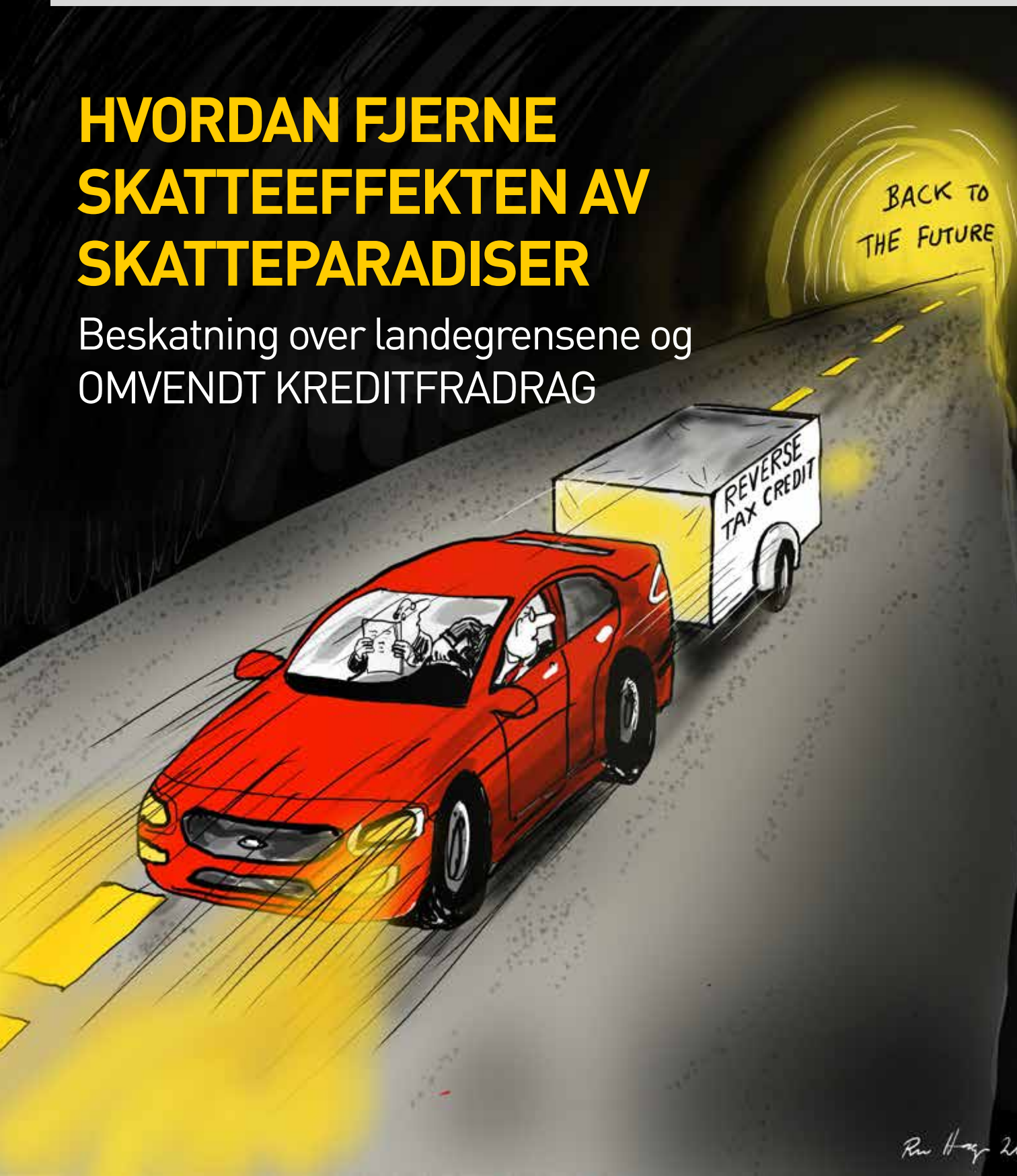


- Alle de viktigste teknikkene som benyttes til kapitalflukt kan grupperes i ett område - misbruk av manglende regulering av grenseoverskridende transaksjoner.
- Kreditmetoden er allerede en anerkjent metode for å håndtere inntekter over landegrensene, sammen med kildeskatt.
- Omvendt kreditfradrag kan benytte kredit-prinsippene for å håndtere grenseoverskridende kostnader og eliminere «behovet» for skatteparadiser.
- Omvendt kreditfradrag kan lovfestes unilateralt av ethvert land, og vil automatisk utjevne konkurransesituasjonen mellom selskaper, store eller små, multinasjonale eller ikke.

Skrevet av: Friar Aarsnes

HVORDAN FJERNE SKATTEEFFEKTEN AV SKATTEPARADISER

Beskatning over landegrensene og OMVENDT KREDITFRADRAG



Rev Høy 2017

Hvordan fjerne skatteeffekten av skatteparadiser 4

Beskatning over landegrensene og omvendt kreditfradrag 4

Unngåelse av dobbeltbeskatning 5

Bruk av kildeskatter 6

Kalibrering av kildeskatt 7

Omvendt Kreditfradragsmetode 9

Bakgrunnen for skattlegging 11

Alternative måter å skattlegge på 12

Kreditfradrag og Omvendt kreditfradrag 14

Eksempel på praktisk anvendelse av Omvendt Kreditfradrag 14

Utgitt av: Publish What You Pay Norway (PWYP Norway)
Utgivelsesår: 2017
ISBN 978-82-93212-76-8

Skrevet av: Frian Aarsnes
Forsideillustrasjon: Roar Hagen
Trykk: Copy Cat
Peer-review: Many thanks to: Morten Eriksen and Olav Lundstøl

Utgitt med støtte fra Norad

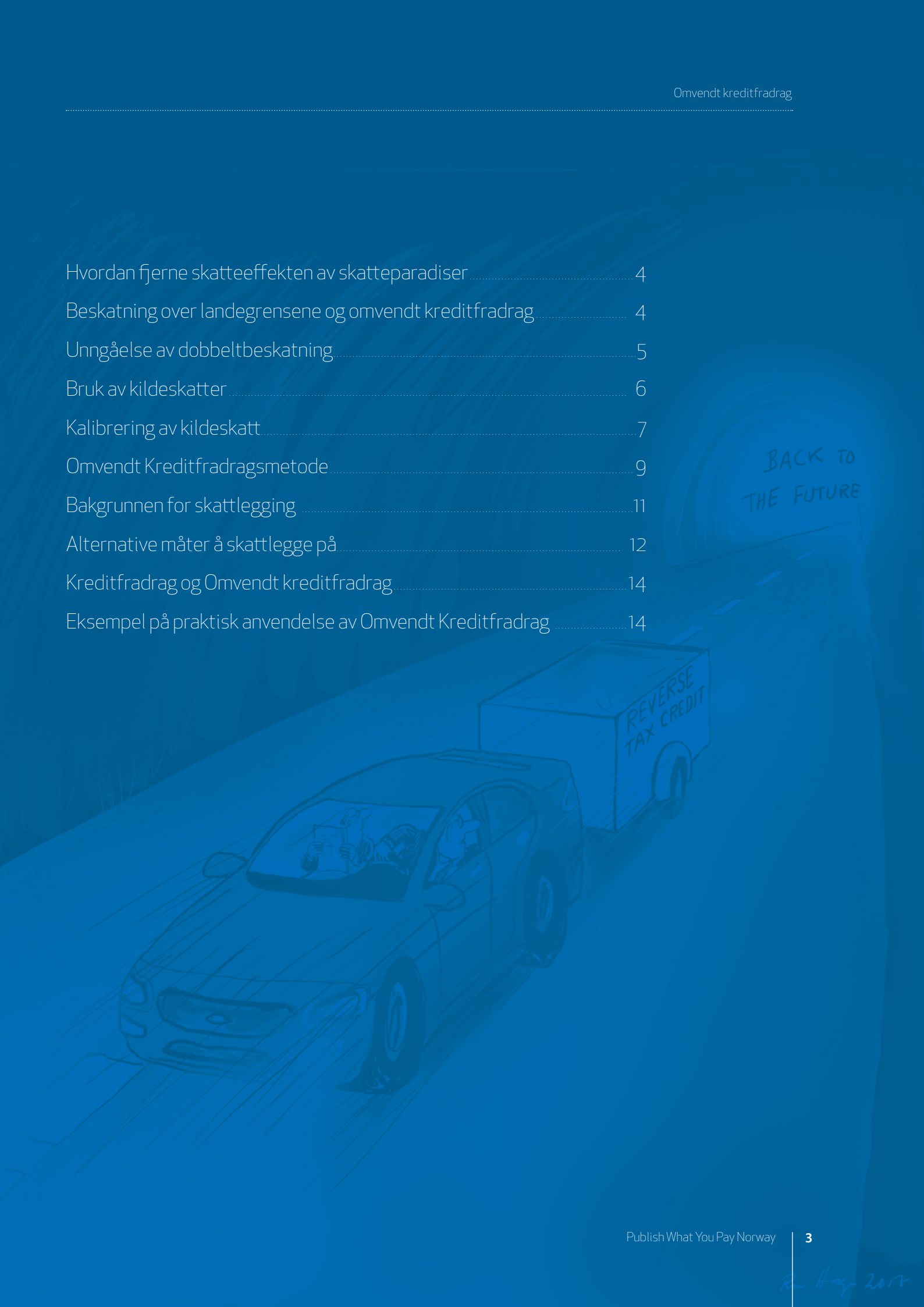
Alle kommentarer og spørsmål er velkomne til post@pwyp.no

Legal disclaimer:

This publication is based on information provided to Publish What You Pay Norway (PWYP Norway) and individuals acting on behalf of PWYP Norway. The conclusions presented herein are based only on information so provided. PWYP Norway and those acting on behalf of PWYP Norway have strived towards acquiring full overview of all relevant information and data to prepare this publication. We do not accept liability whatsoever for any insufficiency or inadequacy of the information and data that this publication is based upon.

While PWYP Norway has taken all reasonable care to ensure that the information contained in this publication is accurate, publicly available information and data has not been verified by the companies or users and neither PWYP Norway nor any person acting on behalf of PWYP Norway in the drafting and preparation of this publication can be held legally responsible for the content or guarantee that it is totally free from errors or inaccuracies.

Any references contained in this publication pertaining to any kind of sources, publications or websites from third parties, are inserted for convenience only and are purely for informative purposes. They do not constitute endorsement of material on those sites, publications or sources. PWYP Norway and those acting on its behalf accept no liability whatsoever for any loss or damage arising from the use of such information.



Roar Hagen 2017

HVORDAN FJERNE SKATTE-EFFEKTEN AV SKATTEPARADISER

Beskatning over landegrensene og OMVENDT KREDITFRADRA

Denne rapporten introduserer leseren til et forsømt område innen internasjonal beskatning, kreditfradrag for betalt skatt i utlandet, og viser hvordan en mer aktiv utnyttelse av kreditfradrag og en av de relaterte mekanismene, kildeskatt, kan løse noen av problemene vi har med at noen multinasjonale selskaper ikke betaler noe skatt av betydning. I tillegg viser rapporten hvordan man ved å reversere prinsippene for kreditfradrag og anvende dem på grenseoverskridende transaksjoner på kostnadssiden, kan man effektivt eliminere de negative effektene av multinasjonale selskaper som ikke betaler skatt.

En anvendelse av omvendt kreditfradrag på grenseoverskridende transaksjoner kan effektivt gjenopprette beskatningen av multinasjonale selskaper til hvor det ikke er betyr noe lenger om selskapene bruker lav- eller nullskatteland lenger.

Denne rapporten handler om å utvide den internasjonale skatteverktøykassen, og reversere situasjonen der land føler at de må delta i en nedadgående spiral med skattekonkurranse. Rapporten viser at ved å tilpasse internasjonale skattemekanismer, er det mulig å rette opp i skattesituasjonen til mange multinasjonale selskaper og avbryte skattekonkurransen mellom land.

Omvendt kreditfradrag kan anvendes overfor datterselskaper i et land som mottar grenseoverskridende kostnadstransaksjoner, mens en mer aktiv bruk av kildeskatt og kreditfradrag gjør underverk ved grenseoverskridende transaksjoner hvor selger ikke har noen aktiv representasjon i landet (uten fast driftssted).

A. Introduksjon til skattemekanismer til bruk over landegrensene

Internasjonale skattemekanismer

ALLE de store problemene i dagens selskapsbeskatning stammer fra grenseoverskridende transaksjoner og tjenester:

- Transfer (mis)pricing over landegrenser eller mellom skattesystemer
- Derivatmisbruk over landegrenser eller mellom skattesystemer
- Mark-to-market misbruk over landegrenser eller mellom skattesystemer
- Misbruk av skattesystemer over landegrenser
- Ikke-transaksjonell kontantstrøm over landegrenser eller mellom skattesystemer
- Asymmetriske gevinster og tap over landegrenser eller mellom.

Alle løsninger må derfor søkes i mekanismer som håndterer grenseoverskridende transaksjoner. I andre rapporter dekker vi hvordan derivatmisbruk kan stoppes, hvordan mark-to-market misbruk kan reduseres og hvordan asymmetriske kapitalgevinster kan møtes ved å endre skattesystemer. Misbruk av skattesystemer må skreddersys mot det konkrete misbruket, og vil ikke bli dekket i en rapport. I denne rapporten vil vi dekke hva som kan gjøres mot

transfer (mis)pricing generelt, men spesielt ikke-transaksjonelle kontantstrømmer på tvers av landegrenser eller skattesystemer. Ikke-transaksjonelle kontantstrømmer er overføringer som ikke kan knyttes til individuelle transaksjoner som levering av varer eller timebaserte tjenester. En ikke-transaksjonell kontantstrøm er derfor vanligvis en kontantstrøm som dekker et helhetlig område som typisk defineres av et marked (rente, forsikring) eller som dekker en uspesifisert tjeneste (kommersielle tjenester, administrasjonstjenester, teknologitjenester, FoU-delning, royalties, innkjøpstjenester, overhead mv).

Finnes det grenseoverskridende skattemekanismer som kan brukes? Ja, det er to internasjonale systemer som kan benyttes, og ett av dem kan tilpasses:

- Kildeskattesystemet (hvor en transaksjon eller en ikke-transaksjonell kontantstrøm beskattes til en viss sats, vanligvis 15% uforhandlet)
- Det internasjonale kreditsystemet (hvor skatt som er betalt i ett land, er fradragsberettiget i skatten som skal betales i et annet land)

Kildeskatt og kreditfradrag kan løse inntektssiden av transaksjonelle og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer (og delingsøkonomien) og en variant av det internasjonale kreditsystemet, omvendt kreditfradrag anvendt på kostnadstransaksjoner, kan løse kostnadssiden av transaksjonelle og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer.

Unngåelse av dobbeltbeskatning

De fleste av skattemekanismene vi trenger for å løse grenseoverskridende transaksjoner eksisterer allerede, det handler mest om å kombinere dem i riktig struktur og kalibrere nivå og anvendelse på riktig måte. Men gjennom årene siden disse skattemekanismene ble opprettet, har det blitt populært å konsentrere seg om hovedsakelig to skattemekanismer: overskuddsskatt og merverdiavgift. Alle de andre skattemekanismene har inntatt mindre roller eller har falt bort fullstendig selv om de passer bedre i den digitaliserte økonomien enn økonomien på det tidspunktet de ble laget. Dette har skjedd alt mens grenseoverskridende, selskapsinterne transaksjoner har økt disproportjonalt. Siden overskuddsskatt og merverdiavgift hovedsakelig er rettet mot transaksjoner innenfor landegrensene, har vi dermed den paradoksale situasjonen at skattesystemene har blitt stadig mer nasjonale mens kontantstrømmene har blitt mer og mer internasjonale og grenseoverskridende. Utfallet er at beskatning er opprettholdt på nasjonale selskaper, mens internasjonale selskaper (multinasjonale selskaper) har hatt en kontinuerlig reduksjon i skatt inntil vi i den nåværende situasjonen der multinasjonale selskaper i det vesentlige kan velge hvilken skatt de vil betale. Dette skaper en uberettiget skattefordel for de multinasjonale selskapene.

I denne rapporten ser vi nærmere på de mekanismene som er tilgjengelige dersom internasjonale transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer målrettes mer spesifikt, mens de nasjonale skattesystemene holdes uberørt. Disse mekanismene er hovedsakelig opprettet innenfor eller i forbindelse med internasjonale skatteavtaler, et system med mer enn 3000 bilaterale skatteavtaler mellom land med mer enn rent overfladiske økonomiske relasjoner. Disse skatteavtalene er hovedsakelig basert på FNs dobbeltbeskatningskonvensjon mellom utviklede og utviklingsland¹ (FN-modell-konvensjonen) og OECDs (Organisation for Economic Co-operation and Development) modellskatteavtale for inntekt og kapital (OECDs modellskatteavtale). I tillegg argumenterer vi for at det kan introduseres et omvendt kreditfradrag for kostnadssiden av selskapsinterne transaksjoner over landegrensene i skatteavtalene (eller i intern skatterett).

Skatteavtaler er avtaler som i hovedsak forteller selskapene og skattemyndighetene hvilket land som har beskatningsretten til en transaksjon, en fortjeneste eller en eiendel, og hvordan man kan løse beskatningen dersom begge land har reservert retten til å beskatte transaksjonen, fortjenesten eller eiendelen. Det grunnleggende prinsippet er at eiendeler normalt beskattes

¹ Arnold, B.J. (2015), An introduction to tax treaties, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf

i det landet eiendelene befinner seg i, transaksjoner beskattes normalt i opprinnelsesland², men kan skattlegges i begge land mens overskudd normalt beskattes i begge land.

Fortjeneste beskattes normalt gjennom overskuddsskatter, mens transaksjoner og grenseoverskridende kontantstrømmer ble tidligere beskattet gjennom kildeskatter. Kildeskatter som beskatningsform benyttes imidlertid i mindre og mindre grad og forhandles ofte ned til et svært lavt nivå eller null i bilaterale skatteavtaler.

I tilfelle begge land beskatter et overskudd eller en transaksjon, er mekanismen for å unngå slik dobbeltbeskatning kredit-metoden. Kreditmetoden fungerer ved å transformere de betalte skattene etter avtalen i opprinnelseslandet til et fradrag (kreditfradraget) som kan trekkes direkte fra de beregnede skattene etter avtalen i mottakerlandet. Resultatet er at selskapet betaler totale skatter på nivå med skattenivået i landet med høyest skattenivå. Kredit-metoden brukes vanligvis på inntektstransaksjoner og overskudd, mens det ikke foreligger en lignende mekanisme for kostnadstransaksjoner og tap.

Denne rapporten viser at det er mulig å reversere kreditfradraget, slik at det ikke tillates et høyere fradrag for en kostnadstransaksjon eller et tap i mottakerlandet enn gjennomsnittlig skattesats for selskapet. Se avsnitt B nedenfor for en grundig diskusjon om en slik reversering av kreditfradraget, hvor kreditfradraget er en metode som allerede er utviklet og innbakt i internasjonal rett.

Før vi går videre inn på mulighet for å reversere kreditprinsippet og anvende et omvendt kreditfradrag på kostnader og tap, er det av interesse å se mer på de skattemulighetene som ligger innenfor skatteavtalene i dag.

De fleste med et minimum kjennskap til skatter vil vite om overskuddsskatt (bedriftsskatt på selskapsoverskudd er en av dem) og merverdiavgift. Transaksjoner over landegrenser er normalt unntatt fra merverdiavgift, og det er således normalt bare bedriftsskatter i ulike former som skaper kreditfradrag.

En transaksjon eller kontantstrøm uten transaksjon over landegrensene har imidlertid potensialet til å enten redusere inntektene eller innføre en kostnad i landet med betalingsforpliktelsen, i begge tilfeller redusere fortjenesten som skal skattlegges ettersom betalingen går ut av landet.

De beste skattemekanismene er å bruke overskuddsskatt på fortjenesten og å bruke kildeskatt på individuelle transaksjoner eller ikke-transaksjonelle kontantstrømmer over landegrensene som definert i skatteavtalen i opprinnelseslandet (landet hvor inntekten oppstår), med bruk av kreditfradrag og omvendte kreditfradrag for å tilpasse inntekts- og kostnadsgrunnlaget respektivt i mottakerlandet (landet hvor kostnaden eller betalingsforpliktelsen er). Kreditfradrag kan da brukes for å unngå dobbeltbeskatning, slik at kreditfradraget oppstått som følge av beskatning i det ene landet kan trekkes fra de beregnede skattene i det andre landet (for beskatning av samme inntekt). Omvendt kreditfradrag kan på samme måte brukes til å unngå dobbeltfradrag, slik at omvendt kreditfradrag eliminerer fullt fradrag i mottakerlandet og erstatter fullt fradrag med et fradrag som er lik gjennomsnittlig skattesats for selskapet totalt sett for grenseoverskridende kostnadstransaksjoner og kontantstrømmer.

Bruk av kildeskatter

Kildeskatt i skatteavtaler starter normalt på 15%, basert på at på det tidspunktet kildeskatter og kreditfradrag opprinnelig ble opprettet som mekanismer ble det antatt en "normal" skattesats på 30% eller mer. "Beskatningsretten" ble derfor antatt distribuert med halvparten til hvert av

² Opprinnelsesland er i denne rapporten definer som det landet en betaling (hvor en inntekt oppstår eller en kostnad betales) gjøres fra, mens mottakerlandet i denne rapporten er det landet som mottar en betaling (hvor en inntekt mottas (slik som AirBnB eller Uber) eller der en kostnadstransaksjon har sin motsvarende kostnadsreduksjon/ inntekt (transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer)).

de to involverte landene: Opprinnelseslandet bruker maksimalt 15% og mottakerlandet bruker sitt skattenivå (antatt å være 30% eller mer) og trekker kildeskatten i opprinnelseslandet fra som kreditfradrag i utlignet skatt.

Med innføringen av skatteparadis som pass-through land mellom opprinnelsesland og mottakerland, har det oppstått en mer komplisert situasjon. Inntektstransaksjoner er ved innføring av skatteparadis vanligvis ikke beskattet mer enn hva opprinnelseslandet skatter, mens kostnadstransaksjoner er med innføring av skatteparadis fullt fradragsberettiget i mottakerlandet, mens i opprinnelsesland (skatteparadis) er det ingen motsvarende skatt. Den opprinnelige intensjonen om kildeskatt og kreditfradrag har dermed blitt forstyrret gjennom innføring av skatteparadis (lavskatteland eller nullskatteland). Dette er problemet som kildeskatt, kreditfradrag og omvendt kreditfradrag kan fikse hvis land er villige til å se utover sine skattesystemer som er hovedsakelig basert på overskuddsskatt og merverdiavgift.

Eksempel: Internasjonale app systemer som AirBnB og Uber utfordrer for tiden tradisjonelle tjenester som hoteller og drosjer. Med kildeskatt og kreditfradrag er dette enkelt å fikse. Enhver betaling til AirBnB eller Uber (eller annen lignende tjenesteleverandør) økes med en kildeskatt på det ønskelige nivået og mens selve tjenesten betales til AirBnB eller Uber, overføres kildeskatt på betalingen direkte til skattemyndighetene. Transaksjonen er dermed fullt betalt i landet. Hvis det er et ønske om å sette mva på transaksjonen også for å gjøre transaksjonen mer sammenlignbar med transaksjoner på land i hotell og drosjer, er det selvsagt fullt mulig også. Når AirBnB og Uber (eller annen tjenesteleverandør) betaler tjeneste-leverandøren i landet, kan leverandøren i landet beskattes (eller ikke) for hans eller hennes fortjeneste basert på omfanget av leveransene (er det bare begrenset eller er det en fullt profesjonell tjeneste på daglig basis).

Det samme systemet kan brukes for programvare levert over landegrensene og andre transaksjonelle eller ikke-transaksjonelle kontantstrømmer. Det som må forstås er at disse skattemekanismene er tilgjengelige både innenfor og utenfor selskaper for å bringe transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer og selskaper som opererer over landegrensene på samme konkurransenivå som transaksjoner og selskaper innenfor landegrensene.

Hva er fordelene med å gjøre det på denne måten? Å skape likeverdige vilkår mellom bedrifter og sikre at skatter blir betalt der markedet er. Når en AirBnB-natt, en Uber-tur, en programvarelisens eller en annonse selges til en person i landet, er det i hovedsak det landet som har beskatningsrett knyttet til transaksjonen. Årsaken til det er at uten den personen som kjøpte det, ville det ikke vært noen transaksjon eller pengeoverføring. Det er etterspørselen (for AirBnB, Uber, programvare og annonser) som skaper inntektene som er skattepliktig, ikke tilbudet. Tilbudssiden trenger bare å sikre at kostnadene tas i betraktning dersom overskuddsskatter skal brukes. Merverdiavgift og kildeskatt er kun avhengig av å vite inntektstransaksjonen (ikke avhengig av å vite kostnadene slik som for overskuddsskatter), og kun omtrentlig kostnadsomfang slik at nivået på kildeskatten kan kalibreres på riktig nivå.

Kalibrering av kildeskatt

Denne delen om kalibrering av kildeskatt tar utgangspunkt i at maksimal kildeskatt er 15% i de fleste skatteavtaler, og at dette er basert på en 50/50 splittelse av 30% "beskatningsrett" av to land i fellesskap. En skattesats på 20% vil resultere i en kildeskatt på 10% basert på en 50/50 splitt av 20% skattetrinnet. Poenget er at det er ikke behov for et land som ikke ønsker det å redusere skattenivået på grunn av internasjonal skattekonkurranse. Bare i den utstreking at et land ønsker å tilby sine borgere og bedrifter lavere skatter fordi skatten ikke er nødvendig, trenger landet da å senke skatten. Det er da sunn og rettferdig skattekonkurranse, fordi den tar utgangspunkt i landets egen situasjon, ikke den eksterne skattekonkurransen fra andre land.

En kildeskatt er vanligvis 15% eller lavere, ofte forhandlet ned til 0% i skatteavtaler. Dette gjør at landene imidlertid forhandler bort en skattemekanisme som i prinsippet er lett å anvende på transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer innenfor selskaper over landegrensene. Den typiske anvendelsen av en kildeskatt er et definert nivå, for eksempel 15%, 10% eller 5%.

Det er mulig å gradere kildeskatten basert på skattesatsen på forskjellige måter:

Alternativ 1) Basert på et skattemessig delingsprinsipp i skatteavtalene hvor en stat alltid vil beholde minst 50% av skattemessig rett til en transaksjon eller en ikke-transaksjonell kontantstrøm:

$$\text{Kildeskatt ikke-transaksjonelle kontantstrømmer (kildeskatt er minst 15\%)} = \frac{\text{Generell sats} + (\text{skattesats i opprinnelsesland} - \text{skattesats i mottakerland})}{2} = \text{kildeskattesats på transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer.}$$

Eksempel på kildeskatt i opprinnelsesland når mottakerland (det andre landet) er nullskatte-jurisdiksjon: $WT-OTH = 15\% + (30\% - 0\%) / 2 = 30\%$
«normal» skatt jurisdiksjon: $WT-OTH = 15\% + (30\% - 30\%) / 2 = 15\%$

Alternativ 2) Basert på skattemessig delingsprinsipp i skatteavtalene hvor et land aksepterer at den andre staten har skattemessig rett (så lenge den bruker det), men ikke aksepterer jurisdiksjoner med lav eller ingen skatt og dermed øker egenbeskatning som svar:

$$\text{Kildeskatt ikke-transaksjonelle kontantstrømmer (kildeskatt kan gå ned til 0\%)} = \frac{\text{Generell sats} + (\text{skattesats i opprinnelsesland} / 2 - \text{skattesats i mottakerland})}{2} = \text{kildeskattesats på transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer.}$$

Eksempel på kildeskatt i opprinnelsesland når mottakerland (det andre landet) er nullskatte-jurisdiksjon: $\text{kildeskattesats} = 15\% + (30\% / 2 - 0\%) = 30\%$
lavskatte-jurisdiksjon: $\text{kildeskattesats} = 15\% + (30\% / 2 - 10\%) = 20\%$
"middel" skatt jurisdiksjon: $\text{kildeskattesats} = 15\% + (30\% / 2 - 20\%) = 10\%$
«normal» skatt jurisdiksjon: $\text{kildeskattesats} = 15\% + (30\% / 2 - 30\%) = 0\%$

En slik gradert kildeskattesats kan anvendes på alle ikke-transaksjonelle kontantstrømmer samt målrettet mot transaksjoner som går ut av et land til (tilknyttede) selskaper. Gradert kildeskatt vil fungere på alle disse. Hvis ikke-transaksjonelle kontantstrømmer ikke slutter i mottakerlandet (eller man ikke vet hvor transaksjonskjeden slutter), kan bedriftsskattesatsen brukes i stedet for et enkelt lands skattesats:

Eksempel: Gjennomsnittlig skattesats - antar Google skattesats = 4%
$$\text{Kildeskattesats} = 15\% + (30\% - 4\%) / 2 = 28\%$$

Dette er det nærmeste som et land kan komme til et enhetlig skattesystem kun ved unilaterale midler.

Å bruke kildeskattesystemet mer intelligent betyr at man bruker et skattesystem som har vært avtalt mellom stater i flere tiår. Det er også mulig å innføre terskler før inntektsskatt begynner å gjelde slik at små kontantstrømmer ikke rammes av dette systemet. Som vist i AirBnB og Uber-eksemplet ovenfor, kan imidlertid disse skattemekanismene også benyttes på små kontantstrømmer.

B. Omvendt Kreditfradragsmetode

Bakgrunn for den foreslåtte metoden

Nasjonal beskatning i kombinasjon med skatteavtaler er i stor grad i stand til å ta seg av situasjoner som kan gi økt dobbeltbeskatning. Dette gjøres gjennom inntektsdeling mellom statene i samsvar med skatteavtaler (se OECDs modellskatteavtale) og bruk av skattekreditter fra en jurisdiksjon som "fradrag" mot skatt i annen jurisdiksjon i samsvar med nasjonal skattelovgivning. Bruk av skattekreditt som en mekanisme mot dobbeltbeskatning er velkjent og en integrert del av internasjonal skattlegging. Kredit er i denne sammenheng den skatt som er betalt i den ene jurisdiksjonen som brukes til å redusere skatten som er beregnet i den andre jurisdiksjonen for å få den skatt som skal betales i den andre jurisdiksjonen. Som hovedregel er det ikke lov å redusere skatten mer enn den beregnede skatten, og resultatet er således at inntektene blir beskattet til den høyeste av de to jurisdiksjonskattesatsene.

Det er to problemer med internasjonal skattlegging - "dobbelt ikke-beskatning" og det faktum at kostnadene er uforholdsmessig fordelt i forhold til inntektene.³ OECD har arbeidet med å begrense "dobbelt ikke-beskatning"⁴, og dette temaet vil ikke bli behandlet i det videre, men vi vil undersøke hvordan vil ikke bli utforsket lenger, men vi vil undersøke hvordan en metode, omvendt kreditfradrag, kan skjære gjennom uforholdsmessig fordelte kostnader ved hjelp av hevddunne prinsipper.

Problem

Fordelingen av kostnader i et multinasjonalt selskap er vanligvis ikke i samsvar med inntektsfordelingen mellom landene. Land med høy skatt har en tendens til å få høyere enn gjennomsnittlig andel av kostnaden, mens lavskatteland eller nullskattejurisdiksjoner ender med lavere enn gjennomsnittet eller nær null-kostnad, mens de fortsatt tar en betydelig del av inntektene i mange multinasjonale selskaper.

Problemet er best kjent gjennom store selskaper som Apple, Google og Microsoft, som nylig ble vist å ha brukt en vanlig skatteomgåelsesteknikk kalt "a Double Irish with a Dutch Sandwich". «The Double Irish with a Dutch Sandwich» er en skatteomgåelsesteknikk benyttet av enkelte store (og mange andre) selskaper, som involverer bruk av en kombinasjon av irske og nederlandske datterselskaper for å skifte overskudd til lavskatteland eller nullskattejurisdiksjoner. Teknikken innebærer å sende fortjeneste først gjennom et irsk selskap, deretter til et nederlandsk selskap og endelig til et annet irsk selskap med hovedkontor i et skatteparadis.

Eksempel på en «double irish with a dutch sandwich» (irske myndigheter har endret lovgivningen slik at dette ikke vil bli tillatt fra 2020, men dette er fortsatt et godt eksempel på hvordan multinasjonale selskaper kan redusere sin samlede konsernskattesats dramatisk (mange eksempler på konserner med konsernskattesatser under 5%):

1. En annonsør betaler for en annonse i et land eller for en programvarelisens for en nedlastet programvare.
2. Pengene går til et datterselskap i Irland, som har den intellektuelle eiendomsretten (IP).
3. Skatt som skal betales i Irland var på den tiden 12,5 prosent (lav skatt jurisdiksjon), men det irske selskapet betaler royalty til et nederlandsk datterselskap, som det får et irsk skattefradrag for med det resultat at overskuddet reduseres til et minimum.
4. Det nederlandske selskapet betaler penger til enda et datterselskap i Irland, uten kildeskatt på transaksjoner mellom EU.
5. Det siste datterselskapet, selv om det er i Irland, betaler ingen skatt fordi den er kontrollert fra utenfor Irland, nesten alltid en skatteparadis (uten skatt).

³ Aarsnes, M.F. (2011), Beskyttelse mot derivatmisbruk, PWYP Norway

⁴ Se OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Ved å gjøre det på denne måten, er det mulig å få fullt fradrag for kostnaden for selskapets markedsføringsorganisasjoner i landene hvor annonsene eller programvaren er solgt (nok inntekter er igjen i landene for å dekke kostnadene og vanligvis en liten fortjeneste for ikke å komme i problemer med landets skattemyndigheter). Samtidig blir fortjenesten flyttet langs en kjede av datterselskaper til de er kommet til et lavskatteland eller en nullskatt-jurisdiksjon.

Utvinningsselskaper benytter lignende teknikker for å flytte ubeskattede midler fra høyskatteland til lavskatteland eller nullskatte-jurisdiksjoner. Som man vil se, kommer de fleste skatteproblemer som oppstår som følge av skatteomgåelse og skatteunndragelse, fra grenseoverskridende transaksjoner⁵, ved bruk av skattesystemer som ikke ble bygget for å håndtere disse situasjonene:

- Kapitalgevinst⁶ misbruk – nesten alltid mellom stater eller utnyttelse av et svakt skattesystem
- Skattesystem misbruk⁷ – nesten alltid mellom state rog/eller skatteavtaler
- Mark-to-marked misbruk⁸ – nesten alltid mellom stater, inkluderer vanligvis et skatteparadis
- Ikke-transaksjonelle kontantstrømmer⁹ – nesten alltid mellom stater for å unngå oppdagelse
- Transfer pricing¹⁰ – mest misbruk mellom stater for å unngå oppdagelse
- Derivat misbruk¹¹ – nesten alltid mellom stater, kobler transaksjoner fra hverandre
- Falske fakturaer (kriminell aktivitet) – fra hvor som helst, ofte mellom stater for å unngå oppdagelse

Siden alle de viktigste teknikkene som brukes til vesentlig skatteomgåelse¹², skatteunndragelse¹³ og kapitalflukt¹⁴ kan grupperes i ett område – misbruk av regler for grenseoverskridende transaksjoner – er problemet åpenbart koblet til manglende, sviktende eller ufullstendig regelverk for internasjonale transaksjoner. Løsningen må derfor tilsvarende søkes i internasjonale skatteprinsipper. En av disse mekanismene er kreditfradrag, men tilpasset til å passe kostnadssiden, ikke inntektssiden.

Siden alle de viktigste teknikkene som brukes til vesentlig skatteomgåelse, skatteunndragelse

5 De viktigste klassene av kapitalfluktinstrumenter som benyttes av utvinningsindustrien er nærmere beskrevet i en rapport fra Publish What You Pay Norway: "An Extended Country-By-Country Reporting – a policy proposal to the EU. Vol 2", Chapter 2.2 Multinationals and the Use of Transfer Instruments.

6 En kapitalgevinst kan oppstå for en hvilken som helst eiendel eller sikkerhet (f.eks. en aksje) som blir solgt for en høyere pris enn innkjøpsprisen. Realiserte kapitalgevinster og tap oppstår når en eiendel selges og utløser en skattepliktig hendelse. Kapitalgevinstmisbruk er når et selskap utnytter en kombinasjon av jurisdiksjoner til å unngå beskatning ved hjelp av lavskatteland eller nullskatt-jurisdiksjoner (også høyskattejurisdiksjoner som har tap).

7 Skattesystem misbruk er når multinasjonale selskaper kombinerer skatteregler i ulike jurisdiksjoner for å konstruere situasjoner som reduserer eller fjerner skatten på en gevinst eller et overskudd. En "Double Irish with a Dutch Sandwich" faller innenfor denne kategorien. Enhver skatteregel har et godt formål individuelt, men satt sammen i uintenderte kombinasjoner kan de ha resultater utenfor det lovgiver hadde til hensikt med den individuelle lovregel.

8 Mark-to-marked er en regnskapspraksis eller salgspraksis som lenker verdsetting av en eiendel til et kjent marked, og tillater at eiendelens verdi justeres til et observert markedsnivå, noe som resulterer i en gevinst eller tap. Mark-to-marked misbruk er når internasjonale selskaper benytter kontrakter som lenker en kostnad i ett land med inntekt i et annet land og tillater disse å samvarierte med en intensjon å minimere overskudd i høyskatteland og overføre overskuddet til et lavskatteland eller en nullskatte-jurisdiksjon.

9 Ikke-transaksjonelle kontantstrømmer er alle kontantstrømmer som bare har en kontraktuell bakgrunn – ingen varer eller individualiserte tjenester er utført utover de defineres i opprinnelige kontrakten. Eksempler er renter, forsikring, IPrettigheter, markedsføringsfees, teknologifees, fees for bruk av innkjøpsnettverk, transportnett etc. Misbruk av ikke-transaksjonelle kontantstrømmer er når inntektene knyttet til betalingene er disproporsjonalt høye sammenlignet med kostnadene. Betalingene starter å bli disproporsjonalt høye når man nærmer seg full kostnadsdekning i det landet som mottar betalingene (eget land tildeles en disproporsjonalt liten del av kostnad en).

10 Transfer pricing er pricing av varer og tjenester fra et konsernselskap til et annet. Transfer mispricing er når prisen går disproporsjonalt i favør av den ene jurisdiksjonen, normalt et lavskatteland eller en nullskatte-jurisdiksjon.

11 Derivat er finansielle instrumenter som benyttes til å sikre en fordelaktig posisjon for selskapet. Derivatmisbruk er når derivater benyttes til å flytte ubeskattede midler over landegrensene med formål å redusere skattene.

12 Skatteomgåelse (tax avoidance) er å redusere skatten med såkalte "legale" midler. Legaliteten er imidlertid ofte ikke prøvd ut før et skatteomgåelsesopplegg er blitt prøvd i rettssystemet i et land, og selv da er det avhengig av mange faktorer (bl.a. om retten har skjont omgåelsesopplegget). Mange skatteomgåelsesopplegg blir aldri tatt til retten, selv om de er på grensen til skatteunndragelse.

13 Skatteunndragelse (tax evasion) er å redusere skattene med midler som resulterer i illegal unngåelse av skattebetaling eller underbetaling av skatter med ulovlige midler.

14 Kapitalflukt, i denne settingen, er når eiendeler eller penger forflyttes ut av et land, fra ett konsernselskap inne i et land til et annet konsernselskap utenfor landet. Kapitalflukt er sett på som uønsket da det forstyrrer normale økonomiske systemer, en av dem er skatteklassing av riktig skattesubjekt.

og kapitalflukt kan grupperes i ett område – misbruk av regler for grenseoverskridende transaksjoner – er problemet åpenbart koblet til manglende, sviktende eller ufullstendig regelverk for internasjonale transaksjoner. Løsningen må derfor tilsvarende søkes i internasjonale skatteprinsipper. En av disse mekanismene er kreditfradrag, men tilpasset til å passe kostnadssiden, ikke inntektssiden.

Bakgrunnen for skatteklegging

De ubestridte stedene for beskatning er vanligvis (1) hvor en ressurs vokser eller utvinnes eller en fysisk eiendel eies (geografi), (2) hvor ressursene omdannes til salgbare varer (geografi og demografi) og (3) hvor varer eller tjenester blir solgt til den endelige forbrukeren (etterspørsel og demografi).

Geografi er HVOR produksjon av ressurser og varer skjer og demografi er HVEM som produserer ressurser eller varer og til HVEM varer og tjenester selges (etterspørsel i et marked). Skatteparadisene som introduseres av mange multinasjonale selskaper i verdikjeden har verken geografi (ressurser blir ikke dyrket eller utvinnet der, det er sjelden fysiske eiendeler av betydning der og de har ikke næringene til å produsere varene) eller demografi (folk til å produsere ressurser eller varer eller markeder hvor varer og tjenester kan selges). Jurisdiksjoner utenom 1, 2 og 3 er derfor satt inn i verdikjeden av det multinasjonale selskapet for andre formål, og må undersøkes grundig for å se om de leverer tilleggsverdi av betydning i verdikjeden¹⁵ (se 1, 2 og 3 ovenfor).

Innføringen av ytterligere jurisdiksjoner i verdikjeden gjøres normalt kontraktmessig, og det er bare fordi disse kontraktene anerkjennes av ulike land, skattemyndigheter og domstoler, som presenteres for disse kontraktene at disse ytterligere jurisdiksjonene tillates en del av fortjenesten i verdikjeden. De multinasjonale selskapene som presenterer disse kontraktene, respekterer imidlertid ikke selve kontrakten, siden man vil finne at disse ekstra jurisdiksjonene støttes bare med de svakeste forsvarsverkene, uten betydelig tilstedeværelse eller dokumentasjon. Kostnaden for deres eksistens i en effektiv verdikjede kan kun forsvares internt i det multinasjonale selskapet gjennom skattene disse ytterligere kjedene i verdikjeden sparer det multinasjonale selskapet.

Bare gjennom hemmelighold kan disse forsvarsverkene motstå granskning, da åpenhet ville klart ha vist at det ikke finnes vesentlige bidrag til verdikjeden fra disse jurisdiksjonene. Det er derfor grunn til å behandle med skepsis jurisdiksjoner som ikke inneholder aktivitetene 1, 2 og 3 ovenfor. Dessverre mottar disse ekstra jurisdiksjonene en uforholdsmessig stor del av inntektene og bare en liten eller ingen del av kostnadene.

Den eneste jurisdiksjonen utenfor 1, 2 og 3 over som kunne ha betydelige kostnader som bør tas i betraktning er (4) det multinasjonale selskapets hjemland eller en del derav som utfører faktiske tjenester til verdikjeden. Imidlertid er disse tjenestene vanligvis mindre enn 1% -2% av den totale verdien av de varene eller tjenestene som selges i markedet. Dersom de hadde vært større ville det vært mer effektivt å etablere disse tjenestene direkte i jurisdiksjonene 1, 2 eller 3 siden de fleste tjenester er relevante på den geografiske plasseringen av mottaket av tjenesten, ikke på produksjonsstedet for tjenesten. En tjeneste er ikke utført før den har blitt konsumert. Produksjon av en tjeneste uten levering (konsum/forbruk) er ikke en skattepliktig hendelse. Hvis en avis er produsert i Sverige (jurisdiksjon 2), men selges i Norge (jurisdiksjon 3), er det salg (og forbruk) av avisen i Norge (jurisdiksjon 3) som er den skattepliktige hendelsen. Tjenesten (produksjon av avisen i jurisdiksjon 2, Sverige) handler bare om hvor mye kostnad som skal tildeles jurisdiksjon 3 ved salget der for å beregne korrekt skattegrunnlag i Norge. I Sverige vil man da beregne skattene basert på totalinntektene, med fradrag av total kostnad, men samtidig tillate den skatt som betales i Norge som kreditfradrag for å unngå dobbeltbeskatning. Det er dette prinsippet som kan

15 En verdikjede er en transformasjon av dyrkede eller utvunnede ressurser til salgbare varer.

brukes i omvendt form dersom multinasjonale selskaper presenterer inntekter og kostnader uproporsjonalt til jurisdiksjonene 1, 2 og 3.

Geografi og demografi i denne betydningen er de jurisdiksjoner hvor økonomisk aktivitet foregår og kapital betraktes som en virtuell ressurs som kan komme fra enhver jurisdiksjon, men som må anvendes i jurisdiksjonene 1, 2 eller 3 for å være relevant i verdikjeden. Kapital er i denne modellen tilfredsstillende betjent av renter og utbytte (behandlet i skatteavtaler). Det er tillegg av etterspørsel i ligningen som resulterer i skattepliktig inntekt, og dermed kan ikke beskatningen frikobles fra denne etterspørselen. De eneste spørsmålene er hvordan fortjenesten som etterspørselen skaper for selskapet som tilbyr varene eller tjenestene skal fordeles langs verdikjeden:

- Markedsføring og utsalgssteder: Skatt basert på fortjeneste skapt av markedsbaserte inntekter, med fradrag for kostnader
- Produksjonsland: Skatt basert på kostnad pluss fortjenestemargin
- Ressursland: Skatt basert på ressursmarkeder med fradrag for kostnader
- Andre land: Ingen allokering av overskudd og ingen skatt

Alternative måter å skattlegge på

Ansvarsfraskrivelse: Eksempelet nedenfor i dette kapittelet er utarbeidet basert på hvordan skatter og kreditfradrag i prinsippet anvendes, og er ikke ment å eksakt gjenskape spesifikke skatteregler i USA, Norge eller skatteparadis. Alle navn er kun til illustrasjonsformål. Anvendelsen av omvendt kreditfradrag er basert på en teoretisk anvendelse og kan avvike fra hvordan et enkelt land vil anvende omvendt kreditfradrag. Eksemplet er kun laget for å vise at man ved bruk av et prinsipp som omvendt kreditfradrag kan eliminere de skadelige skatteeffektene av skatteparadis i et lands individuelle skatter og i et selskaps totale skatter.

Det er ulike alternativer for å beskatte multinasjonale selskaper.

	Omsetning	Kostnad	Overskudd
Innenlandske mekanismer	1. Justere inntekter opp → vanskelig å estimere	2. Justere kostnad ned → vanskelig å estimere	
Multilaterale mekanismer			3. Global skattlegging av multinasjonale selskaper → vanskelig å gjennomføre
Kreditfradrag/ Omvendt kreditfradrag	4. Skatt basert på global inntekt, tillate globale kostnader og tillate kreditfradrag for skatt betalt i andre land (fungerer for selskaper med hjemmebase i landet) → enkelt å gjennomføre	5. Skatt basert på lokal inntekt, tillate lokale kostnader og tillate omvendt kreditfradrag for skatt betalt globalt (fungerer for selskaper med datterselskaper i landet) → enkelt å gjennomføre	
Sluttbruker mekanismer	6. MVA og salgs- eller konsumentskatter (sluttbruker skatter) → enkelt å gjennomføre		

- (1) (1) Den beste mekanismen er å sikre at inntektene gjenspeiler den faktiske økonomiske aktiviteten i et land. Ingen skattesystem slår det, og dette er dermed den foretrukne beskatningen. Alle kjøp i landet av forbrukere i det landet skal føre til at inntektene er skattepliktig i det landet. Dette gjelder også for elektronisk levering over grenser, da det ikke ville vært salg dersom det ikke var for forbrukeren i landet, det vil si den økonomiske aktiviteten er salg og levering til markedet i det aktuelle landet. Inntektene kan være vanskelig å estimere, med mindre banker og kredittkortselskaper blir pålagt å rapportere utbetalinger til internasjonale selskaper av individuelle kortinnehavere på aggregert basis til skattemyndighetene. Dette vil da bli brukt til å sammenligne med selvangivelsesinformasjonen fra selskapet. For at dette skal fungere, må instituttet for fast driftssted utvides til å omfatte en permanent markedstilstedeværelse.
- (2) Å justere ned kostnaden kan være vanskelig, og vil likevel bare gjelde for kostnader fakturert fra tilknyttede selskaper i andre land. Dette vil derfor ikke være en anbefalt metode for å komme til en korrekt skattegrunnlag for et selskap i et land.
- (3) Global skatt på multinasjonal fortjeneste er avhengig av multinasjonal avtale om beskatning av multinasjonale selskaper. Dette virker ikke mulig i nær fremtid, og denne metoden kan dermed ikke påberopes for å være tilgjengelig for land på kort til mellomlang sikt.
- (4) Kreditfradragsmetoden er allerede tilgjengelig for land og er mye brukt på selskaper som er hjemme-basert i det aktuelle landet. Denne metoden fungerer imidlertid best på hjemmebaserte selskaper, og egner seg til dels svært dårlig for utenlandsk-baserte selskaper.
- (5) Omvendt kreditfradrag kan gjennomføres unilateralt i et lands skattesystem på samme måte som kreditfradragsmetoden er vedtatt i et lands skattesystem eller avtalt i en skatteavtale. Omvendt kreditfradragsmetoden er en metode som gjør det mulig å justere virkningene av en kostnadsbase som er uforholdsmessig i forhold til inntektsgrunnlaget i et land. Det er denne metoden som diskuteres videre i denne rapporten. Omvendt kredit-metoden er et alternativ til metode (1) som justerer inntektene for å matche det faktiske salg til markedet i landet. I dag har skattemyndighetene svært lite informasjon om hva som foregår i de ulike delene av de multinasjonale selskapene. Det meste av informasjonen som skattemyndighetene samler inn eller som er gitt gjennom automatiske informasjonsutvekslingsavtaler handler om enkeltborgere, ikke om multinasjonale selskaper. Den omvendte kredit-metoden tillater skattemyndighetene å utføre en teoretisk korrekt beskatning av et multinasjonalt selskap / datterselskap uten å måtte spekulere på hva som skjer i lavskatteland eller nullskatte-jurisdiksjoner. Det multinasjonale selskapet / datterselskapet blir skattlagt basert på den gjennomsnittlige skattesatsen de har. Et selskap som dermed er mer aggressivt i sin tilnærming til å redusere skatt, reduserer samtidig automatisk skattesatsen for transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer. Omvendt kredit-prinsippet utnytter et revisorgodkjent globalt konsernregnskap, men i tilfelle mangel på slike er det mulig å sette fradragssatsen så lavt som til null til selskapet fremskaffer slike dokumenter.
- (6) MVA er en sluttbrukerskatt og bør brukes på alle kategorier av varer og tjenester for ikke å favorisere noen varer og tjenester over andre, med mindre det er gode grunner til å skille mellom disse. Et eksempel kan være en reduksjon av mva på sunn mat for å øke forbruket (reduksjon av mva kompensert av reduksjon i helseutgifter). Et annet eksempel kan være forbruksskatt på bensin for å redusere forbruket (økning i skatt kompenserer økt forurensning for hver enhet som benyttes). Når det gjelder varer og tjenester levert over landegrenser, er det ingen grunn til å ha mindre mva (eller annen sluttbrukerskatt) enn på varer og tjenester levert inne i landet.

Kreditfradrag og Omvendt kreditfradrag

Et kreditfradrag er basert på skattene som er betalt i de landene som har beskattet samme fortjeneste som det aktuelle skattelandet. Fortjeneste er inntekter minus kostnader, og prinsippet om kreditfradrag er således aktuelt for både inntektssiden og kostnadssiden av overskuddet, men når det gjelder kostnadssiden, må man reversere kredit-prinsippet. Årsaken til dette er at kreditfradrag er skatt på positive nettoinntekter, dvs. når inntekter er høyere enn kostnader, eller sagt på annen måte, når kostnadene allerede er dekket.

Selskapsskattesatsen for et multinasjonalt selskap (konsernskattesatsen) reflekterer den gjennomsnittlige skattesatsen som selskapet har betalt samlet på overskudd (inntekter minus kostnader). Dette gjenspeiler da den skattesatsen som det multinasjonale selskapet har forsøkt å oppnå. Hvis det ikke er mulig å bruke metode 1 ovenfor og justere inntektene oppover for å få den riktige skattegrunnlaget, ville det nest beste være å bruke metode 5 (omvendt kreditfradrag) for å gi det multinasjonale selskapet samme skattesats for kostnaden som det har forsøkt å oppnå for sin fortjeneste. Det er derfor fullt akseptabelt å basere omvendt kreditprinsippet på oppnådd selskapsskattesats som vist i morselskapets regnskap. Dette omvendte kreditfradraget vil da gjelde for alle kostnader som kommer fra tilknyttede selskaper utenfor landet og i noen tilfeller til hele skattegrunnlaget. Dette ville innebære å anvende et symmetriprinsipp på de multinasjonale selskapene: jo mer selskapet har forsøkt å redusere selskapsskattesatsen, desto mer redusert blir skattefradraget forbundet med grenseoverskridende kostnader. Dette vil bidra til å utjevne konkurransen mellom multinasjonale selskaper. De mest aggressive selskapene skattemessig vil få det største omvendte kreditfradraget (dvs minst kostnadsfradrag), mens de minst aggressive selskapene skattemessig vil oppleve minst omvendt kreditfradrag (dvs størst kostnadsfradrag).

Bruk av omvendt kreditfradragsmetoden på kostnader som kommer fra tilknyttede selskaper utenfor landet gjelder for selskaper som demonstrerer at de kjører alle sine inntekter gjennom datterselskapet eller fast driftssted (inkludert permanent markedsføring) i et land.

Bruk av omvendt kreditfradragsmetoden på hele skattegrunnlaget vil gjelde for selskaper som bare opprettholder en markedsførings- og støtteorganisasjon i et land, men hvor inntektene fra alt salget går direkte til andre land, noe som medfører at verken betales skatt og i mange tilfeller heller ikke mva. Beskatning av datterselskapet ville med denne metoden være omsetningen minus kostnaden pluss forskjellen mellom landets skattesats og konsernskattesatsen anvendt på kostnaden.

Eksempel på praktisk anvendelse av Omvendt Kreditfradrag

Skatteregler i ulike land er notorisk detaljerte og besværlige. Nedenfor er et forenklet eksempel som illustrerer tre forskjellige situasjoner: (1) eierskap av datterselskap direkte fra USA til Norge, (2) eierskap av datterselskap i Norge fra USA via Storbritannia og (3) eierskap til datterselskap i Norge fra USA via et skatteparadis (nullskatte-jurisdiksjon).

Eksemplet illustrerer hvordan omvendt kreditmetoden medfører at totalskatt over hele verden og fortjeneste etter skatt over hele verden blir den samme, uansett om et lavskatteland eller en nullskattejurisdiksjon er en del av verdikjeden. Den underliggende forutsetningen er at USA behandler Storbritannia og skatteparadiset likt, og at kostnaden i skatteparadiset er den samme som i Storbritannia. Dette er ikke en åpenbar antagelse generelt, men gjelder under "alt annet likt" tilstander (eksempelet er bare forskjellig i beskatning, ingenting annet).

Eksemplet illustrerer hvordan et selskap kan redusere sin samlede beskatning ved bruk av lavskatteland eller nullskatte-jurisdiksjoner (første tre kolonner, i den siste kolonnen blir skatten redusert fra \$ 262,50 til \$ 245,00). Eksemplet illustrerer videre hvordan et land ved å benytte omvendt kreditfradrag (i dette tilfellet Norge, men det kunne like godt ha vært USA) effektivt kan eliminere effekten av lavskatteland eller nullskatte-jurisdiksjoner (de siste tre kolonnene, i siste kolonne er skatten uendret fra de to foregående kolonnene).

	DAGENS METODE			OMVENDT KREDIT-METODEN		
	USA – Norge	USA– UK– Norge	USA–Skatte– paradisi– Norge	USA– Norge	USA– UK– Norge	USA–Skatte– paradisi– Norge
Konsernspiss i USA:						
Inntekt i USA	\$1000	\$1000	\$1000	\$1000	\$1000	\$1000
Kostnad i USA	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500	\$ 500
Kostnad relatert til Norge	\$100	\$100	\$100	\$100	\$100	\$100
Inntekt relatert til kostnad i Norge	\$150	\$ 100	\$ 100	\$150	\$100	\$100
Overskudd før skatt Norge	\$200	\$200	\$200	\$200	\$200	\$200
Overskudd 3. land		\$50			\$50	\$50
Overskudd før skatt USA	\$750	\$750	\$700	\$750	\$750	\$750
Skatt 35% USA	-\$262,5	-\$262,5	-\$245	-\$262,5	-\$262,5	-\$262,5
Kreditfradrag	+\$54	+\$69	+\$54	+\$54	+\$69	+\$67,5
Overskudd etter skatt	\$541,5	\$556,5	\$325	\$541,5	\$556,5	\$555
UK og skatteparadis:						
Inntekt relatert til kostnad i Norge		\$150	\$150		\$150	\$150
Kostnad relatert til Norge		\$100	\$100		\$100	\$100
Overskudd før skatt		\$50	\$50		\$50	\$50
Skatt 30% / 0%		\$15	\$0		\$15	\$0
Overskudd etter skatt		\$35	\$50		\$35	\$50
Norge:						
Inntekt	\$500	\$500	\$500	\$500	\$500	\$500
Kostnad Norge	\$150	\$150	\$150	\$150	\$150	\$150
Kostnad fra andre	\$150	\$150	\$150	\$150	\$150	\$150
Overskudd før skatt	\$200	\$200	\$200	\$200	\$200	\$200
Skatt 27%	-\$54	-\$54	-\$54	-\$54	-\$54	-\$54
Reversert skatt kostnad fra andre (\$150*27%)				-\$40,50	-\$40,50	-\$40,50
Omvendt kreditfradrag				+\$40,50	+\$40,50	+\$27,00
Overskudd etter skatt	\$146	\$146	\$146	\$146	\$146	\$132,50
Oversikt skatter alle land:						
USA skatt etter kredit	\$208,5	\$193,5	\$191,0	\$208,5	\$193,5	\$195,0
UK/skatteparadis skatt	N/A	\$15,0	\$0,0	N/A	\$15,0	\$0,0
Norge	\$54,0	\$54,0	\$54,0	\$54,0	\$54,0	\$67,5
TOTALE SKATTER	-\$262,5	-\$ 262,50	\$245,0	-\$262,5	-\$ 262,50	-\$262,50
Overskudd før skatt:						
USA	\$550	\$500	\$500	\$550	\$500	\$500
UK/skatteparadis		\$50	\$50		\$50	\$50
Norge	\$200	\$200	\$200	\$200	\$200	\$200
Totale skatter	-\$262,50	-\$262,50	-\$245	-\$262,50	-\$262,50	-\$262,50
Overskudd etter skatter	\$487,50	\$487,50	\$505	\$487,50	\$487,50	\$487,50

DEFINISJONER I/FORKLARING TIL

Kommentarer til skatteparadis-eksemplet

1. Eksemplet er basert på at et globalt overskudd på 750 dollar er beskattet i USA til 35% skattesats. Dette er en overforenkling, da det ville være mange forhold som kommer inn i eksemplet i den virkelige verden, da det amerikanske skattesystemet har meget omfattende regler og unntak. Det er for eksempel ikke slik at det vil være en inntekt i USA som eliminerer kostnadene knyttet til Norge i skatteparadis-eksemplet. Det er heller ikke en gjennomstrømming av fortjeneste fra tredjeland i skatteparadis-eksempelet, selv om USA har en generell global profittbeskatning. Forenklingen har blitt gjort for å vise hvordan, alt annet likt, en omvendt kreditfradragstmetode ville bringe beskatningen tilbake til en tilstand som om skatteparadiset ble behandlet som noe annet land (eller ikke eksisterte i verdikjeden).
2. I Norge er det "Kostnader fra andre" på 150 dollar. Dette er kostnader fra tilknyttede selskaper utenfor Norge, i eksemplet enten Storbritannia eller skatteparadiset. I skatteberegningen i Norge reverseres FULL skattemessig effekt på \$ 150, slik at det før det omvendte kreditfradraget ikke er noe fradrag i Norge knyttet til denne kostnaden. Skatteeffekten er beregnet som $\$150 \cdot \text{skattesats } 27\% \text{ i Norge} = \$40,5$.
3. Omvendt kreditfradraget er beregnet til å være forskjellen mellom norsk skattesats 27% og selskapsskattesatsen. I eksempelet er det ingen beregning av selskapsskattesatsen, og derfor er det benyttet en proxy på 18% ($\$150 \cdot 18\% =$ omvendt kreditfradrag i Norge på \$27). Kostnaden knyttet til Norge som har påvirket USAs skatt multiplisert med den laveste av USAs (35%) og Norges (27%) skattesats skaper kreditfradraget (for Norge) i USA på 67,5 dollar i skatteparadis-eksempelet. Det betyr at den samlede beskatningen globalt (bunnen av eksemplet) er lik USAs skatt på den globale inntekten på \$ 262,50 også i skatteparadis-eksemplet, og resultatet etter skatt globalt er det samme som i direkte eierskap fra USA eller via et britisk selskap i eksemplet.
4. Et mer realistisk eksempel gitt de nåværende reglene ville ha vært at:

a. Den amerikanske globale inntekten ville ikke ha tatt med inntekten i skatteparadiset på \$ 150, noe som ville resultert i en amerikansk skatt på \$ 210 i stedet for \$ 262,50. Hvis også USA anvendte omvendt kredit-prinsippet, ville de beregnet en ekstraskatt på denne inntekten.

b. Dette ville i den proxy som er beregnet her for Norge gitt et omvendt kreditfradrag på \$ 0, da det ikke ville være noe omvendt kreditfradrag fra skatteparadiset knyttet til kostnadsfradraget i Norge på 150 dollar. Dette ville ha medført at skatten til Norge effektivt ville ha økt med \$ 40,50 (reversering av betalt skatt på kostnader), men kreditfradraget i USA fra betalt norsk skatt ville da også ha økt tilsvarende.

c. Dersom både Norge og USA benyttet Omvendt Kreditfradrag, ville eksemplet således ha vært:

Global skatt i US	\$ 210
Kreditfradrag fra Norge	- \$ 54
Normal skatt i Norge	+ \$ 54
Ekstra skatt i USA	+ \$ 52,5 (hvis USA anvendte omvendt kredit)
Kredit fra Norge	- \$ 40,5 (hvis USA anvendte omvendt kredit)
Ekstra skatt i Norge	+ \$ 40,5
Totale globale skatter	= \$ 262,5 (hvis USA anvendte omvendt kredit)

Man vil se at uansett hvilken rateforskjell man har mellom skattesatsene i USA og Norge og selskapets globale skattesats (eller skatteparadisraten som anvendt her i eksemplet), blir de totale skattene globalt alltid de samme som om eierskapet var gjort direkte fra hjemlandet (i dette tilfellet USA). Det eneste som betyr noe, er hvilket land som faktisk drar nytte av omvendt kreditfradraget (det ene, det andre eller begge).

I dette eksemplet er det landet som får en kostnad, men som ikke får de tilknyttede inntektene, som oppnår fordelene (i dette tilfellet Norge). Det amerikanske selskapet kan unngå at Norge får denne fordelene ved ikke å bruke skatteparadis (eller et mellomliggende selskap), og investere direkte fra USA til Norge. Omvendt kreditfradrag er således ikke bare en metode som nullstiller investeringer som gjøres gjennom skatteparadis, men det er også en metode som fremmer at multinasjonale selskaper ikke investerer gjennom skatteparadis, og derigjennom fremmer optimal beskatning i sine hjemland.

Det beste med omvendt kredit-metoden er at det normaliserer konkurransen mellom multinasjonale selskaper (og mellom multinasjonale selskaper og nasjonale selskaper) på alle nivå:

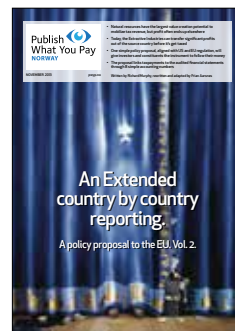
- Dersom bare datterselskapet, i dette tilfellet Norge eller hjemlandet, i dette tilfellet USA, lovfester Omvendt Kredit-metoden, vil Norge eller USA dra nytte av ytterligere beskatning som det multinasjonale selskapet forsøkte å redusere sin samlede skatt med i utgangspunktet.
- Hvis både datterselskapets og morselskapets land lovfester Omvendt Kreditmetoden vil begge land ha nytte av ytterligere beskatning, og justeringer av skatteavtalen mellom de to landene kan sikre at når begge landene har vedtatt Omvendt Kreditfradrag, at fordelene går til begge landene under en avtalt distribusjonsformel i skatteavtalen.
- Hvis det multinasjonale selskapet ser sitt og sitt hjemlands beste, så vil de starte å investere i datterselskaper direkte fra hjemlandet igjen, og dermed forenkle bedriftsstrukturen enormt og dermed redusere kostnadene ved å drive operasjoner over hele verden.
- Andre selskaper vil dra nytte av dette fordi de nå vil konkurrere på mer like vilkår med slike multinasjonale selskaper over hele verden, og det spiller ingen rolle lenger hvor et selskap har sitt hjemland. Omvendt kreditmetoden gir alle selskaper samme utgangspunkt og øker beskatning i datterselskapene, MED MINDRE hjemlandet har samme metode eller de multinasjonale selskapene i disse landene ikke benytter skatteparadiser i verdikjeden.
- En ekstra fordel vil være at midlene ikke lenger vil være låst i skatteparadisene, men kan fritt distribueres til investorene i selskapet, og investorer i selskapet trenger ikke lenger å være bekymret for hvorvidt multinasjonale selskaper investeres i skatteparadis eller Ikke med hensyn til å vurdere om de vil få full utbytte eller ikke.

Konklusjonen er at Omvendt kreditmetoden er en universell metode som kan brukes unilateralt av ethvert land, men som vil bli mer fordelaktig for hele verden jo flere land som implementerer det. Metoden vil ikke bare sette nasjonale selskaper i samme konkurranseposisjon som multinasjonale selskaper, men vil også eliminere forskjellene mellom svært aggressive multinasjonale selskaper, mindre aggressive multinasjonale selskaper og nasjonale selskaper. Metoden eliminerer også behovet for detaljert skatteinformasjon fra skatteparadis, men drar nytte av den utvitede land-for-land rapporteringen som promottes av Publish What You Pay Norway. Sist men ikke minst forenkler det beskatning og eliminerer skattekonkurransen mellom landene. Dette er spesielt viktig for utviklingsland som fortsatt trenger skatteinntekter for å bygge sine land.

Likte du denne rapporten?

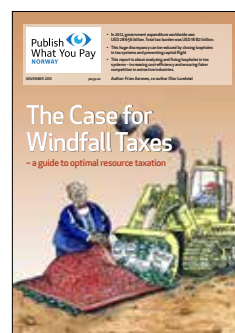
Ta en titt på disse rapportene også. Du kan finne alle rapportene på <http://www.publishwhatyoupay.no/en/publications>

An extended country-by-country reporting standard. A policy proposal to the EU. Volume 2



- Natural resources have the largest value creation potential to mobilize tax revenue, but profit often ends up elsewhere.
- Today, the Extractive Industries can transfer significant profits out of the source country before it get taxed.
- One simple policy proposal, aligned with US and EU regulation, will give investors and constituents the instrument to follow their money.
- The proposal links taxpayments to the audited financial statements through 8 simple accounting numbers.

The Case for Windfall Taxes – a guide to optimal resource taxation



- In 2012, government expenditure worldwide was USD 28 656 billion. Total tax burden was USD 18 821 billion.
- This huge discrepancy can be reduced by closing loopholes in tax systems and preventing capital flight
- This report is about analyzing and fixing loopholes in tax systems – increasing cost-efficiency and ensuring fairer competition in extractive industries.

Protection from derivative abuse



- Extractive industries are big users of a financial instrument called derivatives, which can be abused to transfer revenues out of host countries before it is taxed.
- The value behind all derivatives is 10 times the world GDP.
- One simple policy proposal can be enacted upon unilaterally to stop abuse, while protecting proper use of these instruments.

Lost Billions. Transfer Pricing in the Extractive Industries



- Over 110 billion USD has disappeared through mispricing of crude oil in the US and the EU between 2000 and 2010.
- Profits have been moved from the source country to the extractive industry companies.
- In December 2000, the Netherlands imported crude oil for the price of 1,69 Euro per bbl. while the spot market prices were no lower than 26 Euro, resulting in an underevaluation of around 40 million Euro to the source country.

Silence is Golden



- Lawyers have a duty of confidentiality. The confidentiality springs from “the best interest of society” and lawyers shall safeguard rule of law in the society. However, confidentiality also has a different and unintended effect that it is necessary to shed light on.
- Companies can claim client confidentiality to protect themselves against government insight into activities and transactions, transaction routes and company structures. The lawyers can also claim client confidentiality to prevent insight into to what they have participated in.
- These days, important questions regarding the extent of lawyers’ privilege of confidentiality in the tax area are being asked. PWYP Norway presents a small selection of short articles that highlight various aspects of this issue.

Piping Profits



- In this report, PWYP Norway has attempted to unravel the labyrinthine corporate structures created by some of the world’s biggest energy and mining companies.
- Few details are known about the murky and expansive networks of extractive companies and their subsidiaries.
- PWYP Norway seeks to clarify this picture by finding out how many subsidiaries companies have and where these are located, also establishing through this process how many are located in secrecy jurisdictions.

Utgitt av: Publish What You Pay Norway (PWYP Norway)

Utgivelsesår: 2017

ISBN 978-82-93212-76-8

Skrevet av: Frian Aarsnes

Forsideillustrasjon: Roar Hagen

Trykk: Copy Cat

Peer-review: Many thanks to: Morten Eriksen and Olav Lundstøl

Utgitt med støtte fra Norad

Alle kommentarer og spørsmål er velkomne til post@pwyp.no

Legal disclaimer:

This publication is based on information provided to Publish What You Pay Norway (PWYP Norway) and individuals acting on behalf of PWYP Norway. The conclusions presented herein are based only on information so provided. PWYP Norway and those acting on behalf of PWYP Norway have strived towards acquiring full overview of all relevant information and data to prepare this publication. We do not accept liability whatsoever for any insufficiency or inadequacy of the information and data that this publication is based upon.

While PWYP Norway has taken all reasonable care to ensure that the information contained in this publication is accurate, publicly available information and data has not been verified by the companies or users and neither PWYP Norway nor any person acting on behalf of PWYP Norway in the drafting and preparation of this publication can be held legally responsible for the content or guarantee that it is totally free from errors or inaccuracies.

Any references contained in this publication pertaining to any kind of sources, publications or websites from third parties, are inserted for convenience only and are purely for informative purposes. They do not constitute endorsement of material on those sites, publications or sources. PWYP Norway and those acting on its behalf accept no liability whatsoever for any loss or damage arising from the use of such information.



@PWYPNorway



facebook.com/PWYPNorway



PublishWhatYouPay Norway

PWYP Norge er den norske delen av et globalt nettverk som består av rundt 800 organisasjoner fra 70 land. Vi arbeider for finansiell åpenhet i utvinningsindustrien for å fremme bærekraftig samfunn.



Making Transparency Possible