



AkerSolutions®

AKASTOR



KVERNER®



AkerBioMarine®



HAVFISK



DET NORSKE



OCEAN YIELD

## Memo

**Fra:** Aker ASA v/Ove Taklo  
Aker Solutions ASA v/Njaal Arne Høyland  
Akastor ASA v/Helene Langlo Volle  
Kværner ASA v/Jens Even Pedersen  
Superba ASA v/Martin Arnholdt  
Havfisk ASA v/Eldar Farstad  
Det norske Oljeselskap ASA v/Oddny Karin Kvam  
Ocean Yield ASA v/Kristine Kosi

**Til:** Finansdepartementet

**Deres ref:** 14/5757 SL HSH/KR

**Dato:** 13. april 2015

## Høringsuttalelse – Skatteutvalget NOU 2014:13

Vi viser til NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, som ble sendt på høring 5. januar d.å., med høringsfrist 5. april d.å. Denne høringsuttalelsen inngis på vegne av Aker ASA, Aker Solutions ASA, Akastor ASA, Kværner ASA, Superba ASA (tidligere Aker BioMarine), Havfisk ASA, Det norske Oljeselskap ASA og Ocean Yield ASA (samlet «Selskapene»). Selskapene er gitt innvilget utvidet høringsfrist til 13. april d.å.

Selskapene har valgt å kommentere bare de deler av forslaget som gjelder selskapsbeskatningen (inkludert merverdiavgift mv).

Selskapene er som utgangspunkt ikke tilhengere av skjerpede skatteregler. På de punktene hvor Selskapene gir uttrykk for at de støtter innstramningsforslag, gjøres dette i tillit til at det samtidig vil skje en vesentlig reduksjon av skattesatsen.

### 1. Valg av hovedmodell for selskapsbeskatningen

Selskapene støtter Skatteutvalgets valg av hovedmodell for selskapsbeskatningen, dvs en videreføring av gjeldende selskapskattmodell med redusert sats. De alternative modellene som Skatteutvalget har vurdert (ACE/ACC-modell og CBIT-modell) har begge svakheter som gjør at Selskapene er skeptisk til disse modellene, særlig integrasjonen med personbeskatningen. Det er få land som har innført slike alternative modeller (det er vel per i dag ingen som har valgt CBIT-modellen), noe som innebærer at det er begrenset med erfaringer å trekke på når det f eks gjelder vridninger i investeringer.

Selskapene er særlig skeptiske til en modell hvor rentefradraget fjernes i sin helhet (CBIT-modellen), siden dette vil kunne føre til svært store forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat, noe som i seg selv er lite ønskelig.



AkerSolutions

AKASTOR



KVERNER



AkerBioMarine



HAVFISK



DET NORSKE



OCEAN YIELD

Selskapene støtter derfor forslaget om å videreføre dagens selskapskattmodell, samt at satsen reduseres.

## 2. Rentebegrensningsregel

Utvalgets flertall foreslår en strengere rentebegrensningsregel, særlig ved at regelen utvides til også å gjelde for eksterne renter og ved at fradragrammen foreslås endret til å være 45% av EBIT, i stedet for 30% av skattemessig EBITDA. I tillegg foreslås terskelbeløpet senket fra dagens grense på NOK 5 millioner til NOK 1 million.

Forslag til någjeldende rentebegrensningsregel ble sendt på høring våren 2013. Selskapene uttrykte i sin felles høringsuttalelse datert 24. juni 2013 forståelse for at det kunne være behov for en regel som i enkelte tilfeller begrenser fradragretten for renter, men påpekte flere svakheter ved det fremlagte forslaget. I Selskapenes høringsuttalelse het det bl a:

*«Selskapene har det til felles at de har det alt vesentlige av sin finansiering i Norge (norsk konsernselskap er kreditor/konsernbank), og de har således ingen skattemessige fordeler som sådan av finansieringen. På denne bakgrunn burde Selskapene ikke bli rammet av departementets forslag. En vesentlig svakhet ved forslaget er at det ikke er foreslått regler som unntar konserner med slik «norsk» finansiering fra forslaget. Konsekvensen av at det ikke er foreslått noe slikt unntak kan bli at fradragretten for renter begrenses uten en korresponderende begrensning av renteinntektene – altså effektivt sett en utilsiktet dobbeltbeskatning. Selskapene mener at departementet burde ha tatt denne problemstillingen mer på alvor og utredet ulike alternativer for å løse dette.»*

Selskapene pekte på at det burde være bedre muligheter for samordning innad i et konsern og bedre muligheter for samordning med underskudd. Det ble ikke tatt hensyn til noen av disse innvendingene i det endelige lovforslaget.

Selskapenes erfaring med regelen det inntektsåret den har vært virksom, er at regelen er krevende å følge opp, og at det lett kan oppstå tilfeller hvor rentefradrag blir begrenset, selv om det ikke har vært noen uthuling av selskapskattegrunnlaget (fordi kreditor også er hjemmehørende i Norge). Konsekvensen av dette er at renteinntekten beskattes med 27% hos kreditor, mens debitor nektes (fullt) fradrag for den korresponderende rentekostnaden. Dette er klart i strid med det formålet som ble trukket frem da regelen ble foreslått, dvs. reduksjon av skattegrunnlaget i Norge gjennom uakseptabel bruk av gjeldsfinansiering.

De uheldige utslagene av de innvendinger Selskapene hadde mot forslaget til gjeldende rentebegrensningsregel vil bli ytterligere forsterket ved det forslaget Utvalgets flertall har lagt frem. Regelen skal også omfatte eksterne renter og fradragrammen skal tilsvare 45% av EBIT. Ett av målene med dette er, i følge utvalgets flertall, å avskjære en større andel av rentefradragene som skyldes overskuddsflytting. Samtidig erkjenner utvalgets flertall at dette vil føre til at rentefradrag vil bli avskåret også for selskaper som ikke har muligheter for overskuddsflytting, men hevder at «hensynet til en effektiv regel mot overskuddsflytting er viktigere enn å skjerme enkelte høyt belånte selskap».

Selskapenes er uenige i den avveining utvalgets flertall her har gjort. Selskapene mener tvert i mot at det er viktig å utforme regelen slik at den mer spesifikt rammer de selskaper som på en uakseptabel måte benytter gjeldsrenter for å flytte overskudd ut av landet.



AkerSolutions™

AKASTOR



KVERNER™



AkerBioMarine™



HAVFISK



DET NORSKE



OCEAN YIELD

Dersom gjeldsbegrensingsregelen skal videreføres, mener Selskapene at følgende prinsipper må ligge til grunn:

- Fradragsrammen bør baseres på *skattemessig EBITDA* (som i dag) i stedet for EBIT, da EBITDA gir et bedre bilde av selskapets gjeldsbetjeningsevne enn EBIT. Selskapene har merket seg at utvalgets flertall «isolert sett» deler dette synet.
- Begrensingsregelen bør bare gjelde for *interne renter*. Selv om det ikke kan utelukkes at også eksterne renter *kan* benyttes til overskuddsflytting, tror Selskapene at dette er et nokså marginalt problem som ikke tilsier at eksterne renter bør inngå i begrensningen for alle selskaper.
- Det bør gjøres endringer i begrensingsregelen som gjør at den mer treffsikkert rammer de selskapene som benytter gjeldsfinansiering for å uthule det norske skattegrunnlaget. Selskapene viser blant annet til de alternativer som ble beskrevet i Selskapenes felles høringsuttalelse til den någjeldende rentebegrensingsregelen, og som bør vurderes i denne sammenheng.
- Det bør som et minimum åpnes for at inntektstillegg etter rentebegrensingsregelen bør kunne føres mot fremførbare underskudd fra tidligere år, slik at man unngår at et selskap kan få betalbar skatt selv om selskapet har fremførbart underskudd. Det bør også legges til rette for samordning med underskudd i andre selskaper i samme konsern.
- Terskelbeløpet bør minimum beholdes på NOK 5 millioner (som i gjeldende regel). En senkning av terskelen til NOK 1 million vil føre til at mange flere skattytere rammes, og vil påføre disse skattyterne påføres arbeid og ytterligere kostnader, mens provenyeffekten antagelig er begrenset.

Utvalgets flertall viser til at den foreslåtte innstramming i rentebegrensingsregelen muliggjør en større reduksjon i selskapsskattesatsen. Selskapene mener det er svært viktig å sikre fradragsretten for eksterne renter, og er villige til å akseptere en noe høyere selskapsskattesats mot at det oppnås sikkerhet for at eksterne renter alltid vil være fradragsberettiget.

### 3. Kildeskatt på renter

Utvalget foreslår at det innføres generell kildeskatt på renter, i tillegg til videreføring av rentebegrensingsregelen. Utvalget begrunner dette med at rentebegrensingsregelen ikke vil ramme alle tilfeller av uønsket overskuddsflytting gjennom rentefradrag.

Selskapene har ikke avgjørende innvendinger mot forslaget om innføring av kildeskatt på renter. Etter Selskapenes syn vil dette være et mer treffsikkert tiltak mot flytting av overskudd ut av Norge enn gjeldende rentebegrensingsregel, ved at det bare vil ramme rentebetalinger til utenlandsk kreditor.

Et eget spørsmål er om det er behov for å ha rentebegrensingsregel i tillegg til kildeskatt på renter. Dette er noe departementet bør utrede nærmere. Som nevnt ovenfor er det viktig at regler som skal begrense fradragsretten for renter, utformes på en måte som gjør at de ikke rammer tilfeller hvor det ikke er tale om flytting av overskudd ut av Norge.

Etter Selskapenes syn gjør særlige hensyn seg gjeldende for *børsnoterte obligasjoner*. I slike tilfeller vil debitor ikke kjenne kreditors identitet, noe som kan vanskeliggjøre den praktiske håndteringen av kildeskatt på renter. Det kunne tenkes innført et system i tråd med det som finnes for kildeskatt på utbytte, men det vil være administrativt krevende å håndtere, både for selskapene og for skattemyndighetene. Disse praktiske vanskelighetene kan muligens begrunne et unntak fra kildeskatt på børsnoterte obligasjoner. Ved at



AkerSolutions

AKASTOR



KVERNER



AkerBioMarine



HAVFISK



DET NORSKE



OCEAN YIELD

unntaket bare gjøres gjeldende for *børsnoterte* obligasjoner, vil muligheten for å omgå kildeskatt på lån ved i stedet å utstede obligasjonslån, være begrenset.

#### 4. Kildeskatt på royalty

Selskapene er i utgangspunktet ikke negative til innføring av kildeskatt på royalty, men mener at et snevert royalty-begrep bør legges til grunn i denne sammenheng, altså betaling for bruk av ulike immaterielle eiendeler (opphavsrett, patenter, varemerker, know-how osv.), slik dette er definert i OECDs Mønsteravtale art. 12(2). Denne definisjonen i Mønsteravtalen art. 12(2) har vært gjeldende siden 1992, og de aller fleste av Norges skatteavtaler inngått etter dette tidspunkt bygger på denne definisjonen. Det virker da naturlig å ha samme definisjon av royalty-begrepet i norsk internrett.

Selskapene er skeptiske til å innføre kildeskatt på et bredere royalty-begrep, altså slik at det også omfatter leiebetalinger for ulike typer driftsmidler.

Dersom Finansdepartementet i sin videre utredning velger å følge Skatteutvalget forslag om å benytte det videre royalty-begrepet, er det svært viktig at dette utredes nærmere både med tanke på hvem det vil ramme samt at det kan gis en presis definisjon av hvilken type inntekter (driftsmidler) som omfattes, slik at det ikke oppstår uklarheter om bestemmelsens rekkevidde.

Som påpekt av Skatteutvalget, kan kildeskatt på royalty ha en usikker side mot EØS-retten. Etter Selskapenes oppfatning kan dette avbøtes ved at det innføres unntak fra kildeskatt på royalty tilsvarende de unntak som følger av EUs rente- og royalty-direktiv.

#### 5. Grenseoverskridende aksjeinntekter

##### 5.1 Fritaksmetoden

Selskapene er enige i at fritaksmetoden for aksjeinntekter bør videreføres. Metoden har siden den ble innført vist seg relativt enkel å praktisere og samtidig robust mot omgørelser.

Selskapene støtter videre de endringsforslagene som utvalget har tatt opp, dvs. fjerning av krav om eiertid og -krav for investeringer i normalskatteland utenfor EØS, utvidelse av metoden til å omfatte investeringer i alle typer utenlandske selskaper hvor eiernes ansvar er begrenset til innskuddet, samt innføring av skatteplikt på mottatt utbytte når det samtidig er gitt fradrag for utbetalingen i utlandet (hybridsituasjonen).

##### 5.2 NOKUS-reglene

Etter skatteloven § 10-64 bokstav a kan det ikke foretas NOKUS-beskatning i de tilfeller det utenlandske selskapet mv er omfattet av skatteavtale mellom Norge og en annen stat, og selskapets inntekter «ikke hovedsakelig er av passiv karakter». Utvalget ber departementet vurdere om aktive og passive inntekter skal likestilles etter NOKUS-reglene.

Selskapene mener unntaket for aktive inntekter i skatteloven § 10-64 bokstav a bør bestå. Unntaket har vært gjeldende i mange år, og en rekke selskapsstrukturer er etablert i tillit til dette unntaket. Eventuelle endringer på dette punkt bør under enhver omstendighet avvente forslagene fra OECD/G20s BEPS-prosjekt.

Under forutsetning av at skattesatsen reduseres, er Selskapene enige i at terskelen for når et land anses som lavskatteland bør justeres. Selskapene er også enige i at det bør legges opp til økt bruk av de såkalte



AkerSolutions™

AKASTOR



KVERNER™



AkerBioMarine™



HAVFISK



DET NORSKE



OCEAN YIELD

hvite- og svartelistene, siden dette vil fremme likebehandling og forutberegnelighet. I sin nåværende form har disse listene (særlig hvitelisten) i dag mer eller mindre utspilt sin rolle. Endelig støtter Selskapene innføring av en nedre grense for den enkelte deltakers eierandel som vilkår for NOKUS-beskatning.

### 5.3 Kildeskatt på utbytte

Selskapene støtter forslaget til endringene i kildeskatt på utbytte, og mener dette er godt i tråd med begrunnelsen for fritaksmetoden.

## 6. Andre forslag i selskapsbeskatningen

### 6.1 Lovfesting av gjennomskjæringsregelen

Utvalget mener at utviklingen av gjennomskjæringsnormen i senere rettspraksis har gått i gal retning, ved at det legges mer vekt på subjektive forhold ved bedømmelse av grunnvilkåret om skattemotivasjon, og ved at skattebesparelser oppnådd utenfor Norge tas med som et moment som styrker den forretningsmessige (ikke-skattemessige) egenverdi ved disposisjonen. Utvalget foreslår derfor at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen bør lovfestes og at terskelen for å benytte regelen bør senkes blant annet ved at det stilles strengere krav til disposisjonens forretningsmessige egenverdi.

Selskapene er enige med utvalget i at det har skjedd en uheldig utvikling av gjennomskjæringsregelen i nyere rettspraksis, og i at dette bør korrigeres. En lovfesting av normen synes da å være den rette måten å gå frem på. En lovfesting vil også kunne klargjøre vilkårene for gjennomskjæring både for skattyterne og skattemyndighetene, og dermed gi bedre forutsigbarhet.

Selskapene mener at en slik lovfesting må ta sikte på en få en gjennomskjæringsregel som er så vidt dynamisk at det ikke vil være behov for ulovfestet gjennomskjæring i tillegg til den lovfestede.

Vi stiller oss dessuten noe undrende til at forslaget tas opp av Scheel-utvalget under deres mandat. Temaet er gammelt og komplisert og bør utredes separat og uavhengig av Scheel-utvalgets øvrige forslag

### 6.2 Innstramminger i hjemmehørende-begrepet

Utvalget foreslår visse innstramminger i hjemmehørende-begrepet, ved at norskregistrerte selskaper alltid skal anses hjemmehørende i Norge. Videre ber utvalget departementet vurdere også reglene om når utenlandskregistrerte selskaper skal anses hjemmehørende i Norge for å gjøre reglene mer robuste overfor mobile skattegrunnlag.

Selskapene støtter forslaget om at norskregistrerte selskaper alltid skal anses for skattemessig hjemmehørende i Norge. Som utvalget påpeker er et tilsvarende formelt kriterium relativt vanlig i andre sammenlignbare land, og det synes ikke å være tungtveiende grunner til at Norge ikke bør innføre det samme. Selskapene er også enige at det kan være grunn til å se nærmere på om reglene for når utenlandskregistrerte selskaper skal anses hjemmehørende i Norge.

### 6.3 Informasjonstilgang om eierskap i utenlandske selskaper mv og andre selskaper i konsernet mv.

Utvalget foreslår at det innføres plikt for skattyter til (uoppfordret) å opplyse om eierskap i utenlandske selskaper mv, samt plikt til å gi «relevant informasjon» om andre selskaper i konsernet etter krav fra skattemyndighetene.



AkerSolutions®

AKASTOR



KVERNER®



AkerBioMarine®



HAVFISK



DET NORSKE



OCEAN YIELD

Selskapene stiller seg som utgangspunkt positive til uoppfordret å gi opplysninger om eierskap i utenlandske selskaper etter mal av den plikten som i dag finnes i ligningsloven § 6-1 nr. 2. Rekkevidden av den foreslåtte plikten til å gi «relevant informasjon» om andre selskaper i konsernet synes uklar, og reiser noen prinsipielle spørsmål som trenger mer utredning. For eksempel vil et norsk datterselskap i et utenlandsk konsern som utgangspunkt ikke ha tilgang på informasjon som ligger i et (utenlandsk) søsterselskap.

Ett av punktene i det pågående BEPS-prosjektet er den såkalte land-for-land-rapporteringen. Selskapene mener at de forslagene som utvalget har tatt opp bør avvente og ses i sammenheng med det som kommer ut av nevnte BEPS-prosjekt. Eventuelle regler vil da kunne bygges over samme lest i flere land, slik at det ikke blir et stort antall ulike regler som et internasjonalt konsern må forholde seg til.

Selskapene støtter forslaget om innføring av plikt til å levere elektronisk selvangivelse for alle selskaper.

#### 6.4 Forslag om å ekskludere bareboat-utleie fra rederibeskatningsordningen

Utvalget ber departementet om å vurdere å ekskludere bareboat-utleie av fartøy fra rederibeskatningsordningen. Bakgrunnen er utvalgets forslag om å innføre kildeskatt på royalty, og at dette forslaget også skal omfatte betaling for leie av driftsmidler, herunder bareboat-utleie av fartøy. For å unngå at norske skatteregler innebærer ulovlig diskriminering etter EØS-avtalen, må det da være unntak for kildeskatt på slike leiebetalinger, noe som etter utvalgets oppfatning vil «reducere kildeskattens effektivitet».

Som utvalget påpeker er det i dag bare Malta og Norge som ikke har begrensninger i utleie på bareboat i sine rederibeskatningsordninger. EU-kommisjonen har innledet sak mot Malta, med sikte på å få avklart om dette er i tråd med statsstøtteregulverket for sjøtransport. Selskapene mener at forslag om å ekskludere bareboat-utleie fra rederibeskatningsordningen bør avvente utfallet av saken som er innledet overfor Malta. Dersom utfallet av nevnte sak blir at skattefritak på utleie på bareboat er i tråd med gjeldende statsstøtteregulverk for sjøtransport, synes det liten grunn til at Norge skal endre sine regler.

Selskapene mener det er viktig med stabile skatteregimer, og mange selskaper har gått inn i den norske rederibeskatningsordningen i tillit til at den omfatter bareboat-utleie.

Som det har fremgått i avsnitt 4 ovenfor, mener Selskapene at det under enhver omstendighet bør innføres unntak fra kildeskatt på royalty tilsvarende de unntak som følger av EUs rente- og royalty-direktiv. Dette burde sikre at de norske reglene ikke er i strid med EØS-avtalen.

#### 6.5 Endringer i avskrivningsreglene

Selskapene er enige i at skattemessige avskrivninger så langt som mulig bør tilsvare faktisk økonomisk verdifall. Selskapene har ingen kommentarer til de foreslåtte endringene i avskrivningsreglene.

#### 6.6 Forskning og utvikling (FoU)

Selskapene mener at det bør foreslås gunstigere skatteregler for å fremme forsknings- og utviklingsarbeid, og ber om at departementet igangsetter utredning av dette.

Det er innført skatteregler om forskning og utvikling i mange land det er naturlig å sammenligne seg med som er betydelig gunstigere enn den norske SkatteFUNN-ordningen. Vi viser til EU-Kommisjonens Working Paper nr. 52, 2014 som gir en fremstilling og sammenligning av slike regler i en rekke EU-land og noen



sentrale OECD-land, herunder Norge. Hvis Norge har vesentlig dårligere regler på dette området enn land det er naturlig å sammenligne seg med, vil det svekke norske selskapers konkurransevne, og kan bidra til at forskning og utvikling heller blir utført i land med mer gunstige skatteregler. Dette er særlig uheldig når det samtidig gis klare signaler fra regjeringen om at det i fremtiden må satses mer på kunnskap.

## 7. Merverdiavgift mv

Utvalget foreslår et tosatssystem for merverdiavgiften, der man beholder den generelle satsen på 25%, mens dagens nullsats og laveste sats økes til 15% tilsvarende dagens sats på matvarer. Selv om det ikke eksplisitt fremgår av utvalgets forslag, antar vi at utvalget mener at eksport av varer og tjenester fortsatt skal være nullsatset. Disse fritakene er universelle i merverdiavgiftssystemet, og en forutsetning for at norsk næringsliv skal kunne konkurrere internasjonalt. Det samme hensynet, dvs næringenes internasjonale karakter, gjør seg også gjeldende for petroleumsfritakene og fritakene for skips- og luftfarten. Selskapene mener derfor at disse fritakene også må opprettholdes. Fritakene som gjelder på disse områdene er imidlertid kompliserte og kan med fordel forenkles.

Selskapene er positive til at unntaket for merverdiavgift på finansielle tjenester utredes nærmere slik at næringslivet i mindre grad får avgiftskumulasjon på tjenester som leveres av finansiell sektor. Nøytralitetshensynet må imidlertid ligge som en forutsetning for eventuelle endringer på dette området, dvs at både hensynet til å motvirke avgiftskumulasjon og å unngå konkurransevridning i forhold til andre lands regler, ivaretas. Dette betyr at man bør se hen til utviklingen i dette regelverket i Norges nærområde, dvs EU. Videre vil den foreslåtte rentemarginavgiften ikke gi den ønskede virkningen om å unngå avgiftskumulasjon, men snarere tvert i mot føre til kumulasjon av en ny avgift i norsk næringsliv. Selskapene mener at dette området krever en grundigere utredning enn det som ligger til grunn for utvalgets forslag.