

Finansdepartementet
digital høringsportal

Vår dato: 27.05.2020
Deres dato: 27.02.2020
Vår referanse: em
Deres referanse: 17/763

Høring - kildeskatt på renter og royalty mv

NHO viser til høringsnotat av 27. februar 2020 med forslag om å innføre kildeskatt på renter og royalty. Forslaget innebærer kildeskatt på renter til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland, og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty) til nærstående foretak i utlandet. Departementet vurderer også om skatteplikten bør omfatte betalinger til nærstående foretak i utlandet for leie av visse fysiske eiendeler. Reglene skal gjelde både når betaling skjer fra foretak hjemmehørende i Norge og fra filialer av utenlandske foretak i Norge.

NHO mener det ikke er behov for å innføre kildeskatt på renter og royalty, heller ikke på leie av fysiske eiendeler.

- Kildeskatt innebærer en bruttobeskatning og en økt skattebelastning for dem som rammes
- Tidspunktet er svært dårlig i lys av den økonomiske situasjonen i Norge og internasjonalt
- Det er en risiko for at provenyet for Norge vil bli negativt pga kildeskatt i andre land og tilhørende kreditfradrag i Norge

Kildeskatt er en bruttoskatt uten fradrag for faktiske kostnader, altså en skatt på omsetning. Det bør derfor ikke legges opp til å utvide denne formen for beskatning. Det er ikke et godt beskatningsprinsipp, og det vil kunne øke skattebyrden på en lite forutsigbar måte. Det vil være spesielt uheldig å innføre kildeskatt på royalty og betalinger for leie av fysiske driftsmidler. I lys av dagens økonomiske situasjon fremstår det lite skjønnsomt å innføre en ny, uforutsigbar skatt med virkning fra 1. januar 2021. Innføring av kildeskatt kan utløse tilsvarende skatt i andre land. Det vil gi norske selskaper rett til fradrag for denne skatten i norsk skatt. Provenyet for Norge kan dermed bli negativt.

OECDs arbeid for å løse skatteutfordringene knyttet til digitaliseringen av økonomien, pågår for fullt med sikte på enighet om et rammeverk i løpet av året. Den såkalte pilar 2 med en global minimumsbeskatning vil kunne omfatte næringer også utenfor de vi normalt forbinder med den digitale økonomien. Finansdepartementet deltar i dette arbeidet, og NHO mener det ville være naturlig å avvente de internasjonale fellesløsningene før det innføres kildeskatt i Norge.

I det følgende gir vi nærmere kommentarer om henholdsvis 1) renter og 2) royalty, og om en del forhold som vedrører begge: 3) risiko for at andre land vil foreta såkalt "gjensidig gjengjeldelse", 4) dobbeltbeskatning, 5) EØS-reglene, 6) forholdet til NOKUS-reglene og 7) økonomiske og administrative konsekvenser.

1) Kildeskatt på renter

NHO mener det ikke er behov for å innføre kildeskatt på renter i tillegg til den gjeldende rentebegrensningsregelen.

Dersom kildeskatt likevel blir innført, er det positivt at forslaget bare omfatter renter til nærstående foretak i lavskatteland.

Kildeskatt på eksterne lån, til andre enn nærstående foretak, ville i mange tilfeller økt debitors lånekostnad og i realiteten ikke økt skattebelastningen på kreditor. De praktiske problemene må antas å ville bli større om kildeskatt skulle omfattet også eksterne lån.

Innføring av kildeskatt begrunnes som et tiltak for å motvirke overskuddsflytting. Det er derfor naturlig og positivt at forslaget begrenses til betaling til lavskatteland dersom det skal innføres. NHO mener at definisjonen av lavskatteland kan begrenses til hvordan renteinntekten beskattes isolert hos mottaker. På den måten unngår man å måtte foreta en fullstendig analyse av mottakers samlede skattebelastning, som er en komplisert vurdering. En slik begrensning av lavskatteland-definisjonen vil fortsatt ivareta formålet om å motvirke overskuddsflytting.

Det foreslås en kildeskattesats på 15 prosent. Det er opplyst om høyere satser i en del andre land. På den annen side er kildeskatt en bruttoskatt som ofte kan medføre dobbeltbeskatning fordi fradraget for skatten i mottakerlandet ikke fullt ut kommer til fradrag gjennom kreditreglene. Dersom det skal innføres kildeskatt på renter, mener vi satsen burde vært lavere, og ikke høyere enn 10 prosent.

2) Kildeskatt på royalty

NHO støtter ikke forslaget om kildeskatt på royalty og vil særlig fraråde at det skal omfatte betaling av leie for fysiske driftsmidler.

Bruttobeskatning i form av kildeskatt er særlig uheldig for royalty der nettoinntekten normalt er på et slikt nivå hos mottakeren at en høy bruttoskatt kan overstige fortjenesten, og vanskeliggjøre en effektiv kreditberegning. I OECDs mønsteravtale anbefales det ikke kildeskatt på royalty, men at royalty skattlegges i mottakerstaten.

Royalty-begrepet er heller ikke entydig. Forslaget gjelder betalinger for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter. I høringsnotatet nevnes at grensedragningen mellom godtgjørelse for bruk av en immateriell rettighet og vederlag for tjenester i noen tilfeller kan være uklar. Det er vi enige i. Et eksempel er kjøp av programvare og lisenser som ofte gjøres felles innenfor et konsern. Kjøp av programvare skal normalt ikke anses som royalty, men noen land anser all betaling for programvare som royalty.

Kildeskatt vil kunne skape stor uforutsigbarhet om den samlede skattebyrden i internasjonale forhold. En klar henvisning til definisjonen i OECDs mønsteravtale artikkel 12 med kommentarer, ville gitt større klarhet.

Forslaget gjelder betalinger til nærstående i utlandet, det vil si også høyskatteland. I høringsnotatet heter det at begrunnelsen for å innføre kildeskatt på royalty særlig er hensynet til å motvirke overskuddsflytting. Overskuddsflytting skjer normalt til land med lavere skattesats. Begrunnelsen for å ikke begrense kildeskatt på royalty til lavskatteland, slik som for renter, er at

det ikke er noen fradragsbegrensningsregel for royalty. Denne begrunnelsen forutsetter imidlertid at det er samme fleksibilitet med hensyn til eierskap og leie av immaterielle rettigheter (IP-eierskap og IP-leie) i konsern som det er til finansieringsform. I utgangspunktet kan man imidlertid ikke endre eierskap til rettigheter uten at det utløser realisasjonsbeskatning, og man har derfor ikke samme fleksibilitet som for endringer i forholdet mellom egenkapital og gjeld.

NHO mener derfor at en eventuell kildeskatt på royalty i hvert fall bør begrenses til betaling til nærstående i **lavskatteland**. I tillegg til å være mer i samsvar med formålet om å begrense overskuddsflytting, så vil det gi mindre risiko for gjensidighet, jf 3) nedenfor. Kildeskatt på betalinger til utlandet generelt gir ingen insentiver til å flytte rettighetshaver fra et lavskatteland til et høyskatteland.

Departementet mener det er tilsvarende insentiver til overskuddsflytting gjennom leiebetalinger for **fysiske eiendeler**, som ved leie av immaterielle rettigheter. Det gjelder særlig kapitalintensive mobile investeringer som luftfartøy, skip og rigger. Lovforslaget inkluderer også kildeskatt på leie av slike fysiske eiendeler til nærstående foretak i utlandet, men departementet har det foreløpig bare til vurdering.

NHO mener det heller ikke bør innføres kildeskatt på leiebetalinger for fysiske eiendeler. Det innebærer en definisjon av royalty som går ut over OECDs definisjon som knytter seg til leiebetaling for bruk av immaterielle rettigheter. Leiebetalinger til nærstående foretak over landegrensene bør etter vårt syn fortsatt fastsettes i tråd med armlengdeprinsippet.

Vi viser for øvrig til høringssvaret fra Norsk Olje og Gass når det gjelder leiebetalinger for fysiske eiendeler.

3) Risiko for "gjensidig gjengjeldelse"

"Gjensidig gjengjeldelse" innebærer at et skatteavtaleland opphever sitt skattefritak dersom det andre landet opphever sitt. Hvis Norge innfører kildeskatt, risikerer vi at andre land opphever sine fritak for kildeskatt i skatteavtalene med Norge ved første mulighet.

Det er usikkert om slik gjengjeldelse vil begrense seg til kildeskatt utformet på samme måte som Norge eventuelt innfører. Det er ikke gitt at det vil bli begrenset til nærstående, og det er risiko for at et høyskatteland vil oppheve sine fritak selv om det norske forslaget bare gjelder lavskatteland.

Umiddelbart er det særlig usikkerheten i artikkel 9 første ledd i avtalen med USA som kan få store konsekvenser ifølge våre medlemmer, men bekymringen er naturligvis generell.

Skatteavtalen mellom Norge og USA åpner for at statene kan ilegge kildeskatt på renter betalt til hjemmehørende i den annen stat, jf. artikkel 9 første ledd. Adgangen til å ilegge kildeskatt er imidlertid underlagt en gjensidig begrensning som lyder: «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.» Det følger av dette at den ene stat ikke kan ilegge kildeskatt på renter dersom den andre stat ikke har internrettslig hjemmel til å ilegge kildeskatt på renter. Forslaget fremmet i høringsnotatet vil gi en begrenset internrettslig hjemmel til å ilegge kildeskatt på rentebetalinger fra norske foretak. Selv om den internrettslige hjemmelen er meget begrenset, er det en sterk bekymring for at vedtakelse av en lovbestemmelse tilsvarende den foreslått i høringsnotatet, vil

kunne åpne for at USA kan ilegge kildeskatt på renter betalt fra USA til foretak hjemmehørende i Norge.

Av høringsnotatet kan det se ut som om departementet verken har vurdert "gjensidig gjengjeldelse" ved automatisk opphevelse (USA-avtalen), eller opphevelse av fritak for kildeskatt i fremtidige skatteavtaleforhandlinger.

Økning av kildeskattenivået på betalinger *til* Norge vil være svært negativt for virksomheter med hovedkontor og utvikling av immaterielle rettigheter (IP) her. Det er mange norske selskaper som satser på utvikling og økt omsetning av digitale tjenester og produkter internasjonalt. Vederlag for slike tjenester og produkter blir ofte ansett som royaltly.

Vi forventer at departementet avklarer hvorvidt USA vil innføre kildeskatt mot Norge basert på den foreslåtte lovbestemmelsen. Det er også en fordel om departementet avklarer hvorvidt andre viktige land vil benytte seg av gjensidighet dersom Norge innfører kildeskatt i henhold til forslaget. Denne avklaringen og en vurdering av mer langsiktige gjensidighetseffekter bør være på plass før et konkret forslag om kildeskatt eventuelt fremmes for Stortinget.

4) Dobbelbeskatning

Som nevnt treffer brutto kildeskatter tilfeldig i forhold til fortjenesten på underliggende aktivitet eller eiendel. Det er bare unntaksvis at kreditfradrag kan eliminere en bruttoskatteknad. For eksempel kreves det 50 prosent fortjenestemargin for at en brutto kildeskatt på 10 prosent skal kunne gi fullt kreditfradrag mot 20 prosent selskapsskatt. Ettersom kildeskatt på driftstransaksjoner normalt kommer som et betydelig tillegg til vanlig selskapsbeskatning, er det svært viktig med klarhet og forutsigbarhet, slik at det kan legges inn i priskalkylen - i alle ledd i verdikjeden - for inndekning mot ekstern kunde.

Når det gjelder kreditfradrag i utlandet for den foreslåtte norske kildeskatten på betalinger til nærstående, vil dette forutsette at den annen stat anerkjenner retten til kildebeskatning etter skatteavtalen, godtar fremlagt dokumentasjonen og har et fungerende kreditsystem. Ofte vil det være vanskelig å tilfredsstille lokale krav, med dobbeltbeskatning som et resultat. Videre vil kredit som nevnt uansett ofte ha begrenset verdi og kildeskatteknaden må dekkes inn gjennom en prisøkning mot det norske selskapet, for inndekning mot ekstern kunde – som gjerne også er norsk.

Etter vår mening er det betydelig usikkerhet knyttet til de umiddelbare og langsiktige økonomiske effektene for norske virksomheter og norsk skatteproveny på grunn av dobbeltbeskatning og kostnadsovervelting.

5) EØS-reglene

Reglene om kildeskatt må være i samsvar med EØS-reglene. De kan ikke medføre strengere skattemessig behandling av foretak hjemmehørende i andre EØS-land enn i Norge. I det foreliggende forslaget løses dette ved at mottakere av rente- og royaltlybetalinger innen EØS kan velge nettobeskatning i samsvar med de alminnelige reglene for fastsetting av skatt på virksomhets- eller kapitalinntekter. Det er reist spørsmål blant våre medlemmer ved om dette er tilstrekkelig for å unngå strid med EØS-reglene, og det foreslåtte regelverket anses komplisert å praktisere. Den alternative nettobeskatningsmetoden burde vært utredet nærmere.

6) NOKUS

Norsk-kontrollerte utenlandske selskaper, såkalte NOKUS-selskaper, skattlegges i Norge etter særskilte bestemmelser selv om de ikke er hjemmehørende her. Begrunnelsen er mye av den samme som begrunnelsen for kildeskatt på betalinger til slike selskaper: unngåelse av overskuddsflytting til lavskatteland.

Det heter i høringsnotatet at kildeskatt på renter og royalty til dels kan overlappe NOKUS-reglene. Det skisseres et par løsninger for å unngå dobbeltbeskatning, og dette skal ifølge departementet utredes nærmere.

NHO mener den enkleste løsningen ville være om NOKUS-selskapene ble holdt helt utenfor de foreslåtte reglene om kildeskatt. Etter vår vurdering vil alternative løsninger skape mange praktiske utfordringer. Overskuddsflytting er ikke et problem når NOKUS-reglene kommer til anvendelse, og det burde derfor ikke være behov for kildeskatt på renter og royalty til slike selskaper.

7) Økonomiske og administrative konsekvenser

Provenyet er anslått til henholdsvis 80 mill. kroner for 15 prosent kildeskatt på renter, og 10 mill. kroner for 15 prosent kildeskatt på royalty. Det fremgår av høringsnotatet at det forventes tilpasninger, og de lave provenyanslagene viser at reglene forventes å fungere som såkalte stoppregler. Provenyanslagene tyder på at det neppe er tatt hensyn til risikoen for at USA vil trekke kildeskatt på renter som utbetales fra USA til Norge og/eller at andre land innfører kildeskatter med direkte virkning for foretak hjemmehørende i Norge.

Dersom kildeskatt skal innføres, mener vi det burde vært en **terskel** for når skatteplikten skal inntre, både for renter og royalty. Terskler innebærer tilpasninger, men ikke større enn at hensynet til et enklere forslag burde vektlegges mer. Tersklene behøver ikke være høye.

Med vennlig hilsen
Næringslivets Hovedorganisasjon
Område Samfunnsøkonomi

Øystein Dørum
sjeføkonom

Ellen Mulstad
advokat