

Storbedriftenes skatteforum

Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Vår dato
13. april 2015

Deres dato
5. januar 2015

Deres referanse
14/5757 SL HSH/KR

HØRING NOU 2014:13 – KAPITALBESKATNING I EN INTERNASJONAL ØKONOMI

1 Innledning

Storbedriftenes skatteforum ("SSF") er et forum for samråd om skattespørsmål som er aktuelle for de største bedriftene i Norge.

Som ledd i dette vil SSF kunne gi høringsuttalelse til lov- og forskriftsendringer, og ta opp andre aktuelle skattespørsmål med skattemyndighetene. SSF vil i utgangspunktet ikke engasjere seg i særskatterettslige spørsmål, for eksempel rederiskattesystemet og beskatning av petroleumsutvinning.

SSF viser til Finansdepartementets brev av 5. januar 2015 hvor det bes om kommentarer til NOU 2014:13, Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.

SSF har fått utvidet høringsfrist til 13. april 2015.

SSF vil i det følgende gi sine merknader til forslaget. Merknadene begrenses til de deler av forslaget som SSF har særlige kommentarer til, herunder (i) begrensning av rentefradraget, (ii) kildeskatt på renter og royalty (iii) avskrivninger av industribygg og (iv) NOKUS-reglene. I tillegg kommenterer SSF kort på (i) lovfesting av gjennomskjæringsnormen, (ii) FOU og (iii) behovet for ny eiendomsskattelov. For øvrig forutsetter SSF at departementet vil sende ut mer konkrete forslag med lovtekst ut på egne høringer.

2 Oppsummering

SSF er positiv til at skattesatsen reduseres. En slik satsreduksjon er i samsvar med trenden i mange andre land, og er viktig for å sikre konkurransedyktige rammevilkår for virksomhet som utøves i Norge.

SSF er imidlertid av den oppfatning at kapitalintensiv næring kommer gjennomgående dårlig ut med utvalgets forslag til endringer. Både kildeskatt på renter og utvidelse av rentebegrensingsregelen vil kunne redusere investeringsomfanget i Norge. Det er særlig uheldig i dagens situasjon.

SSFs hovedsynspunkter kan oppsummeres som følger:

- Dagens rentebegrensingsregel har kun fungert i ett år og bør ikke strammes inn. Dersom det likevel foretas en innstramning kan man ikke inkludere ekstern gjeld. Det finnes annen alternativ

Storbedriftenes Skatteforum

ABB AS
Akastor ASA
Aker Solutions ASA
Den norske Bank ASA
Det Norske Veritas
Elkem AS
Gjensidige Bank ASA
Jotun AS
Kongsberg Gruppen ASA
Kværner ASA
Manner Harvest ASA
Nordea Bank Norge ASA
Norsk Hydro ASA
Norske Skogindustrier ASA
Orkla ASA
Petroleum Geo-Services ASA
Sapa AS
Statkraft AS
Statoil ASA
Storebrand ASA
Telenor ASA
Wilh. Wilhelmsen ASA
Yara International ASA

Sekretariat:

Anne-Ma Tostrup Smith
Statoil ASA
Tlf. 90 52 16 76
ATSM@statoil.com

Einar Rognes
Telenor ASA
Tlf. 48 01 22 65
enar.rognes@telenor.com

regulering som i stor grad oppnår det samme, men med langt mindre skadevirkning. Terskelbeløpet bør heller ikke reduseres av administrative grunner. Det er uansett naturlig å avvente OECDs «best practice» for rentebegrensningsregler, jf OECDs BEPS action 4.

- Dersom det innføres kildeskatt på renter må det inntas et unntak for noterte obligasjonslån, sertifikatlån eller andre noterte instrumenter (derivater mv) utstedt av norske selskaper. Virkeområdet for øvrig må ligge godt innenfor definisjonen av renter i OECDs mønsteravtale.
- Dersom det innføres kildeskatt på royalty må definisjonen av royalty ligge innenfor definisjonen av royalty i OECDs mønsteravtale.
- Avskrivning av norske produksjonsanlegg, som gjennom ligningspraksis har blitt vesentlig forverret de siste 10-15 år, må snarest forbedres slik også utvalget tar til orde for. Forbedringen bør primært skje gjennom raskere avskrivninger. Dersom disse anleggene ikke skilles ut som en egen saldogruppe, bør brukstidsterskelen for anlegg med forhøyet avskrivningssats økes fra dagens 20 år til 30 år.
- NOKUS-reglene bør ikke utvides til å omfatte aktive inntekter i skatteavtaleland fordi dette vil i hovedsak ramme tunge norske investeringer i utviklingsland og fremvoksende markeder.
- Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen bør ikke strammes inn, dagens FOU-regler med direkte utgiftsføring bør presiseres og eiendomsskatteloven bør gjennomgås på flere områder, herunder reglene for hva som skal inngå i grunnlaget for en produksjonsvirksomhet og hvordan dette skal verdsettes.

3 Begrensning av rentefradraget

3.1 Generelle merknader

Dagens rentebegrensningsregel begrenser rentefradrag for rentekostnader til nærstående (interne renter) når de totale rentekostnadene i selskapet overstiger 30 % av selskapets skattemessige resultat før renter og avskrivninger (såkalt skattemessig EBITDA). Hovedformålet med dagens regel er å forebygge provenytap og konkurransevridning som antas å oppstå på grunn av skattemotiverte gjeldsstrukturer i flernasjonale konserner, hvor renter betales til nærstående i lavskattejurisdiksjoner uten at de underliggende lånene er fundert på forretningsmessige hensyn.

OECD arbeider også med rentebegrensningsregler mot overskuddsflytting i sitt BEPS-prosjekt - Action 4. OECD la frem et høringsnotat på dette arbeidet i desember 2014, og skal etter planen legge frem sin rapport med endelige anbefalinger høsten 2015.

SSF mener at dagens rentebegrensningsregel treffer langt mer enn det som er formålet. Vi viser blant annet til vår høringsuttalelse datert 21. juni 2013 fra SSF til Finansdepartementets forslag om innføring av en rentebegrensningsregel i Norge.

Til tross for at dagens rentebegrensningsregel kun har virket i ett år, og at OECD arbeider med en internasjonal anbefaling, foreslår flertallet i utvalget betydelige innstramminger i dagens rentebegrensningsregel. Innstrammingen er først og fremst knyttet til at flertallet i utvalget foreslår at eksterne renter avskjæres på lik linje med interne renter og at fradragssammenheng endres til 45 % av EBIT. I tillegg foreslår flertallet i utvalget at terskelbeløpet reduseres fra 5 millioner kroner til 1 million kroner.

Utvalgets begrunnelse for innstrammingen er fortsatt å redusere overskuddsflytting, men fordi forslaget viderefører en resultatbasert sjablonregel, men som gjøres enda strammere, vil forslaget i enda større grad enn i dag treffe langt mer enn det som er formålet. SSF er bekymret for at en grov sjablonregel vil ha betydelige negative og uforutsette konsekvenser for norske forhold, samt at de vil svekke norske bedrifters konkurransekraft ettersom de også vil ramme fradrag for faktiske eksterne renteutgifter i tilfeller hvor det ikke finnes skattemotivert tenkning bak.

Det er også uheldig med omfattende endringer i et regelverk som nå kun har fungert i ett år i Norge – og uten at skattemyndighetene har sett resultatet av første års regelverk. For SSF er forutsigbarhet og stabilitet ofte viktigere enn skattenivå og det bør i alle fall høstes erfaringer over noen år før et regelverk endres så betydelig som det her foreslås. Det er også særlig uheldig at beregningsgrunnlaget endres, både ved at eksterne renter kan bli avskåret, ved at en går over fra EBITDA til EBIT og at terskelbeløpet reduseres kraftig. Hvis en innstramming av dagens regel anses absolutt påkrevet, vil det være lettere for næringslivet om dagens grense på 30 % ble redusert til 25 % som i følge utvalgets rapport skal tilsvare den foreslåtte grensen på EBIT 45 %.

Avslutningsvis vil SSF peke på nødvendigheten av å følge internasjonale diskusjoner og da særlig BEPS-arbeidet i regi av OECD hvor rentefradrag er satt opp som aksjonspunkt nummer 4. Det pågår for tiden en omfattende konsultasjonsrunde på dette området og norske regler må tilpasses hva som skjer internasjonalt. Det vil være svært uheldig om Norge nå endret sine regler på dette området før dette arbeidet er avklart.

3.2 Inkludering av ekstern gjeld

Utvalgets flertall foreslår å avskjære renter på ekstern gjeld fordi overskuddsflytting også kan skje gjennom renter betalt til uavhengig långiver (eksterne renter). Utvalget viser til at slik overskuddsflytting kan skje ved at intern gjeld «kamoufleres» som ekstern gjeld, f.eks. ved at et morselskap garanterer for ekstern gjeld tatt opp av et datterselskap eller ved at lån mellom nærstående gis via ekstern långiver («back-to-back» lån). Utvalgets flertall viser også til tykk kapitalisering av datterselskap i utlandet, samt at et konsern kan forskyve reell ekstern gjeld til høyskatteland ved at selskap i høyskatteland tar opp en større andel av de eksterne lånene direkte, mens selskap i andre land tar opp en mindre andel. For å sikre at også disse tilfeller av overskuddsflytting skal rammes av rentebegrensingsregelen inkluderer flertallet av utvalget ekstern gjeld.

SSF tror at bruk av ekstern gjeld til overskuddsflytting er langt mindre utbredt enn det utvalget legger til grunn for sine vurderinger. Det er viktig at forslaget bygger på korrekte forutsetninger om overskuddsflytting når forslaget rammer så mange norske bedrifter som ikke har mulighet til overskuddsflytting. SSF vil særlig peke på følgende svakheter i utvalgets kommentarer:

- Utvalget viser til forskning som skal vise at intern og ekstern gjeld har omtrent like stor betydning for overskuddsflytting. Vi antar dette gjelder i fravær av regler som forhindrer opplagte omgåelser av interne renter, som back-to-back lån og eksplisitte garantier. De norske reglene avskjærer allerede back-to-back lån og eksplisitte garantier og reduserer dermed i vesentlig grad muligheten for å bruke ekstern gjeld til overskuddsflytting.
- De store multinasjonale selskapene vil normalt ha store innlån i markedet, og hvor fordelene knyttet til sentrale innlån ofte er større enn den skatten som eventuelt kunne ha vært spart ved at deler av lånene ble ytet direkte til ulike datterselskaper. Låneopptak er typisk store obligasjonslån eller syndikerte banklån med en rekke banker og hvor lån til en rekke, lokale datterselskaper ikke

engang er tenkelig selv med eksplisitt garanti fra morselskapet. Hvis det hadde vært aktuelt, og det ikke ble stilt garantier fra morselskapet, ville kreditor(ene) normalt ha forlangt at det lokale datterselskapet hadde en offisiell kredittrating som er en dyr og omfattende prosess samt stilt krav til løpende rapportering og vilkår i låneavtalene som ville gjort driften av konsernet mer ressurskrevende og mindre fleksibelt. Utvalget undervurderer dermed hvordan ekstern gjeld i praksis etableres i store selskaper og kommentarene knyttet til omplassering av ekstern gjeld i gruppen fra morselskap til datterselskap viser manglende forståelse for disse mekanismene.

Forslaget om å inkludere ekstern gjeld er et veldig omfattende og generelt grep som rammer mange skattytere som det ikke er ønskelig at skal bli rammet («skyte spurv med kanon»). SSF erkjenner at en sjablongregel alltid vil kunne treffe noe skjevt ved at den rammer noen som ikke burde vært rammet. Men for slike regler er det ekstra viktig at reglene er så snevre og gjennomtenkte som mulig, slik at de negative konsekvensene ikke overstiger de positive.

Dersom dagens rentebegrensningsregel utvides til også å avskjære renter på ekstern gjeld vil dette stride mot et grunnleggende prinsipp om at det skal være mulig å få fradrag for faktiske rentekostnader betalt til eksterne kreditorer. Dette vil kunne slå svært negativt ut for mange skattytere. SSF vil i denne forbindelse særlig fremheve følgende:

- Dersom målsettingen er å redusere overskuddsflytting, så vil det trolig være mer effektivt å redusere fradragsrammen ytterligere enn å inkludere eksterne renter. Inkludering av eksterne renter er trolig den viktigste innstramningen i utvalgets forslag, jf. at 45 pst. av EBIT provenymessig tilsvarer om lag 25 pst. av EBITDA, jf. side 222. Dette viser etter SSF sin oppfatning at de foreslåtte reglene vil avskjære en betydelig andel av de eksterne rentekostnadene hos skattyterne, mens det bare skjer en begrenset tilstramning i rammen for interne renter (som trolig inneholder en større andel av renter benyttet i lovlig overskuddsflytting).
- Utvalget har ingen analyse eller vurdering av om de påståtte fordelene knyttet til motvirkning av overskuddsflytting ved å inkludere eksterne renter er større enn ulempene ved å inkludere ekstern gjeld. Etter SSFs oppfatning er ulempen for det betydelige antall reelle eksterne gjeldsforhold som helt vilkårlig vil rammes av sjablongregelen uforholdsmessig sammenlignet med skattemyndighetenes vanskeligheter med å avgjøre om det foreligger interessefelleskap. Det fremgår heller ikke om man har vurdert alternative tiltak for å avhjelpe disse vanskelighetene, som for eksempel å pålegge skattyter bestemte dokumentasjonskrav eller lignende.

SSF vil også fremheve de økonomiske konsekvensene av forslaget. En rentebegrensningsregel basert på skattemessig overskudd vil virke medsyklisk: I gode tider vil selskapene ha store overskudd og dertil stor fradragsramme, mens i dårligere tider blir selskapenes overskudd redusert med tilhørende lavere fradragsramme. Mange bedrifter er godt på vei inn i sistnevnte situasjon. Det vil da være ekstra uheldig om en i tillegg skulle foreta betydeligere innstramninger i fradragsbegrensningen som vil medføre at fradragsrammen blir ytterligere redusert og selskapene får mindre skattefradrag for renter. Dette er uheldig og motsatt av de tiltakene som regjeringen og Stortinget innførte i forbindelse med finanskrisen. De negative sidene forsterkes ytterligere ved at dagens regler medfører at selskap som har fremførbare underskudd og dermed ikke skulle få betalbar skatt, likevel kan få betalbar skatt som følge av at deler av rentefradraget avskjæres. Dette medfører en svært uheldig likviditetsbelastning i en allerede vanskelig situasjon.

SSF vil dessuten fremheve følgende:

- Endringene i rentebegrensingsregelen vil øke lånekostnadene til mange norske bedrifter som ikke har mulighet til å drive overskuddsflytting. Det vil kunne gjøre at lønnsomme investeringer før skatt, ikke lenger er lønnsomme etter skatt og at samlede investeringer går ned.
- En stram resultatbasert regel vil for selskap med høy rentebelastning medføre økt skattebelastning og i realiteten kunne være en form for ekstraskatt for disse selskapene. I dagens situasjon er det neppe ønskelig med en økt beskatning av disse selskapene.
- En stram resultatbasert regel vil også medføre incentiver til økt egenkapitalfinansiering, forutsatt at slik egenkapital er mulig å fremskaffe. For mange bedrifter vil ikke dette være et praktisk alternativ, for eksempel som følge av aksjonærstruktur. Samtidig foreslår utvalget økt beskatning av utbytte som kan gjøre det mindre attraktivt for investorene å investere i egenkapital. Dette vil særlig kunne ramme mindre bedrifter, som ikke har tilgang til et internasjonalt pengemarked, og som kan oppleve at både egenkapital og fremmedkapital blir dyrere.
- Utvalget viser også til at andre land inkluderer ekstern gjeld uten at disse landene spesifiseres. SSF forstår det slik at dette gjelder et fåtall land (Tyskland er et av disse). De fleste land holder ekstern gjeld utenfor, og Norge vil få et regelverk som avviker betydelig fra normalen, noe som vil ramme norsk næringsliv hardt. Spesielt rammes norske bedrifter som utelukkende har aktiviteter her hjemme og dermed utenfor gruppen av selskaper som utvalget kan hevde kan bedrive skattemotivert internprising. Disse selskapene kan risikere å få en betydelig avskjæring av reelle finansieringskostnader og dermed komme svekket ut konkurransmessig.
- Inkludering av eksterne renter vil også i større grad medføre økonomisk dobbeltbeskatning som partene ikke kan omdanne seg bort fra. Etter dagens regler kan intern gjeld konverteres til egenkapital dersom man vil unngå dobbeltbeskatning. Det vil ikke være mulig med ekstern gjeld.

Utvalgets avveining av fordeler og ulemper med å inkludere ekstern gjeld er at en mer effektiv regel mot overskuddsflytting vil ha en positiv effekt på samlet avkastning av investeringene som følge av likere konkurransevilkår mellom selskaper med og uten mulighet for overskuddsflytting. SSF er ikke sikker på om alle ulempene med forslaget som beskrevet ovenfor oppveies av likere konkurransevilkår og ber departementet vurdere denne antagelsen nærmere.

Forslaget om å inkludere ekstern gjeld kan også forstås som en bestemmelse som har to likeverdige hovedformål – nemlig både å gi en mer effektiv begrensingsregel og gi en delvis likestilling av gjeld og egenkapital. Dersom formålet med inkludering av ekstern gjeld også er å oppnå en delvis likestilling av gjeld og egenkapital burde dette ha vært uttalt i klartekst slik at effektene kunne ha vært vurdert. Utvalget har grundig vurdert en full likestilling av gjeld og egenkapital gjennom de alternative skatteformene ACE/ACC og CBIT, men kommet til at disse av ulike grunner ikke er ønskelige. Det er underlig hvis en da forsøker å foreta en delvis likestilling ved å inkludere ekstern gjeld, uten at man samtidig foretar en grundig vurdering av konsekvensene.

SSF vil også påpeke at forslaget vil kunne åpne for uheldig arbitrasje og vridning av investeringer mellom norske konsernselskaper. Selskap som får sine netto rentekostnader avskåret vil kunne investere i rentepapirer som i realiteten vil være skattefrie så langt de avskårne rentekostnadene rekker (det er kun netto rentekostnader som avskjæres – økte renteinntekter reduserer netto rentekostnader, men gir ingen skattepliktig inntekt før netto rentekostnader ligger innenfor fradragrammen). Selv om avskåret rentefradrag kan fremføres, gir dette uheldige incentiver til fordel for investeringer som gir renteinntekter. Av samme grunn kan avskjæring av reelle rentekostnader gi incentiver til fusjoner og oppkjøp mellom

selskap som får avskåret rentefradraget og selskap som har netto renteinntekter. Dette kan være samfunnsøkonomisk uheldig hvis oppkjøpet eller fusjonene ikke hadde funnet sted uten disse reglene.

3.3 Terskelbeløp

Utvalget foreslår en reduksjon av terskelbeløpet fra netto rentekostnader på 5 millioner kroner til netto rentekostnader på 1 million kroner, noe som gir store administrative utfordringer for storbedriftene.

Denne grensen foreslås betydelig lavere enn land det er naturlig å sammenligne seg med. Det laveste SSF har registrert er Finland med EUR 500.000, ellers i Europa opereres det med terskelbeløp opp mot EUR 1 million. Det er uheldig at norske regler skal gjelde med et betydelig lavere terskelbeløp og vi vil derfor be om at norske selskaper ikke blir gjenstand for et strengere regime. En reduksjon av terskelbeløpet medfører også økte kostnader for skatteetaten. Det er grunn til å merke seg at Skattedirektoratet i sin høringsuttalelse til rentebegrensingsregelen foreslo en terskel på NOK 10 millioner – 10 ganger høyere enn det utvalget foreslår.

4 Kildeskatt på renter

4.1 Generelt

SSF vil under dette punktet peke på noen generelle utfordringer med utvalgets forslag.

Forslaget vil generelt øke kostnaden ved gjeldsfinansierte investeringer og dermed redusere investeringsnivået i Norge. Økte kostnader og reduserte investeringer vil også redusere det norske skattegrunnlaget.

En kildeskatt på renter vil påvirke selskapenes valg av finansieringsmåte, som er strid med utvalgets intensjon. Det vil også medføre vridninger mellom kreditorer hjemmehørende i land der adgangen til å trekke kildeskatt på renter er avskåret eller begrenset i skatteavtale, og kreditorer i land hvor kildeskatten vil få effekt, som f. eks. USA. Det er også usikkert om kildeskatt kan trekkes på renter til kreditorer hjemmehørende i annet EØS land.

Kildeskatt på renter er ment som tiltak mot overskuddsflytting. Det er overraskende at utvalget da ikke drøfter om kildeskatt bør begrenses til interessefelleskap hvor overskuddsflytting kan finne sted. I Danmark skal det f. eks. bare trekkes kildeskatt på renter som betales til et selskap utenfor EU/EØS som kontrollerer mer enn 50 pst. av debitorselskapet. I Tyskland, Finland og Nederland har en bare kildeskatt på instrumenter med egenkapitalpreg (dvs. ikke ordinære obligasjoner).

Det er videre slik at anvendelse av lav sats eller 0 for kildeskatt etter skatteavtalene krever dokumentasjon for investors skattemessige bosted. Dette er i praksis krevende. Det vil også være behov for en ordning for tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt. En slik ordning kan bli arbeidskrevende for selskap og skattemyndighetene, jf. erfaringen med kildeskatt på utbytte.

Utvalget har trolig også undervurdert hvilken effekt kildeskatt på renter vil få: I tillegg til land hvor det ikke foreligger skatteavtale, åpner mange norske skatteavtaler for kildeskatt på renter, herunder skatteavtalen med USA, som er en viktig finansieringskilde for norske bedrifter. Forslaget vil derfor kunne få stor betydning.

Det er også viktig at virkeområdet for en eventuell kildeskatt ligger godt innenfor definisjonene av renter som benyttes i OECDs mønsteravtale, og som de fleste skatteavtaler Norge har inngått er basert på. For øvrig angir ikke rapporten en kildeskattesats på renter. Kildeskatt er en bruttoskatt. Det tilsier at satsen eventuelt bør settes lavt.

4.2 Obligasjonsgjeld

Norske bedrifter bruker det internasjonale obligasjonsmarkedet i større grad enn før. Kildeskatt på renter vil etter internasjonale lånestandarder måtte utbetales av utsteder av obligasjonen (mao. de norske bedriftene) gjennom såkalt oppgrossing, og dette vil gi en betydelig økt lånekostnad for norske bedrifter.

Den norske kildeskatten som må innbetales av utsteder av obligasjonen vil anses som en rentekostnad for norske bedrifter, som vil komme til fradrag innenfor rentebegrensingsregelen.

Norske banker, finansieringsinstitusjoner og industriselskaper er avhengige av obligasjonslån gjennom de internasjonale kapitalmarkedene. Kildeskatt på renter skal motvirke overskuddsflytting i internasjonale konsern, men dette passer dårlig for slike obligasjoner. Dersom det blir aktuelt å innføre kildeskatt på renter i norsk internrett, bør i så fall renter på obligasjonslån unntas fra kildeskatt, slik dette også er gjort i andre land:

- USA har gitt unntak i sin internrett for renter på obligasjoner og andre passive investeringer («Portfolio Debt Obligations») for å tiltrekke seg investeringer fra utenlandske investorer. Det amerikanske unntaket for kildeskatt er betinget av at kreditor eier mindre enn 10 pst. av egenkapitalen i debitorselskapet.
- Belgia og Island har internrettslig unntak fra kildeskatt på renter knyttet til noterte obligasjoner mv.

For å unngå et forhøyet kostnadsnivå for norske bedrifter som bruker det internasjonale obligasjonsmarkedet foreslår SSF at kildeskatt ikke skal gjelde noterte obligasjonslån, sertifikatlån eller andre noterte instrumenter (derivater mm) utstedt av norske selskaper. Slike lån/instrumenter er for øvrig tatt opp på markedsmessige og armlengdes vilkår.

5 Kildeskatt på royalty

Utvalget foreslår i punkt 7.3.4 at det innføres kildeskatt på royalty. Utvalget legger til grunn at provenyøkningen vil være relativt begrenset på kort sikt fordi EØS-retten og skatteavtaler begrenser adgangen til å ilegge kildeskatt. Utvalget foreslår likevel å innføre kildeskatt, under henvisning til at det er viktig for å sikre det norske skattefundamentet på lengre sikt.

Utvalgets forslag er basert på forutsetning om at skatteavtaler reforhandles slik at Norge i større grad får adgang til å ilegge kildeskatt. Et forhold som utvalget ikke nevner er at slik endring av skatteavtaler vil gi det andre landet økt adgang til å ilegge kildeskatt på royalty som betales til Norge, og som den norske mottakeren kan kreve fradratt i norsk skatt. SSF er derfor usikker på om slik reforhandling samlet vil gi økt skatteproveny til Norge. Ett annet forhold er at økt adgang etter skatteavtaler til å ilegge kildeskatt vil gjøre det mindre attraktivt legge eierskap til Norge av immaterielle eiendeler som gir royalty-inntekter, noe som er uheldig.

Dersom det innføres norske regler om kildeskatt på royalty, mener SSF virkeområdet bør ligge godt innenfor definisjonene av royalty som benyttes i OECDs mønsteravtale, og som de fleste skatteavtaler Norge har inngått er basert på. SSF mener utvalgets forslag om å innføre norske regler med en mer utvidet

definisjon av royalty, som også omfatter leie av visse fysiske driftsmidler, vil skape uheldig usikkerhet med hensyn til når det skal trekkes kildeskatt. Avgrensningen av et royaltybegrep som inkluderer leie av fysiske driftsmidler, vil være vesentlig mer krevende enn en tradisjonell royaltydefinisjon basert på OECDs mønsteravtale. I tillegg kommer at man vil måtte forholde seg til to ulike definisjoner avhengig av om mottakeren er hjemmehørende i et skatteavtaleland eller ikke.

6 Avskrivninger

6.1 Utvalgets teoretiske utgangspunkt om faktisk økonomisk verdifall er lite egnet for en liten og åpen økonomi som den norske

Utvalget mener at avskrivninger bør sammenfalle med økonomisk verdifall for å unngå vridninger i investeringene. Utvalget ba derfor Statistisk sentralbyrå (SSB) om å gjennomføre en studie av økonomisk levetid for ulike driftsmidler i Norge, samt å sammenligne disse resultatene med nyere studier fra Canada og Nederland. SSB gjennomførte blant annet en spørreundersøkelse om dette overfor norske bedrifter¹.

Utvalgets teoretiske syn er at økonomisk levetid bør være utgangspunktet for å bestemme avskrivningstid på investeringsobjekter. Å bestemme den økonomiske levetid har flere svakheter som også fremkom i SSBs undersøkelse:

- Faktisk økonomisk verdifall er svært vanskelig å måle. Undersøkelsen fra SSB sammenholdt med øvrige undersøkelser viser til dels store variasjoner for samme type eiendel.
- Saldosystemet medfører at prinsippet om avskrivninger i tråd med økonomisk verdifall uansett ikke kan oppfylles når ulike eiendeler avskrives med samme sats. Eksempelvis vil levetiden på ulike maskiner eller ulike anlegg variere stort.
- Selv for en og samme type eiendel, f.eks. en varebil, vil det kunne være store forskjeller i både forventet og faktisk økonomisk verdifall (avhengig av kjørelengde, type varebil osv.).

SSF savner også en mer grundig vurdering av avskrivningsreglene som middel for å øke investeringer i Norge. Dette er målrettede tiltak som mange land benytter seg av. Et land med en liten og åpen økonomi som Norge må forholde seg til det andre land gjør. Ikke minst gjelder det de landene som utvalget selv fremhever som særlig relevante, som f.eks. Sverige.

6.2 Avskrivningsregler påvirker lokalisering og omfang på investeringene

Avskrivninger er et sentralt element for lønnsomheten ved ulike investeringer. Dette gjelder særlig for større investeringer, som f. eks. bygging av ny fabrikk, produksjonsanlegg eller vindparker. For slike prosjekter kan avskrivningssatser være viktigere enn selskapsskattesatsen, og kan være avgjørende for gjennomføringen av store prosjekter, jf. for eksempel Snøhvit-anlegget.

Ønsker man å ha et konkurransedyktig skattesystem som tiltrekker seg investeringer og ny virksomhet, er konkurransedyktige avskrivninger av stor betydning. Dette kan være avgjørende for lokalisering av større investeringer, jf. for eksempel vindkraftanlegg. Regjeringen la i februar i år frem forslag om skattemessig gunstige lineære avskrivninger over fem år for vindkraftanlegg. Finansministerens begrunnelse for forslaget

¹ Statistisk Sentralbyrå: «Ny kartlegging av økonomisk levetid og verdifall for realkapital» publisert 2. juli 2014.

var at Regjeringen ønsket like raske avskrivningsregler for vindkraft i Norge som i Sverige for å unngå at avskrivningsreglene skal påvirke om utbyggingen skjer i Sverige eller Norge. SSF savner tilsvarende tenkning rundt annen norsk industri.

Avskrivningssatser er et spørsmål om når man skal få fradrag (tidfesting); samlet fradrag vil være det samme. Tidfesting av fradraget for investeringskostnader har imidlertid større betydning for bedriftene og investorene enn det har for staten. Bedre avskrivningsregler kan gi dynamiske effekter, og dermed slå positivt inn på de totale skatteinntektene til staten ved at det gjennomføres flere og større investeringer.

SSF vil fremheve at det er bedriftene med de største investeringsbehovene som har de dårligste betingelsene for avskrivninger. Samtidig er dette trolig de investeringene som kan gi størst varig verdi for samfunnet.

6.3 Særlig om produksjonsanlegg

Etter SSFs oppfatning fungerer ikke dagens regelverk for avskrivning av industrianlegg i praksis. Dette skyldes først og fremst ligningsmyndighetens praktisering av regelverket, og da særlig praktiseringen av hva som utgjør ett konkret driftsmiddel.

Hva som utgjør ett driftsmiddel er ikke uttrykkelig regulert i skatteloven og vil derfor bero på hva som etter en konkret helhetsvurdering utgjør en enhet. Dette gir stor uforutsigbarhet for norske bedrifter med produksjonsanlegg. I praksis blir norske produksjonsanlegg i stor utstrekning ansett som ett driftsmiddel, og plassert i saldogruppe h, med 4 % avskrivningssats mot tidligere praksis med plassering i saldogruppe d med 20 % avskrivningssats.

Anlegg med brukstid under 20 år kan etter dagens regler få en forhøyet avskrivningssats på 10 % basert på en lovendring som trådte i kraft i 2012. Det er imidlertid uklart hva som menes med begrepet «brukstid» ettersom forarbeidene viser til både økonomisk og fysisk levetid. SSF sin erfaring med dette regelverket overfor ligningsmyndighetene er at de ikke har tatt stilling til hva som ligger i begrepet brukstid og storbedriftene opplever derfor at dette er et uavklart område som kan gi opphav til mange nye skattetvister i årene fremover ettersom det er så stor satsforskjell mellom 4 % og 10 %. SSF er derfor fornøyd med at utvalget presiserer at det med brukstid menes forventet økonomisk levetid.

SSF vil også vise til at i SSBs undersøkelse har 153 bedrifter angitt en levetid på anlegg generelt (og hvor produksjonsanlegg bare utgjør en type anlegg) som gir en gjennomsnittlig økonomisk levetid på 15,3 år. Tilsvarende undersøkelser fra Canada angir 21,6 år. Produksjonsanlegg har gjennomgående en lavere økonomisk levetid enn andre driftsmidler som typisk blir kategorisert som «anlegg», herunder broer, kaier, tunneller mv. Dette tilsier isolert sett at den økonomiske levetiden på produksjonsanlegg er lavere enn 15,3 år. En forventet økonomisk levetid på 20 år tilsier en saldoavskrivningssats på 8-9 %. En levetid på ca. 15 år tilsier en sats på ca 12 %. Utvalget fremhever selv at dagens sats på 10 % synes noe lav for produksjonsanlegg.

Men utvalget trekker frem enkelte potensielle feilkilder i SSB sin spørreundersøkelse. For anlegg var disse (i) at respondenten ikke har et forhold til økonomisk levetid/forveksler økonomisk levetid med forventet eiertid og (ii) at undersøkelsen ikke ga anledning til å oppgi eventuell restverdi ved salget. SSF tror likevel ikke disse feilkildene, dersom de ble rettet, ville gitt så høye levetider for anlegg at det vil være sannsynlig at produksjonsanlegg isolert ville fått en høyere levetid enn 20 år.

Utvalget foreslår at dagens terskel på 20 år for anlegg med en brukstid på ikke over 20 år vurderes hevet til 25 år eller 30 år når man har fått mer erfaring med unntaket. SSF er fornøyd med at utvalget anerkjenner at

produksjonsanlegg har for lav avskrivningssats, men vil i stedet foreslå at man så snart som mulig foreslår å heve brukstiden til 30 år for denne type anlegg. Det vil innebære at de fleste norske produksjonsanlegg vil falle innenfor den forhøyede satsen på 10 %, og vil bidra til å styrke bedrifter med denne type driftsmidler. Det vil også gi en betydelig økt forutsigbarhet for størrelsen på fremtidige avskrivninger, som er et viktig element i lønnsomhetsvurderinger av nye prosjekter/investeringer.

6.4 Flere mulige løsninger

En bør vurdere færre avskrivningsgrupper, slik det blant annet er i Sverige. Færre avskrivningsgrupper vil forenkle systemet og redusere antall tvister om klassifisering mv. Et grovt inndelt system kan også lettere stå imot press om nye endringer avhengig av nye undersøkelser om faktisk verdifall osv.

Maskiner og anlegg bør plasseres i samme gruppe med samme avskrivningssats. Dette løser også de store utfordringene i dagens regime med å fastslå om en innretning er et anlegg eller en maskin, og om et anlegg skal anses som ett eller flere driftsmidler. Løsningen i slike saker kan slå tilfeldig ut, med store økonomiske konsekvenser. Dagens regler vanskeliggjør beregningen av investeringskostnadene i fremtidige prosjekter, dvs. at det tas høyde for en skatterisiko som kan medføre at prosjekter blir skrinlagt.

Ønsker man mer målrettede tiltak, kan man øke avskrivningssatsen for enkelte saldogrupper. Etter vår oppfatning er det særlig saldogruppe h hvor det er naturlig å vurdere en vesentlig høyere sats. Det vil stimulere til økte investeringer og gjøre det norske skattesystemet mer konkurransedyktig.

SSF vil også peke på vårt tidligere forslag om forhøyet avskrivningssats på «produksjonsinnretninger». Dette er trolig det mest målrettede tiltaket som i minst mulig grad påvirker andre investeringsbeslutninger, men som vil være viktig for landbasert industri og gi positive ringvirkninger i mange år.

7 NOKUS - anvendelse av NOKUS-reglene på aktive inntekter

NOKUS-reglene innebærer at norske aksjonærer beskattes løpende for inntekter i norskkontrollert selskap hjemmehørende i lavskatteland uavhengig av om inntektene deles ut som utbytte. Det er et viktig unntak dersom selskapet ligger i et lavskatteland som Norge har skatteavtale med. I slike tilfeller kan NOKUS-beskatning av aksjonærene kun skje dersom selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter.

Utvalget ber i punkt 1.4.4.3 departementet vurdere om dagens skille mellom aktive og passive inntekter er hensiktsmessig. SSF mener det er viktig at virkeområdet for NOKUS-reglene ikke utvides i forhold til aktive inntekter.

SSF viser til at hovedbegrunnelsen bak innføring av NOKUS-reglene, jf. forarbeidene i Ot. prp. nr. 15 (1991-92) punkt 6.7, var å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i lavskatteland. Det vil ikke være i samsvar med dette formålet å utvide bruk av NOKUS-beskatning på inntekter fra aktiv næringsvirksomhet. Formålet tilsier tvert i mot at unntaket for aktiv virksomhet også bør gjelde for land som Norge ikke har skatteavtale med.

SSF viser videre til at nesten alle land som har lignende regler, såkalte CFC-regler, begrenser anvendelsesområdet på ulike måter til selskaper med passive inntekter. Dersom norske aksjonærer beskattes løpende for aktive inntekter i utenlandske selskaper, som er uvanlig for aksjonærer hjemmehørende i andre land, så gir dette en uheldig konkurranseulempe for norske konsern som foretar forretningsmessig begrunnede etableringer eller kjøp av virksomhet utenfor Norge.

OECD/G20s BEPS-prosjekt skal avgi rapport med anbefalinger om anvendelse av CFC-regler innen september 2015. SSF mener virkeområdet for NOKUS-reglene uansett ikke bør utvides før disse anbefalingene foreligger.

8 Andre forhold

8.1 Lovfesting av gjennomskjæringsregel

Utvalget foreslår en lovfesting av regelen "for å kunne korrigere den uheldige rettsutviklingen og for å styrke omgåelsesnormen".

SSF støtter ikke en utvidet adgang til gjennomskjæring av reelle transaksjoner. For så vidt gjelder spørsmålet om en lovfesting av gjennomskjæringsregelen er SSF bekymret for at dette i praksis kan gi mindre forutsigbarhet for bedriftene og ramme transaksjoner som ikke burde vært rammet. Økt usikkerhet vil være hemmende for utviklingen av norsk næringsliv. SSF ønsker derfor å vurdere en lovfesting når et eventuelt forslag om dette sendes ut på høring.

8.2 FOU

FOU-bestemmelsen i skattelovens § 6-25 knesetter en relativt vid aktiveringsplikt for «*egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler*». I de senere år er aktiveringsplikten blitt ytterligere utvidet av ligningsmyndighetene gjennom «pilotsaker» fra Sentralskattekontoret for storbedrifter.

SSF vil påpeke at det er en klar konkurranseulempe for norske bedrifter dersom dagens FOU-regel strammes inn gjennom ligningspraksis og ber derfor om at departementet i sitt videre arbeide presiserer retten til skattemessig direkte utgiftsføring.

8.3 Gjennomgang av eiendomsskattelov

SSF vil her vise til NHOs brev til Finansdepartementet datert 19. mai 2014 vedrørende eiendomsskatt. NHO peker i brevet på at regelverket for eiendomsskatt må forbedres, og særlig i forhold til dagens regler for hva som skal inngå i grunnlaget for en produksjonsvirksomhet og hvordan dette skal verdsettes.

SSF støtter NHOs syn og ber om at departementet, i forbindelse med gjennomgangen av NOU 2014:13, også gjennomgår regelverket for eiendomsskatt.

Med vennlig hilsen
for Storbedriftenes Skatteforum


Anne-Ma Tostrup Smith