

Seminarer Oslo 2000 **juridisk generalrapport**

Juridisk generalrapport

advokat Stig Sollund

1. Bakgrunn – tilnærming til temaet

De nordiske land gjennomførte i siste halvdel av 1980-årene og i begynnelsen av 1990-årene omfattende reformer i sine systemer for direkte beskatning av inntekt. Dette var en del av en større reformprosess som var gjennomgående i OECD-området.

Gjennom denne reformprosessen ble de grunnleggende prinsipper for inntektsbeskatningssystemene tatt opp til fornyet vurdering. Det er antakelig grunnlag for å hevde at skattesystemene etter skattereformene i større grad enn i tiårne før reformene har vært tuftet på prinsipiell tenkning, selv om det også er lett å peke på områder der pragmatisme har overvunnet prinsippene.

Skattereformperioden representerte en konsentrert endringsprosess der det ble snudd opp ned på en rekke elementer i skattesystemene. Likevel er det ikke slik at skattereformene har ledet til en tilstand av varig stabilitet i skattesystemene.

De nordiske land er med sine åpne økonomier integrert i en global markedsplass, som blir stadig raskere og tettere vevet sammen.

I løpet av det knappe tiåret etter de store skattereformene er det blitt tydeligere at ikke bare kapitalen, men også virksomhetene og den høykvalifiserte arbeidskraften er mobil. Skattegrunnlagene lar seg i stadig mindre grad låses fast innenfor nasjonalstatens grenser. Forvandlingen fra vareproduserende til tjenestebaserte samfunn og digitalisert elektronisk kommunikasjon vil utvilsomt forsterke denne mobiliteten og globaliseringen av økonomien.

Dette stiller nasjonalstatene overfor vanskelige utfordringer når det gjelder å beholde sine skattefundamenter, men også overfor nye muligheter når det gjelder å tiltrekke seg virksomhet utenfra samt de nøkkelpersoner og miljøer som vil være sentrale aktører i utviklingen av morgendagens bedrifter.

Konkurransen om posisjoner i den internasjonale arbeidsfordeling sender kraftige impulser også til de skattepolitiske beslutningsprosesser, og gir seg utslag i modifikasjoner i de nasjonale skattesystemer.

Med temaet "Skattekonkurransen - Nordiske regimer og reaksjoner" søker vi å rette

søkelyset på etablerte ordninger og utviklingstrekk i de nordiske lands inntektsskattesystemer som kan oppfattes som element som "aktivt" fremmer skattekonkurransen ved å være motivert ved eller egnet til å styrke statens posisjon i den internasjonale arbeidsdelingen. Det kan her både dreie seg om ordninger der staten søker å vinne nytt terreng i konkurransen om skattegrunnlagene eller som tiltak for å nå næringspolitiske målsettinger, og ordninger der staten søker å forsvare slike posisjoner gjennom å tilpasse seg andrer staters konkurransefremmende tiltak ved å "delta" i konkurransen.

I tillegg til dette søker vi å få belyst de tiltak som statene har truffet eller er i ferd med å treffe som forsvar mot det som oppfattes å være skadelige konkurransefremmende tiltak fra andre staters side. Dette kan både gjelde mottiltak mot de mer utpregete "skatteparadiser", og slike tiltak som skal forsvare eget skattefundament mot skattegunstige ordninger i andre stater med mer "ordinære" alminnelige skatteregimer.

2. Tiltak mot skadelig skattekonkurransen i EU og OECD

Arbeidet med å finne frem til felles normer for akseptabel nasjonal adferd og tiltak mot uønsket skattekonkurransen står høyt på dagsorden både i EU og i OECD.

2.1 EU

I EU vedtok Rådet den 1. desember 1997 en resolusjon rettet mot medlemslandene om en kodeks for adferd innen virksomhetsbeskatning (Adferdskodeksen) . Kodeksen omfatter og retter seg mot tiltak og ordninger innenfor medlemslandenes virksomhetsbeskatning som i vesentlig grad påvirker, eller som er egnet til å påvirke, lokaliseringen av virksomhet innenfor den Europeiske Union .

Som potensielt skadelig tiltak innenfor rammen av kodeksen anses ordninger som medfører et vesentlig lavere effektivt skattenivå enn det som i alminnelighet gjelder i medlemslandet . Et slikt lavere nivå kan være et resultat av lav formell skattesats, utformingen av skattegrunnlaget eller andre relevante faktorer. Adferdskodeksen nevner følgende momenter som bør tas i betraktning ved vurderingen av om et tiltak eller en ordning er skadelig:

- om fordelene bare tilstås utenlandshjemmehørende skattytere eller for transaksjoner som foretas med utenlandshjemmehørende,
- om fordelene er inngjerdet (ring-fenced) fra det innenlandske markedet, slik at de ikke påvirker det nasjonale skattegrunnlaget,
- om fordelene tilstås subjekter selv uten noen reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i det medlemslandet som yter fordelene,
- om reglene for fastsetting av nettoinntekten for virksomhet innenfor et multinasjonalt konsern avviker fra internasjonalt aksepterte prinsipper, særlig regler som er omforent i OECD, eller

- om skattetiltakene mangler åpenhet (transparens), herunder om skattereglene praktiseres lempelig på administrativt nivå på en ikke-transparent måte.

Videre fastsetter kodeksen "Standstill" -bestemmelser der medlemslandene forplikter seg til ikke å innføre nye skatteordninger som kan være skadelige, og "Rollback"- bestemmelser der landene forplikter seg til å gjennomføre eksisterende ordninger med sikte på avvikling i henhold til en nærmere fastlagt revisjonsprosess .

Adferdskodeksen inneholder også en referanse til EU-Traktatens bestemmelser om statsstøtte . Nærmere retningslinjer for anvendelsen av statsstøttereglene i forhold til direkte virksomhetsbeskatning er utarbeidet av Kommisjonen

Endelig henstiller kodeksen til medlemslandene om å samarbeide med styrke for å bekjempe skatteflukt og skatteunndragelse, bl.a. ved utveksling av opplysninger .

En "Adferdskodeks-gruppe" ledet av Dawn Primarolo (UK) ble dannet i henhold til Kodeksen punkt H, for å vurdere skatteordninger opp mot kodeksens bestemmelser. Etter først å ha avgitt to interimrapporter som var gjenstand for høring blant medlemslandene, avga Primarolo-gruppen sin endelige rapport til ECOFIN Rådet den 29. november 1999 . Som vedlegg til den endelige rapporten følger en liste over 66 skatteordninger i medlemslandene og deres underliggende jurisdiksjoner som inneholder trekk som anses skadelige, basert på de fem kriteriene i Adferdskodeksen, jf ovenfor .

De identifiserte ordninger kan deles inn i seks brede kategorier:

- finansielle tjenester, finansiering innen konsern og royaltybetalinger,
- forsikring, reforsikring og captive forsikring,
- konserninterne tjenester,
- holdingselskaper,
- selskaper unntatt skatteplikt og offshore-selskaper, og
- diverse tiltak.

Flere medlemsland har stilt seg kritisk til Primarolo-gruppens rapport (ikke minst Nederland), og det er blant annet hevdet at gruppen har vært lite konsistent i sin oppstilling av skadelige ordninger. Dette gjelder for eksempel medlemslandenes holdingselskap-regimer . Den danske nasjonalrapport er også kritisk på dette punkt.

2.2 OECD

OECD-Rådet godkjente den 8. april 1998 en rapport om skadelig skattekonkurransse ("Harmful Tax Competition") med 19 anbefalinger samt retningslinjer til medlemslandene om hvordan disse bør forholde seg til skadelig skattekonkurransse. Rapporten retter seg både mot skadelig skattepraksis i ikke-medlemsland (skatteparadis) og skadelige favoriserende skatteregimer i OECD-landene og deres tilknyttede jurisdiksjoner. Søkelyset er særlig rettet mot geografisk mobile virksomheter, slike som aktiviteter av finansiell karakter og annen tjenesteyting. Anbefalingene til medlemslandene gjelder følgende punkter:

I. Anbefalinger angående intern lovgivning og praksis:

1. om kontrollerte utenlandske selskaper (CFC) eller tilsvarende regler,
2. om utenlandske investeringsfonds eller tilsvarende regler,
3. om begrensninger i anvendelsen av skattefritak for inntekt med utenlandsk kilde, i en kontekst av skadelig skattekonkurransse,
4. om regler for fremleggelse av opplysninger om utenlandsforhold,
5. om administrative forhåndsuttalelser,
6. om internprissetting,
7. om tilgang til bankopplysninger for skatteformål.

II. Anbefalinger angående skatteavtaler:

8. om utvidet og mer effektiv bruk av informasjonsutveksling,
9. om retten til å dra nytte av skatteavtalene,
10. om klargjøring av statusen til nasjonale anti-misbruksregler og rettslige grunnprinsipper i forhold til skatteavtaler,
11. om å føre en liste over spesielle eksklusjonsbestemmelser benyttet i skatteavtaler
12. om skatteavtaler med skatteparadis,
13. om koordinerte håndhevingstiltak,
14. om bistand til innkreving av skattekrav.

III. Anbefalinger om å intensivere internasjonalt samarbeid som svar på skadelig skattekonkurransse:

15. om retningslinjer for et Forum for overvåking av anbefalingene og retningslinjer

for tiltak mot skadelig skattekonkurrans ,

16. om å opprette en liste over skatteparadis,

17. om samkvem med skatteparadis,

18. om å utvikle og aktivt fremme prinsipper for god skatteadministrasjon,

19. om å søke tilslutning til retningslinjene og anbefalingene fra ikke-medlemsland.

Retningslinjene lyder som følger:

"GUIDELINES FOR DEALING WITH HARMFUL PREFERENTIAL TAX REGIMES IN MEMBER COUNTRIES

While recognizing the positive aspects of the new global environment in which tax systems operate, Member Countries have concluded that they need to act collectively and individually to curb harmful tax competition and to counter the spread of harmful preferential tax regimes directed at financial and service activities. Harmful preferential tax regimes can distort trade and investment patterns, and are a threat both to domestic tax systems and to the overall structure of international taxation. These regimes undermine the fairness of the tax systems, cause undesired shifts of part of the tax burden from income to consumption, shift part of the tax burden from capital to labour and thereby may have a negative impact on employment. Since it is generally considered that it is difficult for individual countries to combat effectively the spread of harmful preferential tax regimes, a coordinated approach, including a dialogue with non-member countries, is required to achieve the "level playing field" which is so essential to the continued expansion of global economic growth. International cooperation must be intensified to avoid an aggressive competitive bidding by countries for geographically mobile activities.

The Guidelines are:

1. To refrain from adopting new measures, or extending the scope of, or strengthening existing measures, in the form of legislative provisions or administrative practices related to taxation, that constitute harmful tax practices as defined in Section III of Chapter 2 of the Report.
2. To review their existing measures for the purpose of identifying those measures, in the form of legislative provisions or administrative practices related to taxation, that constitute harmful tax practices as defined in Section III of Chapter 2 of the Report. These measures will be reported to the Forum on Harmful Tax Practices and will be included in a list within 2 years from the date on which these Guidelines are approved by the OECD Council.
3. To remove, before the end of 5 years starting from the date on which the Guidelines are approved by the OECD Council, the harmful features of their

preferential tax regimes identified in the list referred to in paragraph 2. However, in respect of taxpayers who are benefiting from such regimes on 31 December 2000, the benefits that they derive will be removed at the latest on the 31 December 2005. This will ensure that such particular tax benefits have been entirely removed after that date. The list referred to in paragraph 2 will be reviewed annually to delete those regimes that no longer constitute harmful preferential tax regimes.

4. Each Member country which believes that an existing measure not already included in the list referred to in paragraph 2, or a proposed or new measure of itself or of another country, constitutes a measure, in the form of legislative provision or administrative practice related to taxation, that might constitute a harmful tax practice in the light of the factors identified in Section III of Chapter 2 of the Report, may request that the measure be examined by the Member countries, through the Forum on Harmful Tax Practices, for purposes of the application of paragraph 1 or for inclusion in the list referred to in paragraph 2. The Forum may issue a non-binding opinion on that question.

5. To coordinate, through the Forum, their national and treaty responses to harmful tax practices adopted by other countries.

6. To use the Forum to encourage actively non-member countries to associate themselves with these Guidelines."

I henhold til Anbefaling nr. 15, jf ovenfor, har OECD til videre oppfølging av sitt arbeid opprettet det omtalte Forum angående Skadelig Skattepraksis. Forumet har i oppgave å foreta løpende evaluering av eksisterende og nye skatteregimer i medlemslandene og i ikke-medlemsland, analysere effektiviteten i ulike mottiltak (herunder ikke- skattemessige tiltak), samt vurdere om enkeltjurisdiksjoner utgjør "skatteparadis". De viktigste kriterier ved denne vurderingen vil være om det foreligger:

- ingen skatt eller et ubetydelig lavt effektivt skattenivå,
- manglende informasjonsutveksling,
- manglende åpenhet (transparens),
- manglende krav om vesentlig grad av aktivitet.

Forumet koordinerer også medlemslandenes egen gjennomgang av sine skatteregimer for å vurdere om disse er å anse som skadelig skattepraksis. Hovedkriteriene som legges til grunn i dette identifiseringsarbeidet og vurderingene er om det foreligger:

- ingen skatt eller et lavt effektivt skattenivå,
- inngjerding ("ring fencing") av regimer,

- manglende åpenhet (transparens), og
- mangel på effektiv informasjonsutveksling.

Den 26. juni 2000 vedtok OECD-Rådet en rapport om Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices som inneholder en liste over 47 skatteordninger/regimer som anses å være potensielt "preferential". Fra de nordiske land nevnes følgende ordninger:

Finland: Åland Captive Insurance Regime

Island: International Trading Companies

Norge: International Shipping

Sverige: Foreign Non-life Insurance Companies

Disse ordningene og forholdet til OECD's oppstilling er omtalt i de respektive nasjonalrapporter.

I det videre arbeid skal medlemslandene foreta egne undersøkelser i samarbeid med OECD for å bringe på det rene om regimene er skadelige i praksis.

I tillegg til de identifiserte potensielt skadelige ordninger i medlemslandene inneholder OECD-rapporten en foreløpig liste over skatteparadis. Fra listen er unntatt seks jurisdiksjoner som har avgitt erklæringer om villighet overfor OECD til å samarbeide med sikte på å opphøre/unnlåte skadelig skattepraksis.

Jurisdiksjoner som ikke er villig til å innlede et slikt forpliktende samarbeid med OECD eksponerer seg for en lang rekke mulige mottiltak som listes opp i rapporten.

OECD-Rådet vedtok 16. juni 2000 en ny rekommandasjon til medlemslandene samt en instruks til Skattekomiteen som omfatter følgende punkter:

Anbefaling til medlemslandene:

- å delta samlet gjennom Skattekomiteen i en prosess rettet mot de jurisdiksjoner som er identifisert som potensielle skatteparadis i 2000-rapporten, med sikte på å få dem til å forplikte seg til å opphøre med skadelig skattepraksis i henhold til prinsippene i 1998-rapporten,
- å avstå fra å iverksette defensive mottiltak overfor de nevnte jurisdiksjoner, og i stedet rette slike tiltak mot de land som blir oppført på den listen som skal utarbeides over ikke-samarbeidsvillige skatteparadis, se nedenfor,
- å arbeide globalt og regionalt for å hjelpe samarbeidsvillige jurisdiksjoner til å opphøre med skadelig skattepraksis.

Instruks til Skattekomiteen:

- iverksette en samarbeidsprosess for å få avskaffet skadelig skattepraksis i de jurisdiksjoner som er identifisert i 2000-rapporten som potensielle skatteparadis,
- opprette en liste over ikke-samarbeidsvillige skatteparadis innen 31. juli 2001,
- å automatisk oppføre på listen over ikke-samarbeidsvillige skatteparadis enhver jurisdiksjon identifisert i 2000-rapporten som potensielle skatteparadis, medmindre landet innen 31. juli 2001 avgir tilfredsstillende forpliktende erklæring om å opphøre skadelig skattepraksis i henhold til 1998-rapporten,
- jevnlig oppdatere OECD-listen over ikke-samarbeidsvillige skatteparadis,
- arbeide bl.a. gjennom Forum on Harmful Tax Practices (Forumet) for å utvikle retningslinjer for vurderingen av om potensielt favorable skatteregimer i medlemsland og ikke-medlemsland er eller kan være faktisk skadelige, med sikte på å avskaffe slike regimer eller skadelige trekk ved skatteregimene innen april 2003 (i henhold til de forpliktelser medlemslandene påtok seg i Anbefaling 15 i 1998-rapporten),
- iverksette en verifikasjonsprosess for å fastslå at medlemslandene har oppfylt sine forpliktelser i henhold til Anbefaling 15 i 1998-rapporten, og rapportere tilbake til OECD-Rådet innen juni 2003, - undersøke hvordan samarbeidsvillige ikke-medlemsland best kan bringes i aktiv dialog med Forumet, og
- samarbeide med andre organisasjoner for å bistå samarbeidsvillige jurisdiksjoner i å oppnå de skattemessige og regulatoriske standarder som er nedfelt i 1998-rapporten, og understøtte økonomien i disse land i overgangsfasen der de skal arbeide seg bort fra skadelig skattepraksis.

3. Globalisering, frihandel og skattekonkurransen - Er OECD og EU på rett spor?

En diskusjon av problemstillinger forbundet med "konkurransen" mellom skattejurisdiksjoner med hensyn til fiskale systemer og rammebetingelser vil nødvendigvis bli preget av de ulike parters oppfatninger av mer grunnleggende økonomiske, rettslige og politiske spørsmål. Den som er opptatt av at staten skal opprettholde en omfattende offentlig sektor med bredt tjenestetilbud til borgerne vil naturlig kunne bli bekymret over at finansieringen av offentlige budsjetter presses på inntektsiden av reduserte beskatningsmuligheter. Derimot vil den som mener at privat styring og marked bør få mer spillerom i samfunnsøkonomien, og som er skeptisk til statens evne til effektiv drift og forvaltning, naturlig se det som positivt at det offentlige presses til høyere effektivitet og bedre prioritering gjennom skattekonkurransen.

De fleste vil kunne enes om at en viss skattekonkurransen mellom stater er av det gode og at visse former for skattemessig "dumping" er et onde som bør bekjempes.

Vanskeligheten ligger i å identifisere de skadelige ordninger og regimer og treffe målrettede tiltak mot disse uten selv å forvolde skade mot den sunne og ønskede dynamikk og interaksjon som er en viktig forutsetning for økonomisk utvikling og økt velstand.

Ved første øyekast kan det kanskje virke underlig at OECD går i bresjen i det internasjonale samfunn for å legge bånd på de dynamiske krefter som virker i markedsbaserte prosesser. Denne organisasjon anser jo ellers frihandel og nedbygging av nasjonale barrierer som grunnleggende virkemidler for å oppnå økonomisk utvikling.

OECD's dokumenter betoner imidlertid sterkt at det man ønsker å komme til livs er skatteregimer som er etablert for å undergrave andre staters skattegrunnlag, for eksempel ved å tiltrekke seg sparekapital opparbeidet utenfor landet eller ved å legge til rette for unngåelse av andre staters skatter.

Dette ble gjort svært klart av OECD's generalsekretær, Donald J. Johnston, da han angående "Harmful Tax Competition" uttalte at: "I would like to be clear at the outset that the focus of the OECD's work and our discussion today is tax evasion and illegal tax avoidance".

OECD's fokus på skatteparadisenes brudd på internasjonale spilleregler og på skatteunndragelse skaper imidlertid en fare for at man mer generelt vurderer særlige skatteordninger med overdreven forutinntatt skepsis. En slik kritikk av OECD's arbeid er fremsatt av BIAC, som for egen del også klart tar avstand fra enhver form for "fraudulent behaviour".

BIAC slår an tonen da det innledningsvis i uttalelsen til OECD's 1998-rapport slås fast at: "The multinational business community speaks with a single voice when it puts forth the view that tax competition, generally, is a healthy phenomenon, from the points of view of both government and business."

BIAC fremhever videre det grunnleggende folkerettslige forhold at ethvert land har suveren frihet til å bestemme sin egne fiskale skjebne, utfra politiske behov og preferanser. Videre bestrides det at skattemessige forhold er noen dominerende faktor ved de multinasjonale foretaks beslutninger om investeringssted. En rekke faktorer av ikke-skattemessig art nevnes som like viktige eller viktigere enn de skattemessige betingelser.

BIAC legger også stor vekt på å poengtere at OECD's bestrebelser på å hindre at antatt mobile finansielle virksomheter skal etablere seg i jurisdiksjoner med favorable skatteregimer bygger på en feilaktig oppfatning, både av hvilke forhold som bestemmer disse virksomheters lokaliseringvalg og av de formentlige skatteparadisene. Mange av disse jurisdiksjonene har opparbeidet genuin kompetanse innenfor områder som er viktige for de finansielle virksomheter, og dette er en faktor av større betydning enn skattemessige incentiver.

Etter BIAC's oppfatning vil det beste svar på de utfordringer som OECD-rapporten

adresserer, være om alle land slutter seg til og følger OECD's Transfer Pricing Guidelines.

Når det gjelder EU's arbeid med utarbeidelsen og oppfølgingen av Adferdskodeksen, så er dette direkte knyttet til den videre utvikling av det indre marked og fjerning av faktorer som virker vridende på lokaliseringen av næringsaktivitet innenfor unionsområdet, slik dette bl.a. kommer til uttrykk i kodeksen punkt A. Det dreier seg herunder om å skape nøytrale og like konkurransevilkår ("a level playing field").

EU's offensiv mot skadelige skatteordninger må også ses i sammenheng med de hittil lite vellykkede forsøk på å oppnå harmonisering av de nasjonale skattesystemer gjennom positive forpliktende tiltak gjennom EU's organer. Dette er i sin tur et resultat av at medlemslandene til nå har beholdt høy grad av suverenitet når det gjelder valg av system og nivå i direkte virksomhetsbeskatning og EU-traktatens regel om krav til enstemmighet på dette området.

Enstemmighetskravet i forhold til positive lovgivningstiltak på skatteområdet kan likevel ikke hindre andre fundamentale rettslige, økonomiske og institusjonelle faktorer i å gi impulser til en høyere grad av harmonisering. De grunnleggende premisser og mål for EU er bl.a. nedfelt i EU-traktatens artikkel 2, som slår fast at "Felleskapet skal ha til oppgave, ved å skape et felles marked og en økonomisk og monetær union, og ved å gjennomføre felles politikk eller tiltak etter artikkel 4 .., å fremme en harmonisk og likevektig utvikling av økonomisk virksomhet i Felleskapet som helhet, ...". I artikkel 4 heter det videre at "For å nå de mål som er satt i artikkel 2, skal medlemsstatenes og Felleskapets tiltak, i samsvar med de vilkår og det tidsskjema som er fastsatt i traktaten, omfatte iverksettelsen av en økonomisk politikk som bygger på nær samordning av medlemsstatenes økonomiske politikk, på det indre marked og på fastsettelsen av felles mål, og som føres i samsvar med prinsippet om en åpen markedsøkonomi med fri konkurranse."

Om den økonomiske politikk som skal følges i EU er det videre gitt følgende klare føringer i EU-traktatens artikkel 98: "Medlemsstatene skal føre sin økonomiske politikk med sikte på å bidra til å virkeliggjøre Felleskapets mål, slik de er nedfelt i artikkel 2 .. Medlemsstatene og Felleskapet skal handle i samsvar med prinsippet om en åpen markedsøkonomi med fri konkurranse, som fremmer en effektiv bruk av ressurser, og i samsvar med prinsippene i artikkel 4."

Den nasjonale skattepolitikken i medlemsstatene vil således måtte utvikles i spenningsfeltet mellom formell suverenitet på skatteområdet, forpliktende rammer og føringer for den økonomiske politikken knyttet til de grunnleggende mål og prinsipper, og den faktiske konkurranse mellom statene når det gjelder å legge til rette for markedsaktørene. Advokat Jesper Lett har i sin gjennomgang og vurdering av EU-rettens innflytelse på den nasjonale skatterett i medlemslandene konkludert slik:

"Min tese for dette emne er således, at EU-retten øver en betydelig indflydelse på den nationale skatteret (direkte skatter). Selv uten egentlige harmoniseringstiltak vil skattereglerne blive harmoniseret, dels via statsstøtteforbudet, dels via reglerne

om arbeidskraftens frie bevægelse, dels via reglerne om den frie etableringsret og dels via alminnelig skattekonkurrence landene imellem."

I denne sammenheng må det pekes på ytterligere et rettslig instrument i EU-traktaten som kan bli en faktor i etableringen av fellesskapsløsninger på skatteområdet, gjennom flertallsbeslutning. EU-kommisjonær for det indre marked, Frits Bolkestein, minnet i en tale i år om eksistensen av traktatens artikkel 96, som eventuelt kan danne grunnlag for vedtakelse av direktiv ved kvalifisert flertall for å fjerne ulikheter mellom lover og forskrifter i medlemsstatene som vrir konkurransevilkårene på det felles marked slik at det derved oppstår skjevheter som må fjernes. Hubert Hamaekers refererer til artikkel 96 i sin omtale av Bolkesteins tale som det "hemmelige våpen". Bolkestein selv bruker imidlertid dette som et argument for i stedet å slutte opp om Adferdskodeksen. Og han peker i den sammenheng på at kodeksen ikke nødvendigvis trenger å føre til at identifiserte potensielt skadelige ordninger må avskaffes, dersom de kan modifiseres og gjøres transparente. Han nevner som eksempel holdingregimer som nødvendige instrumenter i åpne økonomier, så lenge de ikke fører til ikke-beskatning i kombinasjon med andre lands "skadelige" skatteregimer

På samme måte som OECD's rapporter er blitt kritisert for å være forfeilet i identifiseringen av hva som er skadelig skattekonkurranse, er også EU's Adferdskodeks og Primarolo-gruppens sluttrapport blitt kritisert for å ramme høyst forsvarlige ordninger og for å motvirke sunn skattekonkurranse. Således har Professor Maarten Ellis bl.a. pekt på at bekjempelsen av "skadelig skattekonkurranse" er egnet til å beskytte de store lands markedsmessige konkurransefortrinn fremfor de små, og å hindre de små land i å utvikle skattemessige ordninger som kan bidra til å utjevne de forskjeller som følger av størrelse. Ellis gjentar og utdyper sin kritikk av Adferdskodeksen i lys av Primarolo-gruppens rapport på følgende måte:

"The fundamental problem of the Code of Conduct is that it tries to level a playing field that is by definition not even. The most important confronting international business operations in Europe are transfer pricing and the fact that profits and losses cannot be offset. This gives large countries a very significant advantage over small ones. By taking away the small countries' opportunity to cultivate niche markets, the natural advantage of the large countries is strengthened. Seen this way, the Code of Conduct has a very negative effect: with the pretension of eliminating harmful competition, it jeopardizes the formation of a really free market."

4. Skattekonkurranse i de nordiske land

I det følgende undersøkes på grunnlag av de fire juridiske nasjonalrapportene i hvilken grad den internasjonale skattekonkurranse eventuelt har slått inn i nasjonal skattelovgivning og skatteavtalepraksis i Danmark, Finland, Norge og Sverige. Vi behandler såvel eventuelle aktive tiltak der statene gjennom gunstige skatteordninger kan ha søkt å tilrive seg konkurransemessige fordeler, som defensive tiltak der statene søker å beskytte sine skattegrunnlag fra andre lands

konkurrerende skatteregimer.

4.1 Grunnleggende prinsipper for alminnelig næringsbeskatning i Norden

Danmark, Finland Norge og Sverige har alle en omfattende offentlig sektor med godt utbygde velferdsordninger, og som understøttes av et relativt høyt samlet skattenivå. De formelle skattesatser for selskaper er "konkurransedyktige" innen OECD-området, og er i inneværende år henholdsvis 32% i Danmark, 29% i Finland og 28 % i Norge og Sverige. Ser man selskapsskatten i sammenheng med beskatningen av utdelt utbytte til aksjonær (fysisk person bosatt i selskapets hjemland), utgjør samlet skatt 49% i Danmark (59,2% på høyere inntekter), 29% i Finland (full godtgjørelse), 28% i Norge (full godtgjørelse) og 49,6% i Sverige (klassisk system).

Inntekt av næringsvirksomhet utøvet av fysiske personer og selskap som ikke behandles som eget skattesubjekt, beskattes etter progressive satser. Eksempelvis er den marginale skattesats for slik inntekt 59 % i Danmark, og 62,7 % når man også hensyntar arbeidsmarkedsbidrag og pensjonsoppsparing. I Norge er den marginale skattesatsen 55,3 % på næringsinntekt som gjennom delingsmodellen beskattes som personinntekt.

Den norske regjering lot i 1999 en arbeidsgruppe foreta en gjennomgang og vurdering av skattereglene knyttet til bedriftsetableringer i Norge, Danmark, Finland og Sverige for å undersøke om det norske skattesystemet er ugunstig, sett i relasjon til temaet skattekonkurransen mellom land. Konklusjonen var at gjennomgangen ikke ga indikasjoner på at de norske bedriftsbeskatningsreglene samlet sett er mindre gunstige enn i de andre nordiske landene. Se den norske rapporten s. 8.

Skattesystemene i alle de fire nordiske land bygger på globalinntektsprinsippet for hjemmehørende selskaper og personer, og begrenset skatteplikt for utenlandske selskaper og personer for såvidt gjelder virksomhet og arbeid utøvet i vedkommende nordiske land.

Globalinntektsprinsippet ivaretas i forhold til overlappende beskatning i ulike kildestater ved bruk av en kreditmetode som hovedregel for å unngå dobbeltbeskatning, også i skatteavtalene. Alle land bygger således bedriftsbeskatningen på prinsippet om eksportnøytralitet, slik at det samlede skattenivået ikke skal bli lavere enn skattenivået i hjemlandet når skattyterne investerer i utlandet. Gjennomføringen av dette prinsippet understøttes av CFC-lovgivning, selv om reglene her varierer noe.

Når det ellers gjelder de nasjonale skatteregler, vises til nasjonalrapportene.

4.2 Forhold i nasjonale skatteregimer som gir incentiv til emigrasjon

Et viktig aspekt ved den internasjonale skattekonkurransen, eller ihvertfall i debatten om det nasjonale skattesystemets konkurransedyktighet, er hvorvidt skattereglene

i hjemlandet gir incitamentene til utflytting for personer, selskaper og virksomheter. Med skattesystemer basert på globalinntektsprinsippet, understøttet av kreditregler og CFC-lovgivning, er mulighetene for å unngå det hjemlige skattetrykket på lovlig måte begrenset hvis ikke skattyterens bostedsmessige tilknytning til hjemlandet brytes.

I Finland er skattesystemets konkurransekraft og utflyttingsfaren viktige tema i den skattepolitiske debatten. Selv om skattesystemet som helhet anses å være temmelig konkurransedyktig, fremhever den finske rapporten den høye lønnsbeskatningen som det største problemet i så måte, særlig for teknologiforetakene.

Den danske rapport viser til at skattenivået i Danmark for fysiske personers kapitalinntekt samt lønns- og næringsinntekt er høyt sammenlignet med de fleste land, men det er ikke dokumentert at dette har ført til utflytting i vesentlig grad. Et særlig område er pensjonsbeskatningen, der Danmark ønsker at kildestaten skal tillegges beskatningsretten i skatteavtalene. Ikke alle potensielle tilflyttingsland vil akseptere en slik løsning, og danske pensjonister kan derfor spare skatt ved for eksempel å flytte til Spania. Det er imidlertid ikke belegg for å hevde at skattebesparelser gir tilstrekkelig motiv til utflytting i større stil for pensjonister.

I Sverige nevnes særlig formuesskatten og skatt på kapitalinntekt (30 %) som mulig utflyttingsincitament, og dette kan være områder der globaliseringen vil fremtvinge lettelser. Ellers har økonomisk dobbeltbeskatning av selskapsoverskudd vært et tema i relasjon til utflytting av svenske selskaper. Også skatt på arbeidsinntekt, inklusive sosiale avgifter, og høy merverdiavgift (25 %) nevnes som mulige årsaker til utflytting.

I Norge er formuesskatten (1,1 %) den oftest nevnte skattemessige årsak til at norske kapitaleiere velger å bo eller bosette seg i utlandet. Det høye skattenivået (55,3 %) for næringsdrivende i visse liberale yrker (bl.a. meglere) og lønnstakere, er sammen med arbeidsgiveravgift på 26,6% ved høyere lønnsnivåer også faktorer som gir incitamentene til utflytting for mobile virksomheter. Dette gjelder ikke minst for nye høyteknologibedrifter, der skattevirkningen ved utøvelse av opsjoner kan være et alvorlig problem.

4.3 Særbehandling av visse typer næringsvirksomhet

I de nordiske skattesystemer finnes mange eksempler på at lovgivningen inneholder spesiell regulering av enkelt næringer, utfra særegne forhold ved næringsområdet. Blant annet gjelder dette primærnæringene og næringer som ellers utnytter naturressurser. Vi er i relasjon til vårt tema her ikke ute etter å kartlegge særregulering av visse næringer bare fordi reglene avviker fra de alminnelige regler, men de områder der særreguleringen innebærer eller medfører mer favorabel beskatning som har relevans i forhold til problemstillingen skattekonkurranse .

I alle de nordiske land legges det skattepolitisk stor vekt på nøytralitetsprinsippet,

også i den forstand at skattereglene ikke unødige bør gi incentiver eller disincentiver til å investere i visse næringer fremfor andre. Som nasjonalrapportene viser, finnes det bare få eksempler på skatteordninger som favoriserer spesielle typer virksomhet.

Skipsfart er det virksomhetsområdet som særlig peker seg ut som mer favorabelt beskattet enn andre næringer. I Norge er det innført særlige regler for inntektsbeskatning av skipsaksjeselskaper supplert av en ordning med tonnasjesskatt, og i Danmark er gunstige regler fastsatt for internasjonal skipstrafikk med skip registrert i Dansk Internasjonalt Skipsregister (DIS). Danmark har også gått langt i å støtte skipsfarten gjennom å innføre skattefrihet for sjøfolk ombord på DIS-registrerte skip. En utvidelse til å omfatte danske ferger i internasjonal fart avventer i følge den danske rapport avklaring av de EU-rettslige aspekter. I Norge gis sjøfolk "kompensasjon" i form av sjømannsfradrag i inntekten. Også i Finland er det varslet forslag om å innføre en tonnasjesskatt basert på skipenes størrelse fra 2001, i stedet for vanlig selskapsbeskatning.

Den finske nasjonalrapport nevner ellers Captive-forsikring på Åland som en ordning som innebærer lempelig beskatning, gjennom nedsettelse av skattesatsen i kommunalbeskatningen.

Som nevnt i avsnitt 2.2 ovenfor, er både den norske ordningen for skipsaksjeselskaper og den finske captive- forsikringsordningen oppført på OECD's liste over potensielt "preferential" regimer. For det tilfelle at den finske ordningen eventuelt skulle fortjene å stå på en liste over "skadelige" ordninger, er for øvrig ordet "potensielt" en adekvat kvalifikasjon ettersom spesialregelen i følge rapporten aldri har vært brukt i praksis.

Ellers nevner den finske rapporten også fradrag for ishavsklasse med 3 % av anskaffelseskostnaden for fartøy bygget for vanskelige isforhold, og den regionalpolitisk begrunnede aksellererte avskrivning av investeringer i utviklingsområder.

Den svenske rapportøren trekker under dette punktet frem særreglene som gjelder for investeringsforetak og verdipapirfond. Det vises til rapporten for nærmere detaljer.

4.4 Særbehandling av næringsvirksomhet i bestemte geografiske områder

For Finland sin del, kan de allerede nevnte ordninger med captive-forsikringselskaper på Åland og aksellererte avskrivninger av investeringer i utviklingsområder også ses som geografiske særordninger.

I Sverige finnes i følge rapportøren ikke ordninger som i rendyrket form innebærer skattemessig støtte til næringsvirksomhet utfra geografiske kriterier. Det er imidlertid vist til loven om nedsetting av sosiale avgifter (arbeidsgiveravgift og egenavgift) for visse typer virksomhet, særlig i Nord-Sverige. Slik støtte er for tiden stanset i påvente av EU-kommisjonens undersøkelser av ordningen.

Danmark har ikke lenger noen ordning som synes relevante under dette punktet, etter at ordningen med dobbelte avskrivningssatser for investeringer i særlige ervervssoner er avviklet.

Norge fremstår etter dette som det av de nordiske land som har sterkest innslag av skattemessige tiltak for å fremme bosetting og næringsutvikling i utkantdistrikter. Det kan særlig vises til ordningene med differensiert arbeidsgiveravgift (som er lagt om etter EFTA-domstolens avgjørelse om at den innebar ulovlig statsstøtte etter EØS-avtalen), lempeligere personbeskatning i Finnmark og Nord-Troms, samt dobbelt avskrivningssats for forretningsbygg i det geografiske virkeområdet for distriktpolitiske virkemidler.

Norge har også et generelt gunstigere skatteregime i henhold til særskilt skattelovgivning for Svalbard og Jan Mayen. Det forhold at dette favorable skatteregimet har som uttrykt formål å gi incentiv til bosetting og næringsvirksomhet på Svalbard, kan gi argumenter til den som eventuelt vil hevde at skatteregimet er et tilfelle av (tvilsom) skattekonkurrans. Skattereglene for Svalbard må imidlertid etter generalrapportørens oppfatning ses i en bredere nasjonal strategisk sammenheng, og vurderes på bakgrunn av Svalbards spesielle stilling i henhold til Svalbard-traktaten.

4.5 Særbehandling av bestemte grupper basert på yrke, utdanning eller arbeidssted

Det finnes i følge oversiktene i nasjonalrapportene få eksempler på slike særordninger, når man her ser bort fra regler som retter seg mot utenlandske skattytere.

Den svenske rapporten nevner visse skattefritetsregler for godtgjørelser for kost, hjemreiseutgifter, utenlandstillegg mv for personer som tjenestegjør utenlands i fredsbevarende virksomhet, i utenriktjenesten, representanter til Europaparlamentet og for sjøfolk. Den danske rapportøren nevner i tillegg til skattefritetsordningen for sjøfolk på DIS-registrerte skip, også bestemmelsene om skattefritak for lønsmottakere som oppholder seg utenlands på arbeidsoppdrag i minst 6 måneder (6-måneders regelen), samt at det finnes visse særlige fradragsregler for enkelte yrkesgrupper. Fra norsk side synes sjømannsfradraget å være den mest aktuelle ordningen i denne kategorien.

Oversikten gir et klart inntrykk av at de nordiske skatteregimene er nøytrale i den forstand at de ikke favoriserer bestemte yrkesgrupper.

4.6 Særbehandling av skattytere hjemmehørende i utlandet

Ved en vurdering av om de nordiske skatteregimer inneholder elementer av internasjonal skattekonkurrans, vil ordninger som er egnet til å favorisere utenlandske personer og selskaper og derved tiltrekke seg virksomhet, investeringer og attraktivt personell, stå særlig sentralt .

I en tid da den internasjonale konkurransen om "de beste hoder" bl.a. innenfor dataindustrien og annen høyteknologi skjerper seg til, er det interessant å undersøke om de nordiske skatteregimene reflekterer dette aspektet. Følgelig er det også interessant å notere at nettopp skattemessig gunstig behandling av utenlandske nøkkelpersoner, som forskere og høytlønnede eksperter har en fremtredende plass i de danske, finske og svenske nasjonalrapportene på dette punktet. Det fremgår her at den skattepolitiske begrunnelsen for de gunstige skatteordningene i form av "moderat" beskatning av brutto lønnsinntekt eller særskilt begrensning av den skattepliktige inntekt i vesentlig grad har vært knyttet til konkurransen om disse personressursene. Det fremgår også av rapportene at ordningene har vært vurdert av EU-kommisjonen i forhold til reglene om statsstøtte, og at de synes å være klarert i denne sammenheng. Det er også interessant å notere seg at den svenske rapporten nevner at det forhold at nabolandene har innført slik lovgivning var en av begrunnelsene for det nye svenske forslaget om å innføre skattelettelse for utenlandske eksperter, forskere, foretaksledere og andre nøkkelpersoner fra 1. januar 2001, og at den finske rapporten nevner at den finske ordningen som ikke ble fornyet for inntektsåret 2000 på grunn av forholdet til statsstøttereglene, nå vil bli foreslått gjeninnført fra 2001 på bakgrunn av at EU-kommisjonen våren 2000 godkjente Sveriges og Danmarks tilsvarende regler.

Noen tilsvarende målrettet skattelemplingsordning overfor utenlandske eksperter finnes ikke i Norge. Den norske generelle ordningen med 15 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere med midlertidig opphold eller bosettelse, som valgfri erstatning for faktiske fradragsposter, er lite sammenlignbar med incitamentordningene som det er redegjort for i rapportene for de øvrige land. Den norske rapportøren mener tvert imot at flere elementer i det norske skattesystemet medfører en særlig streng beskatning av høyt kvalifisert arbeidskraft (for såvel nordmenn som utlendinger). Heller ikke den norske bruttobeskatningen av utenlandske artisters honorarer (15%) har som formål å stimulere til opptredender i Norge gjennom lav beskatning, men søker å etablere en effektiv og praktisk beskatningsordning på omlag samme nivå som for norske artister.

Den norske rapporten peker ellers på den ordning at utenlandske personer og selskaper som eier eller leier inn skip eller bore- og entreprenørfartøy som drives i internasjonal fart eller virksomhet, ikke omfattes av skatteplikt til Norge selv om fartøyet er satt under norsk drift eller management. Fritaket gjelder også når den utenlandske person eller selskap deltar i et norsk deltakerlignet selskap med et slikt formål. Imidlertid er fritaket avgrenset slik at det ikke gjelder f.eks. et utenlandsk aksjeselskap der norske aksjeeiere har flertall eller kan utøve negativ kontroll (minst 34 % eierandel). For å unngå at fritaket fra norsk skatteplikt skal resultere i ikke-beskatning, er det fastsatt at det ikke gjelder i tilfelle der Norge i følge skatteavtale har eksklusiv beskatningsrett til inntekten. Fritaket gjelder heller ikke virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

En beskatningsordning som ofte trekkes frem som favorabelt, er regimet for beskatning av holdingselskaper i Danmark. Da reglene ble innført ble de gjenstand

for aktiv markedsføring av danske skatterådgivere, som gjerne søkte å fremheve regimets konkurransedyktighet bl.a. i forhold til de nederlandske "participation exemption" regler. Som redegjort for i den danske nasjonalrapport, er det omstridt hvorvidt holding-reglene kan anses å være i strid med EUs Adferdskodeks. I lys av at reglene utgjør en generell ordning som etter sitt innhold virkeliggjør det alminnelig aksepterte formål å unngå økonomisk dobbeltbeskatning samtidig som Danmark gjennom CFC-reglene søker å unngå ikke-beskatning, fremstår det danske Skatteministeriets oppfatning om at holding-reglene ikke er i strid med Adferdskodeksen som velbegrunnet. Dette synet deles av den danske rapportøren.

For Sverige sin del, er søkelyset rettet mot beskatningsordningen for utenlandske skadeforsikringselskaper, der skattbar inntekt sjablonmessig settes lik 2 % av premieinntekten. Ordningen har åpenbare praktiske fordeler knyttet til seg, men som nevnt i den svenske rapporten har regjeringen likevel med bakgrunn i EU's og OECD's spørsmålstegn ved ordningen initiert en utredning for å vurdere eventuell overgang til konvensjonell nettoinntektsberegning.

4.7 Ordninger i nasjonal skatterett som beskytter skattegrunlaget mot andre lands favorable skatteregimer

De nordiske land har i mange tiår måtte forholde seg til de utfordringer det fører med seg å opprettholde inntektsskatteregimer med relativt høyt skattenivå overfor personer og selskaper som deltar i en stadig friere internasjonal økonomi. Hovedutfordringen består dels i å håndheve globalinntektsprinsippet effektivt i forhold til "egne" skattytere som investerer og utøver virksomhet i andre land, gjerne gjennom selskaper i skattegunstige jurisdiksjoner, og dels i å fange inn med riktige beløp de inntekter som utenlandske investorer og virksomhetsutøvere virkelig erverver fra landets beskatningsområder.

I Norge kan den nyere skattheorie i et slikt perspektiv deles i tre faser eller epoker: Den første epoken var tiårene da skipsfarten var den dominerende norske internasjonale næringen. En viktig skatterettslig utfordring var da å sikre effektiv norsk beskatning av de norske rederiers internasjonale virksomhet og av skipsfartsvirksomhet drevet av eller gjennom utenlandske selskaper, men hvor virksomheten i større eller mindre grad var bestyrt fra Norge. Den andre epoken startet med oljevirksomheten på kontinentalsokkelen, da en viktig utfordring ble å sikre at de multinasjonale oljeselskapene ikke reduserte det norske skattegrunlaget gjennom kunstig prissetting, høy gjeldsgrad mv. Den tredje epoken kan sies å starte med opphevelsen av valutarestriksjonene i 1990, da norske foretak fritt kunne investere i utlandet, også via skatteparadis. Dette forsterket i vesentlig grad behovet for CFC-regler. En fjerde epoke kan sies å være innledet i og med den aksellererende globaliseringen av næringsvirksomheten som skattesystemet skal forholde seg til, herunder den revolusjonerende utvikling i elektronisk kommunikasjon.

Samtidig som de nasjonale skatteadministrasjoner har utviklet stadig bedre kontrollmekanismer og kanaler og metoder for internasjonalt samarbeid, har de nordiske land - i likhet med de fleste andre land i OECD - utviklet materielle

skatteregler som er egnet til å demme opp for skatteflukt, sikre riktig tilordning av inntekt mellom skattesubjektene og for øvrig beskytte eget korrekt skattegrunnlag etter nasjonal skatterett og riktig fordeling etter skatteavtalene.

Siden de nordiske skattesystemer i sine grunnleggende trekk er relativt like og landene står overfor stort sett de samme utfordringer i forhold til utlandet, samtidig som landene samarbeider nært på skatteområdet både seg imellom og innen OECD, er det ikke egnet til å forundre at landene i sine skatteregler også har etablert beskyttelsesmekanismer som i større eller mindre grad ligner på hverandre. Som det fremgår av nasjonalrapportene, finnes det imidlertid også en rekke individuelle forskjeller, og på enkelte områder ulik grad av utvikling. Blant annet synes Danmark å ha etablert strengere regler om skattemessig oppgjør ved utflytting enn for eksempel Norge.

Et viktig forsvarsverk mot uriktig tilordning av fortjeneste mellom skattesubjektene og mot tapping av det nasjonale skattefundamentet, er i alle nordiske land bestemmelsene om armlengdeprinsippet som rettesnor for og korrektiv til intern prisfastsettelse i transaksjoner og rettsforhold mellom beslektede foretak. I tillegg til å være et instrument til å beskytte eget skattefundament mot uttapping, er tilslutningen til OECD's retningslinjer for "transfer pricing" i multinasjonale foretak også viktig for å unngå dobbeltbeskatning. Som beskyttelsesordning er armlengdeprinsippet sentralt både når det gjelder å sikre riktig håndheving av globalinntektsprinsippet overfor egne hjemmehørende personer og selskaper og for å verne skattegrunnlaget overfor de begrensede skattepliktige utenlandske personer og selskaper.

Den danske rapporten nevner også korrigerende tilordning av inntekt mellom dansk skattyter og utenlandsk lavt beskattet selskap på grunnlag av alminnelige inntektsoppgjørprinsipper som en slags beskyttelsesordning. Tilsvarende rettslige grunnlag for korreksjon finnes også i norsk rett, og anvendes under ulike benevelser der "ulovfestet gjennomskjæring" synes å være mest vanlig.

På samme plan ligger den svenske loven om skatteflukt og den finske generalklausulen mot omgåelse, som omtales i nasjonalrapportene.

Den danske og den norske rapporten nevner også det forhold at et utenlandsk registrert selskap, i tilfelle hvor den faktiske (virkelige) ledelsen av selskapet har sitt sete eller utøves i henholdsvis Danmark og Norge, vil kunne behandles som hjemmehørende, slik at selskapet omfattes av globalskatteplikten. Se i denne sammenheng også OECD's modelloverenskomst artikkel 4 (3).

Et motstykke til at et utenlandsregistrert selskap kan bli ansett for hjemmehørende der ledelsen utøves er at et selskap stiftet i henhold til dansk eller norsk selskapslovgivning kan bli ansett for utflyttet når den sentrale ledelsen av selskapet flyttes til utlandet. I norsk skattelov er det ikke innført hjemmel for gjennomføring av generelt skattemessig (likvidasjons)oppgjør ved slik utflytting, bare bestemmelser om inntektsføring av tidligere avskrivningsfradrag utover normerte grenser når driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde. Etter dansk rett

gjennomføres ved utflytting av selskap opphørsbeskatning som om aktiva og passiva var avhendet, medmindre disse fortsatt omfattes av dansk skatteplikt på annet grunnlag.

Den norske rapporten nevner en uttalelse fra Finansdepartementet om at utflytting av vesentlige ledelsesfunksjoner til utlandet kan medføre plikt til å avvikle selskapet etter norsk aksjeselskapslovgivning, og at dette på et slags gjennomskjæringsgrunnlag kan medføre et skattemessig oppgjør som om selskapet var blitt likvidert. Det er interessant å sammenholde dette med den danske rapporten, som forteller at bakgrunnen for innføringen av de danske lovregler om opphørsbeskatning ved utflytting bl.a. var at det hadde gjort seg gjeldende en utbredt (mis)oppfatning i skatterettslige kretser om at et selskap ikke kunne flytte sin ledelse til utlandet uten å utløse plikt til å oppløse selskapet, som så ville medføre opphørsbeskatning. I erkjennelsen av at denne rettsoppfatning ikke var holdbar ble den danske hjemmel for opphørsbeskatning innført.

Den danske generelle lovregel om opphørsbeskatning ved utflytting får ikke anvendelse når fysisk person emigrerer. Den danske rapporten nevner imidlertid at en rekke spesielle lovbestemmelser fører til i det vesentlige samme resultat, nemlig at viktige kategorier aktiva anses realisert til omsetningsverdi. Slike regler ble ikke innført i norsk rett da spørsmålet ble vurdert i forbindelse med skattereformen 1992. Bestemmelsene om plikt til inntektsføring av tidligere avskrivninger for driftsmidler som flyttes ut av norsk skatteområde kan imidlertid få anvendelse også ved emigrasjon av fysisk person. Dessuten pålegger skatteloven fortsatt skatteplikt til Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler og visse andre rettigheter knyttet til norske selskaper, når realisasjon skjer innen fem år etter utløpet av utflyttingsåret. Den svenske rapporten nevner at fysisk person som er svensk statsborger, og som har vært bosatt eller hatt varig opphold i Sverige i ti år, vil bli ansett for å ha vesentlig tilknytning til Sverige i fem år etter å ha flyttet ut, medmindre skattyteren godtgjør at slik tilknytning ikke foreligger.

I alle fire land spiller CFC lovregler en viktig rolle som beskyttelse mot at hjemmehørende skattytere unngår global skatteplikt ved investere gjennom selskaper i lavskatteland, og unnlater å hjemføre utbytte. Lovreglene varierer til dels vesentlig når det gjelder utformingen av de enkelte elementer, kriterier og vilkår, men hovedprinsippet er det samme: Skattytere i hjemlandet som kontrollerer selskapets kapital mv beskattes løpende for det utenlandske selskapets inntekt, uten hensyn til om overskuddet utdeles til eierne eller ikke. For de nærmere detaljer vises til nasjonalrapportene. Her skal imidlertid trekkes frem enkelte fremtredende aspekter.

Den finske "bassamfundslagstiftningen" har i følge nasjonalrapporten som formål å hindre unngåelse eller utsettelse av finsk beskatning ved akkumulering av passive inntekter i selskap i lavskatteland. Lovreglene omfatter selskap som direkte eller indirekte eies med tilsammen minst 50 % finsk stemmekontroll, men får bare anvendelse på skattytere som innehar minst 10 % av kapitalen eller stemmene. Ordningen er avgrenset slik at den ikke gjelder selskap som driver industriell produksjonsvirksomhet, skipsrederi eller handelsvirksomhet knyttet til industriell

produksjon. Selskaper hjemmehørende i land Finland har skatteavtale med er ikke unntatt dersom det ikke kan godtgjøres at selskapet betaler inntektsskatt minst tilsvarende 3/5 av nivået for finsk selskapsskatt.

Den svenske CFC lovgivning får anvendelse når skattytere med alminnelig skatteplikt i Sverige har direkte eller indirekte minst 50 % eie og stemmekontroll, men rammer bare deleier som selv eller sammen med visse nærstående har minst 10 % eier- eller stemmeandel. Avgjørelsen av om det utenlandske selskap skal anses lavbeskattet bygger på en vurdering av om selskapet er inntektsbeskattet jämförlig med inntektsbeskatningen av et svensk selskap med tilsvarende inntekter. Vilkårene for CFC-beskatning er ikke til stede dersom selskapet er hjemmehørende i et land Sverige har en alminnelig skatteavtale med, og selskapets inntekter er opptjent i Sverige eller i et skatteavtaleland og har vært beskattet med normal inntektsskatt for selskaper i de land der næringsvirksomheten utöves.

De danske CFC-reglene retter seg mot utenlandske selskaper hvis virksomhet overveiende er av finansiell karakter. Banker, forsikringsselskaper, finansierings- og investeringsselskaper, samt holdingselskaper vil kunne omfattes, mens selskaper som driver ren industriell virksomhet, handelsvirksomhet o.l. faller utenfor. Ved blandet virksomhet er det tilstrekkelig at 33 1/3 % av inntektene eller av omsetningsverdien av selskapets aktiva skriver seg fra finansiell virksomhet eller har finansiell karakter for at selskapet kan kvalifisere. Dansk kontroll anses å foreligge når dansk aksjonær, eventuelt sammen med visse nærstående, direkte eller indirekte eier mer enn 25 % av kapitalen i det utenlandske selskap, og/eller kontrollerer mer enn 50 % av stemmene. CFC-beskatning av aksjonæren foretas bare hvis selskapet er undergitt vesentlig lavere beskatning enn etter danske regler. En skattesats lavere enn 3/4 av den danske selskapsskattesats regnes som vesentlig lavere. Hvor den utenlandske skattesatsen er nominelt høyere, foretas en konkret vurdering av det effektive skattenivået. Loven inneholder i tillegg bestemmelser om at beskatningen anses å være vesentlig lavere enn i Danmark dersom det foreligger avtale om skattesatsen eller skattegrunnlaget, eller beskatningen er innrettet etter hvor aksjonæren er hjemmehørende.

Danmark har i tillegg til CFC-lovgivningen også lovregler som skal sikre dansk beskatning av aksjegevinster ved realisasjon av aksjer i lavt beskattede utenlandske finansielle selskaper og aksjeutbytte fra slike selskaper, se nasjonalrapporten punkt 6.2.2 og 6.2.3. Sett på denne bakgrunn synes de danske holding-reglene forsåvidt gjelder selskaper som driver i det vesentlige finansiell virksomhet, å være godt balansert ved at de bare medfører fritak for utbytte og gevinster i de tilfelle der inntekt opptjent i det utenlandske selskap må antas å allerede være beskattet på et akseptabelt nivå.

De danske CFC-reglene får ikke anvendelse på inntekt som opptjenes i utenlandske fond og truster, i det slike innretninger ikke har eiere som kan beskattes for kapitalavkastningen. I stedet pålegges kapitaloverføringer til slike innretninger i lavskattelend en 20 % avgift, for belöp som overstiger kr. 10.000 årlig. Avgift pålegges likevel ikke dersom midlene anvendes til almenyttige formål til fordel for en større krets av personer.

Det er interessant å sammenholde den danske avgiftsordningen og begrunnelsen for den med de norske CFC-reglene (NOKUS - Norsk kontrollert utenlandsk selskap), som i tillegg til utenlandske selskaper i lavskatteland også har anvendelse på norskkontrollerte fonds, truster, stiftelser mv. Lovreglene er meget generelle og vidtfavnende, og mangler klare kriterier for når en slik innretning skal anses å være kontrollert av norske skattytere. Lovforarbeidene søker å gi en viss veiledning ved å oppstille presumpsjon for kontroll ut fra hvem som har aktuell eller potensiell fordel av innretningens kapital, men dette bidrar lite til å avklare de vanskelige tvilsspørsmål som oppstår i praksis både med hensyn til å avgjøre om norsk kontroll foreligger og når det gjelder inntektsallokering innen den personkrets som eventuelt kan anses begunstiget. Den danske lovtekniske løsning har således klare fordeler fremfor den norske, som imidlertid kan være tilsiktet vag av preventive grunner.

De norske NOKUS-reglene har også på andre punkter videre anvendelse enn de øvrige nordiske CFC-regler. Reglene er i utgangspunktet ikke begrenset til å gjelde utenlandske selskaper hvis inntekter i hovedsak er av passiv eller finansiell karakter. En slik avgrensning foretas bare i de tilfeller der det foreligger skatteavtale mellom Norge og selskapets hjemland. Norsk kontroll over det utenlandske selskap anses å foreligge når norske skattytere tilsammen eier eller kontrollerer, direkte eller indirekte, minst 50% av kapitalen i selskapet. Det gjelder intet minstekrav til den enkelte skatteters andel. I de norske reglene er nivået for kvalifiserende lav beskatning satt ved 2/3 av den effektive skattebelastning som selskapet ville ha vært undergitt om det hadde vært beskattet etter norsk lovgivning.

4.8 Regulering av skattemessige særordninger i skatteavtalene

Den generelle tilnærming til håndtering av favorabel utenlandsk beskatning i relasjon til dobbeltbeskatningsavtalene synes i alle nordiske land å være at man fører en restriktiv linje når det gjelder overhodet å inngå skatteavtaler med de utpregede lavskatteland, samt i hovedsak å anvende en kreditmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning.

I de tilfeller der det likevel inngås avtaler med land som har særlige gunstige skatteordninger, er hensynet til å unngå skattemessige lakuner gjerne ivaretatt gjennom "limitation on benefits" -bestemmelser som avskjærer favoriserte selskaper og deres aksjonærer fra å påberope seg avtalen. Som den norske rapporten peker på, kan skatteavtaler med lavskatteland med slike begrensingsregler etablere nyttige relasjoner til landet f.eks. i form av informasjonskanaler, uten at avtalen blir et redskap for skatteflukt. Det pekes imidlertid på tilfelle der slike begrensingsregler ikke er inntatt, eksempelvis Norges skatteavtale med Singapore. Den svenske rapporten viser til at det er svensk skatteavtalepolicy å innføre særskilte sperreregler mot offshorelovgivning i skatteavtalene.

Nasjonalrapportene viser ellers til eksempler på at skatteavtalene inneholder regler

om subsidiær beskatningsrett for bostedsstaten i tilfeller der kildestaten mangler beskatningshjemmel, til anti treaty shopping regler, samt begrensingsreglene overfor Storbritannias gunstige beskatning av residents som ikke hjemfører inntekt med utenlandsk kilde til britisk beskatning.

5. Deltar de nordiske land aktivt i negativ skattekonkurranse ?

Nasjonalrapportene oppsummerer sine gjennomgørelser med nøktern konstatering av at det i svært liten grad, hvis overhodet, er grunnlag for noen påstand om at de nordiske land deltar aktivt i internasjonal skadelig skattekonkurranse

Den finske rapportøren mener at det i Finland ikke finnes skatteordninger som oppfyller kriteriene for skadelig skattekonkurranse etter EU's Adferdskodeks eller OECD's normer. Det pekes på at Captive-forsikringen på Åland fortsatt vurderes som et potensielt skadelig regime.

Den danske rapportøren viser til at Danmark i de senere år har innført en rekke regler av defensiv karakter for å verne det danske skattegrunnlaget mot andre staters skadelige skattekonkurranse. Derimot har Danmark selv i det store og hele avstått fra å innføre regler som fortjener å bli rubrisert under en slik betegnelse. Dette gjelder etter rapportørens mening også de danske holding-reglene.

Den svenske rapporten nevner flere eksterne undersøkelser som konkluderer med at Sverige i det alt vesentlige er fri for spesifikke skattemessige incitament i sin skattelovgivning. Sveriges konkurransefortrinn ligger eventuelt i et generelt lavt skattenivå for selskaper. Det finnes kun én skatteordning som fortsatt vurderes som potensielt skadelig etter OECD's normer, nemlig beskatningsordningen for utenlandske skadeforsikringselskaper.

Den norske rapportøren viser til at Norge bare i meget beskjeden utstrekning har benyttet skatteincentiver for å tiltrekke seg utenlandske investeringer, virksomheter og arbeidskraft. Selv om noen unntak finnes, er det et mer fremtredende trekk at norske skatteregler gir negative innslag i en slik internasjonal konkurranse. Hovedtrekket i Norges forhold til den internasjonale skattekonkurranse er, i likhet med de øvrige nordiske land, at man i stedet for aktiv deltakelse søker å beskytte sitt skattegrunnlag.

Generalrapportøren slutter seg til nasjonalrapportørenes vurdering. Det finnes unektelig eksempler på at tilpasning av skattereglene til internasjonale rammebetingelser og incitament har vært aktivt brukt som virkemidler for å nå næringspolitiske mål. Dette gjelder blant annet ved etableringen av gunstige skattemessige vilkår i Danmark, Finland og Sverige for å tiltrekke seg utenlandske nøkkelpersoner såsom forskere og høyt kvalifiserte eksperter. I Norge har det mest fremtredende eksemplet vært innføringen av det særlige skatteregimet for skipsaksjeselskaper, herunder selskaper som eier eller leier servicefartøyer knyttet til petroleumsvirksomheten. Selv om denne ordningen klart og åpent har vært begrunnet med et behov for å etablere internasjonalt konkurransedyktige skattemessige rammebetingelser, har det ikke vært noe formål å trekke

utenlandske skipsfartsinvesteringer inn til norske selskaper, men å hindre erosjon og utflytting av de norske maritime miljøer som følge av et vesentlig strengere skatteregime i Norge enn det skipsfartsnæringen kan oppnå i en del andre jurisdiksjoner.

Hovedkonklusjonen i denne generalrapporten er dermed at de nordiske lands posisjoner i relasjon til internasjonal skattekonkurransse i all hovedsak er av defensiv karakter, og at det er ytterst få eksempler -hvis noen - på skattemessige ordninger og tiltak som fortjener å bli karakterisert som skadelige eller potensielt skadelige ved at de truer med å undergrave andre lands skattegrunnlag eller bidrar til et internasjonalt "race to the bottom". I denne vurderingen må det også legges adskillig vekt på de nordiske lands generelle åpenhet omkring skatteordningene samt vilje og evne til internasjonalt samarbeid på skatteområdet med hensyn til kontroll og informasjonsutveksling.