



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Utenriksdepartementet
Postboks 8114 Dep
0032 OSLO

Deres ref
08/03097

Vår ref
08/2115 SL POG/rla

Dato
23.11.2009

**NOU 2009:19: Skatteparadis og utvikling – høringsuttalelse fra
Finansdepartementet**

Innledning

Regjeringen oppnevnte 27. juni 2008 et ekspertutvalg - Kapitalfluktutvalget – med det hovedformål å "utrede de lukkede jurisdiksjoners funksjon i forhold til kapitalflukt fra utviklingsland". Det andre hovedpunktet i mandatet var, med utgangspunkt i formålet med utviklingspolitikken, å "vurdere Norges forhold til plassering av midler via slike lukkede jurisdiksjoner." Utvalget avga sin utredning 18. juni 2009. Utredningen ble som "NOU 2009: 19 Skatteparadis og utvikling" sendt på høring av Utenriksdepartementet ved miljø- og utviklingsministeren den 4. august 2009. Høringsfristen ble satt til 31. oktober 2009, men er for Finansdepartementet senere forlenget til 23. november.

Skattedirektoratet er oppført som egen høringsinstans, og rapporten er av oss forelagt Toll- og avgiftsdirektoratet. Uttalelse fra Skattedirektoratet av 17. september 2009 er sendt Finansdepartementet og følger vedlagt. Toll- og avgiftsdirektoratet hadde ingen merknader.

Finansdepartementets høringsuttalelse i saken starter med en generell del. Først kommenterer vi det hovedinntrykk som utredningen etterlater seg, hvoretter vi går nærmere inn på forholdet mellom utvalgets mandat og utredningsarbeidet. Som ledd i dette peker vi på noen mer gjennomgående svakheter i utredningen. Etter denne generelle delen kommenterer vi utvalgets forslag enkeltvis.

Generelt om utredningen og dens forhold til mandatet.

Utvalget har behandlet en lang rekke viktige og interessante trekk ved de lukkede jurisdiksjoners betydning for andre land. Det er framskaffet omfattende data som gir en sentral kunnskapsbase for videre arbeid i Norge og i internasjonale fora som Norge opptrer i. Også Finansdepartementet vil ha god nytte av disse dataene.

Utvalget har også fremmet flere interessante og gode forslag ut fra sine vurderinger av disse dataene. Disse forslagene bør følges opp, evt. etter ytterligere bearbeiding. Sentrale deler av forslagene er imidlertid basert på feilvurderinger og misforståelser, evt., også manglende realisme. Dette kommer vi tilbake til nedenfor.

Som nevnt gjelder mandatet kapitalflukt fra utviklingsland til (eller via) lukkede jurisdiksjoner, med et operativt mål om å undersøke hva Norge i et utviklingspolitisk perspektiv kan og bør gjøre for å begrense slik kapitalflukt. Norge har både en generell interesse i legal, transparent og bærekraftig kapitalforvaltning av de midler et utviklingsland rår over, og en konkret egeninteresse i at norske bistandsmidler til slike land forvaltes fornuftig der uten fare for svinn og misbruk. Fordi lukkede jurisdiksjoner gir bortgjemmingsmuligheter for ubegrensede beløp, blir ikke minst utviklingsland skadelidende ved skjult kapitalflukt til eller via slike jurisdiksjoner. Dette gjelder både ulovlige (og derfor i stor grad skattefrie) midler, typisk vinning ved korrupsjon, underslag, bedrageri m.v., og lovlig ervervede, men ulovlig behandlede midler, typisk skatteunndragelse av ellers lovlig inntekt i vedkommende utviklingsland. Som adressering av disse forhold er mandatet betimelig og viktig, og utvalget ble sammensatt med disse utfordringer for øye.

Man kunne derfor forvente at utredningen, etter en kort oversikt over de lukkede jurisdiksjoners generelle funksjoner og virkemåte, konsentrerte seg om forholdet mellom utviklingsland og lukkede jurisdiksjoner, med balansert oppmerksomhet om både skatteforhold og annen kriminalitet der utviklingsland blir skadelidende pga. kapitalstrømmene ut til eller via slik jurisdiksjoner.

Dette har ikke vært utvalgets opplegg. I stedet har utvalget lagt hovedvekten på ren skatteflukt, fra både Norge, andre utviklede land og utviklingsland, til lukkede jurisdiksjoner. Både når det gjelder beskrivelser av skadeomfang og forslag til mottiltak er vesentlige deler av utredningen av generell karakter på skatteområdet. Spesifikke vurderinger og tiltak på andre kapitalfluktområder (kriminalitetsområdet) er meget sparsomt behandlet i utredningen. Utvalget har ved dette gått langt utenfor sitt mandat på skattefluktområdet, og til gjengjeld gjort lite utav det øvrige kriminalitetsområdet i utviklingslandene som mandatet forutsetter behandlet.

Det er symptomatisk at utvalget konsekvent omtaler de aktuelle, lukkede jurisdiksjoner som skatteparadis, selv om dette uttrykket bare peker på skattefluktdelen av deres funksjoner. I og for seg kan det også være av det gode med generelle skattetiltak til fordel for alle land som er ofre for skatteflukt til eller via lukkede jurisdiksjoner. Men

slike tiltak reiser gjerne andre og mer generelle utfordringer enn dem som er spesifikke for forholdet mellom utviklingsland og skatteparadisene. I og under skattekomiteen i OECD har det vært arbeidet i mange år med slike mer generelle utfordringer overfor lukkede jurisdiksjoner. Slike mer generelle utfordringer var det liten grunn for utvalget til å gå nærmere inn i, og utvalget hadde ikke oppdrag eller bemanning til å gjøre det. Utvalgets valg av en mer generell skattetilnærming har også ledet til, bevisst eller ubevisst, at enkelte vurderinger angående OECD støter nokså direkte an mot mandatets anvisning om ikke å evaluere skatteparadisarbeidet i tilknytning til OECDs skattekomite.

I utgangspunktet er det de samme bortgjemmingsmekanismene i lukkede jurisdiksjoner som gir grunnlag for både skatterelatert kapitalflukt og kriminalitetsrelatert kapitalflukt. Vurderinger og tiltak på skattefluktområdet vil derfor kunne ha overføringsverdi på det øvrige kapitalfluktområdet. Bl.a. i lys av dette er utvalgets utredning i noen grad interessant også på punkter som ikke følger mandatet. Men både på vurderings- og tiltakssiden vil bekjempelsen av annen kapitalflukt enn skatteflukt reise en god del særlige spørsmål, især om styresett og korrupsjonsbekjempelse m.v. i utviklingsland, politistrukturer og internasjonalt politisamarbeid, repatriering av ulovlig eksporterte midler m.v. På dette meget viktige og mandatrelevante område er utredningen tynn, med unntak for generelle synspunkter om institusjonsbygging og demokratiutvikling, samt det ekstremt langsiktige forslaget om å arbeide for en global konvensjon om alminnelig transparens for internasjonale, finansielle transaksjoner.

Til dette kommer at innsyn og transparens for skatteformål i hovedsak gjelder samarbeid mellom skattemyndigheter. Den pågående skattemessige transparensprosess, hvoretter gamle skatteparadiser åpner seg som resultat av internasjonalt samarbeid og påtrykk, gir ingen rettslige instrumenter for politisamarbeid m.v. ved annen kapitalflukt enn skatteflukt. Ved korrupsjon eller underslag i et utviklingsland er det ikke skattemyndighetene der, men politiet og evt. andre rettshåndhevende myndigheter som trenger rettslige instrumenter og faglig kompetanse til å forfølge pengestrømmer inn i vedkommende lukkede jurisdiksjon med sikte på identifisering, bevissikring og eventuell repatriering. Etter Finansdepartementets syn bør Utenriksdepartementet på dette området kontakte Justisdepartementet med sikte på en gjennomgang av hvilke muligheter Norge kan ha til å stimulere det internasjonale justis- og politisamarbeid til fordel for utviklingslandenes behov i økonomiske saker. Utvalget har ikke gjort en slik gjennomgang.

Finansdepartementet har antakelig større tro på den pågående, skattemessige transparensprosessen enn det utvalget har hatt, jf. nedenfor. Vi vil støtte internasjonale bestrebelser på å inkludere utviklingslandene i denne prosessen, slik at også de får rettslige instrumenter til å kunne kreve innsyn i egne borgeres mulige skattegrunnlag i ellers lukkede jurisdiksjoner. Vi viser her både til reorganiseringen av OECDs Global

Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, og til det planlagte fellesmøte mellom OECDs skattekomite og utviklingskomite 27. januar 2010.

Vi vil derfor håpe på en vellykket prosess til fordel for også utviklingslandenes behov for skattemessig innsyn i ellers lukkede jurisdiksjoner. En nærliggende konsekvens av dette vil i tilfelle være at jurisdiksjonene (på global basis) ikke lengre er lukket når det gjelder skatteforhold. Likevel vil de fortsatt kunne være lukket når det gjelder annen kapitalflukt, så lenge det internasjonale politisamarbeid m.v. ikke er kommet like langt i innsynsmuligheter på dette kriminalitetsområdet. Dette understreker at man bør komme videre i det internasjonale justis- og politisamarbeid, langt utover det som utvalget har antydnet.

I følge mandatet skulle utvalget "legge til grunn OECDs definisjon av begrepet "lukkede jurisdiksjoner" ("financial centres/"tax havens")". Til tross for dette har utvalget valgt å drøfte begrepet skatteparadis i et eget kapittel "Skatteparadis: Avgrensninger og definisjoner", som et grunnlag for en mer omfattende behandling av særtrekk ved lovgivningen i de lukkede jurisdiksjoner i kapitlet "Om skatteparadis og strukturene i skatteparadis." Etter vår vurdering gir utvalgets utredning av de mer spesifikke internasjonale skattespørsmål ikke et egnet grunnlag eller foranledning for Finansdepartementet til å gå dypere inn i de skattespørsmål som berøres her i høringsuttalelsen. Særlig gjelder det utvalgets synspunkter på skatteavtalenes rolle og betydning og utvalgets forslag om at Norge bør arbeide internasjonalt for nye regler for fordeling av beskatningsrett i skatteavtalene. Også utvalgets omtale av internprising bærer preg av manglende innsikt og realisme. Men vi vil likevel i noen grad kommentere utvalgets synspunkter og forslag på skatteområdet under de enkelte punkter nedenfor.

Også fra uavhengig, akademisk hold er det framkommet lignende påpekninger av vesentlige svakheter ved utredningen. Vi viser til professor Frederik Zimmers høringsuttalelse i saken, og kan i stor grad si oss enige i den.

Finansdepartementet har ellers merket seg at det ikke er redegjort for økonomiske og administrative konsekvenser av utvalgets forslag, slik Utredningsinstruksen gir pålegg om. Dersom det blir aktuelt å følge opp utvalgets forslag, legger Finansdepartementet til grunn at økonomiske og administrative konsekvenser vil bli utredet, slik at Regjeringen gis et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag for en nærmere vurdering av de enkelte forslagene. Flere av utvalgets forslag vil kunne medføre budsjettmessige konsekvenser, uten at disse er tallfestet i utvalgets rapport. Finansdepartementet understreker at en eventuell oppfølging av forslag som medfører budsjettkonsekvenser må vurderes opp mot andre budsjettforslag. Vi legger derfor til grunn at forslag som innebærer økte budsjetttrammer fremmes og vurderes i den ordinære budsjettprosessen.

Kommentarer til de enkelte punkter i utvalgets forslag.

9.1. Nasjonale initiativer

Punkt 9.1.1.

Finansdepartementet har merket seg at utvalget bl.a. foreslår at norske utviklingsmyndigheter bør øke støtten til formål som bidrar til å forbedre skattesystemene, antikorrupsjonsarbeidet og demokratiske prosesser i utviklingsland. Dette er forslag som først og fremst er viktige for å bidra til effektiv ressursbruk og for å redusere landenes bistandsavhengighet. I tillegg er de også viktige for å støtte opp om øvrig norsk bistand, spesielt i de landene hvor Norge bidrar med budsjettstøtte og sektorstøtte. Finansdepartementet imøteser Utenriksdepartementets vurderinger og eventuell oppfølging av disse forslagene. For forslagene under bokstav a) viser vi for øvrig til det som er uttalt i Skattedirektoratets brev.

Generelt er det utmerket å bidra til forebygging i utviklingslandene, slik at færre midler der forsøkes gjemt unna gjennom de lukkede jurisdiksjoner. Men slik forebygging har utviklingslandene selv som innsatsområde, uten at regimene i de lukkede jurisdiksjoner påvirkes. Forebyggingens forhold til slike jurisdiksjoner handler om å minske etterspørselen etter illegale bortgjemmingsmuligheter, ikke om å minske tilbudet av slike muligheter. Finansdepartementet støtter selvsagt arbeid for minsking av begge deler.

Punkt 9.1.2 a)

Utvalget foreslår at: ” Alle norske selskaper og enkeltpersoner som tilrettelegger for eller oppretter selskaper og konti i *skatteparadis*, skal rapportere dette i et eget register, for eksempel knyttet til Brønnøysundregisteret. Utvalget anbefaler at et slikt register er offentlig tilgjengelig. Dette gjelder også for selskaper som formidler slike tjenester på vegne av tilretteleggerselskap utenfor Norge. Utvalget vil presisere at det i forbindelse med dette forslaget må utarbeides en liste over hvilke land som utløser registreringsplikt. I utformingen av regelverk er det viktig å sikre at begge parter, dvs. både eier og tilrettelegger, har selvstendig ansvar for at registeret tilføres korrekte opplysninger. Registreringen skal inneholde navn på person eller selskap med organisasjonsnummer/fødselsnummer. Rapporterings- og registreringsplikten bør strekke seg fra 2004 og fremover.”

Forslaget om et eget register over hvem som oppretter eller hjelper til å opprette selskap eller konti i skatteparadis kan i utgangspunktet synes som en fornuftig idé. Et slikt register vil kunne gi grunnlagsdata for videre undersøkelser eller kontroll, og muligens gi allmennheten bedre innsyn i hvor et selskap er opprettet. Et slikt register vil også være et svært synlig tiltak som kan vise at myndighetene tar skatteparadisproblematikken på alvor. Forslaget er imidlertid vagt formulert, og det kreves en grundig utredning rundt muligheten og behovet før en evt. beslutning om

opprettelse av et slikt register. Allerede på dette tidlige stadium i vurderingen kan det tenkes flere innvendinger mot et slikt register.

For det første er det ikke angitt hva formålet med registeret skal være og hvem som skal bruke opplysningene. Slik forslaget er formulert, kan det virke som at registeret skal favne "likt og ulikt" i et forsøk på hamle opp med diverse aktivitet som kan knyttes opp mot såkalte skatteparadis. Det er heller ikke foreslått hvem som skal ha ansvar for å opprette registeret og drifte dette. Hvem som skal ha ansvar for registeret vil ha nær sammenheng med hva formålet med registeret skal være.

Ved opprettelse av et nytt register er det nødvendig med en grundig vurdering av behovet for registeret. Etter vår oppfatning kan det se ut som om informasjonen registeret er ment å fremskaffe kan bringes til veie gjennom gjeldende opplysningsplikt- og kontrollregler som de ulike kontroll- og myndighetsorganer opererer under. Eksempelvis antar vi at det foreslåtte registeret ikke vil kunne gi opplysninger til skattemyndighetene, som disse ikke allerede har.

Det vil også være usikkert hvor fullstendig og informativt et slik register vil bli, og dermed hvor nyttig registeret vil være. Det er flere steder i rapporten vist til at både fysiske og juridiske personer bevisst skjuler økonomiske verdier for offentlig myndigheter og andre av forskjellige årsaker. Det må antas at de aktørene som i dag holder sin aktivitet skjult, neppe vil komme til å rapportere opprettelse av konti eller selskap i land Norge ikke har mulighet til å innhente informasjon fra, selv om det blir en egen plikt til å rapportere dette til et eget register. Plikten til å rapportere slik aktivitet følger allerede av ulike regelverk i dag, eksempelvis ligningsloven.

Forslaget legger opp til at navn og fødselsnummer til enkeltpersoner skal offentliggjøres. Om det vil være adgang til dette må vurderes opp mot hensynet til personvern og personopplysningsloven. Disse vurderingene vil bli forskjellige avhengig av formålet med registeret, hvilke opplysninger det konkret skal inneholde, samt hvem som skal ha tilgang til registeret. Når det gjelder informasjon om hvor et selskap er opprettet og hvem som har opprettet selskapet kan også dette anses å være bedriftsinterne opplysninger, som det er et ønske om ikke å gjøre kjent for allmennheten. Offentlig myndigheter vil likevel kunne få tilgang til slike opplysninger via sitt regelverk. De offentlige myndighetene vil som hovedregel være forhindret i å videreformidle opplysningene til et offentlig register på grunn av reglene om taushetsplikt.

Utvalget foreslår at det skal lages en liste over land som vil utløse rapporterings- og registreringsplikt. Det er ikke sagt noe om hva som skal være grunnlaget for en slik liste. Foran i rapporten er det vist til flere ulike lister over såkalte skatteparadis. Norge er blant annet nevnt på minst en av listene i tillegg til andre EØS-land. Det skal i den sammenheng påpekes at dersom opprettelse av et selskap i et EØS-land er

registreringspliktig og ikke i et annet, kan dette være problematisk i forhold til EØS-avtalen.

Utvalget foreslår at det opprettes et internrettslig lovutvalg som skal utrede detaljene i den foreslåtte registreringen. Som det fremgår foran er det mange betenkeligheter ved å opprette et slikt register, og vi mener derfor utvalgets forslag er for knapt og vagt til at det er mulig å ta stilling til om det bør opprettes et lovutvalg som skal *utrede detaljene i forslaget*. Før dette kan gjøres vil det være nødvendig å foreta en konkret vurdering av om dette er forslag som bør utredes videre. I denne sammenheng bør det tas hensyn til innvendingene som er omtalt over. Utenriksdepartementet bør i tilfelle anmode Finansdepartementet, Justisdepartementet og Nærings- og handelsdepartementet om å samarbeide om en nærmere vurdering av behovet for et fortsatt prosess. Finansdepartementet vil være positiv til å bidra i en slik prosess.

Punkt 9.1.2. b)

Utvalget fremlegger her en rekke forslag som et eventuelt lovutvalg også bør se nærmere på, herunder om det bør innføres særlige plikter for, eller sanksjoner mot, rådgivere som tilrettelegger for skadelige strukturer. Hva som menes med begrepet "skadelige strukturer" er ikke presisert.

I NOU 2009: 4 *Tiltak mot skatteunndragelser* kapittel 9 legger Skatteunndragelsesutvalget frem forslag knyttet til skatterådgivernes opplysningsplikter m.m. Med skatterådgivere menes gjerne personer som under sin yrkesutøvelse gir rådgivning om skattemessige forhold, herunder klargjør skattemessige konsekvenser av ulike forhold og handlinger. Rådgivningen skjer ofte som en integrert del av en bredere juridisk eller økonomisk rådgivning, og utøves typisk av advokater, revisorer og regnskapsførere, men også av andre.

Kapitalfluktutvalgets forslag er lite presist. Det er ikke problematisert at norsk lovgivning rettet mot norske rådgivere trolig vil ha liten effekt på den antatte, profesjonelle rådgivning i utlandet som leder til lovbrudd i utviklingsland med kapitalflukt til lukkede jurisdiksjoner. Dersom det besluttes å gå videre med temaet, må det avgrenses mot forslag fremmet av Skatteunndragelsesutvalget til vern av norske skattefundamenter.

Punkt 9.1.3

Etter Finansdepartementets syn bør ytterligere opplysningskrav for foretakene, slik utvalget foreslår i avsnitt 9.1.3, måtte vurderes på bakgrunn av en nytte-kostnadsanalyse. En slik vurdering om hvorvidt det skal fastsettes ytterligere krav til opplysninger, vil være naturlig å gjennomføre etter at en har mottatt høringsuttalelser i saken. Hvis det skal fastsettes slike krav, anser Finansdepartementet generelt at krav om ikke-finansiell informasjon bør være objektive krav, slik at det ikke blir opp til hvert enkelt foretak å vurdere i hvilken utstrekning slik informasjon skal gis.

Finansdepartementet peker særskilt på at det etter utvalgets forslag ikke skilles mellom finansielle og virksomhetsrelaterte eierandeler. Etter Finansdepartementets vurdering vil dette kunne skape store utfordringer for visse typer foretak, herunder investeringsforetak, kredittinstitusjoner, verdipapirfond, men også andre større foretak og institusjonelle investorer, å gi den typen opplysninger utvalget har foreslått. Finansdepartementet mener det uansett kan reises spørsmål om nytteverdien av at det gis opplysninger som angitt i rapporten. Dersom man går videre med forslaget, må det derfor etter Finansdepartementets oppfatning utredes om og på hvilken måte det kan avgrenses mot eierandeler som er vesentlig finansielt begrunnede. Dersom forslaget er ment å skulle omfatte minoritetseierandeler, må det dessuten vurderes om og på hvilken måte det er praktisk for de regnskapspliktige å få opplysninger utover det som er offentlig tilgjengelig om antall ansatte, brutto inntekt, skattbart overskudd og betalt skatt mv

Punkt 9.1.4

Internprising

Utvalget fremhever i flere sammenhenger at uriktig internprising (feilprising) av transaksjoner innad i flernasjonale konserner brukes for å flytte overskudd både fra rike og fattige land til lavskatteland. Det vises blant annet til en forskningsrapport fra Norges Handelshøyskole/Senter og samfunns- og næringslivsforskning, som viser at utenlandsk eide foretak som driver i Norge har lavere fortjenestemarginer enn foretak som er eiet fra Norge. Utvalget legger til grunn at utviklingsland vil være særlig utsatt for å tape skatteproveny som følge av feilaktig internprising.

Utvalget foreslår to tiltak. Det ene er at regjeringen skal ta initiativ til å forbedre de norske internprisingsreglene. Forslaget går ut på at armlengdestandarden som er nedfelt i skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising suppleres med et bredere sett av virkemidler for å fastslå når internpriser manipuleres. Herunder bes det om at den amerikanske CPM – metoden ("Comparable profits method") vurderes. Det andre forslaget går ut på at regjeringen skal arbeide for at OECD, FN og WTO utreder om det er ønskelig med et slikt bredere sett av virkemidler for å fastslå om internpriser manipuleres.

Departementet er enig med utvalget i at ikke-markedsmessig pricing av transaksjoner innad i flernasjonale konserner er et virkemiddel som både kan brukes - og i praksis også brukes - til å flytte overskudd mellom selskaper og land. Når det gjelder mulig provenytab i Norge, er det etter departementets syn vanskelig å trekke bastante konklusjoner basert på sammenligninger av aggregerte regnskapsdata mellom norskeide og utenlandseide foretak. I slike analyser er det svært vanskelig å kvantifisere betydningen av forskjeller mellom foretak med hensyn til hvilke funksjoner de utøver, hvilke risikoer de bærer og hvilke materielle eller immaterielle eiendeler de tilfører til transaksjonen. I den grad foretak som er eid fra utlandet utøver mindre betydningsfulle funksjoner (strategiske ledelsesfunksjoner utføres for eksempel fra utlandet), bærer færre risikoer (vesentlige risikoer bæres i stedet av utenlandske

konsernselskaper), eller har/tilfører færre eiendeler (immaterielle eiendeler som benyttes i virksomheten, er for eksempel utviklet av og eid av det utenlandske morselskapet), er det normalt ikke uttrykk for uriktig internprising om fortjenestemarginene er lavere enn hos norskeide foretak uten disse karakteristika.

Når dette er sagt, er Finansdepartementet fullt klar over at mulighetene for å manipulere eller tilpasse skattemessige overføringspriser setter det norske skattefundamentet under et kontinuerlig press, og at overskudd ganske sikkert blir flyttet til utlandet uten at dette avdekkes av norske skattemyndigheter. Etter departementets syn er det imidlertid verken behov for eller ønskelig å endre *prinsippene* for fastsetting av internpriser i den retning utvalget foreslår. I norsk rett gjelder armlengdeprinsippet, dvs. at transaksjoner mellom nærstående selskaper skal prises på samme måte som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold. Armlengdeprinsippet er nedfelt i skatteloven § 13-1. Det er presisert og videreutviklet i OECDs retningslinjer for internprising, blant annet gjennom utpensling av kravene til sammenlignbarhet og til anerkjente metoder for å teste om vilkårene i en transaksjon mellom nærstående foretak er inngått på armlengdes vilkår. OECD-retningslinjene er vedtatt av OECD-rådet, som i en rekommandasjon til medlemslandene [C(95)126/Final], med senere endringer, henstiller til medlemslandene om å følge retningslinjene ved testing av skattemessige internpriser i grenseoverskridende transaksjoner. OECD-retningslinjene er også implementert i norsk rett ved en lovendring i 2007. Det samme armlengdeprinsippet er også lagt til grunn i FN's skatteavtalemotell for skatteavtaler mellom industrialiserte land og utviklingsland, der kommentarene også anbefaler å følge OECD's retningslinjer ved anvendelsen av armlengdeprinsippet.

Det er vesentlig at flest mulig land, også Norge, anvender felles regler og prinsipper for skattemessig håndtering av internprising, og at ingen land, heller ikke Norge, utvikler avvikende regler for sin egen praktisering. En stats evt. avvikende regler, som den annen stat i en internprisingsak normalt ikke vil akseptere, vil svært ofte kunne lede til uheldig dobbeltbeskatning. Slik dobbeltbeskatning er det vanskelig for skattyteren å verge seg mot når begge stater står på hver sine regler. En stats avvik fra internasjonalt anerkjente regler kan også lede til at andre stater anvender lignende avvik som et våpen mot denne staten. Det er derfor helt utilrådelig at Norge skal gå inn for avvikende regler på internprisingsområdet. Det er tydeliggjøring og effektivisering av de internasjonalt anerkjente regler og prinsipper som behøves. Dette arbeidet må skje i internasjonale fora, ikke som solospill fra norsk side.

Det pågår kontinuerlig arbeid med å videreutvikle og forbedre OECD retningslinjene om internprising. Senest ved utsendelse av et utkast til endringer i kapittel I-III i retningslinjene den 9. september 2009, stadfester og opprettholder OECD armlengdeprinsippet som det gyldige prinsipp for prising av transaksjoner mellom nærstående foretak. Gjennom det pågående revisjonsarbeidet har OECD-landene, herunder Norge gjennom Finansdepartementets deltakelse, viet betydelige ressurser til

en oppdatering av veiledningen om bruk av metodene til å fastlegge armlengdevilkår. Målsettingen med å bearbeide og videreutvikle OECD-retningslinjene er å utvikle størst mulig felles forståelse blant OECD-landene om hvordan armlengdeprinsippet er å forstå, for derigjennom å oppnå større grad av ensartet praktisering. Gjennom sitt globale "outreach" program overfor ikke-medlemsland har OECD et videre siktemål om å høyne bevisstheten omkring internprisingsutfordringene og få en bredest mulig tilslutning til felles forståelse og anvendelse av armlengdeprinsippet. Dette vil igjen redusere risikoen for internasjonal dobbeltbeskatning og dermed fremme økonomisk samkvem over landegrensene. Etter Finansdepartementets syn er dette også i utviklingslandenes beste interesse.

Sentralt i OECD-arbeidet med å utvikle armlengdeprinsippet er å gi ytterligere veiledning om hvordan en skal kunne foreta kvalitativt gode sammenligninger mellom konserninterne transaksjoner og transaksjoner som er inngått mellom uavhengige parter (sammenlignbarhetsanalyser). Dette er selve kjernen i armlengdeprinsippet. Den alminnelige oppfatningen er at CPM-metoden ("Comparable profits method"), som i visse tilfeller aksepteres i USA, slakker på kravene til sammenlignbarhet, ved at metoden i større grad tillater sammenligninger av aggregerte selskapsdata, enn tilfellet er for noen av metodene som anerkjennes i OECD-retningslinjene. Ved utarbeidelsen av OECD's internprisingsretningslinjer i 1995 var det en viktig del av arbeidet å sikre at USA's anvendelse av CPM ble holdt innenfor rammen av OECD-landenes konsensus med hensyn til metodebruk. Dette ble oppnådd ved at OECD-landene samlet seg om en variant av CPM, som kunne aksepteres innenfor retningslinjene, nemlig den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden – TNMM.

I det pågående revisjonsarbeidet med OECD-retningslinjene legges det opp til en noe bredere aksept av, og et noe bredere virkeområde for, de overskuddsbaserte metodene (TNMM og overskuddsdelingsmetoden), enn det retningslinjene fra 1995 forutsetter. Finansdepartementet slutter opp om dette. Dermed kan en gjerne si at norske skattemyndigheter, også innenfor rammen av OECD-retningslinjene, i praksis vil få tilgjengelig et bredere utvalg av metodiske tilnærninger for å teste armlengdevilkår, enn en har hatt tidligere. I arbeidet med de reviderte retningslinjene trekkes det imidlertid et klart prinsipielt skille mot en rendyrket CPM-metode, som fortsatt ikke anerkjennes. Etter departementets syn har det svært lite for seg at Norge skulle gå inn for å anerkjenne en friere bruk av CPM-metoden (eller andre metoder som i større eller mindre grad uthuler armlengdeprinsippet), eller arbeide for økt utbredelse av denne i internasjonale fora. Det ville i så fall være stikk i strid med det synet Norge har anført innad i OECD gjennom de siste 30 årene, og i strid med oppfatningene til et helt dominerende flertall av OECD-land. Vi vil for øvrig bemerke at aksept av en CPM-metode ikke nødvendigvis gjør det enklere for norske skattemyndigheter å angripe konsernernes internprising. Metoden vil like gjerne kunne påberopes av selskapene, som argument for at et norsk datterselskap i et internasjonalt konsern ikke skal kunne ha høyere fortjeneste enn andre selskaper i Norge (evt. i andre nordiske eller europeiske land), som opererer i samme bransje.

Departementets klare syn er derfor at Norge på *regelverksiden* både nasjonalt og i internasjonale fora bør fortsette arbeidet med å videreutvikle og forbedre armlengdeprinsippet i samarbeid med øvrige OECD-land, fremfor å velge avvikende tilnærminger.

Utfordringene knyttet til internprising ligger i betydelig grad på *kontroll- og håndhevelsessiden*. En viktig del av kontrollarbeidet ligger i å ha gode systemer for å fange opp risikotransaksjoner, dvs. transaksjoner der det er betydelig fare for feilprising. I denne sammenhengen kan det etter departementets syn være fornuftig – sammen med andre forhold – å se hen til hvilke skattytere som gjennomgående har lavere fortjeneste enn andre som opererer i samme bransje. Departementet viser også til at det nylig er innført særlige og mer omfattende oppgave- og dokumentasjonsplikter for konserninterne transaksjoner. Utfordringene på kontroll- og håndhevelsessiden har også en side mot organisering av arbeidet innad i etaten, tilgjengelige ressurser og kompetanseoppbygging blant etatsansatte. Dette er forhold det arbeides løpende med.

Finansdepartementet vil for øvrig peke på at FNs ekspertkomité for internasjonalt skattesamarbeid (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) har besluttet å arbeide for å styrke utviklingslandenes kapasitet på området internprising innen flernasjonale foretak. Komiteen har nedsatt en egen underkomité (Subcommittee on Transfer Pricing – Practical Issues) som har i mandat å utarbeide en omfattende praktisk manual for skattemyndighetenes analyse og gjennomføring av kontroll og eventuell korreksjon av markedsavvikende priser og vilkår i internttransaksjoner. Arbeidet vil være basert på prinsippene i FNs mønsteravtale for skatteavtaler mellom utviklingsland og industrialiserte land, men har som mål å gi nyttig hjelp og veiledning tilpasset de ressurs- og kapasitetsbegrensninger som skattemyndighetene i de fleste utviklingsland har til å møte disse viktige, men vanskelige sakskompleksene med. Finansdepartementet vil aktivt delta i og støtte dette arbeidet, bl.a. ved at den nevnte underkomiteen ledes av ekspertkomiteens norske representant, ekspedisjonssjef Stig Sollund. Vi antar at dette i rimelig grad kan ivareta utvalgets intensjon om å tilgodese utviklingslandene med et omforent og praktikabelt regelverk om internprising. I tillegg behøves oppbygging og skoling av disse landenes skatteadministrasjoner til å ta reglene i bruk, jf. nedenfor.

Punkt 9.1.5

Utvalget foreslår å opprette et nasjonalt kompetansesenter med fagkompetanse innen økonomi, jus og samfunnsfag. Utvalget mener at et slikt senter vil kunne skaffe Norge spisskompetanse innenfor internasjonale skattespørsmål, internprising, skatteparadiser og kapitalflukt og således kunne bistå FIN, UD og Norad i slike spørsmål knyttet til dette.

Finansdepartementet mener det ikke er tilstrekkelig godtgjort at det er behov for å opprette et slikt senter i Norge. Målsettinger om økt skattekompetanse i Norge, og ikke

minst i utviklingsland, vil kunne oppnås på andre og trolig mer effektive måter enn ved opprettelsen av et eget organ i Norge. Vi viser også til det som er uttalt i Skattedirektoratets brev. Når det gjelder bekjempelse av korrupsjon og annen ren økonomisk kriminalitet i utviklingsland, antar vi at kompetansen må ligge og utvikles hos justis- og politimyndigheter, uten behov for noe eget, utenforliggende kompetansesenter.

9.2 Internasjonale tiltak

Punkt 9.2.1

Så vidt Finansdepartementet har forstått er arbeidet med nettverkbygging blant utviklingsmyndigheter allerede i gang i Utenriksdepartementet, og vi har ingen merknader til det.

Punkt 9.2.2

Skatteavtaler

Utvalget omtaler "skatteavtaler" en rekke steder, og hevder at disse har en rekke uheldige effekter. Rapporten synes ikke her å skille mellom avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning (DBA) og rene informasjonsutvekslings- eller innsynsavtaler (TIEAs - Tax Information Exchange Agreements). Det skiller heller ikke ordentlig mellom avtaler mellom utviklede land innbyrdes, mellom utviklede land og utviklingsland, mellom utviklede land og lukkede jurisdiksjoner og mellom utviklingsland og lukkede jurisdiksjoner. Den sistnevnte avtaletypen er det svært få av i verden. Utvalgets vurderinger og konklusjoner blir derfor både uklare og til dels feilaktige.

Et gjennomgående tema i rapporten er at DBA med skatteparadiser reduserer skatteinntektene i kildelandet. Norge har i likhet med de øvrige OECD-land og de fleste andre land imidlertid som klar policy å ikke inngå DBA med skatteparadiser, og å si opp dem som måtte finnes. Dette har sammenheng med at det ikke foreligger noen dobbeltbeskatning å lempe. Dersom land av historiske eller politiske grunner likevel har inngått DBA med slik jurisdiksjon, vil avtalen i de aller fleste tilfeller inneholde en begrensingsregel ("Limitation of Benefits – LOB), som holder selskaper og strukturer som er unntatt fra vanlig beskatning utenfor avtalens virkeområde.

Slike selskaper og strukturer vil ikke bli ansett som "hjemmehørende i et skatteparadis" eller ha rett til nedsatte kildeskatter eller på annen måte redusere kildestatens proveny. Utvalgets tilrådninger bygger derfor her på misforståelser.

Det kan riktignok være at et lite antall utviklingsland har DBA uten LOB med skatteparadiser. OECD, sterkt støttet av Norge, har derfor gjennom "Taxation Outreach Programme" i en årrekke sterkt støttet at slike avtaler burde sies opp eller reforhandles, og utfører et omfattende program for å veilede og dyktiggjøre deres

kompetente myndigheter og skatteavtaleforhandlere. Finansdepartementet vil derfor som nevnt nedenfor støtte utvalgets forslag under punkt 9.2.4.

Utvalget hevder med bred penn at sekretesseregler gjør "innsynsretten etter skatteavtalene illusorisk". Dette er en påstand som ikke begrunnes og som det ikke er belegg for. Som nevnt foreligger det bare unntaksvis DBA med skatteparadiser, og i en rekke år har slike avtaler regler som folkerettslig forplikter å tilsidesette sekretessereglene når de mottar begjæring om opplysninger etter en DBA.

De 4 gjenværende OECD-land som har hatt begrensende sekretesseregler om bl.a. bankopplysninger i de fleste av sine DBA, har nå endret sin policy og i likhet med en rekke ikke OECD-land sluttet seg til OECDs standard for innsyn, transparens og effektiv informasjonsutveksling. Også våre øvrige avtalepartnere har nå endret sin policy og sluttet seg til OECDs standard. I tillegg har Norge inngått en rekke avtaler om informasjonsutveksling i skattesaker (TIEAs) med jurisdiksjoner som tidligere ikke hadde åpnet for slik informasjonsutveksling. Antallet av slike avtaler er før øvrig stadig økende.

I boks 8.1 gis det dessuten en meget negativ omtale av OECDs og medlemsstatenes arbeid med TIEAs med skatteparadisene. Ut fra det som er skrevet synes utvalget ikke å ha tatt inn over seg hva OECDs Modell TIEA inneholder og går ut på. Selv om disse avtalemekanismene er basert på konkrete anmodninger om innsyn, ikke på automatisk opplysningslevering (som er helt urealistisk foreløpig i forholdet til lukkede jurisdiksjoner), har det stor verdi å få rettslige instrumenter som forplikter jurisdiksjonene til å åpne seg på anmodning. Og siden Norge på det tidspunkt utvalgsutredningen ble skrevet bare så vidt hadde satt én av de TIEA vi har fremforhandlet i kraft, er det vanskelig å forstå hva en bygger på når det hevdes at "Det er omstridt om slike avtaler har vesentlig betydning" og at "verdien av informasjonsutvekslingen... er derfor kontroversiell". Slike ubegrunnede utsagn er lite heldige i en offentlig utredning.

Punkt 9.2.3

Utvalget foreslår å ta initiativ til en internasjonal konvensjon for transparens i internasjonal økonomisk aktivitet. Finansdepartementet viser til det som er anført ovenfor om arbeidet med bilaterale TIEAs, som nå skyter fart til tross for sterke motkrefter. OECDs generalsekretær Gurría tok et nytt initiativ i sommer til å starte en revisjon og utvidelse av den europeiske konvensjon om gjensidig bistand i skattesaker (både informasjon og innkrevingshjelp). Konvensjonen vil etter dette kunne bli global, og også egnet for tilslutning fra u-land. Finansdepartementet ved statsråden har offisielt støttet dette initiativet.

Istedenfor å starte fra bunnen av, er dette trolig den mest egnede veien å gå når det gjelder det globale behov, inklusive utviklingslandenes, for samarbeidsløsninger på skatteområdet. Dette gjelder samarbeid mellom skattemyndighetene i verden, med et

allerede foreliggende mønster for slikt skattesamarbeid, med egnede fora for global utvikling av samarbeidet, og med vilje til å inkludere utviklingslandenes situasjon og behov i prosessen. Derfor bør den ønskelige globalisering av skattefluktdelen av arbeidet rettet mot lukkede jurisdiksjoner skje i denne prosessen, uten en kompliserende og meget tidkrevende konvensjonsprosess som overlappende tillegg, som foreslått av utvalget.

Utvalgets forslag på dette området bør derfor vurderes som et mulig globalt tiltak for finansiell transparens på andre områder enn skatt og skatteflukt. Finansdepartementet stiller seg i prinsippet positiv til et rasjonelt arbeid for også slik transparens, ut fra interessene til både utviklede land og utviklingsland. Et mulig norsk initiativ på dette særlige område bør i tilfelle forankres i et r-notat fra utviklingsministeren, finansministeren og justisministeren. Et mål må i tilfelle være å få gjennomslag for at relevante internasjonale organer tar opp temaet til vurdering, både når det gjelder innhold og prosess. Muligens kan en utvidelse av virkeområdet til FATF (Financial Action Task Force) være en vei å gå. Det er ikke tjenlig at Norge opptrer for mye alene på den internasjonale arena i et tema som dette.

Punkt 9.2.4

Dette forslaget gjelder bedre finansiering av OECDs skattebistand overfor utviklingsland. Som nevnt ovenfor vil Finansdepartementet støtte utvalgets anførsler her. OECDs Outreach programmer har utviklet seg til meget effektive trenings- og opplæringsprogrammer på høyt faglig nivå, og vist seg å være meget nyttige og kostnadseffektive for utvikling og forbedring av skattesystemene og skatteadministrasjonene i utviklingslandene. Begrensningene for OECD er begrensede ressurser, bl.a. fordi medlemsstatenes faste medlemskontingenter ikke tar høyde for omfattende bistand til ikke-medlemmer. En samordning med de generelle utviklingsprogrammer i giverland bør studeres nærmere. Det er nylig tatt initiativ til at Skattekomiteen, CFA, og Utviklingskomiteen, DAC, skal ta opp dette på prinsipielt grunnlag og en konferanse er planlagt i januar neste år. Vi viser for øvrig til merknadene i Skattedirektoratets brev.

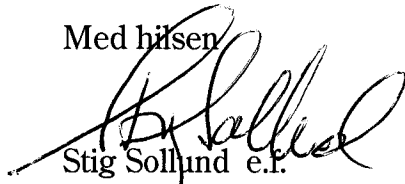
En nærliggende oppfølging av utvalgets forslag på dette områder vil være vurderinger i Utenriksdepartementet og Norad om tildeling av midler fra bistandsbudsjettet til øremerkede utviklingsformål (institusjonsbygging m.v.) gjennom OECD. Finansdepartementet tar i denne omgang ikke stilling til de budsjettmessige sider ved slik tildeling, idet normale budsjett rutiner må følges også ved et slikt tema.

9.3 Retningslinjer for Norfund


Finansdepartementet har merket seg at utvalget har en rekke konkrete forslag for Norfunds investeringsvirksomhet. Vi imøteser Utenriksdepartementets vurderinger av

disse forslagene og legger til grunn at Finansdepartementet blir involvert i den videre oppfølgingen av utvalgets forslag.

Med hilsen



Stig Sollund e.l.
ekspedisjonssjef



Odd Hengsle
ekspedisjonssjef

Kopi: Justisdepartementet

Vedlegg