

De endelige BEPS-tiltakene er klare



Mandag denne uken ble de endelige anbefalingene og endringsforslagene i BEPS-prosjektet presentert, og Deloitte er av den oppfatning at tiltakene vil medføre betydelige endringer i nasjonale og internasjonale skatteregler.

Noen endringer innføres umiddelbart, mens andre krever endring i nasjonal lovgivning og skatteavtaler som forventes i løpet av kort tid. For store virksomheter vil endringene få konkrete konsekvenser i form av økt kontroll, økt dokumentasjonsbyrde og risiko for økt skatt, herunder risiko for dobbeltbeskatning. Store virksomheter bør umiddelbart kartlegge hvilken betydning BEPS-tiltakene kan få for deres strukturer og rutiner.

Arbeidet med BEPS er utført av representanter fra myndighetene i de 44 deltakerlandene, som totalt representerer over 90% av verdensøkonomien. Det er enighet om innholdet i rapportene fra deltakerlandenes side, og det er derfor grunn til å vente at også villigheten til å implementere forslagene er stor.

Deloitte har lest de detaljerte rapportene med stor interesse. Nedenfor følger en kort oppsummering av hovedpunktene i de nærmere 2000 sidene med rapporter fra OECD.

1 Regelendringer med umiddelbar effekt

Visse deler av BEPS-tiltakene – spesielt de tiltakene som retter seg mot internprising av immaterielle eiendeler, konserninterne tjenester og lignende – vil implementeres i OECDs internprisingsretningslinjer. Disse endringene vil som følger av skatteloven § 13-1 (4) få umiddelbar virkning i norsk rett.

1.1 Endringer i retningslinjene for internprising – Action 8, 9 og 10

Under action-punktene 8, 9 og 10 fortsetter OECD arbeidet med å endre OECDs retningslinjer ved å fremme krav til at interne transaksjoner prises mer i tråd med transaksjonens reelle verdi og underliggende substans. Kjernen i arbeidet fokuserer på å endre rammeverket for å identifisere kontrollerte transaksjoner, inkludert ytterligere veiledning på mer spesifikke områder innenfor dette rammeverket som immaterielle eiendeler, risiko og kapital.

1.1.1 Rammeverket – anvendelse av armlengdeprinsippet

Anvendelse av armlengdeprinsippet er basert på en sammenligning av vilkårene i en kontrollert transaksjon med vilkårene som ville vært gjeldende mellom uavhengige parter i en sammenlignbar situasjon. Dette fordrer en totrinns

analyse hvor man først identifiserer de kontrollerte transaksjonene og deretter sammenligner disse med sammenlignbare uavhengige transaksjoner.

Den nye veiledningen fokuserer på første trinn, og klargjør hvordan de eksisterende fem sammenlignbarhetsfaktorene skal brukes til å nøyaktig identifisere og avgrense de kontrollerte transaksjonene mellom nærstående selskaper. I tillegg utvider OECD veiledningen om risiko betydelig, inkludert en ny formell prosess med seks steg for å korrekt analysere risiko i kontrollerte transaksjoner.

En nøkkelendring er den klare anerkjennelse av at partenes faktiske handlinger skal gå foran formelle strukturer (hvis det er avvik). En tilknyttet endring er at man også generelt skal se hen til transaksjonspartenes realistiske handlingsalternativer. OECD har utvidet veiledningen rundt tilsidesettelse og endring av vilkår i transaksjonen. Dette åpner for at transaksjoner kan bli tilsidesatt og eventuelt erstattet med et realistisk handlingsalternativ - som følge av en vurdering av om transaksjonen som helhet avviker fra hva som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter som opptrer kommersielt fornuftig under sammenlignbare omstendigheter.

1.1.2 Immaterielle eiendeler

OECD har byttet ut hele kapittelet om immaterielle eiendeler i 2010-utgaven av internprisingsretningslinjene. Den nye veiledningen gir nå en definisjon av «*immateriell eiendel*» for internprisingsformål, og nærmere veiledning om hvilke eiendeler som omfattes. Videre gir retningslinjene anvisning på en prosess med seks steg for å analysere transaksjoner med immaterielle eiendeler. Fremgangsmåten er i tråd med det øvrige rammeverket. Nøkkelutfordringene ved prising av immaterielle eiendeler er blant annet å:

1. identifisere de faktiske disposisjoner gjort av de relevante partene,
2. identifisere partene som utøver funksjonene, bruker eiendeler og kontrollerer risikoene i tilknytning til utvikling, forbedring, vedlikehold og utnyttelse av den immaterielle eiendelen, og
3. håndtere situasjoner hvor den faktiske avkastningen fra de immaterielle eiendelene er annerledes enn forventet

Det er videre gitt veiledning på hvordan man priser transaksjoner med ulike immaterielle eiendeler når disse har blitt nøyaktig identifisert, herunder også spesifikk veiledning på sammenlignbarhetsfaktorer, verdsettelsesmetoder og immaterielle eiendeler hvor verdsettelsen er høyst usikker på transaksjonstidspunktet (inkludert «hard to value intangibles»). Til sist er det lagt ved 29 eksempler for å illustrere de ulike delene av veiledningen.

1.1.3 Konserninterne tjenester

OECD har erstattet kapittelet i 2010-utgaven av retningslinjene om konserninterne tjenester. Den største endringen er innføringen av et nytt regime for konserninterne tjenester som representerer lav verdiskapning. Dette er et forenklet regime som tillater skattytere å benytte kost pluss 5 % på slike tjenester og kun dokumentere nytteverdien av disse tjenestene på en kortfattet måte. Det er også et alternativ for landene å implementere en terskel for når dette regimet kan benyttes og en anmodning om kun å trekke eventuell kildeskatt av påslaget. I tillegg er det nærmere presisert hva som skal regnes som aksjonæraktiviteter og duplisering av tjenester.

1.1.4 Kostnadsbidragsordninger

OECD har erstattet 2010-retningslinjenes kapittel om kostnadsbidragsordninger. De oppdaterte retningslinjene gir et rammeverk for å analysere kostnadsbidragsordninger, som er i overensstemmelse med det nye rammeverket beskrevet ovenfor, retningslinjene for immaterielle eiendeler og den nye veiledningen for konserninterne tjenester. Det er også gitt ytterligere veiledning om hvordan man verdsetter bidragene til deltakere i en kostnadsbidragsordning, der man nå i noen tilfeller ikke kan verdsette til kost. Også her er det lagt ved eksempler for å illustrere prinsippene.

1.1.5 Varetransaksjoner

De nye retningslinjene bekrefter at oppgitte priser kan brukes under CUP-metoden (comparable uncontrolled price) og gir veiledning om hvilken prisdato som skal legges til grunn. OECD har meddelt at de vil fortsette arbeidet på dette området for å spre kunnskap, mønsterpraksis og verktøy som utviklingsland kan benytte for å prise varetransaksjoner.

1.1.6 Transactional Profit Split Method

OECDs endelige rapport inneholder kun en definisjon og et mandat for videre arbeid for å utvikle retningslinjene når det gjelder bruk av denne prisingsmetoden, slik det følger av tidligere utgitte diskusjonsnotat. Spesielle fokusområder er integrerte forretningsoperasjoner, unike og verdifulle bidrag samt synergieffekter. OECD skal utgi et diskusjonsnotat i 2016 med endelig veiledning ventet i første halvår av 2017.

1.1.7 Betydning for skattytere

Norge implementerer OECDs internprisingsretningslinjer gjennom skatteloven § 13-1 (4), og disse endringene vil dermed få øyeblikkelig virkning fra det tidspunktet retningslinjene vedtas formelt. I andre land kan det være at endringene må vedtas formelt gjennom lovgivning, som vil medføre en tregere implementering. Skattytere bør sette seg inn i endringene, og særlig bør det undersøkes om de nye reglene for identifikasjon medfører at nye transaksjoner må prises. Sammen med de tilknyttede dokumentasjonsendringene under action-punkt13 vil dette medføre økt etterlevelseshets- og dokumentasjonsbyrde for mange skattyterne.

2 Anbefalte endringer i nasjonale regelverk

En del av tiltakene vil kreve endring av nasjonalt regelverk i deltakerlandene. Vi gjør her nærmere rede for hvilke lovendringer som er foreslått, og hvordan dagens norske regelverk står seg mot dette.

2.1 Forslag til ny utforming av rentebegrensningsregler – Action 4

Under action 4 anbefaler OECD konkret utformede rentebegrensningsregler. Det er innen visse rammer lagt opp til en betydelig av valgfrihet for det enkelte land ved utforming av nasjonale regler og man vil trolig måtte leve med til dels ulike regner fra land til land. Under er kun hovedprinsippene behandlet. Enkelte detaljer skal utredes nærmere og fremlegges i 2016.

Forslaget er basert på at rentebegrensningsreglene vil omfatte renter både til nærstående og til uavhengig tredjepart. Man legger videre til grunn et svært vidt rentebegrep som også vil omfatte elementer som garantiprovisjoner og valutagevinster/tap.

OECD tar som utgangspunkt at rentebegrensningsregelen bør være basert på en

firkantet sjablonregel og foreslår at beregning skal ta utgangspunkt i skattemessig EBITDA på lik linje med dagens norske regler. Maksimalt rentefradrag skal utgjøre mellom 10 % og 30 % av EBITDA. Satsen fastsettes ut ifra en vurdering av flere ulike faktorer og synes å tilsi at den norske satsen vil reduseres ned fra dagens nivå.

Det foreslås videre en sikkerhetsventil som innebærer at man likevel får fradrag for renter ut over hva som følger av sjablonregelen dersom selskapets beregnede andel av konsernets eksterne rentekostnader er høyere enn sjablonregelen. Beregningen vil ta utgangspunkt i eksterne rentekostnader og regnskapsmessig EBITDA i konsernregnskapet. Rentekostnadene foreslås å kunne oppjusteres med inntil 10 % for å ta høyde for unøyaktigheter. Konsernets eksterne rentekostnader dividert med konsernets EBITDA og multiplisert med det enkelte selskaps EBITDA vil sette grensen for rentefradrag i det enkelte selskap.

Andre viktige sider ved forslaget:

- Det legges opp til at ubenyttede rentefradrag kan fremføres til senere år, eventuelt også tilbakeføres til tidligere år.
- I den grad land ønsker terskelbeløp på netto rentekostnader for at reglene skal komme til anvendelse, slik Norge i dag har satt på NOK 5 mill., anbefaler OECD at terskelbeløpet skal gjelde samlet for samtlige konsernselskaper hjemmehørende i samme land.
- Det er gitt åpning for særregler for visse infrastrukturprosjekter. Særregler for bank og forsikringsvirksomhet vil bli utredet i løpet av 2016.

For norske selskapet må det forventes at OECDs anbefaling vil medføre endringer i dagens rentebegrensningsregler. Endrede regler vil innebære vesentlige skatteskjerpelser ved at renter på ekstern gjeld vil omfattes av rentebegrensningsreglene og at prosentsatsen av EBITDA trolig blir redusert. På den annen side vil sikkerhetsventilen medføre økte rentefradrag for noen selskaper.

2.2 Nøytralisering av ulik skattemessig klassifisering av hybride finansielle instrumenter og hybride enheter (selskaper mv.) – Action 2

Ulik skattemessig klassifisering av finansielle instrumenter, selskaper og andre enheter (hvorvidt enheten er et eget skattesubjekt eller ikke) i forskjellige land – hybrider – har muliggjort strukturer hvor en kostnad er fradragberettiget i et land mens den korresponderende inntekten ikke skatlegges i det annet land, eller ved at en og samme kostnad gir fradrag i begge landene uten at den korresponderende inntekten beskattes i begge land.

OECDs har foreslått skisser til regelendringer i landenes nasjonale skatteregler for å hindre en slik utnyttelse av hybride strukturer. Anbefalingene i den endelige rapporten er i all hovedsak i overensstemmelse med forslaget fra september 2014, men langt mer detaljerte.

Hovedpunktene i anbefalingene er:

- Hybride finansielle instrumenter: Det legges opp til en totrinn-modell. Utgangspunktet er at det landet hvor betalingsforpliktelsen oppstår ikke skal gi fradrag hvis inntekten ikke er skattepliktig i det landet hvor inntekten mottas. Hvis landet hvor betalingsforpliktelsen oppstår ikke implementerer anbefalingen er det lagt opp til at mottagerlandet beskatter inntekten.

Tilsvarende regel anbefales hvor hybrideffekten skyldes at et land ser på en handlingsrekke som én transaksjon – ett lån – men den andre ser på det samme som adskilte transaksjoner (forskjell på hvem som behandles som eier for skatteformål) .

For utbytte er det foreslått at dette ikke skal unntas fra beskatning hos mottager hvis det er fradragberettiget for betaler. Dette vil typisk skyldes at landet hvor selskapet som betaler er hjemmehørende ser på instrumentet som gjeld, mens mottagerlandet ser på instrumentet som egenkapital.

- Et annet tilfelle er hvor en enhet som har en betalingsforpliktelse til sitt morselskap ses på som et eget skattesubjekt i sitt land (datterselskapslandet), men som skattemessig transparent og skattemessig som en

del av morselskapet i landet hvor morselskapet er hjemmehørende. Lånet vil da ikke eksistere for skatteformål i det landet morselskapet er hjemmehørende (lån til seg selv). Det legges i dette tilfellet opp til den samme to-trinnmodellen som nevnt ovenfor i den grad det ellers ville oppstå fradrag i datterselskapsjurisdiksjonen uten at korresponderende inntekt beskattes i morselskapets jurisdiksjon.

- For tilsvarende tilfelle som punkt 2, men hvor betalingsforpliktelsen knytter seg til en tredjepart er det lagt opp til at morselskapslandet ikke skal gi fradrag dersom det ville være fradragrett både i datterselskapslandet og morselskapslandet uten noen korresponderende beskatning av (den samme) inntekt som kostnaden kan avregnes mot i begge selskapene. Alternativt, hvis morselskapslandet likevel gir fradrag, er det lagt opp til at datterselskapslandet etter egne nasjonale regler ikke skal gi fradrag.
- For det tilfellet et selskap anses som hjemmehørende i to land (uten at dette avhjelpest av en skatteavtale) er det lagt opp til at begge landene skal nekte fradrag for en kostnad i den grad kostnaden ikke avregnes mot samme inntekt i begge landene.
- For det tilfelle hvor betalingsmottager ikke ses på som skattemessig hjemmehørende i noe land og inntekten av den grunn ikke beskattes noe sted, legges det opp til at landet hvor betaler er hjemmehørende ikke skal gi fradrag. Dette er tilfellet hvor enheten («datterselskapet») er transparent / anses skattemessig som en del av et utenlandsk selskap (hovedkontoret) i «datterselskapslandet», men som et eget skattesubjekt hjemmehørende i «datterselskapslandet» etter skattereglene i «morselskapslandet» («reverse hybrid»), (Ingen alternativ regel er foreslått her.)
- «Import» av hybrideffekter til tredjeland. I den grad effektene av hybride finansielle instrumenter importeres til et tredjeland ved et ordinært viderelån fra selskap i land som behandler hybridinstrumentet som gjeld, er det lagt opp til at «importlandet» skal nekte fradrag.

Det er anbefalt at de nasjonale regelendringene skal få anvendelse for nærstående selskaper eller strukturerte arrangementer (der en «hybrid mismatch» er priset inn i vilkårene eller vilkårene indikerer at hensikten har vært å oppnå «hybrid mismatch».).

I tillegg til anbefalinger til endringer i nasjonale skatteregler som nevnt, endres artikkel 1 i OECDs modellskatteavtale slik at det der fremgår at enheter som er skattemessig transparente etter reglene i et av landene som er part i en skatteavtale skal behandles som inntekt til en person bosatt i dette landet, men bare i den utstrekning inntekten er behandlet som inntekt til en person bosatt i dette landet etter reglene i vedkommende land.

Eksempel:

To personer eier hver 50% i et selskap med begrenset ansvar satt opp i et land Norge har inngått skatteavtale med. Selskapet er ikke et eget skattesubjekt i dette landet (men regnes som eget skattesubjekt i Norge). Den ene deltageren er bosatt i dette landet, mens den andre er bosatt i et land Norge ikke har skatteavtale med. Norge skal i dette tilfelle anvende skatteavtalesatsen på utbytte til selskapet for halvparten av utdelingen, mens den andre halvparten ikke vil ha skatteavtalebeskyttelse (25% kildeskatt skal anvendes for den delen).

2.3 Styrking av CFC-regler (NOKUS) – Action 3

OECD har kommet med anbefalinger til utforming og harmonisering av nasjonale skatteregler for beskatning av «*controlled foreign corporations*» (CFC). Norge har allerede et lignende regelsett gjennom NOKUS-reglene (norsk-kontrollert utenlandsk selskap). I det følgende sammenlignes OECDs anbefalte CFC-regler med gjeldende NOKUS-regler:

- **Definisjon av et CFC.** En vid definisjon er anbefalt hvor, i tillegg til aksjeselskap og lignende selvstendige enheter, også visse transparente enheter og faste driftsteder er omfattet. De sistnevnte subjektene er i dag ikke omfattet av NOKUS-reglene, og kan på sikt medføre en utvidelse av de norske reglenes omfang. Etter anbefalingen foreligger kontroll der hjemmehørende skattytere utøver økonomisk og/eller legal

direkte eller indirekte kontroll på *mer enn* 50 %. Dette er i tråd med de norske reglene, med unntak av at de norske reglene krever *minst* 50 %.

- **Terskel for CFC-beskatning.** Det anbefales en terskel basert på effektiv beskatning på lik linje med det norske regelverket. Det er derimot ikke gitt en klar anbefaling for hva som skal anses som lavt skattenivå, annet at den må anses betydelig lavere enn satsen i skattyters jurisdiksjon.
- **Definisjon av CFC-inntekt.** Det foreligger ingen klar anbefaling hva gjelder hvilken type inntekt som skal anses som CFC-inntekt. Hver jurisdiksjon står fritt til å velge et system som passer sitt internrettslige skattesystem. Imidlertid er det foreslått ulike kategorier av inntekt og aktivitetskriterier. I Norge inkluderes all inntekt som NOKUS-inntekt, som i rapporten anses som det mest robuste system.
- **Beregning av CFC-inntekt.** Det anbefales å anvende internrettslige regler hos den kontrollerende part ved beregning av CFC-inntekt, slik som under NOKUS-reglene. Videre anbefales en begrensning av anvendelse av underskudd slik at dette kun kan settes av mot inntekter i den samme CFC-enheten, eventuelt mot inntekter i andre CFC-enheter i samme jurisdiksjon. I Norge foreligger det per i dag en begrensning i tråd med dette, begrenset til inntekt i samme CFC-enhet.
- **Allokering av inntekt.** Det anbefales at CFC-inntekt allokeres i henhold til andel eierskap/kontroll av eiere som kvalifiserer, og at tidspunkt og skattesats for beskatning følger interne regler hos den kontrollerende part. Dette i tråd med dagens norske regler.
- **Unngåelse av dobbeltbeskatning.** Det anbefales implementering av kreditregler for utenlandsk skatt betalt på samme inntekt, samt å unnta utbytte og gevinst fra ytterligere beskatning i den grad underliggende inntekt allerede er beskattet som CFC-inntekt. Anbefalingen er i henhold til de norske reglene for unngåelse av dobbeltbeskatning.

I tillegg omtaler anbefalingen avveiningen av regelverket opp mot EU-retten og de fire friheter. I denne sammenheng nevnes alternative regelverk knyttet opp mot såkalte substans-/aktivitetsunntak, eventuelt implementering av tilsvarende regelverk for innenlandsk kontrollerte enheter (for å unngå diskriminering). Verdt å merke seg er at det ikke er lagt opp til andre unntak fra CFC-beskatning knyttet opp mot aktivitet. I Norge har vi i dag regler rundt unntak for NOKUS-beskatning i tilfeller der vi har skatteavtale med det aktuelle land og inntektene ikke er av hovedsakelig passiv karakter. Et slikt type unntak er ikke en del av OECDs forslag, men kan tas hensyn til gjennom hvilken type inntekt som omfattes.

Siden regelverket er lite politisk kontroversielt og NOKUS-reglene i all hovedsak er i tråd med forslaget, er trolig ikke endring av NOKUS-reglene førsteprioritet. Ved eventuelle justeringer er det antakelig filialstrukturer og virksomhet i skatteavtaleland utenfor EØS som vil berøres.

2.4 Bekjempelse av skadelige skatteregimer – Action 5

Arbeidet under action 5 bygger videre på en OECD-rapport fremlagt i 1998 om urettferdig skattekonkurranse mellom land ved bruk av skatteincentiver knyttet til mobile aktiviteter.

Medlemslandene er blitt enige om at:

- Skatteincentiver – dvs. incentiver som retter seg til visse deler av næringslivet / investeringer i et land (preferert ordning) – skal kunne tilbys under forutsetning om substansiell tilstedeværelse i landet.
- Landene skal praktisere åpenhet om sine incentiver og varsle andre lands myndigheter om praktiseringen av dem.

2.4.1 Skadelige skatteincentiver

For at skatteincentiver ikke skal anses som skadelig kreves det at det er betydelige aktiviteter i selskapet knyttet til inntekt som beskattes gunstig (preferert).

Spesielt når det gjelder incentiver knyttet til inntekter fra immaterielle eiendeler («IP») – patenter, programvare undergitt opphavsrett og lignende – stilles det spesifikke krav til sammenheng mellom kostnader som pådras av enheten for å utvikle IP-en og inntekt som kan beskattes preferert: Den delen av inntekt fra IP

som kan beskattes gunstigere enn det som ellers følger av ordinære skatteregler i landet skal ikke kunne overstige forholdet mellom kostnader pådratt av selskapet for egenutvikling av IP-en (herunder tjenester kjøpt fra ekstern part) og totale kostnader for slik utvikling (dvs. summen av egne kostnader og kostnader til kjøp av IP mv).

Det er lagt opp til at eksisterende ordninger som ikke tilfredsstillende vilkårene ikke kan «oppta» nye selskaper mv. eller ny IP etter 30. juni 2016.

Rapporten diskuterer også hva som typisk vil være kvalifiserende aktiviteter for andre prefererte ordninger (servicesentre, bank og finans, shipping mv) uten at det er gitt avisning på formler slik som for IP.

2.4.2 Utsveksling av bindende uttalelser mv.

Det er lagt opp til at land som gir bindende uttalelse (vedtak) til eller avtale med en spesifikk skattyter relatert til en preferert ordning, forutsatt at den medfører lav eller ingen effektiv skatt, normalt automatisk skal underrette andre land som direkte eller indirekte berøres av vedtaket eller avtalen. Dette kan for eksempel være ensidige prisingsavtaler (Advane Pricing Arrangement – APA), hvor myndighetene i det «andre» landet ikke er part i prisingsavtalen, vedtak om at et selskap kvalifiserer for en incentivordning i landet, eller vedtak om hvorvidt det foreligger fast driftssted i landet og hvordan det skal beskattes osv.

2.4.3 Vurdering av ordningene

OECD har vurdert en rekke lands skatteincentiver og andre incentivordninger og vil fortsette å gjøre det. Det er antatt at flere lands ordninger vil bli endret som følge av dette.

2.5 Meldepliktregler for skatteplanlegging – Action 12

Det er utarbeidet en modell for nasjonal lovgivning om meldeplikt ved skatteplanlegging for både skatterådgivere og skattytere. Meldeplikten inntreffer allerede på rådgivningsstadiet, og er ment å gi skattemyndigheter bedre og tidligere informasjon om vesentlige skattearrangementer slik at uønsket skatteplanlegging enklere kan motvirkes. Action 12 er ikke en minimumsstandard og følgelig kun frivillig veiledning for de land som ønsker å implementere slike regler.

2.5.1 Hvilke skatteplaner skal meldes?

Et grunnvilkår er at det vil spares skatt av en viss størrelse og/eller at skattebesparelse er det vesentlige formålet. Det anbefales det at en kombinasjon av generelle og landsspesifikke nøkkelegenskaper utløser meldeplikt, og at man inkluderer egne tilpassede regler for internasjonale skattearrangementer.

2.5.2 Hva skal meldes?

Det anbefales at meldepliktig informasjon omfatter en beskrivelse av skatteplanen, hva som utløser meldeplikten, lovforståelsen som skatteplanen bygger på, spart skatt og hvem skatteplanen involverer.

2.5.3 Når skal det meldes?

Dersom rådgiver er meldepliktig anbefales at meldeplikten oppstår når skatteplanen blir gjort tilgjengelig for skattyter. Dersom skattyter er meldepliktig anbefales at meldeplikten oppstår på tidspunktet for implementering.

2.5.4 Konsekvenser og sanksjoner

Meldingen bør ikke utløse krav på forhåndsuttalelse fra skattemyndighetene. Det anbefales at meldeplikten sanksjoneres med bøter som kan linkes til spart skatt og/eller vederlag for skatteplanen, eventuelt at skatteeffekten av skatteplanen faller bort. For de land som implementerer regler etter veiledningen i Action 12 vil dette medføre en vesentlig økt compliance-byrde både for skattyter og skatterådgivere.

2.6 Nye krav til internprisingsdokumentasjon og land-til-land-rapportering – action 13

Arbeidsgruppen anbefaler endringer i reglene for rapportering av internprising ved blant annet å innføre en omfattende land-for-land-rapportering. OECD har imidlertid erkjent at land-for-land rapportering er nytt og opprøvd, og foreslår derfor reglene vurderes på nytt i 2020. Det er foreslått at rapportering skal skje på følgende tre nivåer:

- (i) En masterfil med et overordnet blikk på et konserns interne retningslinjer for internprising fra et økonomisk, juridisk, finansielt og skattemessig perspektiv.
- (ii) En lokal fil med informasjon om de enkelt selskap samt dets transaksjoner.
- (iii) En land-for-land-rapport. Denne skal inneholde en oversikt over omsetning, overskudd,

betalt skatt, investert kapital, antall ansatte og eiendeler per land, samt en oversikt over juridiske enheter og deres hovedvirksomhet(er). Rapporten skal kun pålegges konsern med samlet omsetning over 750 millioner euro.

De nye informasjonskravene går til dels betydelig lengre og dypere enn gjeldende norsk lovgivning, og vil gi skattemyndighetene større innsikt i et konserns globale virksomhet og dets retningslinjer for internprising. Vi forventer at skattemyndighetenes tilnærming til bokettersyn på dette området vil kunne endres vesentlig som en følge av dette. I tillegg vil etterlevelseshylden for konserner som omfattes av reglene øke betraktelig.

3 Endringer i skatteavtalene

Ettersom mange av utfordringene med BEPS er knyttet til skatteavtalene, er det ikke overraskende at mange av tiltakene skal implementeres gjennom endring av disse. Vi ser her nærmere på endringene som kommer i skatteavtalene, og til sist (under 3.5) på hvordan disse er tenkt implementert gjennom en multilateral traktat.

3.1 Høyere terskel for å oppnå skatteavtalebeskyttelse – Action 6

Action-punkt 6 i BEPS-prosjektet gjelder utnyttelse av skatteavtaler (kjent som «treaty shopping») som har vært et av hovedtemaene under dette prosjektet. «Treaty shopping» har tradisjonelt vært utnyttet i forbindelse med betalinger av dividender, renter og royalties.

Implementering av action-punkt 6 forplikter den enkelte stat å ivareta en såkalt minimums-standard. Dette innebærer at man i skatteavtalens tittel og fortale skal inkludere en uttrykkelig uttalelse om at hensikten med skatteavtalen er å unngå dobbeltbeskatning uten å skape mulighet for uberettigede unngåelser eller redusert beskatning som følge av skatteplanlegging, herunder «treaty shopping». For å nå dette formålet skal statene i tillegg implementere i sine skatteavtaler enten i) en kombinasjon av en spesiell og en generell omgåelsesregel, ii) en generell omgåelsesregel eller iii) en spesiell omgåelsesregel supplert med nasjonale omgåelsesregler.

Formålet med de ulike omgåelsesreglene er å forhindre at en skattyter som i utgangspunktet ikke er omfattet av en skatteavtale, likevel forsøker å oppnå skatteavtalefordeler ved tilpasninger som

f.eks. etablering av nødvendige selskapsledd og/eller transaksjonsrekker mv. i et av skatteavtalelandene. Den spesielle omgåelsesregelen, «Limitation of Benefit» (LOB), har lange tradisjoner i skatteavtaler som bl.a. USA er part i. En LOB-klausul oppstiller bl.a. krav til selskapsform, eierskap, aktivitet mv. som må være oppfylt for at en skattyter skal kunne få skatteavtalebeskyttelse. OECD har foreslått forskjellige utforminger av LOB-klausuler, men arbeidet er satt noe på vent pga. USAs egen utvikling av ny standard LOB-klausul, som er forventet fullført innen slutten av 2015. I tillegg til en LOB-klausul foreslår OECD en generell omgåelsesregel (PPT – Principal Purpose Test). En PPT-regel vil ofte kunne avhjelpe «treaty shopping» hvor hovedhensikten for et oppsett eller arrangement er å utnytte fordeler i skatteavtaler. PPT er en skjønnsregel og vil normalt favne mer generelt og videre enn en tradisjonell LOB-klausul. Både LOB- og PPT-klausuler må sees i sammenheng og implementeres avhengig av graden av de enkelte lands interne omgåelsesregler, og vil kunne variere fra land til land.

Merk at det også er noe utestående arbeid, bl.a. knyttet til ikke-kollektive investeringsfond («non-CIV»).

3.2 Utvidelse av «fast driftssted»-definisjonen med tilhørende beskatningsrett – Action 7

Den nåværende definisjonen av fast driftssted i modellskatteavtalens artikkel 5 muliggjør unngåelse av fast driftssted gjennom ulike former for skatteplanlegging (fast driftssted er en forutsetning for statenes beskatningsrett overfor virksomhetsinntekter). Rapporten gjør endringer i modellskatteavtalen med den hensikt å motvirke dette, og fokusere på følgende tre områder:

(i) Kommisjonærstrukturer. En kommisjonærstruktur foreligger der en person selger produkter i eget navn men for et annet utenlandsk selskaps regning. Gjennom en slik struktur kan et utenlandsk selskap selge sine varer i et land uten å oppfylle kriteriene for fast driftssted etter den nåværende modellskatteavtalens artikkel 5(5). Dette forutsetter at kontraktene som inngås av denne personen ikke er bindende for det utenlandske selskapet.

Ordlyden i artikkel 5(5) og 5(6) endres nå slik at et fast driftssted foreligger dersom en kommisjonær

eller agent gjennomfører aktiviteter som har til hensikt å resultere i en alminnelig kontraktsinngåelse for et utenlandsk selskap. Dette gjelder likevel ikke dersom mellommannen utfører aktivitetene som en del av en egen uavhengig virksomhet. Dette vil antakelig medføre at de selskapene som i dag anvender kommisjonærstrukturer i stor grad vil bli skattepliktige til de landene de har kommisjonærer.

(ii) Bruk av unntakene i artikkel 5(4) for å unngå fast driftssted. Aktivitetsunntakene i artikkel 5(4), f.eks. unntaket for varelager, endres slik at disse unntakene kun kommer til anvendelse dersom aktiviteten kan anses som hjelpevirksomhet eller er av rent forberedende art.

I tillegg endres ordlyden slik at det ikke lenger skal være mulig å dele opp aktivitetene i flere deler for å komme inn under flere av unntakene – det skal gjøres en samlet vurdering.

(iii) Oppsplitting av kontrakter for å unngå fast driftssted etter unntaket i artikkel 5(3).

Unntaket har foranlediget oppsplitting av kontrakter for større bygningsprosjekter i mindre deler med varighet under 12 måneder, slik at fast driftssted i en del tilfeller unngås.

For å motvirke dette vil den nye PPT-regelen, som er foreslått under action-punkt 6, omfatte slik oppsplitting, og det er inkludert et nytt eksempel i modellskatteavtalens kommentarer som presiserer dette.

3.3 Effektivisering av tvisteløsningsmekanismen (MAP) – Action 14

Skatteavtalenes tvisteløsningsmekanisme («The Mutual Agreement Procedure» – MAP) innebærer at statenes *kompetente myndigheter* forhandler om løsninger etter krav fra skattyter når det kan være foretatt beskatning i strid med avtalen. Det er sentralt at denne styrkes for at ikke BEPS-initiativene skal ende med at vi går fra dobbel ikke-beskatning til dobbeltbeskatning.

Landene er enige om å implementere en ny minimumsstandard for tvisteløsning. Modellavtalens bestemmelser om MAP og dens kommentarer skal derfor endres. Regler om skattyternes tilgang til MAP vil klargjøres, både i innhold og ved at retningslinjer skal offentliggjøres og forholdet til nasjonal ligningsprosess skal

klargjøres. Det oppstilles mål om en gjennomsnittlig gjennomføringstid for MAP-er på 2 år. Rapporten inneholder også rekke anvisninger på beste praksis, som blant annet omfatter etablering av programmer for å forhåndsavtale armlengdepriser («Advance Pricing Agreements») med adgang til å rulle bakover i tid (og omvendt) samt suspensjon av skatteinnkreving mens tvisten pågår.

Det etableres et forum (The FTA MAP Forum) for måling og oppfølging av minimumsstandarden der alle stater oppfordres til å delta. Forumet dannes etter mønster av det som har vært gjennomført for å effektivisere avtaler om utveksling av informasjon, en fremgangsmåte som har vist seg å være veldig effektiv.

20 land – herunder Norge – er videre enige om å innta en voldgiftsbestemmelse i skatteavtalen for avgjørelse av tvistesaker. De aktuelle landene står for rundt 90 % av MAP-sakene, slik at selv om ikke alle land deltar representerer denne enigheten et sentralt og viktig steg fremover for tvisteløsningen. For Norge er det viktig at alle vår viktigste handelspartnere er med. Voldgiftsbestemmelsen er ikke ferdigstilt, og skal forhandles parallelt med forhandlingen av den multinasjonale avtalen for gjennomføring av de øvrige endringene i skatteavtalene som ventes undertegnet i løpet av 2016.

3.4 Endring av skatteavtaler gjennom en multilateral traktat – Action 15

Flere av BEPS-tiltakene (bl.a. action-punktene 2, 6, 7 og 14) foreslår endringer i skatteavtalene. Dette er vanligvis en meget tidkrevende prosess, ettersom endring av skatteavtaler i utgangspunktet krever reforhandling av hver enkelt skatteavtale – og det er over 3 000 av dem på verdensbasis.

For at ikke dette skal hindre BEPS-tiltakene fra å bli satt ut i live, ble det i rapport 15 redegjort for hvordan endring av skatteavtalene kan skje samlet gjennom én multilateral avtale. Rapporten konkluderer med at dette både er en ønskelig og gjennomførbar løsning.

Den multilaterale traktaten vil gjøre det mulig for de deltakende statene (for øyeblikket over 90 stater, inkludert Norge) å gjøre endringer i alle sine skatteavtaler med andre deltakende stater ved inngåelse av den nye traktaten. Inngåelse er

ventet å skje i løpet av 2016, og skatteavtaleendringene vil da tre i kraft i løpet av kort tid etter dette.

4 Andre BEPS-rapporter

4.1 Måling og kontroll av BEPS – Action 11

Selv om måling av BEPS fortsatt byr på utfordringer, vet man i dag – ifølge OECD – at de økonomiske konsekvensene er vesentlige. Den omfattende rapporten under action 11 estimerer samlet globalt inntektstap som følge av BEPS til mellom 4 og 10 % - rundt 800 til 2 000 milliarder NOK årlig. BEPS som andel av BNP er høyere i utviklingsland, grunnet høyere andel skatteinntekter fra selskaper.

BEPS kan videre medføre andre økonomiske effekter som:

- Økte konkurransefordeler for konsern som inngår i vesentlig skatteplanlegging
- At finansiering ved gjeld i større grad foretrekkes fremfor egenkapital
- At investeringer i utlandet (FDI) skiftes til lavskatteland
- Reduksjon av investeringer i offentlig infrastruktur

Indikatorer basert på ulike datagrunnlag og måleenheter bekrefter ifølge OECD eksistensen av BEPS:

- Profittmarginer til døtre av internasjonale konserner i lavskatteland er dobbelt så høye som gruppenes globale profittmargin
- Betalte skattesatser hos store internasjonale konserner er estimert til å være 4 til 8,5 % lavere enn hos tilsvarende nasjonale konserner
- FDI i land med «FDI til BNP»-ratioer over 200 % økte fra 38 ganger høyere enn alle andre land i 2005 til 99 ganger høyere i 2012
- Økt separasjon av skattepliktig inntekt fra stedet hvor verdiskapningen skjer. Blant annet var ratioen for royalties mottatt over kostnader til FOU i en gruppe lavskatteland seks ganger høyere enn den gjennomsnittlige ratioen for alle andre land – og den har økt med 300 % fra 2009 til 2012. Kun 3 % av disse royaltyene var mottatt fra andre lavskatteland

- Ratioen renter over inntekter var tre ganger høyere for konsernselskaper i høyskattelend sammenlignet med konsernets gjennomsnitt

I tillegg foreligger et stort antall empiriske analyser som underbygger at BEPS er vesentlig i størrelse, sannsynligvis øker og medfører andre økonomiske konsekvenser.

Imidlertid er datagrunnlaget usikkert grunnet begrensinger i tilgjengelig tallmateriale, og at det er utfordrende å skille BEPS-effekter fra reelle økonomiske faktorer og effekter av myndigheters bevisste skattepolitikk. Følgelig er det kritisk å forbedre datagrunnlaget og analyseteknikkene for å måle, kontrollere og evaluere BEPS-tiltakene.

Rapporten foreslår at OECD samarbeider med ulike lands skattemyndigheter for å rapportere og analysere statistikk for selskapsskatt, og presentere de på en konsistent måte til det internasjonale publikum, likevel på en måte slik at selskapenes behov for konfidensialitet ivaretas. For eksempel vil analyser basert på nye regler for land-til-land-rapportering kunne vesentlig forbedre den økonomiske analysen av BEPS, og sikre bedre måling av kvaliteten av BEPS-tiltak i tiden som kommer.

4.1 Utfordringene ved å beskatte den digitale økonomien – Action 1

At informasjons- og kommunikasjonsteknologien har gitt store utslag i verdensøkonomien er ubestridt, og BEPS-prosjektet har sett på om dette reiser særegne beskatningsproblemer. Konklusjonen er at den digitale økonomien vanskelig kan behandles adskilt fra økonomien for øvrig, og at beskatningen derfor må følge de samme prinsipper og regelverk som andre økonomier.

Arbeidsgruppen har ikke kommet med spesielle anbefalinger for beskatning av den digitale økonomien, men viser til resultatene fra de andre BEPS-tiltakene – spesielt endringen i fast driftssted-definisjonen, høyere terskel for skatteavtalebeskyttelse, innføring av styrkede CFC-regler og endrede internprisings-retningslinjer. I tillegg er det kommet med konkrete tiltak for å styrke regelverk og rammeverk for innkreving av MVA på «business to consumer»-transaksjoner fra utenlandske leverandører. De foreslåtte endringene vil særlig

få betydning for nettbutikker, digitale tjenesteytere og potensielt ethvert selskap med en internettside.

Rapporten drøfter også noen ulike tiltak som kan tenkes for å imøtegå de større utfordringene som reises av den digitale økonomien, blant annet

- en erstatning av «fast driftssted»-definisjonen, basert på «betydelig digital tilstedeværelse»
- innføring av kildeskatt på digitale transaksjoner
- båndbreddeskatt

Ingen av forslagene er imidlertid tatt videre på nåværende tidspunkt, og vil bli avventet til man ser hvordan BEPS-tiltakene slår ut i praksis.

Kontakter

For mer informasjon, vennligst ta kontakt med

Rolf Saastad

Partner/Advokat

Tlf: 907 47 556

rsaastad@deloitte.no

Hans-Martin Jørgensen

Partner/Advokat

Tlf: 994 46 061

hjorgensen@deloitte.no

John Spissøy

Partner/Advokat

Tlf: 415 84 559

jspissoy@deloitte.no

Petter Grüner

Partner/Advokat

Tlf: 908 84 097

pgruner@deloitte.no

For mer informasjon, besøk vår nettside på www.deloitte.no

About Deloitte

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.no for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.