

27.02.2020

# **Høringsnotat - Kildeskatt på renter og royalty mv.**

## 1. Innledning og sammendrag

Finansdepartementet sender på høring et forslag om å innføre kildeskatt på renter og immaterielle rettigheter (royalty). Skatteplikten skal omfatte

- (i) rentebetalinger til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland og
- (ii) vederlag til nærstående foretak i utlandet for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty).

Departementet vurderer også om skatteplikten bør omfatte betalinger til nærstående foretak i utlandet for leie av visse fysiske driftsmidler.

Svært mange land ilegger kildeskatt på renter og royalty. Den tradisjonelle begrunnelsen for kildeskatter er at inntektene har en nær tilknytning til landet fordi de har oppstått der. For kildeskatter vil skattyterens tilknytning til kildestaten normalt være svakere enn ved beskatning på grunnlag av at skattyter har en fysisk tilstedeværelse der. Kildeskatter vil derfor være rettet mot skattytere bosatt eller hjemmehørende i utlandet, og vil kunne treffe verdiskapning som ikke fanges opp til beskatning etter andre regler.

Selv om kildeskatter kan begrunnes med at inntekten er oppstått i kildestaten, er hovedformålet med reglene som foreslås i dette høringsnotatet å motvirke overskuddsflytting fra Norge ved kunstig høye rente- og royaltybetalinger (mv.) til nærstående mottaker i utlandet. Reglene har også til formål å motvirke dobbelt ikke-beskatning i de tilfellene hvor inntektene ikke skattlegges, eller skattlegges svært lavt, på mottakers hånd. Reglene vil derfor også motvirke at Norge brukes som gjennomstrømningsland for slike betalinger.

Forslaget innebærer at det skal ilegges kildeskatt på rente- og royaltybetalinger fra foretak som er skattemessig hjemmehørende i Norge og filialer i Norge, til nærstående foretak i utlandet. For rentebetalinger foreslås en begrensning ved at det bare ilegges kildeskatt på betalinger til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland. Denne begrensningen i kildeskatten på renter begrunnes med at man allerede har en generell rentebegrensningsregel for å motvirke overskuddsflytting, men at det likevel kan være risiko for overskuddsflytting ved rentebetalinger til nærstående foretak i lavskatteland.

I høringsnotatet vurderes videre om leiebetalinger for nærmere angitte fysiske eiendeler også skal ilegges kildeskatt. For leiebetalinger for visse fysiske driftsmidler vil det være de samme insentivene til overskuddsflytting, og tilsvarende risiko for at inntektene ikke blir effektivt beskattet (dobbelt ikke-beskatning), som for rente- og royaltybetalinger. Departementet mener derfor at det er gode grunner for å vurdere om en kildeskatt på renter og royalty også bør omfatte slike betalinger. Departementet vil vurdere nærmere om slike leiebetalinger bør omfattes av det endelige forslaget i lys av høringsinnspillene til dette høringsnotatet.

Departementet foreslår å begrense skatteplikten til betalinger til nærstående i utlandet. Risikoen for overskuddsflytting er særlig stor i slike tilfeller og en slik begrensning har også klare administrative fordeler. For begrepet *nærstående* foreslås det å bygge på samme avgrensning som i skatteloven § 6-41 og skatteforvaltningsloven § 8-11.

Departementet foreslår at kildeskattesatsen settes til 15 pst. av bruttobetalingen. Den internrettslige satsen vil i mange tilfeller begrenses av bestemmelser om beskatning av renter og royalty som er inntatt i skatteavtaler med andre land.

Departementet har vurdert om det bør innføres et terskelbeløp for når kildeskatteplikten skal oppstå, men har kommet til at man ikke vil foreslå dette. En slik terskel for skatteplikt vil gjøre det nødvendig med en egen refusjonsordning for trukket skatt, dersom det ved slutten av året viser seg at samlet betaling ikke overstiger innslagspunktet. Terskelbeløp for ileggelse av kildeskatt anses derfor kompliserende, både for skattyter og for Skatteetaten. Terskelbeløp kan også legge til rette for uønskede tilpasninger.

For å hensynta Norges forpliktelser etter EØS-avtalen foreslår departementet et alternativ med nettobeskatning for kildeskattepliktige selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS-området. Dette innebærer at mottakere av rente- og royaltybetalinger (mv.) innenfor EØS, kan velge mellom ileggelse av kildeskatt på bruttobetalingen eller internrettslig beskatning med fradrag for kostnader i tråd med gjeldende satser.

Det legges opp til at kildeskatten fastsettes ved trekk, og at betaleren vil være den som vurderer skatteplikt og foretar skattetrekk. Etter forslaget skal den skattepliktige ikke pålegges å levere skattemelding. Betaleren kan holdes ansvarlig for manglende trekk. Det legges opp til at både den trekkpliktige og skattemyndighetene kan endre fastsettelsen, samt at den skattepliktige skal ha adgang til å søke om refusjon av for mye betalt skatt.

Reglene om kildeskatt foreslås tatt inn i skatteloven §§ 10-80 og 10-81. Departementet kan gi bestemmelser i skattelovforskriften til utfylling av reglene. Reglene om fastsetting og betaling av skatten foreslås tatt inn i skatteforvaltningsloven kapittel 8 og 9 og skattebetalingsloven kapittel 5, 10 og 16.

Departementet tar sikte på at reglene skal tre i kraft med virkning fra 1. januar 2021. Alle betalinger som omfattes av de foreslåtte kildeskattereglene og som foretas etter ikrafttredelsestidspunktet, ilegges kildeskatt.

## 2. Bakgrunn

I NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* identifiserte Skatteutvalget overskuddsflytting som en av hovedutfordringene ved den norske selskapsskatten og foreslo en rekke tiltak. Regjeringens vurdering av disse ble lagt frem for Stortinget i Meld. St. 4 (2015–2016), og det ble varslet en oppfølging av de aller fleste av utvalgets forslag. Finanskomiteen sluttet seg til regjeringens forslag om å utrede kildeskatt på renter og royalty i Innst. S 273 (2015-2016) i kapittel 8.2. I Finansdepartementets fagproposisjon Prop. 1 S (2018–2019) ble det meldt at departementet tok sikte på å fremme et lovforslag i 2019. I fagproposisjonen Prop. 1 S og skatteproposisjonen Prop. 1 LS for 2020 varslet departementet at arbeidet med høringsnotatet hadde tatt lengre tid enn ventet, og at man tok sikte på å sende ut høringsnotat i løpet av 2019 og fremme lovforslag i 2020. Dette høringsnotatet følger opp utvalgets forslag om å innføre kildeskatt på rente- og royaltybetalinger mv. for å motvirke overskuddsflytting.

### 2.1 Nærmere om overskuddsflytting

Overskuddsflytting er disposisjoner som reduserer et selskaps skattebelastning i Norge, men som i liten grad påvirker selskapets investeringer og virksomhet i Norge.

Med overskuddsflytting siktes det i dette høringsnotatet til disposisjoner som reduserer skattebelastningen i Norge, men som i liten grad påvirker realøkonomiske forhold. Det betyr for eksempel at vesentlige innsatsfaktorer som ligger til grunn for verdiskapingen

her fortsatt befinner seg i Norge, mens eierskapet til den inntektsgivende eiendelen ligger i utlandet.

Ved å bruke teknikker som i utgangspunktet er lovlige, kan det oppstå et misforhold mellom det skattbare overskuddet og det reelle overskuddet fra virksomheten i Norge. Dette kan oppnås gjennom å utnytte svakheter i nasjonalt og internasjonalt regelverk til å flytte skattbart overskudd fra konsernselskap i land med høy skattesats til konsernselskap i land med lav eller ingen beskatning. Typisk skjer overskuddsflytting gjennom gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner. I utgangspunktet skal prising av varer og tjenester mellom selskap i konsern skje på markedsmessige vilkår, det vil si at de skal følge armlengdeprinsippet. I en del sammenhenger er det likevel utfordrende for skattyter og skattemyndigheter å anvende armlengdeprinsippet. Det gjelder for eksempel i interne låneforhold. Det kan også være krevende å kontrollere om pris og vilkår på transaksjoner som bare forekommer i interessefellesskap, er i samsvar med armlengdeprinsippet. Særlig kan dette være tilfellet ved prising av transaksjoner som involverer immaterielle eiendeler.

Det er først og fremst foretak med grenseoverskridende aktivitet som kan benytte ulike teknikker for å flytte overskudd ut av Norge, til land med lavere skattesatser. Foretak som kun opererer innenlands, kan i mindre grad flytte overskudd for å redusere sin totale skattebelastning. Viktige unntak er flytting av inntekter og kostnader mellom land- og sikkelskatteregimet (hvor det er store forskjeller i skattesats) eller mellom subjekter som er skattepliktige og subjekter som ikke er skattepliktige.

Det er flere negative sider ved overskuddsflytting. Overskuddsflytting gir lavere skatteinntekter og kan over tid gjøre det vanskelig å opprettholde inntektene fra selskapsskatten. Overskuddsflytting kan samtidig medføre en negativ konkurranse-situasjon for nasjonale aktører. Disse aktørene kan i liten grad utnytte teknikker for

overskuddsflytting og vil dermed kunne stå overfor høyere effektiv beskatning. Muligheter og insentiver til overskuddsflytting vil også kunne svekke legitimiteten til skattesystemet.

Det er klare indikasjoner på at overskuddsflytting finner sted over landegrensene. Flere studier viser at flernasjonale konsern i gjennomsnitt betaler mindre skatt enn selskap som kun opererer i ett land. Skatteutvalget viste til internasjonal forskning som har kommet til at flernasjonale konsern betaler 32 pst. mindre skatt i høyskatteland sammenlignet med nasjonale selskap. Slike tilpasninger påvirker fordelingen av skatteinntekter mellom land og reduserer de samlede globale skatteinntektene. Flere konsernselskaper har lite skattbart overskudd i normalskatteland til tross for omfattende aktivitet og omsetning, og betaler tilsynelatende lite skatt selv om de er svært lønnsomme.

Denne typen aggressiv skatteplanlegging har gitt opphav til flere internasjonale initiativ. I perioden fra 2013 til 2015 gjennomførte OECD og G20-landene et felles prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS-prosjektet) som har til formål å styrke internasjonale og nasjonale regler for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. For tiden pågår et stort arbeid for å gjennomføre endringene som ble foreslått i prosjektet, både i nasjonal lovgivning og i skatteavtaler. Norge deltok aktivt i prosjektet og har fulgt opp mange av prosjektets anbefalinger. En nærmere omtale av gjennomføringen av disse anbefalingene i Norge, er gitt i kapittel 27 i Prop. 1 LS (2017–2018).

I EU er det også tilsvarende prosesser. I 2016 vedtok Rådet direktiv (EU) 2016/1164 om regler mot skatteunngåelse som direkte påvirker funksjonen av det indre marked. Medlemsstatene skulle implementere bestemmelsene i direktivet innen 1. januar 2019.

Formålet med direktivet er å motvirke at nasjonale ulikheter og svakheter i regelverkene benyttes for å unngå beskatning.

Den videre fremstillingen behandler forslagene om å innføre kildeskatt på rente- og royaltybetalinger (mv.) hver for seg, selv om det på flere punkter vil være de samme hensynene som ligger til grunn for de enkelte forslagene.

### **3. Kildeskatt på rentebetalinger til mottakere i utlandet**

#### **3.1 Innledning**

Flernasjonale konsern kan redusere den samlede skattebelastningen ved å finansiere konsernselskap med en høy andel gjeld i normalskatteland som Norge, mens konsernselskap i lavskatteland i større grad finansieres med egenkapital. Formålet med denne strategien er at konsernet får fradragsført rentekostnadene i land hvor skattesatsen er høy og rentefradragene er mest verdt. Skattemotivert, strategisk allokering av gjeld fører til at flernasjonale konsern kan øke den samlede verdien av sine rentefradrag uten å øke den samlede gjeldsbelastningen i konsernet. Strategien omtales gjerne som gjeldsskifting («debt shifting»), og resultatet av en slik strategi blir såkalt «tynn kapitalisering» av konsernselskapene i normalskatteland. Flernasjonale konsern kan allokere gjeld til norske selskap ved at en uforholdsmessig høy andel av konsernets gjeld fra uavhengige parter, for eksempel banker, tas opp i disse selskapene. Alternativt kan høy gjeldsbelastning i norske selskap oppnås ved at konsernselskap i lavskatteland yter lån, såkalt internlån, til norske konsernselskap.

I tillegg til å øke mengden gjeld i norske selskap, kan rentefradragene i norske selskap bli høye ved at rentesatsen på internlån settes for høyt. Summen av fradragsførte



rentekostnader kan innebære en betydelig skattemessig fordel sammenlignet med hva innenlandske uavhengige selskap kan oppnå.

Den såkalte rentebegrensningsregelen, som ble betydelig endret med virkning fra 2019, skal motvirke overskuddsflytting gjennom tynn kapitalisering. Regelen begrenser rentefradrag til en sjablongmessig andel av inntekten. En unntaksregel gir anledning til fullt rentefradrag for selskap som kan vise at egenkapitalandelen ikke er uforholdsmessig lav. Departementet antar at regelen i stor grad vil redusere omfanget av overskuddsflytting ut av Norge gjennom tynn kapitalisering.

I dette kapitlet vurderer departementet behovet for å innføre kildeskatt på rentebetalinger fra Norge. Norge har i dag ikke hjemmel til å ilegge kildeskatt på renter.<sup>1</sup> I skatteavtaler er det derimot vanlig at hjemstat og kildestat fordeler beskatningsretten til renteinntekter mellom seg. Det er særlig hensynet til å motvirke overskuddsflytting som begrunner forslaget i dette høringsnotatet. Kildeskatt på renter vil også kunne motvirke dobbelt ikke-beskatning i de tilfeller inntekten ikke blir skattlagt, eller blir skattlagt svært lavt, i mottakers hjemstat.

I mange land er kildeskatt på renter begrunnet med at inntekten, i hvert fall delvis, oppstår på grunn av aktivitet i kildestaten og at det derfor ikke er urimelig at kildestaten gis en viss beskatningsrett.

---

<sup>1</sup>Kildeskatt har i Norge blitt vurdert én gang tidligere, i 1912. Spørsmålet om kildeskatt på renter ble drøftet i Indst. O VI for 1912 s. 6. I innstillingen ble det lagt til grunn at innføringen av tiltaket antagelig ville være negativt for kapitaltilgangen til Norge ved at utenlandske investorer ville kreve lånet innfridd, selge pantobligasjonen eller at skatten ble veltet over på den norske låntaker i form av renteøkning.

Renteinntekter er normalt skattepliktig i det landet mottakeren av renteinntektene er hjemmehørende, enten som virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt. I tillegg kan renteinntekter skattlegges i det landet hvor betaleren er hjemmehørende (kildeskatt).

Kildeskatt på renter er en skatt som ilegges på rentebetalinger på mottakerens hånd, og innebærer at låntakers hjemland (kildestaten) skattlegger inntekten i tillegg til mottakerens bostedsstat. Kildeskatt gjennomføres vanligvis som en skatt på bruttobeløpet, det vil si at det ikke gis fradrag for eventuelle kostnader knyttet til renteinntekten.

Kildeskatt på rentebetalinger til mottaker i utlandet vil motvirke insentiver til overskuddsflytting gjennom høye rentefradrag. Behovet for å motvirke overskuddsflytting med en kildeskatt på renter bør vurderes i lys av at det i Norge er innført en generell rentebegrensningsregel mot overskuddsflytting.

Når en inntekt er skattepliktig både i mottakers hjemstat og i kildestaten oppstår i utgangspunktet dobbeltbeskatning. De fleste land har imidlertid regler både i internretten og i skatteavtaler som skal avhjelpe slik dobbeltbeskatning, enten ved at skattyter gis fradrag i innenlandsk skatt for kildeskatt betalt i utlandet (kreditmetoden) eller at inntekten unntas fra beskatning i hjemstaten (unntaksmetoden). I utgangspunktet vil derfor kildeskatten ikke gi noen dobbeltbeskatning for långiveren. Virkningen vil i stedet være at beskatningsretten fordeles mellom kildestat og hjemstat (dvs. mellom statene hvor långiver og låntaker er hjemmehørende).

### 3.2 Skatteutvalgets forslag

For å redusere insentivene til overskuddsflytting foreslo Skatteutvalget at det innføres hjemmel for å ilegge kildeskatt på renter. Utvalget viste til at mange land har hjemmel i

sin interne lovgivning til å ilegge kildeskatt på renter som betales til mottakere i utlandet. Disse landene har som hovedbegrunnelse for kildeskatt at det er rimelig at kildestaten beskatter en del av denne inntekten når den oppstår ved et låneforhold knyttet til kildestaten.

Utvalget pekte videre på at kildeskatten kan virke som en «sikkerhetsventil» mot såkalt dobbelt ikke-beskatning i situasjoner der skattlegging av renteinntekter ikke skjer i mottakerlandet, idet kildeskatten fører til at renteinntektene uansett vil bli skattlagt én gang. I de fleste tilfeller vil eventuell dobbeltbeskatning avverges ved at det gis fradrag (kredit) for kildeskatten i långivers hjemland.

Utvalget foreslo at kildeskatten innføres i tillegg til den dagjeldende regelen om begrensning av rentefradraget mellom nærstående parter. Hovedformålet med rentebegrensningsregelen er å motvirke at flernasjonale foretak flytter overskudd ut av Norge gjennom uforholdsmessig høye rentebetalinger, som foretaket får fradrag for, slik at skattbart overskudd reduseres i Norge. Utvalget viste til at rentebegrensningsregelen har en sjablongmessig fradragsramme og derfor ikke vil ramme alle tilfeller av overskuddsflytting gjennom rentefradrag.

Utvalget foreslo at hjemmelen for kildeskatt skal gjelde generelt og ikke bare for rentebetalinger til nærstående foretak. Det ble også foreslått at kildeskatten skal ilegges det rentebeløpet som faktisk betales til utenlandsk mottaker, det vil si uavhengig av den skattemessige behandlingen av rentekostnadene hos norsk låntaker etter rentebegrensningsregelen.

Skatteutvalget pekte på at en regel om kildeskatt vil ha begrenset effekt overfor långivere i de landene hvor det er inngått skatteavtale og skatteavtalen ikke gir adgang

til å kildebeskatte renter. Det ble også vist til at kildeskatten i mange tilfeller kan unngås gjennom skatteplanlegging. Dette er etter utvalgets syn likevel ikke noen god grunn til at Norge skal avstå fra å innføre intern hjemmel for kildeskatt på renter når dette i utgangspunktet er et egnet tiltak mot overskuddsflytting. Uønsket skatteplanlegging («treaty shopping» eller «treaty abuse») må i stedet motvirkes gjennom internasjonalt samarbeid om tiltak rettet mot dette, jf. BEPS-prosjektet. I tillegg kan en hjemmel til å ilegge kildeskatt være særlig viktig overfor långivere i land som Norge ikke har skatteavtale med. I mange tilfeller vil dette være land med lavt skattenivå.

### 3.3 Høringsuttalelsene til utvalgets forslag

En del høringsinstanser var positive til kildeskatt på renter fordi det kan være et egnet tiltak for å sikre det norske skattefundamentet, og fordi det reduserer mulighetene for at Norge benyttes som et gjennomstrømningsland. Flere høringsinstanser la vekt på at mange land har slike regler.

Noen høringsinstanser som var positive til forslaget, foreslo enkelte begrensninger i kildeskatten på renter, for eksempel ved at den kun skal kunne ilegges på betalinger til nærstående långivere i lavskatteland. Et annet innspill var at det ikke bør ilegges kildeskatt på rentebetalinger det ikke er gitt fradrag for. Noen viste til spesielle problemer i låneavtaler som innehar klausuler som sikrer kreditor samme renteinntekt som forut for ileggelse av kildeskatt på rentene.

Flere høringsinstanser var negative til å innføre kildeskatt på renter. Særlig ble det hevdet at kildeskatten vil øke finansieringskostnadene for norsk næringsliv og gjøre kapitalinnhenting langt mindre gunstig. Flere av høringsinstansene var kritiske til

behovet for en kildeskatt for renter når man allerede har en særskilt rentebegrensningsregel.<sup>2</sup>

### 3.4 Kildeskatt på renter i noen utvalgte land

Mange land har regler om kildeskatt på renter. Hvordan de er innrettet varierer en god del. De fleste OECD-land har også innført regler som begrenser fradragsretten for gjeldsrenter. Innenfor EU gjelder rente- og royaltydirektivet. Dette direktivet er omtalt nedenfor i kapittel 5.

#### 3.4.1 Danmark

I Danmark ilegges 22 pst. kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske nærstående foretak. Kildeskatten er begrenset til nærstående långivere i lavskatteland utenfor EU som Danmark ikke har skatteavtale med. Et nærstående foretak defineres i denne sammenheng som et foretak som eier eller kontrollerer, direkte eller indirekte, mer enn 50 pst. av aksjekapitalen eller stemmene i det foretaket som betaler rentene. Det er ellers andre unntak for plikten til å svare kildeskatt som ikke omtales i denne fremstillingen.

#### 3.4.2 Sverige

I Sverige ilegges det ingen kildeskatt på rentebetalinger til foretak hjemmehørende i utlandet. Rentebetalinger er dermed bare skattepliktig for et utenlandsk foretak hvis de tilordnes et fast driftssted eller en fast eiendom i Sverige.

---

<sup>2</sup> En bredere omtale av høringsinnspillene finnes i meldingen til Stortinget: Meld. St. 4 (2015-2016) *Bedre skatt – en skattereform for omstilling og vekst*.

### 3.4.3 Finland

Finland skattlegger i utgangspunktet ikke rentebetalinger fra finske kilder til foretak hjemmehørende. Hvis rentebetalingen anses å i realiteten være en utbyttebetaling, ilegges imidlertid betalingen kildeskatt med en sats på 15 eller 20 pst. for betalinger til foretak hjemmehørende i utlandet. Finland ilegger, med noen unntak, kildeskatt på renter betalt til fysiske, ikke-bosatte personer. Satsen er 15 pst. i slike tilfeller.

### 3.4.4 Island

Rentebetalinger til utenlandske foretak ilegges kildeskatt med en sats på 12 pst. For ikke-bosatte personer ilegges det bare kildeskatt på beløp som overstiger 150 000 islandske kroner. Det gjelder imidlertid visse unntak, for eksempel betalinger fra den islandske sentralbanken på obligasjoner eller verdipapirer den har utstedt.

### 3.4.5 Nederland

Nederland ilegger ikke kildeskatt på rentebetalinger til utlandet. Nederland planlegger imidlertid å innføre en 20,5 pst. kildeskatt på rentebetalinger til mottakere i lavskatteland fra 2021. Som lavskatteland regnes land som har selskapsskattesats som er lavere enn 9 pst. eller fremgår av EUs såkalte svarteliste.

### 3.4.6 Belgia

I Belgia ilegges rentebetalinger en kildeskatt på 30 pst. Følgende rentebetalinger til utenlandske foretak er unntatt fra kildeskatt:

- renter på innskudd i hjemmehørende banker;
- renter på registrerte obligasjoner utstedt av hjemmehørende banker;
- renter på registrerte statsobligasjoner og -lån (utstedt eller garantert av staten, en provins eller en kommune); og
- renter på registrerte foretaksobligasjoner.

Det er et vilkår for å være unntatt kildeskatt på rentebetalinger at mottakeren avgir en bekreftelse på at foretaket er hjemmehørende i utlandet og ikke skal benytte kapitalen til forretningsinvesteringer i Belgia.

#### **3.4.7 Canada**

I Canada ilegges 25 pst. kildeskatt på betaling av såkalte deltakerrenter (disse rentene beskrives som betinget av bruken av kanadisk eiendom, som er beregnet av utbytte eller inntekter, resultat, kontantstrøm, råvarepriser eller liknende forhold). Det legges også kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske foretak på grunnlag av avtale som ikke anses å være på armlengdes vilkår med den kanadiske betaleren.

Det er visse unntak fra kildeskatt, for eksempel betalinger på obligasjoner eller verdipapirer utstedt eller garantert av den kanadiske regjeringen. Utenlandske bankers kanadiske filialer behandles som hjemmehørende banker. Renter betalt til en kanadisk filial av en utenlandsk bank er derfor ikke gjenstand for kildebeskatning.

#### **3.4.8 Storbritannia**

Storbritannia ilegges kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske foretak og fysiske personer med 20 pst. Det er visse unntak, for eksempel fritak for kildeskatt på utbetaling av renter fra bankinnskudd dersom banken besitter en erklæring om at mottakeren ikke er hjemmehørende i Storbritannia. Et annet fritak gjelder betaling av renter i kortsiktige låneforhold under ett år.

#### **3.4.9 Tyskland**

Renter betalt til utenlandske foretak og personer bosatt i utlandet på obligasjoner med overskuddsdeling og konvertible lån, ilegges kildeskatt på 25 pst. Dette gjelder også renter på såkalte jouissance-rettigheter, som er fradragsberettigede.

Renter på ihendehaverobligasjoner som ikke er betalt til en bankkonto i en utenlandsk bank, er også gjenstand for kildeskatt på 25 pst. Renter på lån sikret med pant i fast eiendom i Tyskland eller i et tysk skip, ilegges selskapsskatt etter gjeldende satser. Tilsvarende gjelder for rentebetalinger som er knyttet til et fast driftssted i Tyskland.

#### 3.4.10 Frankrike

I Frankrike ilegges kildeskatt på rentebetalinger til foretak hjemmehørende i et land på EUs liste over ikke-samarbeidsvillige jurisdiksjoner. Kildeskattesatsen er 75 pst., med mindre skattyteren godtgjør at utbetalingene ikke er motivert av skatteunndragelseshensyn. Rentebetalinger til mottakere hjemmehørende i et land på EUs svarteliste er ikke fradragsberettiget. Det er unntak fra kildeskatt for rentebetalinger av lån inngått i utlandet av franske selskaper og investeringsfond (FCPS).

### 3.5 Departementets vurderinger og forslag

#### 3.5.1 Behovet for kildeskatt på renter

Det er godt dokumentert at flernasjonale konsern benytter strategier for overskuddsflytting gjennom høye rentebetalinger. Det kan blant annet vises til litteraturhenvisningene i NOU 2014: 13 (*Skatteutvalget*) punkt 8.3.1 og OECDs BEPS-rapport knyttet til aksjonspunkt 4,<sup>3</sup> avsnitt 4, samt OECD Economics Department Working Papers No. 1357. Overskuddsflytting uthuler skattegrunnet og undergraver skattesystemets legitimitet. Selskap som har konsernforbundet selskap i utlandet, betaler i gjennomsnitt mindre skatt enn selskap som kun opererer i ett land. Det er uheldig at muligheten til å flytte overskudd mellom konsernselskap ved hjelp av rentebetalinger kan gi flernasjonale konsern en konkurransefordel sammenlignet med innenlandske selskaper. Departementet mener derfor – i tråd med utvalgets

---

<sup>3</sup> OECD (2016), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments – Action 4 – 2016 Update*.



vurderinger – at det er viktig å treffe tiltak som retter seg mot overskuddsflytting til utlandet ved hjelp av høye rentebetalinger.

Markedsprisen på lån har innberegnet et risikoelement som ikke eksisterer på samme måte i et konsernforhold som mellom uavhengige parter. For skattemyndighetene har det vist seg å være krevende å anvende § 13-1 (armlengdeprinsippet) og den ulovfestede omgåelsesregelen på låneforhold i flernasjonale foretak.

Dette er bakgrunnen for rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41. Den skal motvirke overskuddsflytting gjennom høye rentefradrag. Med virkning fra 2019 er rentebegrensningsreglene endret, jf. Prop. 1 LS (2018–2019) kapittel 9. Endringene går ut på at rentebegrensningsregelen utvides til å omfatte renter betalt til uavhengige parter (for eksempel banker) for skattytere i konsern. Dersom netto rentekostnader overstiger fradagsrammen på 25 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse (skattemessig EBITDA), skal både interne og eksterne rentekostnader avskjæres. Det ble samtidig innført unntaksregler og endret terskelbeløp. Unntaksregelen gir skattyter rett til fullt fradrag for årets rentekostnader dersom skattyter godtgjør at egenkapitalandelen ikke er uforholdsmessig lav målt opp mot egenkapitalandel i konsernet.

Departementet antar at rentebegrensningsregelen vil være et effektivt virkemiddel for å motvirke overskuddsflytting gjennom høye rentefradrag. Fradagsrammen i en sjablongmessig rentebegrensningsregel må imidlertid ta høyde for at den skal gjelde mange ulike typetilfeller, og fradagsbegrensningen vil nødvendigvis ikke ramme alle tilfeller av overskuddsflytting gjennom rentefradrag. I denne sammenheng vil departementet peke på tre forhold som kan tale for å utfylle rentebegrensningsregelen med ytterligere tiltak mot overskuddsflytting gjennom høye rentefradrag:

- Unntaksregelen i rentebegrensningsregelen er basert på skattyters egenkapitalandel. Dersom skattyter oppfyller kriteriene for unntaksregelen, gjelder ikke den sjablongmessige fradragsbegrensningen, og det kan oppstå sterke insentiver for å manipulere *rentesatsene* på internlån mellom norske selskap og konsernselskap i lavskatteland.
- Såkalt ikke-beskatning i hybridtilfeller omfatter situasjoner hvor selskap får fradrag i Norge for rentebetalinger og hvor renteinntektene ikke skattlegges i kreditors hjemland, for eksempel fordi betalingen regnes som utbytte der. Rentebegrensningsregelen vil i begrenset grad motvirke slik asymmetri, da regelen bare avskjærer den delen av rentefradrag som regnes som uforholdsmessig.
- At Norge ikke har kildeskatt på renter kan, sammen med et omfattende skatteavtalenettverk, gjøre Norge til et attraktivt gjennomstrømningsland for slike inntekter. Norge kan da brukes som en «mellomstasjon» for internlån mellom andre normalskatteland og lavskatteland, for å unngå kildeskatt i andre normalskatteland. Bruk av Norge som gjennomstrømningsland reduserer skattegrunnlaget i andre normalskatteland. Rentebegrensningsregelen vil i liten grad motvirke bruk av Norge som gjennomstrømningsland fordi regelen bare avskjærer fradrag for *netto* rentekostnader.

Departementet mener disse forholdene taler for å innføre en kildeskatt på renter i særlige tilfeller.

Skatteloven § 13-1 vil fortsatt danne rammen for prising av rentebetalinger i låneforhold mellom parter i interessefellesskap. Kildeskatt på slike betalinger mellom nærstående kan imidlertid fungere som et insentiv til å prise betalingen riktig.

Norge er ett av få land som ikke har innført kildeskatt på renter. Kildeskattesatsen i land som har kildeskatt i sin internrett ligger vanligvis på 10-30 pst., men er ofte redusert i skatteavtaler som landene inngår. Det vises til gjennomgang av kildeskattereglene i noen utvalgte land i punkt 3.4.

En generell hjemmel for kildeskatt på renter har i mange land en videre begrunnelse enn kun å motvirke overskuddsflytting. Mange land som har innført kildeskatt på renter, begrunner den med at det er rimelig at kildestaten skattlegger renteinntekten knyttet til et låneforhold i kildelandet, fordi inntekten har nær tilknytning til kildestaten. Selv om kildeskatter på renter kan begrunnes bredt, er hovedformålet med departementets forslag å motvirke overskuddsflytting.

En regel om kildeskatt vil ha begrenset effekt overfor långivere i land hvor det er inngått skatteavtale uten adgang til å kildebeskatte renter. Departementet er enig med Skatteutvalget i at dette i seg selv ikke er en god grunn til at Norge skal avstå fra å innføre intern hjemmel for kildeskatt på renter når dette i utgangspunktet er et egnet tiltak mot overskuddsflytting. Skattelovgivningen bør motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget ved målrettede tiltak i internretten.

Skatteavtalene reforhandles over tid og utgangspunktet ved reforhandling vil være endret dersom Norge innfører kildeskatt i sin interne rett. Hjemmel til å ilegge kildeskatt vil være særlig viktig overfor nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland ettersom det vil representere en særlig stor risiko for overskuddsflytting. Departementet antar derfor i likhet med utvalget at kildeskatt på renter kan virke som en effektiv stoppregel utenfor EØS og skatteavtalelandene.

### 3.5.2 Avgrensning til betalinger til nærstående i lavskatteland

Skatteutvalget foreslo at en regel om kildeskatt på renter bør gjelde generelt uten avgrensninger mot visse typer betalinger eller skattytere.

Ut fra hovedformålet om at kildeskatt på renter skal motvirke overskuddsflytting, mener departementet det er behov for å vurdere om regelen bare skal gjelde for betalinger til nærstående i lavskatteland. En slik begrensning av kildeskatt på rentebetalinger vil målrette tiltaket mot betalinger hvor risikoen for overskuddsflytting er høy. Departementet viser til at de situasjonene hvor rentebegrensningsregelen antas å ha begrenset eller ingen effekt, jf. omtalen punkt 3.5.1, typisk vil være situasjoner hvor rentebetalingene foregår til nærstående i lavskatteland. En avgrensning til betalinger til nærstående i lavskatteland vil føre til at kildeskatten omfatter færre rentebetalinger enn en generell kildeskatteregel, og innebære at rentebetalinger på lån fra finansinstitusjoner og obligasjonslån fra uavhengige parter ikke ilegges kildeskatt.

En begrensning av kildeskatt på renter til betalinger mellom nærstående vil også ha administrative fordeler. Dette gjelder spesielt forhold knyttet til fastsetting og betaling av skatten. I nærståendesituasjoner vil den som betaler renten, kjenne til eller ha tilgang til informasjon om den kildeskattepliktige. Departementet antar derfor at vurderingen av trekkplikten normalt ikke vil by på store problemer for den trekkpliktige. Utenfor nærståendesituasjonen vil det være vesentlig mer krevende for den trekkpliktige å konstatere at mottakeren er hjemmehørende i lavskatteland.

Kunstig flytting av overskudd ut fra norske selskap foregår i stor grad gjennom rentebetalinger til konsernselskap i utlandet. Departementet foreslår derfor at kildeskatteregelen skal gjelde rentebetalinger fra selskaper og innretninger som er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, selskaper som nevnt i § 10-40 og filial

som et utenlandsk selskap har i Norge, jf. skatteloven § 2-3 første ledd b, til nærstående foretak i lavskatteland.

Departementet legger til grunn at begrepet «lavskatteland» skal forstås på samme måte som i skattelovgivningen for øvrig. Utgangspunktet er at det skal foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den andre staten for den aktuelle typen selskap. Dersom det er gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter i den andre staten, er den relevante sammenligningen inntektsskatten som ilegges tilsvarende selskaper og innretninger eller inntekter i Norge.

I forslaget til ny § 2-3 første ledd i. og § 10-80 første ledd er det uttrykt at betalinger som et utenlandsk selskap eller innretning har «mottatt» fra et nærstående norsk selskap eller innretning, skal være kildeskattepliktige. Hvem som har «mottatt» betalingen avgjøres på bakgrunn av de alminnelige tilordningsreglene i skatteretten.

Kildeskatteplikten skal videre gjelde betalinger fra selskap og innretninger som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2. Både betalinger fra særskattepliktige selskaper og selskaper som er skattepliktige for virksomhet på kontinentalsokkelen etter de alminnelige skattereglene (leverandørselskap), vil omfattes. Betalinger foretatt av et utenlandsk selskap eller innretning når betalingen belastes en filial som selskapet eller innretningen har i Norge etter skatteloven § 2-3, skal omfattes også av forslaget. Det vises til forslag til ny § 2-3 første ledd i. og ny § 10-80 i skatteloven.

Forholdet til NOKUS-reglene er nærmere behandlet i kapittel 6.

### 3.5.3 Nærståendebegrepet

Ved vurderingen av hvem som bør anses som nærstående, anser departementet det som en klar fordel å benytte kjente kriterier som allerede er innarbeidet i skattelovgivningen. Skattelovgivningen har flere bestemmelser som regulerer forholdet mellom parter i interessefellesskap. Det gjelder skatteloven § 13-1 (skjønnsfastsettelse), § 6-41 (rentebegrensningsregelen), § 6-2 tredje ledd (avskjæring av fradrag for tap) og skatteforvaltningsloven § 8-11 (meldings- og dokumentasjonsplikt).

Skatteloven § 13-1 er den sentrale bestemmelsen om skattlegging ved interessefellesskap. Denne regelen gir skattemyndighetene hjemmel til å fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn, hvis det er grunn til å tro at formuen eller inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap med en annen part. Bestemmelsen omfatter direkte og indirekte interessefellesskap og er den videste definisjonen av interessefellesskap i skattelovgivningen. Når kravet til interessefellesskap etter skatteloven § 13-1 er oppfylt, er partene i en situasjon der de faktisk har mulighet til å påvirke størrelsen på betalingen ved å fastsette en annen rente enn det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (armlengdevilkår). En tilsvarende vid definisjon av interessefellesskap i kildeskatteregelen vil redusere mulighetene for tilpasninger og omgåelse av regelen.

Skatteloven § 6-41 gjelder begrensning av fradrag for renter som betales av selskap i konsern og mellom skattytere som er i interessefellesskap/nærstående (rentebegrensningsregelen). Regelen retter seg mot skatteplanlegging ved hjelp av rentefradrag, og formålet er å bidra til å gjøre det norske skattegrunnlaget mer robust samtidig som en styrker rammebetingelsene for nasjonale bedrifter som konkurrerer med flernasjonale selskap. I rentebegrensningsregelen benyttes i § 6-41 femte ledd annet avsnitt de samme kriterier for å definere kretsen av nærstående som i skatteforvaltningsloven § 8-11, det vil si direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst.

Skatteforvaltningsloven § 8-11 oppstiller en særlig meldings- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mellom parter i interessefellesskap. Formålet er å sikre riktig melding og god kontroll av skattytere når det gjelder internprising. For å bli ansett som nærstående etter skatteforvaltningsloven § 8-11, kreves det direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Kriteriet «kontrollerer» tar sikte på å fange opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse over et annet rettssubjekt utøves på annet grunnlag enn eierskap. Med en slik avgrensning treffer man mer presist de gruppene hvor det kan være grunn til å kontrollere prising av konserninterne transaksjoner av varer og tjenester.

Skatteloven § 6-2 tredje ledd avskjærer fradrag for tap på fordring i virksomhet mellom nærstående. Formålet med regelen er å motvirke skattemotiverte tilpasninger ved å utnytte forskjellene mellom fritaksmetoden og de alminnelige skattereglene. For å regnes som nærstående i henhold til denne regelen, stilles det krav om direkte eller indirekte eierandel på 90 pst. eller mer i debitorselskapet, jf. FSFIN § 6-2-2 første ledd.

Departementet har vurdert om det kan være hensiktsmessig å ha en like vid definisjon av interessefellesskap som i skatteloven § 13-1. En slik definisjon av interessefellesskap kan redusere mulighetene for tilpasninger og omgåelse av regelen, men kan innebære krevende vurderinger. Etter departementets syn er det ikke nødvendig med en like vid definisjon for å sikre at dette formålet kan oppnås. Departementet viser også til at regelen om interessefellesskap i skatteloven § 13-1 vil gjelde på vanlig måte for tilfeller av interessefellesskap ved siden av virkeområdet for kildeskatt hjemmelen.

Når det foreligger mer enn 50 pst. eierskap eller kontroll vil partene ha bestemmende innflytelse over selskapet, og mulighet til å påvirke beslutninger om inngåelse av finansieringsavtaler innad i interessefellesskapet. Departementet mener at det største

behovet for en kildeskatt på renter foreligger når en part har mulighet til å påvirke beslutninger som innebærer opptak av lån samt fastsetting av lånebetingelser. Dette må normalt anses å foreligge ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. som i skatteforvaltningsloven § 8-11.

Departementet foreslår at en ved fastsettingen av kravet til interessefelleskap i kildeskattereglene benytter samme kriterier for å definere kretsen av nærstående som i skatteloven § 6-41 femte ledd annet avsnitt og skatteforvaltningsloven § 8-11. Dette innebærer at det legges til grunn en vid definisjon av foretak, slik at ethvert selskap eller innretning som oppfyller eier- eller kontrollkravet etter bestemmelsen vil omfattes av kildeskattehjemmelen.

I tillegg til å fastslå nærståendekravet må man klargjøre tidspunktet for når kravet til eierandel eller kontroll må være oppfylt for at regelen skal komme til anvendelse. Varigheten av låneforhold med nærstående kan variere. Likevel vil et låneforhold som er inngått med sikte på å redusere skattebelastningen i Norge, måtte bestå over en viss tid for å kunne oppnå redusert skatt. Det er viktig at regelen ikke blir unødvendig komplisert å anvende. Det foreslås derfor at rentebetalinger ilegges kildeskatt hvis kravet til eierandel eller kontroll mv. er oppfylt på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret.

Det vises til forslag til § 10-80 andre ledd i skatteloven.

#### **3.5.4 Rentebegrepet**

Av hensyn til sammenhengen i regelverket bør rentebegrepet som benyttes i en kildeskatteregel for gjeldsrenter, tilsvare det alminnelige skatterettslige rentebegrepet. Renter er ikke nærmere definert i skatteloven, skattelovforskriften eller forarbeidene. I de fleste tilfeller vil det imidlertid ikke være tvilsomt om en betaling skal anses som rente eller ikke. I skatteloven er rentebegrepet blant annet knyttet opp mot regelen om



fradrag for gjeldsrenter i skatteloven § 6-40 første ledd, hvor utgangspunktet er at alle renter av skattyterens gjeld kommer til fradrag ved fastsetting av inntekten. Dette gjelder uavhengig av om gjelden har tilknytning til skattepliktige inntekter. Også tilleggsytelser til kreditor som i realiteten er renter, slik som etableringsgebyr for et lån, kommer inn under rentebegrepet. Rentebegrepet er utviklet i rettspraksis og karakteriseres gjerne i juridisk teori som «ytelser til långiveren som vederlag for kredittytelse».

Skattedirektoratet avga 18. mars 2016 en prinsipputtalelse om det skatterettslige rentebegrepet og hva det skal legges vekt på ved vurderingen av om det foreligger «renter av gjeld» for skatteformål:

- Om ytelsen til långiver er vederlag for en kredittytelse, herunder ytelser til långiver som skal dekke omkostninger til anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen.
- Om ytelsen er knyttet til et gjeldsforhold mellom långiver og låntaker som er etablert eller er under etablering.
- Ytelser til andre enn långiver skal som hovedregel ikke anses som skattemessig gjeldsrente med mindre ytelsen har tilknytning til gjeldsforholdet og tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet (f.eks. garantiprovisjon).
- Ytelser til låntakers egne rådgivere i forbindelse med anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av et gjeldsforhold anses som hovedregel ikke som skattemessig gjeldsrente.

En nærmere beskrivelse av hva som anses som skattemessige gjeldsrenter, finnes i skatte-ABC under stikkordet «Renter av gjeld». Det går her frem at provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån, anses som fradragsberettiget rentekostnad.

Provisjonen anses som renter dersom den i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet.

Leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringselementet kan være fremtredende. Leasingavtaler deles gjerne inn i operasjonell eller finansiell leasing. Finansiell leasing er en avtalebasert leasingform der det er leasingtakeren som har den finansielle risikoen og hvor leasingtaker vanligvis skal overta eierskapet til utstyr når investeringen er nedbetalt over avtalens løpetid. Ordningen kan være slik at leasingtakeren velger sitt utstyr fra en leverandør, mens leasingselskapet trer inn i rollen som finansieringsinstitusjon og kjøper utstyret, avskriver utstyret i løpet av leieperioden og innvinner leiebetalingen fra leasingtakeren som sin virksomhetsinntekt i denne leieperioden. Operasjonell leasing er mer sammenlignbart med tradisjonell utleievirksomhet, og er særlig aktuelt ved avgrensningen av royalty mv. mot renter. Ved denne leasingformen er det leasingselskapet som har den finansielle risikoen. Leasingtakeren disponerer objektet i kontraktens løpetid, men påtar seg normalt ingen forpliktelser utover å betale den avtalte leasingleien ned til en avtalt restverdi.

Hvorvidt vederlag for leasing skal anses som rentebetalinger eller royalty mv., må vurderes i det enkelte tilfelle. Ved finansiell leasing – i motsetning til operasjonell leasing – er det leasingtakeren som bærer den økonomiske risikoen og etter leasingavtalen i praksis har muligheten til å finansiere eiendelen. Dersom man etter en konkret vurdering av leasingavtalen kommer frem til at betalingen er å anse som betaling for retten til å erverve utstyret, kan dette innebære at renteelementet i betalingen anses omfattet av kildeskatteregelen og skal ilegges kildeskatt etter forslaget her.

### 3.5.5 Forholdet til rentebegrensingsregelen

I skatteloven er det gitt en regel om begrensning av rentefradraget mellom nærstående parter i § 6-41.

Da Skatteutvalgets forslag var på høring, ble forholdet til rentebegrensingsregelen omtalt av flere av høringsinstansene. Det ble blant annet argumentert for at dersom det skal legges kildeskatt på rentebeløpet som faktisk betales, bør det være betinget av den skattemessige behandlingen av den norske låntakeren etter rentebegrensingsregelen. Det vil si at når fradraget for en bestemt rentebetaling er begrenset etter rentebegrensingsregelen, bør det bare ilegges kildeskatt på den delen av rentebetalingen som er fradragsberettiget.

Å bare ilegge kildeskatt på rentebetalingen i den utstrekning den er fradragsberettiget, vil innebære at beskatningen av mottakeren av rentebetalingen (långiveren) vil avhenge av den skattemessige behandlingen av rentebetaleren (låntakeren). I OECDs rapport knyttet til aksjonspunkt 4 i BEPS-prosjektet anbefales det ikke at begrensning av rentefradrag gjennom rentebegrensingsregler betinges av kildeskatt, eller omvendt, jf. avsnitt 207:

*«(...) Where the best practice approach limits an entity's net interest deductions, leading to an interest disallowance, there is no intention that the interest expense disallowed should be re-characterised for any other purpose. Therefore, to the extent a payment would be subject to withholding tax under a country's tax law, this would continue to apply (...).».*

Departementet er heller ikke kjent med at det foreligger noen samordning mellom rentebegrensingsregler og kildeskatteregler i de landene som har begge deler.

Det bemerkes at avskjæring av rentefradrag ikke er en endelig nektelse av fradrag for rentekostnader. Avskårde rentefradrag kan fremføres i opptil 10 år og komme til

fradrag i senere år dersom skattyter i disse årene får tilstrekkelig kapasitet i form av skattepliktige inntekter. En kildeskatt betinget av at fradraget ikke er avskåret etter rentebegrensningsregelen, vil derfor kunne medføre at kildeskatteplikt oppstår så mye som ti år etter rentebetalingen, dersom tidligere avskårede rentefradrag kommer til fradrag senere.

Departementets oppfatning er at dette ikke vil være en heldig utforming av regelen. Administrative hensyn tilsier også at det ikke bør legges opp til en løsning hvor spørsmålet om grunnlaget for kildeskatt er avhengig av den skattemessige behandlingen av fradragsretten for debitor etter rentebegrensningsregelen. Det foreslås derfor at kildeskatt på renter ilegges uavhengig av om betaleren av renten har fradragsrett.

### 3.5.6 Når skal Norge anses som kildestat?

Det er et spørsmål om kildeskatt på rentebetalinger fra skattemessig hjemmehørende selskaper og innretninger mv. også bør omfatte rentebetalinger fra selskaper og innretninger som er begrenset skattepliktige her etter skatteloven § 2-3. Selskap eller innretning som ikke er hjemmehørende her, plikter å svare skatt av formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket, jf. skatteloven § 2-3.

Dersom det legges opp til at Norge bare skal anses som kildestat i de tilfellene hvor betaleren er skattemessig bosatt eller hjemmehørende her, vil dette kunne legge til rette for uheldige skattemessige tilpasninger ved at filialstrukturer blir foretrukket fremfor selskapetableringer. Det vil samtidig være vanskelig å begrunne en slik forskjellsbehandling, og betalinger fra filialer bør derfor også ilegges kildeskatt.

Rentebetalinger som et utenlandsk selskap eller innretning foretar til en nærstående mottaker i utlandet og som belastes en filial det utenlandske selskapet eller innretningen har i Norge, skal på denne bakgrunn omfattes av den foreslåtte kildeskatten. Departementet foreslår at dette presiseres i lovteksten.

Det vises til forslag til ny § 10-80 første ledd siste setning i skatteloven.

### **3.5.7 Når oppstår skatteplikten for mottakeren?**

Alle rentebetalinger til nærstående hjemmehørende i et lavskatteland ilegges kildeskatt etter departementets forslag. Dette innebærer også at betalingen reelt sett ikke skal være underlagt ordinær inntektsbeskatning i Norge, for eksempel ved at inntekten tilordnes en filial i Norge, for at det skal ilegges kildeskatt.

Forslaget innebærer at også betalinger fra et norsk selskap eller innretning til filialer i Norge av et selskap hjemmehørende i utlandet, vil være omfattet av kildeskatteplikten. Det bør imidlertid gjøres unntak for rentebetalinger til selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, når betalingen er knyttet til en filial i Norge og skattlegges som inntekt i Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd. Dette unntaket fra kildeskatt innebærer at dersom den utenlandske långiveren yter lånet gjennom en filial i Norge og renteinntekten skal tilordnes og beskattes hos filialen etter skattelovens regler for begrenset skatteplikt, skal det ikke ilegges kildeskatt i henhold til forslaget her. I slike tilfeller er det ikke noen overskuddsflytting, ettersom rentebetalingen beskattes i den norske filialen som virksomhetsinntekt. Å ilegge kildeskatt i disse tilfellene ville derimot innebære en dobbeltbeskatning av inntekten til rentemottakeren.

Det vises til forslag til ny § 10-80 tredje ledd i skatteloven.

### 3.5.8 Terskel

Departementet har vurdert hvorvidt det bør gjelde en terskel for når kildeskatteplikten skal inntre for rentebetalinger. Et terskelbeløp kan begrunnes i at man da skjærmer mindre lån hvor det ikke er like stor fare for overskuddsflytting. På den annen side kan innføringen av terskelbeløp føre til skattemessige tilpasninger ved at man tar opp lån hos forskjellige nærstående långivere.

Departementet antar at en slik terskel i så fall bør gjelde for hvert inntektsår. Skatteplikt vil imidlertid måtte gjelde for alle mottatte renter i løpet av inntektsåret når terskelbeløpet er nådd. For å sikre at den trekkpliktige har trukket tilstrekkelig kildeskatt for å dekke ethvert kildeskattekrav når terskelbeløpet er nådd, legger departementet til grunn at det må være trekkplikt for alle rentebetalinger, det vil si også for betalinger før terskelen er nådd.

Dersom beløpsgrensen ikke er nådd ved skattleggingsperiodens utløp, må fastsatt kildeskatt refunderes etter reglene som omtales nærmere i punkt 8.5. Dette innebærer at å innføre et innslagspunkt for når kildeskatteplikten oppstår, ikke vil være noen administrativ besparelse verken for skattyteren eller den trekkpliktige. Departementet vil på denne bakgrunn ikke foreslå at det innføres terskelbeløp for når kildeskatteplikten oppstår.

### 3.5.9 Kildeskattesatsen

Hovedformålet med kildeskatten på renter betalt til nærstående i lavskatteland, er å motvirke overskuddsflytting. Den skattemessige gevinsten av overskuddsflytting ut av Norge gjennom rentebetalinger kan potensielt være opp mot 22 pst. av rentebetalingene, tilsvarende selskapsskattesatsen. I tilfeller der renter som betales til konsernselskap i lavskatteland ikke kommer til beskatning som inntekt i mottakerlandet, vil konsernet på marginen kunne redusere den samlede beskatningen med 22 øre for hver ekstra krone som betales i renter fra det norske selskapet. I slike

tilfeller må satsen på en kildeskatt på renter i utgangspunktet settes til 22 pst. for fullt ut å motvirke incentivet til å manipulere rentesatsen.

Skal en fullt ut motvirke overskuddsflytting, bør kildeskattesatsen i utgangspunktet være den samme som selskapsskattesatsen i Norge. Kildeskatt er imidlertid en skatt på bruttobeløp uten fradragsrett for de tilknyttede kostnadene. En kildeskattesats som er like høy som selskapsskattesatsen, vil derfor kunne føre til relativt hard beskatning av konserninterne lån fra lavskatteland.

I sin drøftelse av en generell kildeskatt på renter konstaterer Skatteutvalget at de faste kostnadene vil variere, men at kildeskattesatsen bør settes noe lavere enn selskapsskattesatsen for å hensynta at skatten ilegges bruttobetalingen. Utvalget foreslår at kildeskattesatsen bør settes til tre fjerdedeler av selskapsskattesatsen. Utvalget har i utredningen inntatt en faktaboks med en angivelse av kildeskattesatsen på renter i noen utvalgte land, jf. tabell 7.2 i utredningen (s. 192). Skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap er 22 pst. En kildeskattesats på tre fjerdedeler av selskapsskattesatsen vil tilsvare 16,5 pst.

Departementet foreslår å sette den internrettslige satsen for kildeskatt på rentebetalinger til 15 pst. De internrettslige satsene vil imidlertid begrenses av de kildeskattesatsene som er tatt inn i skatteavtaler med andre land. Den foreslåtte satsen på 15 pst. ligger i nedre sjiktet av kildeskattesatser i andre land. Departementet antar imidlertid at en sats på 15 pst. i tilstrekkelig grad vil motvirke overskuddsflytting «på marginen» gjennom å sette kunstig høye rentesatser på internlån fra lavskatteland. Det at kildeskatten er en bruttobeskatning på rentebetalinger, gjør kildeskatten til et godt virkemiddel mot å benytte Norge som gjennomstrømningsland for rentebetalinger til nærstående i lavskatteland. Kildeskatten vil også motvirke dobbelt ikke-beskatning

gjennom transaksjoner med nærstående selskap i lavskatteland, for eksempel ved bruk av hybride instrumenter.

## **4. Kildeskatt på betalinger for bruk av immaterielle rettigheter (royalty) og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler**

### **4.1 Innledning**

Med royalty siktes vanligvis til betaling for bruk eller leie av immaterielle eiendeler som opphavsrettigheter, patenter, lisenser osv. Royaltybetalinger som mottas av norske selskaper, enten fra en norsk bruker eller bruker i utlandet, skattlegges som hovedregel som virksomhetsinntekt. Norge har i dag ikke hjemmel til å ilegge kildeskatt på royalty og lignende betalinger når betalingen går til en skattyter hjemmehørende i utlandet. I skatteavtaler er det derimot ganske vanlig at hjemstat og kildestat fordeler beskatningsretten til inntekter av royalty seg imellom.

I dette kapitlet vurderer departementet behovet for å innføre kildeskatt på vederlag for utnyttelse av immaterielle rettigheter (royalty) og visse fysiske eiendeler. Det er særlig hensynet til å motvirke overskuddsflytting som begrunner et slikt tiltak. Med overskuddsflytting siktes det til disposisjoner som reduserer skattebelastningen i Norge, men i liten grad påvirker realøkonomiske forhold. Skatteutvalget pekte særlig på at selskap gjennom gjeldsrentefradraget og prising av interne transaksjoner kan flytte overskudd som opptjenes i Norge, til land med lavere skattesatser. Overskuddsflytting skjer ved at slike betalinger fra en norsk skattyter er priset for høyt, slik at det skattbare overskuddet i Norge blir lavere enn det skulle ha vært. Tilsvarende vil overskuddet bli høyere i mottakers hjemstat hvor skattesatsen er lavere. En kildeskatt på slike betalinger vil derfor redusere det skattemessige motivet for overskuddsflytting.



Kildeskatt på nærmere definerte betalinger vil også motvirke dobbelt ikke-beskatning i de tilfeller inntekten ikke blir skattlagt, eller blir skattlagt svært lavt, i mottakers hjemstat. En vil derfor også motvirke at Norge blir benyttet som gjennomstrømningsland for slike betalinger, jf. også et av de tilsvarende argumentene for kildeskatt på renter beskrevet i punkt 3.5.1.

I mange andre land begrunnes kildeskatt på royalty mv. også med at inntekten oppstår på grunn av aktivitet i kildestaten og at det derfor er rimelig at kildestaten gis en viss beskatningsrett.

I NOU 2014: 13 anbefalte Skatteutvalget at man innfører kildeskatt på royalty og visse fysiske driftsmidler.

## 4.2 Skatteutvalgets forslag

For å motvirke overskuddsflytting ut av Norge gjennom kunstig høye betalinger av royalty og visse leiebetalinger, mente Skatteutvalget at det bør innføres særlige skatteregler for slike betalinger. Utvalget mente at en kildeskatt på royalty kan være et egnet tiltak for å motvirke overskuddsflytting og hindre dobbelt ikke-beskatning av inntekter som er særlig mobile. Utvalget mente videre at det ikke er urimelig at Norge beholder noe av beskatningsretten for royalty mv. som betales til mottakere i utlandet når den underliggende eiendelen benyttes i Norge.

Likebehandlingshensyn tilsier etter utvalgets oppfatning at en kildeskatt på royalty både bør gjelde betalinger fra selskap som er hjemmehørende i Norge og utbetalinger som gjøres fra faste driftsteder i Norge. Kildeskatten bør derfor være generell og gjelde alle skattytere. Trekkplikten bør legges på betaleren av royalty, på samme måte som for kildeskatt på utbytte.

Tradisjonelt har definisjonen av royalty vært betaling for bruk av immaterielle eiendeler, men utvalget mener at også leiebetalinger for bruk av visse fysiske eiendeler bør kildebeskattes. Bakgrunnen for dette er at det etter skattemyndighetenes erfaring er tilsvarende insentiver til overskuddsflytting gjennom leiebetalinger som ved mer tradisjonell royalty, samtidig som hensynet til å unngå dobbelt ikke-beskatning og å sikre norsk beskatningsrett er like relevant for slike betalinger.

Utvalget foreslo at satsen settes til tre fjerdedeler av den foreslåtte selskapsskattesatsen. Bakgrunnen for dette er at kildeskattesatsen i utgangspunktet bør være den samme som for selskapsskattesatsen for effektivt å kunne motvirke motivet for overskuddsflytting og hindre dobbelt ikke-beskatning, men at det må tas hensyn til at kildeskattesatsen er en bruttoskatt uten fradrag for faktiske kostnader.

Utvalget peker på at det er usikkert hvor stort anvendelsesområdet vil være for kildeskatt på royalty, ettersom den kun vil omfatte betalinger til land hvor skatteavtalen åpner for kildeskatt på royaltybetalinger eller land som vi ikke har skatteavtale. Norge har ikke hatt intern hjemmel for å ilegge kildeskatt, og det har derfor heller ikke vært Norges skatteavtalepolitikk å forhandle frem avtalebestemmelser om kildeskatt. På lengre sikt kan imidlertid kildeskatten få et noe større anvendelsesområde dersom skatteavtalene reforhandles og kildeskatt på royalty ikke lenger blir avskåret. EØS-retten kan også begrense kildeskattens effektivitet. Utvalget mener likevel at en kildeskatt på royalty bør være så vidtgående som EØS-retten tillater.

Utvalget viste til at det ikke forelå opplysninger om hvor stor andel av royaltybetalingene som går til selskap hjemmehørende i land hvor en eventuell kildeskatt kan få anvendelse, men legger til grunn at det sannsynligvis er en liten andel. Provenyøkningen kan komme både som økte kildeskatteinntekter og som økt

selskapsskatt. Utvalget viser til at det er krevende å anslå provenyvirkningen av å innføre kildeskatt på royalty, ettersom dette blant annet vil avhenge av i hvilken grad skattyterne har mulighet til å tilpasse seg slik at de kan unngå kildeskatten. Utvalget mente derfor at provenyøkningen av å innføre kildeskatt på royalty kan bli begrenset på kort sikt, men at forslaget likevel er viktig for å sikre det norske skattefundamentet på lengre sikt.

### 4.3 Høringsuttalelsene til utvalgets forslag

En del høringsinstanser støttet forslaget om å innføre kildeskatt på royalty og leiebetalinger. Flere av disse pekte på at de fleste andre land har en slik skatt.

Flere høringsinstanser uttalte at de imøteser tiltak for å motvirke overskuddsflytting, men er negative til kildeskatt på royalty. Særlig pekes det på at kildeskatt vil kunne øke kostnadene for norsk næringsliv, og at forslaget vil gjøre det mindre lønnsomt og dermed mindre attraktivt å leie ut immaterielle og fysiske eiendeler til norske virksomheter.

En rekke høringsinstanser er negative til innføring av kildeskatt på royalty, eller har innvendinger mot deler av utvalgets forslag. Det vises til at overføring av eiendeler fra Norge til land med lav eller ingen beskatning etterfulgt av at disse leies tilbake til Norge, vil bli fanget opp av utflyttingsskatten. Flere høringsinstanser ber om at det legges en snever royaltydefinisjon til grunn ved utforming av kildeskatteregelen.

### 4.4 Kildeskatt på royalty mv. i noen utvalgte land

En rekke land har regler om kildeskatt på royalty til skattytere som er bosatt i utlandet. Nedenfor gis en kort omtale av reglene i noen utvalgte land. Innenfor EU gjelder rente- og royaltydirektivet. Dette direktivet er nærmere omtalt under punkt 5.

#### 4.4.1 Danmark

Royaltybetalinger fra kilder i Danmark til utenlandske mottakere ilegges 22 pst. kildeskatt (royaltyskat) som beregnes av bruttobeløpet. Som royalty regnes enhver betaling som er vederlag for bruk eller retten til å bruke patent, varemerke, mønster eller modell, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for opplysninger om industrielle, kommersielle eller vitenskapelige erfaringer (know-how). Vederlag for bruk av opphavsrettigheter omfattes ikke av den danske royaltydefinisjonen.

Unntak gjelder for royalty betalt fra et fast driftssted som en dansk person/foretak har i utlandet dersom betalingen gjelder det faste driftsstedet sin egen bruk av rettigheten.

#### 4.4.2 Sverige

Sverige har ikke alminnelig kildeskatt på royaltybetalinger til utlandet. Slike betalinger utløser i stedet begrenset skatteplikt som næringsinntekt på mottakerens hånd, dersom betalingen kommer fra næringsvirksomhet med fast driftssted i Sverige. Mottakeren skattlegges som om han hadde hatt et fast driftssted i Sverige, med 22 pst. skatt på nettobeløpet. Det gis fradragsrett etter de alminnelige skattereglene. Begrenset skatteplikt for royalty omfatter betalinger for utnyttelse av både materielle og immaterielle rettigheter, så fremt betalingen utgjør næringsinntekt for mottakeren etter svensk rett. Betalinger som etter svensk rett utgjør inntekt fra tjenester, utløser ikke slik begrenset skatteplikt.

#### 4.4.3 Finland

Finland ilegges kildeskatt på royaltybetalinger fra finske kilder til utlandet (källskatt). Satsen er 20 pst. for betalinger til utenlandske foretak og 30 pst. for betalinger til utenlandske fysiske personer, og beregnes av betalingens bruttobeløp. Royalty er

definert som vederlag for bruk eller retten til å bruke opphavsrett til et litterært, kunstnerisk eller vitenskapelig verk, rettighet knyttet til fotografi eller patent, varemerke, mønster, modell, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller for opplysninger om industrielle, kommersielle eller vitenskapelige erfaringer (know-how).

#### **4.4.4 Island**

Royaltybetalinger fra islandske kilder til utlandet ilegges kildeskatt på betalingens bruttobeløp. For foretak hjemmehørende i utlandet er satsen 22 pst., mens fysiske personer i utlandet ilegges statsskatt på 22 pst. og en kommunal skatt på 12,44–14,52 pst. Som royalty regnes vederlag for leasing, bruk og retten til å bruke løsøre og andre eiendeler og rettigheter, blant annet patenter og know-how. I tillegg omfattes gevinst ved salg av slike eiendeler.

#### **4.4.5 Nederland**

Nederland ilegger for tiden ikke kildeskatt på royaltybetalinger til utlandet. Nederland planlegger imidlertid å innføre en 20,5 pst. kildeskatt på royaltybetalinger til mottakere i lavskatteland fra 2021. Som lavskatteland regnes land som fremgår av EUs såkalte svarteliste eller som har selskapsskattesats som er lavere enn 9 pst.

#### **4.4.6 Belgia**

Royaltybetalinger fra belgiske kilder til utlandet er underlagt en 30 pst. kildeskatt på betalingens bruttobeløp. For foretak innrømmes det et standardfradrag på 15 pst. av bruttobeløpet som er ment å dekke tilknyttede kostnader. Royalty for bruk av opphavsrettigheter knyttet til litterære verk mv. ilegges kildeskatt på 15 pst. av bruttobeløpet.

#### 4.4.7 Canada

Royaltybetalinger fra kanadiske kilder til utlandet ilegges 25 pst. kildeskatt av betalingens bruttobeløp. I tillegg ilegges det kildeskatt på leiebetalinger og leasingbetalinger fra kanadiske kilder til utenlandske mottakere. Unntak gjelder for blant annet opphavsrettigheter knyttet til litterære, dramatiske, musikalske og kunstneriske verk, enkelte ordninger om kostnadsdeling knyttet til forskning og utvikling, og visse betalinger fra jernbaneselskaper.

#### 4.4.8 Storbritannia

Storbritannia ilegger 20 pst. kildeskatt på royaltybetalinger til mottaker bosatt i utlandet. Royaltybetalinger anses å ha sin kilde i Storbritannia også dersom betalingen skriver seg fra et fast driftssted i Storbritannia. Kildeskatten omfatter vederlag for bruk eller retten til å bruke intellektuelle eiendomsrettigheter, herunder litterære, kunstneriske og vitenskapelige verk, varemerker, design, modeller, planer og hemmelige formler. Unntak gjelder for opphavsrettigheter knyttet til film. Det ilegges i utgangspunktet også en tilsvarende kildeskatt på leiebetalinger for fast eiendom betalt til en mottaker i utlandet.

#### 4.4.9 Tyskland

Royaltybetalinger fra tyske kilder til foretak hjemmehørende i utlandet ilegges 15 pst. kildeskatt av betalingens bruttobeløp. Royaltybetalinger til personer bosatt i utlandet ilegges 15 pst. kildeskatt dersom rettigheten er registrert i Tyskland eller anvendes av et fast driftssted i Tyskland. Som royalty regnes vederlag for bruk eller retten til å bruke opphavsrettigheter, patenter, opplysninger om kommersielle, tekniske og vitenskapelig erfaringer, kunnskaper og ferdigheter, herunder planer, mønstre og fremstillingsmetoder mv.

Tyskland innførte med virkning fra 1. januar 2018 en fradragsbegrensningsregel for royaltybetalinger mellom nærstående, som gjelder tilfeller der royaltyinntektene er underlagt gunstig beskatning i særskilte skadelige skatteregimer i mottakerlandet.

#### 4.4.10 Frankrike

Frankrike ilegger kildeskatt på royaltybetalinger fra franske kilder til utlandet, normalt med en stats på 33,33 pst. (2018) av betalingens bruttobeløp. Dersom royalty-mottakeren befinner seg i et land på EUs liste over «non-cooperative jurisdictions» eller den såkalte svartelisten, er kildeskattesatsen 75 pst., med mindre skattyteren godtgjør at betalingen ikke er motivert av skatteunndragelseshensyn.

Kildeskatten omfatter hovedsakelig vederlag for bruk eller retten til å bruke patenter, opphavsrettigheter eller andre lignende rettigheter, «know-how», industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr eller opphavsretten til verk av litterær, kunstnerisk eller vitenskapelig karakter (herunder kinematografiske filmer).

### 4.5 Departementets vurderinger og forslag

#### 4.5.1 Behovet for kildeskatt på royaltybetalinger mv.

Det er godt dokumentert at flernasjonale konsern benytter strategier for overskuddsflytting gjennom høye royaltybetalinger mv, jf. blant annet litteraturhenvisningene i NOU 2014: 13 (*Skatteutvalget*) punkt 4.5.6. Overskuddsflytting uthuler skattegrunnlaget og undergraver skattesystemets legitimitet. Det er videre uheldig at muligheten til å flytte overskudd mellom konsernselskap ved hjelp av royaltybetalinger mv. kan gi flernasjonale selskap en konkurransefordel sammenlignet med innenlandske selskap. Departementet mener derfor at det er viktig å treffe tiltak som retter seg mot overskuddsflytting til utlandet ved hjelp av høye royaltybetalinger, i tråd med utvalgets vurderinger.

Departementet mener at en kildeskatt på royalty mv. kan være et egnet tiltak mot overskuddsflytting. Overskuddsflytting gjennom royalty mv. skjer ved at slike betalinger fra en norsk skattyter er priset for høyt, slik at det skattbare overskuddet i Norge blir lavere enn det skulle ha vært. Tilsvarende vil overskuddet bli høyere i mottakers hjemstat hvor skattesatsen ofte er lavere. En kildeskatt på royalty mv. vil derfor redusere det skattemessige motivet for overskuddsflytting fra Norge.

Royaltyinntekter skattlegges i Norge som hovedregel som virksomhets- eller kapitalinntekt, mens royaltybetalinger som betales av norsk skattyter normalt vil være fradragsberettiget. I tilfeller hvor royaltybetalingen skjer til en mottaker i utlandet som ikke skattlegges for inntekten der eller skattlegges lavt, vil det gi insentiver til å sette prisen høyt. Som Skatteutvalget påpekte, gjelder insentivene til overskuddsflytting også for leiebetalinger knyttet til fysiske eiendeler. Departementet mener dette bør vurderes i sammenheng.

Muligheten for overskuddsflytting gjennom høye royaltybetalinger er ikke begrenset til såkalte «salg/tilbakeleietransaksjoner», hvor en norskeiet eiendel overføres til et utenlandsk konsernselskap for så å leies eller lisensieres tilbake til selger. Overskuddsflytting kan like gjerne skje gjennom løpende royalty- eller leiebetalinger hvor eierskapet har oppstått i utlandet. Sistnevnte situasjoner vil ikke omfattes av utflyttingsskatt.

Som utvalget legger departementet til grunn at armlengdeprinsippet også fremover vil være det bærende prinsippet for prising av interne transaksjoner, både nasjonalt og internasjonalt. Skatteloven § 13-1 vil fortsatt danne rammen for vurdering av prising av slike transaksjoner mellom parter i interessefelleskap. Praktisering og håndheving av armlengdeprinsippet kan likevel være særlig krevende for immaterielle eiendeler og



noen typer fysiske eiendeler. For skattemyndighetene kan det være vanskelig å få tilstrekkelig informasjon til å verdsette eiendelen korrekt. Det kan også være vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter ettersom sammenlignbare immaterielle eiendeler i begrenset grad omsettes utenfor konsern. Departementet mener derfor det er behov for å innføre særskilte regler som kan redusere insentivene til å prise transaksjoner knyttet til slike eiendeler for høyt.

Kildeskatt på royalty mv. vil også hindre dobbelt ikke-beskatning i de tilfellene hvor den avtalte prisen er markedsmessig, men hvor inntekten blir skattlagt svært lavt eller ikke skattlagt på mottakers hånd.

Mange land har regler om kildeskatt på renter og royalty. I disse landene er kildeskatt på royalty i hovedsak begrunnet med at inntekten har oppstått i denne staten. Begrunnelsen er altså bredere enn å motvirke overskuddsflytting og dobbelt ikke-beskatning. Hovedbegrunnelsen er gjerne at leieinntekten har en så nær tilknytning til kildestaten og virksomheten som benytter den immaterielle eiendelen, at det kan anses rimelig at kildestaten skattlegger en andel av eierens avkastning. Når en utenlandsk eier stiller immaterielle eller fysiske eiendeler til disposisjon for en skattyter, gir eiendelen et inntektsgrunnlag for både leietaker og utleier som kan begrunne beskatningsrett for kildestaten også for leiebetalingen.

Den interne hjemmelen kan være begrenset, for eksempel av EUs rente- og royaltydirektiv eller av skatteavtale.

Manglende hjemmel til å ilegge kildeskatt på royalty sammen med et stort skatteavtalenettverk kan samtidig gjøre Norge til et attraktivt gjennomstrømmingsland for slike inntekter.

Departementet mener det er et klart behov for å innføre kildeskatt på immaterielle rettigheter (royalty), og begrunner det særlig i hensynet til å motvirke overskuddsflytting. En kildeskatt vil også motvirke at inntekter ikke kommer effektivt til beskatning ved lav, eller ingen beskatning i mottakers hjemstat.

Etter departementets vurdering er det i utgangspunktet tilsvarende behov for å innføre kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler, se nærmere i punkt 4.5.4.

Departementet vurderer derfor om forslaget til kildeskatt på immaterielle rettigheter også bør omfatte slike leiebetalinger. Departementet vil gjøre en nærmere vurdering av dette i lys av høringsinnspillene.

Den nærmere avgrensningen av kildeskatt på slike betalinger behandles nedenfor.

Det vises til forslag til ny § 10-81 i skatteloven.

#### **4.5.2 Avgrensning til betalinger mellom nærstående**

Utvalget foreslo at en regel om kildeskatt på royalty bør gjelde uavhengig av om mottakeren av royaltybetalingen er nærstående eller ikke. Departementet legger vekt på at hovedformålet med forslaget her er å motvirke overskuddsflytting, og at de samme hensyn som redegjort for i punkt 3.5.2 gjør seg gjeldende ved vurderingen av hvem som skal være subjekt for en kildeskatt på betalinger for immaterielle rettigheter mv. Departementet foreslår derfor at kildeskatt bare skal ilegges på betalinger til nærstående i utlandet. Det betyr at kildeskatten skal omfatte betalinger fra selskaper og innretninger hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 eller selskaper som nevnt i skatteloven § 10-40, til nærstående selskap eller innretning i utlandet.

Kildeskatteplikten skal videre gjelde betalinger fra selskap og innretninger som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2. Den skal også gjelde betalinger foretatt av et utenlandsk selskap eller innretning, når betalingen belastes en filial selskapet eller innretningen har i Norge etter skatteloven § 2-3. Det vises til drøftelsen av tilsvarende avgrensning ovenfor i kapittel 3.5.2.

På samme måte som for rentebetalinger må det klargjøres hvilke krav som skal stilles til forholdet mellom leietaker og eier for at de skal anses som nærstående.

Departementet viser til vurderingene i punkt 3.5.3 over, da de samme hensynene gjør seg gjeldende for royaltybetalinger.

Det vises til forslag til § 2-3 første ledd ny bokstav j. og til ny § 10-81.

#### 4.5.3 Royaltybegrepet

Royalty er vederlag for utnyttelse av immaterielle rettigheter. Begrepet er ikke definert i den norske skatteloven. Slike inntekter skattlegges for skattytere som er hjemmehørende i Norge som en del av alminnelig inntekt, enten i form av virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt. Skattytere som har begrenset skatteplikt etter § 2-3, skattlegges for slike inntekter dersom inntekten er et resultat av skattyterens virksomhet her.

Skatteloven § 5-20 første ledd bokstav c) nevner inntekter fra immaterielle rettigheter (opphavsrettigheter og patentrettigheter mv.) som kapitalinntekter. Departementet mener dette begrepet bør danne grunnlag for kildeskatt på immaterielle rettigheter (royalty). Den nye hjemmelen vil blant annet inkludere immaterielle eiendeler, herunder opphavsrettigheter, patentrettigheter og mønsterrettigheter. Det er ikke

avgjørende her om rettighetene har rettsbeskyttelse. En slik forståelse av begrepet har støtte i juridisk teori.<sup>4</sup> Andre eksempler på immaterielle rettigheter som vil være omfattet av bestemmelsen, er varemerker, lisenser, know-how og forretningshemmeligheter. Det vesentlige i denne sammenhengen er at man kan ta betalt for å stille den immaterielle rettigheten til rådighet for andre.

Grensedragningen mellom godtgjørelse for bruk av en immateriell rettighet og vederlag for tjenester kan i noen tilfeller være uklar. Hvorvidt det dreier seg om en royaltybetaling eller betaling for en tjeneste, må avgjøres i det enkelte tilfellet. Et sentralt vurderingstema er om den immaterielle eiendelen stilles til disposisjon for brukeren, eller om den immaterielle eiendelen inngår i utførelsen av en tjeneste som eieren utøver selv.

Det kan også være nødvendig å vurdere om en betaling gjelder bruk eller rett til å bruke en immateriell eiendel, eller kjøp av selve rettigheten. De alminnelige prinsippene for å avgjøre om det foreligger et kjøp, gjelder også her. Departementet foreslår at dette uttrykkes i lovteksten ved at kildeskatten skal gjelde betalinger for «bruk av eller retten til å bruke» immaterielle rettigheter.

Det vises til forslag til ny § 10-81 første ledd i skatteloven.

#### **4.5.4 Særlig om kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske driftsmidler**

Departementet mener at det er tilsvarende insentiver til overskuddsflytting gjennom leiebetalinger for fysiske eiendeler, som ved leie av immaterielle rettigheter. Særlig gjelder dette eiendeler som må anses som kapitalintensive, mobile investeringer som

---

<sup>4</sup> Lærebok i skatterett 8. utg., Frederik Zimmer (Universitetsforlaget 2018)

f.eks. skip, rigger og luftfartøy. Nasjonale og internasjonale erfaringer har også vist at leiebetalinger for fysiske eiendeler benyttes til overskuddsflytting, og det er derfor grunn til å vurdere tiltak som motvirker dette. Det er også i tråd med Skatteutvalgets anbefalinger. Samtidig er hensynet til å unngå dobbelt ikke-beskatning like aktuelt for slike inntekter.

Et eksempel er såkalt «bareboat»-leie, som er en utleieform innenfor maritim sektor der leietaker leier et tomt skip, fartøy, rigg eller lignende. Bareboat-avtalene kan variere, men leietaker må normalt selv stå for alle utgifter til drift, vedlikehold, mannskap mv. Utleieformen er også vanlig innen luftfart, og kalles da gjerne utleie på «dryleasing»-vilkår. Skatteutvalget viser spesielt til at eierskap for skip på bareboat-leie i mindre grad enn annen skipsfartsvirksomhet krever maritim know-how eller kompetanse, og derfor kan sammenlignes med en finansiell plassering.

Skattemyndighetene har erfart at det norske skattegrunnlaget belastes store kostnader knyttet til leie av fartøy, rigger, maskiner og lignende utstyr. Dette er eiendeler hvor det kan være vanskelig å finne tilstrekkelig sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter og hvor det derfor er særlig utfordrende å vurdere riktig prissetting etter skatteloven § 13-1. Dette tilsier at kildeskatt hjemmelen også bør omfatte leiebetalinger for denne type eiendeler. Departementet mener i utgangspunktet at forslaget til kildeskatt på immaterielle eiendeler også bør omfatte leiebetalinger for eiendeler hvor det er særlig stor risiko for overskuddsflytting. Innspill fra Skatteetaten går ut på at dette særlig gjelder for skip, fartøy, rigger, fly og helikopter, og dette er lagt til grunn i det foreløpige utkastet til lovtekst.

Departementet vil gjøre en nærmere vurdering i lys av høringsinnspillene før det konkluderes endelig, herunder mht. omfanget av en eventuell slik kildeskatt og hvilke typer leiebetalinger som eventuelt bør omfattes.

Rederiskatteordningen ble i 2018 notifisert overfor ESA og godkjent for ti nye år. Denne særskilte beskatningsordningen omfatter aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som oppfyller visse vilkår, jf. skatteloven §§ 8-10 flg. Selskap innenfor ordningen kan eie skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter, entreprenørskip eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet og vindmøllefartøyer. Inntekter fra bareboatutleie av fartøy kan være en del av rederiskatteordningen.

Etter departementets vurdering bør leiebetalinger for lovlige eiendeler etter § 8-11 første ledd a), b) og i), som skattlegges innenfor rederiskatteordningen, unntas fra en eventuell kildeskatt på leiebetalinger. Utenlandske eiere av slike eiendeler vil derfor uansett ikke bli skattepliktige etter en eventuell regel om kildeskatt på visse fysiske driftsmidler. Leiebetalinger for tilsvarende eiendeler som ikke beskattes innenfor rederiskatteordningen, mener departementet imidlertid i utgangspunktet at bør ilegges kildeskatt.

Ved leasing av fartøyer mv. vil en del av leiebetalingene kunne anses som renter, jf. punkt 3.5.4 ovenfor, og derfor i utgangspunktet omfattes av kildeskatten på rentebetalinger. Det vil også gjelde for selskaper som skattlegges innenfor den særlige rederiskatteordningen. For selskaper som skattlegges i rederiskatteordningen, gis det imidlertid kun fradrag for en del av faktiske rentekostnader tilsvarende forholdet mellom selskapets finanskapital og total kapital. Rentebetalinger ved finansiell leasing er knyttet til rederiselskapets realkapital, og bør ikke medføre kildeskatt for mottakeren. Departementet foreslår derfor å unnta slike betalinger fra kildeskatt på renter.

For personer, selskap eller innretninger som er omfattet av den særskilte regelen i skatteloven § 2-34, vil inntekter uansett ikke ilegges kildeskatt. Denne type inntekt må anses som unntatt etter § 2-34 i skatteloven.

Det vises til forslag til § 10-80 og ny § 10-81 første og tredje ledd i skatteloven. Utkastet til lovforslag viser også hvordan en eventuell kildeskatt på leiebetalinger for fysiske driftsmidler kan utformes.

#### 4.5.4.1 Særlig om begrenset skatteplikt for leieinntekter fra løsøre

Skatteloven § 2-3 første ledd etablerer skatteplikt for personer, selskaper eller innretninger som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge for nærmere angitte inntektstyper, såkalt begrenset skatteplikt. Bestemmelsene i skatteloven § 2-3 er begrunnet i at visse inntekter og formue har en så sterk tilknytning til Norge at de bør kunne skattlegges i Norge uansett om de eies av inn- eller utlendinger.

Inntekt av fast eiendom og løsøre som befinner seg i Norge og som eies av en person, selskap eller innretning hjemmehørende eller bosatt i utlandet, er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav a. Bestemmelsen har selvstendig betydning for inntekt av fast eiendom og løsøre som ikke inngår i virksomhet jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Som skattepliktig inntekt anses også gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd. Bestemmelsen innebærer at skattyter må ha tilstrekkelig juridiske eller faktiske rettigheter knyttet til gjenstanden mens den befinner seg i Norge for at inntekten skal utløse skatteplikt for den utenlandske eieren.

Leiebetalinger som en utenlandsk eier mottar på grunnlag av å stille fysiske eiendeler til disposisjon for en skattyter i Norge, vil kunne utløse kildeskatteplikt for den utenlandske eieren på grunnlag av en eventuell regel om kildeskatt på visse fysiske driftsmidler. Eieren vil også kunne bli skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a om begrenset skatteplikt for inntekter fra løsøre i Norge. En eventuell regel om kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler må derfor fastslå at dersom

den utenlandske eieren av en løsåregjenstand er begrenset skattepliktig for inntektene av løsåregjenstanden etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a, skal ikke leiebetalinger samtidig ilegges kildeskatt.

#### 4.5.5 Avgrensning til lavskatteland

Utvalget foreslo en generell hjemmel som innebærer at kildeskatt ilegges royaltybetalinger til alle mottakere i utlandet. Et relevant spørsmål er likevel om kildeskatt på royalty mv., på samme måte som for renter, bør begrenses til betalinger til mottaker hjemmehørende i lavskatteland. En viktig forskjell fra rentetilfellene er at skattelovgivningen ikke har en tilsvarende regel om fradragbegrensning for royaltybetalinger mv. Overskuddsflytting motvirkes i dag hovedsakelig ved at betalingen skal fastsettes etter armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Departementet mener derfor det er behov for en mer vidtrekkende regel for royaltybetalinger mv. til utlandet.

Departementet legger vekt på at en lavskatteland-begrensning ikke vil hindre overskuddsflytting til land som ikke er definert som lavskatteland. Departementet viser til at formålet med rentebegrensningsregelen er å motvirke overskuddsflytting og man har ikke funnet grunn til å avgrense denne til betalinger til lavskatteland.

Departementet foreslår derfor at kildeskatt på royalty (mv.) ikke skal være begrenset til betalinger som gjøres av skattyter til en mottaker i lavskatteland. Departementet legger vekt på at det ikke gjelder en generell regel om fradragbegrensning for royalty, slik som for renter. Departementet viser også til punkt 4.5.1 for en nærmere begrunnelse for å innføre kildeskatt på slike betalinger.

#### 4.5.6 Når skal Norge anses som kildestat?



Ved utformingen av regelverket er det behov for å avklare i hvilke tilfeller Norge skal anses som kildestat og dermed ha rett til å ilegge mottakeren av betalingen kildeskatt. For å beskytte det norske skattegrunnlaget er det viktig at en kildeskatt for royalty omfatter betalinger fra foretak hjemmehørende i Norge. At selskapet eller innretningen er hjemmehørende i Norge, vil derfor gi grunnlag for å ilegge kildeskatt. Det innebærer også at betalinger som gjøres fra filialer som selskapet eller innretningen har i utlandet, vil anses å ha sin kilde i Norge.

Departementet mener regelen også bør omfatte betalinger fra utenlandske selskapers filialer i Norge. Slike betalinger vil som hovedregel være fradragsberettiget ved beskatningen i Norge av filialen. Dersom det legges opp til at Norge bare skal anses som kildestat i de tilfellene hvor betaleren er skattemessig bosatt eller hjemmehørende her, vil dette kunne legge til rette for overskuddsflytting fra Norge til utlandet gjennom filialetableringer. Også hensynet til likebehandling tilsier at kildeskatt på royalty også bør gjelde betalinger som gjøres fra filialer i Norge.

En slik løsning finnes også i artikkel 12 i FNs modellavtale, som regulerer statenes rett til å skattlegge royalty. Dersom betaleren har et fast driftssted eller en fast base som betalingsforpliktelsen og royaltybetalingen knytter seg til, og royaltybetalingen belastes det faste driftsstedet/basen, så skal den staten hvor det faste driftsstedet/basen ligger anses som kildestat. Departementet mener på dette grunnlag at royaltybetalinger som skal belastes en filial som en utenlandsk skattyter har i Norge, bør være omfattet av kildeskatten.

Det vises til forslag til ny § 10-81 første ledd i skatteloven.

#### 4.5.7 Når oppstår skatteplikten for mottakeren?

Alle royaltymottakere som ikke er hjemmehørende i Norge, vil i utgangspunktet være kildeskattepliktige i henhold til departementets forslag. Forslaget innebærer at også betalinger fra et norsk foretak som gjøres til filialer i Norge av et hovedselskap hjemmehørende i utlandet, blir kildeskattepliktige.

Det bør imidlertid gjøres unntak for betalinger for bruk av eiendeler som eies av et foretak hjemmehørende i utlandet og som er knyttet til en filial foretaket har i Norge. Dersom en utenlandsk mottaker av royalty fra kilder i Norge utøver virksomhet gjennom en filial i Norge, beskattes royaltyinntekten hos filialen etter skattelovens regler for begrenset skatteplikt. I slike tilfeller oppstår det ikke noen overskuddsflytting, ettersom royaltyen beskattes her som virksomhetsinntekt. Det bør derfor ikke ilegges kildeskatt i dette tilfellet. Et slikt unntak er i samsvar med både OECD- og FN-modellens bestemmelser om beskatning av royalty, jf. modellavtalenes artikkel 12.

Det vises til forslag til ny § 10-81 tredje ledd i skatteloven.

#### 4.5.8 Terskel

Departementet viser til omtale under punkt 3.5.8 og foreslår på samme måte at det ikke innføres noen terskel før skatteplikten inntreffer for betalinger knyttet til utnyttelse av immaterielle rettigheter (og eventuelt visse fysiske eiendeler).

#### 4.5.9 Kildeskattesatsen

Det vises til omtale under punkt 3.5.9. Departementet foreslår på samme måte å sette den internrettslige satsen for kildeskatt på vederlag for retten til utnyttelse av immaterielle rettigheter (og eventuelt visse fysiske eiendeler) til 15 pst.

I tilfeller hvor det foreligger skatteavtale og royaltybestemmelsen bygger på OECDs modellavtale, vil kildebeskatning av royaltybetalinger være frafalt i samsvar med anbefalingen i modellavtalen. De fleste land har regler både i internretten og i skatteavtaler som gir fradrag i innenlandsk skatt for kildeskatt betalt i utlandet (kreditmetoden) eller at inntekten unntas fra beskatning i hjemstaten (unntaksmetoden). I disse tilfellene vil kildeskattereglene først og fremst føre til en fordeling av beskatningsgrunnlaget mellom de aktuelle landene.

#### 4.5.10 Vurdering av fradragsbegrensning

Skatteutvalget vurderte i sin utredning om det bør innføres regler som sjablongmessig begrenser fradraget for royalty i det norske skattegrunnlaget. Etter utvalgets syn ville det være krevende å målrette slike fradragsbegrensningsregler mot grensekryssende royaltybetalinger. Utvalget konkluderte derfor med at det ikke er en god løsning å innføre en generell, sjablongmessig fradragsbegrensning i skattegrunnlaget for royaltybetalinger.

Departementet deler utvalgets oppfatning av at dette vil være krevende og vil ikke foreslå å innføre en slik fradragsbegrensningsregel for royalty. Departementet mener likevel at det kan være grunn til å vurdere behovet for å innføre regler som begrenser fradragsretten for særskilte betalinger, for eksempel bareboat-leie for fartøy og rigger, i det norske skattegrunnlaget. Etter departementets oppfatning kreves det mer utredning før en kan ta stilling til om en slik særlig fradragsbegrensning bør innføres.

Departementet vil vurdere spørsmålet nærmere og eventuelt komme tilbake med forslag til en slik regel på et senere tidspunkt.

## 5. Tilpasning til EØS-retten

### 5.1 Innledning

Selv om EØS-avtalen ikke omfatter en plikt til harmonisering av skattereglene med andre EØS-stater, må de norske skattereglene være i tråd med EØS-avtalens generelle regler om ikke-diskriminering, de fire friheter og statsstøtte. EØS-avtalen setter på dette grunnlag rammer for skattelovgivningen i Norge når det gjelder beskatningen av grenseoverskridende virksomhet og inntekter. EØS-retten legger dermed også begrensninger på hvordan en kildeskatt på renter og royalty mv. kan utformes for betalinger til en mottaker hjemmehørende i et EØS-land.

Skatteutvalget uttalte at kildeskatt på renter og royalty kan ha en usikker side mot EØS-avtalen. Usikkerheten er begrunnet i at kildeskatt er en skatt som ilegges mottaker i en annen stat på bruttobeløpet, mens renteinntekter som går til en långiver hjemmehørende i Norge, skattlegges for et nettobeløp, dvs. etter fradrag for eventuelle kostnader forbundet med renteinntekten. Utvalget mente derfor at hjemmelen til å ilegge kildeskatt overfor långivere hjemmehørende i EØS-stater måtte utformes slik at regelen ligger innenfor rammene av EØS-avtalens ikke-diskrimineringsprinsipp, men at regelen likevel går så langt som anses tillatt etter avtalen.

Innenfor EU gjelder rente- og royaltydirektivet. Dette direktivet har som formål å motvirke dobbeltbeskatning av konserninterne rente- og royaltybetalinger innenfor EU, og fritar mottaker fra kildeskatt dersom nærmere vilkår er oppfylt. Direktivet fremmer harmonisering av reglene medlemsstatene imellom. Det primære formålet med

direktivet er ikke å motvirke diskriminering, selv om dette kan være en bieffekt innenfor direktivets virkeområde. Fritaket for kildeskatt gjelder som hovedregel dersom en betaling går til bestemte typer selskap, og der mottakerselskapet har en eierandel på minst 25 pst. i selskapet som foretar betalingen. I 2011 foreslo Europakommisjonen endringer i direktivet, blant annet å senke eierskapsterskelen til 10 pst., og at det kun skal gis fritak dersom inntekten faktisk skattlegges hos mottaker. Disse endringene er fortsatt ikke vedtatt.

Utvalget skisserte flere alternativer ved vurderingen av hvilke EØS-tilpasninger som eventuelt bør gjøres ved innføring av kildeskatt:

- Kildebeskatning bare dersom det mottakende selskapet ikke er reelt etablert i annen EØS-stat.
- Kildebeskatning også på betalinger til selskap innenfor EØS-området, men med mulighet for fradrag for kostnader (nettobeskatning). Alternativt at bruttobeløpet ilegges en lavere kildeskattesats når betalingen går til mottaker innenfor EØS-området.
- Fritak for kildebeskatning for betalinger til selskap hjemmehørende innenfor EØS i samsvar med någjeldende betingelser i rente- og royaltidirektivet.
- Fritak for kildebeskatning for betalinger til selskap hjemmehørende innenfor EØS i samsvar med rente- og royaltidirektivet etter de foreslåtte endringene i direktivet.

Portugal forela EU-domstolen spørsmål om brutto kildeskatt på renter i nasjonal skattelovgivning kan utgjøre en ulovlig restriksjon etter EU-retten. De portugisiske reglene innebærer at renter som betales til ikke-hjemmehørende finansinstitusjoner blir ilagt brutto kildeskatt, mens renter som opptjenes av hjemmehørende finansinstitusjoner underlegges (netto) inntektsbeskatning. Spørsmålet for domstolen var om dette er forenlig med reglene om fri utveksling av tjenester (*Brisal — Auto Estradas do Litoral SA KBC Finance Ireland v. Fazenda Pública* (sak C-18/15), *Brisal*).

Domstolen kom til at bestemmelsen om fri bevegelighet av tjenester i utgangspunktet ikke er til hinder for nasjonal lovgivning som innebærer brutto kildeskatt på rentebetalinger til en långiver i utlandet mens tilsvarende betalinger til en långiver i hjemstaten ikke er gjenstand for bruttobeskatning. Dette gjelder under forutsetning av at illeggelse av brutto kildeskatt på betalinger til långivere i utlandet er begrunnet i tvingende allmenne hensyn og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå målsettingen med kildeskatteregelen.

I den aktuelle saken kom domstolen til at regelen om bruttobeskatning ikke kunne rettferdiggjøres i et tvingende allment hensyn, og at den derfor innebar en ulovlig restriksjon. Selv om brutto kildeskatter som beskatningsmetode kan være tillatt, kan man altså ikke ha en generell regel som avskjærer nettobeskatning (fradragrett) bare for ikke-bosatte. EU-retten er derfor til hinder for nasjonal lovgivning som bestemmer at utenlandske – i motsetning til innenlands hjemmehørende – finansinstitusjoner på generelt grunnlag er skattepliktig av renteinntekter opptjent i den aktuelle medlemsstaten, uten å bli gitt muligheten til fradrag for utgifter direkte knyttet til virksomheten. I vurderingen av de prejudisielle spørsmålene slo domstolen blant annet fast at en ugunstig skattemessig behandling (bruttobeskatning) som innebærer en restriksjon på retten til fri utveksling av tjenester, ikke kan rettferdiggjøres av at ikke-hjemmehørende finansinstitusjoner pålegges en lavere skattesats enn hjemmehørende finansinstitusjoner.

I avgjørelsen er domstolen tydelig på at den ikke har etablert noe skille mellom ulike typer tjenesteytelser. Departementet antar derfor at dommen vil ha tilsvarende betydning for kildebeskatning av royaltymbetalinger.

## 5.2 Alternativ nettobeskatningsmetode

Departementet har vurdert de ulike alternative forslagene fra Skatteutvalget for å tilpasse kildeskatt på renter og royalty mv. til EØS-retten. Departementet deler utvalgets syn om at kildeskatteordningen bør gå så langt som EØS-avtalen tillater.

For å sikre at reglene er i samsvar med EØS-retten mener departementet at en alternativ nettobeskatning for betalinger til mottakere innen EØS vil være den mest hensiktsmessige modellen. Dette innebærer at mottakere av rente- og royaltybetalinger (mv.) som er hjemmehørende, reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS, kan velge mellom ileggelse av brutto kildeskatt på betalingen eller beskatning i samsvar med de alminnelige reglene for fastsetting av skatt på virksomhets- eller kapitalinntekter.

Dersom mottakeren av rente- eller royaltybetalinger (mv.) innenfor EØS velger å benytte seg av den alternative nettobeskatningsmetoden, må det tas stilling til hvilke kostnader som kan fradras i skattegrunnlaget. Kun de kostnadene som knytter seg til det aktuelle leie- eller låneforholdet skal i tilfelle kunne fradras. For å skattlegges under nettometoden forutsettes det at skattyteren leverer skattemelding i tråd med hovedregelen om skattemeldingsplikt i skatteforvaltningsloven. Fritaket for skattemeldingsplikt i skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd a. er derfor utformet slik at det ikke omfatter tilfeller hvor skattyter krever fradrag for kostnader etter §§ 10-80 tredje ledd og 10-81 tredje ledd. Det vises til nærmere omtale i punkt 8.9.

Grunnlaget for beskatningen ved bruk av den alternative nettobeskatningen vil være betalingsbeløpet med fradrag for relevante kostnader som omfattes av reglene om fradrag i skatteloven kapittel 6. For lisenser i immaterielle rettigheter vil dette for eksempel innebære at det gis fradrag for kostnader knyttet til lisensieringen av den

immaterielle eiendelen som benyttes i Norge. Kostnader i forbindelse med utviklingen av lisensproduktet vil derimot ikke være omfattet fordi dette er kostnader knyttet til eierskapet.

Nettobeskatning vil bare være et alternativ dersom det mottakende selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat. Formålet er å hindre at selskapene kan oppnå fordelene ved å unngå kildeskatt ved en rent formell etablering innenfor EØS. Dette innebærer eksempelvis at skatteavtaleregler om bosted eller fast driftssted eller de internrettslige reglene for etablering av skatteplikt ikke alltid vil være bestemmende for hvorvidt nettobeskatning er aktuelt.

Departementet legger i forslaget opp til at skattytere som kvalifiserer for nettobeskatning, vil ha valgfrihet til å bli skattlagt under denne metoden eller ilegges kildeskatt, men at valget må gjelde for hele skattleggingsperioden.

Det vises til forslag til ny § 6-73 i skatteloven.

## **6. Forholdet til NOKUS-reglene**

Kildeskatt på rentebetalinger og på vederlag for utnyttelse av immaterielle rettigheter mv., kan til dels overlappe med beskatning etter de såkalte NOKUS-reglene. NOKUS-reglene er hjemlet i skatteloven §§ 10-60 flg. Etter disse reglene kan norske eiere bli skattlagt løpende for sin forholdsmessige andel av inntekt i et norsk-kontrollert selskap mv. hjemmehørende i et lavskatteland. NOKUS-reglene er bredt begrunnet, men skal blant annet motvirke skattemotiverte etableringer i lavskatteland.



Ileggelse av kildeskatt på betalinger til et NOKUS skaper noen særlige utfordringer. Norske eiere i et slikt selskap vil i praksis bli skattlagt for slike inntekter ved den løpende NOKUS-beskatningen. Disse eierne vil i utgangspunktet ikke ha incentiver til å prise transaksjonen lavt. Det er et behov for å skjerme norske eiere fra dobbeltbeskatning, når betalingen både ilegges kildeskatt og er gjenstand for NOKUS-beskatning. Et alternativ kan være å gi norsk skattyter fradrag i fastsatt NOKUS-skatt for en forholdsmessig andel av betalt kildeskatt (ev. fradrag i NOKUS-inntekt for en forholdsmessig andel av betalingen). Departementet vil utrede nærmere en løsning lik den som finnes i skatteloven § 16-20 2. ledd.

## **7. Unngåelse av dobbeltbeskatning**

I Norge følger kreditreglene av skatteloven §§ 16-20 flg. Kreditmetoden er den fremgangsmåten Norge benytter som hovedmetode for å hindre internasjonal juridisk dobbeltbeskatning. Juridisk dobbeltbeskatning inntreffer når en og samme inntekt beskattes hos samme skattesubjekt og med likeartede skatter i flere enn én stat. I noen tilfeller motvirker kreditregelen også økonomisk dobbeltbeskatning ved at det på bestemte vilkår også gis fradrag for skatt betalt av datterselskaper og datterdatterselskaper i utlandet.

Kreditreglene henger nært sammen med at Norge skattlegger bosatte personer og hjemmehørende selskaper for deres globale inntekt og formue uansett hvor i verden den er opptjent (globalinntektsprinsippet). Kreditreglene innebærer at skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge kan kreve fradrag (ordinær kredit) i norsk skatt for skatt som er ilagt og betalt i utlandet av inntekt eller formue som har kilde i utlandet. I tilfeller hvor det foreligger skatteavtale vil kreditfradraget være begrenset til det Norge etter skatteavtalen er forpliktet til å gi fradrag for.

Fordeling av rett til å beskatte grenseoverskridende inntekter og formue mellom land kan reguleres gjennom skatteavtaler. Skatteavtalene forhandles og inngås i hovedsak bilateralt og baserer seg i stor grad på modellavtalene medlemslandene har blitt enige om i OECD og FN. Prinsippene bak internasjonal skattlegging av selskapsoverskudd går ut på at overskuddet skal skattlegges i det landet hvor verdiskapningen skjer, altså der produksjonen skjer eller merverdien skapes. I praksis vil terskelen for beskatning av utenlandske selskapers aktive virksomhet ligge noe høyere hvor det foreligger skatteavtale sammenlignet med internretten, på grunn av skatteavtalenes regler om fast driftssted mv. Når inntekter av mer passiv karakter (utbytte, renter og royalty) kan skattlegges av kildestaten etter skatteavtale, vil det normalt ikke være terskler for kildebeskatning. Bestemmelsene om skatt på utbytte kan imidlertid sette krav om eierandel og eierperiode for at utbytteutdelingen skal kvalifisere for nedsatt kildeskattesats. Kildeskattesatsen vil imidlertid normalt være redusert sammenlignet med internrettslig sats.

I skatteavtaler mellom Norge og andre land som gir adgang til å ilegge kildeskatt på renter og royalty, vil eventuell dobbeltbeskatning av slike inntekter avhjelpes ved at avtalen gir rett til fradrag i innenlandsk skatt (kredit) for skatt betalt i utlandet på motsvarende inntekter. Kildeskatten skal i utgangspunktet ikke gi noen økt samlet skattebyrde for låntaker. Kildeskatten innebærer i stedet en fordeling av beskatningsretten mellom landene hvor låntaker (kildestat) og långiver (hjemstat) er hjemmehørende.

Bestemmelser som åpner for kildeskatt på renter finnes både i OECDs og FNs modellavtaler for skatteavtaler, jf. art. 11. FNs modellavtale åpner i tillegg for kildeskatt på royalty og leieinntekter for fysiske eiendeler i art. 12. Norge har i en rekke avtaler akseptert at kildestaten i en viss utstrekning gis beskatningsrett til renter og i noen

tilfeller royalty. Skatteavtalene som Norge har inngått med sentrale hjemland for långivere til norske selskap eller viktige eierland for eiendeler som benyttes i norsk virksomhet, gir imidlertid i liten grad adgang til å ilegge kildeskatt på renter eller royalty. En norsk internrettslig hjemmel for kildeskatt vil derfor på kort sikt ikke kunne benyttes overfor selskaper eller innretninger hjemmehørende i disse landene. Innføring av en intern hjemmel for kildeskatt vil derfor bare ha betydning overfor hjemmehørende i land som Norge ikke har inngått skatteavtale med, eller dersom man ved reforhandling av eksisterende skatteavtaler tar inn bestemmelser om kildeskatt.

Departementet viser til oversikten i Skatteutvalgets utredning over kildeskattesatsene for renter og royalty i de skatteavtalene Norge har inngått med andre land.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, appendiks 7.1 s. 206.

## 8. Fastsetting og betaling av skatten

### 8.1 Innledning

Det er behov for regler i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven om fastsetting og betaling av kildeskatt på renter og royalty. Departementet foreslår at skatten skal fastsettes av den som betaler renter eller royalty (mv.), ved gjennomføring av skattetrekk i utbetalingen. Det er også behov for regler for de tilfellene hvor den skattepliktige velger den alternative nettobeskatningsmetoden.

### 8.2 Fastsetting og betaling av skatten

Den praktisk viktigste fastsettingsmåten for skatt på formue og inntekt er at den skattepliktige selv fastsetter grunnlaget for beregning av skatten ved levering av skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd. Skatten beregnes deretter av skattemyndighetene, jf. § 9-2 tredje ledd. Denne fastsettingsmåten kalles gjerne egenfastsetting. Reglene om egenfastsetting gjelder for de aller fleste skattepliktige, herunder også personer bosatt i utlandet som betaler kildeskatt på pensjon fra Norge.

En annen fastsettingsmåte, som gjerne kalles fastsetting ved trekk, følger av §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd. Ved fastsetting ved trekk fastsettes skatten av det subjektet som har plikt til å foreta skattetrekk til dekning av den skattepliktiges skatt. Som regel er dette det samme subjektet som betaler ut ytelsen til den skattepliktige. Kildeskatt på utbytte, artistskatt, kildeskatt for utenlandske arbeidstakere og skatt som betales ved lønnstrekk på Svalbard, fastsettes etter denne fremgangsmåten.

Departementet antar at de skattepliktige mottakerne av rente eller royalty (mv.) i mange tilfeller vil ha liten eller ingen tilknytning til Norge, bortsett fra at de mottar den skattepliktige ytelsen. For disse skattepliktige vil det være uforholdsmessig krevende å

sette seg inn i det norske skatteforvaltningsregelverket. Det er da ikke hensiktsmessig å pålegge dem å levere skattemelding. For skattemyndighetene vil det være krevende å håndheve skattemeldingsplikten overfor de skattepliktige. Departementet foreslår derfor at det er reglene om fastsetting ved trekk som skal gjelde for kildeskatt på renter og royalty (mv.)

Departementet foreslår nærmere bestemt at det skal gis regler om betalerens plikt til å fastsette skatten ved trekk i skatteforvaltningsloven §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd. I § 8-2 første ledd bokstav a) tas inn en bestemmelse om at plikten til å levere skattemelding ikke gjelder for skattepliktige som bare mottar rente eller royalty (og visse fysiske eiendeler) som skattlegges etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81.

Fastsettingen ved trekk skal skje ved at betaleren holder det skattepliktige beløpet tilbake ved utbetalingen (foretar skattetrekk). Betaleren plikter deretter å sende melding til skattemyndighetene og innbetale trekket. Departementet foreslår at plikten til å foreta skattetrekk skal ha hjemmel i skattebetalingsloven ny § 5-4b, mens meldeplikten skal fremgå av skatteforvaltningsloven § 8-8 nytt fjerde ledd. Plikten til å betale inn skatten foreslås nærmere regulert i skattebetalingsloven ny § 10-14.

Btalerens plikt til å foreta skattetrekk ligner på den forskuddstrekkplikten som arbeidsgiver har ved utbetaling av lønn til arbeidstakere. Departementet presiserer likevel at det ikke er tale om et ordinært forskuddstrekk i skattebetalingslovens forstand, men et trekk som innebærer at skatten er fastsatt idet meldingen om trekket er levert til skattemyndighetene. Det beløpet den trekkpliktige betaleren opplyser om i meldingen til skattemyndighetene, utgjør den endelig fastsatte skatten for den skattepliktige.

De foreslåtte reglene innebærer at kildeskatt på renter og royalty (mv.) fastsettes fortløpende ved hver enkelt betaling. Det skal dermed ikke gjennomføres noen årlig fastsetting som omfatter alle betalingene til den skattepliktige i løpet av året. Den trekkpliktige må sende en melding til skattemyndighetene for hver enkelt fastsetting.

Departementet antar at det er klart mest praktisk at renter og royalty (mv.) betales i form av penger. Dersom det forekommer at kravet gjøres opp med annet enn penger og det ikke samtidig foretas kontantbetaling det kan foretas trekk i, må betaleren påse at mottakeren overfører et beløp som er tilstrekkelig til dekning av trekket før rentene/royaltyen blir utbetalt.

Skattebetalingsloven har to alternative regelsett for oppbevaring og betaling av trekkmidler. Lovens hovedregel, som blant annet gjelder for forskuddstrekk i lønnsutbetalinger mv., er at skattetrekket skal oppbevares på skattetrekkskonto og betales inn i tomånedlige terminer, jf. §§ 5-12 og 10-10. Forskuddstrekk til dekning av kildeskatt på pensjoner og skattetrekk ved kildeskatt for utenlandske arbeidstakere omfattes av disse reglene. Reglene gjelder også for lønnstrekk til Svalbard, jf. § 5-11.

For kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer og artistskatt gjelder det et annet regelsett. Slike trekk skal betales senest syv dager eller en måned etter at trekket er foretatt, jf. skattebetalingsloven §§ 10-12 og 10-13, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-8-2 og § 8-8-3. Siden den trekkpliktige i de fleste av disse tilfellene bare skal oppbevare trekkmidlene i en kort periode, er det ikke noe krav om at midlene oppbevares på skattetrekkskonto.

Vurderingen av hvilket regelsett som skal gjelde for kildeskatt på renter og royalty (mv.), beror på flere forhold. På den ene siden må det tas hensyn til i hvilken grad

alternativene gir sikkerhet for trekkmidlene. På den andre siden bør det legges vekt på hvilke administrative kostnader alternativene medfører for de trekkpliktige.

Departementet har etter en foreløpig vurdering kommet til at kildeskatt på renter bør reguleres på samme måte som kildeskatt på utbytte og artistskatt. Departementet foreslår derfor at det skal gjelde en syvdagersfrist for å levere melding om trekket og betale inn skatten. Det skal ikke være noe krav om at trekkmidlene oppbevares på skattetrekkkonto. Fristen for å levere melding bør fremgå av en ny bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften § 8-8-4. Departementet foreslår en bestemmelse om forfall i skattebetalingsloven § 10-14 som viser til forskriftsbestemmelsen.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven §§ 8-2 første ledd, 9-1 tredje ledd, § 9-2 annet ledd og nye bestemmelser i skatteforvaltningsloven § 8-8 fjerde ledd og skattebetalingsloven §§ 5-4b og 10-14. Departementet viser også til forslag til ny bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften § 8-8-4.

### 8.3 Nærmere om trekkpliktens omfang

Departementet foreslår en bestemmelse i skattebetalingsloven § 5-4b om at skattetrekket skal utgjøre den skatten som skal ilegges på betalingen. I høringsnotatet her foreslår departementet at skattesatsen skal være 15 prosent. Skattesatsen kan være redusert i medhold av skatteavtale, og ved betalinger til andre enn nærstående er det ikke skatteplikt.

For at trekket skal bli riktig, må den trekkpliktige anvende de materielle skattereglene på korrekt måte hver gang renter eller royalty (mv.) betales. Den trekkpliktige må ta stilling til om det er tale om en ytelse som skal skattlegges etter reglene for kildeskatt på renter eller royalty (mv.), og hvilken skattesats som er riktig. Dersom den

trekkpliktige ikke kjenner den endelige mottakers skattemessige status, skal det trekkes 15 pst. kildeskatt.

Den trekkpliktige kan bli ansvarlig for manglende skattetrekk, jf. punkt 8.6. Det kan derfor reises spørsmål ved om det bør gis regler om når betaleren kan foreta lavere trekk enn 15 pst. uten å risikere ansvar dersom det viser seg at trekket er for lavt. Departementet har vurdert om det bør innføres en ordning der skattepliktige mottakere av renter eller royalty (mv.) må ta kontakt med Skatteetaten for å få utskrevet et skattekort eller annen dokumentasjon som viser hvilket trekk som er riktig. Den skattepliktige må i dette tilfellet levere dokumentasjonen til den trekkpliktige før trekket foretas. Dersom den trekkpliktige ikke har mottatt den nødvendige dokumentasjonen, må den trekkpliktige foreta trekk med full sats.

Departementet har etter en foreløpig vurdering kommet til at det ikke bør gis slike dokumentasjonsregler. Ved vurderingen har departementet lagt vekt på at en slik ordning vil bli administrativt byrdefull både for de skattepliktige og for Skatteetaten. Departementet antar som nevnt at de skattepliktige normalt har liten eller ingen tilknytning til Norge utenom at de mottar rente- og royaltybetalingene (mv.). Det vil da være uforholdsmessig krevende å pålegge dem å skaffe til veie den nødvendige dokumentasjonen. Skatteetaten vil på sin side få kostnader ved å behandle søknadene om skattekort. De skattepliktige og Skatteetaten vil også få administrative kostnader i forbindelse med saker om refusjon i de tilfellene den trekkpliktige har foretatt fullt trekk fordi mottakeren ikke har levert skattekort. Departementet har videre lagt vekt på at kildeskatten bare ilegges betalinger til nærstående parter. Departementet antar at betaleren i slike tilfeller selv besitter eller kan skaffe til veie de opplysningene som er nødvendige for å ta stilling til om betalingen er skattepliktig og hvilken skattesats som er den korrekte.



## 8.4 Adgang for den trekkpliktige til å endre fastsettingen

Hensynet til at skattefastsetninger skal være korrekte tilsier at den trekkpliktige betaleren bør kunne korrigere feil i skattefastsetninger som betaleren selv har foretatt. Departementet foreslår at reglene i skatteforvaltningsloven § 9-4 om trekkpliktiges adgang til å endre fastsettingen, skal gjelde i saker om kildeskatt på renter og royalty. Reglene fastsetter at endringen må gjennomføres ved å sende inn en endringsmelding innen tre år etter fristen for å levere den ordinære meldingen om trekk. Endringsadgangen gjelder ikke dersom skattemyndighetene allerede har fattet vedtak i saken eller varslet om at fastsettingen er under kontroll. Departementet viser til forslag til endring i § 9-4 første ledd annet punktum.

## 8.5 Refusjon av for mye fastsatt skatt

Skattetrekket som betaleren har gjennomført, er ikke et vedtak i skatteforvaltningslovens forstand ettersom skattemyndighetene ikke har fattet noen avgjørelse i saken. De alminnelige klagereglene i lovens kapittel 13 kommer derfor ikke til anvendelse dersom den skattepliktige mottakeren mener det er trukket og fastsatt for mye skatt. Den skattepliktige bør i stedet kunne søke om refusjon av for mye betalt skatt etter reglene i skatteforvaltningsloven § 9-6. Fristen for å søke om refusjon skal være tre år på samme måte som i de nye reglene om beskatning av utenlandske arbeidstakere med begrenset skatteplikt til Norge. Et vedtak som helt eller delvis innebærer at søknaden om refusjon ikke tas til følge, kan påklages etter reglene i kapittel 13.

## 8.6 Den trekkpliktiges ansvar for uriktig skattetrekk

Det er behov for å regulere hvilket ansvar betaleren skal ha dersom skattetrekket ikke gjennomføres på riktig måte. Etter skattebetalingsloven § 16-21 kan et utbytteutdelende selskap holdes ansvarlig for skatten dersom trekk i utbytte til utenlandske aksjonærer ikke er foretatt eller betalt inn i samsvar med loven. Ansvarer gjelder ikke dersom det godtgjøres at misligholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra den trekkpliktiges side. Det er den trekkpliktige som har bevisbyrden for at trekket er gjennomført på forsvarlig måte.

Departementet foreslår at de samme ansvarsreglene skal gjelde for en trekkpliktig som har misligholdt plikten til å gjennomføre riktig skattetrekk og betale trekket inn til skattemyndighetene. Departementet viser til forslag til ny § 16-22 i skattebetalingsloven.

## 8.7 Skattemyndighetenes adgang til å endre fastsettingen

De alminnelige reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12 skal gjelde dersom skattemyndighetene avdekker at skattefastsettingen for mottakeren av rente- eller royaltybetalinger er uriktig. Skattemyndighetene kan i medhold av § 12-1 ta fastsettingen opp til endring innenfor fristene i § 12-6. Vedtaket skal rettes mot den skattepliktige mottakeren. Før vedtaket fattes, må det sendes forhåndsvarsel om endringen etter § 5-6. Mottakeren kan påklage vedtaket etter lovens kapittel 13.

## 8.8 Forholdet mellom reglene om trekkplikt og EØS-retten

EØS-landene kan ikke ha nasjonale regler som innebærer restriksjoner på traktatsfrihetene etter EØS-avtalen, med mindre disse kan begrunnes i legitime hensyn og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å sikre at disse hensynene ivaretas.

Departementet legger til grunn at de foreslåtte reglene utgjør en restriksjon på retten til fri bevegelighet av kapital og ev. tjenester på tvers av landegrensene. Trekkplikten for betaleren kan gjøre det mindre attraktivt å låne kapital hos utenlandske långivere eller å leie eiendeler fra utenlandske eiere. For utenlandske långivere eller eiere av eiendeler, gjør reglene det mer byrdefullt å yte lån eller å leie ut eiendeler til norske skattepliktige, enn det er for norske långivere eller eiere av eiendeler.

Departementet er likevel av den oppfatning at reglene kan begrunnes i hensynet til effektiv fastsetting og innkreving av skatten. Departementet viser i den forbindelse til at EU-domstolen flere ganger har akseptert regler om trekkplikt mv. til dekning av skatt på utbetalinger til utenlandske skattepliktige som et legitimt og forholdsmessig virkemiddel for å sikre at skatt på betalinger til utlandet fastsettes og kreves inn på en effektiv måte, jf. for eksempel sak C-498/10 premiss 40-46 og de forente sakene C-53/13 og C-80/13 premiss 46.

I C-498/10 premiss 50 argumenterte EU-domstolen for at en kildeskatteordning er mer hensiktsmessig enn å pålegge de utenlandske skattepliktige å levere skattemelding på et fremmed språk, med de administrative byrder dette innebærer i form av at de må sette seg inn i skattesystemet i et annet land.

I C-53/13 og C-80/13 kom domstolen til at tsjekkiske regler om trekkplikt ved utbetalinger til utenlandske bemanningsbyråer ikke kunne opprettholdes fordi de utenlandske tjenesteyterne utførte tjenester i Tsjekkia mer enn bare på tilfeldig basis. I

de konkrete sakene hadde bemanningsbyråene filialer i Tsjekia. Det underliggende resonnementet synes å være at nasjonale regler er holdbare i tilfeller hvor den utenlandske skattepliktige har liten tilknytning til landet der inntekten er opptjent.

De nevnte dommene gjelder fri bevegelighet av tjenester, men har overføringsverdi til vurderingen av regler som utgjør et inngrep i retten til fri bevegelighet av kapital. Etter departementets vurdering er reglene om trekkplikt mv. som foreslås i dette høringsnotatet i samsvar med EØS-retten. Departementet viser i den forbindelse til at utenlandske långivere og eiere av eiendeler som ikke har annen skattepliktig inntekt i Norge enn rente- eller royaltyinntektene fra den norske låntakeren eller leieren, har svak tilknytning til Norge. Det ville derfor medføre betydelige administrative byrder for de skattepliktige og norske skattemyndigheter dersom det vedtas et system der de skattepliktige blir pålagt å levere skattemelding mv. til skattemyndighetene.

## 8.9 Nettobeskatning

Dersom skattyter velger nettobeskatning, skal skatteplikten avgjøres etter de alminnelige regler. Skattyter velger nettobeskatning ved å levere skattemelding hvor inntektene og kostnadene knyttet til lånet eller leieforholdet angis. Det følger av den alminnelige bestemmelsen om plikt til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2. Skattyter vil ha alminnelig opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven § 8-1. Skattemeldingen må leveres innenfor de alminnelige fristene året etter at kildeskatten er betalt. De øvrige reglene i skatteforvaltningsloven som gjelder ved fastsetting av skatt, gjelder på vanlig måte. Trekkplikten som skal gjennomføres løpende ved utbetalinger, gjelder uavhengig av om skattyteren senere bestemmer seg for å benytte seg av nettobeskatningsmetoden. Departementet foreslår en bestemmelse i skattebetalingsloven § 5-18 om at det som er trukket i kildeskatt av den trekkpliktige skal bli omgjort til forskudd på skatt dersom skattyter velger nettobeskatning. Skattyter vil på vanlig måte få melding om skatteoppgjør.

Departementet viser til forslag til skattebetalingsloven ny § 5-18.

## 9. Økonomiske og administrative konsekvenser

Skatteetaten må gjøre systemtilpasninger for å håndtere den nye ordningen. Disse engangskostnadene er estimert til 10–15 mill. kroner. Forslaget vil også medføre ressursbruk til veiledning og kontroll.

Forslaget vil kunne medføre administrative kostnader for foretak som omfattes av de nye reglene. Foretak som berøres av forslaget vil måtte etablere nye rutiner for gjennomføring av trekk av kildeskatt og for eventuelle refusjonskrav. Trekkpliktige foretak må identifisere betalinger som etter reglene er kildeskattepliktige. Der et vederlag inngår i en større betaling må den trekkpliktige også fastsette størrelsen på den del av betalingen som skal ilegges kildeskatt. Den trekkpliktige må også kjenne til hvor det mottakende foretaket er hjemmehørende for å vurdere kildeskatteplikten etter skatteavtalen. For kildeskatt på renter må betaleren også vurdere om mottakeren er hjemmehørende i et lavskatteland.

Departementet antar at det ikke vil være spesielt tyngende for den trekkpliktige å fastslå hvilket land det nærstående foretaket er hjemmehørende i. Foretakene er nærstående, og den trekkpliktige vil derfor ha tilgang til informasjon om mottakeren.

Den alternative nettobeskatningen for skattytere hjemmehørende innenfor EØS vil også medføre enkelte administrative kostnader dersom skattyteren velger å benytte denne. Skattyteren må opprette en nasjonal identifikator i skattesystemet og fylle ut

skattemelding for å delta i denne ordningen. Dette må foretaket gjøre innen utløpet av fristen for levering av skattemelding det påfølgende året etter skatteåret.

Avgrensningene av kildeskattene til betalinger til nærstående foretak i lavskatteland for renter og nærstående foretak for royalty (- og eventuelt leiebetalinger) fører til at forslaget gir økte byrder og skatt for et relativt lavt antall flernasjonale konsern med virksomhet i Norge. Begrensninger i adgangen til å ilegge kildeskatt i Norges skatteavtaler med andre land reduserer antall skattytere som vil få økt skatt med forslaget.

Hovedformålet med forslaget er å hindre overskuddsflytting. Svært mange land har allerede slike kildeskatter som også favner videre enn forslaget her. Departementet mener derfor at økte kostnader og byrder kan forsvares. Ikrafttredelse 1. januar 2021 gir både berørte foretak og skattemyndighetene tid til å innrette seg slik at de administrative byrdene reduseres i overgangsfasen.

Departementet anslår at en 15 pst. kildeskatt på renter til nærstående i lavskatteland vil øke provenyet med om lag 80 mill. kroner og at en 15 pst. kildeskatt på royaltybetalinger til nærstående vil øke provenyet med om lag 10 mill. kroner. Deler av provenyøkningen vil komme direkte som innbetalte kildeskatter bokført i ikrafttredelsesåret. Deler av provenyøkningen vil kunne komme indirekte som økt selskapsskatt og bokføres året etter ikrafttredelsesåret, ettersom skattebetalingen for selskap er etterskuddsvis.

Anslagene baserer seg på uttrekk av data fra skattemeldingen foretatt av Skattedirektoratet. Det er betydelig usikkerhet i datamaterialet, og videre usikkerhet knyttet til antakelser som ligger til grunn for beregningene, herunder i hvilken grad

skatteavtaler begrenser kildeskatt, og hvor del av det potensielle skattegrunnlaget som reduseres som følge av tilpasninger. Det må antas en ikke ubetydelig grad av tilpasninger til nye kildeskatter, ettersom eiendelene som gir opphav til rente-, royalty- (og leiebetalinger), er svært mobile.

Anslaget omfatter ikke provenyvirkninger av en eventuell kildeskatt på bareboat-leie til nærstående. Provenyvirkningene knyttet til en eventuell kildeskatt på visse fysiske driftsmidler anses som særlig usikre og krevende å vurdere. Departementet vil arbeide videre med å vurdere omfanget av transaksjoner som potensielt blir berørt, blant annet på bakgrunn av innspill i høringsrunden.

Generelt vil tiltak mot aggressiv skatteplanlegging øke den effektive beskatningen av virksomhet i Norge utført av de flernasjonale konsern som driver overskuddsflytting. På den måten kan slike tiltak redusere investeringene i Norge. Forslagene vil imidlertid bidra til å redusere den relative skattemessige fordelene for selskap i flernasjonale konsern som har mulighet til å drive overskuddsflytting, vis-à-vis selskap som ikke har slike muligheter. Forslaget må videre ses i sammenheng med den generelle reduksjonen i selskapsskatten siden 2013, fra 28 pst. til 22 pst. Det er de samlede skattevilkårene og øvrige rammebetingelser som avgjør lokaliseringen av næringsvirksomhet.

## 10. Vedlegg: Utkast til bestemmelser

### Forslag

### til lov om endringer i skatteloven

#### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på inntekt og formue gjøres følgende endringer:

Ny § 2-3 første ledd ny bokstav i. skal lyde:

renter av gjeld mottatt fra selskap eller innretning som nevnt i § 2-2 første ledd og selskap som nevnt i § 10-40, etter reglene i § 10-80. Skatteplikten gjelder også for renter mottatt fra selskap eller innretning som nevnt i første punktum som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

Ny § 2-3 første ledd ny bokstav j. skal lyde:

vederlag mottatt fra selskap eller innretning som nevnt i § 2-2 første ledd og selskap som nevnt i § 10-40 for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter, etter reglene i § 10-81. Skatteplikten gjelder også for slikt vederlag mottatt fra selskap eller innretning som nevnt i første punktum som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

§ 10-80 skal lyde:

§ 10-80 *Kildeskatt på renter*



- (1) Selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland jf. § 10-63 skal svare skatt til staten av renter mottatt fra nærstående selskap eller innretning som nevnt i
- § 2-2 første ledd,
  - § 10-40,
  - eller som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2

Skatteplikt etter første punktum omfatter også renter mottatt fra utenlandsk selskap eller innretning når rentene belastes virksomhet hvor inntekten er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav b. Skatten skal svares etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket, jf. kapittel 15.

- (2) Som nærstående etter denne paragrafen regnes:
- a. selskap og innretning som betaleren av renter direkte eller indirekte eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
  - b. selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer betaleren av renter med minst 50 prosent,
  - c. selskap eller innretning som nærstående etter b., direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Selskap mv. regnes som nærstående etter denne paragraf dersom kravet til eierskap eller kontroll etter dette ledd har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

- (3) Skatteplikt etter første ledd gjelder ikke for renter som skattlegges etter § 2-3 første ledd bokstav b.
- (4) I inntekt som nevnt i første ledd, kan det bare gis fradrag etter regelen i § 6-73. I slike tilfeller skal inntekten skattlegges etter satsen for alminnelig inntekt.
- (5) Skatteplikt etter første ledd gjelder ikke for rentebetalinger ved leasing av fysiske eiendeler for selskaper som skattlegges etter §§ 8-10 til 8-20.

Ny § 10-81 skal lyde:

*§ 10-81 Kildeskatt på vederlag for bruk eller rett til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler*

- (1) Selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet skal svare skatt til staten av vederlag mottatt fra nærstående selskap eller innretning som nevnt i
- § 2-2 første ledd,
  - § 10-40, eller
  - som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2

for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv, fly og helikopter. Skatteplikt etter første punktum omfatter også vederlag mottatt fra utenlandsk selskap eller innretning når vederlaget belastes virksomhet hvor inntekten er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav b. Skatten skal svares etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket, jf. kapittel 15.

- (2) Som nærstående etter denne paragrafen regnes:
- a. Selskap og innretning som betaleren av vederlaget direkte eller indirekte eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
  - b. person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer betaleren av vederlaget med minst 50 prosent, eller
  - c. selskap eller innretning som nærstående etter b., direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Person eller selskap mv. regnes som nærstående etter denne paragraf dersom kravet til eierskap eller kontroll etter dette ledd er oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

- (3) Skatteplikt etter første ledd gjelder ikke for vederlag som skattlegges etter § 2-3 første ledd bokstav a eller b. Skatteplikt etter første ledd gjelder ikke vederlag for bruk eller retten til å bruke skip og fartøyer mottatt fra selskap som skattlegges etter bestemmelsene i §§ 8-11 – 8-20.

- (4) I inntekt som nevnt i første ledd kan det bare gis fradrag etter regelen i § 6-73. I slike tilfeller skal inntekten skattlegges etter satsen for alminnelig inntekt.

Nåværende § 10-80 i skatteloven blir ny § 10-82.

Ny § 6-73 skal lyde:

Selskap eller innretning med begrenset skatteplikt etter § 2-3 og som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i annen EØS-stat, kan kreve fradrag for kostnader pådratt til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt etter §§ 10-80 og 10-81 som om skatteplikten gjaldt inntekt etter § 2-2 sjette ledd. Skattyteren må dokumentere at vilkårene for fradragsrett etter første punktum er oppfylt.

## II

Loven trer i kraft 1. januar 2021 med virkning for rentebetalinger og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv, fly og helikopter som foretas etter dette tidspunktet.

## Forslag

### til lov om endringer i skattebetalingsloven

#### I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 1-1 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, skattetrekk etter §§ 5-4, 5-4a og 5-4b, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4.

§ 2-1 annet ledd skal lyde:

- 2) Forskuddstrekk, skattetrekk etter § 5-4, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor. Skattetrekk etter §§ 5-4a og 5-4b skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen der selskapet eller innlåneren har sitt hovedkontor eller styret har sitt sete.

Ny § 5-4b skal lyde:

§ 5-4b *Plikt til å foreta skattetrekk i renter og betaling for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler*

(1) Den som betaler rente eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv. fly og helikopter som er skattepliktig etter skatteloven §§ 10-80 eller 10-81, plikter å foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slike betalinger.

(2) Skattetrekket beregnes av den trekkpliktige til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.

Ny § 5-18 skal lyde:

*§ 5-18 Omgjøring av skattetrekk etter § 5-4b (kildeskatt på renter og vederlag for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler)*

Trukket skatt etter § 5-4b omgjøres til forskudd på skatt når skattyter krever fastsetting av formue og inntekt etter de alminnelige reglene i skatteloven i stedet for fastsetting ved trekk etter skatteloven §§ 10-80 og § 10-81.

Ny § 10-14 skal lyde:

*§ 10-14 Skattetrekk på renter og vederlag for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler*

Skattetrekk forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 fjerde ledd.

Ny § 16-22 skal lyde:

*§ 16-22 Ansvar for skatt på renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler*

(1) Dersom skattetrekk i renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter ikke blir foretatt i samsvar med reglene i § 5-4b eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-14, er den betaleren som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet. Unnlattelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste.

(2) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

## II

Loven trer i kraft 1. januar 2021 med virkning for rentebetalinger og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter, skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter som foretas etter dette tidspunktet.

## Forslag

### til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

#### I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 8-2 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse enn skatteloven §§ 10-80 første til tredje ledd og 10-81 første til tredje ledd eller § 10-13 og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke etter skatteavtale hadde vært hjemmehørende i en annen stat.

§ 8-8 nytt fjerde ledd skal lyde:

Den som skal foreta skattetrekk ved utbetaling av renter eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv, fly og helikopter etter skattebetalingsloven § 5-4b, skal levere melding om foretatt skattetrekk.

§ 9-1 tredje ledd skal lyde:

Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, *skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv, fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81*, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13 og

skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

§ 9-2 annet ledd skal lyde:

Trekkpliktige beregner skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, *skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv, fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81*, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13 og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.

§ 9-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-4 (kildeskatteordning), *skattebetalingsloven § 5-4b*, Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk.

§ 9-6 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fristen for å søke refusjon av skatt etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81 og kapittel 19 (kildeskatteordning), er tre år etter utløpet av året skatten er fastsatt for.



## II

Loven trer i kraft 1. januar 2021 med virkning for rentebetalinger og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv, fly og helikopter som foretas etter dette tidspunktet.

### **Forskrift**

#### **om endring av skatteforvaltningsforskriften**

## I

I forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven skal § 8-8 ny del C lyde:

*C. Kildeskatt på renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller visse fysiske eiendeler*

#### *§ 8-8-4 Leveringsfrist*

*Melding om trekk skal leveres senest syv dager etter at trekk er foretatt.*

## II

Forskriften trer i kraft 1. januar 2021 med virkning for rentebetalinger og betalinger av vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv, fly og helikopter som foretas etter dette tidspunktet.