selskapet vil få mulighet til å selge sine produkter i et land uten å bli skattepliktige til dette landet. Dette vil kunne resultere i overskuddsflytting fra et land hvor et salg faktisk har skjedd, på tross av at funksjoner utføres på lik linje ved kommisjonærarrangementer som ved bruk av datterselskaper. Art. 5 skal derfor nå strammes inn slik at det ikke lenger er avgjørende for oppfyllelse av vilkåret «fast driftssted» at det utenlandske selskapet blir bundet av kontrakten. Det sentrale momentet skal være hvorvidt kontrakten forventes å bli oppfylt av det utenlandske selskapet[131].

Skattemyndigheter i OECD-landene har brukt mye tid på kommisjonærarrangementer og det har vært flere søksmål knyttet til det myndighetene mener er kunstige arrangementer for å omgå oppfyllelse av «fast driftssted». Imidlertid har skattemyndighetenes argumenter blitt avvist i de fleste

[131] (OECD, 2015f, ss. 9-10)

av disse sakene som har blitt behandlet i rettssystemet. Høyesteretts dom i Rt. 2011 s. 1581 (Dell-dommen) er et eksempel på hvordan et slikt kommisjonærarrangement har blitt prøvd i det norske rettssystemet. Dell-dommen retter fokuset mot forståelsen av ordlyden «fast driftssted» etter skatteavtalen med Irland. I denne saken var det rettslige spørsmålet knyttet til hvorvidt det irske selskapet Dell Products hadde fast driftssted i Norge, jf. skatteavtalens artikkel 7 jf. artikkel 5 punkt 5. Denne saken omhandlet en kommisjonsavtale mellom det norske selskapet Dell AS og det irske selskapet Dell Products. Den rettslige striden var knyttet til hvorvidt kommittenten (Dell Products) var skattepliktig til Norge. Høyesterett slo her fast at skatteavtalen måtte tolkes etter de vanlige folkerettslige prinsipper for traktatstolkning slik det også var gjort i Rt. 2008 s. 577 og Rt. 2011 s. 755. Høyesterett la vekt på at 14 andre stater hadde gjort tilsvarende vurderinger uten at noen av disse kom til at kommisjonsordningen hadde gitt grunnlag for fast driftssted i kommisjonærstaten. Dette viser at internasjonal rettspraksis også blir tillagt vekt av Høyesterett, og at andre staters rettsavgjørelser er viktige rettskilder i tolkningen av internasjonale avtaler. I tillegg påpekte Høyesterett i denne saken at ordlyden og rettskildebilde var såpass klart at formålsbetraktninger ikke kunne slå igjennom.

Hvorfor har norsk Høyesterett, sammen med andre internasjonale rettsinstanser, satt terskelen for å oppfylle vilkåret til «fast driftssted» ved kommisjonærarrangementer såpass høyt? Først og fremst har definisjonen av vilkåret «fast driftssted» i Art. 5 i OECDs mønsterskatteavtale gjort det vanskelig å sette terskelen lavere. Videre vil det for Norge sin del være viktig å tiltrekke seg internasjonale aktører, og et bredt internasjonalt samarbeid bedrer Norges muligheter for ytterligere innovasjon og utvikling. I den store sammenhengen er Norge et lite land, og vi er avhengig av et godt samarbeid med det internasjonale samfunnet for å utnytte ressursene våre på en optimal måte. På tross av at noen av verdens største multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell betaler minimalt i skatter, understreker økonomisk teori at selskapsskatten til syvende og sist bæres av aksjonærene. I tillegg kan forbrukere og ansatte bli «offer» for

manglende beskatning av slike selskaper - forbrukere gjennom høye produktpriser, og ansatte gjennom lavere lønninger[132].

Det er også viktig å påpeke at de selskapene (og privatpersonene) som distribuerer og selger produktene i Norge via ulike forretningssteder plikter å skatte av inntekten sin på lik linje med andre aktører. Dette er både Apple, Airbnb, Uber og Starbucks gode eksempler på – de som selger disse varene eller tjenestene i Norge plikter å melde inn sin inntekt til skattemyndighetene. Denne skattleggingen gir Norge skatteinntekter fra de filialene som faktisk selger produktene, og dermed utøver reell virksomhet i Norge. Det er likevel omstridt at de virkelig store aktørene slipper unna med minimale skattesatser gjennom en smart organisering av sin virksomhet. Ved å gjøre dette omgår de flere lands skatteregler, noe som strider mot likhetstankegangen og nøytralitetsprinsippet. Frederik Zimmer tar også opp dette problemet i flere av sine publiserte artikler. Han mener det er problematisk at selskaper som har betydelig økonomisk nærvær i Norge slipper unna beskatning som følge av sin virksomhetsmodell[133].

Det fremgår også av aksjonspunkt 7 at unntaksreglene for fast driftssted skal revideres, jf. Art. 5 (4) OECD Model Tax Convention (2014). Aktiviteter som havnet innenfor disse kunne karakteriseres som av forberedende eller av hjelpende art når reglene ble introdusert. Som følge av den senere utviklingen i økonomien, diskutert under aksjonspunkt 1, har det vært dramatiske endringer knyttet til hvordan virksomhet drives. Flere aktiviteter som havner her og som tidligere ble sett på som av forberedende eller av hjelpende art tilsvarer nå kjerneaktiviteter for en virksomhet. For å sikre at profitten som stammer fra slike kjerneaktiviteter som utføres i et land kan bli beskattet i dette land, er Art. 5 (4) modifisert. Det eksisterer også BEPS-bekymringer knyttet til at multinasjonale selskaper har hatt insentiver til å fragmentere sine aktiviteter for å havne inn under unntaksreglene. Art. 5 (4) er derfor endret for å hindre at multinasjonale konsern ikke blir

[132] (Zimmer F. , Internasjonal selskapsbeskatning under debatt, 2014)
[133] (Zimmer F. , Internasjonal selskapsbeskatning under debatt, 2014)

skattepliktig til et land ved å kunstig splitte opp en virksomhet. Anti-fragmenteringsregler skal derfor innføres under skatteavtalens Art. 5[134].

3.6.5. Action 8: Aligning transfer pricing outcomes with value creation – Intangibles

Den globaliserte økonomien har ført til at internhandel og konserninterne transaksjoner i de multinasjonale selskapene har økt. Internprising muliggjør en fordeling av overskudd som ikke nødvendigvis har sammenheng med hvor den faktiske verdiskapningen skjer. Dette er det gjort nærmere rede for under punkt 3.3. Aksjonspunkt 8 har derfor en målsetning om å justere denne asymmetrien mellom hvor verdiskapningen skjer og hvor den inntektsføres. Aksjonspunkt 8 i BEPS-pakken retter seg mot internprising av immaterielle eiendeler. OECD fremmer her krav til at prissetting av interne transaksjoner skal skje mer i tråd med transaksjonens reelle verdi og underliggende substans. Som en følge av sktl. §13-1 (4) vil disse endringene få umiddelbar virkning internrettslig[135]. Det fremgår av aksjonspunkt 8 at juridisk eierskap alene ikke skal gi rett til all avkastning som genereres ved utnyttelse av immaterielle eiendeler. Andre konsernselskaper har rett på den del av avkastningen som reflekterer deres bidrag. Bidragene kan være å utføre viktige funksjoner, bære signifikant økonomisk risiko eller å bidra med andre eiendeler. Det er viktig at skattyter ikke kan utnytte informasjonsasymmetrien som eksisterer i forhold til skattemyndigheter når det gjelder immaterielle eiendeler som er vanskelig å verdsette. Spesielle retningslinjer er derfor utarbeidet for å hindre dette og samtidig vanskeliggjøre feilaktig bruk av spesielle kontrakter, slik som kostnadsfordelingsarrangementer mellom konsernselskaper[136].

Anvendelse av armlengdeprinsippet kan være vanskelig å benytte når det kommer til immaterielle eiendeler. Aksjonspunkt 8 gir derfor retningslinjer til hvordan en internprisanalyse kan lede til et utfall i tråd med armlengdeprinsippet.

[134] (OECD, 2015f, ss. 9 - 10).
[135] (Deloitte, 2015, s. 1)
[136] (OECD, 2015b, s. 10)

Skattemyndighetene skal kunne kreve at denne analysen er mer omfattende for slike immaterielle eiendeler. De skal ha anledning til å vurdere sannsynlige utfall av internprisingen for å kunne konkludere hvorvidt internprisingen er akseptabel[137]. Det er særlig vanskelig å verdsette immaterielle eiendeler på et tidlig utviklingstidspunkt. Gjennom en for lav verdsettelse på dette tidspunktet og fiktiv prissetting for bruk av eiendelen (royalty) på et senere tidspunkt, vil multinasjonale selskaper med en digital virksomhetsmodell oppnå store skattemessige fordeler. Vår vurdering av dette aksjonspunktet er at det er et viktig arbeidsområde for å fremme en mer rettferdig skattlegging. Som nevnt tidligere i oppgaven er skattemessige tilpasninger ved bruk av immaterielle eiendeler av særlig betydning for vår problemstilling, og dette aksjonspunktet er derfor svært relevant. Retningslinjer som ikke er tilpasset dagens digitale økonomi er en av de største årsakene, slik vi ser det, til at multinasjonale selskaper betaler lite skatt.

3.6.6. Action 13: Country-by-country reporting

Hovedformålet med BEPS aksjonspunkt 13 er å øke kvaliteten på multinasjonale konserners dokumentasjon av interne transaksjoner. OECD anbefaler at alle medlemslandene etterfølger disse endringene ved å innta eller endre egen internrett. Aksjonspunkt 13 er med i den endelige anbefalingen fra BEPS, og den fokuserer på tre tilnærminger som tilsammen skal bidra til å skape en bedre dokumentasjonspakke for multinasjonale konserners internprising mv. I vår masteroppgave er det interessant å se på hvordan en implementering av en ny og oppdatert rapporteringsform vil kunne påvirke skattemyndighetenes arbeid med å kontrollere at flernasjonale konsern med en digital virksomhetsmodell betaler rettmessig skatt til Norge.

For det første foreslår aksjonspunktet en revidering av OECDs egne retningslinjer for selskapers dokumentasjonskrav. Disse endringene går ut på at et multinasjonalt konsern skal utarbeide en masterfil og en lokal fil. Masterfilen skal gi et overordnet innblikk i konsernets virksomhet, deres prinsipper for internprising, samt dets globale fordeling av inntekter. Dette vil blant annet bidra

[137] (OECD, 2015b, s. 64)

til å kartlegge konsernets internprisingsstrategi, noe som vil være viktig og verdifull innsikt i en skattemessig kontekst. Den lokale filen skal på sin side fungere som et supplement til masterfilen. Denne filen skal gi en bedre innsikt i konsernets virksomhet på lokalnivå, og derfor inneholder den lokale filen mer detaljert informasjon om konsernets enkelte foretak rundt omkring i verden. BEPS aksjonspunkt 13 legger spesielt vekt på en detaljert rapportering av de mest vesentlige interne transaksjonene i selskapet[138].

For det andre anbefaler BEPS aksjonspunkt 13 at alle G20-landene skal implementere internrettslige regler som pålegger multinasjonale konsern, med en effektiv årsinntekt på over 750 millioner euro, å utarbeide en land-for-land-rapport[139]. Hovedhensynet med å innføre land-for-land-rapportering er å bedre skattemyndighetenes mulighet til å utarbeide risikoanalyser i sine kontroller[140]. Dette hensynet ivaretas gjennom detaljert informasjon i land-for-land-rapportene, og de skal blant annet opplyse om inntektsfordeling og skatter i de landene hvor konsernet driver virksomhet. I tillegg plikter konsernene å gi en beskrivelse av den økonomiske aktiviteten som foregår i konsernets ulike selskaper[141]. På denne måten vil norske skattemyndigheter få en bedre kontroll over de største konsernene som opererer på tvers av landegrenser.

Land-for-land-rapportering ble inntatt i norsk lovgivning i november 2016, og er hjemlet i ligningslovens §4-13. Denne lovendringen er en direkte konsekvens av OECDs anbefalinger gjennom BEPS aksjonspunkt 13[142]. Det rettslige utgangspunktet i en land-for-land-rapport er at «morselskapet» plikter å levere en land-for-land-rapport for skatteformål, jf. ligningsloven §4-13 (1), men bestemmelsen utvides i andre ledd. Ordlyden i første ledd presiserer videre at bestemmelsen omfatter foretak som er «hjemmehørende i Norge». Finansdepartementet fastslår at morselskapet må oppfylle vilkåret til «hjemmehørende» etter sktl. §2-2 eller ha en begrenset skatteplikt etter sktl. §2-3.

[138] (OECD, 2015h, s. 15)
[139] (OECD, 2015h, s. 21)
[140] (Finansdepartementet, 2015, s. 3)
[141] (OECD, 2015h, s. 16)
[142] (Skatteetaten, u.d.)

Eksisterer det i tillegg en skatteavtale, har denne fortrinnsrett ved vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende[143]. Lovendringen omhandler således ikke multinasjonale konsern med en digital virksomhetsmodell ettersom disse per dags dato ikke er å regne som norske skattesubjekter etter sktl. §§2-2 eller 2-3.

For at land-for-land-rapportering skal fungere på best mulig måte burde de ulike nasjonene implementere regler eller endringer som inneholder like elementer. Rapportens punkt 13 er en del av de endelig anbefalte tiltakene, og vi mener dette vil bidra til at land-for-land-rapporteringen blir enklere å håndheve for de ulike nasjonene[144]. I tillegg vil en slik koordinering lette de administrative byrdene som en slik rapportering medfører, samtidig som det styrker verdien av opplysningene[145].

Implementeringen av land-for-land-rapportering bidrar til at det internasjonale samfunnet får en mer riktig beskatning av multinasjonale konsern. Gjennom EU har det blitt et mye større fokus på åpenhet og nøytralitet i Europa. Både EU og andre aktører har skapt et sterkt internasjonalt press for økt åpenhet knyttet til store selskapers skattetilpasninger. Verden har blitt mindre, og dette har også økt behovet for at vi opererer med felles standarder. Fordelen med en internasjonal standard er at det vil være enklere for selskapene og myndighetene, på tvers av land, å lære av hverandre[146]. På den andre siden vil land-for-land-rapportering kunne skape utfordringer når det kommer til sammenstilling av informasjon. Overordnet vil en implementering av land-for-land-rapportering, sammen med masterfilen og den lokale filen, legge grunnlaget for en mer riktig internprising og beskatning av flernasjonale konsern. I tillegg vil innføring av land-for-land-rapportering bidra til å minske uønsket overskuddsflytting mellom land. Totalt sett vil disse faktorene beskytte det enkelte lands skattefundament, samt minske uønskede konkurransevridninger.

[143] (Finansdepartementet, 2015, s. 9)
[144] (Finansdepartementet, 2015, s. 7)
[145] (Finansdepartementet, 2015, s. 4)
[146] Prop. 120 L (2015–2016) s. 7

3.6.7. Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties

Det høye antallet bilaterale skatteavtaler gjør det svært utfordrende og tidsmessig krevende med oppdateringer. Dette vil kunne begrense effektiviteten i tiltak som har vært anbefalt fra OECD sin side og anbefalinger som foreslås i BEPS-pakken. Det krever mye tid og ressurser når land skal implementere disse endringene i sine skatteavtaler. Resultatet av dette er at dagens nettverk av skatteavtaler er dårlig synkronisert med mønsterskatteavtalen til OECD. Aksjonspakken i BEPS-prosjektet ble utviklet relativt raskt for å møte BEPS-utfordringene og det er forventninger til at man også skal bli raskt enige om hvordan man skal løse disse problemene. Imidlertid vil disse multilateralt aksepterte endringene til mønsterskatteavtalen gjøre gapet til dagens skatteavtaler større. For å adressere BEPS innen en fornuftig tidsramme kreves det derfor en mekanisme som vil kunne legge til rette for en raskere implementering. Dette vil være en krevende oppgave, men samtidig vil det også være en unik mulighet til å modernisere nettverket av skatteavtaler[147].

Målet med Action 15 er å utvikle et multilateralt instrument (MLI) som legger til rette for slik implementering (i norske medier omtalt som «supertraktaten»). I del 3 av vår masteroppgave ønsker vi å undersøke hvorvidt det eksisterer nasjonale og internasjonale tiltak som sikrer en mer rettferdig beskatning av multinasjonale digitale foretak. Arbeidet med å utvikle et slikt multilateralt instrument er derfor av særlig betydning for hvorvidt det i praksis vil være mulig å iverksette slike tiltak.

Fordelene med et slikt instrument er mange. Et multinasjonalt instrument vil gjøre bilaterale forhandlinger mindre tungvint og gi effektivitetsgevinster. Som en følge av at hver skatteavtale juridisk ses på som separate instrumenter er forholdet mellom disse vanskelig og komplekst. Advokater, skattemyndigheter og domstoler bruker mye energi på å tolke disse avtalene. Dette problemet ville blitt forsterket hvis varierende anti-BEPS-tiltak skulle vært inntatt som nye bilaterale

[147] (OECD, 2015d, s. 16)

protokoller til det eksisterende nettverket av skatteavtaler. Et multilateralt instrument vil kunne produsere synkroniserte resultater, spare ressurser og klargjøre en rekke BEPS-relaterte internasjonale skatteavtaleregler. Det vil utvilsomt være vanskelig å raskt kunne oppnå endringer i nettverket av 3000+ bilaterale skatteavtaler, uten et slikt instrument. Videre vil et slikt instrument også være fordelaktig for utviklingsland, som til nå har stått litt på utsiden når det gjelder å møte BEPS-utfordringer[148]. En rekke problemstillinger er i tillegg lettere å adressere i multilaterale instrumenter fremfor bilaterale. Bilaterale skatteavtaler er i utgangspunktet ikke designet for å møte høy grad av faktormobilitet og globale verdikjeder. Det er vist interesse for å utvikle MAP (Mutual Agreement Procedure) til å også kunne fungere som et multilateralt verktøy. Her er det skepsis knyttet til at vi internasjonalt mangler et juridisk instrument som innehar autoriteten til å kunne ta endelige avgjørelser. Slike juridiske hindringer vil kunne overvinnes ved innføring av et multilateralt instrument som foreslås i Action 15.

På den andre siden er det også utfordringer knyttet til et slikt instrument. Noen av tiltakene i den traktatbaserte delen av BEPS-pakken krever en bred deltakelse for å lykkes med BEPS-utfordringene. For å sikre en rettferdig konkurranse og fordeling av skattefundamentet, må fleksibilitet og respekt for bilaterale avtaler være balansert mot forpliktelser som representerer de nye internasjonale standardene, i det multilaterale instrumentet[149]. Utvikling av et multilateralt balansert instrument er juridisk og teknisk gjennomførbart, og vil adressere tekniske og politiske utfordringer. Dette instrumentet vil sameksistere med nettverket av bilaterale skatteavtaler og ratifikasjon vil skje i samsvar med internrettslige regler. Instrumentet vil som utgangspunkt bare tre i kraft mellom land som allerede har inngått skatteavtaler[150]. Mer enn 100 jurisdiksjoner har i dag fullført forhandlingene knyttet til dette multilaterale instrumentet. Dette nye instrumentet vil innarbeide resultatene fra BEPS-prosjektet, som forklart her, i

[148] (OECD, 2015d, s. 18)
[149] (OECD, 2015d, s. 19)
[150] (OECD, 2015d, s. 21)

mer enn 2000 skatteavtaler på verdensbasis. En signeringsseremoni ble holdt 7. juni 2017 i Paris[151].

Norge vil også innarbeide resultatene fra BEPS-prosjektet ved bruk av dette multilaterale instrumentet. Siv Jensen uttaler at instrumentet er fordelaktig fordi man slipper bilaterale reforhandlinger, og det vil i tillegg være både effektivt og ressursbesparende[152].

3.6.8. Avsluttende betraktninger om BEPS-arbeidet

En felles og internasjonal forståelse av hvordan BEPS-anbefalingene skal implementeres vil forhindre misforståelser og tvister mellom ulike jurisdiksjoner. Dette er positivt for det globale samfunnet, og en felles standard vil forenkle det enkelte lands mulighet til å håndheve disse etter en internasjonale norm. Derfor mener vi at et bredt fokus på implementeringen av internasjonale standarder, og hvordan de ulike lands skattemyndigheter håndhever disse, er fordelaktig både for myndighetene og næringslivet. Det er viktig å følge opp erfaringsmateriale fra de ulike landenes implementering for å sikre en hensiktsmessig prosess videre.

Det internasjonale arbeidet som gjøres for å motvirke overskuddsflytting er utvilsomt svært viktig. BEPS-arbeidet representerer ved sin store internasjonale oppslutning således en viktig basis for fremtidig skattlegging. Skatteproblematikk knyttet til grenseoverskridende, digitale transaksjoner er etter vår oppfatning umulig for Norge å løse helt på egen hånd. Det at land forplikter seg til å gjennomføre BEPS-anbefalinger vil kunne bidra til en mer rettferdig konkurransesituasjon.

Samtidig er det viktig at felles internasjonalt arbeid ikke blir en sovepute for norske skattemyndigheter. Det er enkelt å innta en passiv holdning inntil det er større internasjonal enighet om vanskelige problemstillinger. Norge burde, etter vår mening, i større grad inntatt en mer proaktiv holdning til å utrede mer

[151] (OECD, 2017b)
[152] (Jensen, 2016)

konkrete tiltak for å motvirke overskuddsflytting. Som nevnt under 3.4.2 er Norge langt fremme i den digitale utviklingen og det kan medføre store konsekvenser i fremtiden om Norge skal vente på andre land.

4. Er det norske skattesystemet tilpasset dagens digitale økonomi?

4.1 Gjeldende rett vs. slik retten burde være sett i lys av den digitale økonomien

4.1.1. Internrettens forhold til en digital økonomi

Det rettslige grunnlaget for beskatning av nasjonale digitale foretak er, etter drøftelsen i punkt 2.1, hjemlet i skatteloven. Virksomhetsinntekter fra slike foretak er derfor, som det generelle utgangspunkt, skattepliktig til Norge på lik linje med alle andre skattesubjekter. Lovverket er imidlertid ikke like tydelig når det kommer til internasjonale aktører med en digital virksomhetsmodell. Ettersom norsk lovgivning fokuserer på fysisk tilknytning ved vurderingen av om utenlandske foretak er å anse som norske skattesubjekter, vil internasjonale digitale foretak ofte falle utenfor bestemmelsen om begrenset skatteplikt etter sktl. §2-3 (1) (b), jf. punkt 2.1.2. Vi lever i et høyteknologisk samfunn, og dette innebærer at store utenlandske aktører med en digital virksomhetsmodell enkelt kan unngå å betale skatt til Norge selv om de tilbyr sine varer og tjenester her. Som følge av dette har det vært flere innlegg og debatter knyttet til temaet, og til hvorvidt det burde skje en endring som sikrer det norske skattefundamentet. Både det nasjonale og internasjonale rammeverket har vært drøftet i vår oppgave, i henholdsvis del 2 og del 3.

Gjeldende rett bygger på den tradisjonelle oppfatningen om at en begrenset skatteplikt etter sktl. §2-3 (1) (b) foreligger når de aktuelle virksomhetsinntektene har en fysisk tilknytning til Norge. Dersom slik fysisk tilknytning ikke foreligger, vil skatteplikten også falle bort med mindre noe annet fremgår av de enkelte skatteavtalene. En slik rettstilstand er i tråd med det tidligere og mer industripregede samfunnet hvor landegrensene var klare og tydelige. Etter hvert som den teknologiske utviklingen har skutt fart mener vi at også internrettslige regler knyttet til skatteleggelse av utenlandske foretak har behov for en revidering. I tråd med en dynamisk verden burde også lovverket tilpasses. Dette er imidlertid

en lang prosess – både politisk og juridisk. Derfor er det viktig at prosessen knyttet til en eventuell regelendring starter tidlig slik at man på sikt kan skape en ønsket rettstilstand. Jus er imidlertid et komplekst område, og det eksisterer utallige synspunkter og meninger på hva som fungerer og ikke fungerer.

Skattelovgivningen er ikke vanntett, og dette er med på å gjøre skattemyndighetenes arbeid vanskeligere. Å innføre nye regler eller endringer i norsk internrett er viktig for skattemyndighetenes arbeid mot skatteunngåelse. Flere hjemler på området kan utvide deres mulighet (og myndighet) til å kreve inn skattepenger fra virksomheter som er å regne som norske skattesubjekter. På den andre siden vil et komplekst og massivt regelverk også kunne ha negative konsekvenser for næringslivet. En alt for detaljert skattelovgivning kan bidra til å gjøre det mindre attraktivt å drive virksomhet i Norge, og derfor er det viktig med en hensiktsmessig lovgivning som balanserer forholdet mellom detaljeringsgrad og skjønn. Behovet for et skjønnsmessig regelverk er også viktig for å kunne behandle den enkelte sak ut i fra dens særegenhet. Selv om en skjønnsmessig lovgivning er viktig, spesielt innenfor skatteretten, er det også avgjørende for en ønsket rettstilstand å ha detaljerte lovbestemmelser som tar for seg ulike mekanismer som har til formål å sikre det norske skattefundamentet.

4.1.2. Politiske vurderinger og tiltak for å sikre en mer rettferdig beskatning av multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell

Fra et politisk ståsted er det Sosialistisk Venstreparti (SV) som har vært mest synlig i debatten knyttet til manglende skatteleggelse av internasjonale digitale foretak. SV har uttalt at de ønsker en kildebeskatning av royalty og lisenser, samt en økning i pressestøtten til nasjonale medier[153].

Slik internretten er i dag vil kildeskatt på royalty kun medføre en utvidet beskatning av de foretakene som faktisk har en fysisk tilknytning til Norge. En konsekvens av kildeskatt på royalty er at norske skattesubjekters grenseoverskridende royaltybetalinger til (f.eks.) et uavhengig digitalt foretak vil

[153] (Sosialistisk Venstreparti , 2016)

utvide norsk beskatningsrett. Dette vil også være tilfelle ved grenseoverskridende royaltybetalinger mellom tilknyttede selskaper hvor det utbetalende selskap er å regne som et norsk skattesubjekt. I slike tilfeller vil en innføring av kildeskatt på royalty motvirke uønsket overskuddsflytting mellom land, noe som også er hovedhensynet bak en slik eventuell regelendring. Hvorvidt kildeskatt på royalty kommer til anvendelse avhenger derfor av om et av selskapene er å regne som et norsk skattesubjekt. Dette beror på hvorvidt selskapet har en fysisk tilknytning til Norge.

Skal man ha mulighet til å kreve kildeskatt på royalty av foretak uten fysisk tilknytning må tilknytningsfaktorer, og spesielt vilkåret «fast driftssted» revideres, jf. 3.4.2. Skjer det en internrettslig endring eller en revidering i de ulike skatteavtalene vil dette kunne medføre at foretak som ikke har en fysisk tilknytning til Norge likevel får en begrenset skatteplikt til landet. Scheel-utvalget og en rekke andre instanser er som nevnt tidligere positive til en innføring av kildeskatt på royalty. En innføring av kildeskatt på royalty vil således bidra til å motvirke overskuddsflytting, og dette vil være et steg i riktig retning for å sikre det norske skattefundamentet[154].

SVs forslag om økt pressestøtte vil videre kunne være et annet viktig virkemiddel for å opprettholde en rettferdig konkurransesituasjon i påvente av reviderte skatteregler. De ønsker med andre ord en krisepakke for å redde norske medier mot aktører som Facebook, Apple og Google. Disse store aktørene mottar betydelige annonseinntekter fra Norge, men som følge av deres virksomhetstype og struktur, unngår de skatteplikt til Norge. Dette er igjen med på å skape en uønsket konkurransevridning, noe SV ikke stiller seg bak. Selv om det også jobbes hardt internasjonalt med denne problemstillingen, mener SV at det ikke er tilstrekkelig å vente på internasjonal enighet[155].

[154] (St.Meld.nr.4(2015-2016), 2015, s. 86)
[155] (NTB, 2016)

Det er imidlertid viktig å påpeke at Norge ikke er passive i sitt internrettslige arbeid mot overskuddsflytting ved bruk av internprisingsmetoder. Dette viser seg spesielt i Norge sin håndhevelse av land-for-land-rapportering, jf. punkt 3.6.6. I tillegg vil eventuelle endringer av OECDs retningslinjer for internprising få umiddelbar virkning for Norge i kraft av sktl. §13-1 (4), jf. punkt 3.6.5.

Som nevnt i delkapittel 3.6.7 har OECD foreslått at det utarbeides en såkalt supertraktat. Flere aktører har tidligere vært negative til om en slik traktat noen gang vil se dagens lys ettersom den var for ambisiøs. Kritikerne tok feil – nå er supertaktakten et faktum. Det har blitt trukket paralleller mellom supertraktaten og datingappen Tinder ettersom det må være «match» mellom ønskene til to stater. Hvis slik «match» foreligger innebærer dette en revidering av den enkelte skatteavtale hvor de utvalgte nye paragrafene erstatter de gamle. Hvordan denne supertraktakten vil fungere i praksis gjenstår å se, men det er utvilsomt et bidrag til å skape en bredere internasjonale enighet knyttet til vår tids skatteutfordringer.

De mulige tiltakene foreslått i del 3 vil også kunne begrense bruken av de strategiene vi har redegjort for i kapittel 3.5. Disse strategiene tar utgangspunkt i selskap som per dags dato ikke har begrenset skatteplikt til Norge, eller hvor Norge ikke har mulighet til å kreve inn kildeskatt på royalty. Det er etter vår vurdering derfor sannsynlig at tiltakene foreslått i del 3 vil kunne vanskeliggjøre bruk av slike strategier.

4.1.3. Forklarende faktorer for dagens rettstilstand

Videre er det viktig å reflektere over hvorfor dagens rettstilstand faktisk er som den er, og hvorfor det ikke har skjedd noen form for lovendring i de foregående årene. Digitaliseringen har lenge vært et faktum, men Norge har ikke foretatt seg noe juridisk i forhold til å sikre skatteinntekter fra aktører som Facebook og Google. Et viktig poeng i forbindelse med dette er at både nasjonale og internasjonale aktører er klar over at verden er i kontinuerlig utvikling – det som er et øyeblikksbilde i dag kan være forandret i morgen. Derfor er det viktig at et oppdatert lovverk tar hensyn til den utviklingen som også vil kunne skje i fremtiden slik at lovgivningen kan favne over et så bredt område som mulig.

En annen viktig faktor som forklarer dagens rettstilstand er Norges begrensede forhandlingsmakt som følge av sin posisjon som et relativt lite land. En beskatning av internasjonale digitale foretak vil kunne føre til at tilgangen på deres varer og tjenester vil synke i Norge. Det ville imidlertid stilt seg annerledes dersom store deler av det internasjonale samfunnet hadde implementert samme regel. Derfor er det viktig at det internasjonale samfunnet står sammen for å fremtvinge en mer rettferdig beskatning av digitaliserte virksomheter. Mangelen på internasjonal enighet bidrar derfor til at Norge er avventende. I denne sammenheng er det også viktig å påpeke kostnadene ved å innføre tiltak alene. Administrative og andre relaterte kostnader vil synke når de kan fordeles på flere aktører. Det hele bygger på en avveining mellom kostnad og nytte, hvor det avgjørende er hvorvidt skatteinntektene overstiger kostnadene knyttet til eventuelle regelendringer.

Manglende utredninger på området legger også begrensninger på Norges interesse og mulighet til å implementere hensiktsmessige tiltak. Dette gjelder spesielt utredninger i forhold til kildeskatt på royalty og tilknytningsspørsmål, jf. 3.2 og 3.4.2. I tillegg vil nye internrettslige regler kunne ha begrenset effekt i Norge som følge av forholdet til EU/EØS-retten. Forholdet til andre internasjonale aktører begrenser således Norges handlefrihet knyttet til eventuelle lovendringer.
Videre kan effekten av å iverksette kun ett tiltak være begrenset, og derfor kan det være essensielt å kombinere flere tiltak for å oppnå et best mulig resultat. Å iverksette flere tiltak er mer krevende, og dette kan også være en årsak til at det ikke har skjedd mer på dette området.

Avslutningsvis vil vi trekke frem forholdet mellom direkte og indirekte skatter. Indirekte skatter er ikke vårt fokusområde, men vi mener imidlertid det er et viktig moment for å forstå hvorfor rettstilstanden er som den er. Et sentralt poeng i denne sammenheng er at avgiftspliktige fysiske varer som overstiger 350 NOK, kjøpt på utenlandske internettplattformer (bestillingsøkonomi), er pålagt å svare merverdiavgift/ tollavgift til Norge[156]. Som følge av dette genereres det noe

[156] (Tolletaten, 2017)

inntekter fra de digitale virksomhetene som har gjort det til sin business å selge fysiske varer gjennom en digital plattform. Utgangspunktet i norsk rett er at utenlandske næringsdrivende som omsetter varer og tjenester i Norge for over 50 000 NOK, er pliktige til å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret ved representant (og uten representant for virksomheter i EØS-land) jf. merverdiavgiftsloven §2-1 (6). Som følge av dette plikter de å rapportere inn både utgående og inngående merverdiavgift til den norske stat. Hensynet bak denne regelen er konkurransepolitiske, noe som innebærer at den utenlandske virksomheten likestilles med ordinær innenlands virksomhet.
Brønnøysundregisteret viser at digitale foretak som driver virksomhet i Norge også er registrert her ettersom de omsetter for over 50 000 NOK. De plikter dermed å betale utgående merverdiavgift til den norske stat, samtidig som de har krav på å få tilbakebetalt inngående merverdiavgift fra Norge. Vi setter spørsmålstegn ved om selskaper kan være registrert i Foretaksregisteret, men likevel ikke er å betrakte som norske skattesubjekter. Brønnøysundregisteret gir oss et bilde av hvilke foretak som skaper verdier i Norge – ikke bare ved fysisk tilknytning, men også ved økonomisk tilstedeværelse. En slik rettstilstand understreker at merverdiavgiftsloven og skatteloven ikke bygger på de samme tilknytningsprinsippene. Vi er av den oppfatning at alle foretak som er registrert i Brønnøysund også burde kvalifisere som norske skattesubjekter. Dette er også i tråd med nøytralitets- og rettferdighetshensynet.

5. Konklusjon

Slik internretten er i dag må norske skattemyndigheter akseptere at multinasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell unngår skatteplikt til Norge. Den foreslåtte endringen av hjemmehørendebegrepet vil imidlertid kunne utvide myndighetenes beskatningsrett overfor slike foretak i fremtiden.

Norge har forpliktet seg til å implementere anbefalte tiltak gjennom BEPS-prosjektet. Foreløpig er det begrenset hvor stor effekt disse utvalgte tiltakene vil ha på myndighetenes beskatningsrett av internasjonale foretak med en digital virksomhetsmodell. Vår masteroppgave viser at disse ikke er tilstrekkelige sett i lys av dagens digitale økonomi. Det er imidlertid flere mulige tiltak som vil bidra til å forsterke det norske skattefundamentet, samt redusere uønsket overskuddsflytting. Masteroppgaven vår fremhever en internrettslig implementering av kildeskatt på royalty som et av de viktigste tiltakene. Til tross for begrenset fremdrift på dette området, er det etter vår oppfatning kun et tidsspørsmål før tiltaket blir innført nasjonalt.

Vi har påpekt at Norge er langt fremme i den teknologiske utviklingen. Derfor vil norske skattemyndigheter på et tidligere tidspunkt, og i større grad, møte utfordringer knyttet til manglende beskatning av digitale foretak sammenlignet med andre nasjoner. Norge bør derfor allerede i dag starte arbeidet med å revidere gjeldende tilknytningsfaktorer. Slike tilknytningsfaktorer er avgjørende for hvorvidt et foretak kvalifiserer som et norsk skattesubjekt, og en revidering av disse vil føre til en mer hensiktsmessig beskatning av internasjonale digitale foretak. Dette er noe vår masteroppgave også understreker, og derfor er det ikke tilstrekkelig at Norge venter på en større internasjonal enighet på dette området.

Denne masteroppgaven viser at det er en umulig oppgave å tilpasse et regelverk på en måte som oppleves rettferdig for alle parter. Historien har vist at nye reguleringer ofte kun bidrar til at selskaper finner nye metoder å unngå skatt på. Vårt synspunkt er derfor at de foreslåtte tiltakene må innføres på en dynamisk og velformulert måte. Dette vil vanskeliggjøre bruken av nye metoder for skatteplanlegging i fremtiden.

Referanseliste

Baller, S., Dutta, S., & Lanvin, B. (2016). *The Global Information Technology Report 2016 - Innovating in the Digital Economy.* Geneva: World Economic Forum.

Brudvik, A. J. (2016). *Skatterett for næringsdrivende.* Bergen: Cappelen Damm AS.

Bråthen, Tore (Institutt for regnskap, revisjon og jus). (2015). *Høringssvar NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* Oslo: Handelshøyskolen BI.

Delingsøkonomiutvalget. (2017). *Delingsøkonomien - muligheter og utfordringer (NOU 2017:04).* Oslo: Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon.

Deloitte. (2015, Oktober 7). *Innsikt: De endelige BEPS-tiltakene er klare.* Hentet Januar 12, 2017 fra Deloitte: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/no/Documents/tax/BEPS_klientinformasjon.pdf

Eriksen, M. (2015). Internasjonal skatteplanlegging og interntransaksjoner i konsern. *Skatterett, 1*, 35-69.

Finansdepartementet . (2017). *Høringsnotat - Endring i skatteloven §2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv).* Oslo : Finansdepartementet .

Finansdepartementet. (2015). *Høringsnotat - land-for-land-rapportering for skatteformål.* Oslo: Finansdepartemenetet.

Finansdepartementet. (2015). *Meld.St.4 (2015-2016). Bedre skatt - en skattereform for omstilling og vekst* . Aurskog : Fagbokforlaget .

Finanskomiteen. (2016). *Innst. 273 S - Innstilling til Stortinget fra Finanskomiteen.* Oslo: 07 Media.

Gjems-Onstad, O., & Furuseth, E. (2013). *Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising.* Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Hanstad, P., & Brandsås, H. (2015). *Høring - NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* Oslo: Den norske Revisorforening.

Henriksen, T., Teigland, G., Risnes, N. K., & Lindberg, I. M. (2016). Digitalisert økonomi - gamle problemer i ny innpakning. *Analysenytt*(2), 6-13.

Hoff, P. M., & Schjerva, R. (2015). *Høringsuttalelse fra IKT-Norge: Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi NOU 2014:13.* Oslo: IKT-Norge.

Houlder, V. (2014, Oktober 9). *International Tax*. Hentet Mai 01, 2017 fra Financial Times: https://www.ft.com/content/f7a2b958-4fc8-11e4-908e-00144feab7de

Innst.273-S. (2016). *Innstilling fra finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst.* Finanskomiteen. Oslo: 07 Media. Hentet fra https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/innstillinger/stortinget/2015-2016/inns-201516-273.pdf

Jensen, S. (. (2016, Mai 4). *Dialog med Stortinget - Svar på spørsmål nr. 976 fra Stortingsrepresentant Arild Grande.* Hentet fra Regjeringen: https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/svar-pa-sporsmal-nr.-976-fra-stortingsrepresentant-arild-grande/id2499390/

Krokan, A. (2013). *Nettverksøkonomi - digitale tjenester og sosiale mediers økonomi.* Nittedal : Cappelen Damm AS .

Lund, K. S. (2015). *Høring - NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* Oslo: Næringslivets Hovedorganisasjon.

Magnus, J. M. (2015). *Høring - NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* Skattedirektoratet.

Naas, H., Bruusgaard, C., Ilstad, K., & Svensen, C. (2011). *Norsk Internasjonal Skatterett.* Oslo: Universitetsforlaget.

NOU-1996:3. (1996). *Ny aksjelovgivning.* Oslo: Medie uavhengig publisering (MUP). Hentet fra https://www.regjeringen.no/contentassets/3c8ea101038d4478ad88750f66c1250b/no/pdfa/nou199619960003000dddpdfa.pdf

NOU-2009:19. (2009). *Skatteparadis og utvikling.* Oslo: Akademika AS. Hentet fra https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/no/pdfs/nou200920090019000dddpdfs.pdf

NOU-2014:13. (2014). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* Scheel-utvalget. Oslo: Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon. Hentet fra

https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/no/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf

NOU-2017:04. (2017). *Delingsøkonomien - muligheter og utfordringer.* Oslo: Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon. Hentet fra https://www.regjeringen.no/contentassets/1b21cafea73c4b45b63850bd83ba4fb4/no/pdfs/nou201720170004000dddpdfs.pdf

NTB. (2016, Desember 8). *Vil ha pressestøtte mot Google og Facebook* . Hentet Mars 14, 2017 fra Dagens Næringsliv : http://www.dn.no/nyheter/2016/12/08/1811/vil-ha-pressestotte-mot-google-og-facebook

OECD - About BEPS. (2017, Februar 21). *About BEPS and the inclusive framework.* Hentet fra OECD: http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm

OECD - Inclusive Framework. (2016, Desember). *Tax.* Hentet Februar 21, 2017 fra OECD: https://www.oecd.org/tax/flyer-implementing-the-beps-package-building-an-inclusive-framework.pdf

OECD. (1998). *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue.* OECD. OECD.

OECD. (2010). *Commentaries on the articles of the model tax convention.* OECD.

OECD. (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting.* Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en

OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2015). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports,.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en

OECD. (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en

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

OECD. (2015). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version).* Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en

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

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

OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2015b). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports,.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en

OECD. (2015c). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en

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

OECD. (2015e). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version).* Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en

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

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

OECD. (2015h). *Transfer pricing documentation and country- by- country reporting, Action 13 - 2015 Financial Reports.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Hentet fra http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315381e.pdf?expires=1493123547&id=id&accname=guest&checksum=C5F86BBAE4F76EE71A85EBD1A6B18942

OECD. (2016, Desember). *Tax.* Hentet Februar 21, 2017 fra OECD: https://www.oecd.org/tax/flyer-implementing-the-beps-package-building-an-inclusive-framework.pdf

OECD. (2017a, Februar 21). *About BEPS and the inclusive framework*. Hentet fra OECD: http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm

OECD. (2017b, April 29). *Tax: Tax Treaties*. Hentet fra OECD: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

OECD. (2017b, April 29). *Tax: Tax Treaties*. Hentet Juni 22, 2017b fra OECD: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

Ringstad, P. (2016, Januar 12). *Meninger: Skattetriks brukt av delingsselskapene kan bli normen.* Hentet Februar 21, 2017 fra Aftenposten: http://www.aftenposten.no/meninger/debatt/Skattetriks-brukt-av-delingsselskapene-kan-bli-normen--Peter-Ringstad-13575b.html

Scheel-utvalget. (2014). *NOU 2014:13 - Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* Scheel-utvalget. Oslo: Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon.

Skatteetaten. (u.d.). *Land-for-land-rapportering for store flernasjonale konsern*. Hentet mars 21, 2017 fra Skatteetaten: http://www.skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Om-oss/Prosjekter/land-for-land-rapportering-for-store-flernasjonale-konsern/

Sosialistisk Venstreparti . (2016). *Arbeidsprogramkomiteens forslag til arbeidsprogram 2017-2021.* Oslo: Sosialistisk Venstreparti.

Sosialistisk Venstreparti. (2016, Mai 15). *Del godene - men hva gjør vi med delingsøkonomien?* Oslo: SVs delingsøkonomiutvalg . Hentet fra Sosialistisk Venstreparti: https://www.sv.no/arbeidsgrupper-til-programmet/delingsokonomi/#_Toc451120065

St.Meld.nr.4(2015-2016). (2015). *Bedre skatt - en skattereform for omstilling og vekst.* Aurskog: Fagbokforlaget. Hentet fra https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-4-20152016/id2456324/

Stortinget. (2016, Mai 31). *Publikasjoner - Referater - Møte tirsdag den 31. mai 2016 kl. 10.* Hentet fra Stortinget: https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/referater/stortinget/2015-2016/s160531.pdf

Tax Justice Network - Ressurser: ordliste. (2017, Januar 06). Hentet fra Tax Justice Network - Norge: http://taxjustice.no/ressurser/ordliste

Tax justice network - Skatteparadis. (u.d.). Hentet Januar 5, 2017 fra Tax justice network - Norge: http://taxjustice.no/ressurser/tema/skatteparadis

Taylor, C. (2016, November 9). *The Economy*. Hentet Februar 21, 2017 fra The Irish Times: http://www.irishtimes.com/business/economy/multinationals-still-able-to-use-double-irish-tax-arrangement-after-2020-1.2860102

Tolletaten. (2017, Mai 30). *350-kronersgrensen*. Hentet Mai 31, 2017 fra Toll customs: http://www.toll.no/no/netthandel/350kroner/

Vedeler, M. (2016, Desember 22). *Børs og Finans*. Hentet Mai 01, 2017 fra E24: http://e24.no/boers-og-finans/google/slik-sparte-google-31-milliarder-i-skatt/23880080

Virik, K. U., & Lothe, R. (2015). *Høringsuttalelse: NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* Oslo: Skattebetalerforeningen.

Zimmer, F. (2009). *Internasjonal Inntektsskatterett* (Vol. 4). Oslo: Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (2014). Internasjonal selskapsbeskatning under debatt. *Skatterett, 2*, 90-103.

Zimmer, F. (2016). *NOU 2016: 5 - Omgåelsesregel i skatteretten.* Oslo: Departementets sikkerhets- og serviceorganisasjon, Informasjonsforvaltning.

BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Forprosjekt, Thesis MSc

Preliminary - Internasjonal Skatterett

ID number:	0896110, 0944185
Start:	01.12.2016 09.00
Finish:	01.03.2017 12.00

Innhold

1. Bakgrunn og motivasjon 2
1.1 Problemstilling 3
2. Metode 3
2.1 Rettskilder 3
2.1.1 Lovgivning 4
2.1.2 Forskrifter 5
2.1.3 Formelt veiledende rettskilder 5
2.1.4 Skatteavtaler 5
3. Nærmere om skattedisposisjoner 7
3.1 Skatteplanlegging 8
3.2 Skatteunndragelse 8
3.3 Skatteunngåelse 9
4. Skattemotiverte selskapsetableringer 10
4.1 Skallselskaper 10
4.2 Holdingselskaper 10
5. Skattemessig asymmetri 11
5.1 Informasjonsutveksling 11
5.2 Lavskattland og skatteparadiser 12
Referanser 15

Preliminary Master Thesis

Veileder: Eivind Furuseth

MSc in Business – Business Law, Tax and Accounting

1. Bakgrunn og motivasjon

Formålet med vår masteroppgave er å belyse hvordan- og i hvilken grad norske myndigheter må akseptere skattemotiverte selskapsetableringer i skatteparadiser. I kjølvannet av Panama Papers- avsløringen har skatteunndragelser vært et hett og omdiskutert tema i internasjonale medier det siste året. Panama Papers avslører pengeflukt i milliardklassen, og er et godt eksempel på hvordan skatteparadiser kan brukes til ulovlig plassering av penger. Denne saken gjorde oss nysgjerrige, og er noe av årsaken til at vi ønsket å se nærmere på grensedragningen mellom lovlige- og ulovlige skattedisposisjoner.

Utgangspunktet er at skattemotiverte selskapsetableringer i skatteparadiser er lovlig så lenge man følger nasjonal- og internasjonal rett. Allikevel viser praksis at mange virksomheter opererer i gråsonen og på kant med regelverket. Ved å sette fokus på- og skille mellom skatteplanlegging, skatteunngåelse og skatteunndragelse ønsker vi å se nærmere på denne problematikken. Lov av 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter omtalt som skatteloven eller sktl.) er ikke vanntett, og den gir dermed muligheter for skattemessige disponeringer som ikke alltid følger lovens formål og hensikt. Norsk skattelovgivning bygger på tanken om nøytralitet, symmetri, kontinuitet, samordning og lave skattesatser (Brudvik, 43). I tillegg bygger skatteloven på en likhetstankegang der en ønsket målsetning er en jevnere inntektsfordeling i samfunnet (Brudvik, 42). Ved å betale skatt etter evne oppnår man nettopp dette, og skatteloven sikrer på denne måten at likhetsgrunnsetningen blir ivaretatt. En bakside kan allikevel være at flere norske virksomheter blir fristet til å etablere seg i lavskatteland. Å etablere virksomhet i lavskatteland er i seg selv ikke ulovlig, men noen aktører kan falle for fristelsen til å utnytte asymmetri mellom de ulike lands lovgivning, manglende informasjonsutveksling- og skatteavtaler. På denne måten vil de operere på kant med nasjonal lovgivning og hensynet bak

regelverket. Det er nettopp denne gråsonen vi ønsker å se nærmere på i vår masteravhandling.

Økt globalisering har ført til en verden preget av kapitalflyt og selskapsetableringer mellom landegrensene. En naturlig konsekvens av dette er at virksomheter velger å investere og/eller etablerer seg i lavskatteland hvor beskatningen er gunstigere sammenlignet med hjemlandet. Som følge av dette har vi både nasjonale- og internasjonale regelverk som søker å minimere risikoen for ulovlige kapitalplasseringer og etableringer mellom landegrensene. Hensikten er å gjøre det vanskeligere for virksomheter å utnytte seg av smutthull i skattelovgivningene og internasjonale skatteavtaler når det kommer til kapitalplasseringer og etableringer i lavskattland. Selv om det er i de fleste lands interesse å gjøre nasjonale regelverk samt internasjonale skatteavtaler vanntette, er det vanskelig å gjennomføre i praksis.

1.1 Problemstilling

"I hvilken grad må norske myndigheter akseptere skattemotiverte selskapsetableringer i skatteparadis?"

2. Metode

2.1 Rettskilder

Skattereformen i 1992 hadde som hensikt at ressursanvendelsen i samfunnet i mindre grad skulle gjenspeile skattereglene. Sentralt i skattereformen står nøytralitetsprinsippet som tar sikte på å unngå vridninger i ressursanvendelsen. Investeringsformen et foretak benytter seg av skal ikke ha innvirkning på skattlegging, den effektive skattesatsen skal være lik for ulike investeringsformer (Fallan, 2014, s. 31).

Uavhengig av hvorvidt en inntekt er opptjent i Norge eller utlandet er hovedregelen at alle fysiske og juridiske personer plikter å svare skatt av hele inntekten til Norge. Globalprinsippet fremgår av sktl. §2-1 (9) og §2-2 (6). Utgangspunktet er derfor at en innlending er skattepliktig også for inntekt og

formue mottatt i utlandet. Globalprinsippet svekkes av skatteavtaler og ulike spesialbestemmelser i skatteloven som vi vil gå nærmere inn på videre i vår masteroppgave (Brudvik, 2016, s. 71). For å hindre dobbeltbeskatning inkluderer den norske lovgivningen bestemmelser om kreditfradrag, som innebærer at skattyterne får fradrag for skatt betalt i utlandet, jf. Sktl. §§16-20 til 16-28 (Fallan, 2014, s. 39). I følge Brudvik vil kreditmetoden overgå unntaksmetoden når det gjelder å oppfylle nøytralitetsprinsippet nevnt innledningsvis (Skatterett for næringsdrivende, 2016, s. 115).

Grunnlovens regler, skattevedtak, lover og forskrifter i tillegg til ulike Skatteavtaler er formelt bindende rettskilder og relevante for vår masteroppgave (Brudvik, 2016, s. 52).

2.1.1 Lovgivning

Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I skatteloven finner vi hovedreglene i den materielle skatteretten. Den omhandler regler om skatteplikt, formue, inntekt og fradragsposter. Det er denne delen av skatteretten som redegjør for hvor stor skatt det enkelte skattesubjekt svarer (Fallan, 2014, s. 20).

Lov 13.06.1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I ligningsloven finner vi hovedreglene i den formelle skatteretten. Her har lovgiver oppnevnt ligningsforvaltningen og regulert forvaltningsmessige spørsmål. Den omhandler regler om saksbehandling, opplysningsplikt, klage og klagebehandling (Fallan, 2014, s. 21).

Lov 28.07.1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltbeskatningsavtaleloven).

Skatteavtaler binder i utgangspunktet bare Norge som stat, men den kan påberopes av skattesubjektene som intern rett når den er gjort til norsk lov. For skatteavtaler gjøres dette ved at en lov henviser til traktatens tekst og derav er tillag lovs kraft. Dette forenkles når det kommer til skatteavtaler ved at Kongen ifølge dobbeltbeskatningsloven jf. Sktl. §2-37 (1) er gitt fullmakt til å inntreffe slike avtaler for å forhindre dobbeltskattlegging (Brudvik, 2016, s. 131).

2.1.2 Forskrifter

Forskrifter utdyper lovreglenes anvendelsesområde. De mest sentrale forskriftene for vårt vedkommende er gitt av Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Finansdepartementets forskrifter til skatteloven (FSFIN) og Skattedirektoratets forskrifter til skatteloven (FSSD) er hjemlet i lov og derav også formelt bindende rettskilder (Skaar & Kildal, 2012, s. 41).

2.1.3 Formelt veiledende rettskilder

Rettspraksis, ligningspraksis, forarbeider og uttalelser fra sentrale skattemyndigheter går under betegnelsen formelt veiledende rettskilder. I vår masteroppgave vil det ikke alltid være tilstrekkelig å bare bruke formelt bindende rettskilder. Disse eksemplene på veiledende rettskilder vil derfor være sentrale i vår tolkning av ulike faktum (Skaar & Kildal, 2012, s. 43).

2.1.4 Skatteavtaler

Det viktigste hensynet innenfor internasjonal skatterett er å unngå dobbeltbeskatning. Hovedspørsmålet som må besvares er derfor hvilken stat som har rett til skattlegging av et skattesubjekt og videre hvilke inntekter en stat har beskatningsmyndighet over. Skatteavtaler søker å avgjøre hvilken stat som har rett til å skattlegge og vil forhindre både juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning (Skaar & Kildal, 2012, s. 225 & 227). I noen tilfeller, som i Panama Papers, vil en selskapsetablering utenfor norske grenser føre til at et skattesubjekt betaler for lite skatt totalt sett. Dette vil i tillegg gjøre det fordelaktig å etablere seg utenfor Norge, noe norske myndigheter ikke ønsker. Videre vil vi se på hvordan skatteavtaler kan bidra til å redusere disse negative konsekvensene i samspill med intern rett.

2.1.4.1 OECD

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) er en organisasjon som jobber for å forbedre økonomisk og sosial velferd for mennesker i verden. Per januar 2017 er det 35 medlemsstater, Norge er en av de (OECD, u.d.).

2.1.4.2 Mønsteravtaler

OECDs mønsteravtale søker å løse de mest vanlige internasjonale problemstillinger innenfor skatt (OECD, u.d.).

Norske skattyteres virksomhet i utlandet foregår ofte ved etablering av et selskap/datterselskap eller en filial. For at en skatteavtale skal komme til anvendelse må virksomheten kvalifisere som fast driftssted (*permanent establishment*), jf. OECD modellavtalen art. 5. Foreligger det et slikt fast driftssted har filialstaten beskatningsrett, jf. OECD modellavtalen art. 7 (1). Avtaler med utviklingsland avviker imidlertid ofte fra mønsteravtalen, noe som er et sentralt poeng i vår oppgave (Brudvik, 2016, s. 132). I FNs regi er det derfor utviklet en egen mønsteravtale mer egnet for avtaler mellom i-land og u-land. Norge har etter 1980 brukt denne som basis i avtaler med u-land (Brudvik, 2016, s. 132). Utviklingsland kan ofte beskatte en større del av virksomhetsoverskuddet som blir tatt ut som godtgjørelse for kapitalen, eksempelvis rente, aksjeutbytte og royalty. Normalt vil disse postene skattlegges i staten hvor mottakeren er bosatt. Dette medfører at «kildestaten» vil ha lite av beskatningsretten på disse postene. Det går derfor klart frem at OECDs mønsteravtale først og fremst passer for avtaler mellom industriland. Videre i vår oppgave vil mangel på internasjonalt avtaleverk som regulerer lavskatteland og skatteparadis være et sentralt problem.

2.1.4.3 LOB Regelen

Med skatteavtaler kommer også behovet for å sikre at fordelene som avtalene er tenkt å medføre begrenser seg til de tiltenkte kontraherende parter og ikke går utover det som er intensjonen med en avtale. Derfor utarbeides det ofte *Limitation of Benefit (LOB)* klausuler, en spesiell omgåelsesregel, for å unngå såkalt traktat shopping (*treaty shopping*). Et eksempel som er relevant for vår oppgave er en tredjepart som setter opp et skallselskap i en kontraherende stat for å oppnå en

minimal skattesats, eller å eliminere skatt fullstendig. I flere tilfeller mangler disse skallselskapene et legitimt forretningsformål utover å minimere skatteeksponeringen. Slike LOB klausuler inneholder ofte tester for å avgjøre i hvilken grad en skatteavtale kan benyttes for en gitt internasjonal transaksjon (Alvarez & Marsal, 2013, s. 1). En LOB-klausul må oppfylles for at en skatteavtalebeskyttelse skal gjelde for en skatteyter. Klausulen oppstiller flere krav, blant annet til selskapsform, eierskap, aktivitet mv. LOB har lange tradisjoner i skatteavtaler, spesielt de USA er deltakende i (Deloitte, 2015, s. 8). OECD har arbeidet for utvikling av slike klausuler, og de inkluderes nå i skatteavtaler (OECD - BEPS, 2017)**.**

2.1.4.4 Principal Purpose test

OECD foreslår, i tillegg til en LOB-klausul, *Principal Purpose Test (PPT).* Det er en generell omgåelsesregel som også har til hensikt å redusere traktat shopping, hvor eneste formål er å utnytte fordeler i skatteavtaler. Sammenlignet med LOB-klausulene vil en slik PPT favne videre og er mer generell enn en LOB-klausul. Et eksempel på hvordan en PPT kan forhindre skattemotiverte transaksjoner er at den vil motvirke oppsplitting av kontrakter for å unngå fast driftssted i modellskatteavalen artikkel 5 (3) (Deloitte, 2015, s. 8).

3. Nærmere om skattedisposisjoner

På lik linje med andre kostnader må ethvert foretak minimere skattekostnader til et hensiktsmessig nivå. Unødvendig høye skattekostnader innebærer lavere verdi på virksomheten (Arntzen, 2000, s. 2). På et kontinuum av skattebesparende tiltak finner vi skatteplanlegging og skatteunndragelse som hvert sitt ytterpunkt. Skatteplanlegging representerer lovlige skattedisposisjoner og skatteunndragelse ulovlige skattedisposisjoner (Tax Justice Network - Ressurser: ordliste, 2017). Skatteunngåelse representerer gråsonen mellom disse endepunktene. De som gjennomfører skattedisposisjoner for å minimere skattekostnader kan deles inn i to grupper. Den ene gruppen består av selskaper og privatpersoner som forsøker å redusere skatt til egen fordel. Den andre gruppen består av aktører som hjelper

den førstnevnte gruppen med å spare skatt. Eksempler på slike aktører er banker, revisjonsselskaper og advokater. Disse aktørene hjelper ofte selskaper med å gjennomføre internasjonale skattemotiverte aktiviteter (Tax Justice Network - Tema: Kriminalitet, 2017). Disponering og flytting av midler og virksomhet til utlandet innebærer i utgangspunktet ingen ulovlighet. Slik aktivitet kan dog øke risikoen for skatteunndragelser (Skatteetaten, 2016). Videre i vår masteroppgave er det gruppen med selskaper og privatpersoner vi vil se nærmere på, og disposisjoner utover landegrensene.

Figur 1: Skattedisposisjoner

3.1 Skatteplanlegging

Begrepet skatteplanlegging favner bredt. Et foretak benytter seg av skatteplanlegging når det bruker lovlige metoder for å begrense eller redusere sin betalbare skatt. Det dreier seg om bruk av aktiviteter som både er lovlige og som ikke går lengre enn det som følger av lovens hensikt (Tax Justice Network - Ressurser: ordliste, 2017). Et selskap kan ha utallige grunner for å benytte seg av skatteplanlegging og begrenser seg ikke til å redusere pliktig skatt. Andre årsaker kan være å sikre en mer fleksibel og hensiktsmessig struktur tilpasset virksomhetens art eller å tilrettelegge for internasjonalisering av virksomheten (Arntzen, 2000, s. 2).

3.2 Skatteunndragelse

Skatteunndragelse befinner seg på motsatt side av skatteplanlegging. Et foretak som driver med skatteunndragelse vil ved bruk av ulovlige disposisjoner unngå å betale skatt eller betale for lite skatt (Tax Justice Network - Ressurser: ordliste, 2017). Skatteplanlegging som myndighetene avslår innebærer normalt bare at den forsøkte skattefordelen ikke oppnås, og at skattyter må betale renter som en følge

av for sen innbetalt skatt. I motsetning til skatteplanlegging er skatteunndragelse straffbart og regnes som en kriminell handling (Zimmer, Kronikk: Skatteparadis kan bekjempes, 2016). Kriminelle handlinger knyttet til skatt dreier seg om skattedisposisjoner som bryter enten nasjonale eller internasjonale lover (Tax Justice Network - Tema: Kriminalitet, 2017). Internfeilprising, hemmelighold av verdier i skatteparadiser og momskriminalitet er eksempler på metoder som benyttes for å unndra skatt ulovlig.

3.3 Skatteunngåelse

Skatteunngåelse er et sentralt begrep i vår masteroppgave, og som figuren ovenfor illustrerer er dette begrepet posisjonert mellom skatteplanlegging og skatteunndragelse. Skatteunngåelse befinner seg således i en gråsone, og man blir nødt til å foreta en skjønnsmessig vurdering av hvorvidt skatteunngåelsen er en lovlig- eller ulovlig aktivitet. Det blir ofte satt likhetstegn mellom skatteunngåelse og umoralsk skatteplanlegging. På denne måten kan det være en vanskelig oppgave å vurdere hvorvidt det er snakk om lovlig- eller ulovlig skatteplanlegging når det gjelder saker knyttet til skatteunngåelse. Det er denne grensedragningen som vi vil se nærmere på i det følgende.

Skattelovgivningen åpner opp for mange skjønnsmessige vurderinger, noe som muliggjør fleksible tilpasninger for skattesubjektene. Å utarbeide et fullstendig og vanntett lovverk er en vanskelig (og umulig) oppgave for lovgiver, og det vil nok alltid eksistere smutthull som åpner opp for uønskede skattedisposisjoner. Denne problematikken er også aktuelt internasjonalt, og en prinsippbasert skattelovgivning innebærer at det er rom for skjønnsmessige vurderinger. Mangelen på internasjonalt regelverk øker også sannsynligheten for skatteunngåelser mellom landegrenser. Selskaper har dermed mulighet til å unngå skatt ved å utnytte seg av et mangelfullt og ulike regelverk (Tax Justice Network - Ressurser: ordliste, 2017).

4. Skattemotiverte selskapsetableringer

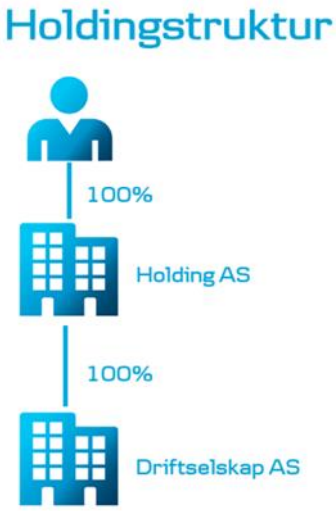
4.1 Skallselskaper

Skallselskaper (også kalt proforma- eller postboksselskaper) er gjennom forarbeidene definert som aksjeselskaper som har liten eller ingen realitet og er opprettet utelukkende for å unnta inntekter fra beskatning i Norge". Rettspraksis fastslår at slike selskapsforhold kan settes til side og at deltakerne kan bli beskattet direkte for den virksomhet som drives gjennom det utenlandske selskapet", jf. Ot.prp. nr. 16 (1991-92) s. 68. Hovedhensikten med skallselskaper er, etter forarbeidenes ordlyd, å skjule formuer i utlandet med mål om å oppnå store skattebesparelser. Slik praksis er naturligvis ulovlig og det er liten tvil om at opprettelse- og utnyttelse av slike proformaselskaper utelukkende er skattemotiverte. Panama papers-avsløringen nevnt innledningsvis er et godt og aktuelt eksempel på hvordan skallselskaper fungerer i praksis. Denne saken representerer tidenes største dokumentlekkasje og avslører pengeflukt i milliardklassen blant flere kjente virksomheter, politikere og statsledere. Ved å benytte seg av proformaselskaper har ulike aktører klart å skjule enorme formuer i skatteparadiser. Panama Papers har vakt oppsikt i hele verden, og denne avsløringen understreker viktigheten av et godt og velfungerende internasjonalt samarbeid hvor informasjonsutveksling mellom land står sentralt.

4.2 Holdingselskaper

Et holdingselskap er et type "paraplyselskap" som gir eierne mulighet til å kontrollere flere selskaper på en god måte. Holdingselskaper blir også omtalt som morselskaper hvis de har "bestemmende innflytelse" over et annet selskap etter sel. §1-2(2). En konsernstruktur med bruk av holdingselskaper kan bidra til gunstige skattedisposisjoner innad i et konsern, og derfor er slike selskaper av interesse i vår masteroppgave. For et konsern er opprettelsen av holdingselskaper spesielt fordelaktige når det er snakk om investeringer og utdelinger som faller innunder fritaksmetoden i sktl. §2-38. Etter innføringen av sktl §2-38 har det blitt svært fordelaktig for store konsern å opprette holdingselskaper ettersom

utbytteutdelinger først blir skattepliktig når det deles ut til personlige aksjonærer. I disse tilfellene kan nemlig utbytte og gevinst reinvesteres skattefritt, og på denne måten kan et holdingsselskap benyttes som en ”skattefri sparebøsse”. I praksis har imidlertid holdingselskaper en begrenset funksjon, og ofte er den eneste virksomheten til et holdingselskap å eie- og forvalte aksjer og deres avkastning (Danske Bank, u.d.). Som følge av at slike selskaper ofte ikke har noen ansatte eller selskapslokaler og at inntektene ofte er av passiv karakter, er det en sentral diskusjon knyttet til vilkårene i sktl. §10-64 b om ”reelt etablert og reell økonomisk aktivitet”. Dette vilkåret er også betegnet som realitetsvilkåret, og det beror på en skjønnsmessig og konkret vurdering hvorvidt disse vilkårene er oppfylt i den enkelte sak. Dette vil være et av flere sentrale momenter som vi vil drøfte videre i denne masteravhandlingen.



Figur 2: Holdingstruktur (Danske Bank, u.d.)

5. Skattemessig asymmetri

Som nevnt innledningsvis kan aktører falle for fristelsen til å utnytte asymmetri mellom de ulike lands lovgivning, manglende informasjonsutveksling- og skatteavtaler. Manglende informasjonsutveksling og bruk av skatteparadis gir store skattemessige utfordringer og vil være sentralt i vår oppgave.

5.1 Informasjonsutveksling

De fleste land har utfordringer knyttet til bruken av skatteparadiser. Tilfredsstillende informasjonsutveksling mellom land og gode internasjonale relasjoner kan være en viktig nøkkel i kampen mot skatteparadiser. I kjølvannet av finanskrisen og andre avsløringer knyttet til skatteunndragelser har det oppstått et stort internasjonalt politisk press mot stater som ikke ønsker å utveksle informasjon med andre lands skattemyndigheter (Tannum, Henriksen, & Bolt-Evensen, 2013, s. 6). Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) er et godt

eksempel på en global standard som de fleste skatteparadiser per dags dato har sluttet seg til. Denne standarden for informasjonsutveksling er anført av OECD og hensikten er å minske antall skatteparadiser og bruken av disse. Norge har undertegnet avtaler med 45 land (inkludert Forente Arabiske Emirater) som tidligere ble ansett som skatteparadiser (Harbo, 2015). OECD understreker at mangelen på informasjonsutveksling er et av de mest sentrale problemene knyttet til skatteparadiser (OECD, 1998, s. 23).

5.2 Lavskattland og skatteparadiser

Lavskatteland er etter skatteloven definert som et land ”hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen skulle ha fastsatt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge,” jf. sktl. §10-63. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at man må se på den nominelle eller effektive skattesatsen i begge landene for så å sammenligne disse. Forarbeidene understreker imidlertid at man ved anvendelsen av §10-63 skal ta utgangpunkt i det enkelte lands effektive skattesats. På denne måten får man et godt uttrykk for den virkelige forskjellen mellom skattenivåene i tillegg til at metoden er enkel å praktisere, jf. Ot.prp. nr 16 (1991-92) s. 80. Ved vurderingen av om det er snakk om et lavskatteland må man imidlertid ha kjennskap til mer enn de formelle skattesatsene. Man må også kjenne til periodiseringsregler, hva som inngår i skattegrunnlaget, regler knyttet til fradragsrett, skattefritaksregler, særregler mv. (Gjems-Onstad & Furuseth, 2013, s. 259). Dette gjør vurderingen mer innviklet og tidkrevende enn først antatt.

Et skatteparadis er et godt eksempel på et lavskattland. Et lavskattland er ikke nødvendigvis et skatteparadis, men et skatteparadis vil automatisk kvalifisere som et lavskattland. Felles for et typisk skatteparadis er at de har lav- eller nullskatt på det meste av formue og inntekt, jf. Ot.prp. nr 16 (1991-92) s. 79. I tillegg kjennetegnes et skatteparadis ved at de tilbyr full anonymitet, samt lettforståelige og fleksible regler for registrering (Tax justice network - Skatteparadis, u.d.). OECD fastslår i tillegg at skatteparadiser typisk opererer med et særegent skattesystem for gjennomstrømningsselskaper, og de mangler transparens om

eierskap og/eller mangel på effektivt innsyn (OECD, 1998, s. 23). Når et skatteparadis opererer med særegne skattesystemer innebærer dette i praksis at de utformer lover som hovedsakelig har virkning i andre stater, jf. NOU 2009:19 s. 15. Minimale skattesatser oppmuntrer både velstående enkeltpersoner og virksomheter til å etablere seg i skatteparadiser. I tillegg bidrar hemmeligholdet og manglende informasjonsutveksling mellom skatteparadiset og hjemlandet til at det nærmest er umulig å vite hvor mye penger som faktisk er skjult her. Det er altså kombinasjonen av alle de nevnte kjennetegnene som gjør skatteparadiser såpass skadelige for andre stater, jf. NOU 2009: 19 s. 15.

Med hjemmel i suverenitetsprinsippet står den enkelte stat fritt til å utforme egne lover og regler. Dette bidrar til at den enkelte jurisdiksjon står fritt til å velge eget skattenivå samt utformingen av egne nasjonale regler. Dette prinsippet bidrar følgelig til at det enkelte land ikke er pliktig til å innordne seg etter internasjonale regelutforminger om de ikke ønsker det. I kraft av å være autonom er det enkelte land dermed ikke pålagt å dele informasjon med andre stater. Suverenitetsprinsippet er et viktig prinsipp, men det gir også begrensninger knyttet til den internasjonale kampen mot skatteparadiser. Som følge av det enkelte lands selvbestemmelsesrett kan de velge selv om de vil innrette seg etter internasjonale lover, og det er denne frivilligheten som bidrar til at skatteparadiser faktisk eksisterer i våre dager. På den andre siden er det viktig å understreke at suverenitetsprinsippet har flest positive ringvirkninger, og at det er et av de viktigste prinsippene vi har i verden.

Bruken av skatteparadis blir ofte fremstilt som en ulovlig aktivitet i media. Realiteten er imidlertid at de også kan brukes til lovlige plasseringer (Zimmer, Kronikk: Skatteparadis kan bekjempes, 2016). På tross av dette mener vi at lovlig plassering av formuer i skatteparadiser befinner seg i en gråsone. Slike plasseringer kan fort betraktes som uetisk ettersom man bevisst ønsker å unnlate og betale skatt til hjemlandet og lokalsamfunnet. Dette er også underbygget av skattelovgivningens formål som ikke ønsker å legge til rette for disposisjoner som svekker hensynet til nøytralitet og likebehandling.

Som følge av at skattelovgivningen inneholder smutthull, og dermed også muligheter for gunstige skattemessige tilpasninger, vil bruken av (for eksempel) skatteparadiser være fristende for flere aktører. Skattemyndighetenes forsøk på å få bukt med ulovlige plasseringer i skatteparadiser er derimot vanskelig, og hvordan de enkelte land velger å håndtere dette varierer. I tillegg er det naturlig å anta at avsløringer knyttet til ulovlig bruk av skatteparadiser vil virke preventivt på aktører som vurderer å bruke skatteparadiser på ulovlig vis i fremtiden. Dette er Panama papers-avsløringen et godt eksempel på. Etter denne avsløringen konstaterte Aftenposten at "rekordmange har tatt kontakt med skatteetaten i løpet av årets første halvår for å melde inn verdier som skulle vært innrapportert tidligere" (NTB, 2016).

Referanser

Alvarez & Marsal. (2013, Mai 30). *Home.* Hentet Januar 12, 2017 fra Alvarez & Marsal: https://www.alvarezandmarsal.com/printpdf/5051

Arntzen, T. (2000, Utgave 6). Internasjonal Skatteplanlegging. *Magma*.

Brudvik, A. J. (2016). *Skatterett for næringsdrivende.* Bergen: Cappelen Damm AS.

Danske Bank. (u.d.). *Er holdingsselskap bra for deg?* Hentet Januar 10, 2017 fra Danske Bank: http://danskebank.no/Radgivining/Radgivernytt/Pages/Holdingselskap.aspx

Deloitte. (2015, Oktober 7). *Innsikt: De endelige BEPS-tiltakene er klare.* Hentet Januar 12, 2017 fra Deloitte: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/no/Documents/tax/BEPS_klientinformasjon.pdf

Fallan, L. (2014). *Innføring i skatterett 2014-2015.* Trondheim: Gyldendal Norsk Forlag.

Gjems-Onstad, O., & Furuseth, E. (2013). *Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising.* Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Harbo, H. (2015, Februar 18). *Aftenposten.* Hentet Januar 17, 2017 fra Kommentator: http://www.aftenposten.no/norge/Skatteparadisene-i-hardt-var---na-spores-formuer-opp-584747b.html

NTB. (2016, August 15). *Norge.* Hentet Januar 17, 2017 fra Aftenposten: http://www.aftenposten.no/norge/Flere-opplyser-skatteetaten-om-skjulte-formuer-602123b.html

OECD - BEPS. (2017, Januar 24). Hentet fra OECD: http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm#Action6

OECD. (1998). *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue.* OECD. OECD.

OECD. (u.d.). *About the OECD*. Hentet Januar 12, 2017 fra OECD: http://www.oecd.org/about/

OECD. (u.d.). *Tax Treaties*. Hentet Januar 12, 2017 fra OECD: https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm

Skaar, A. A., & Kildal, T. S. (2012). *Bedriftsskatterett.* Oslo: Gyldendal Juridisk.

Skatteetaten. (2016, April 4). *Om skatteetaten: Skattedirektøren om Panama Papers*. Hentet Januar 6, 2017 fra Skatteetaten: http://www.skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Presse/Nyhetsrommet/Pressemeldinger/pressemeldinger-2016/skattedirektoren-om-panama-papers/

Tannum, G.-H., Henriksen, T., & Bolt-Evensen, B. (2013). Hva vet vi om bruken av skatteparadiser. *Skatteetatens analysenytt*(2). Hentet Januar 13, 2016 fra http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/Skatteetatens_analysenytt/Hva_vet_vi_bruk_skatteparadis.pdf

Tax Justice Network - Ressurser: ordliste. (2017, Januar 06). Hentet fra Tax Justice Network - Norge: http://taxjustice.no/ressurser/ordliste

Tax justice network - Skatteparadis. (u.d.). Hentet Januar 5, 2017 fra Tax justice network - Norge: http://taxjustice.no/ressurser/tema/skatteparadis

Tax Justice Network - Tema: Kriminalitet. (2017, Januar 06). Hentet fra Tax Justice Network - Norge: http://www.taxjustice.no/ressurser/tema/kriminalitet/:

Zimmer, F. (2016, April 26). *Kronikk: Skatteparadis kan bekjempes*. Hentet Januar 6, 2017 fra Aftenposten: http://www.aftenposten.no/meninger/kronikk/Kronikk-Skatteparadis-kan-bekjempes--Frederik--Zimmer-58235b.html

Figurer

Figur 1: Skattedisposisjoner 8
Figur 2: Holdingstruktur (Danske Bank, u.d.) 11