

Finansdepartementet
Postboks 8008 DEP
0030 Oslo
postmottak@fin.dep.no

25. mai 2020

Høringsinnspill – Forslag om kildeskatt på renter og royalty

1. Innledning

Det vises til «Høringsnotat – Kildeskatt på renter og royalty mv.» (heretter «Høringsnotatet») med høringsfrist 27. mai 2020. Deloitte Advokatfirma AS (heretter «Deloitte») ønsker med dette å komme med innspill til høringen.

På et overordnet nivå er Deloitte positive til at departementet ønsker å innføre regler som skal bidra til å motvirke overskuddsflytting fra Norge. Etter Deloitte oppfatning fremstår imidlertid enkelte elementer i forslaget om kildeskatt på renter og royalty som mindre egnet og treffsikkert for å oppnå det uttalte målet om å motvirke overskuddsflytting. Deloitte vil videre peke på at det er få andre nordiske land som har innført tilsvarende regler. Generelt bør også bruttoskattelegging unngås ettersom den ikke hensyntar kostnader i skattyters virksomhet. En beskatningsform som ikke er i samsvar med underliggende økonomiske realitet er således uheldig ut fra et skatteevneperspektiv.

Når det gjelder kildeskatt på renter vil i de fleste tilfeller kapital fra nærstående i utlandet være ment å finansiere aktiviteter i Norge. Innføring av kildeskatt på renter vil således kunne påvirke investeringsviljen til Norge og dermed også skattepliktig inntekt som slike investeringer vil generere. Samme hensyn gjør seg gjeldende for forslaget om kildeskatt på leiebetalinger for enkelte fysiske gjenstander, der driftsmidler leies inn til Norge på «bareboat»-basis hvor driftsrisiko overlates til befrakter. Utleieformen, særlige ved langsiktige leiekontrakter, kan til en viss grad sammenlignes med finansiell plassering. En kildeskatt på leiebetaling kan i ytterste konsekvens føre til at enkelte driftsmidler ikke blir tilbudt på det norske markedet. Det er etter vår oppfatning en uheldig effekt, særlig sett i lys av den økonomiske resesjonen knyttet til covid-19, som gjør det til et lite egnet tidspunkt å innføre slike regler. I tillegg synes regelverket å ha et smalt nedslagsfelt og dermed begrenset provenypotensial, noe som kan underbygges av departementets egne anslag som viser at 15 % kildeskatt på renter til nærstående i lavskatteland vil øke provenyet med om lag NOK 80 mill. og tilsvarende for royaltybetalinger til nærstående vil provenyet øke med om lag NOK 10 mill. En slik beskjeden økning i skatteproveny vil fort bli nøytralisert og sågar føre til en reduksjon av provenyet, ettersom reforhandling av skatteavtaler kan åpne opp for gjensidig kildebeskatning. På denne bakgrunn mener Deloitte at forslag om kildeskatt på renter og royalty mv. bør ikke vedtas. Hvis forslaget likevel vedtas bør reglene utformes slik at de blir mer treffsikre og enkle å praktisere, for å minimere den administrative byrden samt øke forutsigbarheten hos skattyter.

2. Kildeskatt på renter

2.1 Få andre land har like bebyrdende regler

Departementets gjennomgang av rettstilstanden i andre stater¹ viser at få land, om noen, har like bebyrdende regler som det forslaget legger opp til.

Det tette nordiske samarbeidet gjør det naturlig å sammenligne de norske reglene med reglene de øvrige landene i Norden. Det bør også være tilfellet hvor reglene i de øvrige nordiske landene er

¹ Høringsnotat side 13 flg.

bebyrdende for skattyter. Ifølge Departementets oversikt er det ikke kildeskatt på renter i Sverige eller Finland, og bare unntaksvis i Danmark hvis det er en utbetaling til et lavskatteland utenfor EU som Danmark ikke har skatteavtale med. Island legger 12 % kildeskatt på renter, men kun over terskelbeløpet på NOK 150 000. Forslaget vil innebære at Norge får ett av de strengeste kildeskatteregelverkene i Norden. Dette er uheldig da skattesatsen i Norge ble redusert for å tilpasse seg skattenivået i de øvrige nordiske landene. Forslaget vil øke den effektive beskatningen av de grenseoverskridende investeringene som skattereduksjonen ønsket å tiltrekke seg.

2.2 Særlig om lavskattelandsvurderingen

Departementet foreslår å innføre kildeskatt på rentebetalinger til nærstående i lavskatteland. Begrensning til nærståendesituasjoner er blant annet begrunnet med at den trekkpliktige vil kjenne til eller ha tilgang til relevant informasjon om den kildeskattepliktige i nærståendetilfeller, og av den grunn minimere den administrative byrden for den trekkpliktige. På denne bakgrunn antar departementet at trekkplikten «normalt ikke vil by på store problemer for den trekkpliktige».

Deloitte er enig i at begrensning av kildeskatt til nærstående til en viss grad vil redusere den administrative byrden for mange. Imidlertid vil vilkåret om at den nærstående part må være «hjemmehørende i et lavskatteland» være utfordrende og kunne skape merarbeid. Lavskatteland-vurderingen har i praksis vist seg å være en kompleks vurdering, noe som underbygges av at vurderingen av hva som er lavskatteland har vært gjenstand for en rekke administrative klagebehandlinger og tvister i flere saker for domstolen.²

Departementet legger opp til at begrepet «lavskatteland» i kildeskatt på rentebetalinger skal forstås på samme måte som i skattelovgivningen for øvrig.³

Av forarbeidene⁴ til NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 flg. framgår at bestemmelsen om lavskatteland skal forstås slik:

[det skal foretas en sammenligning] av skattenivået på forskjellen mellom de effektive skattesatsene. På den måten vil en få frem den reelle forskjellen i skattenivået. Deltakerne slipper hvert år å foreta en konkret beregning av den skatt selskapet ville blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. [vår understrekning]

Dette ble nærmere presisert som følger:

Departementets forslag innebærer at særreglene bare skal gjelde for selskaper hjemmehørende i stater med et skattenivå hvor den alminnelige inntektsskatt på et selskaps samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatt et tilsvarende selskap hadde blitt ilignet i Norge. Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må i stedet foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatten i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper. ... I en del land er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter. Da må det foretas en sammenligning med de inntektsskatter som gjelder for disse typer innretninger eller inntekter i Norge. [vår understrekning]

Det legges dermed opp til at det skal foretas en generell sammenligning av skattesatsen på den alminnelige inntektsskatten i Norge og utlandet, med tilpasning for bransjespesifikke forhold. Individuelle forhold skal dermed i utgangspunktet ikke tas hensyn til ved vurdering av lavskatteland. Det betyr igjen at en långiver som i et konkret tilfelle betaler minst like høy skatt på renteinntekten i

² Se f.eks. Rt-2014-196, UTV-2016-963, 2019.03.14. Stor avdeling 01. NS 39/2019

³ Høringsnotatet side 21

⁴ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) pkt. 6.9.

sin hjemstat som i Norge, likevel kan bli ilagt norsk kildeskatt fordi det etter en generell sammenligning anses for å være skattemessig hjemmehørende i et «lavskatteland».

Det å knytte kildeskatt på renter til et lavskatteland som et vilkår vil dermed ikke bare øke kompleksiteten ved regelanvendelsen, men i enkelttilfeller vil det også kunne medføre utilsiktede resultater i strid med hovedformålet bak forslaget, som er å motvirke overskuddsflytting. Deloitte mener det er gode grunner til å gå bort fra lavskatteland som et vilkår for å ilegge kildeskatt på rentebetalinger. Etter Deloitte's syn bør departementet vurdere andre alternative vilkår som er mer treffsikre, for eksempel begrensning i form av rentebetalinger til ikke-skatteavtaleland utenfor EØS. Det å ilegge kildeskatt på rentebetalinger til ikke-skatteavtaleland utenfor EØS vil være enklere å praktisere, den vil øke forutsigbarheten og samtidig kunne ivareta hensynet til å motvirke overskuddsflytting. Mye tyder også på at det nettopp er ikke-skatteavtaleland utenfor EØS at kildeskattereglene vil få størst effekt, ettersom Norges beskatningskompetanse i stor grad er begrenset på grunn av vårt utstrakte skatteavtalenettverk. Dette vil også være i tråd det uttalte målet om at Norge ikke skal inngå skatteavtaler med typiske lavskatteland.

2.3 Forholdet til eksisterende skatteavtaler

Dersom forslaget om kildeskatt på renter vedtas vil det kunne gi enkelte skatteavtaleland en tilsvarende rett til å ilegge kildeskatt på renter til Norge. Et eksempel på dette er skatteavtalen mellom Norge og USA, hvor det i artikkel 9 (1) heter:

Renter som oppebæres fra kilder i en av de Kontraherende Stater av en person bosatt i den annen Kontraherende Stat, kan skattlegges i begge Kontraherende Stater; dog skal slike renter unntas fra beskatning i den førstnevnte Stat (kildestaten) i ethvert kalenderår hvori den annen Stat i henhold til sin interne lovgivning unntar fra beskatning lignende renter oppebåret fra kilder i denne Stat.

Ved rentebetalinger fra USA til Norge følger det av artikkel 9 (1) at renter til den norske långiveren ikke skal kildebeskattes i USA, men bare i den utstrekning «lignende renter» unntas fra beskatning ved betaling fra Norge til USA. I henhold til forslaget i Høringsnotatet vil renter til en nærstående part i USA unntas fra kildeskatt, med mindre USA etter en konkret vurdering anses som et lavskatteland.

USA inngår i dag i den såkalte «hviteliste» i § 10-63-3 (1) i Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 («FSSD»). Iht. FSSD § 10-63-3 annet ledd følger det at opplistingen av landene i «hviteliste» ikke er bindende «uten nærmere vurdering» når selskapets inntekter i hovedsak er aksjeinntekter mv. fra lavskatteland. Videre følger det av § 10-63-3 (1) at USA ikke anses som lavskatteland, med mindre det gjelder «selskap som beskattes med redusert sats, som fritas for skatteplikt gjennom ulike incentivordninger eller som på annen måte fritas for beskatning». Det betyr at selskaper som er underlagt incentivordninger kan kvalifisere som hjemmehørende i et lavskatteland. Det er uklart hvordan dette skal forstås i lys av skatteavtalen med USA. Vil kun nærstående lån hvor det norske selskapet anses som hjemmehørende i et lavskatteland undergis amerikanske kildeskatt, eller vil alle nærstående lån eller alle amerikanske lån undergis kildeskatt. Dette vil være sentralt når en skal vurdere hvilke økonomiske effekter forslaget vil få. Amerikansk kildeskatt vil redusere provenyet og det er naturlig at dette vurderes i det videre lovarbeidet. En mulighet er også å justere FSSD slik at land på hviteliste skal anses hjemmehørende i normalskatteland når det gjelder kildeskatt uten nærmere vurdering (ingen unntak).

3. Kildeskatt på royalty – særlig om leiebetalinger på fysiske gjenstander

Finansdepartementet vurderer å innføre kildeskatt på leiebetalinger for bruk av enkelte fysiske gjenstander, som f.eks. rigger, skip, helikopter mv. til nærstående i utlandet. Vi antar at forslaget først og fremst retter seg mot rigger og annen flyttbare innretninger på norsk sokkel, ettersom skip etc. som er innenfor rederiskatteordningen, ikke er omfattet etter forslaget.

I avtaler mellom uavhengige parter, vil utleier av mobile driftsmidler normalt sikre seg avtalerettslig, slik at påløpte kildeskatter er innleiers risiko. Tilsvarende må en forvente i avtaler mellom nærstående. Det vil medføre at kildeskatten vil bli dyttet tilbake på innleier og blir en del av dennes driftskostnader. Ved innføring av kildeskatt på leiebetalinger vil kostnaden ende hos den skattepliktige i Norge i form av økte leiekostnader. Dette vil være uheldig for norsk oljenæring, særlig sett i lys av covid-19-utbruddet og oljeprisfallet. Dette tilsier etter Deloittes mening at det ikke innføres kildeskatt på visse leiebetalinger.

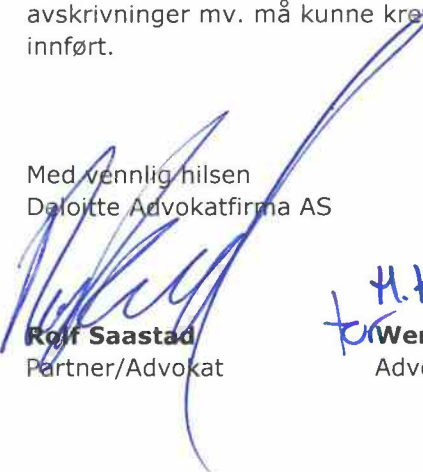
Situasjonen for disse som er rammet hardest kan også bli ytterligere forverret ved at kildeskatt etter forslaget ilegges på betalingstidspunktet, og kan derfor ramme leiebetalinger som allerede er opptjent i 2020. For å avbøte på dette bør departementet, dersom forslaget blir vedtatt, vurdere å innføre en overgangsregel som legger til rette for at leiebetalinger som er opptjent før reglens ikrafttredelse ikke ilegges kildeskatt. Dette gjør seg også gjeldende for renter og royalty opptjent før reglene får virkning.

4. Alternativ nettobeskatningsmetode

Forslaget legger opp til at alternativ nettobeskatningsmetode kun vil være tilgjengelig i den grad mottaker er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet innenfor EØS.

Dersom mottakeren av rente- eller royaltybetalingen innenfor EØS velger å benytte seg av den alternative nettobeskatningsmetoden, må det levere skattemelding etter alminnelige regler. Den utenlandske skattyteren må ta stilling til hvilke kostnader som er skattemessig fradragsberettiget etter norske skatteregler. I høringsnotatet legges det til grunn at fradragsretten skal begrenses til visse kostnader. En slik avgrensning er etter Deloittes syn problematisk i forhold til EØS-avtalen. For å unngå eventuell EØS-strid, bør det presiseres at den utenlandske skattyteren vil kunne kreve fradrag for relevante kostnader på lik linje med et selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge. Dette innebærer blant annet at kostnader til forskning og utvikling, vedlikehold, finansieringskostnader, avskrivninger mv. må kunne kreves fradragsført, dersom forslag om kildeskatt på leiebetalinger blir innført.

Med vennlig hilsen
Deloitte Advokatfirma AS


Rolf Saastad
Partner/Advokat


Wensing Li
Advokat


Heidi Krishansen
Advokat