



# Handelshøyskolen BI

## GRA 19703 Master Thesis

Thesis Master of Science 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	16-01-2022 09:00	<b>Termin:</b>	202210
<b>Sluttdato:</b>	01-07-2022 12:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	T		
<b>Flowkode:</b>	202210  10936  IN00  W  T		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

Navn:

### Informasjon fra deltaker

Tittel \*:

Navn på veileder \*:

Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?  Nei  Ja

Kan besvarelsen offentliggjøres?  Ja  Nei

### Gruppe

Gruppenavn:

Gruppenummer:

Andre medlemmer i gruppen:

## **Forord**

Denne masteroppgaven ble skrevet våren 2022 i forbindelse med avsluttende studier i Forretningsjus og økonomi ved Handelshøyskolen BI.

Proessen med å velge ut tema og problemstilling har både vært lærerik og spennende. Gjennom studieløpet vårt har vi blitt introdusert for skatteretten som raskt fanget vår interesse. Valget av tema stammer fra arbeidserfaring og praksis fra masterstudiet, samt interesse for feltet.

Arbeidet med masteroppgaven har vært utfordrende, men også begivenhetsrikt. Det har gjort oss bevisste på hvilke konsekvenser flernasjonale digitale selskaper har for det internasjonale skattesystemet, men også for Norge.

Vi ønsker å takke vår veileder Eivind Furuseth for samarbeidet med denne avhandlingen. Videre vil vi også rette en stor takk til våre informanter som har bidratt med en bredere forståelse av emnet sett fra deres perspektiver.

## **Sammendrag**

Tema for denne masteroppgaven er uønsket skatteplanlegging. Formålet er å undersøke hvordan digitale og multinasjonale selskaper vil støte på utfordringer knyttet til nasjonale og internasjonale skatteregler. Vi har tatt utgangspunkt i tre fiktive selskaper som har flere likhetstrekk med noen av verdens største flernasjonale digitale selskaper.

Problemstillingen denne oppgaven vil besvare er:

*«Kan OECDs BEPS-tiltak 1, 3 og 7 stoppe uønsket skatteplanlegging i flernasjonale digitale selskaper?»*

Oppgaven er utformet som en casestudie som baserer seg på samtaler med tre jurister, juridisk metode og juridisk materiell. Oppgaven bygger på teori innenfor skatteplanlegging, hvor skatteparadis, den digitale økonomien og nasjonal- og internasjonal skatterett står sentralt. Her er OECD sitt BEPS-prosjektet et sentralt rammeverk for hvordan verdenssamfunnet skal møte nye utfordringer knyttet til flernasjonale digitale selskaper, som finner gunstige løsninger for skatteplanlegging på verdensbasis. I oppgavens hoveddel foretar vi oss en analyse av tiltak 1, 3 og 7.

Når det gjelder tiltak 1, om digital økonomi og hvordan de to pilarene vil virke når disse blir implementert i 2023, har vi sett at begge pilarene som er utviklet inneholder svært kompliserte regler som skal legge til rette for skattlegging der verdiskapningen skjer. Oppgaven peker også på at det fremdeles gjenstår arbeid før de nye reglene kan tre i kraft.

I analysen av tiltak 3 om CFC-regler og hvordan et lands interne rett kan være beskyttende mot uønsket skatteplanlegging har vi sett at CFC-reglene er effektive så lenge hver stat benytter seg av dem. Dersom stater har gunstige CFC-regler som legger til rette for skatteplanlegging, vil reglene virke mot sin hensikt.

Avslutningsvis hva gjelder tiltak 7 om fast driftssted og hvordan dette er en sentral definisjon for å unngå uønsket skatteplanlegging, fant vi ut at de nye endringene vil gjøre at flere selskaper oppnår fast driftssted-status nå enn tidligere. Der selskapene oppnår fast driftssted medfølger også kildeskatteplikt og dermed økte skattekostnader for selskapet, som i vårt eksempel Jungel Inc.

<b>1. INNLEDNING</b>	<b>1</b>
<b>1.1. BAKGRUNN OG PROBLEMSTILLING</b>	<b>1</b>
1.1.1. SKATTEPLANLEGGING	2
1.1.2. SKATTEPARADIS	3
1.1.3. DIGITALISERINGEN AV VERDENSØKONOMIEN	4
<b>1.2. BEPS-PROSJEKTET</b>	<b>5</b>
<b>1.3. JURIDISK METODE</b>	<b>7</b>
<b>2. NASJONALT OG INTERNASJONALT SKATTESYSTEM</b>	<b>8</b>
<b>2.1. NORSK INTERNRETT</b>	<b>8</b>
2.1.1. DEN OBJEKTIVE SKATTEPLIKTEN	8
2.1.2. BEGRENSET SKATTEPLIKT	9
2.1.3. DOBBELTBESKATNING	9
2.1.4. NOKUS-REGLENE	10
2.1.5. GJENNOMSKJÆRING	11
<b>2.2. INTERNASJONAL SKATTERETT</b>	<b>12</b>
2.2.1. OECD	12
2.2.2. FNs MODELLAVTALE	12
2.2.3. EU OG EØS	13
<b>2.3. BESKATNING AV FLERNASJONALE DIGITALE VIRKSOMHETER</b>	<b>13</b>
2.3.1. FYSISK TILSTEDEVÆRELSE?	14
2.3.2. KRITIKK	15
<b>3. ANALYSE AV BEPS-TILTAKENE</b>	<b>20</b>
<b>INNLEDNING</b>	<b>20</b>
<b>3.1. BEPS-TILTAKSPUNKT 1</b>	<b>20</b>
3.1.2. ANALYSE AV TILTAKSPUNKT 1	24
3.1.3. INNSPILL FRA INFORMANTER PÅ PILAR 1	28
3.1.4. INNSPILL FRA INFORMANTER PÅ PILAR 2	31
3.1.5. OPPSUMMERING	34
<b>3.2. BEPS-TILTAKSPUNKT 3</b>	<b>35</b>
3.2.1. ANALYSE AV TILTAKSPUNKT 3	38
3.2.2. INNSPILL FRA INFORMANTER	41
3.2.3. OPPSUMMERING	43
<b>3.3. BEPS-TILTAKSPUNKT 7</b>	<b>44</b>
3.3.1. ANALYSE AV TILTAKSPUNKT 7	47
3.3.2. INNSPILL FRA INFORMANTER	49
3.3.3. OPPSUMMERING	51
<b>3.4. INNSPILL FRA INFORMANTER VEDRØRENDE BEPS-PROSJEKTET I SIN HELHET</b>	<b>52</b>
3.4.1. OECD/G20 ELLER FN?	52
3.4.2. ENDRINGER I DEN NORSKE SKATTELOVEN	54
3.4.3. SKATTESYSTEMET VIL ALDRI BLI VANNTETT	54
<b>4. KONKLUSJON</b>	<b>56</b>
<b>LITTERATURLISTE</b>	<b>59</b>

# 1. Innledning

## 1.1. Bakgrunn og problemstilling

Bakgrunnen for valg av tema var vårt ønske om å skrive om noe som er dagsaktuelt. Det har det siste tiåret vært økt oppmerksomhet rundt multinasjonale digitale selskaper og skattleggingen av disse. I takt med den økende globaliseringen har dette spørsmålet blitt mer relevant. Gevinsten selskapene kan oppnå ved å bruke tid og midler på å finne den optimale skattestrukturen er stor, da løsningen er å utnytte det internasjonale skattesystemet.

Multinasjonale selskaper er i dag underlagt tre regelsett; intern rett, det andre lands skatterett og eventuelle skatteavtaler som eksisterer mellom land. I løpet av det siste tiåret har det vært et pågående prosjekt for å harmonisere skattleggingen av disse selskapene internasjonalt.

Dette arbeidet er gjort av OECD/G20 og består av 15 tiltakspunkt for å forhindre at multinasjonale selskapers overskudd havner i lavskatteland, også kalt skatteparadis. Dette prosjektet heter Base Erosion Profit Shifting og forkortes til BEPS. Formålet med prosjektet er at skattleggingen skal gjøres der verdiskapningen foregår. I det videre kommer vi til å omtale prosjektet som BEPS.

De store selskapene det i denne sammenheng ofte er snakk om er AirBnB, Apple, Amazon og Google. Disse selskapene har brukt tid og ressurser på skatteplanlegging for å oppnå store skattebesparelser. BEPS-prosjektet har til formål å forhindre slik skatteplanlegging, ofte omtalt som uønsket skatteplanlegging. Dette har fanget vår interesse og er årsaken til at vi har valgt å skrive om skatteplanlegging, med fokus på det uønskede aspektet ved dette temaet.

Vår oppgave med tilhørende problemstilling ønsker å undersøke om BEPS-prosjektet har ønsket effekt på uønsket skatteplanlegging. I tillegg skal vi se på om store multinasjonale selskapene klarer å planlegge seg til lavere skattlegging. Vi har valgt å avgrense oppgaven vår til tiltakspunkt 1, 3 og 7. Disse tiltakene omhandler digital økonomi, CFC-reglene og definisjonen om fast driftssted. Vår problemstilling er som følger:

*Kan OECDs BEPS-tiltak 1, 3 og 7 stoppe uønsket skatteplanlegging  
i multinasjonale digitale selskaper?*

En analyse av BEPS-tiltak 1 om digital økonomi, 3 om CFC-regler og 7 om fast driftssted, og hvilken betydning tiltakene har for hvordan flernasjonale digitale selskap skal skattlegges i Norge.

I det videre skal vi gjennomføre en analyse av tre fiktive selskaper for å besvare vår problemstilling. De fiktive selskapene er oppdiktet, men bygger på historien fra selskaper vi kjenner fra virkeligheten. Vi ønsker å benytte oss av fiktive selskaper for å ha muligheten til å gjøre tilpasninger i selskapenes struktur og skatteplanlegging for å få frem betydningen av BEPS-tiltakene på best mulig måte. I tillegg vil vi fokusere på hvilken rett Norge har til å skattlegge de multinasjonale selskapene som opererer i Norge og de skattemessige konsekvensene for selskapene av å ha drift i Norge.

Vi har valgt å dele oppgaven vår opp med en innledende teoridel som presenterer utgangspunktet bak den norske internretten og internasjonal skatterett. Videre vil vi presentere BEPS-prosjektet med tilhørende bakgrunn, behovet for rammeverket og kritikken av prosjektet i sin helhet. Hvert av de valgte tiltakene vil bli presentert hver for seg etterfulgt av en analyse om hvordan det bestemte tiltaket vil treffe det fiktive selskapets struktur. Som et supplement til drøftelsen har vi også inkludert samtaler fra tre informanter og deres syn på BEPS-tiltak 1, 3 og 7.

Vi vil nå starte med å redegjøre for noen sentrale begreper og hva vi legger i dem, samt hvilke skattemessige utfordringer de kan føre med seg. Deretter vil vi gå over til å redegjøre for BEPS-prosjektet.

### 1.1.1. Skatteplanlegging

Spørsmålet om omgåelse av rettsregler har tiltrukket seg større oppmerksomhet i skatteretten enn på noe annet rettsområde, forståelig nok mener Frederik Zimmer om man tar i betraktning den betydning som skattene har både for det offentlige og for privates økonomi.

Skatteplanlegging er riktignok en lovlig metode for å ikke betale mer skatt enn hva man behøver. Dersom en privatperson eller et selskap benytter seg av skatteplanlegging vil dette være gjennomgående legitimt å innrette seg slik at skatten blir lavest mulig og ikke strekker seg utover det som er lovens hensikt. Skatteplanlegging kan føre til at det opprettes selskaper i lavskatteland, typisk skatteparadiser, for å utnytte de gunstige skattevilkårene. Denne formen for skatteplanlegging balanserer mellom planlegging og unndragelse og er en uønsket praksis da beskatningen blir urettferdig fordelt og enkelte land mister store skatteinntekter på bakgrunn av dette (Zimmer, 2021, s. 65).

Skillelinjen mellom lovlig og ulovlig skatteplanlegging kan være vanskelig å fange opp. Det er viktig å skille mellom omgåelse og skatteunndragelse. Sistnevnte handler om at det gis gale eller ufullstendige opplysninger slik at skattefastsettingen av den grunn blir basert på uriktig informasjon. Uønsket skatteplanlegging kan ofte gli over i ulovlig skatteunndragelse nettopp fordi informasjonen som gis ikke er riktig. Man bør også skille ut saker hvor det er spørsmål om det foreligger pro forma, det vil si at den rettslige form som partene skilter med utad, ikke skal gjelde dem imellom. Det er klart at ved skattleggingen skal det legges til grunn det rettsforholdet som gjelder mellom skattyteren og hans medkontrahent. Hvorvidt det faktisk foreligger pro forma, er i det vesentlige et bevisspørsmål (Zimmer, 2021, s. 65).

### 1.1.2. Skatteparadis

Et skatteparadis er gjerne en stat eller et geografisk område med selvråderett i skattepolitikken, som kan tilby utlendinger og deres bedrifter lav eller ingen skatt, og et lovverk som hindrer innsyn fra omverdenen (Schjelderup, 2020a). OECD beskriver et skatteparadis som et land med lav eller ingen skatt, og som brukes av selskaper for å unngå skatt som ellers ville vært betalbar i høyskatteland (OECD, u.å.).

Andre typiske kjennetegn er fleksible regler for registrering og anonymitet hvilket kan føre til at selskaper kan skjule eierskap, utføre spekulative transaksjoner og danne komplekse selskapsstrukturer (Tax Justice Network Norge, u.å.-a). Selskaper bruker skatteparadisene både til skatteminimering og skatteunndragelse. Det er vanskelig for myndighetene i andre land å finne ut av at overskudd er flyttet til skatteparadisene fordi disse stedene er preget av at lite informasjon utveksles og at det er bankhemmelighold (Zimmer, 2012).

Gitt de enkle registreringsmulighetene og fleksibiliteten rundt dette åpner skatteparadisene mulighetene for å danne kompliserte selskapsstrukturer som gjør skatteunngåelse realiserbart.

Zimmer (2012) peker også på at et lands interne rett og skatteavtalenettverk kan gjøre det skattemessig lønnsomt å føre betalingsstrømmen via et selskap i et skatteparadis. Denne formen for planlegging kan bidra til at de multinasjonale selskapene utnytter skatteparadisene og minimerer sin egen skattebelastning.

### 1.1.3. Digitaliseringen av verdensøkonomien

Dagens skattefundament bygger på prinsipper som ble utformet for nesten hundre år siden, på en tid hvor den digitale økonomien ikke eksisterte slik den gjør i dag. Fordelingen av skatteinntekter i en internasjonal digital økonomi er dermed ikke hensyntatt. Den digitale økonomien handler om økonomisk aktivitet som baserer seg på internettbaserte forbindelser mellom mennesker, enheter, prosesser, data og selskaper (Deloitte, u.å.).

I en artikkel fra 2016 ble det skrevet at den digitale økonomien hadde vokst til en verdi verdt 3000 milliarder dollar siden internettets oppstart for et kvart århundre siden. Blant de mest profiterte selskapene som står for nesten all inntekt og fortjeneste i den digitaliserte verdensøkonomien, finner vi anerkjente selskaper som blant annet Apple, Google, Amazon og Microsoft (Gada, 2016).

De internasjonale skattereglene som ble utformet for lenge siden trenger en oppdatering med økningen i integrering av nasjonale økonomier og markeder. Dagens skatteregler baserer seg på et tradisjonelt marked hvor handel skjer via fysiske varer og tjenester. Det står i kontrast til hvordan dagens marked har utviklet seg hvor økonomien i større grad er digitalisert og behovet for fysisk tilstedeværelse er mindre sentralt. Noen av de aller største aktørene i det norske markedet har ikke en gang et fysisk kontor innenfor den norske landegrensen (Oljedirektoratet, u.å.).

OECD publiserte en omfattende rapport om skattelegging av selskaper med digitale forretningsmodeller i 2018. Rapporten tar for seg nasjonale skatteregler og ser på om disse er tilstrekkelige for å håndtere virksomheten til store selskaper, herunder teknologiselskaper. Rapporten beskrev at tidligere regler var lite motstandsdyktige i møte med den digitale økonomien. På bakgrunn av dette ble fordelingen av beskatningsretten diskutert. (Regjeringen, 2018). Løsningen på utfordringen ble presentert to år senere.

I oktober 2020 publiserte OECD/G20 Inclusive Framework on Beps to detaljerte "blueprints" om beskatning av den digitale økonomien. OECD har vært tydelig på at det sentrale i arbeidet med BEPS-prosjektet de siste årene har vært hvordan multinasjonale digitale selskaper skal beskattes. Hvordan disse skal beskattes vil vi komme tilbake til i kapittel 3 Analyse av BEPS-tiltakene, nærmere bestemt tiltak 1 om digital økonomi med pilar 1 og pilar 2.



## 1.2. BEPS-prosjektet

I kjølvannet av finanskrisen engasjerte G20-møtet seg i internasjonale skattespørsmål, bakgrunnen for interessen var at statene trengte skatteinntekter. Det første fokuset dreide seg om informasjonsutveksling, altså deling av informasjon mellom statene av opplysninger som betydningsfullt i forbindelse med skatteplanlegging. I 2013 tok G20-møtet initiativ til et prosjekt som tok sikte på å finne ut hvordan konserners skatteplanlegging kan lede til at statenes skattefundamenter undergraves, og hvordan disse overføres til et skatteparadis og dermed reduserte skatteinntekter. Tanken bak prosjektet var å foreslå tiltak som skulle fange opp disse problemstillingene. OECD fikk i oppdrag å stå for prosjektet, prosjektnavnet er som kjent Base erosion and profit shifting (BEPS). Arbeidet retter seg mot undergraving av skattefundament og overføring av inntekt, underforstått til skatteparadiser eller andre stater med lavere skatter. En ledetråd for prosjektet har vært at inntekt bør skattlegges én, men bare én, gang og der hvor inntekten er skapt (Zimmer, 2020, s. 13).

I 2015 ble det fremlagt atskillige rapporter med forslag om endringer både i statenes interne skatteregler og i skatteavtalene. Ved flere punkter av arbeidet har det vært snakk om at BEPS-forslagene ikke har i stor nok grad tatt for seg de sentrale problemstillingene, hvilket har resultert at arbeidet med å videreutvikle forslagene fremdeles ikke er avsluttet. Med sikte på å inkludere og få med flere land i arbeidet, ikke minst u-land, ble det i 2016 dannet et forum, omtalt som Inclusive Framework, som over tiden har fått om lag 140 medlemmer. Det er fremdeles OECD som er ledende aktør, men det aktuelle arbeidet finner sted innen rammen av Inclusive Framework (Zimmer, 2020, s. 14).

Handlingsplanen er satt opp i 15 tiltakspunkter hvor målsettingen handler om å utvikle tiltak for å gjenopprette både kilde- og bostedsbeskatning hvor grenseoverskridende inntektsstrømmer medfører ikke-beskatning (Berg-Rolness, 2016, s. 713). De nevnte tiltakspunktene er som følger:

Nummer	Tiltak
1	Kartlegge de skattemessige utfordringene i den digitale økonomien
2	Nøytralisere effekten av hybride arrangementer
3	Styrke CFC-reglene
4	Begrense BEPS via fradragsrett for renter og andre finansielle betalinger
5	Skadelig skattepraksis (PTR) skal motvirkes mer effektivt, transparens og substans skal vektlegges
6	Avverge misbruk av skatteavtaler
7	Avverge omgåelse av reglene for fast driftssted
8	Immaterielle eiendeler
9	Risiko og kapital
10	Andre høyrisikotransaksjoner
11	Utvikle metoder for innhenting og analyse av data om BEPS og hvilke tiltak som kan iverksettes for å avverge BEPS
12	Krav om at skattyter opplyser om aggressiv skatteplanlegging
13	Revurdering av dokumentasjon av foretatt internprising
14	Prosedyrene for å løse tvister skal gjøres mer effektive
15	Utvikling av et multilateralt instrument

Tabell 1: BEPS-tiltakene (Berg-Rolness, 2016, s. 714–717).

Formålet med BEPS kan kort forklares med at det internasjonale og nasjonale regelverket skal sikres med et mer robust regelverk for å forhindre at selskaper med internasjonal virksomhet betaler lite eller ingen skatt gjennom uthuling og forskyvning av skattegrunnlaget (Deloitte, u.å.). Forslaget har samlet over 100 land og jurisdiksjoner for å utvikle tiltak og forbedringer for å forebygge uønsket skatteplanlegging. Selve motivet med dette prosjektet er å skape sammenheng i selskapsbeskatningen på et internasjonalt nivå, og samtidig øke transparens og forutsigbarhet (OECD, 2015b, s. 4).

### 1.3. Juridisk metode

For å besvare problemstillingen vi har valgt vil vi også basere oss på juridisk metode.

Skatteloven av 1999 (LOV-1999-03-26-14 Lov om skatt av formue og inntekt) er i denne sammenheng en sentral rettskilde. Forskrifter, rettspraksis og forarbeider vil også stå sentralt som rettskilder.

## 2. Nasjonalt og internasjonalt skattesystem

### 2.1. Norsk internrett

Det er norsk rett som gjelder for norske selskaper og rettsanvendere. Det betyr at reglene norske myndigheter har utarbeidet er de som legges til grunn på norsk territorium eller innenfor norsk jurisdiksjon. For skatterettslige problemstillinger er det skatteloven som er utgangspunktet, likevel kan klare uttalelser i forarbeidene, reglernes formål og langvarig praksis være av betydning. I skatteretten er det legalitetsprinsippet som gjelder, jf. Grl. § 113. Lovreglene står helt sentralt og prinsippene for lovtolkning er vesentlige (Zimmer, 2021, s. 54). Høyesterettspraksis er en sentral rettskilde med stor betydning for lovtolkningen i skatteretten, spesielt i saker med risiko for ulovfestet gjennomskjæring og saker i skjæringspunktet mellom norsk og internasjonal skatterett.

#### 2.1.1. Den objektive skatteplikten

Globalinntektsprinsippet i norsk skatterett er utformet i skatteloven kap. 2, jf. sktl. § 2-1 som etablerer global skatteplikt for fysiske personer, og sktl. § 2-2 som gjelder tilsvarende for juridiske personer som er hjemmehørende i riket. Globalinntektsprinsippet er formulert i sktl. § 2-1 (9) og § 2-2 (6). Skatteplikten gjelder «all formue og inntekt her i riket og i utlandet». Med andre ord vil dette si at uavhengig av hvor inntekten er tjent opp, vil et selskap som anses hjemmehørende i Norge være skattepliktig her (Berg-Rolness, 2016, s. 293).

Globalitetsprinsippet reiser en rekke sentrale problemstillinger for land med like skatteregler som Norge med tanke på dobbeltbeskatning. Globalitetsprinsippet kan medføre at flere land kan ha hjemmel for å beskatte av den samme inntekten, problemstillingen løses gjennom skatteavtaler. Motsatt kan globalitetsprinsippet svekkes ved etablering av selskaper i andre jurisdiksjoner. Et selskap som etableres i et skatteparadis vil som hovedregel være skattepliktig til dette landet. I en perfekt verden vil eiere få mulighet til å plassere skattegrunnlaget i virksomheten til flere land gjennom registrering av nye skattesubjekter. Videre ved å overføre skattefundamentet helt eller delvis, blant annet fordi enkelte skattegrunnlag er overførbare (Berg-Rolness, 2016, s. 294).

NOKUS-reglene (CFC) er Norges etablerte regelverk som retter seg mot selskaper som etableres i lavskatteland. Formålet med reglene er å forebygge skatteflukt hvor skattleggingen av eiere av norskkontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskatteland. NOKUS-reglene ble innført i norsk rett i 1992, jf. sktl. §§ 10-60 flg. Bakgrunnen for NOKUS-reglene var den ustrakte bruken av skallselskaper.

### 2.1.2. Begrenset skatteplikt

Et flernasjonalt selskap som ikke er omfattet av den alminnelige skatteplikten i sktl. § 2-2 (1), kan likevel ha begrenset skatteplikt til Norge. Det beror på en konstatering av norsk inntektskilde for en utenlandsk person eller et foretak. Det vil si at utenlandske personer eller foretak som driver næringsvirksomhet i Norge, er skattepliktig for inntekt som er opptjent i Norge (Berg-Rolness, 2016, s. 294). Sktl. §2-3 er det rettslige grunnlaget for kildeskatteplikten. Omfanget av denne skatteplikten avgjøres av hvilke inntekter som kan tilordnes denne virksomheten, dette vil også utlede hvilke kostnader som finnes.

Sktl. § 2-3 er uttrykk for et kildeskatteprinsipp som medfører en begrenset skatteplikt til Norge. Inntekt fra norsk kilde og formue knyttet til norsk sokkel skal skattlegges i Norge. Sktl. § 2-3 er en fellesbestemmelse og gjelder for fysiske personer som ikke er bosatt i Norge, og foretak som ikke er hjemmehørende her, jf. sktl. § 2-3 første ledd. En person eller et selskap som ikke lenger er å anse som skattemessig bosatt eller hjemmehørende i Norge, og således ikke er globalskattepliktig til Norge, kan fremdeles kunne være skattepliktig her for inntekter og formue med norsk tilknytning, jf. sktl. § 2-3 (Folkvord et al., 2021, s. 980).

### 2.1.3. Dobbeltbeskatning

For et selskap som har tilhørighet i flere land kan globalitetsinntektsprinsippet og kildeinntektsprinsippet samlet medføre dobbeltbeskatning. Dette er typisk i tilfeller hvor flere land har hjemmel for å beskatte samme inntekt. Dobbeltbeskatning kan som utgangspunkt deles i to: juridisk og økonomisk. Dobbeltbeskatning i juridisk forstand innebærer at samme inntekt beskattes for samme inntektsår hos samme skattesubjekt, i mer enn én stat. Økonomisk dobbeltbeskatning innebærer at samme inntekt skattlegges hos ulike skattesubjekter der de tilhører samme økonomiske enhet (Gjems-Onstad et al., 2015, s. 936).

I tillegg til at landene har egne interne regler, har OECD også regler for å hindre dobbeltbeskatning i egen mønsteravtale. Skatteavtalene, utformet etter OECD-mønsteret, bestemmer som hovedregel at bostedslandet kan beskatte globalinntekten uinnskrenket, jf. for norsk internrett sktl. §§ 2-1 niende ledd og 2-2 sjette ledd. Kildelandet kan bare beskatte inntekten hvis dette er uttrykkelig hjemlet i de bestemmelse som omhandler de enkelte inntektstyper i skatteavtalene jf. OECD art. 6-21. Det er viktig å ha klart for seg at kildestaten (og hjemstaten) kun kan skattlegge en inntekt dersom det eksisterer en internrettslig hjemmel for beskatning. Dette vil med andre ord innebære at en kontraktstat ikke kun kan se hen til skatteavtalen og hvorvidt den gir hjemmel for å skattlegge. Det er kun der en har internrettslig

hjemmel, og denne ikke er begrenset etter skatteavtalen, at en kontraktstat kan skattlegge inntekten (Folkvord et al., 2021, s. 993).

#### 2.1.4. NOKUS-reglene

NOKUS står for norsk-kontrollert utenlandsk selskap, hvor beskatningen innebærer at norske eiere av selskaper med begrenset ansvar som er hjemmehørende i et lavskatteland blir løpende skattlagt for sin del av selskapets overskudd eller underskudd, jf. sktl. §§ 10-60 flg. Her er det den norske eieren som er skattesubjekt for NOKUS-selskapets inntekt. Formålet med NOKUS-reglene er å hindre skattemotivert kapitalflukt ved at skattytere investerer og samler opp overskudd i selskaper hjemmehørende i lavskatteland for å unngå løpende beskatning, jf. OT.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.4.2 (Skatteeaten, 2012). Norske skattytere skal avskjæres fra å bruke utenlandsk aksjeselskap som skjulested av kapital i lavskatteland. Beskatning skjer ikke ved utbytteoverføring, men allerede ved opptjeningen i selskapet. Regelsettet representerer en lovbestemt gjennomskjæring som skal motvirke uthuling av det norske skattefundamentet i utlandet (Folkvord et al., 2021, s. 1012–1013).

Et første vilkår, som også er reflektert i betegnelsen NOKUS, er at det utenlandske selskapet må være kontrollert av norske skattytere. Dette innebærer at norske skattytere må eie minst 50 prosent av aksjene i det utenlandske selskapet. De norske aksjonærene trenger ikke å samarbeide, og det er ingen nedre grense for hvor liten aksjepost den enkelte aksjonæren kan eie. Selv om en aksjonær bare eier én prosent av aksjene i et utenlandsk selskap, skal aksjonæren skattlegges etter disse reglene. Det gjelder også om vedkommende opererer helt uavhengig av andre aksjonærer, forutsatt at minst halvparten av aksjene eies av norske aksjonærer. I andre land foreligger det gjerne en nedre grense for hvor små aksjeposter man skal regne med (Skatteeaten, 2012).

Det andre vilkåret er at selskapet må være hjemmehørende i det loven omtaler som «lavskatteland». Dersom en stat har et skattenivå som er lavere enn to tredjedeler av det norske, blir dette etter loven definert som et «lavskatteland». To tredjedeler av 22 prosent tilsvarer 14,7 prosent, likevel forutsetter lovforarbeidene at en slik sammenligning av skattesatsene ikke er tilstrekkelig, for det er den såkalte effektive skattesatsen som skal tas i betraktning. Denne vil typisk være lavere hvor visse inntekter er skattefrie eller gunstig behandlet på andre måter, eller der det er mer omfattende fradragsrett. En stat kan ha en formell skattesats som overstiger 14,7 prosent og likevel ha en effektiv skattesats som er lavere, og omvendt (Zimmer, 2020, s. 83–84).

Et gammelt skattesystem kan alltid trenge en oppdatering for å holde tritt med dagens teknologiske utvikling. En reform av det internasjonale skattesystemet er avgjørende for tilliten til skattesystemet. Opplevelsen av at de rikeste selskapene og deres eiere ikke bærer en rimelig andel av skattebyrden, undergraver legitimiteten til skattesystemet (Cappelen, 2021). Berg-Rolness (2016, s. 856) trekker fram at prinsippene for det norske skattesystemet, som for noen år tilbake ble ansett som et gjennomgående fremtidsrettet grunnlag, i dag viser seg å være lite fremtidsrettet og i ferd med å miste legitimiteten i befolkningen.

#### 2.1.5. Gjennomskjæring

Med virkning fra 1. januar 2020 har den lovfestede omgåelsesregelen funnet sted i norsk rett, jf. sktl. § 13-2. Bestemmelsen er en kulminasjon av en lang rettsutvikling som Høyesterett har stått i spissen for. Røttene strekker seg helt tilbake til 1920-tallet, og med stigende intensitet fra 1960-tallet, utviklet Høyesterett en ulovfestet omgåelsesnorm – hvilket er et godt eksempel på Høyesteretts rettskapende virksomhet (Zimmer, 2021, s. 68).

Gjennomskjæringsreglene har til formål å danne en grense mellom lovlig skatteplanlegging og ulovlig skatteplanlegging som vil si skatteunngåelse. Denne grensen er ikke enkel å sette da det gjerne kan være en gråsoner hvor det kan være vanskelig å plassere hvor skattytere faktisk befinner seg (Vestengen & Karstensen, 2016, s. 54).

Medlemslandene bør etter OECDs oppfatning etablere generelle (GAAR) og spesielle (SAAR) gjennomskjæringsregler. Gjennomskjæringsreglene kan benyttes på internasjonale forhold, til tross for at reglene er lite brukt på internasjonal skatteplanlegging. Dette kan skyldes at skattemyndighetene er forsiktige, både hva gjelder gjennomskjæring i saker som omhandler skatt og også for å bygge forståelse hos skattemyndigheter i andre land (Berg-Rolness, 2016, s. 863–864).

Skatteplanleggingen alene er i seg selv ikke en ulovlig handling. Formålet innebærer lovlige tilpasninger til internrettslige regler eller utnyttelse av ulikheter i flere lands regelverk, for å ikke betale mer skatt enn nødvendig. Litteraturen beskriver likevel grensen mellom skatteplanleggingen og skatteunndragelsen som hårfin. Unndragelsen innebærer ulovlige aktiviteter med hensikt om å minimere skatt (Regjeringen, 2019b). For at gjennomskjæring skal bli et godt verktøy for å forhindre uønsket skatteplanlegging er det nødvendig at reglene er konkrete. Det er også viktig at myndighetene og domstolene i mange land slår hardt ned på uønsket skatteplanlegging. Det vil videre også få stor betydning for norsk rettspraksis at den internasjonale praksisen utvikler seg (Berg-Rolness, 2016, s. 864–865).

## 2.2. Internasjonal skatterett

### 2.2.1. OECD

I 1963 utarbeidet OECD en mønsteravtale, siden den gang har denne avtale blitt oppdatert og endret på. For å motvirke unndragelse og omgåelse inneholder skatteavtalene regler om utveksling av opplysninger, og det finnes traktatbestemmelser om bistand med skatteinnfordring (Naas, 2017). Kampen mot internasjonal skatteunndragelse har tradisjonelt vært vanskeliggjort ved at en del stater ikke har delt informasjon og ønsket å utveksle opplysninger. Gjennom et sterkt internasjonalt press med støtte fra G20-møtet har det ledet til at det i de senere år er inngått en rekke informasjonsutvekslingsmøter. En traktat om slik informasjonsdeling, utviklet av OECD har fått tilslutning fra 100 land og ble satt i verk i 2017 (Zimmer, 2021, s. 45).

Arbeidet mot internasjonal skatteomgåelse har i de siste år toppet seg i det såkalte BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting), som OECD har drevet siden 2013 og som fortsatt pågår, etter oppdrag fra G20-møtet. Bakgrunnen for dette arbeidet er først og fremst avsløringer om at store internasjonale konsern betaler lite skatt på verdensbasis. Sentrale målsetninger er å forhindre dobbelt ikke-beskatning, hvilket betyr at inntekt ikke er skattepliktig i noen land og å bidra til at inntekt størst mulig grad skal skattlegges i det land der den er opptjent. Siden arbeidets start har det blitt utviklet 15 tiltakspunkter som skal forhindre denne uønskede skatteplanleggingen og doble ikke-beskatningen (Zimmer, 2021, s. 45).

Modellavtalen bygger på to hovedprinsipper, globalitetsprinsippet og kildeprinsippet. Hovedformålet med OECDs modellavtale er å avgrense beskatningsretten gjennom skatteavtaler slik at dobbeltbeskatning unngås (Zimmer, 2021, s. 45). OECDs mønsteravtale bygger på et bilateralt konsept (mellom to land), men Norge har inngått en multilateral (mellom flere stater) dobbeltbeskatningsavtale med de øvrige nordiske land (Folkvord et al., 2021, s. 955).

### 2.2.2. FNs modellavtale

FN fremla sin modellavtale sammen med en manual i 1980. Bakgrunnen var de store endringene i internasjonal økonomi, globaliseringen og fremveksten av skatteparadis. Modellavtalen til FN følger i store trekk OECDs mønsteravtale. Sammenlignet med mønsteravtalen til OECD vektlegger FNs modellavtale kildelandets skatterettigheter i større grad. Det betyr at skatterettigheter for vertslandet for investeringer, på bekostning av



skatterettighetene til landet hvor investor er resident. FNs modellavtale representerer et kompromiss mellom kildeprinsippet og residensprinsippet, hvor kildelandets situasjon vektlegges (Berg-Rolness, 2016, s. 620).

### 2.2.3. EU og EØS

Selv om den norske retten er gjeldende i Norge, vil norsk rett være internasjonalt preget, herunder EU- og EØS-rett. For Norge er den del av EU-retten som ble lagt til grunn ved inngåelse av EØS-avtalen, blitt en del av norsk rett. Norge er forpliktet til å sørge for at norske regler samsvarer med EU-retten. Skattepolitikken faller riktignok utenfor EØS-avtalen, men EØS-avtalen inneholder regler om de såkalte fire friheter (for varer, kapital, personer, tjenester) og om forbud mot statsstøtte, som er parallelle med dem i EU-traktaten, og EØS-avtalen er inkorporert i norsk rett (Zimmer, 2021, s. 45). Kjernen i EØS-avtalen begrenser seg til å omfatte EUs indre marked.

Norske domstoler er forpliktet til å avgjøre rettsspørsmål i tråd med EU-domstolene. Når det gjelder de fire frihetene og reglene for statsstøtte er den alminnelige regelen at det ikke er forskjell på tolkning av EØS-avtalen og EU-traktatene. EU-domstolens tolkning av EU-traktatene har direkte betydning for tolkningen av EØS-avtalen, og saker avgjort i EU-domstolen har derfor relevans som rettkildefaktorer (Zimmer, 2017, s. 101).

De siste årtier har EU-domstolen slått ned på en rekke interne skatteregler i medlemsstatene som har vært å anse som i strid med en av de fire frihetene. Denne utviklingen har også vært relevant for norsk rett via EØS-avtalen. Flere norske skatteregler er da også blitt endret som følge av EU-domstolens avgjørelser, og EFTA-domstolens uttalelse i Fokus Bank-dommen (E-1/04) og andre saker viser at EFTA-domstolen har mange likhetstrekk i sine resonnement som EU-domstolen.

### 2.3. Beskatning av flernasjonale digitale virksomheter

Skattleggingen av de flernasjonale digitale virksomhetene i det internasjonale skattesystemet er et sentralt rettsområde som ikke ha blitt endret t i takt med selskapenes utvikling. Det kan tenkes at denne trenden har ført til det har vært enklere for flernasjonale digitale selskaper å utnytte skattereglene og dermed unngå beskatning. Dette fordi de flernasjonale digitale virksomhetenes verdiskapning ikke har vært mulig å ta innover seg i sin helhet. Ni av verdens største selskaper er flernasjonale digitale selskaper (Gada, 2016). At disse selskapene betaler mindre enn halvparten av tradisjonelle selskaper i skatt er dermed en skremmende trend (EuropeanCommission, u.å.). Ved at gigantiske digitale selskaper har minimale skatteutgifter

på bakgrunn av aggressiv skatteplanlegging utgjør dette tapte skatteinntekter for flere land (NTB-AFP, 2021).

### 2.3.1. Fysisk tilstedeværelse?

Skatteavtalens utgangspunkter er at det er kun hjemstatene (skattemessig hjemmehørende) som kan skattlegge en virksomhetsinntekt. Det foreligger likevel et viktig unntak fra denne hovedregelen, og det er i de tilfellene hvor skattyter har et fast driftssted i en annen stat (Folkvord et al., 2021, s. 1030). I en digitalisert verden kan det oppstå spørsmål om både hva og hvor man skal skattlegge. Grunnen til denne forvirringen er knyttet til at digitale selskaper ofte kan drive virksomheten uten å faktisk være fysisk til stede, og dermed unngå kriteriene for fast driftssted.

Betydningen av en servers plassering er relevant for utløsningen av fast driftssted-definisjonen. Regelverket for fast driftssted bygger på en antagelse om at det foreligger en viss sammenheng mellom plassering av fysisk utstyr og virksomhetsutøvelse. Utfordringene oppstår i forbindelse med at et foretak eier og driver serveren og et annet foretak eier websiden. På denne måten vil ikke eierne av nettsiden oppfylle kriteriene for fast driftssted, hvilket betyr at selskapet ikke kan skattlegges (Berg-Rolness, 2016, s. 532).

I motsatt tilfelle er ikke en webside som driftes via en server, å regne som et fysisk driftsmiddel. Innholdet i en webside er gjerne programvare og elektronisk data. En webside anses følgelig ikke å ha noen lokalisering. Dersom serveren både eies og driftes av samme selskap som eier nettsiden, kan serveren anses som et fast forretningssted og derfor gi grunnlag for konstatering av fast driftssted (Berg-Rolness, 2016, s. 532).

Det må være en kobling mellom forretningsstedet og et geografisk punkt, for at stedsvilkåret er oppfylt. Ifølge mønsteravtalen fra 2019 trenger ikke utstyret å være fysisk festet i bakken hvor det brukes. En salgsvogn som flyttes fra sted til sted, utgjør ikke et fast driftssted før den eventuelt plasseres på et fast sted (Folkvord et al., 2021, s. 1034). I mønsteravtalens artikkel 5 (1) beskrives det at varighetsvilkåret også må oppfylles for å vurdere fast forretningssted. Dette vilkåret vil være oppfylt selv om det kun er for en kort periode. Av kommentarene til artikkelen er utgangspunktet at man ikke anser forretningsstedet som fast dersom virksomheten har blitt utøvd for mindre enn seks måneder. Høyesterett slo fast i PSG-dommen at to oppdrag på 25 og 41 dager ikke oppfylte varighetskravet i artikkel 5 (1) (Zimmer, 2017, s. 200). Et tidsperspektiv på seks måneder må normalt derfor legges til grunn for å oppfylle varighetsvilkåret.

I tillegg kan et flernasjonalt selskap unngå fysisk tilstedeværelse ved å drive salgsvirksomhet gjennom en agent- eller kommisjonærstruktur, jf. modellskatteavtalens artikkel 5 (5). Dette vil vi utdype mer da vi redegjør for BEPS-tiltaks punkt 7 om utvidelse av definisjonen om fast driftssted senere i denne oppgaven.

Det kan se ut til at OECD har hatt det travelt med å finne løsninger som er tilpasset dagens raske digitale utvikling. Vi har lenge sett at multinasjonale digitale selskaper har kunne unngått det internasjonale skattesystemet ved og blant annet unngå fast-driftssted-status som utløser skatteplikt. Gjennom Pilar 1 og 2 har OECD revolusjonert et gammelt tankesett og på mange måter bidratt til å sette en stopper på et skatteunngåelses problem.

### 2.3.2. Kritikk

BEPS-prosjektet ble presentert som et optimistisk prosjekt, med forventninger til å bekjempe store risikoer knyttet til landenes skatteinntekter, skattesuverenitet og tilliten til integriteten til skattesystemene. Ikke minst uthuling av landenes skattefundament og flytting av overskudd, samt dobbel ikke-beskatning. Handlingsplanen OECD la frem i 2013 var for en toårsperiode. I 2015 ble det publisert et rammeverk med 15 tiltakspunkter. Handlingsplanen viser til den store betydningen som den globaliserte økonomien har for nasjonenes velstandsutvikling. De multinasjonale selskapene står for en betydelig del av landenes samlede brutto nasjonalprodukt, og konserninterne transaksjoner representerer en betydelig del av samlet internasjonal handel (Berg-Rolness, 2016, s. 706). I 2016 samlet forumet Inclusive Framework nesten 140 stater som medlemmer (Zimmer, 2020, s. 14). Disse samarbeidet med å implementere rammeverket, noe som gjorde at optimismen avtok. Til tross for at prosjektet så langt blant annet har klart å endre OECDs internprisingsretningslinjer og utarbeidet et multilateralt instrument er spørsmålet hvor store endringer en ser for seg at dette prosjektet kan føre til. Og er det riktig at en gruppe medlemsland skal endre det internasjonale skattefundamentet? Resultatet av BEPS-prosjektets endringer og virkning hører fremtiden til for det internasjonale skattesystemet.

Endringer i skatteavtalene og i en lang rekke lands interne rett, er ikke gjennomført i en håndvending. Frederik Zimmer peker på at USA ikke er like begeistret for OECDs forslag. Han peker videre på at denne skepsisen i stor grad er generell uvilje mot å la seg diktere av internasjonale organisasjoner og dels politikeres lydhørhet overfor selskapenes lobbying. Til tross for den lunkne holdningen til USA peker Zimmer på at andre tilfeller til motstand kan skyldes at de foreslåtte reglene fratrar enkelte stater muligheten for å opprettholde skatteregler som selskapene finner særlig attraktive (Zimmer, 2016).

Da Joe Biden ble president i USA var det liten tvil om at han ville ha et globalt minstenivå for selskapsskatt. Resultatet var at G7-landenes finansministre ble enige om en global minstesats på 15 prosent (NTB, 2021a). Denne tankegangen ble jobbet inn i G20-gruppen og presentert gjennom OECDs forslag som pilar 2 (Dagsavisen, 2021).

Det er opp til hvert land å både implementere og håndheve BEPS-tiltalene, en negativ holdning til prosjektet kan derfor være svært utfordrende. Bli ikke tiltakene implementert og håndhevet, vil ikke prosjektet resultere i noen positive resultater da praksisen ikke vil endre seg. Både Bulgaria og Ungarn har lave skatter som kan gi et godt grunnlag for ulike metoder for å unngå skatt (NTB, 2021). Nederland og Irland er også godt representerte land med lav selskapsskatt. De flernasjonale selskapene vil kunne fortsette å utnytte metoden for skatteplanlegging dersom ikke OECD-medlemmene står samlet i endringene.

Tax Justice Network ble stiftet i 2003 og har jobbet for en global skatterettferd. Det norske nettverket ble stiftet i 2019 som en uavhengig organisasjon som er en del av den internasjonale paraplyen Global Alliance for Tax Justice (Tax Justice Network Norge, u.å.-b). Nedenfor vil vi ta for oss kritikk uttrykt fra både FN og Tax Justice Network globalt, og den norske avdelingen Tax Justice Network Norge (TJNN).

#### *2.3.2.1. For lavt skattenivå for digitale selskaper?*

OECD kunngjorde i 2021 at 130 land var enige om en plan for å reformere internasjonale skatteregler og sikre at multinasjonale selskaper betaler en rettferdig skatt. OECD kunne også opplyse om at store globale selskaper som Google, Amazon, Facebook og Apple skulle skattlegges med en minimumssats på 15 prosent. I tillegg til selskapsskatt på 15 prosent er det også en enighet om hvor selskap skattlegges, som i større grad fordeles mellom hvor multinasjonale selskap har sine hovedkontor, og hvor varer og tjenester selges. Pilar 2 har en målsetting og det er å avslutte kappløpet mot bunnen.

Tidligere har land konkurrert seg imellom ved å tilby multinasjonale selskaper og investorer lav skatt og andre unntak for å etablere seg. Ved å underby hverandre med lavt skattenivå, klarer ikke verdens regjeringer å opprettholde infrastruktur og andre utgifter på nasjonalt nivå som skatteinntektene representerer.

Tax Justice Network Norge hevder at den globale satsen likevel bør økes med 10 prosentpoeng, for å hindre et ras i hva multinasjonale selskaper betaler i skatt. 25 prosent vil være høyere enn hva den norske selskapsskatten er på, men historisk sett vil den være lav, før den globale skattekonkurransen begynte å presse skattesatsene på selskaper nedover. Videre

melder daglig leder i Tax Justice Network Norge, Sigrid Klæboe Jacobsen at forslaget på 15 prosent er et skattesystem som vil favorisere de rikeste landene. Hun hevder at fattige land, som for eksempel produserer Apple-produkter, ikke vil tjene på en slik skattelov. I stedet vil skatteinntektene gå til de rike landene hvor hovedkontorene befinner seg (Tvegård & Grimstad, 2021).

### 2.3.2.2. *Urettferdig skattesystem*

Etter den globale finanskrisen skiftet stedet for global skattestyling fra G7 til G20. Endringen inkluderte også betydelige implikasjoner. G20 inkluderer ikke bare de «gamle» maktene i Europa og Amerika, men også de «oppvoksende maktene» i Kina, India, Brasil og andre, og samler en mye kraftigere og mer mangfoldig geopolitisk koalisjon (Christensen, 2021).

I følge store norske leksikon er G7 navnet på en gruppe samarbeidende land. Denne gruppen omfatter de rikeste demokratiske industrilandene i verden, det vil si Canada, Frankrike, Italia, Japan, Storbritannia, Tyskland og USA (Knudsen & Lundbo, 2022).

Den utvidede maktbasen, makten til G20, har gjort det mulig for det internasjonale samfunnet å vurdere omfattende og progressive reformer som en global minimumsskatt. Inkluderingen med flere land både sterke industrialiserte og voksende økonomier, som G20 omfatter er det også andre interesser i internasjonal beskatning hvilket endrer innholdet i den globale skattereformen. Dette kan ha ført til en mindre definert utelukkende av de «gamle» maktene, i økende grad preget av preferansene til «oppstigende» makter (Christensen, 2021).

Det er ingen tvil om at TJNN hevder at den lave globale skatten er et steg bort ifra prinsippet om at verdier skal skattlegges der de skapes, hvilket var et av grunnprinsippene for OECDs BEPS-prosjekt. En global profitt over 10 prosent, hos de største og mest lønnsomme flernasjonale selskapene vil skattlegges med 20 prosent. Skatteinntektene skal fordeles mellom de landene der selskapet har kunder. Med dette prinsippet lagt til grunn hevder TJNN at overskuddet som skapes i våre utenlandskeide vindparker beskattes i land der strømmen kjøpes. Utviklingsland der store selskaper kan ha mange ansatte, og hente råvarer til sine produkter, men få kunder, vil tape på løsningen (Wood, 2021).

The Guardian skrev en oppsiktsvekkende artikkel i 2019 om at de seks store amerikanske teknologiselskapene hadde blitt anklaget for å «aggressivt unngå» 100 milliarder dollar i global skatt det siste året. Rapporten stemplet Amazon som verstingen hvor selskapet betalte bare 3,4 milliarder dollar i skatt av inntekten så langt i forrige tiår til tross for inntekter på

960,5 milliarder dollar og fortjeneste på 26,8 dollar. Den effektive skattesatsen beløp seg til 12,7 prosent i løpet av tiåret (Neate, 2019).

Grunnet disse argumentene mener TJNN at rike land lager løsninger som passer best for dem selv på andre lands bekostning. Taperne av denne praksisen er råvareprodusenter og lokasjonen til de ansatte (Wood, 2021).

Arbeidet med å ferdigstille en avtale om global skatteavtale har foregått i ulike forum. Først og fremst OECD og G20, og så i et utvidet forum med 140 land som tidligere beskrevet. Flere land, blant annet Argentina, Kenya og Nigeria, samt andre organisasjoner er kritiske til selve avtalen. Et av landene som har sluttet seg til avtalen, men som likevel er kritisk er Argentina. Finansministeren hevder at flere utviklingsland som har sluttet seg til avtalen er begrunnet i lite handlingsrom for andre løsninger. Enten må de gå med på en dårlig avtale, eller stå utenfor et globalt skattesystem. I et møte i regi av den internasjonale organisasjonen Tax Justice Network hevder han at dette er en avtale som først og fremst vil tjene USA og rike land (Bergvall, 2021). I samme artikkel hevder leder av TJNN, Sigrid Klæboe Jackobsen, at avtalen vil føre til at utviklingsland taper skatteinntekter. Dermed vil dette være en avtale som ikke bidrar til å rette opp den store ubalansen mellom rike og fattige land med hensyn til hvem som har skatteretten over multinasjonale selskaper.

### 2.3.2.3. OECD og FN

FN jobber også med et internasjonalt skattesystem. Generalforsamlingen har satt ned et panel som ser på globale systemer mot både hemmelighold og skatteflukt. Våren 2021 kom Facti-panelet med sin rapport. Mange som er kritiske til OECD og deres løsninger for det internasjonale skattesystemet mener at det er bedre at FN kommer med føringer. Bakgrunnen for det er blant annet hvem som er representert. Argumentene bærer preg av en urettferdig fordeling, hvor OECD og G20 blir en for snever gruppe av land, mens FN er et forum hvor alle verdens land er representert.

I FN rapporten fra 2021 kommer det frem at mangelen på finansiell integritet, i sin natur og etter omfanget av tapte ressurser, representerer en global utfordring. Det er ødeleggende konsekvenser for alle nasjoner i verden. Med tanke på dette er det derfor viktig at alle stemmer blir hørt og engasjert i beslutninger. Rapporten legger et sterkt trykk på at utviklingsland som særlig blir berørt av skattepolitikk også bør bli hørt (FACTIPANEL, 2021). Videre fremgår det at da OECD-landene begynte å påvirke formen og innholdet i

grunnlaget for de internasjonale skattenormene var det fremdeles mange utviklingsland som ennå ikke hadde vunnet sin uavhengighet (FACTIPANEL, 2021, s. 17).

TJNN går så langt som å trekke inn grunnverdiene i demokratiet, nettopp at alle land som blir påvirket av et regelsystem også skal ha innflytelse når reglene skal utarbeides. De mener at det derfor er så viktig at disse reglene kommer fra FN og ikke et medlemsbasert forum for å sikre at reglene vil være gode for alle og ikke bare noen. På denne måten mener TJNN at det bør innebære at man tetter et hull i folkeretten, og starter forhandlinger om en internasjonal skattekonvensjon, slik som FN anbefaler (Høybråten & Jacobsen, 2021).

## 3. Analyse av BEPS-tiltakene

### Innledning

For å belyse BEPS-rammeverket og konsekvensene av dette har vi valgt å gjennomføre en casestudie. Det sentrale for alle selskapene i casestudiet er at de er fiktive, men gjenspeiler flernasjonale selskaper slik vi kjenner dem i dag. Bakgrunnen for valget av fiktive selskaper er på grunn av deres størrelse og kompleksitet noe som har gjort det vanskelig å finne nok informasjon til å få en god oversikt over selve selskapsstrukturen til de ulike selskapene.

Hensikten med casestudiet er å belyse BEPS-prosjektets tiltakspunkt 1 om digital skattlegging, tiltak 3 om CFC-reglene og tiltak 7 om fast driftssted kan påvirke multinasjonale selskaper som driver med aggressiv skatteplanlegging. Bakgrunnen for valget om å avgrense oppgaven til å kun se på de nevnte tre tiltakspunktene handler om at disse tiltakene er antatt å være svært relevante for digitale selskaper. Vi mener denne avgrensningen derfor er treffende for at vi skal kunne besvare problemstillingen vår.

I casestudiet vil vi ta for oss tre forskjellige selskaper innenfor de tre ulike tiltakene. Tiltak 1 vil ta for seg Pære Inc, tiltak 3 tar for seg Luftmadrass & frokost Ltd. og tiltak 7 tar for seg Jungel Inc. Bakgrunnen for valget av forskjellige selskaper er for å best kunne presisere det valgte tiltaket opp mot selskapet. For å danne en bakgrunn for analysen av BEPS-tiltakenes påvirkning vil vi først presentere selskapet, deretter gjennomgå konsernstrukturen, og videre belyse hvordan selskapet er organisert i Norge. Disse tre momentene vil lede opp til analysen hvor vi presiserer hvordan de ulike tiltakene påvirker selskapene på verdensbasis og i Norge.

Som et ekstra moment i analysen vår har vi også valgt å inkludere tre informanters tanker om de aktuelle tiltakene. Alle våre informanter er jurister og kjenner godt til BEPS-prosjektet i profesjonell sammenheng, vi har derfor valgt å omtale dem som Jurist 1, Jurist 2 og Jurist 3.

### 3.1. BEPS-tiltakspunkt 1

Det er ingen tvil om at digitaliseringen av samfunnet de siste årene har utfordret dagens skattesystem. Skattereglene i dag er i stor grad basert på at virksomhetene er fysisk til stede i landet de opererer i for å utløse skatteplikt. Med en økonomi som stadig blir mer digitalisert gjør forutsetningen mindre aktuell ettersom fysisk tilstedeværelse blir mindre relevant for å drive økonomisk aktivitet på tvers av landegrensler. Selskapene i den digitale økonomien har skapt nye forretningsmodeller basert på teknologiske fremskritt i datateknologien og



forretningsmodellene spenner over et vidt område. Eksempler på dette er internetthandel, salg av apper og mobiltelefoner, delingsøkonomi via apper, datalagring i skyen, markedsføring via internett og ulike finansielle betalingstjenester online.

Selskaper som Amazon og Google har blitt dømt i EU-domstolen for måten dataen blir behandlet på og hvordan blant annet Googles søkemotor og virksomhet er med på å hindre konkurranse. Fra et skatteperspektiv pekes det på at flernasjonale selskaper «stjeler» markedsandeler fra lokale bedrifter som resulterer i at skattemyndighetene i landet taper betydelige skatteinntekter. Dette kan blant annet skyldes, som vi har vært inne på i teorikapitlet, at det flernasjonale selskapet ikke er hjemmehørende i landet og/eller flytter overskuddet til et lavskatteland. Digitale selskaper betaler lite selskapsskatt i land de opererer i, hvilket skyldes at de ikke driver virksomhet i landet hvor inntektene skapes. Et annet ord for dette er at fast driftssted mangler (Schjelderup, 2020b).

Fra høsten 2018 og frem til i dag, forfulgte OECD/G20-rammeverket for inkluderende BEPS en global avtale om Pilar 1 og Pilar 2-forslagene for å endre beskatningen av store multinasjonale foretak. 8. oktober 2021 ble det kunngjort at 136 av de 140 medlemslandene i det inkluderende rammeverket hadde blitt enige om et sett med nye regler som skulle implementeres i 2023. I siste øyeblikk ble det også til en avtale mellom Irland, Estland og Ungarn om en global minimum effektiv skattesats på 15 % på fortjenesten til multinasjonale selskaper med en årlig omsetning på minst 750 millioner euro. Avtalen om pilar to hadde høy prioritet (VanderWolk, 2021).

Til tross for at Pilar 2 skulle vise seg å dekke over et mindre spekter av store selskaper, viste Pilar 1 seg for å være enda mer radikal fra eksisterende internasjonale skattnormer. Pilar 1 ville skape en ny skatteforbindelsesstandard for 100 av verdens mest lønnsomme selskaper og en formel metode for å fordele en del av deres globale tjeneste mellom landene de har kunder i. Begge pilarene blir presentert med eksempler senere (VanderWolk, 2021).

### **Pilar 1**

Den første pilaren omhandler fordeling av retten til å skattlegge overskudd fra selskaper som opererer i mange markeder via en digital plattform. OECD etablerte med andre ord et nytt skatteprinsipp som vil gi land der et selskap har kunder en beskatningsrett på deler av overskuddet, til tross for at det ikke har fast driftssted. I rapporten er det skissert tre ulike forslag til skattlegging av inntekt i land hvor de digitale selskapene ikke har fast driftssted.

Fellesnevneren er at det innebærer forskjellige måter å skattlegge digitale selskapers overskudd i markedsland hvor selskapene ikke har fast driftssted (Schjelderup, 2020b).

Formålet er å tilpasse dagens skatteregler slik at de er best mulig egnet for skattelegging av en digitalisert økonomi. Hensikten med dette er å gi en utvidet beskatningsrett til de jurisdiksjonene der selskapenes reelle aktivitet utøves. Forslaget er gjeldende for store selskap med brukermedvirkning (OECD, 2019b, s. 7). Med andre ord er det tenkt at forslaget skal ramme mye bredere enn bare rene tech-selskaper. Et selskap med brukermedvirkning vil si at selskapet skaper inntekter ved å tilby produkter og tjenester som er digitale og som vender seg direkte mot brukeren. Et typisk trekk ifølge OECD med digitale forretningsmodeller er kommunikasjonen med brukeren. Brukeren trenger ikke være kjøperen av et produkt eller en tjeneste, og heller ikke den primære kunden til selskapet. Hensikten med dette forslaget er at det skal omfatte mer enn bare digitale selskaper, forslaget skal gjelde for alle selskaper (Schjelderup, 2020b).

Som tidligere nevnt er ikke dagens skattesystem like optimalisert for det digitaliserte samfunnet. Mange selskap gjør forretninger med kunder uten å ha fast driftssted i samme land som kunden (OECD, 2019b, s. 7). Den digitaliserte voksende økonomien utvikles stadig, og med fremtidens forretningsmodeller kan det tenkes at virksomheter kan utføre flere brukervendte aktiviteter, med liten fysisk tilstedeværelse i landene de opererer i. Nexus er navnet på den nye regelen om skattemessig tilstedeværelse, og møter situasjonen ved å være gjeldende i tilfeller hvor virksomheter har vedvarende og betydningsfull økonomi i det opererende landet (OECD, 2019b, s. 7).

Pilar 1 deles inn i tre deler betegnet som beløp A, beløp B og beløp C. Bakgrunnen for denne inndelingen er å skape rammene for at det internasjonale skatteregimet blir mer holdbart, og at forskjellene i skattegrunnlaget til ulike jurisdiksjoner blir jevnere.

Beløp A omhandler skattlegging av en liten andel fortjeneste som tildeles markedsstatene. Poenget er å sikre at en del av overskuddet blir værende i markedslandene. For utregning av fastsettelse av det nærmere omfanget skjer dette etter en forenklet formel. Av OECDs rapport fra 2020 fremgår det at med hensyn til skattlegging av digitalisert økonomi er det denne løsningen som blir primærløsningen under pilar 1. Skattleggingen som Beløp A baseres på er et direkte svar på skatteutfordringene som oppstår som følge av den digitale økonomien (OECD, 2020, s. 9).

Beløp B fokuserer på å standardisere skattlegging av godtgjørelser for markedsførings- og distribusjonsaktiviteter. Poenget er å gi markedslandet en fast godtgjørelse for de grunnleggende markedsførings- og distribusjonsaktivitetene til selskapene (Li & Baastad Karlsen, 2021).

For de aktiviteter som ikke blir omfattet av beløp B, vil beløp C fungere som et justeringsbeløp. Poenget er å sikre fortjeneste til markedslandene om skattemyndighetene kan argumentere for at selskapet har et overskudd utover de grunnleggende markedsførings- og distribusjonsaktivitetene. Beløp C sikrer i tillegg til dette fortjeneste til markedslandet hvor andre markedsaktiviteter utover distribusjon og markedsføring gir overskudd (Li & Baastad Karlsen, 2021).

## **Pilar 2**

Pilar 2 er betegnet som «Global Anti-Base Erosion», forkortet GloBe. Hovedformålet med dette arbeidet er å ta for seg de gjenværende utfordringene skapt av overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget gjennom de 15 tiltakene utredet fra 2014-2015. Målet med den andre pilaren er å sikre at multinasjonale selskaper betaler skatt på et minimumsnivå (OECD, 2021). Pilar 2 handler om å nøytralisere adgangen et flernasjonalt selskap har til å flytte overskudd til land hvor de er underlagt ingen eller svært lav beskatning. Forslaget representerer en betydelig endring av dagens internasjonale skattestruktur. Endringen ses derimot på som nødvendig fra OECD sin side på bakgrunn av å hindre en konkurranse mellom land hvor selskappsskattesatser blir presset ned til det minimale (OECD, 2019a).

GloBe forslaget består av to hoveddokumenter som skal virke sammen for å oppnå formålet. Det første er implementeringen av et minimumsnivå for skattlegging av virksomhetsinntekter og er betegnet som «income inclusion rule». Regelen suppleres med «switch-over-rule». Bakgrunnen for at disse er slått sammen er for at sistnevnte skal sikre at «Income inclusion rule» får effekt på selskap som etter skatteavtale normalt ville vært unntatt skatteplikt. Med et minimumsnivå for skattlegging vil selskap som er fritatt skatteplikt etter klausul i skatteavtale (OECD, 2019a). Den andre delen omhandler modifisering av skatteavtalene og kalles «subject to tax rule». Regelen skal sikre at skattesubjektet kun får nyte fordeler fra relevante skatteavtaler dersom skattesubjektet er gjenstand for et minstenivå av skatt (OECD, 2019a).

Pilar 2 forutsetter en innføring av en effektiv minsteskattesats på overskudd til flernasjonale selskap som er opptjent i andre land. En minsteskatte er en minimumsats på skatt og skattesatsen skal innføres i samtlige OECD-land. Denne minstesatsen vil sørge for at det blir

etablert en nedre grense i konkurransen mellom ulike skattemyndigheter. Ambisjonen er å redusere overskuddsflytting og mulighetene for å utnytte land med lave skattesatser (Becker & Englisch, 2019, s. 1).

Utformingen av en minsteskatt tar utgangspunkt i regelen om inntektsinkludering. Den utenlandske inntekten til flernasjonale selskaper vil bli skattlagt dersom inntekten ikke er beskattet i landet den er opptjent i, altså kildelandet, eller om inntekten er beskattet i kildelandet til en lavere skattesats enn minstesatsen (OECD, 2019a, s. 30). Om et land har en lavere skattesats enn minstesatsen, vil inntektsinkluderingsregelen fungere som en tilleggsskatt for å heve landets skattesats opp til minstesatsen. Her vil regelen fungere som en «top-up», en tilleggsskatt på toppen av landets opprinnelige skattesats (Eden, 2019).

For å fullføre Pilar 1 og 2 gjenstår det fremdeles en god del arbeid. Det mest grunnleggende aspektet ved den globale minste effektive skattesatsen på 15% og hvordan den skal beregnes er ennå ikke bestemt. Arbeidsgruppen har bare vedtatt at utgangspunktet for beregningen vil være informasjon som rapporteres i skattebetalernes regnskap. Under Pilar 1, gjenstår også blant annet å bestemme hvor multinasjonale selskapers inntekter kommer fra, og regler for hvordan landene skal identifiseres. Videre om enhetene som vil tape fortjeneste som omdisponeres under Pilar 1 formelen, gjenstår å utvikle (VanderWolk, 2021).

Ettersom at begge pilarene har høye grenseverdier for når reglene skal komme til anvendelse er det begrenset hvor hardt rammet Norge blir. Med Pilar 1 er det kun snakk om verdens største selskaper, mens det for Pilar 2 vil være noen flere. I en debatt med Frederik Zimmer, Eivind Furuseth og Skattedirektør Nina Schanke Funnemark ble pilarene drøftet. Sistnevnte konkluderte med, basert på tall gitt fra Finansdepartementet, at rundt 20-40 selskaper med Norge som markedsstat vil bli truffet av de nye reglene. Usikre tall tydet også på at om lag 2,4 milliarder utgjorde salg/proveny her i Norge.

### 3.1.2. Analyse av tiltakspunkt 1

I det neste skal vi foreta en analyse av tiltak 1 om digital skattelegging hvor vi tar for oss det fiktive selskapet Pære Inc. og ser hvordan det aktuelle BEPS-tiltaket påvirker selskapets skatteplanlegging. Vi vil ta for oss hvordan pilar 1 påvirker Pære Inc. med dagens skatteregler og med de nye forslagene i pilar 1, samt hvordan pilar 2 har innvirkning på et flernasjonalt selskap. Til tross for at disse reglene som tidligere nevnt har begrenset med relevans for Norge har vi likevel valgt å inkludere hvordan et fiktivt selskap som Pære Inc. vil ha skatteplikt til Norge.

### 3.1.2.1. *Pære Inc.*

Pære Inc. ble stiftet på 1980-tallet som et nasjonalt selskap innenfor teknologibransjen. Ettersom årene gikk, ble selskapet mer profitabelt og utviklet sine produkter. I dag tilbyr selskapet strømmetjenester, nettbutikker og fysiske butikker. Kjente produkter og strømmetjenester fra Pære Inc. er iPære og Pære-play. Som det flernasjonale selskapet det har blitt har også produktene utviklet seg til å bli noen av verdens mest populære og det ses i dag på som et statussymbol å eie et Pære-produkt.

### 3.1.2.2. *Organisasjonsstruktur*

Det multinasjonale selskapet med Pære Inc. er registrert i USA. Videre har selskapet flere hundre datterselskaper i USA, Europa og resten av verden. Avgrensningen for denne oppgaven blir å se på selskaper i Europa for å kunne belyse beskatningsretten Norge har, og ikke minst fordi Europa ofte er et sentralt sted å drive skatteplanlegging.

### 3.1.2.3. *Konsekvenser av tiltakspunkt 1*

#### *Pære Inc. og Pilar 1*

Pære Inc. er et svært profitabelt flernasjonalt selskap som tilbyr både strømmetjenester, nettbutikker og fysiske butikker. Utover normaloverskuddet hos underliggende selskap, har konsernet et ekstraordinært overskudd på blant annet immaterielle eiendeler som er vesentlig over markedsgjennomsnittet. Konsernet er strukturert med et morselskap Pære Inc. hjemmehørende i land 1, og et datterselskap hjemmehørende i land 2. Morselskapet eier alle immaterielle eiendeler som konsernet benytter, slik at Pære Inc. er berettiget det ekstraordinære overskuddet som opptjenes i konsernet. Datterselskapet X driver markedsføring og distribusjon av strømmetjenestene i land 2, samt fjernsalg av samme strømmetjenester i land 3.

Med dagens internasjonale skatteregler har land 1 rett til å kreve skatt på morselskapet Pære Inc. sin inntekt i utlandet. Datterselskapet X er skattepliktig grunnet den fysiske tilstedeværelsen. Som et markedsland kan land 2 kreve selskapsskatt og kildeskatt på X sitt normaloverskudd. Armlengdeprinsippet benyttes for å fastsette prisen mellom Pære Inc. og datterselskapet X, og land 1 hensyntar denne skattebelastningen og avstår beskatning og dermed unngår dobbeltbeskatning. Etter gjeldende internasjonal skattelovgivning er land 3 ikke berettiget til å skattlegge noe av konsern X sin fortjeneste opptjent i dette markedslandet.

Dette er eksemplifisert i tabellen under:

Pære Inc		
Land 1	Land 2	Land 3
Morselskap (Pære Inc) sitt hovedkontor. Pære Inc eier konsernets immaterielle eiendeler og land 1 har beskatningsrett på hele det ekstraordinære overskuddet.	Markedsland hvor datterselskap X har salgskontorer. X tilbyr markedsføringstjenester og distribusjon av digitale tjenester.	Markedsland uten fast driftssted. Datterselskap X driver fjernsalg av digitale tjenester.
Dagens skatteregler		
Pære Inc betaler skatt på ekstraordinært overskudd når det føres tilbake til land 1. Land 1 avstår fra beskatning på normaloverskudd fra land 2.	X betaler selskapsskatt på normaloverskuddet til land 2.	X betaler ingen selskapsskatt til land 3.

Figur 1: Pære-konsernet med dagens skatteregler (Eden & Treidler, 2019)

Forslaget i pilar 1 omfordeler skatteretten til de tre skattemyndighetene som blir illustrert i Figur 1. X er skattemessig til stede i land 2 og selv om ikke konsernet er fysisk til stede i land 3 vil et tilstrekkelig fjernsalg oppfylle kravene om varighet og vesentlighet i den nye regelen. Det vil gi land 2 og 3 rett til å kreve skatt av en andel av det ekstraordinære overskuddet til Pære Inc. gjennom bestemmelsene under beløp A.

Datterselskapet X er fysisk til stede i land 2 med markedsførings- og distribusjonskontorer. Beløp B vil sikre at X betaler en fast godtgjørelse for markedsførings- og distribusjonsaktivitetene i markedslandet. Etter reglene som fremkommer i beløp C har land 2 mulighet til å skattlegge et tilleggsoverskudd, dersom X har overskudd i landet utover overskuddet knyttet til de grunnleggende markedsførings- og distribusjonsaktivitetene. Dette beregnes etter armlengdeprinsippet. Pære-konsernet er ikke fysisk til stede i land 3, hvilket gjør at beløp B ikke blir gjeldende, det er derimot uklart om beløp C blir gjeldende i dette tilfellet.

Pære Inc		
Land 1	Land 2	Land 3
Morselskapets hovedkontor	Markedsland hvor datterselskap X har salgskontorer	Markedsland uten fast driftssted
Forslag i pilar 1		
<p><b>Beløp A:</b> Land 1 må gi ytterligere skattelette til Pære Inc, fordi land 2 og 3 krever skatt på noe av det ekstraordinære overskuddet.</p>	<p><b>Beløp A:</b> Er salget i land 2 tilstrekkelig kan land 2 skattlegge en andel av det ekstraordinære overskuddet til Pære Inc basert på en formel.</p> <p><b>Beløp B:</b> Land 2 får en fast godtgjørelse for at X driver markedsførings- og distribusjonsaktiviteter i landet.</p> <p><b>Beløp C:</b> Land 2 kan skattlegge tilleggsoverskudd dersom Pære Inc ansees å ha fortjeneste utover grunnleggende aktiviteter.</p>	<p><b>Beløp A:</b> Er salget i land 2 tilstrekkelig kan land 2 skattlegge en andel av det ekstraordinære overskuddet til Pære Inc basert på en formel.</p> <p><b>Beløp B:</b> Gjelder ikke for land 3 grunnet manglende fysisk tilstedeværelse.</p> <p><b>Beløp C:</b> Det er uklart om beløp C er gjeldende i land 3.</p>

Figur 2: Hvordan pilar 1 påvirker Pære-konsernet (Eden & Treidler, 2019).

#### Utfordringer knyttet til pilar 1

Alt tyder på at kompleksiteten knyttet til forslaget i pilar 1 er voldsom. Tax Justice Network – Norge har stilt seg kritisk til kompleksiteten i de nye skattereglene. De påpeker at dagens internprisingsregelverk er ressurskrevende å håndheve, og at nye skatteregler vil medføre flere komplikasjoner. De legger også til en presisering med at nye skatteregler og det nye forslaget i pilar 1 er lite tilpasset mindre ressurssterke skattemyndigheter. Dette gjør at forslaget i stor grad favoriserer OECDs medlemsland og at utviklingslandene vil slite med å henge med, da disse ikke vil oppnå noen fordeler (Tax Justice Network - Norge, 2019).

### 3.1.3. Innspill fra informanter på pilar 1

Jurist 1 påpekte at skattleggingen til markedsstaten til nå har fått lite av skatten. Det har bare vært aktuelt der salg skjer gjennom et fast driftssted. Videre pekte intervjuobjektet på at pilar 1 innebærer en viss forskyvning i skattleggingsretten for markedsstaten, hvilket jurist 1 syntes å ha mye for seg. Bakgrunnen for dette er at skattlegging i markedsstat er vanskeligere å planlegge seg utenom enn skattlegging i kildestat eller hjemstat. Ut ifra et skatteleggingsperspektiv legger intervjukandidaten vekt på at markedsstaten er et mer robust skattefundament fordi det er vanskeligere å flytte konsumenter enn selskaper. Avslutningsvis presiserte jurist 1 at skattleggingen burde skje i markedsstaten på bakgrunn av at dette er et mer robust system, samtidig som at produksjonsstatene også skal ha et rimelig krav på å få en god del av skatten.

Jurist 2 understrekte at diskusjonen ofte dreier seg som kildestaten. Juristen presiserte under samtalen at enkelte mener det er der selskapet bor som burde skattlegges alt, dette er OECD-tilnærmingen. Videre påpekte jurist 2 at hjemsted gir en sterkere beskatningsrett enn noe annet. Enkelte ganger kan det være det at en aktivitet eller en gjenstand har sterk tilknytning til en stat som gjør at beskatningen legges dit. Da er det ikke lenger hjemstatsbeskatning, men kildebeskatning. I sitt svar trakk jurist 2 inn at det hele tiden snakkes om at man skal skattlegge der verdiskapningen skjer, men at dette er et moment som det ikke er helt klarhet om. Juristen sa at dette er en stor og ny problemstilling som har dukket opp etter BEPS-prosjektets start hvor det snakkes om skattlegging etter verdiskapning, men dette er noe som det ikke er klart nok hva innebærer. I likhet med jurist 1 konkluderte jurist 2 med at både kildestat og markedsstat skal skattlegge og at det må være en regel som klargjør hvem som skal få primærretten og hvem som må håndtere dobbeltbeskatningen.

Jurist 3 var i likhet med de øvrige juristene klar på at virksomheten generelt bør skattlegges der verdier skapes. Juristen presiserte at dette er en retningslinje som blir kastet mye rundt, men der du har bidrag til at inntekt opptjenes. Utgangspunktet er at man må se på realiteten og så skattlegge på bakgrunn av det. Et sentralt moment som blir tatt opp i denne samtalen er at de nye forretningsmodellene og den nye teknologien gjør at en viss type immaterielle verdier er ganske viktig for inntjeningspotensialet. Det er de nye forretningsmodellene og teknologien, og særlig de immaterielle verdiene som ligger i bunn som gjør at man kan ha tilstedeværelse og inntekt i en stat uten å ha fysisk tilstedeværelse. En klar konklusjon trekkes ved at der man mener at inntekt opptjenes uten at man er til stede og utnytter et marked, bør også markedsstaten få beskatningsrett.



Samlet sett var også intervjuobjektene samstemte når det gjelder hvor et selskap bør skattlegges. Samtlige jurister er enige om at inntektene skal skattlegges der verdiene skapes. Likevel var det enighet om at denne regelen er komplisert og teoretisk, hvilket gjør den vanskelig å forstå i den store sammenhengen. Det var også enighet om at markedsstaten bør få skattlegge dersom selskaper er i markedet uten fysisk tilstedeværelse.

### *Kompliserte nye regler*

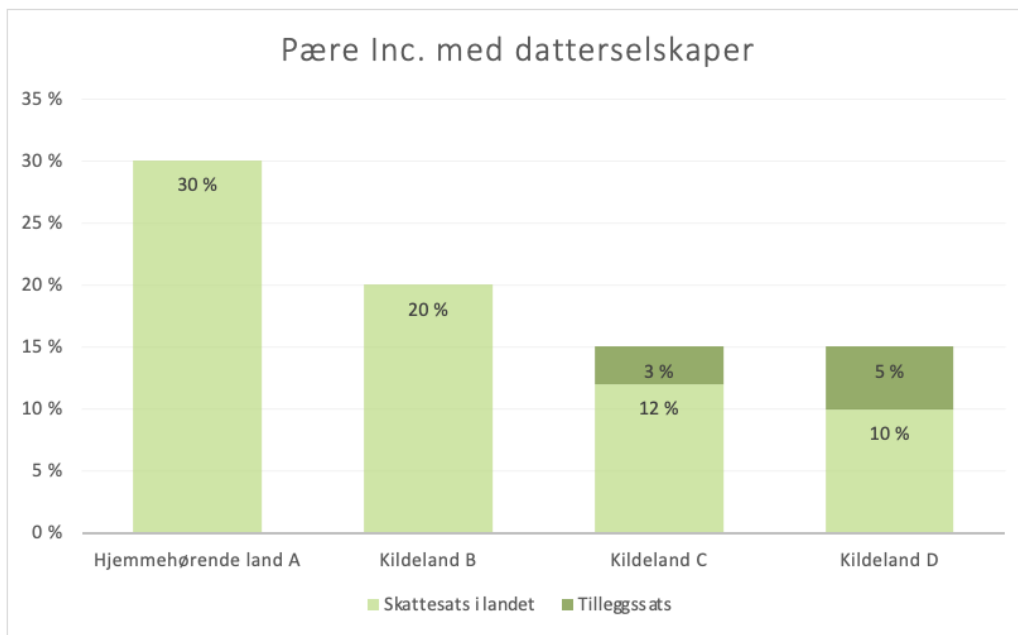
Selve implementeringen av pilarene og spesielt pilar 1 pekte jurist 1 på å være svært kompleks. Rundt 20-40 selskaper som har Norge som markedsstat vil bli truffet av de nye reglene. Usikre tall tyder også på at ca. 2,4 milliarder utgjør salg her i Norge. Selv om det i første omgang ikke vil innebære så store forskyvninger av skattleggingsretten, først og fremst fordi pilar 1 retter seg mot de aller største konsernene, påpekte juristen om man vil spørre seg om det er verdt bryet.

Det var store likhetstrekk mellom jurist 1 og 2 sin oppmerksomhet rundt de nye endringene i tiltak 1. Begge juristene trakk frem at endringene er svært komplekse og avanserte og vil kreve store etterlevelseskostnader. I samtalen med jurist 2 kom det frem at det kommer til å kreve masse ressurser fra selskaper for å levere grunnet de kompliserte reglene.

Transparensen og regler er nyttig, men på en annen side har også dette en stor kostnadsside. Jurist 2 spurte seg også om det faktisk er verdt det grunnet de store kostnadene det vil ha å lære opp mange mennesker til å forstå nye avanserte regler som skal etterfølges. Likevel ble det konkludert med at dette helt sikkert vil gagne seg i det lange løp.

### **Pære Inc. og pilar 2**

Vi illustrerer hvordan tilleggsskatten hever kildelandets skattesats opp til et minstenivå i tabell 3. I eksempelet kan vi anta at Pære Inc. har et morselskap i land A, hvilket fritar land A morselskapets utenlandske inntekt fra videre skattlegging. Datterselskapene behandles som separate enheter i landet hvor de er skattemessig hjemmehørende og beskattes etter selskapsskattesatsene til de respektive kildelandene. Det viktige å merke seg ved modellen er at land C og D har skattesatser som er lavere enn minstekravet, og dermed blir de ilagt en tilleggsskatt på henholdsvis tre og fem prosent for å komme opp til minstenivået (Eden, 2019).



Figur 3: *Minsteskattens innvirkning på kildeland med lav skattesats (Eden, 2019).*

Det avgjørende for at regelen om inntektsinkludering skal fungere best mulig, er at det er en felles forståelse for og likhet i beregningen av skattegrunnlaget. Det er blant annet dette som skiller pilar 2 og minimumsskatten fra CFC-reglene, hvor hvert enkelt land kan ha ulike regler for hvordan CFC-beregningen skal være. OECD ønsker en forenklet bestemmelse av skattegrunnlaget for en bedre etterlevelse og administrasjon, hvilket har resultert i at det er foreslått å forenkle bruken av finansregnskapsregler.

Forventningen om at minsteskatten skal redusere selskaps insentiv til å flytte overskudd til lavskatteland vokser. Overskuddsflyttingen innebærer en endring i lokale skattegrunnlag til flernasjonale selskap. Et selskap som sitter på et overskudd på slutten av året i et høyskatteland, kan redusere skattegrunnlaget og videre skattebetalingene ved å flytte deler av overskuddet til et lavskatteland. En minstesats vil redusere forskjellene skattemessig mellom land, og dermed vil det oppstå en marginal gevinst ved overskuddsflytting. Et resultat av dette kan være at overskuddsflytting blir mindre attraktivt i årene som kommer.

Minstesatsen vil ha stor påvirkning på konkurransen om de laveste skattesatsene mellom land. Denne skatten tillater innføring av høyere skattesatser i land som ikke er betegnet som skatteparadiser. Grunnen til det er at minstesatsen vil dempe overskuddsflyttingen, resultatet av det er at skattegrunnlaget blir mindre elastisk. Derav også mindre følsomt overfor endringer (Becker & Englisch, 2019, s. 6).

### *Utfordringer knyttet til pilar 2*

Ved å innføre en global minsteskatt kan dette være med å svekke et lands suverenitet. Dersom land skulle miste sin selvbestemmelse over selskapsskatten vil suvereniteten bli svekket.

Grunnen til det er fordi medlemsland i OECD er pliktig til å følge skatteavtalen hvorpå det fremgår en internasjonal nedre grense som skal virke som en rettesnor (Eden, 2019).

Det er helt klart likhetstrekk mellom CFC-reglene og minimumsbeskatningen. CFC er kontrollerte utenlandske selskap, som driver virksomhet og er registrert i et annet land enn hvor morselskapet er hjemmehørende. I de aller fleste land finnes det allerede CFC-regler, og disse er ment for å forhindre evnen flernasjonale selskap har til å flytte inntekter til lavskatteland (Saastad & Jørgensen, 2015).

Ettersom vi i Norge har NOKUS-regler som sikrer at overskudd fra norsk-kontrollerte selskap i lavskatteland blir beskattet etter disse reglene, er det ikke sikkert at Norge blir like hardt rammet av regelen om inntektsinkludering. Forslagene i pilar 2 kan bidra til å stramme inn NOKUS-reglene, ettersom sistnevnte regler skiller mellom passive og aktive inntekter (Wensing & Basteviken, u.å.).

#### **3.1.4. Innspill fra informanter på pilar 2**

*«Det interessante med minimumsskatten på 15 % er å stoppe den såkalte «race to the bottom».*

I overnevnt sitat ga jurist 2 en klar indikasjon på at skattekonkurransen vil være i ferd med å avta med en minimumsskatt. Her ble det trukket frem flere sider av samme sak hvor den ene retningen tyder på at enkelte mener det bør være fri konkurranse, mens den andre mener det vil være skadelig for velferdssystemer. I likhet med jurist 1 trakk jurist 2 frem at en global minimumssats kan være positivt i en verden med finanskriser og en dagsaktuell krise foregående i Ukraina, med tanke på å finansiere trygdesystemer og andre velferdssystemer. Ved å implementere disse nye Globe-reglene vil det øke skattetilgangen til statene som vil være med å dekke mer av fellesskapets gode.

Som en utfordring med å implementere en minimumsskatt trakk jurist 2 frem at en del land som tidligere har vært lavskattland, innfører regler som sier at dersom det er lavt beskattede investeringer så skal morselskapet ta differansen. I denne problemstillingen trekkes Singapore frem som et eksempel hvor de har laget regler som sier at dersom det blir en top-up skatt fra Singapore så vil de ha en regel som øker skatten i Singapore. På denne måten tar de denne top-up skatten tilbake. Den nye Globe-regelen har med andre ord utfordret en del

skatteregimer på hva den gunstigste skatteprosenten faktisk skal være. På denne måten vil det derfor kunne tenkes slik som jurist 2 var inne på at en del lavskattland vil tape på denne regelen dersom de fortsetter å ha lave skatteprosent. Det vil være mer gunstig for disse å øke skattene istedenfor at morselskapene tar top-up skatten. Under samtalen trekker jurist 2 frem at Ungarn og Sveits har en selskapsskatteprosent på 9 – og 12,5 % og at et interessant spørsmål vil være om landet vil øke sin skatteprosent til 15 %.

Jurist 3 problematiserte i større grad Globe-reglene med top-up skatten mer enn jurist 2 i spørsmål om dette er en bærekraftig løsning. Top-up skatten vil gå foran reglene om at mor får primærbeskatningsretten og i den grad man ikke skattlegger i et lavskattland kan kildestaten få rett til å nekte fradrag. Med top-up skatt får ikke morselskapet mulighet til å skattlegge med 15 % og det kan være lett å tenke seg at disse konsernselskapene som ligger i lavskatteland vil utnytte muligheten og innføre nettopp det. Det er i dette scenarioet at jurist 3 stilte spørsmål ved hvor effektivt det faktisk vil være. Problemstillingen som jurist 3 trakk frem kan ses i sammenheng med eksemplet jurist 2 nevnte om at lavskatteland vil øke sine skatter for å ikke tape skatteinntekter.

#### *Lite attraktivt å være skatteparadis med nye regler*

Samtlige jurister trakk frem at det vil være lite attraktivt å være et lavskatteland spesielt med de nye reglene i pilar 2. Både jurist 2 og 3 trakk frem at det kan være andre grunner til at man trekker over grensene enn kun de lave skattesatsene. Både i Ungarn og Irland trekker juristene frem at befolkningen er relativt ung, godt utdannet og det er relativt lave lønnskostnader. Dermed kommer det som et ekstra pluss at skattene også er lave. Det som derimot er forskjellen fra et i-land til et u-land ved en eventuell etablering, handler om at det ikke vil være mulig å hente arbeidskraft på samme måte på Caymen Island eller Bermuda. I den verdenen som vi befinner oss i i dag trekker jurist 2 og 3 frem at Cayman Island-strukturen gir ikke så mye i dag som det den gjorde før.

Jurist 1 trakk frem at mennesker vil være vanskelig å flytte på i forhold til plasseringer av selskaper. Motsatt mente jurist 2 at mennesker kan flyttes på hvis man tilbyr en større sum knyttet til en slik forflytning, her henter han til at de aller fleste mennesker kan kjøpes for en viss sum. Likevel vil det derimot være lite hensiktsmessig å flytte en hel haug med mennesker til et klassisk skatteparadis som Bermuda, nettopp fordi det ikke vil være plass til det om flere skulle benyttet seg av denne løsningen. «*Tiden hvor man bare kunne sette opp en postkasse å få lav skatt er forbi*» avslutter jurist 2.

### 3.1.4.1. *Organisering i Norge*

Selskapet Pære har etablert seg som et norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) med navn Pære S.A. Det vil si at den norske avdelingen er en filial av det polske selskapet Pære S.A. Det polske selskapet er igjen et datterselskap av Pære Inc.

Et NUF er ikke et selvstendig rettssubjekt. Filialen tilhører det utenlandske selskapet, hvilket i dette tilfellet er rettssubjektet, og det er det polske selskapet som er utgangspunktet for drøftelsen av skatteplikten til Norge. Et NUF vil være skattepliktig for den delen av virksomheten som drives i Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Skulle den reelle ledelsen av selskapet på styrenivå skje fra Norge, vil det polske selskapet anses å være skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (1) bokstav e. Da vil den alminnelige skatteplikten tilfalle Norge som gjelder all inntekt her i landet og i utlandet (Skatteetaten, 2012).

I vurderingen om Pære S.A. har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge vil vi først se hen til Norsk internrett før vi vurderer den internasjonale skatteretten. Det vil i utgangspunktet være to avgjørende elementer: Om det polske selskapet er hjemmehørende i Norge, eller om selskapet har virksomhet i Norge gjennom avdelingen Pære S.A. som gir begrenset skatteplikt.

#### *Alminnelig skatteplikt til Norge*

Det avgjørende for hvor et selskap er hjemmehørende beror på rettspraksis og hvor det reelt sett ledes fra. Det er vanlig å vurdere hvor et selskap ledes fra basert på hvor daglig ledelse og ledelse på styrenivå finner sted. Stedet for den daglige ledelsen er normalt sett være der de som inngår i den daglige ledelsen arbeider og holder til. Hvor den reelle styreledelsen finner sted, kan bero på hvor det normalt sett holdes styremøter. Med tanke på at næringslivet i større grad enn før er mer internasjonalt kan styremøter holdes uten at styremedlemmer er fysisk til stede. Gitt at Pære S.A. har en polsk daglig leder og virksomheten ledes derfra kan vi anta at den daglige ledelsen holder til i Polen og ikke i Norge. Styremedlemmene i Pære S.A. kan være bosatt utenfor Polen. Med disse faktorene lagt til grunn er det lite som tyder på at hverken daglig ledelse eller styremøter finner sted i Norge. Med det kan vi konkludere med at Pære S.A. ikke er å anse som hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 (1).

#### *Begrenset skatteplikt til Norge*

Et selskap som ikke er å anse som hjemmehørende i Norge, men som likevel driver virksomhet her vil kunne ha begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. For å falle inn under denne bestemmelsen må selskapet drive virksomhet som beskrevet i sktl. § 5-1, jf. § 5-

30, og at selve virksomheten utøves i Norge. Gitt at Pære S.A. har et regnskap som går langt tilbake i tid og at det i 2015 ble rapportert inn driftsinntekter på 150 millioner kroner med registrerte ansatte og norsk leder. Disse nevnte faktorene er vesentlige og vil tilsi at Pære S.A. driver virksomhet i Norge gjennom Pære S.A. Basert på opplysningene kan vi konkludere med at selskapet har begrenset skatteplikt til Norge.

### 3.1.5. Oppsummering

Gjennom analysen av tiltakspunkt 1 har vi sett at Pære Inc. opererer med et NUF her i Norge. Hovedkontoret deres ligger i Polen. Dette har også gitt oss forutsetninger om at ledelsen ikke befinner seg her. Derav kan vi med sikkerhet si at selskapet ikke har alminnelig skatteplikt til Norge da det ikke anses for å være hjemmehørende i riket.

Hvordan tiltak 1 kunne ramme et multinasjonalt selskap som Pære Inc. har vi også sett på. Slik som intervjukandidatene presiserte var det kun et fåtall av verdens aller største selskaper som ville bli påvirket av blant annet pilar 1, noen flere ville bli rammet av pilar 2. I analysen har vi speilet hvordan Pære Inc. blir rammet av pilar 1 og hvordan dette slår ut både i land med salgskontorer og i land uten fast driftssted.

For Pære Inc. vil også pilar 2 spille en vesentlig rolle når reglene blir implementert. Med disse nye reglene vil det trolig bli mindre populært å flytte et større overskudd til et lavskattelend da minstesatsen reduserer forskjellene mellom landene skattemessig. Gitt denne endringen vil trolig disse reglene være relevante og nyttige i kappløpet mot bunnen da disse kan stoppe denne konkurransen.

De største utfordringene knyttet til de nye reglene trekker i stor grad i retning av kompleksiteten. Til tross for at compliance-funksjoner verden over vil ha nok å gjøre med å sette seg inn i disse reglene kan en stille seg et spørsmål om disse reglene er egnet for mindre ressurssterke skattemyndigheter. Jurist 1 og 2 pekte også på om disse nye avanserte reglene var svært komplekse og at dette ville kreve mye av store selskaper i tiden som kommer. Til tross for kompliserte regler var fellestrekkene at dette ville være verdt arbeidet i det lange løp.

Selv om de nye endringene av tiltak 1 om skattlegging av både flernasjonale selskaper og digitale selskaper skal iverksettes og implementeres i 2023 er det som nevnt flere momenter som må falle på plass før dette arbeidet kan sies å være ferdig. Vi stiller spørsmålsteget om arbeidet med å utarbeide såpass kompliserte regler kan få negative ringvirkninger på sikt. Dette er noe de tre juristene vi benyttet oss av under skrivningen av denne masteroppgaven også har nevnt. Ringvirkningene av de kompliserte reglene kan medføre at land støter på store

kostnader i forbindelse med implementeringen. Selv om nye regler alltid vil være nødvendig for å tette muligheter for å unngå regelverket, er det klart at et vanntett internasjonalt skattesystem ikke er mulig.

I denne delen av oppgaven har vi sett på det fiktive selskapet Pære Inc. og deres skatteplikt i Norge. Sentralt i dette kapitlet har vært selskapets organisering i Norge og påvirkningen av tiltak 1 i BEPS-prosjektet.

### 3.2. BEPS-tiltaks punkt 3

BEPS-prosjektets tiltakspunkt 3 ønsker å harmonisere ulike nasjoners skatteregler hva gjelder beskatning av «Controlled foreign corporations». Dette omtales som CFC-reglene (Saastad & Jørgensen, 2015). I det videre vil vi redegjøre for teorien bak tiltaket, og også se på forskjellene mellom de norske NOKUS-reglene og CFC-reglene. Deretter vil vi tar for oss selve analysen av tiltaket opp mot det fiktive selskapet Luftmadrass og frokost Ltd.

OECD har mål om å utvikle anbefalinger angående utforming av CFC-regelverk. Formålet til CFC-reglene er i første rekke at inntekt skal skattlegges i den ultimate eiers hjemland. Det vil si at inntektene ikke skal havne i lavskatteland, ved at skattyter flytter inntekten til et selskap i et lavskatteland kontrollert av skattyteren selv. Det er ikke uvanlig at overskuddet går til et skallselskap i et tredje land, i de tilfeller må interessene til produksjonslandet hensyntas. Ser man bort i fra CFC-reglene er det mulig å unngå beskatning på inntekt helt, eller utsette beskatningen i en viss tid etterpå (Berg-Rolness 2016, 733). I rapporten kommer OECD/G20 med anbefalinger for hvordan CFC-reglene kan styrkes for å hindre omgåelse av skatteregelverket.

CFC-reglene skal motarbeide at inntekt overføres til såkalte lavskatteland, fordi incentivet til å omgå skattesystemene fjernes. Hvis CFC-inntekten beskattes på et høyere nivå i henhold til disse reglene, vil utviklingsland oppleve det samme behovet og må bruke skatteinsentiver for å tiltrekke seg investeringer. CFC-reglene er ikke noe nytt, og ble innført allerede i 1962. I 2016 var det 30 land som hadde implementert et slik regelverk og som er en del av OECD/G20 BEPS-prosjektet (Berg-Rolness 2016, 733).

OECD/G20 sitt bidrag på dette området har vært sluttrapporten som ble fremlagt i 2015 med BEPS-tiltakene som blant annet inneholder forslaget om tiltak som skal styrke CFC-reglene som det i nyere tid har vært fokus på at ikke er optimale for å møte den globaliserte økonomien som har utviklet seg raskt i nyere tid. I rapporten fremlegges det anbefalinger som

landene frivillig kan iverksette. Hva gjelder CFC-reglene trekker rapporten blant annet frem om jurisdiksjonen er en del av EU og om den anvender et globalinntektssystem eller et territorialinntektssystem for sine skatteregler. Etterfølger et land territorialbegrepet kan inntekt bare CFC-beskattes dersom inntekten har tilknytning til landets territorium i overensstemmelse med internlovgivningen. Anvendelsen av CFC-reglene har vært begrenset i EU på grunn av rettsutviklingen, noe rapporten også påpeker. I tillegg må det tas hensyn til et kontrollert selskaps konkurransevne, der slike selskap vil bli beskattet høyere enn selskap i lavskatteland. Et tiltak her er at det i mange tilfeller er etablert unntak for det som omtales som «aktiv» inntekt, i CFC-regelverket (Berg-Rolness 2016, 734).

Rapportens anbefalinger innebærer konkrete elementer for å etablere et helhetlig regelverk, hvor vi også vil redegjøre for en sammenlikning med NOKUS-reglene som anvendes i Norge og som er tilsvarende CFC-reglene:

#### *Definisjon av CFC*

En bred definisjon av CFC anbefales for å også omhandle faste driftssteder og noen typer transparente enheter, der slike enheter har bydd på BEPS-problemstillinger. Tidligere har bare aksjeselskaper og lignende selvstendige enheter vært omfattet (Berg-Rolness 2016, 734). Disse subjektene har heller ikke vært omfattet av NOKUS-reglene som praktiseres i Norge, og her er det muligheter for utvidelse av de norske reglene (Saastad & Jørgensen, 2015).

#### *Definisjonen av kontroll*

Hva gjelder kontroll-vilkåret for at det skal være tilstrekkelig eierforhold eller innflytelse i et foretak, er anbefalingen at vilkåret anses oppfylt både ved økonomisk og juridisk kontroll. Anbefalingen er minimum 50% kontroll, hvor også indirekte kontroll medberegnes. For økonomisk kontroll bør dette baseres på rettigheter til eiendeler (f.eks. ved likvidasjon) og/eller retten på utbytte. Reell kontroll kan også vektlegges. For de tilfeller hvor reglene forsøkes omgås anbefales det egne regler for dette (Berg-Rolness 2016, 734). Kontroll-vilkåret i de foreslåtte endringene i CFC-reglene er i samsvar med NOKUS-reglene, sett bort i fra at kravet her er «minst» 50% til forskjell fra «mer enn» 50% i CFC-reglene (Saastad & Jørgensen, 2015).

#### *CFC-unntak/terskler*

Anvendelsen av CFC-regelverket begrenses av flere land til lavskatteland som har et visst skattenivå, hvor to indikasjoner tas hensyn til; i) fast skattesats eller ii) relativt skattenivå sett i sammenheng med eget skattenivå. Anbefalingen sier at CFC-reglene kun bør anvendes der



det er vesentlige forskjeller i skattesats (lavere) (Berg-Rolness, 2016, 734). Anbefalingen samsvarer med de norske NOKUS-reglene. Anbefalingen er ikke tydelig på hva som er å anse som lavt skattenivå, sett bort i fra at den skal være «betydelig» lavere enn den satsen som benyttes i skattyters jurisdiksjon (Saastad & Jørgensen, 2015).

#### *Definisjon av inntekt*

Anbefalingen er ikke tydelig på hva som slags inntekt som skal inngå som CFC-inntekt, og jurisdiksjoner har derfor valgfrihet til å velge det systemet som passer for seg. Likevel anbefaler rapporten at all inntekt som kan by på BEPS-problemstillinger omfattes. Rapporten oppstiller ulike kategorier (Berg-Rolness 2016, 735). Norge og NOKUS-reglene anser all inntekt som NOKUS-inntekt og er dermed samstemt med anbefalingen (Saastad & Jørgensen, 2015).

#### *Beregning av inntekt*

Beregningen av CFC-inntekt anbefales at bygges på eksisterende regelverk i det landet CFC-inntekten beskattes. I de tilfeller der det oppstår et underskudd er anbefalingen at det bare kan avregnes mot overskudd i den samme CFC-enheten eller en CFC-enhet som inngår i samme jurisdiksjon (Berg-Rolness 2016, 735). NOKUS-reglene samsvarer med CFC-anbefalingen hva gjelder beregningen av CFC-inntekt. Når det kommer til avregning av underskudd opp mot overskudd er det etter NOKUS-reglene kun tillatt innenfor samme enhet (Saastad & Jørgensen, 2015).

#### *Tilordning av inntekt*

Allokeringen av CFC-inntekten bør knyttes til grad av innflytelse og/eller eierforholdet i det kontrollerte foretaket. Dette blir avgjørende for andelen CFC-inntekt hver skattyter beskattes for. Det anbefales også at det settes en minimumsterskel (Berg-Rolness 2016, 735). Denne anbefalingen er i tråd med NOKUS-reglene (Saastad & Jørgensen, 2015).

#### *Dobbelbeskatning*

Det anbefales at dobbeltbeskatning unngås. Dobbelbeskatning kan oppstå der inntekten beskattes i flere jurisdiksjoner, der det alt er beskattet eller der inntekten av utdelt utbytte er CFC-beskattet tidligere. Rapporten anbefaler at dette håndteres gjennom kreditregler for allerede betalt skatt og gjennom fritaksordninger for utbytte (Berg-Rolness 2016, 735). NOKUS-reglene i Norge samsvarer med rapportens anbefalinger (Saastad & Jørgensen, 2015).

OCED/G20-rapporten anbefaler også at EU-retten og de fire friheter tas med i avveiningen opp mot regelverket. I tillegg forslår anbefalingen at det også ses på tilsvarende regler for enheter som er innenlandsk kontrollerte, for at diskriminering ikke skal oppstå. Der det foreligger en skatteavtale med det aktuelle landet og Norge, og der inntektene hovedsakelig ikke er av passiv karakter, kan det etter norske regler gjøres unntak for NOKUS-beskatning. Dette unntaket skiller seg fra OECDs foreslåtte anbefalinger (Saastad & Jørgensen, 2015).

### 3.2.1. Analyse av tiltakspunkt 3

I det neste skal vi foreta en analyse av tiltak 3 hvor vi tar for oss det fiktive selskapet Luftmadrass & frokost Ltd. Her vil vi se på hvordan det aktuelle BEPS-tiltaket påvirker selskapets skatteplanlegging. Vi vil ta for oss hvordan tiltaket vil påvirke skattlegging av digitale selskaper, samt om det fiktive selskapet vårt vil ha skatteplikt i Norge.

#### 3.2.1.1. Luftmadrass og frokost Ltd.

Luftmadrass & frokost Ltd. er en globalt internettbasert markedsplass som legger til rette for at brukere kan tilby eller bestille overnattingssteder av andre brukere. Tjenesten gjør det mulig for brukere å leie hele eller deler av noen andres hjem eller eiendom for overnatting. Selskapet er børsnotert og ble stiftet i 2008 på Bermuda. I dag har selskapet vokst seg til å være en formidler av overnattingstjenester i underkant av 200 land og i mer enn 30 000 byer, fordelt på 2 millioner private overnattingstjenester. Det er kostnadsfritt å opprette en bruker på markedsplassen.

Tjenesten har blant annet blitt populær ettersom det for reisende har blitt enkelt å finne alternative overnattingsmuligheter til en bedre pris. Forretningsmodellen er også et friskt pust i forbindelse med delingsøkonomien som har fått økt fokus i nyere tid, i takt med fokuset på bærekraft.

I Norge har kritikken mot selskapets forretningsmodell i hovedsak gått i retning av at driften til noen brukere av tjenesten, såkalte verter, kan likne på hoteldrift og være en utfordrer til profesjonelle aktører. I forbindelse med dette er det også en utfordring at leiligheter og andre eiendommer selges til personer og selskaper eid av personer som har til formål å drive som "hoteldrift". Et sentralt aspekt er da også hvem som har retten til å skattlegge selskapets fortjeneste.

### 3.2.1.2. Organisasjonsstruktur

Strukturen til Luftmadrass & frokost Ltd. er flat med hovedselskapet på toppen og et nivå med diverse underselskaper. På lik linje som andre plattformbaserte selskaper opererer også dette selskapet med flere datterselskaper i kjente skatteparadis som trekker manges oppmerksomhet i skatteplanleggingsperspektiv.

Luftmadrass & frokost Ltd. er en stor del av det kjente fenomenet delingsøkonomi. Infrastrukturen til delingsøkonomien handler om at det ikke vil være mulig å etablere kontakt mellom brukere som ikke fysisk befinner seg på samme sted, uten en digital plattform. Slike internettbaserte plattformer legger til rette for at brukere kan kommunisere med hverandre uten å være på samme sted (Andreassen, 2014). Skatteetaten beskriver delingsøkonomi som en forretningsmodell der privatpersoner selger tjenester eller leier ut eiendeler direkte eller ved hjelp av formidlingsselskaper (Skatteetaten, u.å.).

### 3.2.1.3. Konsekvenser av tiltakspunkt 3

#### «Hjemmehørende i lavskatteland»

Fra Norge sin side er et lavskatteland 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 ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge», jf. sktl. §10-63. Det betyr at det i vurdering av om vi har å gjøre med et lavskatteland må gjøres en vurdering av den alminnelige skatten i det konkrete landet, opp mot skattesatsen det samme selskapet ville måtte stå ovenfor i Norge.

For at de norske NOKUS-reglene skal komme til anvendelse må et selskap være hjemmehørende i et lavskatteland, jf. sktl. §10-60 første punktum jf. sktl. §10-63. Av forskriften til sktl. §10-63, fssd. § 10-63-2, fremgår det hvilke land som er ansett for å være lavskatteland i forbindelse med reglene for utbytte, gevinst og tap på aksjer.

#### *Vilkåret for hjemmehørende*

Sktl. §2-2 tar for seg hvilke selskaper som vil få skatteplikt i Norge på bakgrunn av at selskapet er hjemmehørende i riket. Hjemmehørende-begrepet benyttes både i sktl. §§ 2-2 og 10-60. I skattelovens forarbeider til §10-60 er følgende uttalt om begrepet hjemmehørende: med utenlandsk selskap eller innretning menes selskap og innretning som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd b [nå § 2-2].

Luftmadrass & frokost Ltd. er som nevnt opprettet og registrert på Bermuda, og er å anse som et lavskatteland etter Fssd. § 10-63-1 jf. sktl. § 10-63. Selskapet er imidlertid reelt sett styrt fra

Irland. Etter sktl. § 2-2 første og syvende ledd vil Luftmadrass & frokost Ltd. anses for å være hjemmehørende i Irland. En uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1996 s. 1159b om NOKUS-reglene fant anvendelse for et norsk-kontrollert selskap, som var registrert i et lavskatteland, men styrt fra et selskap hjemmehørende i et høyskatteland henhørte de følgende: «*stedet for selskapets bestyrelse er ikke nødvendigvis avgjørende for om NOKUS-reglene kommer til anvendelse. Et norsk-kontrollert selskap registrert i et lavskatteland, men bestyrt fra et tredje land, vil være omfattet av NOKUS-reglene med mindre selskapet anses skattemessig hjemmehørende i det land hvor bestyrelsen finner sted etter dette lands regler*»

I hvilken grad et selskap er hjemmehørende avgjøres etter det aktuelle landets interne rett. Er et selskap hjemmehørende etter dette landets rett, og skattenivået i dette landet ikke treffer to-tredjedelskravet, er selskapet å anse for å være hjemmehørende i et lavskatteland, jf. sktl. § 10-63.

#### *Begrensninger i NOKUS-reglene*

Et selskap vil være å anse som norsk-kontrollert i tilfeller der de norske deltakerne direkte eller indirekte eier minst 50 prosent av selskapets andeler eller kapital ved inntektsårets inngang og utgang. Skulle de norske deltakerne eie mer enn 60 prosent av selskapets andeler eller kapital ved utgangen av inntektsåret vil selskapet være å anse som norsk-kontrollert uavhengig av eierandel ved inntektsårets begynnelse (Andresen & Wærnhus, 2017).

For å ilegge NOKUS-beskatning er det i hovedsak to vilkår som må være oppfylt. Det ene er at det utenlandske selskapet må være underlagt norsk kontroll, jf. sktl. § 10-60 jf. § 10-62. Det andre er at selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland, jf. sktl. § 10-60 jf. § 10-63.

Norges internasjonale forpliktelser kan snevre inn anvendelsesområdet for NOKUS-reglene. Dersom det foreligger en skatteavtale mellom Norge og et annet land vil det kun være grunnlag for NOKUS-beskatning om inntekten til selskapet eller innretningen ikke hovedsakelig er av en passiv karakter, jf. § 10-64 bokstav a. NOKUS-reglene kommer heller ikke til anvendelse innenfor EØS-området, dersom selskapet eller innretningen er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, og Norge kan kreve å få opplysninger fra etableringsstaten, jf. § 10-64 bokstav b.

#### *Konsekvenser av tiltaket*

CFC-reglene er som nevnt utarbeidet for å forhindre kunstig høye overskudd i lavskatteland. Dersom alt overskuddet blir flyttet videre til et skatteparadis vil man kunne anta at CFC-

reglene vil ramme Luftmadrass & frokost Ltd. I Norge vil ikke disse reglene ha en vesentlig virkning, da vi allerede har et gjennomarbeidet regelsett i NOKUS-reglene (Saastad & Jørgensen, 2015). Den største virkningen vil derfor mest sannsynlig påvirke skattebyrden i andre europeiske land eller i USA. Selskapets salg i Europa registreres i et holdingselskap i Irland, men overskuddet ender opp i lavskattelandet Bermuda. I dette tilfellet vil selskapet blir rammet av NOKUS-reglene.

### 3.2.2. Innspill fra informanter

#### *Behov for flere sett med regler*

Jurist 1 mener det er behov for et ekstra sett med regler og trekker frem at det er strukturelle likheter mellom de ulike regelverkene (les: NOKUS, CFC og pilar 2). Juristen påpekte at NOKUS som nasjonale regler vil fungere ulikt, avhengig av hvilket land som utnytter dem. Videre trakk juristen frem at det må internasjonale regler til for å få til en felles skattlegging som beskriver hvordan beregning av inntekt og skatt som allerede er betalt skal gjøres. Det krever også at reglene er obligatoriske for flest mulig hjemstater. Juristen trakk frem de amerikanske CFC-reglene som et eksempel på et gjennomhullet regelverk som det er lett å omgå. Poenget med eksempelet er å vise at det må være regelverk som er vanskelig å omgå, og at det må bygges skjematisk og på prinsipper som regnskapsprinsipper. I tillegg presiserte juristen at pilar 2 ikke forutsetter at alle land er med og at det viktigste er at de typiske hjemstatene hvor de store selskapene hører til er med så de uansett kan skattlegges der. Til slutt uttalte juristen at OECD har uttalt at NOKUS-reglene kan anvendes på samme måte.

Jurist 2 startet med å presisere at pilar 2 kommer på toppen av CFC-reglene og at regelverkene dermed utfyller hverandre. Juristen fortalte at CFC-reglene (i verden) ikke sørger for en minimumsbeskatning på 15%, noe pilar 2 gjør. CFC-reglene i ulike land kan være forskjellige og dermed skattlegges ulikt. Videre trakk juristen frem at Globe-reglene fanger opp situasjoner der hjemstaten er for lavt beskattet, mens CFC-reglene bare fanger opp beskatning nedover. Til slutt presiserte juristen at det ikke er slik at de ulike reglene kommer til anvendelse lag på lag, men at det ene utfyller den andre slik at det gir mening å ha begge regelsett da man uansett ikke sier «ja takk begge deler».

Jurist 3 kom til samme slutning som jurist 1 og 2. Juristen begrunnet dette svaret med at utfordringen med NOKUS-reglene er at de har begrenset anvendelsesområdet innenfor EØS. Dette fordi praksis bygger på EØS-avtalen som gjør regelverket lite effektivt. Ettersom pilar 2 i EU gjennomføres som et direktiv får den også betydning for oss. Juristen forklarte videre at

NOKUS-reglene i seg selv er generelle, og stiller spørsmål ved om det burde ha vært en kobling mellom pilar 2 og de internrettslige NOKUS-reglene. Juristen konkluderte med at det hadde vært fornuftig, selv om intervjuobjektet ikke så behovet for å erstatte de gjeldene NOKUS-reglene som er enklere i sin form.

### *3.2.2.1. Organisering i Norge*

Selskapene er registrert på Bermuda, men driver virksomhet i Norge og selskapets styre og daglige ledelse holder til i Irland. Formålet til CFC-reglene er at inntekt skal skattlegges i den ultimate eiers hjemland, fremfor et skallselskap i et tredjeland. Dette vil få betydning for Luftmadrass & frokost Ltd. og hvilke land som har rett til å skattlegge selskapet. Videre skal vi se på hvilken beskatningsrett Norge har på Luftmadrass & frokost Ltd.

#### *Alminnelig skatteplikt i Norge*

Som tidligere nevnt avgjøres hvor et selskap er hjemmehørende ut ifra hvor det reelt sett ledes fra. Stedet for den daglige ledelsen vil normalt sett være der de som inngår i den daglige ledelsen arbeider og holder til. Det er vanligvis lokasjonen på styremøtene som tilsier hvor selskapet faktisk holder sted. Dersom ledelsen og styret i Luftmadrass & frokost Ltd. hadde funnet sted i Norge, kunne vi tatt en forutsetning om at selskapet var hjemmehørende her etter sktl. § 2-2 (1). I dette tilfellet ville ikke NOKUS-reglene kommet til anvendelse, ei heller om selskapet hadde vært hjemmehørende i et EØS-land.

Om selskapet hadde vært å anse for å ha alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-2 (1), ville vi nå vurdert om skatteavtalen ville begrenset denne retten. I mønsteravtalens artikkel 4 (3), bedre kjent som konfliktløsningsbestemmelsen, skal selskapet anses som hjemmehørende i staten hvor effektiv ledelse befinner seg. I kommentarene til den aktuelle bestemmelsen vises det til at dette er der nøkkelpersonene til selskapet og de kommersielle avgjørelsene tas. Kriteriene til å være hjemmehørende etter OECDs mønsteravtale artikkel 4 og norsk intern rett er nokså sammenfallende, hvilket er grunnen til at vi ikke utvider drøftelsen videre.

#### *Begrenset skatteplikt i Norge*

I likhet med Pære Inc. vil også Luftmadrass & frokost Ltd. ha begrenset skatteplikt til Norge. Den begrensede skatteplikten gjelder for utenlandske selskap som ikke er hjemmehørende i Norge. Likevel er de utenlandske selskapene pliktig til å betale skatt på aktiviteter som generer inntekt i Norge (Zimmer, 2017, s. 25). Luftmadrass & frokost Ltd. er registrert på Bermuda og den reelle ledelsen finner sted i Irland. Med disse forutsetningene lagt til grunn kan vi dermed slå fast at selskapet har begrenset skatteplikt til Norge. I tilfeller hvor selskaper

får begrenset skatteplikt til Norge, vil Norge være ansett som kildestaten, ifølge Zimmer (2017, 25). Overskuddet fra norsk-kontrollerte selskap i lavskatteland vil dermed bli beskattet etter NOKUS-reglene.

### 3.2.3. Oppsummering

I analysen har vi sett på hvordan tiltakspunkt 3 vil ramme Luftmadrass & frokost Ltd. gitt at selskapet er opprettet og registrert på Bermuda, men har sin reelle ledelse her i Norge kunne vi ta en forutsetning om at selskapet var alminnelig skattepliktig til Norge.

Gjennom analysen har vi også sett på hvordan tiltak 3 rammer et selskap som Luftmadrass & frokost Ltd. De fleste land har per dags dato allerede CFC-regler som er ment for å forhindre evnen flernasjonale selskap har til å flytte inntekter til lavskatteland. For det nevnte selskapet vil de norske CFC-reglene være gjeldende i tilfeller hvor selskapet flytter overskudd til lavskatteland. De to hovedvilkårene som må være oppfylt for at NOKUS-beskatningen skal tre i kraft er at det utenlandske selskapet må være underlagt norsk kontroll, og at selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland.

Som nevnt i teoridelen er formålet bak CFC-reglene at overskuddet ikke skal havne i lavskatteland, ved at skattyter flytter dette til et selskap i et lavskatteland kontrollert av skattyteren selv. Tiltaket vil derfor gi økt beskatningsrett til landene digitale selskaper opererer i.

De tre juristene pekte på at det var behov for CFC-regler og pilar 2, selv om vi har NOKUS-reglene i Norge. Dette blant annet fordi NOKUS-reglene som nasjonale regler vil fungere ulikt, sett ut ifra hvilket land som utnytter dem og at regelverkene utfyller hverandre. Jurist 3 trakk frem at NOKUS-reglene har begrenset anvendelsesområdet innenfor EØS, og at dette er en utfordring. Jurist 1 trakk også frem at det er behov for et sett med internasjonale regler for å få til en felles beskatning.

Formålet med CFC-beskatningen alene er å beskytte aksjonærens hjemstat ved å legge beskatningsretten hit. Det kan tenkes at formålet kan miste sin virkning dersom CFC-reglene i et land er ineffektive eller ikke-eksisterende. På denne måten kan stater tiltrekke seg selskaper og dermed oppstår også et kappløp mot bunnen.

I denne delen av oppgaven har vi sett på det fiktive selskapet Luftmadrass & frokost Ltd. og deres skatteplikt i Norge. Sentralt i dette kapittelet har vært selskapets organisering i Norge og påvirkningen av tiltak 3 i BEPS-prosjektet.

### 3.3. BEPS-tiltakspunkt 7

BEPS-prosjektets tiltakspunkt 7 ønsker å utvide fast driftssted-definisjonen i modellskatteavtalens artikkel 5. Dette for å øke beskatningsretten til kildestaten. I det videre vil vi redegjøre for teorien bak tiltaket, samt innskrenkningen i unntakene i artikkel 5.

Deretter vil vi ta for oss selve analysen av tiltaket opp mot det fiktive selskapet Jungel Ltd.

#### *Utvidelse av fast driftssted-definisjonen*

I denne forbindelse vil «fast driftssted» si et fast forretningssted gjennom hvilket virksomheten til et foretagende helt eller delvis utøves, jf. modellskatteavtalen artikkel 5 (1). For at BEPS-strategiene skal etterleves må den gjeldende definisjonen av fast driftssted endres, dette ble anerkjent av både BEPS-rapporten og BEPS-handlingsplanen (OECD, 2015a, s. 14). Skatteplanlegging, i forskjellige former, gjør det mulig å omgå den gjeldende definisjonen av fast driftssted i modellskatteavtalens artikkel 5. For statens rett til å beskatte virksomhetsinntekter er fast driftssted et kriterium (Saastad & Jørgensen, 2015).

Handlingsplanen peker også på hvordan skatterettigheter deles mellom kilde- og hjemstater, gjennom internasjonale standarder som bilaterale skatteavtaler baserer seg på, kan være uheldig og bekymringsverdig (OECD, 2015a, s. 14). I seg selv ønsker ikke tiltak 7 å endre gjeldende internasjonale standarder for tildeling av skatterettigheter på grenseoverskridende inntekter. Likevel blir konsekvensen av tiltaket at kilde- og bostedsbeskatning blir innført, der det ellers ville vært beskattet med veldig lave satser eller vært ubeskattet.

Helt sentralt i tiltakspunkt 7 er dermed artikkel 5 i modellskatteavtalen som definerer fast driftssted. Målet er å stramme inn på kravene i definisjonen og dermed begrense de økonomiske aktivitetene selskaper kan gjøre uten å bli skattepliktige i en stat (OECD, 2015a, s. 14). Dette vil da medføre at der økonomisk aktivitet utøves og verdi skapes, også er der profitten beskattes i større grad enn tidligere (OECD, 2015a, s. 3). Bakgrunnen for behovet for endring er å håndtere BEPS-strategiene (OECD, 2015a, s. 14).

Tiltakspunkt 7 i BEPS-rammeverket har fokusert på tre endringer i modellskatteavtalen:

#### **Endring 1** *Unngåelse av fast driftssted-status gjennom kommisjonær- og agentstruktur*

Den første endringen tiltakspunkt 7 tar for seg er Modellskatteavtalens artikkel 5 (5) og 5 (6) som omhandler kommisjonærstruktur. Definisjonen av kommisjonærstruktur er som følger: “En kommisjonærstruktur foreligger der en person selger produkter i eget navn, men for et annet utenlandsk selskaps regning” (Saastad & Jørgensen, 2015).



Dette innebærer at et flernasjonalt selskap kan unngå fysisk tilstedeværelse etter gjeldende regler i art. 5(6), der art. 5 (5) ikke får anvendelse og det anses å være en uavhengig agent som opptrer for foretaket i den vanlige virksomheten. Endringene i modellskatteavtalen fra 2010 til 2017 strammer inn reglene i art. 5 (5) og tillegger et nytt unntak i art. 5 (6). Av art. 5 (5) fremgår det at det tillegges to vesentlige momenter som kan gi grunnlag for fast driftssted. Dette gjelder kontrakter for overføring av eiendomsretten til, eller fordeling av bruksrett, jf. art. 5 (5) bokstav b og for levering av tjenester av dette foretaket, jf. art. 5 (5) bokstav c. Vilkåret om at det skjer i foretakets navn videreføres fra modellskatteavtalen 2010 til 2017, jf. art. 5 (5) bokstav c.

Når lokale datterselskap bistår som agenter eller kommisjonærer vil ikke dette utløse fast driftssted i tilfeller hvor representanten regnes som uavhengig. En uavhengig representant vil typisk være en selvstendig næringsdrivende som opptrer innenfor sin ordinære forretningsvirksomhet (Folkvord et al., 2021, s. 1036).

Tidligere rettspraksis er nok en del av bakgrunnen for at OECD har fremlagt en endring i artikkel 5 (5), hvor Dell-dommen (Rt. 2011 s. 755) er et eksempel. Spørsmålet i denne saken var om Dell Products, et irsk selskap, hadde fast driftssted i Norge, jf. artikkel 5 (5) i skatteavtalen mellom Irland og Norge fra 2000. Høyesterett konkluderte med, i motsetning til Skatteklagenemnda, at Dell Products ikke hadde fast driftssted i Norge, ettersom Dell AS var kommisjonær og skattepliktig for sine kommisjonærinntekter i Norge. Det avgjørende her var høyesteretts tolkning av “på vegne av” og “fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av” i skatteavtalen artikkel 5 (5). Kravet her var om Dell Products var rettslig bundet overfor tredjemann, noe Høyesterett ikke kom frem til at de var, og dermed kunne det ikke sies at selskapet hadde fast driftssted i Norge (Skatteetaten, 2011).

Det tidligere kravet om å være “rettslig bindende” for hovedselskapet er derfor hovedutfordringen for at selskaper med agent- og kommisjonærstruktur skal oppfylle kravet til fast driftssted, og dermed kjernen i behovet for å endre ordlyden i artikkel 5 (5) slik at dette ikke lenger skal være en problemstilling.

Nærliggende dette er ordlyden i artikkel 5 (6) som omhandler en uavhengig aktør. Hverken før eller etter endringene basert på BEPS-rammeverket, vil en uavhengig aktør regnes som å ha fast driftssted. Etter endringene stilles det likevel klarere krav til hva en uavhengig aktør er etter artikkel 5 (6) (OECD, 2015a, s. 10).

### **Endring 2** *Unngåelse av fast driftssted-status gjennom unntak i artikkel 5 (4)*

Den andre endringen tiltak 7 tar for seg er unntaksregelen i artikkel 5 (4). Av art. 5 (4) følger det at visse deler av en virksomhet ikke skal inngå i vurderingen av om det foreligger fast driftssted. Endringene vil for eksempel ha som formål å begrense mulighetene for å omgå reglene ved å dele opp virksomheten etter unntakene. En samlet vurdering vil etter endringene være det sentrale (Saastad & Jørgensen, 2015). Et praktisk eksempel er selskaper som driver nettbasert virksomhet, som en nettbutikk, og omgår reglene ved at det er lagerhold som holder til i det aktuelle landet, selv om dette utgjør en stor del av selskapets virksomhet.

Over årenes løp har det skjedd store endringer i samfunnet og i økonomien, som videre har ført til at selskaper driver sin virksomhet på nye måter. Den teknologiske utviklingen har ført til en mer digital økonomi og hensikten bak unntaket i art. 5 (4) fungerer ikke lenger etter samme hensikt. Opprinnelig var hensikten at aktiviteter av forbedrende eller hjelpende karakter skulle være unntatt. Med utviklingen de senere årene kan disse like gjerne være kjernen i virksomheten (OECD, 2015a, s. 10). En utfordring med unntaket i art. 5 (4) har også vært utydelig fremstilling av kravet til forbedrende og hjelpende karakter. Et forslag har derfor vært å omformulere art. 5 (4) bokstav e og f (OECD, 2015a, s. 29).

En BEPS bekymring tilknyttet art. 5 (4) har vært mulighetene for å fragmentere aktiviteter, og henger sammen med redegjørelsen ovenfor. Det vil si å endre strukturen og dele opp virksomheten i mindre virksomheter kun for å oppnå skattefordeler ved at disse kategoriseres som forbedrende eller hjelpende karakter etter art. 5 (4). Dette omtales som den foreslåtte antifragmenteringsregelen og reguleres gjennom artikkel 5 (4.1) (OECD, 2015a, s. 10). Endringen vil innebære at ikke bare aktiviteter i samme selskap omfattes, men også nærstående selskaper i samme land, og har som formål å begrense omgåelsen av reglene.

### **Endring 3** *Unngåelse av fast driftssted-status gjennom oppsplitting av kontrakter*

Til slutt tar tiltakspunkt 7 for seg unntaket som fremgår av art. 5 (3). Unntaket åpner for å unnta byggeplasser eller bygge- eller installasjonsprosjekt på 12 måneder eller mindre fast driftssted-status, jf. modellavtalens artikkel 5 (3). Dette unntaket har medført den ulempen at store byggeprosjekter har blitt delt opp i kortere kontrakter på under 12 måneder mellom selskaper i samme konsern, kun med det formål om å omgå reglene (OECD, 2015a, s. 42). Dette unntaket omtales også som “byggeregelen”.

PPT-regelen, Principal Purpose Test regelen, tar opp misbruket rundt det å splitte opp kontrakter, og vil inngå i tiltakspunkt 6 i OECDs rapport. Her vil det medfølge et nytt

eksempel på området som skal presisere endringen (Saastad & Jørgensen, 2015). Alternativet til å implementere den nasjonale anti-misbruksregelen, er å innføre en mer automatisk regel. Denne vil da inkluderes som en bestemmelse, som bør brukes i traktater, i kommentaren (inkluderer ikke PPT). Eventuelt kan land med spesielt fokus på deling av kontrakter innføre en alternativ bestemmelse (OECD, 2015a, s. 42).

### 3.3.1. Analyse av tiltakspunkt 7

I det videre skal vi foreta en analyse av tiltak 7 om fast driftssted hvor vi tar for oss det fiktive selskapet Jungel Inc. og ser hvordan det aktuelle BEPS-tiltaket påvirker selskapets skatteplanlegging. Vi vil ta for oss hvordan utvidelsen av fast driftssted bestemmelsen i skatteavtalene påvirker multinasjonale selskaper. Avslutningsvis vil vi se på hvordan et fiktivt selskap som Jungel Inc. vil ha skatteplikt til Norge.

#### 3.3.1.1. Jungel Inc.

Selskapet Jungel Ind. er et stort amerikansk netthandelsselskap, som ble grunnlagt i 1995. I IT-selskapet ble børsnotert i år 1997 og er i dag blant verdens største selskaper målt i både børsverdi og i omsetning. I 2020 hadde selskapet en omsetning på 200 milliarder amerikanske dollar og 350 000 ansatte.

Selskapet har revolusjonert netthandelen i verden og er en stor grunn til at dette er en av de industriene i dag som er mest lønnsomme. Jungel Inc. tilbyr et bredt utvalg av varer, både klær, bøker, elektronikk, musikk, film og kontorutstyr er en del av selskapets sortiment. De tilbyr også strømmetjenesten Jungel Prime. Selskapet har store varehus i flere verdensdeler som Asia, Europa og Nord-Amerika. I Europa er varehusene plassert i England, Tyskland og Frankrike. Jungel har ulike nettsider til forskjellige land, og leverer varer til nesten alle land i verden. Bakgrunnen for selskapets suksess er deres revolusjonerende forretningsmodell som tok verden med storm i 1995.

#### 3.3.1.2. Organisasjonsstruktur

IT-selskapet har klart å unngå kriteriene for fast driftssted i land de driver virksomhet i, gjennom strategisk plassering og gjennom nøye planlagt organisering av virksomheten. Jungel har for eksempel organisert seg slik at Jungel UK har funksjon som tilrettelegger for virksomheten til Jungel EU som er hjemmehørende i lavskattelandet Luxembourg. Jungel har tidligere påpekt at de strategiske funksjonene for selskapets salgsvirksomhet skjer i Luxembourg, til tross for at det er flest ansatte i selskapet i UK og flere konsernfunksjoner gjøres i UK. Dette har resultert i at varesalget i UK registreres som omsetning for selskapet i Luxembourg, og at salgsvirksomheten i UK ikke oppfyller kravene til fast driftssted. Derimot

klassifiseres driften av UK-selskapets varehus og tjenesteyting til konsernet som fast driftssted (Berg-Rolness, 2016, s. 270–271).

Kjernen i BEPS-rammeverkets tiltak 7 er en endring av unntaksreglene som tilhører fast driftsstedsreglene. Endringen vil medføre at Jungels varelager ikke lenger anses som et unntak fra fast driftssteds-reglene. Dermed vil varelagre i UK utløse kildebeskatning og anses som fast driftssted.

I tillegg vil denne endringen føre med seg at selskaper som bruker agent- eller kommisjonærstruktur vil oppfylle kriteriet for fast driftssted. I denne avhandlingen vil vi dog ikke gå dypere inn i materien om agent- og kommisjonærstruktur (artikkel 5 (5)) og heller ikke ta for oss unntaksregelen som har unntatt kontrakter på under 12 måneder fast driftsstedsstatus (artikkel 5 (3)), men heller gå i dybden av unntaksregelen i artikkel 5 (4) som omtales som antifragmenteringsregelen. Disse endringene er likevel alle sentrale i arbeidet for å øke retten for å skattlegge digitale selskaper.

### 3.3.1.3. *Konsekvenser av tiltakspunkt 7*

Vi vil i det videre se på hvordan konsekvensene av tiltak 7 påvirker det fiktive selskapet Jungel Inc. Analysen vil starte med å se på hvordan tiltak 7 påvirker selskapet dersom det har fast driftssted i Norge, før vi ser på hvordan tiltaket vil påvirke selskapet dersom det ikke har fast driftssted i Norge. Deretter har vi valgt å begrense oss og vi vil kun ta for oss antifragmenteringsregelen.

Ettersom Jungel Inc. er et multinasjonalt selskap med mange datterselskap rundt om i verden, har vi i denne avhandlingen avgrenset oss til å se på selskapene i Europa og fokusere på Norges rett til å beskatte selskapet. Vi vil senere i denne analysen se på hvordan selskapet er organisert i Norge og om selskapet har alminnelig skatteplikt og/eller begrenset skatteplikt til Norge.

#### *Jungel Inc. har fast driftssted i Norge*

Formålet med tiltak 7 er å pålegge kildeskatteplikt til de selskapene som bevisst unngår fast driftssted status ved å omgå reglene. Tanken bak dette er at selskapet skal skattlegges der selskapet faktisk driver virksomhet. Dersom Jungel Inc. har fast driftssted i Norge vil ikke tiltak 7 endre beskatningsretten Norge har, ettersom Jungel Inc. da allerede vil ha kildeskatteplikt til landet.

### *Jungel Inc. har ikke fast driftssted i Norge*

Hovedregelen er at tiltak 7 vil få virkning dersom Jungel Inc. ikke har fast driftssted i Norge. Likevel har det vært mulig for selskapene å utnytte unntakene som eksisterer. Disse unntakene er som tidligere nevnt unntaket i artikkel 5 (5) agent- og kommisjonærstruktur, unntaksregelen for kontrakter på under 12 måneder i artikkel 5 (3) og den så kalte antifragmenteringsregelen i artikkel 5 (4). Disse unntakene vil nå bli strammet inn og dermed vil et selskap som Jungel Inc. kunne oppnå fast driftsstedstatus i Norge, selv om selskapet ikke har hatt dette tidligere. For Jungel Inc. har unntaket i artikkel 5 (4) hatt stor betydning for selskapets mulighet til å unngå fast driftssted i Norge, ettersom de har lager i Norge og dette er et av unntakene i antifragmenteringsregelen.

### *Antifragmenteringsregelen, unntaksregelen i artikkel 5 (4)*

Dersom selskapet har et varelager i Norge, som tidligere ikke har utløst skatteplikt på grunn av unntaksregelen i artikkel 5 (4), vil det nå, etter at tiltaket er implementert, for et selskap som Jungel Inc. kunne medføre kildebeskatningsplikt i landet. Bakgrunnen for dette er at med de nye innstramningene vil et varelager som Jungel Inc. besitter i Norge utløse fast driftsstedstatus, og dermed skatteplikt. Dette fordi et slikt varelager er en del av selskapets kjernevirksomhet og utgjør en sentral del av Jungel Inc. sin virksomhet rundt salg og distribusjon.

### **3.3.2. Innspill fra informanter**

#### *Virkningene av endringer i definisjonen av fast driftssted*

Jurist 1 trakk sammenligninger mellom tiltak 3 og 7 som er direkte rettet mot bruk av skatteparadiser. Tidligere har enkle skatteplanleggingsopplegg utnyttet det som kan oppleves som svakheter i fast driftssted reglene, med fusjoner og forberedende tiltak. Her trakk juristen frem at BEPS-prosjektet har gjort noe reparasjonsarbeid i forbindelse med kommisjonstilfeller. Som en problemstilling trakk jurist 1 frem at land som blant andre Irland ikke har implementert dette slik at den siden av det ikke er effektivt.

Jurist 2 startet med å presisere at de nye bestemmelsene for fast driftssted prøver å senke terskelen for hva som anses som fast driftssted. Juristen viste til Amazon som et dagsaktuelt eksempel inn mot unntaksregelen i 5 (4), som også omtales som antifragmenteringsregelen. Tidligere har det vært slik at hvis et selskap har et lager som kun brukes til å levere ut ting, så har dette vært unntatt aktivitet som ikke gir fast driftssted-status. Videre fortalte juristen at dette er endret, direkte på bakgrunn av selskap som Amazon. Nå sier regelen at der dette er en

sentral del av verdikjeden så er det ikke lenger på listen over unntatte aktiviteter. Juristen påpekte at for selskaper som ikke har noe fotavtrykk, som for eksempel selger elektroniske ting som apper ikke vil bli særlig påvirket av denne endringen.

*Endringen i unntaksregelen er mye styr for lite.*

I et spørsmål om anvendelsesområdet for om endringen i unntaksregelen i artikkel 5 (4) er stort nok, om det er lett å omgå den og om den treffer formålet sitt svarte jurist 2 svært utfyllende. Juristen trakk frem at formålet med unntaket for visse aktiviteter var at de gjerne ikke kastet mye av seg i form av overskudd, typisk støtte- eller forberedende aktiviteter til hovedaktiviteten [som kaster av seg det meste av overskuddet]. Nå har unntaket blitt snevret inn, noe som gjør at skattebyrden i kildestaten øker. Det er fortsatt en støtte- eller forberedende aktivitet, slik at beskatningen ikke trenger å bli så stor. Jurist 2 trekker frem at endringen tar hensyn til at det også vil medføre økte compliance-byrder og at det nok derfor ikke er den endringen (at færre aktiviteter faller inn under unntaket for forberedende eller støtte-aktiviteter) som er så viktig. Videre trekker juristen frem at det samme gjelder for anti-fragmenteringsregelen, som nå vil gjøre at flere forberedende eller støtte-aktiviteter vil bli skattepliktig, dersom en nærstående enhet driver med tilknyttet aktivitet. Juristen avsluttet med å si; “sagt på en annen måte, mye styr for lite. Viktigere er tiltak som skal sørge for at inntekter fra immaterielle eiendeler kommer til beskatning, dvs. innføring av DEMPE i TP, Pillar 1 og pillar 2”.

Jurist 3 var i likhet med jurist 2 enig i at endringen hvor man vurderer virksomhetens samlede karakter er en god endring som treffer formålet. Juristen trakk videre frem at regelen hadde blitt mer treffsikker dersom man hadde vurdert å ta ut alternativet i punkt d) da dette er en sentral del av verdikjeden i mange forretningsmodeller. Endringene treffer ikke tilfeller hvor en har økonomisk tilstedeværelse, for eksempel gjennom en nettside, uten fysisk tilstedeværelse. Innenfor visse sektorer kan man ha betydelig inntjening gjennom en slik tilstedeværelse. I likhet med jurist 2 avsluttet også jurist 3 med å påpeke at pilar 1 er en start på arbeidet med å adresse problemstillingen.

### **3.3.2.1. Organisering i Norge**

Det internasjonale selskapet Jungel Inc. har etablert seg som et NUF, norskregistrert utenlandsk foretak, ved navnet Jungel int'l norsk avdeling av utenlandsk foretak. Dette tilsier at den norske avdelingen er en filial i selskapet registrert i UK, hvor Jungel UK er datterselskap av Jungel Inc. og Jungel EU.

Som nevnt er ikke et NUF et selvstendig rettssubjekt, og det er derfor i dette tilfellet Jungel UK som blir utgangspunktet for drøftelsen om skatteplikt i Norge. I det videre blir det derfor to avgjørende spørsmål som må undersøkes: i) er Jungel UK hjemmehørende i Norge, og ii) har selskapet begrenset skatteplikt på bakgrunn av at de ha virksomhet i Norge gjennom Jungel UK.

#### *Alminnelig skatteplikt i Norge*

For å si noe om selskapet faktisk har alminnelig skatteplikt til Norge må det gjøres en vurdering av om selskapet er hjemmehørende i landet. Dette beror på rettspraksis, og hvor selskapet reelt sett ledes fra. Sistnevnte vurderes ut ifra hvor den daglige ledelsen foregår, det vil si hvor de arbeider og hvor de holder til. Hvor styremøtene holdes er også en pekepinn, men i dagens digitaliserte samfunn foregår mye møtevirksomhet over nett og uten fysisk tilstedeværelse. Ettersom Jungel Inc. har underselskapene Jungel EU og UK i Europa, er det naturlig å anta at deres daglige leder er fra UK og at den daglige ledelsen dermed holder til der og ikke i Norge. Etter Skatteloven §2-2 (1) har ikke Jungel Inc., Jungel EU eller Jungel UK dermed alminnelig skatteplikt i Norge, ettersom de ikke er hjemmehørende her.

#### *Begrenset skatteplikt i Norge*

Ettersom at vi har utelukket at selskapene ikke er hjemmehørende i landet, må det videre vurderes om selskapet likevel kan ha begrenset skatteplikt i Norge etter sktl. §2-3 (1) bokstav b, på bakgrunn av at selskapet driver virksomhet her. Sktl. §5-1, jf. §5-30 legges til grunn for å vurdere om selskapet driver virksomhet i Norge. På bakgrunn av at Jungel Inc., gjennom Jungel EU og Jungel UK både tilbyr varer til Norge og har varelager i Norge med ansatte, ledere og med driftsinntekter gjennom selskapet Jungel UK, er det nærliggende å konkludere med at selskapet har begrenset skatteplikt til Norge.

#### **3.3.3. Oppsummering**

I analysen av tiltak 7 har vi sett på hvordan tiltaket rammer Jungel Inc. Vi har sett at dette vil være avhengig av om selskapet har fast driftssted i Norge i dag eller ikke. I oppgaven har vi konkludert med at selskapet ikke har fast driftssted i Norge i dag, og ved innføringen av de nye endringene i tiltaket vil det derfor medføre at selskapet oppnår fast driftssted-status. Dette på bakgrunn av at unntaket i artikkel 5 (4) strammes inn, som medfører at Jungel UK får fast driftssted-status på bakgrunn av at de har et lager i Norge som er sentralt for selskapets drift.

Vi har lagt til grunn at selskapet er et norskregistrert utenlandsk foretak (NUF), og dermed er en filial i selskapet Jungel UK. Det medfører at det er selskapet Jungel UK sin skatteplikt i

Norge vi har vurdert. Her har vi kommet frem til at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge og dermed ikke har alminnelig skatteplikt, jf. sktl. §2-2 (1). Derimot har selskapet begrenset skatteplikt jf. sktl. §2-3 (1) bokstav b, ettersom de driver virksomhet i Norge.

Hvordan tiltaket rammer digitale virksomheter vil avhenge av hvordan selskapet driver sin drift. Som i vårt eksempel med Jungel Inc. og Jungel UK får tiltaket effekt fordi selskapene benytter lager i sin drift og det er en sentral del av deres verdikjede. Et digitalt selskap uten noe fysisk tilstedeværelse som en nettside vil ikke bli truffet av endringene til tross for at de har økonomisk tilstedeværelse.

Jurist 3 skiller mellom om de digitale selskapene har fysisk tilstedeværelse på et vis eller ikke. Både jurist 2 og jurist 3 pekte på at endringene kunne fått større betydning dersom endringene hadde vært større enn de er.

Når det gjelder definisjonen av fast driftssted og formålet bak tiltak 7 kan det tenkes at når reglene strammes inn, blir virksomhetene mer kreative for å finne løsninger for å omgå regelverket. Vi ser at de tidligere postkasseselskapene ikke vil være lovlige faste driftssteder i dag, mens nye former for å drive selskapet kan utfordre reglene, som for eksempel plasseringer av servere og lagervirksomhet.

I denne delen av oppgaven har vi sett på det fiktive selskapet Jungel UK, og deres skatteplikt i Norge. Sentralt i dette kapitlet har vært selskapets organisering i Norge og påvirkningen av tiltak 7 i BEPS-prosjektet.

### 3.4. Innspill fra informanter vedrørende BEPS-prosjektet i sin helhet

I tillegg til å rette spørsmålene våre direkte mot de ulike tiltakene i BEPS-prosjektet stilte vi også informantene noen spørsmål om hvordan de overordnet stilte seg til prosjektet. Vi rettet spørsmålene til om det er riktig at det er OECD som skal lede prosessen og ikke FN, om det norske skattesystemet er utviklet nok og om det alltid vil være muligheter for å omgå reglene for skattlegging.

#### 3.4.1. OECD/G20 eller FN?

*OECD/G20 er best egnet til å lede BEPS-prosjektet og det er nødvendig at arbeidet gjøres internasjonalt*

Jurist 1 startet med å presisere at endringene BEPS-prosjektet fører med seg må gjennomføres internasjonalt ettersom de krever endringer i skatteavtaler. Juristen trakk også frem at noen av



de foreslåtte endringene kan gjennomføres ensidig, men for å få med mange land er det nødvendig med et samarbeid. Juristen mener at det her er forskjell på om man ser det som et ideelt spørsmål eller et praktisk spørsmål. Ideelt sett burde prosessen vært drevet frem av en verdensomspennende organisasjon som FN ettersom u-land da ville vært med fra start av. På den andre siden mener juristen at OECD er en naturlig aktør til å lede prosessen ettersom de har opparbeidet seg kompetanse på området i flere tiår. Dermed er det lite realistisk at FN overtar arbeidet, og u-landene er også nå representert i arbeidet. Juristen mener at u-landenes deltakelse i prosessen trolig ikke ville vært særlig annerledes dersom FN hadde stått bak, ettersom disse landene uansett har små ressurser.

I det videre ble det trukket frem at kjernen i skatteavtaler bygger på at stater gir avkall på beskatningsrett for at det ikke skal være internasjonal dobbeltbeskatning. Utfordringen her er etter juristens oppfatning at selv om kildeskatter på renter og royalty er innenfor skatteavtalene så står landene fritt til å ilegge renter og royalty. Store internasjonale konsern kan dermed tvinge gjennom reduserte renter og royalty med trussel om at de ellers ikke vil investere hos dem, fattige u-land kan dermed føle seg presset til å måtte si ja til dette. Etter juristens mening bør u-land derfor tenke seg om før de inngår skatteavtaler ettersom den umiddelbare effekten er at man taper skatteinntekter på grunn av redusert beskatningsrett. Juristen trakk også inn begrepet om fast driftssted som et eksempel på et begrep som kan være gjenstand for press. Etter juristens mening hadde ikke denne problemstillingen vært annerledes dersom en annen organisasjon enn OECD hadde stått for prosessen. Juristen trakk frem modellavtalen for avtaler med u-land som et eksempel på FNs arbeid. Avtalen er til støtte for u-land, men ettersom modellavtalen ikke setter en klar grense for hvor høy kildeskatten på royalty og renter bør være, er det gjenstand for forhandlinger og dermed er man like langt. Juristen avsluttet med at dersom FN skulle overtatt arbeidet fra OECD nå, ville det medført store transaksjonskostnader.

Jurist 2 startet med å forklare at det er u-land som er veldig opptatt av dette, ettersom de har en oppfatning om at prosjektet hjelper i-land mer. Juristen så utfordringen for u-land, men presiserte at OECD har gjort noen tilpasninger for å møte u-land. Juristen stilte seg spørrende til om det burde vært OECD eller FN som sto for prosessen, men trakk i likhet med Jurist 1 frem at FN ikke har de samme ressursene som OECD, og at FN da måtte ha utviklet seg.

Jurist 3 sluttet seg til de andre juristene og var enig i at det må være et internasjonalt samarbeid for å få til gode resultater og internasjonal konsensus. Juristen var også enig med

de øvrige juristene om at OECD er bedre rustet til å stå for prosjektet enn hva FN er med tanke på resurser og skattekompetanse. Juristen støttet også at dersom FN hadde ledet dette ville prosessen vært mer legitim. Juristen trakk også frem at selv om FN består av 193 land, så er det 141 land som er innblandet her, så en stor del av FN er med i dag. At u-land ikke har samme mulighet til å bidra som i-land med tanke på kompetanse er også jurist 3 enig i. Juristen mente også at det burde vært tatt mer hensyn til u-landene for å skape mer legitimitet.

### 3.4.2. Endringer i den norske skatteloven

Jurist 1 mener at den viktigste endringen må gjøres i skatteloven §2-3 første ledd bokstav b, hvor det tydelig må fremgå at salg i Norge omfattes selv om det ikke foreligger noen slik filial som bestemmelsen krever nå. Jurist 2 sa seg enig med Jurist 1 om at det må gjøres endringer i skatteloven. Juristen la vekt på at man i dag ikke kan skattlegge et selskap uten noen form for tilstedeværelse. Videre poengterte juristen at Norge sannsynligvis ikke vil henge bak i implementeringen og utviklingen av internregler, men at det er utfordrende å lage de interne reglene før pilar 1 og pilar 2 er implementert. Jurist 3 trakk som jurist 1 frem skatteloven §2-3, og behovet for å klargjøre hva det menes med å drive virksomhet. Dette spesielt med tanke på de som ikke har fysisk tilstedeværelse her og utnytter det norske markedet. Juristen forklarer videre at armlengdeprinsippet fungerer godt og bedre for transaksjoner mellom foretak i konsern, enn en ren fordelingsnøkkelbasert beskatning.

### 3.4.3. Skattesystemet vil aldri bli vanntett

Jurist 1 hevdet at selv en godt gjennomtenkt skattelovgivning ikke helt kan forhindre skatteplanlegging og omgåelsesproblemer. Juristen mener også at det alltid i internasjonale forhold vil ligge omgåelsesmuligheter i at landenes regler er ulike og vil fortsette å være ulike. Juristen trakk frem eksempelet om at gevinster skattlegges først ved realisasjon, mens annen kapitalinntekt skattlegges løpende. Det er naturlig at det gjøres slik, ettersom verdsettelse hvert år av for eksempel eiendommer ville vært krevende og utfordrende, samt kunne medført likviditetsproblemer.

Jurist 2 startet med å forklare at det i media kan virke som at selskapene driver litt i en gråsoner, hvor realiteten ofte kan være at reglene ikke er omgått, men at to land sine skatteregler spilles mot hverandre. Slike hendelser kan gjøre at nye regler lages for å hindre gjentakelse av slike situasjoner. Juristen trakk frem fritaksmetoden som et eksempel på et system det har vært mye diskusjon rundt. Formålet med fritaksmetoden er å forhindre dobbeltbeskatning på samme inntekt, noe juristen synes er fornuftig. Det samme gjelder innbetalt kapital i selskap, ved å ta denne tas ut igjen har ikke noen blitt noe rikere og dermed

ikke behov for å skattlegge dette. Målet er at overskudd skal skattlegges. Juristen forklarte videre at noe av kjernen i diskusjonen er om det bør skilles på innbetalt kapital som er betalt inn i aksjens levetid, og det aksjonæren selv har dyttet inn i selskapet. Det ble konkludert med at om effekten er for gunstig må regelen strammes inn.

Til slutt forklarte Jurist 2 at et større problem er der gjennomskjæring har blitt benyttet for å tette hull der regelverket har vært mangelfullt. Et godt eksempel er Trans Ocean-saken, Norgeshistoriens største skatteundragelsessak. Etter denne saken kom exit-skattereglene, som sier at dersom du tar ut en eiendel og har en latent gevinst på den så skal den skattlegges. I Trans Ocean-saken ble dermed en litt spenstig tolkning brukt i et forsøk på å lukke et hull. Juristen avsluttet med å forklare at gjennomskjæring benyttes som supplerer der skattereglene ikke strekker til, slik at hjemler kan utvides. I tillegg presiserte juristen at det ikke er noen bevisste hull i norske skatteregler, og om det skulle være noen så kommer det som følge av at noen har laget reglene slik.

Jurist 3 startet med å presisere at det ikke er mulig å utarbeide et system som forhindrer omgåelse av regelverket, slik at det alltid vil eksistere hull som selskaper kan utnytte. Juristen trakk frem at man likevel bør være oppmerksom på hvordan tilpasninger påvirker det generelle skattesystemet og andre selskaper her med lokale virksomheter og vanlige lønnskostnader. Videre fortalte juristene at tillitsnivået mellom myndigheter og borgere i Norge er høyt, spesielt sammenliknet med andre land. Det gjenspeiler seg i skattelovgivningen hvor den norske er mer formålsbasert, mens andre land som for eksempel USA har ekstremt kompleks skattelovgivning. Den norske eller nordiske tilnærmingen åpner da for tolkninger med skjønnsmessige begreper. Denne tilnærmingen åpner etter juristens mening opp for å tilpasse seg etter andre land, mens klare grenser kan gjøre at det oppstår hull i seg selv. Til slutt trakk juristen frem viktigheten av at sivilsamfunnet, pressen, skatteetaten og andre overvåker og er med på å gi lovgiver den fulle oversikten.

De tre juristene har stort sett vært enige om hvordan de stiller seg til OECD/G20 sitt BEPS-prosjekt. Til tross for at dette prosjektet er et stort steg i riktig retning er det tydelig at flere tiltak trenger videreutvikling for å lykkes med målsettingen om å forhindre uønsket skatteplanlegging. I Norge er samtlige enige om at en endring i skatteloven er nødvendig for at ikke norske myndigheter skal tape skatteinntekter. Likhetstrekk samler også juristene i spørsmål om det alltid vil eksistere såkalte smutthull i skattelovverket.

## 4. Konklusjon

BEPS-prosjektet er initiert av OECD og har blant annet til formål å motarbeide uønsket skatteplanlegging. Som intervjuobjektene antydte under intervjuene er det ingen tvil om at prosjektet i seg selv er viktig for det internasjonale samarbeidet. Hovedformålet til BEPS-prosjektet er å endre regler og mønster i det internasjonale skattesystemet for å unngå uønsket skatteplanlegging.

I takt med den voksende digitale økonomien har dette temaet (uønsket skatteplanlegging) fått mer oppmerksomhet. Sentralt her har vært selskapers tendens til å flytte overskudd til lavskatteland, på bakgrunn av skattebesparende incentiver. Resultatet av disse handlingene er at inntekter ikke kommer til beskatning der de skapes.

BEPS-prosjektet er et omfattende prosjekt som til sammen rammer 15 tiltakspunkt. For å avgrense oppgaven valgte vi å fokusere på tre av tiltakspunktene som vi mente var mest treffende for problemstillingen vår. Det var naturlig å ta med tiltak 1 om skattlegging av den digitale økonomien, tiltak 3 om hvordan CFC-reglene harmoniserer med de nye reglene i tiltak 1, og hvordan tiltak 7 om fast driftssted med stor sannsynlighet vil påvirke skattleggingen av digitale virksomheter.

Tiltakspunkt 1 som har som formål å skattlegge blant annet den digitale økonomien er et stort skritt i riktig retning. Endringene som foreslås i dette tiltaket med tanke på pilar 1 og 2 er gode i den store sammenhengen. Pilar 1 og 2 ble i første omgang kun ansett å være gjeldende for digitale selskaper, før den etter hvert ble utvidet til å gjelde samtlige selskaper. Bare denne endringen kan ses på som et sterkt trekk fra OECD sin side. Pilar 1 er et nyttig verktøy utformet for å møte problemstillinger i tråd med skattlegging av flernasjonale selskaper. Omfanget erklærer hvilke selskaper som vil være inkludert i det nye regelverket.

Overskuddsfordelingen vil føre til vesentlige endringer for markedslandene. Markedslandene som tidligere ikke var inkludert i overskuddet vil nå få en beskatningsrett. Gjennom oppgaven har vi belyst at enkelte land muligens kan være noe negative til denne endringen og mindre villige til å gi fra seg beskatningsretten når alt kommer til alt.

I gjennomgangen av pilar 2 har vi belyst hvordan denne minsteskatten er et solid trekk for å dempe konkurransen mot bunnen. Minsteskatten vil påvirke overskuddsflyttingen, ettersom de ulike skattenivåene i større grad vil jevnes ut. Til tross for at medlemslandene i OECD har klart å enes om en minimumsskatt kan en likevel stille seg spørsmålet om denne

implementeringen svekker landenes suverenitet og mulighetene til å bestemme selv. Den store ambisjonen med pilar 2 er at reglene i stor grad skal være heldekkende og like overalt.

Under tiltak 3 er det styrkingen av CFC-reglene som settes i høysetet. CFC-reglene har ved en rekke ganger vært under gjennomgang for endringer, og OECD har som mål å utvikle anbefalinger rundt utformingen av dette regelverket. Hensikten er å forhindre selskapsstrukturer som flytter inntekter til lavskattland for å unngå beskatning. I intervjuet med jurist 1 ble det trukket frem at den nye minimumsskatten i stor grad bygger på samme struktur som CFC-reglene gjør. Likevel ble det trukket frem at det kan være nyttig med begge beskatningsmodellene da det fremdeles finnes land i verden uten CFC-regler, eller som har ineffektive CFC-regler for å tiltrekke seg hovedkontorer blant annet. Selv om reglene har likehetstrekk er CFC-regelverket i større grad knyttet opp til intern rett i landene, og ikke av internasjonale regler. Til tross for at CFC-reglene ikke bunner i det samme regelsettet internasjonalt er de på tross av dette harmoniserende med de nye reglene i tiltak 1. Grunnet harmoniseringen vurderer vi tiltak 3 som et effektivt tiltak.

Når det gjelder tiltak 7 som omhandler fast driftssted-status vil endringene i definisjonen få stor betydning for selskap som opererer i Norge, og som tidligere har unngått fast driftssted-status, men nå ikke lenger har muligheten til å unngå dette. Dette skyldes innskrenking i mønsteravtalens artikkel 5 med tilhørende unntak som tidligere kunne anvendes for å unngå fast driftssted-status. Dette har videre stor betydning for kildeskatteplikten.

Som eksemplifisert i denne oppgaven medfører endringene i artikkel 5 (4) at de deler av selskapene som tidligere var unntatt fast driftssted-status fordi det var aktiviteter av forbedrende eller hjelpende karakter, ikke lenger er unntatt når det er en sentral del av selskapets drift. Denne endringen er en direkte konsekvens av den sterkt voksende digitale økonomien. Den opprinnelige hensikten bak unntaket fungerer dermed ikke lenger etter sin hensikt, og behovet for en oppdatering av unntaket har derfor kommet. På den måten vil det ikke lenger være incentiv for å dele opp virksomheten i mindre virksomheter for å oppnå skattefordeler.

Som redegjort for i analysen vil selskaper som Jungel Inc. rammes av endringene i tiltaket, og risikere å få fast driftssted-status, samt kildeskatteplikt. Selskap som fortsatt, etter endringene, faller inn under unntaket “forbedrende eller hjelpende art” vil fortsatt være unntatt fast driftssted-status.

For å besvare spørsmålet om OECD's BEPS-prosjekt kan stoppe uønsket skatteplanlegging i multinasjonale digitale selskaper vil vi gjennom denne oppgaven konkludere med at tiltak 1 og tiltak 7 er de mest treffende tiltakene av de tre vi har analysert i denne oppgaven for å skattlegge de multinasjonale digitale selskapene. Selv om reglene i tiltak 3 harmoniserer godt med de nye tiltakene i tiltak 1, er tiltakene i tiltak 1 i større grad konstruert for å treffe den voksende (digitale) økonomien. Tiltak 7 vil fremdeles være et viktig tiltak for å optimalisere kildeskattelikten, og for å bidra til å motarbeide uønsket skatteplanlegging. Likevel er tiltak 3 et sterkt bidrag i kampen mot uønsket skatteplanlegging uavhengig av ulike lands interne rett.

For videre forskning kunne det vært interessant å se på flere av tiltakene i BEPS-prosjektet og hvor godt tiltakene harmoniserer. På den måten kunne man fått en bredere forståelse for prosjektet i sin helhet og hva som skal til for å inkludere et nytt tiltak i det internasjonale skattefundamentet.

## Litteraturliste

- Andresen, S. G., & Wærnhus, E. K. (2017). *Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland—«NOKUS»*. <https://verdtavite.kpmg.no/beskatning-av-norsk-eierskap-i-lavskatteland-nokus.aspx>
- Becker, J., & Englisch, J. (2019). International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3370532>
- Berg-Rolness, G. (2016). *Skatteparadisene og den internasjonale selskapsretten* (1. utg.). Gyldendal Juridisk.
- Bergvall, A. S. L. (2021, oktober 19). *136 land er enige om global skatteavtale. Ikke alle er like fornøyde*. <https://e24.no/internasjonalekonomi/i/9K6565/136-land-er-enige-om-global-skatteavtale-ikke-alle-er-like-fornoeyde>
- Bowers, S. (2016, november 4). *Google pays €47m in tax in Ireland on €22bn sales revenue*. <https://www.theguardian.com/business/2016/nov/04/google-pays-47m-euros-tax-ireland-22bn-euros-revenue>
- Bowers, S. (2017). *Apple's cash mountain, how it avoids tax, and the Irish link*. <https://www.irishtimes.com/business/apple-s-cash-mountain-how-it-avoids-tax-and-the-irish-link-1.3281734>
- Cappelen, A. W. (2021, juni 18). *SELSKAPSSKATTEN VED ENDEN AV REGNBUE*. <https://www.nhh.no/nhh-bulletin/artikkelarkiv/2021/juni/selskapsskatten-ved-enden-av-regnbuen/>
- Christensen, R. C. (2021, juni 7). *Ain't nothin' but a G7 thang*. <https://phdskat.org/2021/06/07/aint-nothin-but-a-g7-thang/>
- Dagsavisen. (2021, april 9). *Joe Bidens globale skatt*. <https://www.dagsavisen.no/debatt/leder/2021/04/09/joe-bidens-globale-skatt/>
- Deloitte. (u.å.). *Digital Økonomi—BEPS*. Hentet 4. februar 2022, fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/digital-okonomi-beps.html>
- Eden, L. (2019). *INSIGHT: Taxing Multinationals—The GloBE Proposal for a Global Minimum Tax*. <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-taxing-multinationals-the-globe-proposal-for-a-global-minimum-tax>
- Eden, Lorraine, og Oliver Treidler. 2019. «INSIGHT: Taxing the Digital Economy—Pillar One Is Not BEPS 2 (Part II)», november. <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-taxing-the-digital-economy-pillar-one-is-not-beps-2-part-ii>
- EuropeanCommission. (u.å.). *Taxation and Customs Union*. Hentet 10. februar 2022, fra [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en)

FACTIPANEL. (2021). *FINANCIAL INTEGRITY FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT*. EU. [https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c\\_FACTI\\_Panel\\_Report.pdf](https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf)

Folkvord, B., & Furuseth, E. (2016). Statsstøtte og skatt—Et skifte i europeisk skatterett? *Skatterett*, 35(3), 187–188. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2016-03-01>  
Folkvord, B., Furuseth, E., & Gjems-Onstad, O. (2021). *Norsk bedriftsskatterett* (11. utg.). Gyldendal.

Form 10-k. (2018, oktober 29). *Apple Inc.*  
<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/320193/000032019318000145/a10-k20189292018.htm>

Gada, K. (2016, juni 16). The Digital Economy In 5 Minutes. *Forbes*.

Gjems-Onstad, O., Ferdowski, S. O., Folkvord, B., & Furuseth, E. (2015). *Norsk bedriftsskatterett* (9. utg.). Gyldendal akademisk.

Høybråten, D., & Jacobsen, S. K. (2021, juni 15). *G7-avtale vil øke ulikheten i verden*. <https://taxjustice.no/artikkel/innlegg-g7-avtale-vil-øke-ulikheten-i-verden>  
Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre underøskelser?* (3. utg.). Cappelen Damm akademisk.

Knudsen, O. F., & Lundbo, S. (2022, januar 24). *G7*. <https://snl.no/G7>  
Li, W., & Baastad Karlsen, M. (2021, januar 26). *Digital skatt – hva vil skje i 2021?*  
<https://www2.deloitte.com/no/no/blog/skattekilden/2021/digital-skatt-hva-vil-skje-i-2021.html>

Neate, R. (2019, desember 2). *New study deems Amazon worst for «aggressive» tax avoidance*. <https://www.theguardian.com/business/2019/dec/02/new-study-deems-amazon-worst-for-aggressive-tax-avoidance>

NTB. (2021, juni 5). *G7-landene enige om global minstesats på minst 15 prosent selskapsskatt*. <https://e24.no/internasjonalekonomi/i/zgaavw/g7-landene-enige-om-global-minstesats-paa-minst-15-prosent-selskapsskatt>

NTB-AFP. (2021, juli 10). *Grønt lys til «historisk» global skattereform*. <https://e24.no/naeringsliv/i/4zzkX9/groent-lys-til-historisk-global-skattereform>

Naas, H. mfl. (2017). *Norsk internasjonal skatterett* (2. utg.).

OECD. (u.å.). *Glossary of Tax Terms*. Hentet 21. januar 2022, fra <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1—2015 Final Report*. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en)



OECD. (2015b). *BEPS Project Explanatory Statement*. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264263437-en.pdf?expires=1651148495&id=id&accname=ocid41017227&checksum=B70A3B0BEA8D32B3CCA6FF8A23ACF5A1>

OECD. (2015c). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7—2015 Final Report*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>

OECD. (2019a). *Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) (Pillar Two) Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>

OECD. (2019b). *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*.

OECD. (2020). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>

OECD. (2021). *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf>

Oljedirektoratet. (u.å.). *Aktører på norsk sokkel*. Hentet 3. februar 2022, fra <https://www.npd.no/fakta/publikasjoner/rapporter/ressursrapporter/ressursrapport-2017/utvinning-mye-a-ta-fatt-i/aktorer-pa-norsk-sokkel/>

Regjeringen. (2014). *NOU: 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. <https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/no/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>

Regjeringen. (2018, mars 16). *Ny OECD-rapport om utfordringer ved beskatningen av den digitale økonomien*. <https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/fin/nyheter/2018/ny-oecd-rapport-om-utfordringer-ved-beskatningen-av-den-digitale-okonomien/id2594126/>

Regjeringen. (2019a). *NOU 2019: 15*. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2019-15/id2661964/?ch=5>

Schjelderup, G. (2020a). *Skatteparadis*. <https://snl.no/skatteparadis>

Schjelderup, G. (2020b). *Skatt og digitale selskaper*. Idunn. <https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-2871-2020-04-12>

Skatteetaten. (2011). *Høyesteretts dom av 2. Desember 2011 (Dell) – Skattedirektoratets domskommantar*. <https://www.skatteetaten.no/contentassets/bbecb62d7a154725bdbcad14711dc30f/hoyesteretts-dom-av-2.-desember-2011-dell--skattedirektoratets-domskommantar-pdf.pdf>

Skatteetaten. (2012, mars 29). *NOKUS og forholdet til kildeskatt på utbytte fra norske hjemmehørende selskaper*.  
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/nokus-og-forholdet-til-kildeskatt-pa-utbytte-fra-norske-hjemmehorende-selskaper/>

Dell-dommen (Rt.2011 s.755), (Norges Høyesterett 2. desember 2012).  
<https://www.domstol.no/globalassets/upload/hret/avgjorelser/2011/saknr2011-755.pdf>  
Skatteetaten. (u.å.). *Delingsøkonomi*. Hentet 6. april 2022, fra  
<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/arbeid-trygd-og-pensjon/hobby-ekstrinntekt-og-smajobber/delingsokonomi>

Saastad, R., & Jørgensen, H.-M. (2015). *De endelige BEPS-tiltakene er klare*.  
<https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-tiltakene-er-klare.html>

Tax Justice Network - Norge. (2019). *Skuffende reformforslag fra OECD*.  
<https://taxjustice.no/artikkel/skuffende-reformforslag-fra-oecd>

Tax Justice Network Norge. (u.å.-a). *Nøkkelbegreper*. <https://taxjustice.no/studententer/ordliste>

Tax Justice Network Norge. (u.å.-b). *Om oss*. <https://taxjustice.no/om-oss>

Ting, A. (2014). *iTax—Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue*.  
<https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=920074004105119069113123000065123091062080050007069031088067009076078096105079094096024043056009062004037020069009124095078031011012038076037118008009089068072107064010020095064098029083120021071100024100112001121068099120084120127031099098123003027&EXT=pdf&INDEX=TRUE>

Tvegård, A., & Grimstad, T. (2021). *G7 enige om nye skatteregler: – Kan ikke støtte oss på system fra 1920-årene*. <https://www.nrk.no/urix/g7-landene-enige-om-minst-15-prosent-selskapsskatt-globalt-1.15524592>

VanderWolk, J. (2021). *Pillars One and Two: Does the OECD Have a Tiger by the Tail?*  
<https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/pillars-one-and-two-does-the-oecd-have-a-tiger-by-the-tail>

Vestengen, A., & Karstensen, A. (2016). *Lovfesting av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen*. Revisjon og Regnskap. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2016/4-54-9.pdf>  
Wensing, L., & Basteviken, M. (u.å.). *OECD-forslag om en global minimumsskatt*. Hentet 22. april 2022, fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/forslag-om-en-global-minimumsskatt.html>

Wood, J. K. (2021, juni 10). *Starten på slutten for skatteparadisene?*  
<https://taxjustice.no/artikkel/starten-pa-slutten-for-skatteparadisene>

Zimmer, F. (2012). *Skatteparadis – noen skatterettslige problemstillinger*. Idunn.  
<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-3061-2012-04-03>

Zimmer, F. (2016, april 26). *Kronikk: Skatteparadis kan bekjempes*.  
<https://www.aftenposten.no/meninger/kronikk/i/21V54/kronikk-skatteparadis-kan-bekjempes-frederik-zimmer>

Zimmer, F. (2017). *Internasjonal inntektsskatterett* (5. utg.). Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (2020). *Skatteparadis*. Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (2021). *Lærebok i skatterett* (9. utg.). Universitetsforlaget.