



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn:

Informasjon fra deltaker

Tittel *:

Navn på veileder *:

Inneholder besvarelsen
konfidensielt materiale?: Nei

Jeg bekrefter
innlevering til
biblioteket *: Ja

Gruppe

Gruppenavn:

Gruppenummer:

Andre medlemmer i gruppen:

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

OECD BEPS PILAR 1, beløp A

MAN3038/3039 – Internprising

Utleveringsdato:
26.01.2022

Innleveringsdato:
09.05.2022

Stuedsted:
BI Oslo

Innhold

SAMMENDRAG	II
1. INNLEDNING	1
1.1 BAKGRUNN	1
1.2 BEPS ACTION PLAN	2
1.2.1 BEPS Action 1	2
1.2.2 Pilar 2.....	3
1.2.3 Pilar 1.....	3
2. DRØFTING	6
2.1 FAKTAGRUNNLAG FOR DE PÅFØLGENDE DELKAPITLER	6
2.2 OMFANG	6
2.2.1 Ekskludert.....	7
2.2.1.1 Utvinning.....	7
2.2.1.2 Finansinstitusjoner.....	8
2.3 NEXUS OG INNTEKTSKILDE	9
2.4 SKATTEGRUNNLAG	10
DE FØLGENDE PUNKTER ER IKKE UTREDET MED HØRINGSINNSPILL PER DAGS DATO OG BESKRIVES KUN KORT.	13
2.5 SEGMENTERING.....	13
2.6 MARKEDSFØRINGS- OG DISTRIBUSJONSPROFIT.....	13
2.7 UNNGÅ DOBBELBESKATNING	13
2.8 TVISTELØSNING	13
2.9 BELØP B.....	14
2.10 ADMINISTRASJON OG IMPLEMENTERING	14
2.11 ENSIDIGE TILTAK	14
3. KONKLUSJON	15
KILDER	17

Sammendrag

Oppgaven starter med et kort sammendrag av bakteppe for regelverksutviklingen som har ledet til beløp A.

Det har lenge vært internasjonal misnøye med hvordan den digitale økonomien beskattes. Store multinasjonale selskaper kan, innenfor loven, flytte overskudd til lavskatteland og minske skattebyrden. Dette fremstår som urettferdig for mindre selskaper og menigmann og undergraver skattemoralen.

Grunnlaget for dagens regler ble lagt for mer enn hundre år siden. De er tilpasset en økonomi som bygde på fysisk tilstedeværelse. Slik er ikke dagens virkelighet. Den digitale økonomien gir mulighet for å selge varer og tjenester i et marked langt fra der du har kontor og personell. Vi vet at de store, digitale, multinasjonale selskapene tjener enorme summer. Markedslandene, der tjenesten eller varen leveres, sitter gjerne ikke igjen med noe overskudd til beskatning fordi selskapet ikke har fysisk tilknytning til markedslandet.

Gjennom arbeidet med BEPS, Base Erosion and Profit Shifting og fokus på den digitale økonomien, har OECD i samarbeid med G20 og andre land, gjennom Inclusive Framework, jobbet frem et regelverk som skal endre tilknytningskravet til markedslandet.

BEPS Pilar 1 bygger på økonomisk, ikke fysisk, tilknytning til landet som gis rett til å skattlegge overskudd. Pilar 1 beløp A er den andel av det multinasjonale selskapet sitt overskudd som allokeres til markedsstaten og kan skattlegges der. Oppgaven ser på kriteriene som legges til grunn for å skille ut beløp A .

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

Dagens skatteavtaler og internasjonale regelverk bygger på lover og regler som man la grunnlaget for mer enn 100 år tilbake. Regelverket er bygget rundt fysiske varer og tjenester og lite tilpasset dagens situasjon. Fokuset har vært på at man skal betale skatt i det land der man er fysisk til stede med sin virksomhet.

I dag trenger man ikke være fysisk til stede for å selge en tjeneste eller vare.

Digitaliseringen gjør at man kan levere tjenester via nettet og ikke trenger et kontor eller fast driftssted i den stat der man selger sin tjeneste. De internasjonale skattereglene og skatteavtalene er ikke tilpasset virkelighetens marked.

De store, multinasjonale tilbyderne av digitale tjenester har enorm profitt, men legger ofte igjen lite skatt i markedsstaten. De selger fjernleverbare tjenester og trenger ikke nødvendigvis ha et kontor eller fast driftssted i markedsstaten.

Dermed vil ikke markedsstaten ha anledning til å skattlegge overskuddet slik reglene er i dag.

Det samme vil kunne gjelde for vareleveringer. En vare kan bestilles via nett og sendes fra virksomhetens hjemstat og over grensen til det som vil være markedsstaten, uten at virksomheten trenger ha fast driftssted i markedsstaten.

Det har i lengre tid vært press fra flere land for å få skatteregler som er mer tilpasset vår tids økonomi. Mangelen på internasjonale felles regler og treghet med å få slike regler på plass har gjort at det innføres, eller iallfall trues med å innføre, nasjonale regler som skal sikre det enkelte lands skatteproveny for den aktivitet som foregår innenfor grensene.

OECD la i 2013 frem en plan; Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, BEPS (OECD, 2013), for videre arbeid med å tilpasse internasjonal beskatning til den nye økonomiske virkeligheten. Arbeidet ledet til 15 fokuspunkter (actions).

I 2015 var planen for de 15 fokuspunktene klar og OECD leverte en samlet kommentar til planen (OECD, 2015). De leverte også rapporter på de enkelte handlingsplaner.

Action 1 omhandler utfordringer knyttet til digitalisering og OECD sier selv at det å møte de skattemessige utfordringene digitaliseringen skaper er av høyeste prioritet (OECD, u.å.)

1.2 BEPS Action Plan

1.2.1 BEPS Action 1

En av de 15 områdene OECD la frem i 2015 som særlig fokusområde var digitalisering. Rapporten fra 2015 bygger på arbeid mellom OCED, G20, regionale skatteforum og innspill fra nasjoner og virksomheter. (OECD, 2015) Informasjon i følgende avsnitt er hentet fra rapporten og fokuserer på de punkt i rapporten som leder fram til Pilar 1 og 2.

OECD anfører at man ikke kan skille digital økonomi fra generell økonomi, og at digital økonomi i seg selv ikke skaper unike problemstillinger knyttet til flytting av profitt eller undergraving av skattefundamentet. Samtidig fokuserer de på digitale forretningsmodeller og hvilke muligheter disse skaper relatert til skattemessige problemstillinger. Blant områdene de nevner er mobilitet knyttet til brukere, funksjoner og immaterielle eiendeler, informasjonsavhengighet, nettverkseffekter, monopoleffekt og volatilitet.

Blant de særegne risikoer som kan identifiseres under BEPS og som knytter seg til digital økonomi finner vi:

- Bruk av immaterielle eiendeler (IE) samtidig som man kan legge eierskap av IE til land uten fysisk tilstedeværelse.
- Muligheten for å selge stort i et land uten å ha fysisk tilstedeværelse i markedet.
- Muligheten for å ha stor aktivitet uten særlig bruk av arbeidskraft eller fysiske driftsmidler.

Som resultat av arbeidet med BEPS Action 1 ble et av hovedmålene å sørge for at den digitale økonomien ikke skal utnytte mangelen på fast driftssted for å unngå beskatning.

Problemstillingen rundt et nytt nexus – et nytt tilknytningskrav for skattlegging der økonomisk tilstedeværelse/tilknytning kunne gi grunnlag for rett til å skattlegge, ble nevnt i rapporten. Det ble på dette tidspunkt ikke vedtatt å utarbeide nytt nexus videre.

I 2016 opprettet OECD et samarbeidsorgan, Inclusive Framework on BEPS, som har jobbet videre med BEPS og derunder digitalisering. Fra 2019 har Inclusive

Framework jobbet med 2-pilar programmet der de tar opp utfordringene knyttet til skattlegging av den digitaliserte økonomien (OECD, 2020)

Arbeidet med de to pilarene resulterte i to rapporter lagt frem av OECD i 2020. Rapportene tar for seg innholdet i Pilar 1 og 2. Det ble i oktober 2021 enighet om å legge de to pilarene til grunn for det videre arbeidet med skattemessige utfordringer som følger av digitalisering. (OECD, 2021)

1.2.2 Pilar 2

Pilar 2 setter et minstenivå for skattlegging av store multinasjonale virksomheter på 15 %. Formålet er å oppnå at selskapene betaler skatt i henhold til dette nivået, uavhengig av hvordan de organiserer seg.

Pilar 2 er forventet å gi økt global selskapsbeskatning med 4%, ca 100 millioner USD årlig (Li, 2021)

Pilar 2 blir ikke drøftet i denne oppgaven.

1.2.3 Pilar 1

Pilar 1 ser på hvilken tilknytning til markedsstaten man skal legge til grunn for skattlegging og hvordan overskudd skal fordeles.

Pilar 1 forventes ikke å øke det samlede skatteprovenyet i særlig grad. De nye reglene som vil følge av Pilar 1 har som mål å omfordele overskudd og beskatningsrett. Man antar at mer enn 125 mrd USD omfordeles som følge av pilar 1 beløp A.

Figur hentet fra OECD's Economic Impact Assessment (OECD, 2020)

Estimates based on illustrative assumptions on the design and parameters of Pillar One and Pillar Two

Estimated global tax revenue gains		In % of global CIT revenues	In USD billion
Pillar One		0.2%-0.5%	5-12
Pillar Two	Direct revenue gains	0.9%-1.7%	23-42
	Additional gains from reduced profit shifting	0.8%-1.1%	19-28
	Total Pillar Two	1.7%-2.8%	42-70
Total Pillar One and Pillar Two		1.9%-3.2%	47-81
US GILTI regime		0.4%-0.8%	9-21
Total, including GILTI		2.3%-4.0%	56-102

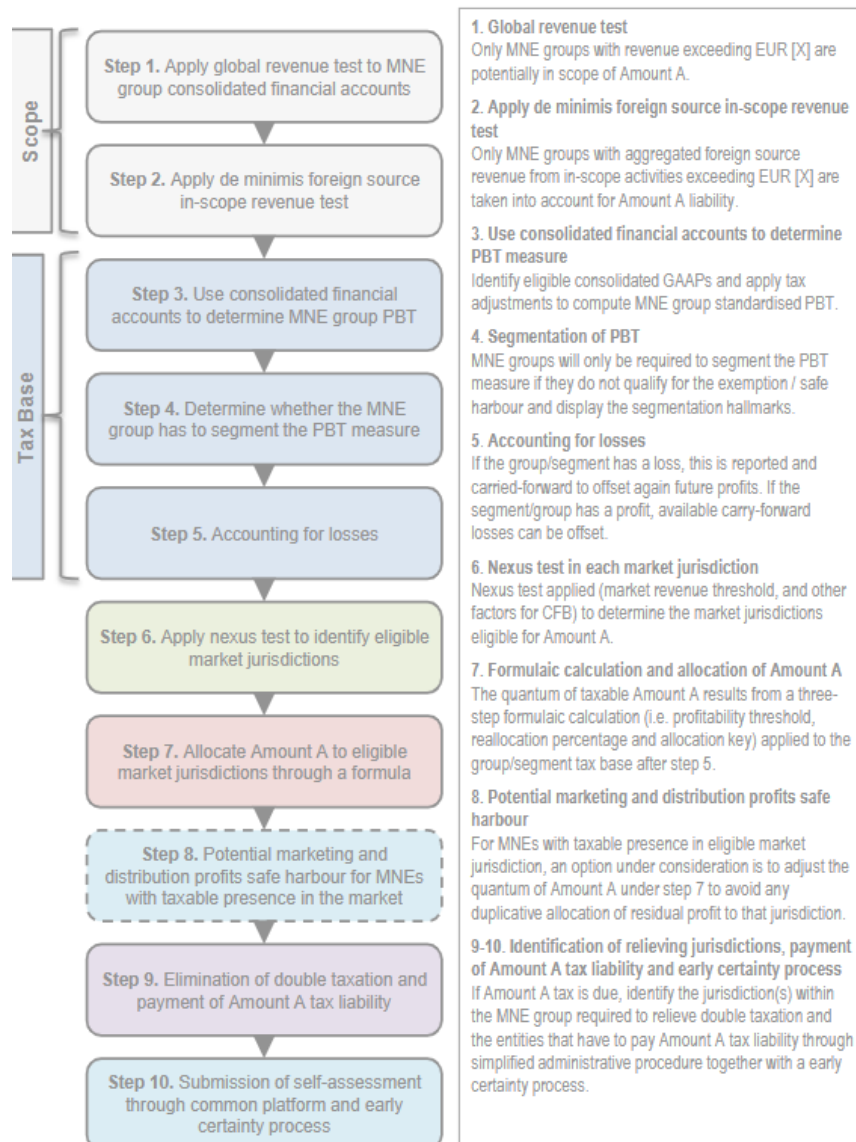
OECD planlegger at deler av regelverket under Pilar 1 skal tre i kraft allerede fra 2023.

Reglene utvider markedsstaten sin beskatningsrett. De vil gi mulighet til å skattlegge en andel av overskudd (**beløp A**) fra et multinasjonalt selskap, i markedsstaten, selv om selskapet ikke har fast driftssted i staten. (OECD, 2020)

Reglene skal også utforme en tvisteløsning og sørge for at regelverk for skattlegging av digital økonomi iverksatt i enkeltstater, blir opphevet.

Inkludert i regelverket er også plan for å tilordne en fast andel av avkastningen fra aktiviteter relatert til distribusjon og markedsføring. For denne avkastningen er det et krav at den skjer fra fast driftssted i markedsstaten.

Den planlagte prosessen ved innføring av beløp A vises i OECD's illustrasjon under, (OECD, 2020)



Pilar 1 beløp A mener å favne selskaper som har inntjening fra automatiserte digitale tjenester, men også selskaper som driver forbrukerrettede virksomheter. (OECD, 2020)

Forbrukerrettede virksomheter inkluderes fordi man anerkjenner at de kan ha store inntekter i et marked uten å fysisk være til stede i markedet.

Pilar 1 beløp A, utgjør grunnlaget for denne oppgaven. De temaer som er tatt opp under drøftingen er hentet fra OECD sin uttalelse av oktober 2021 (OECD, 2021).

2. Drøfting

2.1 Faktagrunnlag for de påfølgende delkapitler

Fakta om det enkelte tema som hører inn under pilar 1 er i første rekke hentet fra OECD sin «Statement on a Two-Pillar Solution» (OECD, 2021). Det er ikke vist til denne i avsnitt under. Der fakta hentes fra andre av OECD sin publikasjoner og eksterne sine uttalelser, er det henvist til disse.

2.2 Omfang

Reglene om «scope» er laget for å definere om et multinasjonalt selskap omfattes av beløp A. Tanken bak reglene er å sikre at beløp A kun omfatter store og lønnsomme selskaper. (OECD, 2022)

Multinasjonale selskaper som har en samlet omsetning på mer enn 20 milliarder euro vil bli omfattet av regelverket. I tillegg til en høy samlet omsetning må de ha en kalkulert lønnsomhet på mer enn 10%. Lønnsomheten beregnes ut fra før skatt tall og av et gjennomsnitt for flere år. Det er tenkt at på sikt skal grensebeløpet reduseres fra 20 til 10 mrd euro. Planen er at beløpet skal reduseres syv år etter at ordningen trer i kraft.

For de selskap som blir omfattet vil 25% av residualoverskuddet allokere til markedsstatene som omfattes av nexus-regelen, se under. Fordelingen vil skje ved hjelp av en fordelingsnøkkel basert på inntekt.

The Inclusive Framework har gitt Task Force on the Digital Economy (TFDE) I oppgave å lage modellregler som kan legge grunnlag for endring av nasjonalt regelverk når Pilar 1 og 2 skal implementeres i de enkelte land. (OECD, 2022)

Et utkast til modellregler som er tenkt å regulere omfang ble presentert og åpnet for innspill 04.04.2022, med frist for tilbakemelding 20.04.2022. Utdrag fra noen av tilbakemeldingene er som følger.

Det fremgår av Deloitte sine kommentarer at utkastet ikke i tilstrekkelig grad er klart nok. Det vises til definisjoner som har ulik betydning og definisjoner som ikke er avgrenset nok. De ytrer også at regelverket må gjøres enkelt og tydelig slik at etterlevelseskostnaden ikke blir for høy. (Deloitte, 2022)

EY kommenterer som Deloitte at modellregelverket ikke er klart nok. De ønsker også eksempler som kan illustrere hvordan regelverket skal benyttes. (EY, 2022) Swiss Holdings har i likhet med regnskapsbransjen, ønske om eksempler som klargjør regelverket. De har i tillegg kommentar til mangler ved regelverket der de ser at det vil føre til store etterlevelseskostnader for virksomhetene som omfattes. De uttrykker at noe av regelverket virker å ikke forstå hvordan multinasjonale virksomheter fungerer, og de mener at Pilar 1 beløp A kun burde omfatte digital økonomi der fysisk tilstedeværelse mangler. (Swiss Holdings, 2022)

Det viser av det korte utdraget av kommentarer ovenfor at det fremdeles er et stykke vei å gå, allerede på første base, hvem skal omfattes av regelverket. Modellreglene sier selv at dette ikke er et ferdig stykke arbeid. Og det understrekes av regnskapsbransjen og virksomhetene sine kommentarer. Det fremstår som vanskelig å skulle få i havn et regelverk i løpet av 2022 som skal innføres og være klart til bruk allerede ved årsskiftet når ikke hverken de store regnskapsbyråene eller virksomhetene selv finner det foreløpige regelverket klart nok til å anvendes.

2.2.1 Ekskludert

Det er gjort to unntak for næringer som ikke skal omfattes i beløp A. Det gjelder inntekt fra utvinning av råvarer og inntekt fra finansinstitusjoner. Modellregelverk for ekskludering av inntektene er sendt på høring. Det er kun mottatt svar til høring om råvareutvinning. Utkast til regelverk for finansinstitusjoner ble lagt ut 06.05.22.

2.2.1.1 Utvinning

Inntekt fra utvinning av naturressurser skal ikke inkluderes i beløp A. Dette gjelder for konsern som har inntekt fra leting, utvikling eller utvinning av naturressurser. Slik inntekt skal kun beskattes i kildestaten og skal dermed ikke inngå i beløp A. (OECD, 2022)

Dette vil i praksis bety at et multinasjonalt selskap som er omfattet av beløp A fordi de har omsetning over beløpsgrensen i første avsnitt pkt. 2.2 og som har inntekter fra utvinningsvirksomhet, må rekalkulere omsetningen ved å trekke ut inntekt fra utvinningsvirksomhet. Det er kun den omfattede inntekten som skal danne grunnlag for om man omfattes av beløp A.

Modellreglene setter opp en produkt- og en aktivitetstest inntekten må måles mot for å definere om den skal ekskluderes eller ikke.

I tilbakemeldinger på modellreglene er det som ved høring av scope-reglene gitt kommentarer på at regelverket ikke er tydelig og enkelt nok.

KPMG er også kritiske til deler av utformingen rundt produkt- og aktivitetstestene. De mener også at regelverket ikke tar høyde for kompleksiteten og ulikhetene i de forskjellige utvinningsindustriene. (KPMG, 2022)

Som ved høringen kommentert under pkt 2.2 mottar OECD tilbakemeldinger på at reglene er uklare og ikke tilpasset næringene slik de skulle ønske. Dette er ikke unaturlig da OECD forsøker å legge opp til et regelverk som skal favnet et bredt spekter av næringer samtidig som regelverket skal gjøres oversiktlig og lett å etterleve. Det er relativt kort tid siden modellregelverket er sendt på høring. Alle dokumenter som er klar har kommet i løpet av våren 2022. Det er derfor vanskelig å si noe om i hvilken grad de tilbakemeldinger som kommer er blitt eller vil bli tatt hensyn til ved endelig utforming av regelverket.

2.2.1.2 Finansinstitusjoner

Den andre næringen der inntekten er unntatt beløp A er regulerte finansinstitusjoner. Bakgrunnen for dette er at denne næringen er underlagt særregler med krav til kapitaldekning som speiler risikoen selskapet tar. Virksomheter som er underlagt risikobaserte kapitalkrav unntas fra beløp A (OECD, 2022)

Modellreglene lister opp de typer finansinstitusjoner som er unntatt fra beløp A og hvilke kriterier som må være oppfylt for at de skal unntas. Dersom en enhet fyller kriteriene unntas inntekten fra enheten i sin helhet.

Som for utvinningsindustrien gjør man den samme øvelse der man først ser om det multinasjonale selskapet omfattes av beløp A med grunnlag i grenseverdien. Dersom de gjør det må de rekalkulere inntekten som er omfattet av beløp A ved å ta ut ekskludert inntekt. Dersom man fremdeles er over grenseverdien omfattes selskapet av beløp A.

Som nevnt over er modellreglene for ekskludering av regulerte finansinstitusjoner nylig åpnet for innspill og det er ikke registrert på nettsiden at kommentarer er mottatt.

Det er naturlig å anta at kommentarene også her vil gå på noe det samme som ved tidligere innspill. Arbeidet gjøres raskt og skal dekke mye. Det er mulig at ekskluderingen av inntekt knyttet til regulerte finansinstitusjoner kan være noe enklere å skille ut og gi noe mindre etterlevelseskostnad. Dette fordi hele inntekten fra en enhet tas ut dersom enheten fyller kriteriene. Inntekten fra en aktivitet trenger derfor ikke skilles ut fra totalinntekten og dette kan forenkle administrasjonen av unntaksregelen.

2.3 Nexus og inntektskilde

Den nye regelen tilsier at dersom det multinasjonale selskapet som omfattes av regelverket har en omsetning på minst 1 million euro fra en markedsstat, så skal beløp A allokere til markedsstaten. For land med bruttonasjonalprodukt under 40 mrd euro går omsetningsgrensen ved 250 000 euro.

Denne regelen har ikke annet formål enn å avgjøre om selskaper kommer inn under regelen om allokering av beløp A.

I henhold til reglene gjeldende for beløp A skal en inntekt henføres til sluttmarkedet; det markedet der en tjeneste eller vare blir brukt. Det lages detaljerte regler for å allokere inntekt for de ulike kategorier av varer og tjenester som omfattes.

For å kunne avgjøre om det multinasjonale selskapet har en økonomisk tilknytning/nexus til markedsstaten må de benytte inntektsallokeringsregler.

Reglene skal hjelpe de multinasjonale selskapene til å identifisere hvilken inntekt som kan spores til hvilket marked. Dersom de indikatorer regelverket viser til, ikke kan benyttes for å allokere inntekt, kan man bruke en fordelingsnøkkel som gir et antatt rett bilde av situasjonen. (OECD, 2022)

Modellreglene viser hvordan inntekten skal allokere. Det fremgår at konsernet må allokere all inntekt og det gis ulike regler alt etter hva som har generert inntekten. Salg av varer, av ulike digitale tjenester, immaterielle eiendeler med videre har egne regler for allokering av inntekten. Modellreglene inneholder også fordelingsnøkler og regler om når de kan benyttes.

BDO tar i sine kommentarer opp OECD sitt fokus på at reglene skal balansere lav etterlevelseskostnad for selskapene med riktig inntektsgrunnlag. BDO mener at reglene slik de er lagt frem vil føre til høye kostnader og at riktig datagrunnlag har veid tyngre enn etterlevelseskostnad ved utforming av reglene. De foreslår at fordelingsnøkkel blir hovedmetoden for å allokere inntekt til markedsstater. De påpeker videre at det er vanskelig å gi fullstendige tilbakemeldinger når det leverte modellregelverket er ufullstendig og ofte viser til utvidet kommentar som skal komme på et senere tidspunkt. (BDO, 2022)

Irish Tax Institute har noen av de samme innvendingene som BDO. De bemerker også at etterlevelseskostnaden vil bli stor for de multinasjonale selskapene da mye av dataene som kreves for å allokere inntekten, ikke er opplysninger selskapene sitter med selv. Også ITI kommenterer at mye fremdeles er uklart i påvente av kommentarene som skal følge regelverket. De understreker at det er nødvendig at det videre arbeidet med regelverket skjer i tett kontakt med de selskapene som blir underlagt regelverket. (Irish Tax Institute, 2022)

En gjenganger i tilbakemeldingene er at regelverket som presenteres er for kompleks og at etterlevelse vil koste mye, både i tid og penger.

Samtidig er det fokus på at man får presentert et ufullstendig regelverk. Dette gjør det vanskelig å komme med gode tilbakemeldinger, da man ikke har fått presentert hvordan regelverket er tenkt praktisert.

Det vises i modellregelverket til at all inntekt skal allokere ned på transaksjonsnivå. Det er vanskelig å se for seg at et multinasjonalt selskap har registreringer som viser hvilket land enhver sluttjeneste er solgt til. BDO kommenterer at man i noen tilfeller kan bruke fordelingsnøkkel, men man må da dokumentere hva man har gjort for å allokere direkte og hvorfor man kommer til kort. For selskap som omsetter for milliarder må man vel kunne forstå at slik detaljrapportering vil måtte kreve både tid og penger. Det virker ikke urimelig å be om en ytterligere forenkling av regelverket.

2.4 Skattegrunnlag

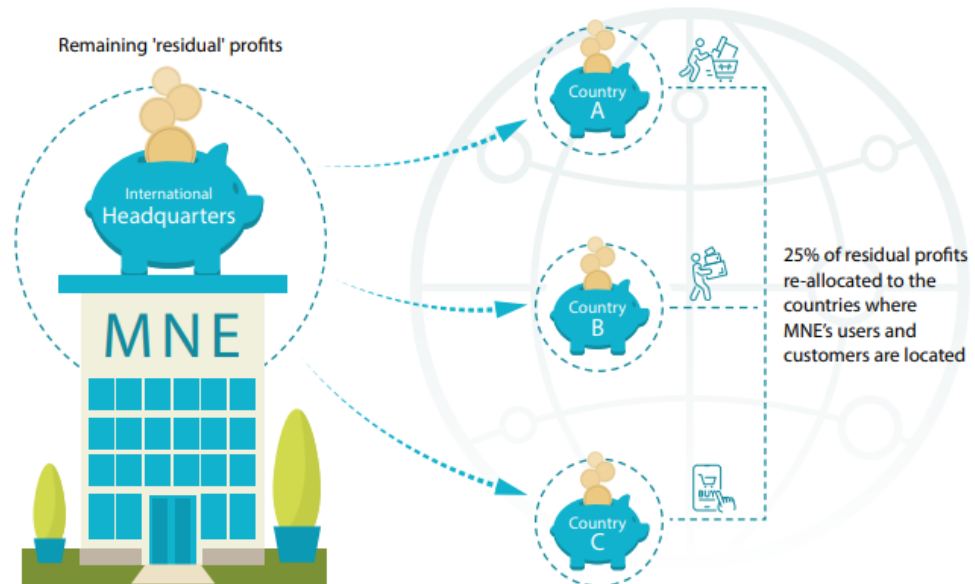
De omfattede multinasjonale selskapene skal bruke regnskapstall som grunnlag for å måle fortjeneste eller tap. Det vil kun bli gjort mindre justeringer. Selskapene kan fremføre tap.

Grunnlaget måles for det multinasjonale selskapet som helhet. Det er konsernets konsoliderte regnskap som er utgangspunkt for å finne skattegrunnlaget som skal benyttes for fordeling etter beløp A.

De omfattede selskapene vil måtte levere regnskap etter standard vist til i modellreglene. Dette er for å sikre at regnskapsstandardene tilsvarer vanlig praksis. OECD antar at dette er oppfylt av de kvalifiserte selskap allerede da det er de største multinasjonale selskapene som omfattes av regelverket.

Utregningen starter med resultat før skatt. Det gjøres noen få justering ved å legge til/fjern inntekter/kostnader. Skattegrunnlaget kan justeres for fremføring av tap. For konsern som må segmentere inntekt for å komme under beløp A gjelder egne regler for skattegrunnlag. Disse reglene kommer senere. (OECD, 2022)

Figur hentet fra OECD's Two Pillar Solution (OECD, 2021)



Under Pillar One, taxing rights on more than **USD 125 billion of profit** are expected to be reallocated to market jurisdictions

PWC starter sin kommentar til modellreglene med samme tilbakemelding som er nevnt under tidligere punkt. Modellreglene er foreløpige og ufullstendige, kommentar til reglene mangler og dette vanskeliggjør jobben med å gi meningsfylte innspill.

Relatert til de endringer som skal gjøres i resultat før skatt ønsker de at justeringer bør samsvare med justeringene som kreves i henhold til pilar 2 slik at etterlevelsbyrden reduseres.

Videre har PWC flere innspill til hva som bør inkluderes og ekskluderes i skattegrunnlaget. Under flere av punktene viser de til kalkuleringer som må gjøres i forhold til pilar 2 og at justeringer i henhold til pilar 1 og pilar 2 ikke samsvarer. (PWC, 2022)

Gjennomgående ser regnskapsbransjen ut til å ha innspill til mer konkrete endringer til disse modellreglene. I større grad omhandler dette selve regnskapet og det er dermed naturlig at forslag til endringer og innspill blir mer konkrete. PWC trekker linjer til pilar 2 og de justeringer som kreves gjort med regnskapet der. Det samme ser en er tilfelle i flere hørings svar. Der det skal gjøres justeringer av skattegrunnlaget er det ønske om at dette kun skal gjøres en gang. Det vil si at det samme grunnlag skal kunne benyttes under både pilar 1 og pilar 2. Dette vil redusere etterlevelseskostnaden for selskapene. Det vil også gjøre det mer oversiktlig for skattemyndighetene ved eventuell kontroll av grunnlaget. Videre kommenteres regler blant annet om tidsavgrensning for fremføring av underskudd, ulik behandling av gevinst/tap relatert til eiendeler vs egenkapital, tak på periodiske justeringer som følge av kvalifisert omregning og manglende justering for minoritetsandeler m.m. De samme tema går igjen hos flere av de som har gitt tilbakemelding.

For noen av tilfellene nevnt over kan OECD ha lagt inn begrensninger for å unngå tilpasning til regelverket og prøvd å tette hull. Samtidig må man ikke legge opp til andre regler for selskapene enn det som er vanlig etter internasjonale regnskapsstandarder.

Det må avveies nytte i forhold til kostnad, både for skattyter og skattlegger.

De følgende punkter er ikke utredet med høringsinnspill per dags dato og beskrives kun kort.

2.5 Segmentering

Segmentering av inntekt er ikke hovedregelen. Fordeling skal kun skje i ekstraordinære tilfeller der man ser av regnskapet at et segment omfattes av reglene. I tilfeller der det kan gi skjevfordeling eller åpne for tilpasning ved å unnlate å segmentere inntekten, skal inntekten fordeles. Det vil bli utarbeidet særskilte regler for gjennomføring. (OECD, 2020)

2.6 Markedsførings- og distribusjonsprofitt

Dersom residualprofitten til et multinasjonalt selskap som er omfattet av beløp A allerede er skattlagt i markedsstaten jobbes det med regler som skal avgrense residualprofitten til markedsstaten.

2.7 Unngå dobbelbeskatning

Dobbelbeskatning unngås ved bruk av kredit- eller unntaksmetoden. Skattebyrden fordeles på de enhetene som får en del av residualprofitten. Skattebyrden knyttes da til andel residualprofitt man blir tilskrevet og den tilknytning man har til markedsstaten.

Dersom disse enhetene ikke har inntekter nok til å betale skatten jobbes det med regler for hvordan skattebyrden skal fordeles på de andre enhetene, som gjerne ikke har tilknytning til markedsstaten der inntekten er opptjent. (OECD, 2020)

2.8 Tvisteløsning

Gjennom regelverket som utarbeides legges det føringer som gir forutsigbarhet og avklaringer som skal være med og hindre dobbelbeskatning. Regelverket vil være bindende og obligatorisk. Det blir utarbeidet en tvisteløsning som vil ta avgjørelser vedrørende beløp A som er bindende for partene.

2.9 Beløp B

Det skal innføres enklere og standardiserte regler for å anvende armlengdeprinsippet på distribusjonstjenester og markedsføringstjenester.

Arbeidet er ment å være ferdigstilt i løpet av 2022. Hovedbegrunnelsen for de nye reglene er å forenkle internprisingsprosessen for utviklingsland.

2.10 Administrasjon og implementering

Det skal gjøres enkelt og rett frem å etterleve det nye regelverket. Planen er at rapportering skal håndteres av kun ett selskap innen et konsern.

Beløp A av pilar 1 er ment å være klart som del av en multilateral avtale i løpet av 2022. De enkelte land gir sin tilslutning ved å signere MLI'en og regelverket trer i kraft fra 2023.

2.11 Ensidige tiltak

I den multilaterale avtalen vil det inngå regler om at alle land som har innført skatt på digitale tjenester må fjerne denne skatten. Alle lignende tiltak skal også fjernes.

3. Konklusjon

Bakgrunnen for arbeidet med BEPS og derunder pilar 1 og 2 er å fordele inntekt mer rettferdig/riktig. Problemet er ikke først og fremst at mange bryter loven, men at lovverket slik det er i dag åpner for å allokere overskudd til lavskatteland. Det utstrakte arbeidet som gjøres er for å tette hull, ikke for å "ta lovbrytere". Det oppleves ikke som rettferdig for skattemyndigheter og slett ikke for menigmann at store multinasjonale selskaper som har enorm inntjening, skal slippe med lettere skattebyrde enn mindre selskap og privatpersoner. Dette kan i verste fall påvirke skattemoral og etterlevelse hos den gjengse skattyter.

OECD har tatt fatt i en problemstilling som har vært oppe til diskusjon lenge og som det er viktig å gjøre noe med. Dette er positivt.

Det må også påpekes at det ikke er en enkel jobb. Det er mange ulike interesser som spiller inn, og det å komme frem til et rammeverk som får tilslutning fra 140 land er en bragd. Kritiske røster vil mene at tiltakene ikke er tilstrekkelige for å rette opp skjevfordeling. Og dette stemmer sikkert. Spørsmålet er i hvilken grad man kunne oppnådd enighet på dette tidspunkt for mer inngripende tiltak.

Pilar 1 beløp A går bort fra den tradisjonelle tankegangen om at fysisk tilstedeværelse skal legge grunnlag for rett til beskatning. Den nye basen er økonomisk tilknytning/tilstedeværelse. Den digitale økonomien skaper enorm profitt og markedslandene har ønsket rett til å skattlegge inntektene skapt hos dem. Mangelen på enighet om et internasjonalt regelverk har ført til at enkelte land har innført egne regler for skattlegging av den digitale økonomien. Dette har ført til uoverensstemmelser mellom stater og retter ikke opp i urettferdig fordeling fordi det ikke når ut over enkeltstater.

Regelverket om pilar 1 og 2 dekker et stort antall markeder. Og OECD uttaler at dette er slutten for forflytning av inntekt til lavskatteland (OECD, 2021)

Regelverket rundt pilar 1 beløp A ser ut til å bli et veldig komplekst regelverk. OECD nevner flere ganger at grenseverdier og regler er utformet for at etterlevelsbyrden skal bli liten. Det er vanskelig å se på dette stadiet at de har lykkes fullt ut med den målsettingen. Forslagene som er lagt frem virker å være omfattende, men likevel ikke detaljerte nok. Legges det til mer detaljer vil det

kreve mer for å tilpasse seg. Samtidig kan mangel på detaljer gi hull som kan undergrave hele regelverket.

Høringsinnspillene som er gitt understreker at regelverket har mangler, at det til dels er uoversiktlig og vanskelig å se hvordan det skal anvendes.

Tilbakemeldingene fokuserer også på at regelverket slik det foreligger vil gi høye etterlevelseskostnader for omfattede konsern.

Det blir spennende å følge utviklingen videre og se i hvilken grad innspill blir implementert og hensynstatt i den videre regelverksutviklingen.

Man ser ikke for seg, og det er heller ikke hovedmålet, at pilar 1 øker det samlede skatteprovenyet på verdensbasis. Under pilar 1 er det snakk om å omfordele skatteinntektene slik at det blir en mer rettferdig fordeling. Man ser for seg at land med lavt- til middels inntektsnivå vil øke sin andel av skatteprovenyet forholdsmessig mer enn landene med høye inntekter.

Omfordelingen vil også slå ut slik at land med høyt skattenivå vil øke sine skatteinntekter mens land med lavere skattenivå vil tape.

En ting å merke seg er også at man ikke bare går bort fra tanken om fysisk tilstedeværelse for å kunne skattlegge i en stat, men selve fordelingen av overskudd mellom enheter i et konsern fraviker armlengdeprinsippet.

OECD forfekter fremdeles armlengdeprinsippet som det eneste alternativ for fordeling av inntekt og kostnad mellom konsernselskap. For å få til en mer rettferdig fordeling av overskudd med utgangspunkt i digital økonomi har de derimot gått bort fra sitt eget grunnprinsipp og bruker en formelallokering. Er oppmykningen gjennom Pilar 1 starten på veien bort fra armlengdeprinsippet, også for OECD?

Det er i oppgaven ikke gått i detalj på regelverket slik det er lagt frem i høringsdokumentene. Der er flere interessante tema man kan ta videre og mer i detalj i for eksempel en masteroppgave.

Kilder

- BDO. (2022, 02 22). *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for nexus and revenue sourcing under Pillar One Amount A*. Hentet fra oecd.org:
https://www.dropbox.com/s/d8dhcp3c3xkzgms/public-comments-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.zip?dl=0&file_subpath=%2FBDO.pdf
- Deloitte. (2022). *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for scope under Pillar One Amount A*. Hentet fra oecd.org: https://www.dropbox.com/s/lwpfhccf275h7fc/public-comments-pillar-one-amount-a-scope.zip?dl=0&file_subpath=%2FDeloitte.pdf
- EY. (2022). *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for scope under Pillar One Amount A*. Hentet fra oecd.org: https://www.dropbox.com/s/lwpfhccf275h7fc/public-comments-pillar-one-amount-a-scope.zip?dl=0&file_subpath=%2FEY.pdf
- Irish Tax Institute. (2022, 02 22). *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for nexus and revenue sourcing under Pillar One Amount A*. Hentet fra oecd.org:
https://www.dropbox.com/s/d8dhcp3c3xkzgms/public-comments-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.zip?dl=0&file_subpath=%2FIrish+Tax+Institute.pdf
- KPMG. (2022, 05 03). *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the extractives exclusion under Amount A of Pillar One*. Hentet fra oecd.org:
https://www.dropbox.com/s/zzoo1cb61dd5hln/public-comments-pillar-one-amount-a-extractives-exclusion.zip?dl=0&file_subpath=%2FKPMG.pdf
- Li, W. o. (2021, 01 26). *Blog: Skatt og avgift*. Hentet fra deloitte.com:
<https://www2.deloitte.com/no/no/blog/skattekilden/2021/digital-skatt-hva-vil-skje-i-2021.html>
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.

- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2015). *Explanatory Statement, OECD/G20 BEPS Project*. OECD. Hentet fra oecd.org: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- OECD. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 BEPS Project*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS,*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 BEPS Project*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD.
- OECD. (2021). *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD.
- OECD. (2022, 04 04). *Pillar One - Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope*. OECD.
- OECD. (2022). *PILLAR ONE – AMOUNT A: DRAFT MODEL RULES FOR NEXUS AND REVENUE SOURCING*. OECD.
- OECD. (2022). *PILLAR ONE – AMOUNT A: DRAFT MODEL RULES FOR TAX BASE DETERMINATIONS*. OECD.
- OECD. (2022, 04 14). *Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion*. OECD. Hentet fra oecd.org.: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-extractives-exclusion.pdf>
- OECD. (2022). *PILLAR ONE - AMOUNT A: REGULATED FINANCIAL SERVICES EXCLUSION*. OECD.
- OECD. (2022, 04 04). *Tax challenges of digitalisation: OECD invites public input on the draft rules for scope under Amount A of Pillar One*. Hentet fra oecd.org: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-draft-rules-for-scope-under-amount-a-of-pillar-one.htm>
- OECD. (u.å.). *BEPS Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*. Hentet fra www.oecd.org: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

PWC. (2022, 03 08). *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for tax base determinations under Amount A of Pillar One*. Hentet fra oecd.org:

https://www.dropbox.com/s/1781s9tzno2p8jx/public-comments-pillar-one-amount-a-tax-base-determinations.zip?dl=0&file_subpath=%2FPwC.pdf

Swiss Holdings. (2022). *Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the draft rules for scope under Pillar One Amount A*. Hentet fra oecd.org:

https://www.dropbox.com/s/lwpfhccf275h7fc/public-comments-pillar-one-amount-a-scope.zip?dl=0&file_subpath=%2FSwissHoldings.pdf