

Internasjonale selskapers utnyttelse av skattehull – fra problem til løsning

Steinar Juel og Lars Peder Nordbakken

Sammendrag

Dagens nasjonalt baserte selskapsskattesystemer er ikke tilpasset en utvikling der globale digitale forretningsmodeller vokser sterkt, og der økt globalisering gjør det lettere for konsern å spille ulike lands skattesystemer ut mot hverandre, slik at konsernene til slutt nesten ikke betaler skatt. Denne utviklingen gir urimelige konkurranseforhold mellom nasjonalt baserte selskaper og internasjonale konsern. Disse konsernene forsøker ofte å kanalisere alle inntekter til datterselskaper i land hvor de nesten ikke betaler skatt, og beholde utgiftene i land med mer normal selskapsbeskatning. For å få til gode løsninger, kreves det et internasjonalt samarbeid, men skattespørsmål er i utgangspunktet nasjonale anliggender. Å få til effektive internasjonale ordninger som alle kan slutte seg til er derfor langsomme og vanskelige prosesser. Uten medlemskap i EU, har Norge heller ingen anledning til å være pådriver i diskusjonene som pågår der. Selv om skattevedtak krever enstemmighet i EU, har unionen en struktur med institusjoner som gjør at vedtatte løsninger kan håndheves på en relativt effektiv måte.

I dette notatet stilles spørsmålet om det kan gjøres mer på nasjonalt plan for å begrense selskapers skatteomgåelser. Svaret er: Ja, det synes å være tilfellet. Flere land har gjort mer på nasjonalt plan, som Storbritannia og Australia, gjennom skattelegging av omdirigert overskudd (Diverted Profit Tax, DPT). Videre har Tyskland nylig begrenset selskapers fradrag for royalty-utgifter, en mye brukt kanal for flytting av overskudd til lavskatteland. «Publish What You Pay Norge» (PWYP Norge) har lansert et forslag som vil rette opp problemet med at konsern får fradrag for internutgifter i Norge basert på den norske skattesatsen, mens inntjeningen kan ende opp i land hvor skattesatsen er nær null. I notatet beskrives også andre tiltak enkeltland prøver ut. Utviklingen tilsier at Norge, i tillegg til å være en aktiv pådriver internasjonalt, bør se mer på hva som kan gjøres på nasjonalt plan for å begrense skadevirkningene av internasjonale konserns aggressive skatteplanlegging.

Innledning

Internasjonale selskapers overskuddsflytting og skatteomgåelser synes å ha tiltatt de siste årene. Det må sees i sammenheng med økt globalisering og et økt innslag av digitale forretningsmodeller, hvor kravene til lokal tilstedeværelse er sterkt redusert. Samtidig gjør digitale løsninger det lett å flytte betalinger, inntekter og kostnader mellom land. At internasjonale konserner kan omgå beskatning og informasjonskrav som andre og konkurrerende leverandører er underlagt, er alvorlig. Det skaper skjeve konkurranseforhold, undergraver tilliten til skattesystemet og frihandel, og det underminerer skattefundamentet samtidig som det skyver mer av skattebyrden over på andre. Internasjonale selskaper kan på denne måten påføre enkeltland betydelig velferdstap, bidra til større forskjeller, og det kan true bedrifter og arbeidsplasser som i utgangspunktet er lønnsomme.

I internasjonale fora som OECD, G20 og EU er det stor oppmerksomhet rettet mot å tette omgåelsesmuligheter og utvikle nye skattemodeller tilpasset digitale forretningsmodeller. Internasjonale tiltak krever imidlertid enstemmighet blant deltagerne, og kommer stort sett som anbefalinger. Det er nok at et lite antall land sier nei for at det fortsatt skal være store omgåelsesmuligheter. Ofte er det land med lave skatter og som er vertskap for datterselskaper internasjonale konserner som bruker landet til å samle opp inntekter, som stritter imot at omgåelsesmuligheter tettes. Selv om internasjonalt samarbeid gir resultater, noe OECDs BEPS-program viser, er det et spørsmål om ikke enkeltland selv også kan gjøre mer for å tette skattehull. Svaret på det synes å være ja.

Hva enkeltland som Norge kan gjøre selv for å hindre skatteomgåelse er hovedtemaet i dette notatet. I norsk skattelovgivning er det gjort en del for å hindre at overskudd flyttes. Det gjelder blant annet begrensninger i fradragsretten for rentebetalinger internt i konsern, krav til internasjonale selskaper om land-til-land-rapportering, og oppfølging av diverse anbefalinger fra OECDs BEPS-prosjekt, som blant annet bestemmelser om internpriser.¹ Andre land har imidlertid de siste årene gjort mer med egne skatteregler for å begrense skatteomgåelser.

Det er i dagens norske lovgivning for eksempel ikke adgang til å ilegge kildeskatt på betalinger for royalties og leie, noe det er adgang til i flere andre land. Storbritannia og Australia har nylig innført skatt på overskudd som ansees for å være flyttet ut av landet. Det er lansert ideer til løsninger som vil hindre/begrense overskuddsflytting via internpriser, ved at fradragsretten for konserninterne utgifter i Norge begrenses når konsernets inntekter samles opp i land hvor de nesten ikke beskattes. Bør det, som i flere andre land, være et lovforbud mot skatteomgåelse, eller er det bedre med normative lovbestemmelser, hvor en baserer seg på «lovens intensjon»? Det foreligger en offentlig utredning med et forslag om å lovfeste et forbud, men spørsmålet er ennå ikke ferdigbehandlet i Finansdepartementet. I flere europeiske land har skattemyndighetene aksjonert mot selskaper som Google, Apple og Amazon, selskaper som har stor omsetning i landene via «nettbutikker», men hvor alle salgsinntektene går til konsernens datterselskaper i for eksempel Irland, hvor selskapene nesten ikke betaler skatt. Både britiske, franske og italienske myndigheter har fått til avtaler med noen av selskapene, avtaler som innebærer at de må etterbetale skatt, og fremover skal betale mer skatt på fortjenesten av virksomheten i landet. Det er fortsatt pågående aksjoner fra skattemyndighetene i enkeltstående europeiske land mot digitale storkonserner.

I en kronikk i Aftenposten 29. desember 2017 formidlet finansminister Siv Jensens en litt forsiktig

holdning til å gjøre mer på nasjonalt plan. Regjeringens hovedfokus er å få til felles internasjonale regler/standarder, og det uttrykkes i kronikken en frykt for at det skal blomstre opp ukoordinerte nasjonale tiltak. Det er liten tvil om at det beste vil være om man kommer frem til gode internasjonale løsninger. Det er imidlertid en lang og krevende prosess, og det er for eksempel høyst usikkert hvor effektive de oppdaterte anbefalingene fra OECD vil være.² Det behøver heller ikke være noen motsetning mellom et internasjonalt engasjement for fellesløsninger, og flere nasjonale tiltak for å stanse overskuddsflyttinger. Tvert imot, nasjonale tiltak fra flere land kan bidra til å redusere motstanden mot bedre internasjonale ordninger fra land som i dag profiterer på skatteomgåelser. Gjennomtenkte nasjonale tiltak kan noen ganger også fungere bedre enn omforente internasjonale tiltak som er blitt uthulet gjennom kompromisser. OECD har da også åpnet opp for at land kan innføre egne nasjonale tiltak i tillegg til å følge deres omforente anbefalinger.

Aksjoner mot enkeltselskaper støttes av EU. Det er imidlertid ikke optimalt bare å basere seg på å gå etter enkeltselskaper på denne måten. Slike aksjoner fanger kun opp toppen av isfjellet. Hovedvekten må legges på å lage mer robuste skattesystem.

Norges primære internasjonale arena for skatt er OECD, en organisasjon som ikke har mandat til å fatte bindende vedtak, kun anbefalinger. Vi står utenfor EU, en organisasjon som har mulighet til å fatte og håndheve bindende vedtak, selv om det er krevende å få til fordi skattespørsmål krever enstemmighet. Skulle EU komme frem til en ordning med fordeling av skattbare overskudd fra internasjonale foretak, eller avgift på omsetningen til digitale selskaper, to forslag som i dag diskuteres, kunne det vært naturlig at Norge søkte å henge seg på, selv om skatt ikke er en del av EØS-avtalen.

I det følgende er det først et kapittel hvor skadene ved skatteomgåelser drøftes på et overordnet nivå. Deretter følger kapitler om bruk av kildeskatt og innføring av «omvendt kreditfradrag», en idé lansert av organisasjonen «Publish What You Pay Norge» (PWYP Norge). Deretter følger et kapittel om diskusjonene i EU om skatt på omsetningen til digitale selskaper, eller etablering av et sentralt system for beregning og fordeling av skattbare overskudd i unionen. Deretter drøftes et nylig innført system i Storbritannia og Australia for beskatning av overskudd som anses flyttet ut av landene, og lovforbud mot skatteomgåelser. Det vises også til hvordan flere europeiske land de siste årene har aksjonert mot selskaper som Apple, Amazon og Google for å få dem til å betale skatt på fortjeneste opptjent i disse landene. Endelig presenteres kort en ordning med skattenivåutjevning innført i India og hvordan Israel nå krever at selskaper med stor virksomhet i landet, under visse betingelser, skal betale skatt der selv om selskapene ikke er fysisk representert i landet.

Fra institusjonell konkurranse til samfunnsproblem

En normal form for institusjonell konkurranse mellom land, som også inkluderer ulike innretninger og nivåer på skatter og avgifter, kvalifiserer ikke til betegnelsen samfunnsproblem. Snarere tvert imot. Et mangfold av spilleregler og varianter av tilsvarende institusjoner kan fungere som inspirasjon til læring og virke politisk disiplinerende, og dermed være en kilde til forbedringer og et «race to the top» snarere enn til et «race to the bottom».

Skattenivået i et land, og ulike lands valg av velferdsmodell, er også bare ett av mange kriterier for bedrifters lokaliseringsvalg. Et lands økonomiske åpenhet, kvaliteten på institusjonene, mellommenneskelig tillit, samt kvaliteten på samfunns viktig infrastruktur og utdanning, helse- og velferdssystem er ofte mer avgjørende for hvor attraktivt det er å investere i et land.

Forekomsten og utbredelsen av internasjonale skatteparadiser, og skatteordninger som åpner for omgåelse av selskapsskatt for store globale aktører, representerer imidlertid noe annet enn institusjonell konkurranse. Når vi har å gjøre med et skattesystem som åpner for tilpasninger av den skatten bedriftene betaler av sitt overskudd, slik at nivået for de største aktørene nærmer seg nullpunktet, også fordi de presser frem spesialavtaler om skatt i enkeltland, snakker vi om helt andre utfordringer enn å håndtere en forskjell i skattesatser på eksempelvis 25 og 15 prosent.

Et økt omfang av ekstreme former for aggressiv skatteplanlegging utgjør nå en alvorlig trussel mot markedsøkonomiens spilleregler, mot muligheten til å bestemme et lands skattegrunnlag gjennom demokratiske prosesser, og mot skattemessig likebehandling. Både markedsøkonomiens og det liberale demokratiets integritet angripes samtidig. Lenge har dette samfunnsproblemet gått under radaren til både mediene, politikerne og offentligheten. Vi har ikke lenger råd til å la dette voksende problemet vedvare.

Når spillereglene ikke lenger er like for alle

Så lenge spillereglene fremmer verdiskaping og er like for alle konkurrenter er sjansene store for at konkurransen i markedet er åpen, reell og innovasjonsdrivende. Konkurransepresset fungerer som et belønningssystem som premierer aktører som lykkes med å skape bedre produkter og løsninger på kundenes behov, på mer kostnadseffektive måter. Resultatet av konkurransen er vi alle tjent med som forbrukere. Aktørene som ikke lykkes med å tilfredsstille våre behov, taper og tvinges til å forbedre seg eller til å legge ned. I tilfelle nedskalering eller nedleggelse vil produktive ressurser frigjøres og flyttes over til mer produktive formål.

På denne måten reallokteres knappe og produktive ressurser kontinuerlig til mer produktive formål. Dermed øker produktiviteten i økonomien, noe som gir et høyere velstandsnivå. Dette betyr at vi alle, som samfunn, tjener på konkurransen i markedet.

Jo mer likeverdige konkurransevilkårene er, desto hardere blir konkurransepresset for å tilfredsstille våre behov. Og, jo hardere konkurransepresset er, desto bedre blir resultatet.

Men, hva skjer når spillereglene for den ene aktøren er vesensforskjellige fra spillereglene for den andre? Med andre ord, hva skjer når spillet er rigget i favør av den ene på bekostning av den andre? Det enkle svaret er at markedskonkurransen svekkes og at «konkurransen» om politiske særfordeler og privilegier styrkes, med negative konsekvenser for forbrukerne, produktivitet og velferd, samt for inntektsfordelingen. Markedsøkonomiens ytelseskonkurranse fortrenses av en mer destruktiv form for konkurranse, kjennetegnet av omfattende rent seeking, lobbying og maktkonsentrasjon, som er med å fremme en kontraproduktiv berikelseskultur.

Når konkurransen er rigget, har det alltid sin forklaring i at de politisk vedtatte spillereglene åpner for og tillater forskjellsbehandling. Det er ingen naturlov som sier at spillereglene må være urett-

ferdige. Årsaken er alltid menneskeskapt, enten det skyldes sløvheter og mangel på årvåkenhet, eller en bevisst og villet politikk. Truslene mot likeverdige konkurransevilkår kan derfor komme fra forskjellige kanter, og kildene til truslene vil også endres over tid, i takt med endringer innen politikk, teknologi og maktforhold.

En slik trussel mot like spilleregler finner vi i forekomsten av såkalte skatteparadiser i kombinasjon med spesielle skatteregler og skatteavtaler som er inngått mellom ulike land. Denne trusselen er ikke av nyere dato, men dens omfang og ødeleggende konsekvenser er blitt vesentlig større i de seneste tiårene. Det skyldes kombinasjonen av den teknologiske utviklingen og at globaliseringen har åpnet større muligheter for spesielt store internasjonale aktører til å utnytte mulighetene til å flytte overskudd fra land med høye bedriftsskatter til land med lav eller tilnærmet nullskatt på overskudd. Enkelte av de internasjonale aktørene er også blitt så store at de er i stand til å øve press på myndighetene i flere land, med sikte på å oppnå fordelaktige skatteordninger.

Nasjonale og lokale aktører som møter slike internasjonale aktører i markedet har ofte ikke den samme muligheten til å drive aggressiv skatteplanlegging. Følgelig oppstår en situasjon som kan innebære en alvorlig diskriminering og forskjellsbehandling. Når en lokal konkurrent som betaler 25 prosent overskuddsskatt møter en internasjonal gigant i markedet, som betaler tilnærmet null prosent, oppstår det en alvorlig form for forskjellsbehandling som ikke er forenlig med prinsippene for en velfungerende markedsøkonomi. Det hjelper heller ikke å registrere at den aktuelle skatteplanleggingen er lovlig utnyttelse av forskjeller i de aktuelle landenes skatteregler. Problemet er med andre ord politisk.

Problemet med aggressiv skatteplanlegging har nå fått et omfang som gjør at reformbehovet er i ferd med å bli akutt. Problemets realitet og omfang er dessuten blitt bekreftet og aktualisert av en serie av oppsiktsvekkende lekkasjer i mediene, de såkalte Swiss Leaks i 2015, Panama Papers i 2016, og Paradise Papers i 2017. Avsløringene som fremkom i disse lekkasjene har gitt oss et bedre grunnlag til å forstå omfanget og alvorlighetsgraden i problemstillingen.

Her skal vil vi kort vise noen eksempler som illustrerer det grunnleggende økonomiske problemet med et skatteregime som åpner for stor grad av konkurransevidning i favør av multinasjonale aktører med store administrative ressurser.

Starbucks vs. det lokale konditoriet

Måten Starbucks opererte sin virksomhet i Europa frem til 2014 kan tjene som en illustrasjon på problemet med konkurransevidning.³ Starbucks-kjeden er basert på et internasjonalt franchisekonsept. Det betyr at den som har rettighetene til å drive en Starbucks-kafé er strengt bundet av en rekke avtaler som definerer hvordan kaféen skal se ut og drives, fra kaffeutvalget til visuell utforming av lokalet og tillat bruk av merkevarenavn og design. For dette betaler den norske virksomheten en såkalt royalty-avgift, la oss si 6 prosent av omsetningen, til et registrert Starbucks-selskap i Nederland (etter en organisatorisk endring ble denne funksjonen flyttet til Storbritannia i 2014). Nederland hadde svært gunstige skatteregler for internasjonale selskaper, og derfor betalte Starbucks kun 2,5 prosent overskuddsskatt mot vanlig sats på 25 prosent. La oss videre anta, slik situasjonen var i 2014, at det nederlandske selskapet, Starbucks Manufacturing BV, også driver kaffebrenneriet for Starbucks-kjeden i Europa, og fakturerer franchisetaker i Norge

for diverse «interne tjenester» knyttet til denne operasjonen. La oss videre legge til at Starbucks har et eget handelsselskap i Sveits, Starbucks Trading, som styrer alle transaksjoner knyttet til kjøp og videresalg av kaffe innen systemet, og at dette selskapet beregner seg 20 prosent prispåslag før kaffebønnene når frem til operasjonen i Norge. La oss i tillegg anta at Nederland og Sveits har skatteavtaler med Bermuda, eller et annet skatteparadis, slik at overskuddene som oppstår i disse landene kan skiftes over til Bermuda, som opererer med null i overskuddsskatt.

Når vi setter sammen helhetsbildet i dette eksemplet ser vi hvordan Starbucks gjennom sine ulike konserninterne leveranser og transaksjoner i stor grad kunne styre hvor overskuddet av virksomheten skulle beskattes. I tillegg til de som er nevnt så langt kommer også en tredje metode: At hovedkontoret i USA tilbyr finansiering av investeringer i lokaler, inventar, utrustning og markedsføring mv, mot at den lokale operasjonen betaler en internt bestemt rente på lånet fra hovedkontoret. På denne måten oppstår nok en mulighet til å overføre deler av overskuddet fra et høyskatteland til et annet land med vesentlig lavere skatt på overskudd.

Hvis vi nå vender tilbake til konkurransen i markedet om forbrukernes gunst, kan vi lettere forstå problemet som oppstår. La oss si at Starbucks typisk konkurrerer med en rekke lokale kafeer og konditorier, at Starbucks internasjonalt betaler en effektiv overskuddsskatt på 2 prosent, sammenlignet med 23 prosent for de lokale aktørene i Norge. Hvordan kan Starbucks gjøre bruk av denne fordelene i forhold til sine konkurrenter? Hvis prisen på en kopp kaffe ikke settes ned (høyst sannsynlig), og heller ikke lønningene er vesentlig høyere hos Starbucks, gjenstår et par alternativer: Man kan enten øke lederlønningene, øke utbyttet til aksjonærene, eller investere mer i en enda sterkere markedsposisjon i fremtiden. Eksempler på det siste er å sikre seg mer attraktivt beliggende lokaler, nærmere kundestrømmene, sammenlignet med konkurrentene. Slike lokaler koster alltid mer å leie, enten det er tale om valg av alternative plasseringer inne på et shoppingsenter eller i en hovedgate midt i sentrum av en by. Det er lett å forstå at Starbucks, bare på grunnlag sin skattefordel, lett kan overby de lokale konkurrentene i jakten på de mest attraktive lokalitetene. I den grad Starbucks lykkes med dette, vil de kanskje også lykkes å oppnå økt markedsandel i fremtiden, som i sin tur gjør verdien av skattefordelene desto større. Dette er med andre ord også et eksempel på hvordan ulikhet i spilleregler bidrar til økt markedsrett for privilegerte aktører, og derfor til mindre effektiv konkurranse, til ugunst for forbrukerne.

Google og Facebook

Internettgigantene Google (Alphabet) og Facebook utgjør et langt større konkurranseproblem enn Starbucks, dessuten på en langt mer mangslungen og kompleks måte. Skattetilpasningen er derimot ganske lik den vi fant i Starbucks-eksemplet.

Økonomen Gabriel Zucman, professor ved University of California Berkeley, er en av verdens fremste eksperter på bruk av skatteparadiser og skatteavtaler for å minimalisere internasjonale selskapers overskuddsbeskatning. Hans beskrivelse av Googles metode er illustrerende nok, og begynner med en serie tilpasninger Google startet med i 2003, om lag et år før selskapet ble børsnotert, og er her oppsummert i noen hovedpunkter:⁴

Først sørget Google for å overføre eierskapet til de immaterielle rettighetene knyttet til sin søke- og reklameteknologi til en enhet som heter Google Ireland Holdings.

Hvorfor Irland? Fordi landet tilbød svært gunstig beskatning av overskudd, og siden irske skatteregler også tillot at selskapet Google Ireland Holdings kunne «administreres» formelt fra skatteparadiset Bermuda.

Det irske holdingselskapet etablerte deretter et irsk datterselskap, Google Ireland Limited, som ble gitt lisens til å bruke teknologien eid av morselskapet. Basert på denne konstruksjonen, som fortsatt er i kraft, er det datterselskapet i Irland som selger teknologilisenser videre til alle Googles operatørselskaper i Europa, Midtøsten og Afrika. Et lignende arrangement finnes i Asia, med base i Singapore. Utfra Googles omsetning i Norge beregnes royalty-avgifter, for bruk av Googles teknologi, som betales til Google Ireland Limited. Dette datterselskapet flytter overskuddet av sin virksomhet videre til Bermuda, via en royaltybetaling til moderselskapet, Google Ireland Holdings.

Resultatet for 2015 er illustrerende: 15,5 milliarder USD i overskudd ble realisert i Bermuda, og overskudds-skattesatsen der var null.

Som Zucman har understreket, brøt ikke Google noen lov gjennom sine handlinger. Eksemplet viser bare hvordan det er mulig å flytte overskudd fra land med høye skattesatser til land med lave skattesatser, eller til og med nullskatt.

Selv om Irland nå har vedtatt å fjerne det smutthullet som ble omtalt i Google-eksemplet innen 2020, er det, som Zucman vurderer det, høyst sannsynlig at lignende strategier vil bli fulgt så lenge verdens myndigheter tillater at selskaper flytter sine overskudd dit de vil.

En av de mest oppsiktsvekkende avsløringene i Paradise Papers var den informasjonen som fremkom om hvordan Apple i 2014 tilpasset seg den nye irske beslutningen om å tette det omtalte smutthullet innen 2020. Apple engasjerte det Bermuda-registrerte advokatfirmaet Appleby til å designe en tilsvarende skatteløsning på den engelske kanaløya Jersey, som ikke beskatter bedriftsoverskudd. Appleby ordnet dette for Apple, slik at Jersey nå er blitt hjemlandet for Apples tidligere irske selskaper; Apple Sales International og Apple Operations International. Dermed ser det ut til at Apple har vist oss hvordan et nytt smutthull utnyttet når et gammelt tettes.

La oss igjen returnere til konkurransen i markedet, og konsentrere oss om Google og Facebook, som ser ut til å benytte seg av tilsvarende metoder som Apple m.fl. Disse to nettverksgigantene er involverte i mye, så vi skal begrense oss til ett område: Annonsemarkedet.

I USA står de to internettgigantene for over 60 prosent av det totale digitale annonsemarkedet, og det er kjent at andelen i Norge også er høy. I norsk sammenheng er det nærliggende å se på den norske mediebransjen som konkurrenter til Google og Facebook i annonsemarkedet. Hvis vi begrenser oss til skattefordelene som Google og Facebook har i forhold til selskaper som Schibsted-Gruppen, Amedia osv., er det klart at vi på nytt møter på en form for forskjellsbehandling som entydig virker i retning av økt maktkonsentrasjon og uheldig markedsdominans, samtidig som mediemangfoldet og kvaliteten i den offentlige demokratiske opinionsdannelsen settes under press.

Nike vs. Stormberg

Fra Aftenpostens reportasje om Paradise Papers 8. november 2017, fremkom informasjon som belyser et annet eksempel på konkurransevridning, med utspring i skattemessig forskjellbehandling. Eksemplet er fra sportsbransjen. I reportasjen fremgikk det at Nike i perioden 2007–2015 hadde en omsetning i Norge på 3.724 millioner kroner, men for samme periode rapporterte et skattemessig overskudd på bare 73 millioner kroner, og betalte for hele perioden kun 21 millioner i bedriftsskatt (overskuddsskatt). Til sammenligning omsatte den lille norske konkurrenten Stormberg for 1.879 millioner kroner i samme tidsrom, som resulterte i et skattemessig overskudd på 190 millioner kroner og en bedriftsskatteregning på 53 millioner. At Stormberg, med om lag halve omsetningen av Nike, hadde to og en halv ganger så høyt overskudd og skatteregning forteller sitt om hvordan vårt nåværende internasjonale skatteregime bidrar til en forskjellbehandling mellom aktører som er svært uheldig, og som motarbeider grunnleggende markedsøkonomiske prinsipper for rettferdige spilleregler.

Ifølge Aftenposten er det Nikes internasjonale selskapsstruktur og nederlandske skatteregler som tillater sportsgiganten å flytte sine overskudd til Nederland, og derfra til Bermuda. Som Aftenposten oppsummerer: «Dermed skatter Nike lite i Norge, lite i Nederland og ingenting på Bermuda.»

De økonomiske konsekvensene

Hvis vi forsøker å oppsummere de negative samfunnsøkonomiske konsekvensene av et internasjonalt skatteregime som åpner for tilnærmet selvbetjent beskatning av overskudd, som tenderer mot nullskatt for store internasjonale selskaper, utkrystalliserer det seg tre hovedgrupper av konsekvenser:

- Omgåelse av demokratisk besluttede regler for beskatning av bedriftsoverskudd og en tilsvarende erosjon av skattegrunnlaget: Siden bortfallet av skatteinntekter kan beløpe seg til så mye som rundt 20 prosent av den samlede bedriftsbeskatningen, slik Gabriel Zucman og hans kollegaer har beregnet for USA, med tilsvarende estimater for EU-landene, er det snakk om en betydelig omfordeling av skattebyrden, fra store internasjonale selskaper til nasjonale bedrifter og befolkningen.
- Uthulingen av prinsippene om like spilleregler og likeverdige konkurransevilkår hemmer konkurransen i markedet, er til skade for forbrukernes interesser og undergraver økonomiens dynamiske vekstkraft og evne til å fordele vekstens gevinster på en inkluderende måte. Konkurransesvridningen og markedsdiskrimineringen som følger av denne situasjonen fremmer både maktkonsentrasjon og ødeleggende insentiver i retning av aggressiv skatteplanlegging, rent seeking, lobbying og en uheldig berikelseskultur. EUs konkurransekommissjonær Margrethe Vestager har med stor berettigelse hevdet at aggressiv skatteplanlegging basert på at enkeltbedrifter forhandler seg frem til egne skatteordninger i land som Irland, bør behandles på lik linje med illegale statlige subsidier til enkeltbedrifter.
- Et internasjonalt skatteregime som tillater store internasjonale selskaper å håndtere beskatning av overskudd som et selvbetjeningsobjekt, har gitt grunnlag for en stor skatteplanleggings-industri, som innebærer at store ressurser og mange høyt utdannede mennesker er beskjeftiget med rådgivende og tilretteleggende oppgaver som i samfunnsøkonomisk for-

stand ikke er verdiskapende. Slik bruk av høyt kvalifisert arbeidskraft til aktiviteter som ikke er verdiskapende har en relativt høy alternativkostnad for samfunnet som helhet.

I tillegg til de ødeleggende økonomiske konsekvensene av skattemessig forskjellsbehandling og aggressiv skatteplanlegging, må det også legges til at dersom utviklingen tillates å gå for langt før den korrigeres, vil det lett spre seg et inntrykk av at både økonomien og samfunnet er rigget i favør av en liten privilegert elite, på bekostning av folk flest. Dette er med på å øke den politiske risikoen for økt utbredelse av populistiske og nasjonalistiske holdninger og bevegelser, og samtidig motarbeide mulighetene for å skape realistiske og kompetente løsninger på det aktuelle samfunnsproblemet.

Kildeskatt

Betalinger for royalty, for leie av fysisk utstyr og rentebetalinger ble av skatteutvalget ledet av Hans-Henrik Scheel (Scheel-utvalget)⁵ pekt på som typiske kanaler for flyttingen av overskudd fra land med høye skatter til land med lave. Det er vanskelig å kontrollere i hvilken grad for eksempel et datterselskap i Norge betaler «riktig» pris på retten til å bruke et merkenavn, eller leie spesielle maskiner fra et selskap i samme konsern, for eksempel lokalisert på Bermuda. For å begrense flytting av overskudd fra Norge til i dette tilfellet Bermuda, kunne man tenkt seg at det ilegges kildeskatt på slike betalinger. Kildeskatt betyr at det norske datterselskapet som betaler leie eller royalty, må betale en avgift i Norge på disse betalingene.

For å gjøre det mindre lønnsomt å flytte overskudd ved å beregne høy rente på lån fra andre selskaper i et konsern eller fra tilknyttede selskaper, kan det også kreves kildeskatt på renteutgifter. I den norske skattelovgivningen er det imidlertid i de senere årene lagt begrensninger på retten til å trekke fra renteutgifter på konserninterne lån ved skatteligningen i Norge. Kildeskatt på renteutgifter fremstår derfor som mindre påkrevet.

Ifølge den norske skattelovgivningen er det i dag ikke hjemmel til å ilegges kildeskatt på royalty- og leiebetalinger. En slik adgang er derfor heller ikke tatt inn i skatteavtalene Norge har med en rekke andre land. Kildeskatt brukes bare på utbyttebetalinger fra datterselskaper i Norge til morselskaper i utlandet. Å reforhandle skatteavtaler tar i utgangspunktet tid, så på kort sikt ville innføring av en adgang til å ilegges kildeskatt på royalty- og leiebetalinger bare kunne brukes overfor land Norge ikke har skatteavtaler med.⁶ I juni 2017 sluttet imidlertid Norge seg til en multilateral avtale, fremforhandlet gjennom OECDs BEPS-prosjekt, som gjør det mulig å endre skatteavtaler uten å reforhandle hver enkelt av avtalene. Norges tilslutning til avtalen vil kunne gjøre det lettere å inkludere kildeskatt i skatteavtalene, og dermed gjøre kildeskatt til et mer effektivt tiltak.⁷

Flere land har en lovgivning hvor det ilegges kildeskatt på royalty. Det gjelder for eksempel Danmark, Island, Storbritannia, Tyskland og USA. Sverige krever ikke kildeskatt på royalty-betalinger, men har en ordning hvor slike betalinger skattlegges som om mottageren hadde fast driftssted i Sverige.⁸ Mellom EU-land gjelder det imidlertid et eget direktiv om kildebeskatning som i praksis betyr at kildeskatt normalt ikke kan anvendes på betalinger mellom medlemslandene.⁹ For EU-land begrenser dette kildeskattens effektivitet til å tette overskuddslekkasjer, fordi den ikke kan

brukes på royaltybetalinger for patentrettigheter som er lagt i datterselskaper i et annet EU-land. Som EØS-land, omfattes imidlertid ikke Norge (og Island) av dette direktivet.

EØS-avtalens ikke-diskrimineringsprinsipp kan derimot begrense adgangen til å bruke kildeskatt på betalinger til andre EØS-land. Det har sammenheng med at kildeskatt bare vil gjelde på betalinger til selskaper i utlandet, og beregnes på en bruttoinntekt et utenlandsk selskap mottar fra Norge. I selskapsbeskatningen innenlands skattlegges nettoinntekter, det vil si inntekter etter fradrag for utgifter. Det tilsier at det i en eventuell norsk bestemmelse om kildeskatt bør åpnes for at utgifter knyttet til royalty kan trekkes fra.

Scheel-utvalget som utredet endringer i den norske selskapsbeskatningen, og som kom med sine anbefalinger i NOU 2014: 13, foreslo at det i norsk skatterett innføres adgang til å kreve kildeskatt på royalty- og leiebetalinger. I stortingsmeldingen der regjeringen fulgte opp skatteutvalgets forslag (Meld. St. 4 (2015-16)), støttet regjeringen disse forslagene, så langt det er mulig innen EØS-retten. Foreløpig er det ikke kommet konkrete lovforslag om dette.

Et alternativ til kildeskatt på royalty- og leiebetalinger kan være å begrense fradragsretten for slike utgifter ved betalinger til nærstående selskaper. Det er et forslag som er fremmet av Annette Alstadsæter, professor i skatteøkonomi ved Norges miljø- og biovitenskaplige universitet (NMBU). Det vil tilsvare det man har gjort med rentebetalinger mellom selskaper i samme konsern. Dette omfatter både innenlandske og grenseoverskridende transaksjoner, noe som gjør at dette ikke rammes av EØS-rettens ikke-diskriminerende bestemmelser.¹⁰ En begrensning på fradragsretten for royaltybetalinger ble innført i Tyskland fra 1. januar 2018.¹¹

Dersom forslaget nedenfor om omvendt kreditfradrag gjennomføres, blir det imidlertid begrenset behov for kildeskatt på transaksjoner fra bedrifter i Norge, eller for å utvide ordningen med å begrense fradragsretten til å omfatte royalty- og leiebetalinger. Årsaken er at en ordning med omvendt kreditfradrag vil omfatte alle transaksjonene datterselskaper i Norge har med utenlandske selskaper i samme konsern.

Omvendt kreditfradrag

Betalinger mellom selskaper i samme konsern er en klassisk kanal for å flytte inntekter fra land med høye skattesatser til land med lav eller ingen selskapsbeskatning. Betalingene kan gjelde for leveranser av produkter eller tjenester, eller for immaterielle tjenester og rettigheter av ulik art. Ifølge skattereglene skal det legges til grunn et såkalt «armlengde-prinsipp» ved prisingen av leveranser mellom selskaper i samme konsern. Det vil si at prisene skal baseres på hva som ville vært eksterne markedspriser. I praksis er det imidlertid ofte vanskelig å fastslå hva som ville vært eksternt markedspris, da de interne leveransene ofte er tjenester/produkter som er unike, det vil si som det ikke finnes noe eksternt parallellmarked for. Det er ganske enkelt å fastslå hva som ville vært eksternt markedspris på et fat Nordsjøolje solgt internt mellom to selskaper i et konsern, mens det er svært vanskelig å fastslå hva som ville vært eksternt markedspris på en Iphone som selges mellom to selskaper i Apple-konsernet. For Nordsjøolje er det et eksternt selskapsuavhengig engrosmarked, noe det ikke er for unike merkevareprodukter som Iphone.

Selskapsbeskatningen i de fleste land er basert på at det er overskudd som beskattes, det vil si differansen mellom alle inntekter og kostnader. Når selskapskattesatsen er 23 prosent, som tilfellet er i Norge, og det kommer en ekstrakostnad på 1 millioner kroner, gir det et fradrag i skatteligningen slik at selskapets beskatning reduseres med 0,23 millioner kroner. Får selskapet en ekstraintekt på 1 millioner kroner, blir skatteregningen 0,23 millioner kroner høyere. På denne måten er det innad i et land symmetri mellom hvordan inntekter øker og utgifter reduserer ilignet skatt. Slik symmetri i den skattemessige behandlingen av inntekter og utgifter blir det ofte ikke når et konsern har selskaper i flere land, og en ser på konsernet samlet. Det har sammenheng med at skattesatsene kan være svært forskjellige land i mellom, noe som gir incentiver til å kanalisere mest mulig av inntektene til land med lave skattesatser og mest mulig av utgiftene til land med høye skattesatser.

La oss illustrere effektene av en usymmetrisk skattemessig behandling av inntekter og utgifter med et stilisert eksempel. «Konsern AS» har hovedkontor eller oppsamling av inntekter i land A hvor selskapskatten er 5 prosent, og et datterselskap i land B hvor skattesatsen er 23 prosent. For å rendyrke poenget, antas det at hele salget til Konsern AS finner sted i land B, mens produktene lages eller kjøpes inn av hovedkontoret i land A.

Forholdet mellom hovedkontoret i land A og datterselskapet i land B er i illustrert i figur 1, med angivelse av inntekter, utgifter, overskudd og skatt. Datterselskapet i land B selger for 1000 til eksterne kunder, har egne kostnader på 100, og kjøper produkter fra hovedkontoret for 800. Overskuddet i land B er 100 før skatt, 77 etter skatt. Hovedkontoret i land A mottar inntekter på 800 for leveransene til datterselskapet i land B, og har kostnader på 400, og dermed et overskudd før skatt på 400, og etter skatt på 380.

Figur 1

Hovedkontor i land A		Datterselskap i land B	
Inntekter (alt fra datterselskap i land B):	800	Salgsinntekter:	1000
<u>Produksjons/ innkjøps-kostnader:</u>	400	Innkjøp fra hovedkontor:	800
Overskudd før skatt:	400	<u>Kostnader ansatte mv:</u>	100
<u>Skatt (5%):</u>	20	Overskudd før skatt:	100
Overskudd etter skatt:	380	<u>Skatt (23%):</u>	23
		<u>Overskudd etter skatt:</u>	77

Leveranse
←
Betaling (800)
←

I tabell 1 er det konsoliderte konsernregnskapet for Konsern AS satt opp. Konsernet har en fortjenestemargin på 50 prosent før skatt, men internprisingen er slik at det meste av fortjenesten tilfaller hovedkontoret i land A hvor skatten er lav, ikke land B hvor salget faktisk finner sted. Beskatning kan ikke foretas før et produkt eller en tjeneste er solgt og en inntekt er oppstått, og

dermed er det salget som er den utløsende faktoren for beskatning. Den gjennomsnittlige skattesatsen på konsernets overskudd blir 8,6 prosent, selv om fortjenesten skapes av at alt selges i land B hvor skatteprosenten er 23 prosent. Når hovedkontoret på denne måten er lokalisert i et annet land enn der produktene selges, og vertslandet har lav skattesats, sparer konsernet vesentlig skatt ved å beregne en høy fortjenestemargin i internprisen på salget fra hovedkontoret til datterselskapet.

Tabell 1

Konsolidert regnskap Konsern AS	
Inntekter:	1000
Utgifter (100+400)	500
Overskudd før skatt	500
Skatt (20+23)	43
Overskudd etter skatt	457
Memo:	
Fortjenestemargin:	50,0 %
Gjennomsnittlig skatteprosent:	8,6 %

«Publish What You Pay Norge» (PWYP Norge) har foreslått en endring i nasjonale skatteregler som vil kunne rette opp skjevheter som de vist i eksemplet. Mekanismen baserer seg på allerede omforente prinsipper for skatt mellom stater og informasjon som er lett tilgjengelig fra selskaper. Mekanismen kalles «omvendt kreditfradrag».¹² Dette er et system et land som Norge skal kunne innføre på egenhånd, og det skal ikke være i strid med eksisterende skatteavtaler, eller skape konflikter ved å redusere andre lands skattegrunnlag. Systemet er kun ment å rette opp asymmetri mellom inntekter som oppstår i et land og de fradragene som gis mot de tilsvarende inntektene.

Prinsippet med omvendt kreditfradrag (som innebærer et skattetillegg som følge av redusert fradragrett), er enkelt. Hvis vi fortsatt bruker eksemplet over, så kan det i land B innføres en bestemmelse som sier at satsen som skal brukes for fradrag i skatteligningen på fortjenestedelen av de interne betalingene til hovedkontoret i land A, settes lik den satsen fortjenesten beskattes med i land A. I eksemplet er fortjenestemarginen 50 prosent, noe som betyr at 400 av den interne betalingen fra datterselskapet i land B til hovedkontoret i land A, er fortjeneste. Ved skatteligningen i land B beregnes det derfor et fradrag for denne utgiften ved å bruke satsen 5 prosent, ikke 23 prosent, fordi det er 5 prosent som brukes når fortjenesten beskattes i land A.

Tabell 2

	Hovedkontor Land A	Datterselskap Land B	Konsern
Eksterne inntekter		1000	1000
Interne inntekter	800		
Eksterne utgifter	400	100	500
Interne utgifter		800	
Skattbart overskudd	400	100	500
Skatt	20	23	43
"Omvendt kreditfradag"		72	
Sum skatt	20	95	115
Effektiv skatteprosent	5,0 %	95,0 %	23,0 %
Memo:			
Skattesats	5 %	23 %	
Overskuddsmargin			50,0 %

I tabell 2 illustreres effekten av å innføre en slik skatteregel i land B. I tabellen er skatt beregnet på vanlig måte i henholdsvis land A og B, men så kommer det et tillegg i land B, omvendt kreditfradrag. Betegnelsen omvendt kreditfradrag er inspirert av, og parallell til, ordningen de fleste land har for å unngå at selskaper blir dobbeltbeskattet: Skatt betalt i et annet land på en gitt inntekt, kommer som et kreditfradrag ved skatteligningen i hovedkontorlandet. Omvendt kreditfradrag betyr at det i datterselskapsland ilignes en ekstraskatt på fortjenestedelen av interne betalinger, fordi inntektene i hovedkontorlandet beskattes med lavere sats enn den som brukes i datterselskapslandet når internutgifter trekkes fra.

Som vist i tabell 2 fører det omvendte kreditfradaget her til at den effektive skattesatsen i land B blir høy, 95 prosent av bokført fortjeneste. Dette kan se prohibitivt ut, men gjenspeiler at det meste av fortjenesten fra salget i land B er bokført i land A hvor skattesatsen er lav. Konsernets samlede fortjeneste etter skatt fra virksomheten i land B, er langt høyere enn det som fremkommer av regnskapet til datterselskapet der. Etter en innføring av omvendt kreditfradrag, vil Konsern AS ikke lenger har skattemessige motiv til å overføre det meste av overskuddet til selskapet i land A, noe som kan gjøre at mer av overskuddet blir værende i land B. Skatteprosenten i land B vil da bli seende mer normal ut.

Etter korreksjonen med omvendt kreditfradrag, blir konsernets samlede skattesats 23 prosent, det samme som den formelle skattesatsen i land B. Det blir slik i dette eksempelet fordi konsernet kun har salg i land B. Hadde det vært salg i flere land med forskjellige skattesatser, ville bruken av omvendt kreditfradrag i land B normalt resultert i en annen effektiv skattesats enn 23 prosent for konsernet samlet.

Beskatningen i hovedkontorlandet påvirkes ikke av et omvendt kreditfradrag i land B. I og med at det omvendte kreditfradaget er knyttet til forskjellen i skattesats mellom land A og B, vil det bli

lavere hvis skattesatsen i land A heves. Økes skattesatsen til samme nivå eller høyere enn i land B, blir det i land B ikke noe skattetillegg i form av omvendt kreditfradrag. Denne mekanismen gjør at systemet ikke kan hevdes å redusere skattefundamentet for land A.

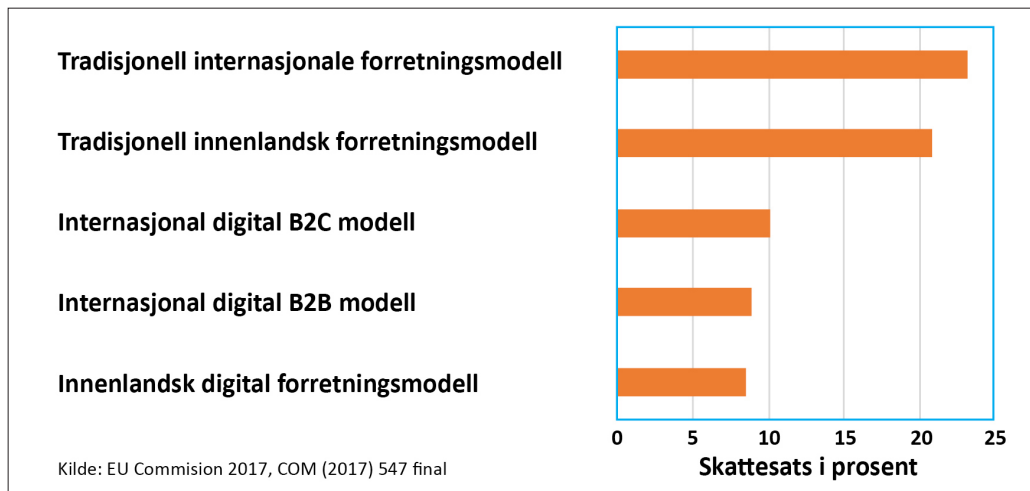
Eksemplet over er enkelt for å få frem hvordan et system med omvendte kreditfradrag kunne fungert. Konsernet i eksemplet har bare salg og datterselskap i ett land, det er ingen gjennomstrømningselskaper mellom datterselskapet i land B og hovedkontoret i land A, eller strukturer med flere underselskaper som datterselskaper kjøper produkter og tjenester fra. Systemet vil imidlertid kunne fungere også når selskapsstrukturen er mer komplisert. Skattemyndighetene i land som innfører omvendt kreditfradrag trenger informasjon om konsernets effektive skattesats og fortjenestemargin. Dette er informasjon som er tilgjengelig. Det vil heller ikke bli noen konflikter dersom flere land innfører omvendt kreditfradrag, fordi ordningen er knyttet til transaksjonene mellom konsernet og hvert enkelt land.

Det er ikke kjent at noe land har innført et system med omvendt kreditfradrag. Skulle Norge gjøre det, ville det derfor kunne vekke noe oppsikt. Det vil trolig heller ikke være praktisk hensiktsmessig å gjennomføre et slik system for alle selskaper som har transaksjoner med nærstående selskaper i utlandet. Transaksjonene bør trolig være av en viss størrelse, og skattesatsen i landene hvor fortjeneste legges igjen, bør være vesentlig lavere enn i Norge. Noen praktiske grensetilfeller kan derfor oppstå.

Beskatning av omsetningen og felles beregning av skattbart overskudd

Med dagens teknologi er det mye enklere enn før å ha stort salg i et land uten å være fysisk representert der. «Utsalgsstedene» er i økende grad nettsider og ikke fysiske butikker, samtidig som markedsføringen av produkter og tjenester i økende grad foregår via nettet. Flere produkter endres også fra å være fysiske gjenstander, til å bli digitale som kan leveres umiddelbart ved kjøp på nettet. Det gjelder for eksempel musikk, filmer og bøker, og det gjelder programvare som man tidligere måtte kjøpe i form av CD-er eller DVD-er. Denne utviklingen gjør at skattelovens prinsipp om fysisk tilstedeværelse for å underlegges et lands selskapsbeskatning fremstår som foreldet. Jo mer digitaliserte bedrifters salgsvirksomhet blir, jo større risiko er det for at skattefundamentet undergraves.

Ifølge EU-kommisjonen er den effektive skattesatsen til bedrifter med digitale forretningsmodeller under det halve av hva den er for tradisjonelle foretak, se figur 2.¹³ Derfor er beskatning av et selskaps omsetning i et land, som alternativ til overskudds-beskatning, blitt et tema internasjonalt. Det vil da komme som en sats på salget (tilsvarende kildeskatt), i tillegg til merverdiavgiften. Finansminister Siv Jensen nevner dette i kronikken i Aftenposten 29. desember 2017.¹⁴ Frankrike har foreslått dette for teknologiselskaper, og fått støtte fra 10 andre EU-land, inklusive store land som Tyskland, Italia og Spania.¹⁵ Det franske forslaget er kommet parallelt med at EU-kommisjonen har relansert et forslag om en overnasjonal fordelingsmekanisme i EU av multinasjonale selskapers skattbare overskudd.¹⁶ Dette vil imidlertid bare gjelde selskapenes skattbare overskudd innenfor EU, og vil ikke løse problemene rundt fordeling av fortjeneste innenfor og utenfor EU.

Figur 2: Effektiv gjennomsnittlig skattesats i EU28

En beskatning på omsetningen er i prinsippet noe enkeltland vil kunne iverksette på egenhånd, på tilsvarende måte som merverdiavgift og andre forbrukeravgifter. Man kunne tenkt seg en slik avgift på omsetningen, når salget fra et selskap uten representasjon i Norge oversteg et visst nivå. For salg som er momspliktig, ville skattemyndighetene hatt oversikt over hva omsetningen i Norge var, og ville kunne bruke momsgrunnlaget som basis for avgiften. Når salget ikke er momspliktig i Norge, fordi det for eksempel er bøker, eller fordi enkeltkjøpene er under moms- og tollgrensen på 350 kroner, må det hentes inn omsetningstall fra selskapene. Det gjør at det vil være mer komplisert å anvende en slik avgift overfor for eksempel Amazon, som trolig har et betydelig salg av bøker i Norge, uten å ha representasjon her i landet. De store internasjonale konsernene har vært motvillige til frivillig å oppgi omsetningen fordelt på land.

En ensidig innføring av skatt på bruttoomsetningen til utenlandske selskaper uten representasjon i Norge, ville imidlertid kunne komme i konflikt med EØS-avtalens ikke-diskrimineringsprinsipp. Man kunne muligens komme rundt det dersom slike digitale leverandører kunne valgt å levere inn selvangivelse med inntekter og utgifter knyttet til salget i Norge. Men det vil klart være enklere for et land som Norge å innføre en slik bruttoskatt dersom det ble en akseptert ordning i EU.

Som nevnt foran har EU-kommisjonen lansert et forslag til sentral beregning og fordeling av skattbare overskudd til konserner som opererer i flere land. Forslaget kom først i 2011, men ble relansert høsten 2016, og går under betegnelsen Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).¹⁷ Kort oppsummert går forslaget ut på at det etableres en ordning hvor skattbart overskudd fra et konserns virksomhet i EU totalt beregnes sentralt på EU-nivå, i henhold til felles regler. Deretter fordeles det skattbare overskuddet på de enkelte EU-land etter visse nøkler, for eksempel ut fra omsetningen i landene. Skattemyndighetene i de enkelte land iligner deretter skatt på de tildelte overskuddene med utgangspunkt i nasjonale skattesatser. Britene har vært motstander av en slik ordning, men er som kjent (trolig) på vei ut av EU. Men også andre har vært imot en felles beregning og fordeling av skattegrunnlag som foreslått av Kommisjonen, blant annet Irland.

Det er uklart hva som kommer ut av de ulike initiativene i EU. Overnasjonalitet, som man kan få til i EU, ville vært en fordel for å bekjempe skatteomgåelse og få etablert skattesystemer som er

tilpasset digitale forretningsmodeller. I en utredning laget i regi av flere norske frivillige organisasjoner anbefaler skattejurist Gregar Berg-Rolness at Norge slutter seg til et eventuelt vedtak i EU om CCCTB.¹⁸ Det er uklart om og hvordan et ikke-medlem som Norge vil kunne slutte seg til et eventuelt CCCTB. Det er også uklart hvor effektivt et slikt system i EU for beregning og fordeling av skattbare overskudd vil bli, da skattegrunnlaget fortsatt vil kunne flyttes til land utenfor EU. Det franske forslaget om kildeskatt på omsetningen vil være vanskeligere å omgå.

Spesials katt på overflyttet overskudd

I 2015 ble det i Storbritannia vedtatt en ordning med skattlegging av overskudd som blir omdirigert til null- eller lavskattelend («Diverted Profit Tax», eller DPT). I tilfeller hvor det er snakk om overskuddsflytting via internpriser, er DPT-ordningen helt parallell til systemet med omvendt kreditfradrag skissert foran.¹⁹ Men DPT i Storbritannia omfatter flere typer konstruksjoner for flytting av overskudd. Revisjonsfirmaet PWC knytter DPT til fire typer konstruksjoner for overskuddsflytting:^{20 21}

1. Ikke-britiske selskaper som selger varer eller tjenester til britiske kunder utover et visst beløp, selv om det kun skjer via internett
2. Ikke-britiske selskaper som har en viss representasjon i Storbritannia med begrensede funksjoner som for eksempel markedsføring, salg og hovedkontoroppgaver
3. Ikke-britiske selskaper med fullverdig etablering i Storbritannia
4. Britiske selskaper med operasjoner i utlandet.

Skattesatsen på beregnet overflyttet overskudd er 25 prosent, høyere enn normal selskapsskattesats i Storbritannia, og DPT er ikke kategorisert som normal inntektsskatt som ut fra Storbritannias skatteavtaler med andre land, vil kunne trekkes fra ved skatteligningen i andre land. I DPT er det derfor et incentiv for internasjonale konsern til å gå over til konstruksjoner hvor overskudd ikke blir flyttet ut av Storbritannia, men regnskapsføres og beskattes der på ordinær måte.

Ifølge den britiske loven om skatt på overflyttet overskudd har selskaper selv plikt til å melde fra til britiske skattemyndigheter dersom det er muligheter for at de kvalifiserer til å skulle betale slik skatt. Skattemyndigheten vil så klargjøre om det er tilfellet. Dersom et selskap som kvalifiserer til å betale DPT ikke har meldt fra innen en viss frist, ilegges det tilleggsskatt.

Et DPT-system i Norge ville, i tillegg til å fange opp internasjonale datterselskaper i Norge som flytter overskudd til utlandet via høye konserninterne priser, også fanget opp selskaper med betydelig virksomhet i Norge, men hvor kunders betalinger går direkte til et selskap i utlandet. Dette gjelder for eksempel for Google. Selskapet har en liten representasjon i Norge, men norske kunder som kjøper annonser på Google, betaler direkte til konsernets datterselskap i Irland. Det er anslått at Google i 2016 solgte annonser i Norge for 2,5 milliarder kroner, mens Googles norske selskap kun hadde en omsetning på 122 millioner kroner.²² Tilsvarende ordning har Apple. Produkter bestilles i Apples internetbutikk, leveres fra utlandet og betalingen går til Apple i Irland, ikke til Apples selskap i Norge. Ifølge anslag NRK fikk utarbeidet i 2013, antas Apples omsetning i Norge i 2012 å ha vært på 3 milliarder kroner, mens Apples norskregistrerte selskap (Apple AB), det året kun hadde en omsetning på 74 millioner kroner.²³

Det britiske DPT-systemet er komplisert og relativt nytt, men bidro første budsjettår (2016/17) til økte skatteinntekter på ca. 280 millioner pund. Omtrent halvparten av provenyet kom fra DPT-skatt, mens den andre halvparten skyldtes høyere normal selskapsskatt fordi selskaper på grunn av DPT, endret adferd ved å redusere utflytting av skattbare overskudd.²⁴

Australia har også innført et system for beskatning av omdirigert overskudd, lignende det britiske.¹⁴ Ordningen ble innført i juli 2017. I Australia er imidlertid DPT-skatten en del av anti-omgåelsesreglene, og med en skattesats på 40 prosent er den mer å anse som en straffeskatt enn tilfellet er i Storbritannia.²⁶

DPT-lovgivningen er komplisert, og det oppstår grensetilfeller som fort kan utløse lange og kompliserte tvister. Det kan også være uheldig dersom hvert land innfører sin variant av et komplisert system. For den enkelte bedrift som skal forhold seg til flere sett av kompliserte skatteregler i ulike land, kan dette bli kostbart. På den annen side vil det stimulere selskapene til å fordele skattbare overskudd mer etter hvilke land de er opptjent i.

Andre tiltak fra enkeltland

I India ble det i 2016 innført en skattenivåutjevningsavgift på betalinger for digital annonsering hos utenlandske digitale selskaper, når salget ikke foregår via et datterselskap i India. Avgiften er på 6 prosent, og det er de som betaler for annonseringer på slike utenlandske digitale plattformer som holder tilbake 6 prosent av betalingen for å betale avgiften til skattemyndighetene. Den indiske avgiften er skreddersydd for én type digitale tjenester, og det er ingen skatteavtaler som gjør at utjevningsavgiften kommer som et kreditfradrag for å unngå dobbeltbeskatning, når digitale selskaper lignes i sine hjemland. En slik skatt for et EØS-land ville trolig være i strid med EØS-retten.

Israelske skattemyndigheter kom i 2016 med et rundskriv om beskatning av selskaper med stor virksomhet i landet uten å være lokalisert der. Ifølge rundskrivet skal slike selskaper skatte av overskudd fra virksomheten i Israel dersom selskapet ikke er lokalisert i et land Israel har avtaler med.

Forbud mot skatteomgåelse og forlik med enkelt-selskaper

I flere land har skattemyndighetene aksjonert mot selskaper som Google, Amazon og Apple, fordi inntektene fra salget i landene flyttes til lavskattelend som Irland. Flere land har lovbestemmelser som forbyr skatteomgåelser.²⁷ Det gjelder blant annet Italia, hvor myndighetene i 2017 etter lengre tid inngikk et forlik med Google, hvor selskapet må etterbetale 306 millioner euro i skatt. Etterbetalingen gjaldt etter at selskapet i en årrekke har flyttet overskuddet til Irland. I Italia er Googles overskuddsflytting gjort på samme måte som ellers i Europa, inklusive i Norge, ved at kunder betaler for tjenester levert av selskapet, til et datterselskap i Irland. Forliket i Italia innebar også at Google fremover skal betale mer italiensk skatt på overskudd fra virksomheten i landet. Italienske myndigheter inngikk et tilsvarende forlik med Apple i 2015. I både Spania og Frankrike har også skattemyndighetene aksjonert mot Google, men uten noen løsning så langt.²⁸ Franske skattemyndigheter inngikk imidlertid i februar 2018 en avtale med Amazon, hvor skatt for tidligere

års overskudd på salget i Frankrike skal etterbetales, og mer skatt skal betales fremover. Amazon hadde kanalisert inntektene til et datterselskap i Luxembourg hvor det nesten ikke betalte selskapskatt. Selskapet skal etterbetale skatt for omlag 200 millioner euro.²⁹

Britiske skattemyndigheter var først ute med å få til et skatteforlik med Google. Det skjedde i 2016, og selskapet måtte etterbetale 130 millioner pund i skatt, og skal fremover betale skatt på overskudd opptjent på aktiviteten i Storbritannia. Forliket med britiske myndigheter gjaldt etterbetaling av skatt for en periode på flere år tilbake i tid.³⁰ Ifølge Financial Times er Storbritannia Googles største marked utenfor USA, og selskapet hadde i 2013 en omsetning i landet på 5,3 milliarder britiske pund, men betalte i utgangspunktet kun 20,5 millioner pund i skatt.

I norsk skatteforvaltning er det ikke åpning for at skattemyndighetene kan inngå forlik med skatteyttere på tilsvarende måte som er gjort i Storbritannia, Italia og Frankrike. Når en skattetvist er brakt inn for domstolen, kan det imidlertid inngås et rettsforlik, men da bare når det gjelder hva som skulle ha vært betalt av skatt tilbake i tid, ikke på hva som skal betales fremover. Men et rettsforlik vil ofte også få presedens for hva som skal betales av skatt fremover.

I Norge er det ikke noe lovfestet forbud mot skatteomgåelser, men det ble foreslått innført i NOU 2016: 5 «Omgåelsesregler i skatteretten». Ifølge Finansdepartementet tar regjeringen sikte på å fremme en proposisjon til Stortinget i løpet av 2018.³¹ Hvis et slikt forbud blir vedtatt, vil håndhevelsen måtte baseres på skjønn, og mange saker må i starten påregnes å ville havne i retten for å utvikle prejudikat knyttet til forbudet.

Avsluttende merknader

Foran er det presentert noen tiltak det kan være mulig for enkeltland som Norge å ta i bruk for å hindre/begrense overskuddsflytting. I tillegg er forslag som nå drøftes i EU, kort presentert. I tabell 3 under gis en stikkordsmessig oversikt over tiltakene som er gjennomgått foran, med kort angivelse av fordeler og ulemper.

Noen av tiltakene som er gjennomgått kan være overlappende. Det gjelder for eksempel forslaget om omvendt kreditfradrag og kildeskatt, og i noen grad et system som det britiske DPT. Det er foran ikke på noen måte presentert fiks ferdige forslag, men skisser til mulige ordninger. En ordning med omvendt kreditfradrag ville fanget opp de fleste kanalene konserner har til å flytte inntekter fra et datterselskap i Norge til selskap i lavskatteland, men ikke overskuddsflytting ved at kunder gjennom digitale «butikker» får leveranser fra utlandet og betaler direkte til selskaper i lavskatteland. Ordninger som den britiske DPT, avgift på digitale selskapers omsetning i Norge eller lignende kunne være tiltak for å fange inn slike omgåelser.

Det synes å være behov for å styrke innsatsen for å utvikle en samlet strategi for hva som kan gjøres på nasjonalt plan for å hindre/begrense overskuddsflytting, parallelt med at Norge fortsetter å være aktiv i internasjonale fora som jobber med slike spørsmål. Norge er ikke medlems av EU, og EØS-avtalen omfatter ikke skatt, noe som betyr at Norge ikke har noen kanaler til å påvirke diskusjonene i EU om beskatning av internasjonale selskaper. Det er også uklart om og på hvilken måte Norge som et ikke-medlem ville kunne knytte seg til eventuelle EU-ordninger.

Tabell 3: Oversikt over mulige tiltak

Tiltak	Fordeler	Ulemper/risiko
Kildeskatt på royalties og leie	Kjent skattetype som brukes av flere andre land	Ikke adgang til slik kildeskatt i eksisterende skatteavtaler Norge har. Skatteavtaler blir trolig enklere å endre. Mulig problemer med EØS-retten.
Begrense fradragsretten for royalty- og leiebetalinger mellom nærstående selskaper	Utvidelse av en ordning som er etablert for renteutgifter. Ikke problemer med skatteavtaler og EØS-forpliktelser. Delvis gjennomført av Tyskland.	Kan i noen tilfeller gi urimelig utslag for forretningsmessig fornuftig arbeidsdeling mellom nærstående selskaper.
Omvendt kreditfradrag	Gir symmetri. Vil gjelde for alle typer betalinger mellom selskaper i et konsern, eventuelt nærstående selskaper. Strider ikke mot EØS-forpliktelser, undergraver ikke andre lands skattefundament.	Har ikke vært prøvd i noe land før. Bør sette noen praktiske grenser for når ordningen skal tas i bruk. Kan gi grensetilfeller som virker urimelig. Kan gi nedbygging av fysisk tilstedeværelse i Norge og mer overgang til digitale salgskanaler.
Spesials katt på overflyttet overskudd (DPT)	Fanger opp også overskudd fra selskaper som kun selger via digitale kanaler og ikke fra fysiske etableringer. Gjennomført i to vestlige land.	Komplisert system, og kort erfaringstid. Kan gi dobbeltbeskatning, ikke hensyntatt i skatteavtaler.
Utjevningsavgift på spesifikke digitale tjenester fra utlandet	Enkelt system for å kompensere for at utenlandske digitale leverandører ikke skatter av fortjenesten på virksomheten i landet.	Bli lett dobbeltbeskatning, ikke hensyntatt i noen skatteavtaler. Ikke fradrag for utgifter. Trolig i strid med EØS-forpliktelser.
Forbud mot skatteomgåelse	Ha en klar hjemmel som kan brukes ved alvorlige tilfeller.	Komplisert å håndheve, må baseres på skjønn, rettspraksis må utvikles.
En EU-ordning med felles beregning og fordeling av skattbart overskudd	Vil langt på vei bygge på eksisterende nasjonale skattesystemer	Kan gi utflytting til land utenom EU. Norge er ikke med i EU, og har ingen innflytelse, selv om vi skulle få lov til å slutte oss til.
EU-ordning med avgift på leveranser fra digitale selskaper	Vil i tilfelle bli felles EU-ordning, og dermed lov innen EU-retten. Ikke fradrag for selskapenes utgifter.	Norge er ikke med i EU, og har derfor ingen innflytelse, selv om vi skulle få lov til å slutte oss til.

Notatet er skrevet av Steinar Juel og Lars Peder Nordbakken.

Civita er en liberal tankesmie som gjennom sitt arbeid skal bidra til økt kunnskap og oppslutning om liberale verdier, institusjoner og løsninger, og fremme en samfunnsutvikling basert på respekt for individets frihet og personlige ansvar. Civita er uavhengig av politiske partier, interesseorganisasjoner og offentlige myndigheter. Den enkelte publikasjons forfatter(e) står for alle utredninger, konklusjoner og anbefalinger, og disse analysene deles ikke nødvendigvis av andre ansatte, ledelse, styre eller bidragsytere. Skulle feil eller mangler oppdages, ville vi sette stor pris på tilbakemelding, slik at vi kan rette opp eller justere.

Ta kontakt med forfatteren på steinar@civita.no eller civita@civita.no.

Noter

- 1 En kort oversikt over nylige gjennomførte tiltak og planer fremover finnes i Prop 1. LS (2017-18) «Skatter, avgifter og toll i 2018», kapittel 27.
- 2 PWC, *“Unequal taxation in a digital world – a challenge for the Nordic media industry”*. May 2017.
- 3 Informasjonen om Starbucks er i hovedsak hentet fra Financial Times og MoneyWeek. Det vises spesielt til følgende kilder: <https://www.ft.com/content/a56d09b4-7672-11e5-933d-efcdc3c11c89>, <https://www.ft.com/content/5222fd14-3d3b-11e6-9f2c-36b487ebd80a>, samt <https://www.youtube.com/watch?v=Th4fxMFRIt0>
- 4 Se Zucman, Gabriel: *“How Corporations and the Wealthy Avoid Taxes (and How to Stop Them)”*, New York Times 10. November 2017
- 5 NOU 2014:13
- 6 Se NOU 2014:13, kapittel 7.3.
- 7 Se Prop 1. LS (2017-18) «Skatter, avgifter og toll i 2018», kapittel 27
- 8 Se NOU 2014:13, Tabell 7.1
- 9 Directive 2003/49/EC
- 10 Se: <http://www.skatteetaten.no/upload/skjemaer/2014/rf-1317b.pdf>
- 11 Alstadsæter, Annette: «Tre triks mot skattetriksing». Artikkel i Dagens Næringsliv 20. februar 2018.
- 12 “Hvordan fjerne skatteeffekten av skatteparadis? Beskatning over landegrensene og omvendt kreditfradrag.” Publish What You Pay Norway, oktober 2017. <http://www.publishwhatyoupay.no/sites/all/files/Les%20rapporten%20på%20norsk.pdf>
- 13 European Commission: *“A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market”*, COM(2017) 547 final. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Brussels 21.9.2017
- 14 Jensen, Siv: *“Skattelegging av multinasjonale selskaper – sover vi i timen?”* Aftenposten 29. desember 2017
- 15 The Guardian: *“EU to find ways to make Google, Facebook and Amazon pay more tax”*. 21.09.2017.
- 16 EU Legislation in Progress Briefing: *“Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)”*. European Parliament, 21. September 2017.
- 17 EU Commission: *“Proposal for a Council Directive on common corporate tax base”*. COM(2016)685 Final.
- 18 Berg-Rolness, Gregar: *«Enhetlig skattelegging av multinasjonale foretak»*, Oslo desember 2017. Utgitt i samarbeid med Tax Justice Network, KFUK-KFUM Global, Changemaker og Kirkens Nødhjelp.
- 19 I den britiske loven om *Diverted Profit Tax* kalles det *“effective tax mismatch”* når internutgifter i et land gir større fradrag i skatten enn det fortjeneste beskattes i landet hvor fortjenesten ender opp. Se blant annet: <https://www.taxjournal.com/articles/20-questions-diverted-profits-tax-24092015>
- 20 PWC Channel Islands: *The UK Diverted Profits Tax*. Guernsey Press Accountancy Review March 2016.
- 21 Se HM Revenue & Customs: *“Diverted Profit Tax: Guidance”*. 30 November 2015.
- 22 <https://www.dn.no/etterBors/2017/07/25/2053/Teknologi/anslatte-google-inntekter-i-norge-25-milliarder-google-norways-skatteregning-29-millioner>
- 23 <https://www.nrk.no/norge/apple-betaler-smuler-i-skatt-1.10888973> og https://www.regnskapstall.no/regnskapstall-for-apple-ab-100227877S2?utm_source=www.1881.no&utm_medium=Teaser&utm_content=Accounting&utm_campaign=Finance%20Teaser
- 24 HM Revenue & Customs: *“Transfer pricing and diverted profit tax statistics 2016/17”*.
- 25 Deloitte Australia, Tax Insights: *Diverted Profit Tax, how does it affect you?* 13th February 2017.

- ²⁶ PWC, "Unequal taxation in a digital world – a challenge for the Nordic media industry". May 2017.
- ²⁷ NOU 2016:5: "Omgåelsesregler i skatteretting. Lovfesting av generell omgåelsesregel i skatteretting."
- ²⁸ <https://www.ft.com/content/4adb933e-30d0-11e7-9555-23ef563ecf9a>
- ²⁹ <https://www.ft.com/content/8237140e-0a67-11e8-8eb7-42f857ea9f09>
- ³⁰ <https://www.ft.com/content/d50ad5f4-c125-11e5-9fdb-87b8d15baec2>
- ³¹ Se Prop 1. LS (2017-18) «Skatter, avgifter og toll i 2018», kapittel 27.