

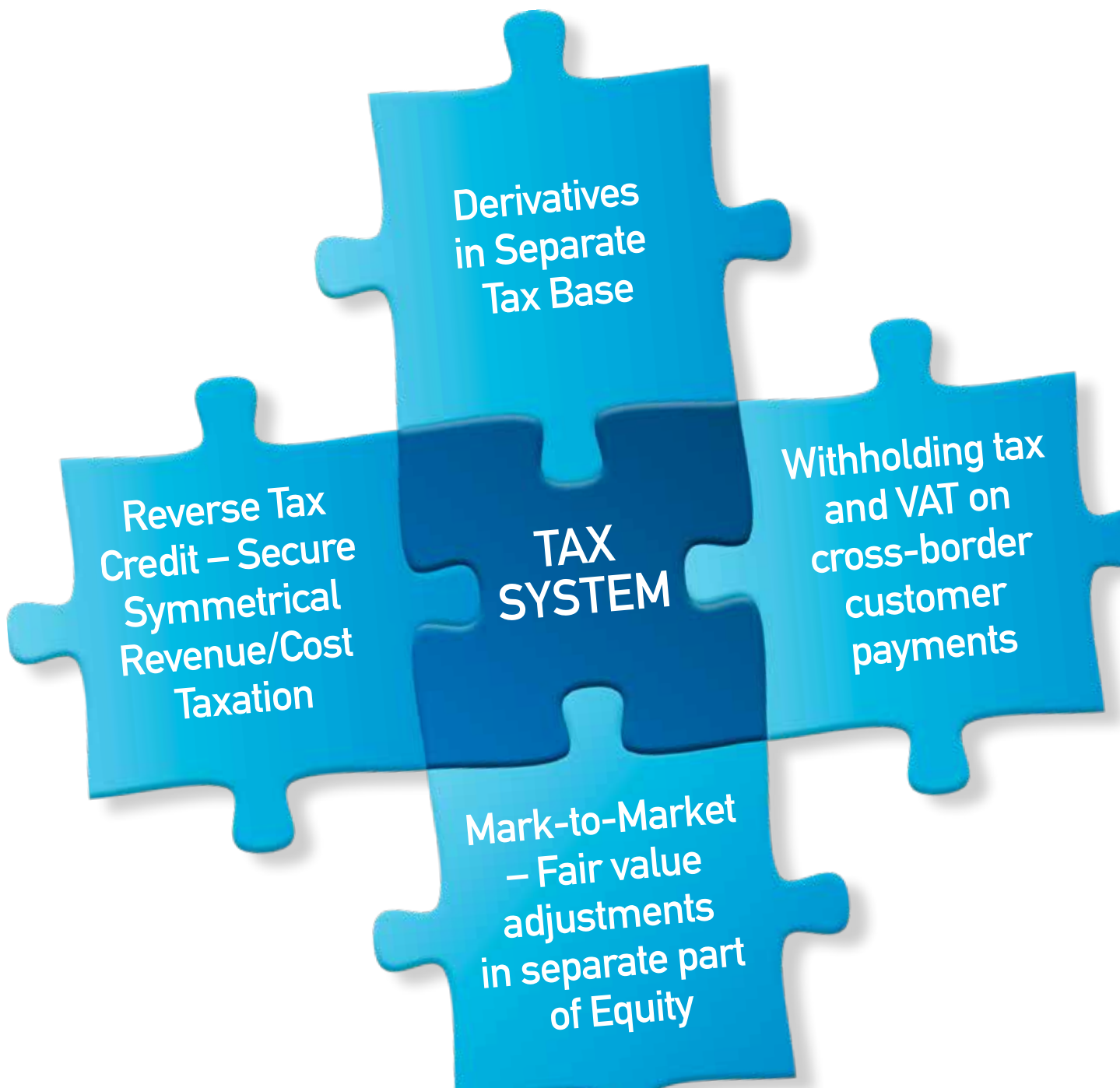


- Tre enkle skattemekanismer er de eneste som trengs for å likestille beskatning av multinasjonale selskaper med nasjonale selskaper
- Et hvilket som helst land kan ta i bruk disse mekanismene da de kun medfører endringer i den interne skattekode
- De tre mekanismene er presise da de retter seg mot bestemte transaksjonsklasser og er ikke basert på parametere eller estimater.
- Mekanismene er unike fordi ingen land som vedtar dem vil utnytte eller påvirke andre lands skattegrunnlag

Skrevet av: Frian Aarsnes

Stopp kapitalflukt og promoter like konkurransevilkår gjennom åpenhet og beskatning

Hvordan bruke åpenhet og beskatning til å unngå nedbryting av tillit, fikse et sårbart finanssystem, bygge bærekraftige forretningsmodeller og støtte opp under vårt moderne samfunn



INNHALDSFORTEGNELSE

INNHALDSFORTEGNELSE	3
INNLEDNING	5
HVORFOR ÅPENHET BETYR SÅ MYE	5
HVORFOR SKATT BETYR SÅ MYE	5
KONKURRANSE OG BÆREKRAFT	6
LØSNINGEN: ÅPENHET OG BESKATNING SOM NØKKELELEMENTER	7
EN KOMPLETT LØSNINGSMODELL	9
SKATTEMEKANISMER UMIDDELBART TILGJENGELIG	11
a. Derivater i eget ligningsgrunnlag	11
b. Omvendt kreditfradrag	12
c. VAT and Withholding Tax	15
EN SAMMENLIGNING AV MULIGE ALTERNATIVER	16
KORT OPPSUMMERING AV INITIATIVER FRA PWYP NORGE	17
INITIATIVER FORVENTET Å VIRKE MOT KRYPTOVALUTAER	18

Utgitt av: Publish What You Pay Norge
 Publikasjonsår: 2019
 ISBN 978-82-93212-88-1

Forfatter Frian Aarsnes
 Print: Copy Cat

Ansvarsfraskrivelse:

Denne publikasjonen er basert på informasjon mottatt av Publish What You Pay Norge ('PWYP Norge') og personer som opptre på vegne av PWYP Norge. Konklusjoner presentert i denne rapporten er basert på denne informasjonen. PWYP Norge og personer som opptre på vegne av PWYP Norge har forsøkt å skaffe fullt overblikk over all relevant informasjon og data for å lage denne rapporten. Vi aksepterer imidlertid ikke noe ansvar for feil eller mangler i informasjon eller data som denne rapporten bygger på.

Selv om PWYP Norge har brukt alle rimelige midler for å sikre at informasjonen i denne publikasjonen er korrekt, har ikke offentlig informasjon og data blitt verifisert av selskaper, brukere og heller ikke PWYP Norge eller noen som opptre på vegne av PWYP Norge i utkastet og utarbeidelse av denne publikasjonen kan holdes juridisk ansvarlig for innholdet eller garantere at den er helt fri for feil eller unøyaktigheter.

Eventuelle referanser i denne publikasjonen som gjelder noen form for kilder, publikasjoner eller nettsteder fra tredjeparter, er kun satt inn for enkelhets skyld og er for rent informative formål. Inkluderingen utgjør ingen godkjenning av materiale på disse nettstedene, publikasjonene eller kildene. PWYP Norge og de som handler på vegne av PWYP Norge, tar ikke ansvar for noe tap eller skade som oppstår ved bruk av slik informasjon.

INNLEDNING

PWYP Norge har prioritert å fremskaffe spesialisert kunnskap om finansielt hemmelighold – et område som ellers ikke ville vært dekket like inngående. Siktemålet er å skape politiske og samfunnsmessige reaksjoner og tiltak som kan brukes enten på nasjonalt, regionalt eller globalt nivå. Fokuset har vært og er på utvinningsindustrien, fordi disse er allestedsnærværende i de landene som tradisjonelt har lidd av mangel på åpenhet og gode skattesystemer, men de politiske forslagene er like gyldige for alle multinasjonale selskaper og alle land.

Utvinningsindustrien har lenge blitt kritisert for korrupsjon, skatteunndragelse, misbruk av menneskerettigheter og for å flytte fortjeneste fra land med oppstrømsvirksomhet til andre deler av selskapsstrukturen, ofte i lavskattejurisdiksjoner (tilsvarende gjelder også andre multinasjonale foretak i større eller mindre grad). Alt dette gjøres under et ugjennomtrengelig slør av hemmelighold; kontrakter er hemmelige, deler av selskapsstrukturen er hemmelig, og regnskapsinformasjonen er så aggregert og kondensert at selv den mest interesserte leser forblir uopplyst.

Den tradisjonelle kapitalflukten, introdusert av utvinningsindustrien og som har hindret utviklingen i mange land, har nå blitt normen for mange multinasjonale selskaper. Alle land lider derfor nå av informasjonsmangel og mangel på beskatning av de multinasjonale selskapene.

Alt dette skjer mens de samme multinasjonale selskapene søker finansiering i transparente finansmarkeder og selger sine produkter på åpne råvaremarkeder. Det naturlige er at disse selskapene er åpne og transparente tilbake til de samme markedene og samfunnet for øvrig om produksjon (ressursproduserende næringer), investeringer, inntekter, kostnader, skatter og ansatte land for land.

Det blir sagt at i dag skjer mer enn 60% av verdenshandelen innen multinasjonale selskaper. Ingen regjering i verden kan se hele bildet av hva som skjer i disse selskapene, med mindre selskapene blir tvunget til å rapportere denne informasjonen land for land.

Land-for-land rapportering er ikke en universell mekanisme som løser alle verdens problemer, men det er et stort og viktig skritt i riktig retning. Uten å bli tvunget til å bli åpne land for land, vil multinasjonale selskaper alltid ha en informasjonsfordel overfor nasjonale bedrifter og landene selv. Land-for-land rapportering sikrer at nasjonale og multinasjonale selskaper konkurrerer på en mer likeverdig måte med hensyn til den informasjonen de må fremlegge.

Åpenhet er imidlertid ikke nok, da informasjonsfordelen ikke er den eneste fordel multinasjonale selskaper har overfor nasjonale selskaper. På grunn av hvordan mange multinasjonale selskaper har organisert seg, har de en stor skattefordel i forhold til nasjonale selskaper. Hvis skattebyrden skal fordeles jevnt og rimelig mellom skattyterne, så må multinasjonale selskaper betale skatt mer på nivå med nasjonale selskaper. Dette burde være åpenbart når mer enn 60% av verdenshandelen finner sted innad i disse selskapene.

I motsetning til hva mange tror, er det kun noen få skattemekanismer som trengs for å kunne så godt som eliminere skattefordelen mange multinasjonale selskaper har sammenlignet med nasjonale selskaper. Ethvert land som opplever massiv kapitalflukt, bør vurdere disse skattemekanismene for å sikre et bærekraftig skattesystem for fremtiden, der nasjonale og multinasjonale selskaper konkurrerer på likere vilkår skattemessig.

HVORFOR ÅPENHET BETYR SÅ MYE

Uten åpenhet kan ikke selskapene konkurrere på like vilkår. Hemmelighold favoriserer bare de selskapene som holder hemmeligheter – ikke investorer, kunder, andre selskaper eller land. Selskaper som er interessert i at det er lik konkurranse mellom nasjonale og internasjonale selskaper, bør i beste interesse for seg selv og markedene de opererer i, ønske velkommen og promotere åpenhet som en mekanisme mot slikt hemmelighold.

PWYP Norway har alltid hevdet at i tillegg til land-for-land rapportering (LLR) av skatter, må nøkkeltall som setter LLR inn i sin rette sammenheng, rapporteres i tillegg. Denne kontekstinformasjonen er finansiell informasjon som bør rapporteres inn i noter til regnskapet for å sikre at det foreligger finansiell informasjon som lukker gapet mellom de aggregerte finansregnskapene og rapporteringen av skatter land for land. PWYP Norge har kalt dette utvidet land-for-land rapportering (ULLR). ULLR innebærer rapportering av produksjon etter type (ressursproduserende næringer), investeringer, inntekter, kostnader, skatter (tre tall) og ansatte land for land. PWYP Norge og selskaper som rapporterer har vist at dette enkelt kan gjøres på en enkel eller dobbel side i regnskapet, selv for større selskaper.

Den mer detaljerte begrunnelsen for at mange selskaper burde være interessert i like konkurransevilkår, og at multinasjonale selskaper må være åpne på en land-for-land basis, i hvert fall når det gjelder nøkkeltall, finnes i "Næringslivsveileder til Utvidet Land-for-Land Rapportering (ULLR)", publisert av PWYP Norway.

HVORFOR SKATT BETYR SÅ MYE

Alle bør være oppmerksomme på dagens trender innen beskatning. Dette er først og fremst fordi utviklingen er utrolig skadelig for det moderne samfunn slik vi kjenner det. Multinasjonale selskaper som har organisert seg gjennom skatteparadiselskaper for å redusere sin skatt langt under nivået til nasjonale bedrifter, utvider stadig sin andel av verdenshandelen (allerede over 60%). Når bruken av skatteparadiser øker, blir nasjonale selskaper som betaler skatt, utkonkurrert, og politikerne reduserer skattesatsene for de nasjonale selskapene slik at de kan konkurrere med de multinasjonale selskapene. I stedet burde politikerne skattlegge de multinasjonale selskapene for å sikre at de multinasjonale selskapene må konkurrere på like vilkår med de nasjonale selskapene. I forsøk på å redusere skatt på de nasjonale selskapene, blir dermed mer og mer av skattebyrden overført på borgerne i det enkelte landet.

Dette resulterer i at

- (1) hver enkelt innbygger får mindre kjøpekraft,
- (2) ansatte søker høyere lønn, og nasjonale selskaper opplever økende kostnad som følge av dette og må gjennomføre kostnadsbesparende tiltak,
- (3) enkeltpersoner søker billigere varer og tjenester som ofte selges av multinasjonale selskaper som er i stand til å unngå beskatning gjennom et sett av mekanismer som reduserer fortjenesten betydelig (noen ganger til nesten ingenting) i landene der produktene markedsføres, med det resultat at de multinasjonale selskapene betaler betydelig mindre skatt (noen ganger nesten ingenting) til landene der de selger sine produkter og tjenester,
- (4) siden det er betydelig mindre skatteinntekt fra de multinasjonale selskapene enn fra de sammenlignbare nasjonale selskapene, blir inntektene til landene gradvis redusert (etter hvert som mer og mer handel beveger seg i retning av multinasjonale selskaper)
- (5) kostnaden for landene går gradvis opp når individer som ikke er ansatt, søker kompensasjon for økt kostnad fra regjeringen, noe som resulterer i at landene befinner seg i en spiral hvor kostnadene stiger raskere enn inntektene,

- (6) når kostnadene konsekvent øker mer enn inntektene, er det en gradvis, men konsekvent reduksjon av tilgjengelig pengemengde til å støtte hver enkelt borger – noe som resulterer i færre ressurser tilgjengelig per innbygger til infrastruktur (veier, jernbane, havner og flyplasser), utdanning, helse og sikkerhet (brannvesen, politi, kystvakt og militære), som er noen av de viktige tjenestene som tilbys innbyggerne av det enkelte land,
- (7) folks tillit til staten, media og andre institusjoner forvitrer.

Alle – individuelle borgere, selskaper, investorer, finansmarkeder, fagforeninger, media og staten – bør være oppmerksomme på denne gradvise erosjonen av det moderne samfunnet. Det er ikke Frankrikes politikere som er den virkelige grunnen til at det oppsto et opprør (de gule vestene) i Frankrike i desember 2018. Det er den gradvise underfinansieringen av den franske stat med mekanismene ovenfor som fører til at politikerne søker mer beskatning av sine borgere. De virkelige skyldige partene er de multinasjonale selskapene, som, gjennom en blanding av mangel på åpenhet og reduksjon av skatt, systematisk undergraver de samme samfunnene de får sine inntekter fra. Det er imidlertid tre enkle skattemekanismer som nesten fullstendig kan gjenopprette konkurransen mellom multinasjonale selskaper og nasjonale selskaper:

- skille beskatning av derivater fra det vanlige skattegrunnlaget for bedrifter for å redusere kompleksiteten og eliminere spekulasjoner i derivater (derivater kan fremdeles benyttes til hedging og i Norge, men kan ikke benyttes til kapitalflukt),
- introdusere merverdiavgift og kildeskatt på hvert produkt og tjeneste som er kjøpt over grensen (introdusert utover transaksjonsverdien og betalt av kunden når det ikke er et handelsmellomledd i landet), og
- redusere skattefradrag for interne grenseoverskridende transaksjoner i multinasjonale datterselskaper ned til det skattemessige nivået som det multinasjonale selskapet har oppnådd gjennom sin manøvrering.

Disse tre skattemekanismene kan innføres unilateralt av enkeltland, men vil bli enda mer effektive hvis de blir introdusert over hele Europa eller en annen landgruppering.

KONKURRANSE OG BÆREKRAFT

Uten rettferdig konkurranse vil det ikke være noen bærekraftige forretningsmodeller. Uten bærekraftige forretningsmodeller kan det ikke være en bærekraftig verden. Bedrifter er dermed viktige for å kunne skape en mer bærekraftig verden, men de trenger hjelp av rettferdige regler som sikrer at selskapene som ikke vil, blir tvunget til å oppføre seg som resten av selskapene.

For tiden har multinasjonale selskaper en urettferdig informasjonsfordel og en urettferdig skattefordel sammenlignet med nasjonale selskaper. Eliminering av informasjon- og skattefordelene de multinasjonale selskapene har, er derfor en forutsetning hvis man skal få bærekraftige forretningsmodeller. Det er ikke det eneste tiltaket som må gjøres, men et kritisk viktig tiltak. Uten å vite det har også selskaper som konkurrerer med andre gjennom bruk av skatteparadis, i praksis uholdbare forretningsmodeller over tid.

Det pågår for tiden en debatt om hvordan man skal finansiere klimautfordringen. Dette er en av løsningene: Så lenge produktene og tjenestene til de multinasjonale selskapene blir beskattet på samme nivå som nasjonale selskaper, er det mer enn nok inntekter til det offentlige til finansiering av både klimaendringer og andre utfordringer samfunn står overfor.

Det pågår også en debatt om hvordan man kan sikre at samfunnene klarer å håndtere den neste finanskrisen. Bortsett fra å unngå den neste finanskrisen gjennom riktig regulering som beskrevet i rapporten "Berg- og dalbane mekanismen i verdensøkonomien" fra PWYP Norway, handler det igjen om å beskatte de multinasjonale selskapene på samme nivå som de nasjonale selskapene. Samfunn vil da være mer robuste for å møte fremtidige økonomiske kriser. Listen bare fortsetter: for at verden

skal kunne bevege seg i en positiv retning, er vi avhengige av at multinasjonale selskaper blir skattlagt på samme nivå som nasjonale selskaper.

Et stabilt, bærekraftig samfunn kan bare opprettes når alle blir behandlet likt og har like muligheter og like forpliktelser. I bedriftsverdenen betyr det at de multinasjonale selskapene må betale skatt på samme nivå som de nasjonale selskapene, ikke omvendt.

Det er et symbiotisk forhold mellom bedrifter, samfunn og miljø. Bedriftens viktigste bidrag er å skape en ansvarlig, lønnsom og bærekraftig forretningsmodell når det produseres varer og tjenester som etterspørres. Bedrifter skaffer ressurser og bruker kompetanse og teknologi for å produsere disse varene og tjenestene og skaper derigjennom jobber, inntekt og velstand. Dette må imidlertid gjøres ved å integrere samfunns- og miljøansvar i forretningsmodellene. Dette er del av å være økonomisk bærekraftige virksomheter.

LØSNINGEN: ÅPENHET OG BESKATNING SOM NØKKELEMENTER

For å fjerne informasjonsfordelen til multinasjonale selskaper trenger man åpenhet. For å fjerne skattefordelen til multinasjonale selskaper trenger man en rettferdig beskatning av grenseoverskridende transaksjoner. Det er mulig å gjøre det ene uten det andre, men å gjøre begge ville være det gunstigste for å skape en rettferdig konkurranse mellom multinasjonale og nasjonale selskaper. En veiledning er allerede publisert om hvorfor åpenhet er et nøkkelement for å sikre rettferdig konkurranse gjennom å fjerne informasjonsfordelen til multinasjonale selskaper og hvorfor det er i de fleste selskapers interesse å gå i retning av økt åpenhet.¹

I denne veiledningen vil vi fokusere på de nødvendige endringene som eksisterende skattesystemer må gjennomgå for å skape en rettferdig beskatning som fremmer bærekraftige forretningsmodeller og gjenoppretter rettferdig konkurranse mellom multinasjonale og nasjonale selskaper. Dette er det første skrittet i retning av å skape nok finansiering av samfunnene disse samme multinasjonale selskapene selger sine produkter og tjenester til, og dermed gjenoppbygge tillit til samfunnene vi alle er avhengige av. Dette er en positiv spiral som bygger stabile samfunn. Det motsatte er forhåpentligvis ikke ønskelig for noen: forverret tillit i samfunnet, som medfører økende frustrasjon som igjen resulterer i økende vold, åpen konflikt og opprør. Det siste er som tidligere nevnt eksemplifisert blant annet i de franske opptøyene i desember 2018, hvor borgerne demonstrerte mot høyere skatter på enkeltpersoner (skatteøkninger delvis skyldes at fordi multinasjonale selskaper ikke betaler rettferdig skatt).

Hvorfor er beskatning et sentralt element? Det er fordi beskatning ikke bare er finansiering av statlig administrasjon og byråkrati slik enkelte hevder. Beskatning har mange forskjellige positive effekter *hvis skattebyrden fordeles jevnt og holdes så lav som mulig.*

Den positive effekten av beskatning er at den introduserer lavest mulig finansiering av nødvendige elementer som er vanskelig for hvert enkelt selskap å imøtekomme. Eksempler på disse elementene er blant annet helse, utdanning, offentlig trygghet og nasjonal sikkerhet, og ikke minst infrastruktur for borgere og bedrifter.

De negative effektene av beskatning kommer hovedsakelig av situasjoner hvor beskatning ikke fordeles jevnt (eksempelvis hvor de multinasjonale selskaper kan unngå dem) eller hvor beskatningen ikke holdes så lave som mulig (skatt innføres for å finansiere ting som ikke har støtte i offentligheten).

Konflikt oppstår når politikernes handlinger ikke har bred støtte i befolkningen. Dette demonstrerer nødvendigheten av å ha høy nok beskatning til å kunne finansiere oppgaver som har støtte i offentligheten, samtidig som skattene holdes så lave at det bare er oppgaver som har støtte i offentligheten, som blir

¹ "Næringslivsveileder til Land-for-Land rapportering», Publish What You Pay Norway, December 2018.

finansiert. I Norge ser vi nå en økende konflikt fordi politikerne stemmer igjennom prosjekter som ikke har bred støtte i befolkningen, og hvor prosjektene finansieres ved å øke beskatning av enkeltpersoner mens borgere ser at ingenting gjøres for å fordele skattebyrden jevnt, inklusive beskatning av multinasjonale selskaper på samme nivå som nasjonale. Hadde multinasjonale selskaper blitt skattlagt på nivå med nasjonale, ville Norge ha hatt betydelig høyere inntekter til håndtering av hovedoppgavene med å sikre tilstrekkelig infrastruktur, utdanning, helsetjenester og sikkerhet. Det bør være bred enighet i det politiske landskapet for dette slik at vi kan unngå at landet går i retning av mer konflikt.

Det samme gjelder for andre land. Frankrike har allerede blitt nevnt. Men når folk ikke ser at politikere gjør jobben sin, stemmer folk på andre politikere de håper kan "fikse systemet". Dette åpner opp for at fremtidige regjeringer kan gå i totalitær retning eller at myndigheten bryter sammen, noe som det har skjedd i mange land allerede, og trenden er økende. Dette skjer bare fordi politikerne som er i posisjon ikke er i stand til å skape den riktige balansen mellom statens inntekter og statens kostnader. Igjen, hvis multinasjonale selskaper ble skattlagt på samme nivå som nasjonale selskaper i de ulike landene, ville det være mulig å fordele skattebyrden jevnere blant de tre største skattepliktige gruppene: borgerne, nasjonale og multinasjonale selskaper. Ved å utjevne skattebyrden ville konfliktnivået blitt redusert og sikret en mer stabil utvikling – så lenge politikere ikke forsøker å finansiere favorittprosjekter som ikke har bred støtte i befolkningen.

Hvis land går i en totalitær retning eller myndighetene bryter sammen, så skaper dette ofte lange perioder hvor menneskers grunnleggende behov ikke blir ivaretatt, og deres personlige sikkerhet er svak eller tilnærmet ikke-eksisterende. Når grunnleggende behov ikke ivaretas, åpner det opp for borgerkrig og/eller masseutvandring fra land, som vi har sett fra enkelte land både i Afrika, Asia og Latin-Amerika de siste årene. Igjen er den beste måten å håndtere dette på å sikre beskatning av multinasjonale selskaper på linje med de nasjonale selskapene for å sikre at regjeringer har tilstrekkelig med inntekter til å kunne dekke de nødvendige kostnadene sine. Dette er i alles interesse, inklusive de multinasjonale selskapene, selv om det vil være vanskelig å endre de multinasjonale selskapers oppførsel uten regulering – og beskatning kan ikke skje uten at det sikres at skattene blir ilagt på en rettferdig måte. Beskatning er ikke frivillig.

Å finne balansen mellom de positive og negative virkninger av skatter er dermed avgjørende. Det er faktisk ikke så vanskelig som det virker. Skattegrunnlaget er kjøpekraften befolkningen har over det å kunne sørge for det aller viktigste. Det å betale anstendig lønn er derfor en forutsetning for å skape kjøpekraft. Anstendig lønn er også grunnen til at det å alltid velge de billigste tilbudene i konkurranser ikke nødvendigvis er bra hvis man samtidig ikke ser etter hvordan de laveste budgiverne kan bli de laveste budgiverne. Det beste budet er ikke nødvendigvis det laveste budet. Hvis det laveste budet er best på grunn av metodene eller teknologien som benyttes, er det sannsynligvis det beste budet. Er det derimot lavest ved at selskapet betaler arbeiderne sine lavere enn alle andre, er det sannsynligvis ikke det beste budet, da dette selskapet er usannsynlig å ha de beste og mest motiverte ansatte. En befolknings kjøpekraft er dermed avhengig av at bedrifter ikke driver ekstremkonkurranse om lønn internt i et land. Konkurransen burde heller være med bedrifter fra andre land, enten import eller multinasjonale selskaper. I denne settingen kan multinasjonale selskaper ikke få lov til å ha mindre skatt på produktene og tjenestene de selger i et land, enn de nasjonale selskapene i landet eller bedriftene i land hvor varer og tjenester blir importert fra. At skatter dermed ikke har blitt gjenstand for konkurransemyndigheter over hele verden allerede er uforståelig.

Et lands politikere kan velge å gjøre befolkningen mer eller mindre attraktiv for bedrifter. Jo høyere andel av befolkningen som er yrkesaktiv, jo høyere kjøpekraft har denne befolkningen. Jo flere personer som er utdannet og tilgjengelige for høyt betalte arbeidsplasser, desto høyere kjøpekraft. Det betyr også at jo flere kvinner som blir sysselsatt i lønnet arbeid eller som selvstendig næringsdrivende, og jo flere mennesker et land er i stand til å bringe inn i mellom- til høyinntektsgruppene, desto mer kjøpekraft vil det være i befolkningen og jo mer inntekt vil et land få når skattebyrden fordeles jevnt mellom ansatte, bedrifter og multinasjonale selskaper. **Det burde derfor være i alle lands interesse å gi helsetjenester,**

barnehage og utdanning til befolkningen og sikre sikkerhet for sine borgere og deres virksomheter for at skattene skal bli optimalisert (når de er jevnt fordelt mellom borgere, nasjonale selskaper og multinasjonale selskaper). Ujevn fordeling, som for eksempel å betale for lave lønninger, vil redusere kjøpekraften til innbyggerne totalt sett, gjennom det redusere lønnsomheten til bedriftene og dermed også deres evne til å betale skatt. Hvis beskatning av multinasjonale selskaper ikke er kalibrert til å matche nivået på beskatning av nasjonale selskaper i et land, bør det i en slik situasjon være tydelig at både overskudd og skatt sannsynligvis bli suboptimalisert i forhold til den optimale situasjon.

Hvis vi går tilbake til spørsmålet om å finne balansen mellom de positive og negative effektene av skatter, bør det nå være klart at dette er en balanse mellom

- (1) **å sørge for helsetjenester, barnepass og utdanning,**
- (2) **slik at en stor nok andel av befolkningen er i stand til å søke sysselsetting som gir lønninger som overstiger grunnleggende livsopphold, og som gir bedrifter en arbeidsstyrke som er konkurransedyktig,**
- (3) **balansert beskatning av borgere, nasjonale selskaper og multinasjonale selskaper for å holde skattebyrden så lav som mulig for alle og**
- (4) **ikke finansiere med skatter prosjekter som ikke har bred aksept i befolkningen.**

Ovenstående fire punkter skaper et sett med effektive tiltak som gir vekst for et land. Det motsatte er ineffektive tiltak eller ineffektiv politikk. Som Peter H. Schuck² forklarer: "Den mest alarmerende konsekvensen av ineffektiv politikk, i tillegg til urealiserte sosiale mål, er den voksende trusselen mot myndighetenes demokratiske legitimitet". For å sikre legitimiteten må myndighetene derfor gjennomføre effektive tiltak, herunder en effektiv skattepolitikk, som ikke favoriserer små grupper, koalisjoner eller private aktører på bekostning av allmennheten. Det er allmennhetenes interesser som må være sentrale i en effektiv politikk, ikke spesielle interessegrupper. Dette gir samtidig den beste beskyttelse for disse interessegrupper.

Å innføre de tre skattetilstandene som er nevnt i innledningen, dreier seg således om å skape en mer effektiv skattepolitikk som fordeler skattebyrden jevnere på de tre store skattegruppene – borgerne, de nasjonale selskapene og de multinasjonale selskapene.

Selv om de tre skattetilstandene kan ta bort mye av skattefordelen som multinasjonale selskaper for øyeblikket nyter godt av, er det imidlertid viktig å merke seg at innføring av disse skattetilstandene ikke alene kan skape et varig, likt konkurransefelt mellom nasjonale og multinasjonale selskaper som trengs. Det er nødvendig med en mer komplett løsningsmodell som inkorporerer disse skattetilstandene i en mer omfattende systemendring.

Det viktigste budskapet er at når politikk vedtas, må politikerne alltid lete etter løsninger som er i allmennhetens beste interesse. Dette gjelder også når man ser på hvilke tiltak som fremmer de mest

A COMPLETE SOLUTION MODEL

En orkestret og samordnet innsats er nødvendig for å begrense kapitalflukt og beskytte hvert lands skattegrunnlag. Det er ikke for komplisert å redusere kapitalflukten til nesten ingenting, men det medfører at man må kombinere de riktige instrumentene.

Bakgrunnen for å identifisere tiltakene eller de politiske anbefalingene er en nøye veiing av eksisterende skattemekanismer opp mot hverandre for å se hvilke mekanismer som sannsynligvis vil resultere i den største reduksjonen i ikke-beskattet kapitalflukt.

Undersøkelsene som er gjort,³ og basert på grundige analyser av tilgjengelig informasjon, identifiserte følgende tiltak på topp for å unngå kapitalflukt av ubeskattede midler:

² Forfatter av "Why Government Fails So Often", Princeton University Press, 2014

³ Det kumulative arbeidet som er gjort og publisert av Norge fra 2007 til 2018, se www.pwyp.no.

- (1) åpenhet (utvetydig, standardisert informasjon land for land),
- (2) kompetansebygging,
- (3) tydelig lovgivning og
- (4) tre enkle, men ekstremt effektive skattemekanismer:
 - i. Separat beskatning av derivater (og interne kontrakter med derivat-elementer) fra det vanlige skattegrunnlaget for bedrifter for å redusere kompleksiteten og sikre at derivater ikke kan benyttes til kapitalflukt,
 - ii. Snu kredit-prinsippet som brukes for å unngå dobbeltbeskatning på inntekter, og anvend det på interne grenseoverskridende kostnads-transaksjoner. Bruk dette omvendte kredit-prinsippet på kostnadstransaksjoner over landegrensene (til et land) for å sikre likebehandling av kostnads- og inntektssiden av interne transaksjoner i multinasjonale selskaper (for å sikre at disse transaksjonene ikke gir høyere skattefradrag enn inntektene har blitt skattlagt i det multinasjonale selskapet),
 - iii. Bruk kildeskatt og merverdiavgift ved transaksjoner over landegrensene direkte fra multinasjonale selskaper i utlandet til kunder innenlands, for å sikre at skatter ikke påvirker prisingen av transaksjonen og dermed sikre en mer lik konkurranse mellom nasjonale og multinasjonale selskaper.

Igen er det viktig å understreke at de anbefalte mekanismene er et orkestrert system som bør innføres som en fullstendig pakke for å unngå smutthull som kan benyttes til å forhindre ubeskattet kapitalflukt. For hvert element som ikke er innført, svekkes lovens effektivitet. For eksempel, hvis lovgivning som introduseres ikke er entydig, blir loven åpen for tolkning, noe som kan føre til at selskaper ikke overholder loven ensartet. Det er ikke bare skatteloven som må være entydig; det samme gjelder konkurranserett, regnskapslov, forretningslover, banklover mv.

Det er overraskende enkelt å fikse de fleste problemene hvis stater bare benytter verktøyene de har til rådighet. Men tung lobbyvirksomhet vanskeliggjør arbeidet ved å vri myndighetenes fokus over på mekanismer som er åpenbart vanskelige, åpenbart urettferdige (og derfor vanskelig å vedta) eller som åpenbart krever kollektive tiltak fra et stort antall land. Målet med lobbyvirksomheten er like opplagt – å holde oppmerksomheten vekk fra de enkle mekanismene som fungerer så lenge lobbyvirksomhet ikke lykkes i å ødelegge dem.

Innenlandske selskaper er allerede åpne og transparente, da de leverer regnskap til åpent tilgjengelige registre slik som selskapsregisteret i Norge (eller andre land). Lovgivningen de står overfor er vanligvis utvetydig ettersom de nasjonale lovene har blitt dannet ensidig av landet over mange år. Det eneste tiltaket som er relevant å introdusere også for nasjonale selskaper er å skille beskatning av derivater fra det vanlige skattegrunnlaget. Dette er for at denne spesielle skattelovgivningen skal kunne brukes universelt på tvers av nasjonale bedrifter og multinasjonale selskaper, og endringen vil i praksis ikke ha noe å si for nasjonale bedrifter.

Multinasjonale selskaper er mindre åpne, og da de ikke leverer entydig informasjon i form av regnskapsoppsett fordelt på de enkelte land, er det viktig at disse selskapene begynner å rapportere et minimum av nøkkeltall land for land. For at multinasjonale selskaper skal konkurrere med nasjonale selskaper på en rettferdig måte, er det imidlertid også viktig å ta bort skattefordelen disse selskapene for øyeblikket nyter. Dette må gjøres med en kombinasjon av

- å sikre at interne grenseoverskridende transaksjoner ikke har et høyere fradrag innen et land enn den samlede beskatningen som det multinasjonale selskapet har oppnådd over hele verden
- å sikre at grenseoverskridende inntektstransaksjoner rettet mot forbrukere blir beskattet, på kundenivå (ikke på selskapsnivå), med merverdiavgift og kildeskatt.

Disse tre skattemekanismene, en (derivater i et eget ligningsgrunnlag) som dekker både nasjonale og multinasjonale selskaper, og to som bare dekker multinasjonale selskaper, er skreddersydd for

å fjerne skattefordelen de multinasjonale selskapene for øyeblikket nyter. Disse tre mekanismene er svært effektive og nesten umulige å komme seg rundt om alle tre tiltakene blir iverksatt i et land.

Justering av eksisterende skattesystem med disse tre skattemekanismene vil gi følgende skattemodeller, eksemplifisert ved beskatning i Norge:

- a. **Fullt innenlandsk selskap** (tradisjonelt selskap med import og eksport; ikke del av et multinasjonalt selskap):
 - Overskuddsskatter, merverdiavgift, ansattskatter, eiendomsskatter
 - derivater skattlagt separat fra annen inntekt
- b. **Delvis innenlandsk selskap** (datterselskap av multinasjonalt selskap)
 - Overskuddsskatter, omvendt kreditfradrag, merverdiavgift, ansattskatter, eiendomsskatter
 - derivater skattlagt separat fra annen inntekt
- c. **Bare "ansatte" nasjonalt** (levering av tjenester innenlands som blir betalt til utlandet)

Dette er virksomheter som AirBnB og Uber. Lokale mennesker tilbyr tjenester, men betaling fra kunden går ut av landet med tilbakebetaling til den som tilbyr tjenesten i landet. Her er det behov for en radikalt annerledes beskatningsmodell, da de som utfører tjenesten, ikke anser seg som ansatte, men mer som selvstendig næringsdrivende. Dette krever en grundig endring i beskatningsmodellen for å sikre at de samme tjenestene blir betalt for.

 - Kildeskatt, merverdiavgift, ansattes andel av ansattskatter, eiendoms- og formuesskatter som for privat eierskap.
- d. **Ingen nasjonale elementer (levering av varer og tjenester fra og betaling til utlandet)**
 - Kun kildeskatt og merverdiavgift

Ytterligere begrunnelse for skattemekanismene og kombinasjonen av dem finnes i de følgende rapportene på nettsiden til Publish What You Pay Norway (www.pwyp.no):

- Berg- og dalbanemekanismen i verdensøkonomien – Mark-to-Market og transaksjoner utenfor markedet. PWYP Norge Mars 2018
- Hvordan fjerne skatteeffekten av skatteparadiser – Beskatning over landegrensene og omvendt kreditfradrag. PWYP Norge Oktober 2017
- Beskyttelse mot derivatmisbruk. PWYP Norge Desember 2011

SKATTEMEKANISMER UMIDDELBART TILGJENGELIG

a. Derivater i eget ligningsgrunnlag

Det er absolutt kritisk å flytte derivater og interne kontrakter med derivat-elementer over et eget ligningsgrunnlag for å redusere kompleksiteten av beskatningen av ordinær inntekt. I tillegg kommer fordelene med at derivater fortsatt kan benyttes innenlands, men de kan ikke benyttes til kapitalflukt lenger.

Derivater har ingen berøring med selskapers øvrige aktivitet utenom det økonomiske. De har sitt eget beslutningsgrunnlag og beslutningslinje, de har sin egen implementering, de har sin egen regnskapsføring. Det er bare naturlig at de også blir beskattet separat fra den øvrige økonomiske aktiviteten i selskapene.

Flytting av derivater til et eget ligningsgrunnlag vil fortsatt tillate selskapene å benytte derivater til sikring (hedging), noe som er den opprinnelige begrunnelsen for å benytte derivater i selskaper utenfor finansieringssektoren. Årsaken er at den økonomiske forventningen til sikringsforretninger er null eller svakt positiv over lengre perioder, og dermed er sikring et nyttig verktøy uten skattefradrag som et ekstra argument for å gjøre det. Sikring kan også gjøres etter skatt, og det er således flere måter å sørge for at sikring ikke påvirkes av at derivatene blir beskattet separat fra øvrig virksomhetsinntekt.

Det vil også være mulig å benytte derivater til spekulasjon så lenge begge sider av forretningen eller begge instrumentene er innenfor landets grenser. Flytting av derivater til et eget ligningsgrunnlag sikrer imidlertid at det vil være umulig å utnytte et lands skattesystem gjennom spekulativ bruk av derivater over landegrensene. Slik spekulativ bruk tillater blant annet å legge til rette for tap i ett land for å skape skattefradrag mens de motsatte inntektene plasseres i lavskatte- eller nullskattejurisdiksjoner. Dette skaper en skattearbitrage⁴ som bare gir fordeler til selskapet som utfører derivattransaksjonen(e). Separat beskatning betyr at et selskap må ha inntekter fra derivater for å kunne få dekning for tap fra derivater. Dette betyr at det ikke lenger vil være logisk å gjennomføre derivattransaksjoner som kun har sin begrunnelse i skattearbitrage.

Mange selskaper har interne kontrakter som ligner derivatkontrakter, eller som i det minste inkluderer derivatelementer. Disse elementene bør også sees som en egen virksomhet med egne kontrakter, eget regnskap og egne beslutningsprosesser, og det er derfor viktig å behandle dem adskilt fra resten av virksomheten for skatteformål, akkurat som derivatkontrakter inngått med eksterne parter. Dette skyldes at denne typen kontrakter kan kombineres med enhver annen type transaksjon eller annet derivat for å skape stort sett alt. Å skille dem ut i et eget ligningsgrunnlag sikrer at selskapet bare engasjerer seg i sunne derivataktivitet. Hvis ikke, vil ønsket om å bruke derivater til å "spare" skatt kunne bli uimotståelig.

Har det noen negative konsekvenser utover at selskaper ikke får skattefradrag for tap som resultat av spekulative derivattransaksjoner over landegrensene? Det er vanskelig å se noen bortsett fra reduksjon i handel med derivater i finansmarkedene. Å sørge for at derivatgevinster og tap ikke blir beskattet sammen med annen virksomhetsinntekt hindrer ikke selskaper i å inngå derivattransaksjoner de tror vil resultere i derivatgevinster. Den eneste effekten er at muligheten til å skape en skattearbitrage ved bruk av bevisste derivat-tap stenges.

De positive effektene av denne delingen er imidlertid ganske entydige:

- Finansinstitusjoner må finne derivatinstrumenter som er gunstige for bedrifter uten skattearbitrage. Dette er et svært positivt resultat, da det vil sikre derivatprodukter som hjelper selskaper, som for eksempel sikring.
- Det vil være lettere for finansbransjen å vurdere risikoen knyttet til derivater, og derfor bør muligheten for å bygge opp store, udekkede posisjoner i derivater være mye vanskeligere. Dette vil sikre en sunnere finanssektor, og mindre sannsynlighet for fremtidige økonomiske kriser.
- Kompleksiteten i virksomhetene går betydelig ned, da spekulative derivater vil være en mye mindre del i fremtidige prisendringer av varer.
- Det bør være enklere å utvikle forsikringsprodukter til bedrifter der det er en mer direkte forbindelse mellom forsikringsbeløpet og dekning som tas ut.

Behandlingen av derivater er analysert i rapporten «Beskyttelse mot derivatmisbruk», som ble utgitt av PWYP Norway i Desember 2011 (se www.pwyp.no). Rapporten er oppdatert og er fortsatt den eneste kjente rapporten som presenterer en feilsikker metode for behandling av derivater i et skattesystem.

⁴ En forskjell i skattebehandling som resulterer i netto ubeskattede midler til mottakeren. Skattearbitrasje skjer normalt ved at inntekter ikke beskattes eller beskattes lavere enn det skattefradraget mottaker oppnår i et land.

b. Omvendt kreditfradrag

Det er tilsvarende kritisk å sikre at datterselskaper av multinasjonale selskaper ikke får høyere skattefradrag for interne grenseoverskridende transaksjoner enn deres tilknyttede organisasjoner har blitt beskattet på overskudd globalt.

For å sikre at nasjonale selskaper og datterselskaper av multinasjonale selskaper er konkurransemessig likestilt, det vil si upåvirket av forskjeller i beskatning på tvers av land, er det viktig å fjerne fordelene multinasjonale selskaper har ved å organisere deler av deres aktiviteter i lavskatte- eller nullskattejurisdiksjoner. Dette kan gjøres ved å benytte samme prinsipp som brukes for å unngå dobbeltbeskatning – skattekredit. Ved å reversere kredit-prinsippet kan fradragsretten til interne grenseoverskridende transaksjoner reduseres. Slik at beskatning av det multinasjonale selskapet returneres til det det ville vært om det var et nasjonalt selskap. Mekanismen følger OECDs kommentar om at land må begynne å se på kostnadsfradrag de gir (datterselskaper av) multinasjonale selskaper i intern skattelovgivning.

Omvendt kreditfradrag er et tiltak som ensidig justerer effekten av at fradraget for kostnader er uforholdsmessig i forhold til beskatningen av motsvarende inntekt i grenseoverskridende transaksjoner. Omvendt kreditfradrag-metoden kan vedtas ensidig i et lands skattesystem på samme måte som skattekredit-metoden enten er vedtatt i internretten eller avtalt i en skatteavtale. Omvendt kreditfradrag trenger ikke å bli inkludert i skatteavtaler, og påvirker ikke eksisterende skatteavtaler da omvendt kreditfradrag bare gjelder fradragsberettigelsen av kostnader internt i landet. Metoden baserer seg også bare på globalt tilgjengelig informasjon og er dermed ikke avhengig av tilleggsinformasjon fra selskapet.

Omvendt kreditfradrag er et alternativ til det å måtte justere inntektene opp for å matche det faktiske salget til markedet i landet. Justering av inntektene vil være i potensiell konflikt med skatteavtaler mellom landene om beskatning av inntekter. I dag har skattemyndighetene svært lite informasjon om hva som skjer i de ulike delene av de multinasjonale selskapene. Det meste av informasjonen som skattemyndighetene innhenter eller gis gjennom automatiske informasjonsutvekslingsavtaler handler om enkeltpersoner og ikke multinasjonale selskaper. Justering av inntekter krever mye mer informasjon fra selskapet.

Omvendte kreditfradrag gjør det mulig for skattemyndighetene å utføre nær teoretisk korrekt beskatning av et multinasjonalt selskap og dets datterselskap uten å måtte spekulere på hva som skjer i lavskatte- eller nullskattejurisdiksjoner. Det multinasjonale selskapet og dets datterselskap får returnert den gjennomsnittlige skattesatsen som det multinasjonale selskapet har oppnådd før anvendelsen av omvendt kreditfradrag. Et selskap som dermed er mer aggressivt i sin tilnærming til å redusere skatt, reduserer samtidig automatisk skattesatsen på skattefradraget datterselskapet kan oppnå på grenseoverskridende transaksjoner og ikke-transaksjonelle kontantstrømmer internt i konsernet. Prinsippet om omvendt kreditfradrag vil benytte et revisor-godkjent globalt konsernregnskap, men i tilfelle det ikke foreligger et slikt regnskap, er det mulig å sette kostnadsfradraget så lavt som null til selskapet gir den nødvendige dokumentasjonen for å sikre riktig skattefradrag for interne transaksjonskostnader.

OECD har anerkjent problemet med "double non-taxation", det vil si problemet hvor en kostnad er anerkjent som et fradrag i et datterselskap i et skattebetalende land mens motsatt inntekt internt i et multinasjonalt selskap ikke skatlegges fordi det er plassert i et selskap registrert i en lavskatte- eller nullskattejurisdiksjon, også kjent som et skatteparadis.

Den 14. mars 2014 presenterte OECD en rapport om hvordan å forhindre misbruk av dobbeltbeskatningstraktatene (også kjent som Traktat-rapporten/the Treaty Report). Den 19. mars samme år presenterte OECD også et diskusjonsnotat handlet om hvordan man nøytraliserer effekten av hybride, usymmetriske arrangementer sett fra dobbeltbeskatningsavtalenes synspunkt (også kjent som Hybrid-

rapporten/The Treaty Hybrid Report). Rapportene ble skrevet i forbindelse med leveransene i OECDs handlingsplan om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Hybridrapportens tredje nøkkelområde er i denne sammenheng det mest interessante:

“3. Interaction between OECD’s domestic law recommendations to neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements and the provisions of double-tax treaties. This includes: recognition that, depending on how states decide (if at all) to amend their domestic rules to deal with hybrid mismatches (for example, denying deductions in the payee state, forcing inclusion in the recipient state or taxing the recipient in the payee state), states may need to amend their double-tax treaties.”

Omvendt kreditfradrag er en universelt anvendelig metode for å gi fradrag som gir nær teoretisk riktig beskatning, og som er mulig å implementere i alle lands interne skattelovgivning og derfor kan brukes ensidig av et land eller en gruppe land. Det er også en metode som ikke innebærer noen tilpasninger av dobbeltbeskatningsavtaler, bare endringer i innenlands skattelovgivning (nivå av skattefradrag for interne, grenseoverskridende transaksjonskostnader). Metoden er mer korrekt enn noen av de for tiden anvendte metodene, inklusive metoden som er vedtatt i Storbritannia, som vil føre til at multinasjonale selskaper betaler høyere skatt enn nasjonale selskaper dersom den blir anvendt globalt. Hvis alle land introduserer omvendt kreditfradragmetoden, vil resultatet være en beskatning som vi tilsvare gjennomsnittlig skattesats i de landene hvor produktene eller tjenestene ble solgt, dvs som om lavskatte- eller nullskatte-jurisdiksjonene i selskapsstrukturen ikke eksisterte.

Omvendt kreditfradrag er slik sett bare ment til å benyttes i det landet hvor transaksjonen går ut av konsernet. Det vil si at gjennomstrømningsland ikke trenger å benytte omvendt kreditfradrag-metoden. Bare fire datatyper er nødvendige for å gjøre omvendt kreditfradrag-metoden anvendbar:

- Driftsmarginen i konsernet (driftsresultat i % av ekstern kostnad i konsernet)
- Effektiv skattesats for konsernet
- Driftsmargin i det lokale selskapet (driftsresultat i % av ekstern og intern kostnad)
- Intern grenseoverskridende kostnad

Denne informasjonen finnes enten i konsernregnskapet for det multinasjonale selskapet eller i datterselskapet i landet. Omvendt kreditfradrag beregnes i tre trinn:

- (1) Reversert kostnad kalkuleres som:
 - (a) Salgspris = Intern grenseoverskridende kostnad * (1 + lokal driftsmargin)
 - (b) Reversert kostnad = Salgspris – (Salgspris/(1+driftsmargin konsern))
- (2) Omvendt kreditfradrag kalkuleres som:
 - (c) Reversert kostnad * (gjennomsnittlig skatterate for konsernet eksklusive lokalt betalte skatter)

Anvendelse av omvendt kreditfradrag gjøres ved å reversere de grenseoverskridende transaksjonene i skatteberegningen og trekke fra det kalkulerte omvendt kreditfradraget som en kostnad, eksempelvis:

Skattemessig overskudd før skatt.....	10.000.000
Reversert kostnad (som kalkulert under steg (a) og (b))	+ 2.000.000
Skattemessig overskudd før omvendt kreditfradrag	12.000.000
25% skatt (2017).....	3.000.000
Omvendt kreditfradrag:	
Reversert kostnad * konsernets skattesats.....	2.000.000 * 5%
Utlignet skatt etter omvendt kreditfradrag.....	- 100.000
Utlignet skatt etter omvendt kreditfradrag.....	2.900.000

For å få fullt skattefradrag i Norge i eksempelet så måtte skattesatsen i konsernet (eksklusive skatter betalt i Norge) vært 25% (2.000.000 * 25% = 500.000).

I tillegg til at det gjenoprettes en symmetrisk skattebehandling mellom land, har omvendt kreditfradrag følgende positive effekter:

- Det gjelder for alle grenseoverskridende kostnadselementer internt i et selskap (ikke inntektsdeler). Det vil si at det er universelt og trenger ikke redefineres
- Det er i samsvar med internasjonalt aksepterte skattefordelingsprinsipper ved at man benytter det etablerte skattekredit-prinsippet
- Det tillater et land å sette sin egen skattesats – uavhengig av andre land – for aktiviteter som ligger innenfor grensene
- Det har ingen innvirkning på, strider mot eller på annen måte er i konflikt med beskatning av andre land
- Det fører ikke til dobbeltbeskatning og forblir upåvirket av bedrifter mellom hjemlandet og det lokale landet. Bruk av gjennomstrømningsland blir dermed mye mindre interessant, noe som betyr at selskapene kan forenkle sin organisasjons-struktur og spare kostnader i stedet for å forsøke å redusere skatt.
- Omvendt skattekredit påvirker ikke selskaper som ikke bruker skatteparadis da disse er skattepliktige i sine respektive land og får fradrag basert på den høyere skattesatsen de da har. Det eneste som skjer er at selskaper som bruker lavskatte- eller nullskattejurisdiksjoner, ikke lenger kan regne med å få skattearbitrage.
- Og best av alt: det reduserer ineffektivt arbeid i skattemyndighetene til et minimum

Kan omvendt kreditfradrag innføres uten aksept fra andre land? Ja, det kan det, akkurat som kreditfradrag først ble gjennomført i internlovgivningen før det ble et prinsipp i dobbeltbeskatningstraktater (først i USA og deretter i andre land).

Hvis omvendt skattekredit er vedtatt og gjennomført med det resultat at selskapene betaler mer skatt i dette landet enn i andre land, kan selskapene omgå reguleringen? Ettersom selskapene må presentere kostnader i selvangivelsen for å få fradrag, er det ingen måte selskaper kan omgå denne typen regulering internt i landet. De kan begynne å be kunder om å betale for transaksjoner utenfor landet, men det er da viktig å ha et system med merverdiavgift og kildeskatt på transaksjoner (pengeoverføringer) direkte fra kunder til utlandet (se neste avsnitt).

Hvis omvendt kreditfradrag er vedtatt, hvilke reaksjoner kan da komme fra de multinasjonale selskapene? Siden omvendt kreditfradrag bringer multinasjonale selskapers skatt på samme nivå som nasjonale selskaper, betaler de ikke mer skatt enn andre selskaper. De betaler bare den skatten de ville ha betalt hvis de ikke hadde benyttet skatteparadis og skattefradraget er ikke lavere enn det selskapet som helhet har forsøkt å oppnå som skattesats for fortjenesten (utenfor land som bruker omvendt kreditfradrag).

Kan implementering av omvendt kreditfradrag bety at multinasjonale selskaper vil holde seg borte fra land som implementerer omvendt kreditfradrag? Omvendt kreditfradrag gjør i hovedsak de landene som implementerer omvendt kreditfradrag blir mer attraktive for selskaper som ikke benytter seg av skatteparadis (på grunn av at konkurransen blir jevnere), og det er mindre attraktivt for selskaper som benytter skatteparadis. Eksempelvis Starbucks: Hvis Starbucks har store overføringer til utlandet, vil Starbucks bli påvirket av sin lave skattesats for gruppen som helhet. Omvendt kreditfradrag vil imidlertid ikke bety at Starbucks ikke vil tjene penger i land som vedtar omvendt kreditfradrag, bare at en større andel av overskuddet blir beskattet i dette landet gjennom lavere fradrag for grenseoverskridende kostnadstransaksjoner. Har Starbucks få grenseoverskridende kostnadstransaksjoner, blir effekten tilnærmet null ved innføring av omvendt kreditfradrag. Det er derfor oppførselen til det multinasjonale selskapet som betyr noe, det vil si skattesatsen de har oppnådd globalt og mengden av interne, grenseoverskridende kostnadstransaksjoner sett i sammenheng. Det er imidlertid mange alternativer til multinasjonale selskaper, slik at land som vedtar omvendt kreditfradrag, vil usannsynlig lide på grunn av innføring av omvendt kreditfradrag på interne transaksjonskostnader. **Den gode tingen med**

omvendt kreditfradrag er at selskaper som ikke bruker skatteparadiser, ikke blir påvirket og ikke betaler mer skatt enn de allerede gjør uavhengig av om de er multinasjonale selskaper eller ikke.

c. MVA og kildeskatt

Sist men ikke minst er det kritisk å sørge for at selskapene organiseres slik at inntekter som samles inn i et annet land enn der kjøperen er (inklusive digitale forretningsmodeller), ikke får et konkurransefortrinn i forhold til skatt på fortjeneste sammenlignet med nasjonale selskaper og datterselskaper av multinasjonale selskaper (når omvendt kreditfradrag benyttes på datterselskapets interne transaksjonskostnader). Det er derfor nødvendig å beskatte grenseoverskridende inntektstransaksjoner på nivå med den skatten selskapene ville hatt dersom de hadde salgstransaksjonene internt i det aktuelle landet. Hovedbeskatningen av et innenlandsk selskap, enten det er nasjonalt eller datterselskap av et multinasjonalt selskap, er merverdiavgift på transaksjonene og skatt på overskudd. Det er viktig at merverdiavgift og kildeskatt betalt av sluttbruker emulerer denne beskatningen.

Med merverdiavgift er det enkelt; man må bare legge merverdiavgift på grenseoverskridende inntektstransaksjoner direkte mot sluttbruker.

Den enkleste måten å etterligne overskuddsskatten er å sette kildeskatt på grenseoverskridende inntektstransaksjoner uansett om kunden er et selskap eller en sluttbruker.

Disse to skattene er svært presise da de bare legges på de faktiske transaksjonene i stedet for å prøve å beskatte en andel av det utenlandske selskapet eller justere selskapets inntekter.

Hovedforskjellen fra andre skatter og avgifter er at ansvaret for innkrevingen av disse skattene blir lagt til sluttbrukeren eller kjøperen i landet i stedet for at man trekker det fra beløpet til det multinasjonale selskapet. Fremfor at man betaler et høyere beløp til det multinasjonale selskapet og deretter trekke skattene og avgiftene fra dette beløpet, betaler sluttbrukeren eller kjøperen i landet kildeskatt og merverdiavgift til norske skattemyndigheter samtidig som vedkommende betaler beløpet man skylder det multinasjonale selskapet. På denne måten er det ingen tvetydighet om selskaper utenfor Norge vil forsøke å unngå å betale skatt, eller at myndighetene har uendelige diskusjoner med multinasjonale selskaper om nivået på kildeskatt. Dette kan i dagens digitale samfunn lett reguleres ved at banken eller kredittkortselskapet trekker kildeskatt og merverdiavgift fra kontoen eller kredittkortet når kunden tillater betaling til et utenlandsk selskap. Hovedpoenget er å (1) øke totalprisen på den internasjonale transaksjonen opp til det nivået der nasjonale selskaper, inklusive datterselskaper av multinasjonale selskaper, er konkurransedyktige slik at skattnivået ikke påvirker hvor en kunde kjøper varer og tjenester og (2) at skatt betales uavhengig av hvilket selskap en kunde kjøper varer eller tjenester fra.

Det er viktig at kildeskatten settes på et nivå som skaper like konkurranseforhold mellom nasjonale selskaper eller datterselskaper av internasjonale selskaper og selskaper som har hele virksomheten utenfor landets grenser. Årsaken er at inntektsskattenivået i dette tilfellet med merverdiavgift og kildeskatt ikke er fastsatt for rent skattemessige formål, som er tilfellet for intern skattelov, men heller for å sikre lik konkurranse mellom alle typer selskaper. Merverdiavgift og kildeskatt er således en metode hvor transaksjoner på tvers av landegrenser blir konkurransemessig likestilt med transaksjoner i landet ved at man tar bort skattearbitrasjen. Det er i denne forbindelsen at det blir viktig at kildeskatten og merverdiavgiften blir betalt av kjøperen i landet og ikke trukket fra det beløpet som er betalt til selgeren utenfor landet. Dette sikrer at kildeskatt og merverdiavgift ikke medfører prisvridninger mellom landene utover å nøytralisere skattearbitrasjen.

Merverdiavgift og kildeskatt på grenseoverskridende inntektstransaksjoner er også viktige for å sikre at datterselskapene i landet som får omvendt kreditfradrag, ikke begynner å benytte grenseoverskridende inntektstransaksjoner for å unngå skatt. Omvendt kreditfradrag på interne, grenseoverskridende kostnadstransaksjoner og merverdiavgift og kildeskatt på grenseoverskridende inntektstransaksjoner er dermed skattemekanismer som fungerer sammen for å sikre at det ikke finnes smutthull i beskatningen av grenseoverskridende transaksjoner.

Grenseoverskridende inntektstransaksjoner er hvor utenlandske selskaper fakturerer direkte individuelle kunder i landet. Det inkluderer ikke transaksjoner der et uavhengig (ikke-tilknyttet) selskap innenlands importerer produkter og tjenester fra et selskap i utlandet. Dette er normal import, og da dette selskapet ville kunne trekke fra merverdiavgift, ville innføring av merverdiavgift på slike transaksjoner ikke ha noen skattemessige effekter da merverdiavgiften hadde blitt nøytralisert ved merverdiavgiftsoppgjøret gjennom fradragsretten for inngående merverdiavgift.

Det er heller ikke relevant å ilegge kildeskatt ved betaling av slik import som det uavhengige (ikke-tilknyttede) firmaet i landet har mulighet til å importere fra forskjellige leverandører utenfor landet. Den underliggende forutsetningen er at normal konkurranse mellom leverandører bør sikre en lav importpris slik at det både er fortjeneste hos den som selger varen fra utlandet til en norsk importør, og hos importøren som videreselger varen i Norge. Dette betyr at skattepliktig fortjeneste i dette tilfellet er hos det importerende firmaet i landet når de selger videre til sluttbrukerkunder.

EN SAMMENLIGNING AV MULIGE ALTERNATIVER

I tabellen nedenfor oppsummeres alternative måter å beskatte multinasjonale selskaper i situasjoner der inntekter ikke er proporsjonale i forhold til kostnad (omsetnings- eller kostnadsmanipulering). For øyeblikket har Norge skattemekanismene (1), (2) og (4): det vil si at inntekter og kostnader fastsettes i selvangivelsen, og at det tas hensyn til potensiell skattekredit som skyldes betalt skatt i andre land med den hensikt å unngå dobbeltbeskatning.

Tabell: Alternative måter å beskatte multinasjonale selskaper ved inntekts- eller kostnadsmanipulasjon

	Inntekter	Kostnader	Overskudd
Interne mekanismer	1. Justere inntekter opp → vanskelig å estimere	2. Justere kostnader ned → vanskelig å estimere	
Multilaterale mekanismer			1. Global skatlegging av multinasjonale selskapers overskudd (behøver global koordinering)
Kredit-fradrag / Omvendt kredit-fradrag	4. Skatt basert på global inntekt, tillater globale kostnader og kredit-fradrag for betalte skatter i andre land (fungerer for selskaper med hjemsted i landet)	5. Skatt basert på lokal inntekt, tillater lokale kostnader og omvendt kreditfradrag for skatter som er betalt globalt (fungerer for selskaper med datterselskaper i landet)	
Sluttbruker-mekanismer	6. Merverdiavgift og kildeskatt (destinasjons-skatter)		

Det som foreslås her er å supplere skattesystemet med skattemekanismene (5) og (6), det vil si omvendt kreditfradrag for å unngå dobbelt ikke-beskatning og merverdiavgift og kildeskatt for å sikre beskatning av grenseoverskridende inntektstransaksjoner fra innenlands kunder til multinasjonale selskaper i utlandet. Disse tiltakene vil automatisk redusere behovet for mekanisme (1) og (2), og det er bra siden skattemekanisme (4) og (5) er teoretisk mer korrekt enn (1) og (2) noen gang kan bli ettersom (1) og (2) er basert på referanseverdier og estimerer mens (4) og (5) er basert på faktiske transaksjoner.

Den eneste gjenværende skattemekanismen som er tilgjengelig som et alternativ er da ulike alternativer til (3), Global beskatning av et multinasjonalt foretaks fortjeneste. Denne metoden kalles også enhetlig

skattlegging (på engelsk Unitary Taxation eller Formulary Apportionment). Det er meningsbærere for denne skattemessige løsningen for multinasjonale selskaper, men det er flere svakheter ved denne løsningen:

- Metoden er avhengig av en flerlandsavtale om beskatning av multinasjonale selskaper og at land opplever en rettferdig skattefordeling. Fortsatt forskjells-behandling av land utenfor OECD vil resultere i at en slik flerlandsavtale blir skjør og ikke bærekraftig.
- Enhetlig skattlegging er avhengig av mer informasjon fra de multinasjonale selskapene enn det som er nødvendig i omvendt kreditfradragmetoden, hvor man bare trenger offentlig tilgjengelige tall fra regnskapet til det lokale selskapet og konsernregnskapet.
- Det er fare for at svake land vil tape i skattekonkurransen med sterkere land ved bruk av enhetlig skattleggingsmetoden. Årsaken til dette er at det er alltid flere grunner til beskatning. Dette vil bli utforsket mer i dybden nedenfor.
- Enhetlig skattlegging kan føre til vilkårlig beskatning, da beskatningen nødvendigvis må avhenge av (mange) forskjellige parametere for å fordele skatt mellom land.
- Det er svært problematisk å sikre at parametre oppgitt av selskapene er korrekte over hele verden. Metoden åpner dermed for enkelte selskaper til å prøve å senke skattene gjennom desinformasjon.

Det er tre hovedbegrunnelser til beskatning av selskapers inntekter eller fortjeneste:

- produksjon av en naturressurs (fornybar eller ikke-fornybar),
- stedet / stedene hvor varer og tjenester settes sammen,
- markedene hvor varer og tjenester faktisk kjøpes og / eller forbrukes av sluttbrukerkunder.

Ulike land er vanligvis involvert i hver av disse faser. I tillegg er det andre grunner til beskatning som ikke har noe å gjøre med vanlige selskapsskatter: nærmere bestemt ressurskatter, eiendomsskatter og beskatning av personlig inntekt og formue. Disse skatteformene er normalt knyttet til en enkelt geografisk plassering, som for eksempel en lisens til å utnytte en ressurs, eiendom som ligger på eid eller leid tomt eller på borgernes bosted. Det er, sammenlignet med disse andre skatteformene, derfor et unikt aspekt ved selskapsskatt at det er mulige overlappende skattegrunnlag og dermed behov for å sikre beskatning langs verdikjeden av utvinning, produksjon og montering og salg blir fordelt på en rettferdig måte. En rettferdig fordeling innebærer at de skattemekanismer landene tar i bruk for å skaffe skatteinntekter bør gi et resultat som er så nær teoretisk korrekt som mulig uten at det er i strid med andre lands skattebase. Den største utfordringen ved å innføre en global enhetlig skattleggingsmetode, i tillegg til å komme til enighet, er at eventuelle metoder for å distribuere skattene på den globale fortjenesten må baseres på skjematisk distribusjon ved bruk av noen få, enkle eller flere, mer kompliserte parametere. Enhetlig skattlegging vil derfor kunne skape en skattefordeling som lett kan bevege seg langt bort fra den teoretisk korrekte beskatning for mange land, og som dermed kan kritiseres for å være for tilfeldig, som diskutert ovenfor.

Omvendt kreditfradrag er en langt mer direkte metode som (1) bare brukes på de faktiske grenseoverskridende transaksjonene som et datterselskap av et multinasjonalt selskap oppgir til skattemyndighetene som grunnlag for skattefradrag og (2) gjelder bare parametere for multinasjonale selskaper som det multinasjonale selskapet faktisk har oppnådd gjennom transaksjonene sine.

På samme måte, i land der et multinasjonalt selskap selger direkte til kunder på tvers av landegrensene og ikke gjennom et datterselskap, blir kildeskatt og merverdiavgift direkte brukt på transaksjonen og betalt av kunden igjen en langt mer presis metode:

- (1) gjelder bare selve de grenseoverskridende transaksjoner som betales av kunden direkte til et multinasjonalt selskap i utlandet,

(2) gjelder bare skattesatser som enten er vedtatt (merverdiavgift) eller kan sammenstilles med en proxy selskapsskatt som ville blitt betalt på selskapets overskudd i landet hadde de samme transaksjonene blitt gjennomført gjennom et datterselskap eller via en importør.

KORT OPPSUMMERING AV INITIATIVER FRA PWYP NORGE

Skattemekanismene ovenfor dekker seks av åtte store områder som utgjør det store flertallet av skadelig kapitalflukt. Se individuelle rapporter publisert på www.pwyp.no for analyser, referanser og mer detaljerte forklaringer.

Kapitalfluktområdene og tilgjengelige mot-mekanismer publisert av PWYP Norge kan derfor oppsummeres som følger:

- 1 Derivatmisbruk
 - mot-mekanisme: flytte derivater over i et separat ligningsgrunnlag
- 2 Flytting av ubeskattede kapitalgevinster (gevinstmisbruk)
 - mot-mekanisme: flytte derivater over i et separat ligningsgrunnlag og alltid sørge for symmetrisk behandling av inntekt og avskrivning.
- 3 Feilprising ved *transfer pricing*
 - mot-mekanisme: omvendt kreditfradrag vil eliminere skatteeffekter av feilprising
- 4 Misbruk av skattelovgivning (skadelig kombinasjon av ulike lands regelverk)
 - mot-mekanisme: omvendt kreditfradrag vil eliminere skadelige effekter av de fleste forsøk på misbruk
- 5 Market-to-Market-mekanismer
 - mot-mekanismer: omvendt kreditfradrag vil eliminere skatteeffekter av misbruk, ved å sørge for at fair value-justeringer ikke påvirker resultat-regnskapet og registreres i en separat del av egenkapitalen som ikke kan benyttes til utbytte. Da vil man kunne eliminere konkurranseulikheter mellom selskaper som oppstår som følge av fair value-justeringer.
- 6 Omdirigert inntekt (digitale forretningsmodeller på tvers av landegrensene)
 - mot-mekanismer: kildeskatt og merverdiavgift kan introduseres, betales av kjøper, som vil bidra til at konkurranse mellom selskaper ikke skyldes skattearbitrasje.
- 7 Korrupsjon
 - mot-mekanisme: kriminallovgivning, bankreguleringer og lignende (ikke en del av PWYP Norges rapporter)
- 8 Kriminalitet
 - mot-mekanisme: åpenhet, kriminallovgivning, revisjon mv (ikke en del av PWYP Norges rapporter)

En generell mot-mekanisme mot alle disse åtte områdene er åpenhet, og det er to typer åpenhet som er viktigere enn andre:

- Utvidet land-til-land rapporter (ULLR) som sikrer publisering av betalt skatt i sin rette kontekst av antall ansatte, produksjon (etter type), investeringer, inntekter, kostnader, påløpte skatter og skatt som skal betales 1.1. og 31.12.
- ULLR må ikke forveksles med LLR som bare rapporterer skatter uten kontekst, og må heller ikke forveksles med OECD BEPS-pCBCR, som bare rapporterer skatt til skattemyndighetene, og som er i sin form uegnet til offentliggjøring på grunn av mangler i rapporteringen av opplysninger samfunnet trenger.
- Kontrakts-åpenhet som sikrer innsikt i kontrakter inngått mellom myndighetene og selskapene.

FNs BÆREKRAFTMÅL 2015 OG DENNE RAPPORTEN OM ÅPENHET OG BESKATNING

Mål 1: Utrydde alle former for fattigdom i hele verden – denne rapporten hevder at dette ikke er mulig før blant annet *åpenhet* og *beskatning* av multinasjonale foretak er adressert.

Mål 2: Utrydde sult – denne rapporten hevder at dette ikke er mulig uten at blant annet *beskatning* av multinasjonale foretak adresseres på en korrekt måte.

Mål 3: Sikre god helse og fremme livskvalitet for alle, uansett alder – denne rapporten hevder at dette ikke er mulig uten at blant annet *beskatning* av multinasjonale foretak adresseres på en korrekt måte.

Mål 4: God utdanning – denne rapporten hevder at samfunn som gir god utdanning til alle ikke vil være mulig før blant annet *åpenhet* i og *beskatning* av multinasjonale foretak adresseres på en korrekt måte.

Mål 5: Likestilling mellom kjønnene – denne rapporten hevder at samfunn basert på likestilling ikke vil være mulig før blant annet *åpenhet* i og *beskatning* av multinasjonale foretak adresseres på en riktig måte.

Mål 6: Sikre bærekraftig vannforvaltning og tilgang til vann og gode sanitær forhold for alle - denne rapporten hevder at dette ikke er mulig uten å blant annet adressere *beskatning* på en riktig måte.

Mål 7: Sikre tilgang på pålitelig, bærekraftig og moderne energi til en overkommelig pris for alle - denne rapporten hevder at dette ikke er mulig uten å adressere blant annet *åpenhet* og *beskatning* på en korrekt måte.

Mål 8: Fremme varig, inkluderende og bærekraftig økonomisk vekst, sysselsetting og anstendig arbeid for alle – denne rapporten hevder at samfunn som leverer dette ikke er mulig uten blant annet å adressere *åpenhet* og *beskatning* på en riktig måte.

Mål 9: Bygge solid infrastruktur, fremme inkluderende og bærekraftig industrialisering og bidra til innovasjon – denne rapporten hevder at samfunn som leverer dette ikke er mulig uten blant annet å adressere *åpenhet* og *beskatning* på en riktig måte.

Mål 10: Redusere ulikhet i og mellom land – denne rapporten argumenterer sterkt for at det ikke er mulig å nå dette målet uten å ta opp blant annet spørsmålene om *åpenhet* og *beskatning* av multinasjonale foretak på en tilfredsstillende måte.

Mål 11: Gjør byer og bosettinger inkluderende, trygge, motstandsdyktige og bærekraftige – denne rapporten hevder at uten bærekraftige forretningsmodeller, ingen bærekraftige samfunn, og riktig adressering av blant annet *åpenhet* i og *beskatning* av multinasjonale foretak er kritiske suksessfaktorer i å få bærekraftige forretningsmodeller.

Mål 12: Sikre bærekraftig forbruks- og produksjonsmønstre – denne rapporten hevder at dette ikke er mulig uten å håndtere blant annet problemene innen *beskatning* diskutert her på en riktig måte.

Mål 13: Stoppe klimaendringene – denne rapporten hevder at disse utfordringene best kan håndteres dersom problemene innen *beskatning* diskutert her adresseres på en riktig og tilfredsstillende måte.

Mål 14: Bevare og bruke hav og marine ressurser på en måte som fremmer bærekraftig utvikling – denne rapporten hevder at samfunn som er i stand til å gjøre dette må håndtere problemene innen *åpenhet* og *beskatning* diskutert her på en korrekt og tilfredsstillende måte.

Mål 15: Beskytte, gjenopprette og fremme bærekraftig bruk av økosystemer, sikre bærekraftig skogforvaltning, bekjempe ørkenspredning, stanse og reversere landforringelse samt stanse tap av artsmangfold – denne rapporten vil hevde at samfunn som er i stand til å gjøre dette må ta opp spørsmålene innen *åpenhet* og *beskatning* diskutert her på en riktig måte.

Mål 16: Fremme fredelige og inkluderende samfunn – denne rapporten hevder at slike samfunn er fundamentalt opprettholdt ved å ta adressere om *åpenhet* og *beskatning* diskutert her på en korrekt måte.



@PWYPNorway



facebook.com/PWYPNorway



PublishWhatYouPay Norway

PWYP Norge er den norske avdelingen i et globalt nettverk som består av rundt 800 organisasjoner fra omtrent 70 ressursrike land i verden. Vi arbeider for finansiell åpenhet i utvinningsindustrien slik at land kan mobilisere egenkapital for en bærekraftig utvikling.

ISBN 978-82-93212-88-1



Making Transparency Possible