

Oppdatert forslag om kildeskatt i statsbudsjettet for 2021

I forslaget til statsbudsjett for 2021 opprettholder Finansdepartementet forslaget om å innføre 15 % kildeskatt på rente-, royalty- og visse leiebetalinger til nærstående selskaper i utlandet, med enkelte viktige endringer og presiseringer. De nye reglene foreslås å tre i kraft fra 1. juli 2021.



Advokat
Elin Sund
Advokatfirmaet PwC



Advokat
Kjetil Vinnes Raknerud
Advokatfirmaet PwC



Advokat
Hilde Thorstad
Advokatfirmaet PwC

Hovedpunktene i forslaget

Regjeringen foreslår i Statsbudsjettet for 2021 som ble lagt frem 7. oktober 2020, å innføre internrettslig hjemmel for kildeskatt på rente-, royalty- og visse leiebetalinger til nærstående foretak i lavskatteland. Finansdepartementet mottok omfattende innspill i høringsrunden.

Betalinger som omfattes av kildeskatten

Kildeskatteplikten skal etter forslaget omfatte følgende betalinger til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS:

1. rentebetalinger;
2. vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter som opphavsrettigheter, patentrettigheter, mønsterrettigheter, lisenser, varemerker, know-how, forretningshemmeligheter osv. (royalty);
3. Vederlag for leie av skip, fartøy, rigger mv., samt fly og helikopter.

Etter forslaget omfattes rente-, royalty- og leiebetalinger fra:

- selskaper hjemmehørende i Norge,
- selskaper med deltakerfastsetting hvor minst en av deltakerne er skattepliktig til Norge, og

- utenlandske selskaper som driver skattepliktig virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel gjennom filial.

Også betalinger fra særskattepliktige selskaper omfattes, men det foreslås særlige regler for betalinger fra rederibeskattede selskaper, se eget avsnitt om rederi- og riggnæringen nedenfor.

I selskaper med deltakerfastsetting hvor alle deltakerne er gjenstand for norsk beskatning av sin forholdsmessige andel av netto overskudd, vil betalingen klart være omfattet av reglene. Når det gjelder (utenlandske) deltakerlignede selskaper med en eller flere deltakere som er skattepliktig til Norge, påpekte vi i høringen at det bare kan trekkes kildeskatt av den forholdsmessige andelen av selskapets betaling som relaterer seg til deltakere som er norske skattesubjekter. Departementet deler vårt syn og har i omtalen av det reviderte forslaget presisert dette. Det er også presisert at det ved betaling til selskaper med deltakerfastsetting kun skal trekkes kildeskatt av den forholdsmessige delen av betalingen som tilkommer deltakere som er

hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS. Dette kan særlig være aktuelt for selskaper som driver rederivirksomhet, se nedenfor.

Betalingsmottaker

De foreslåtte reglene gjelder kun betalinger til nærstående og ikke til uavhengige parter.

Dersom mottakeren deltar i virksomhet som utøves eller bestyres i Norge, og derfor er begrenset skattepliktig for betalingen etter reglene i skatteloven § 2–3 første ledd bokstav b eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal det ikke betales kildeskatt.

Formålet med reglene

Som i høringsnotatet beskriver departementet i proposisjonen at hovedformålet med forslaget er å motvirke overskuddsflytting og at inntekter ikke skatlegges, eller skatlegges lavt, på mottakers hånd. Nytt i proposisjonen er at departementet uttaler at et formål med kildeskatt på leiebetalinger for fysiske eiendeler er å motvirke skatteplanlegging ved etablering av eierstrukturer i lavskatteland. Departementet mener det er sannsynlig at en

kildeskatt på 15 prosent på riggleie mv. vil virke som en stoppregel, og at foretakene som følge av kildeskatten må omstrukturere seg. En slik omstrukturering kan ifølge departementet innebære å legge eierskapet til land med et normalskatteregime, eller land hvor Norge etter skatteavtale er avskåret fra å ilegge kildeskatt. Til tross for at dette kan innebære at Norge fortsatt ikke vil ha beskatningsrett til inntektene, vil det være en ønsket virkning av reglene.

Kildeskattesatsen

I proposisjonen opprettholdes den foreslåtte kildeskattesatsen på 15 %.

Flere høringsinstanser foreslår å innføre terskelbeløp og bunnfradrag for at kildeskatteplikten skal inntre. Etter departementets vurdering kan slike regler gå imot formålet med innføring av kildeskatten og åpne for tilpasninger.

Ikrafttredelse

Departementet foreslår ikrafttredelse av reglene med virkning fra 1. juli 2021. Alle betalinger som omfattes av de foreslåtte kildeskattereglene, og som innvinnes etter ikrafttredelsestidspunktet, skal ilegges kildeskatt.

Vi vil i det følgende presentere det oppdaterte forslaget med fokus på endringene fra høringsforslaget. Forslaget vil ha en del særlige effekter for shipping og offshoreindustrien som omtales nærmere i eget avsnitt.

Kildeskatt på renter

Kildeskatteregelen skal gjelde betalinger til nærstående selskaper i lavskatteland utenfor EØS. Rentebetalinger på lån fra uavhengige parter, for eksempel lån fra finansinstitusjoner og obligasjonslån, skal ikke ilegges kildeskatt.

Gjeldende skatteavtaler gir ofte ikke adgang til å kildebeskatte renter, og den foreslåtte regelen vil derfor ha begrenset effekt overfor långivere i land Norge har inngått skatteavtale med. Departementet uttaler at

Forslaget

Finansdepartementet sendte 27. februar 2020 på høring et forslag om å innføre kildeskatt på renter og royalties. I tillegg ble det varslet at departementet ville vurdere å innføre kildeskatt på leiebetalinger for visse driftsmidler som skip, rigger, fly og helikopter. Forslaget fulgte opp Scheel-utvalgets innstilling (NOU 2014: 13) og Finanskomiteens vedtak om å utrede kildeskatt på renter og royalties fra mai 2016 (Innst.S 273 (2015–2016)). Høringsforslaget er beskrevet i våre artikler i Revisjon og Regnskap nr. 3 og nr. 4 i 2020.

I forslaget til statsbudsjett for 2021 videreføres forslaget med enkelte viktige endringer og presiseringer. De viktigste endringene er at kildeskatten begrenses til betalinger foretatt til nærstående foretak i lavskatteland, og det innføres et generelt unntak for betalinger til nærstående selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet innenfor EØS. Videre går departementet inn for at kildeskatt også ilegges på leiebetalinger for skip, rigger, fly mv. En annen viktig endring er at kildeskatteplikten skal oppstå på tidspunktet mottakeren av rente-, royalty- eller leiebetalingen får en ubetinget rett til betalingen, i motsetning til tidspunktet for betalingen, som foreslått i høringsnotatet.

Departementet har også foreslått enkelte presiseringer i lovteksten og tolkingen av reglene gjennom uttalelser i proposisjonen.

begrensninger i skatteavtaler ikke er en god grunn til å avstå fra å innføre intern hjemmel for ileggelse av kildeskatt, og at utgangspunktet ved reforhandling vil være endret dersom Norge innfører kildeskatt i sin internrett. Det er grunn til å tro at departementet ved reforhandling av eksisterende skatteavtaler og inngåelse av nye avtaler vil forsøke å fremforhandle rett til kildebeskatning av renter og royalties mv.

Rentebegrepet som benyttes i kildeskatteregelen skal tilsvare det alminnelige skatterettslige rentebegrepet som er utviklet i rettspraksis.

Begrepet «lavskatteland» skal forstås på samme måte som i skattelovgivningen for øvrig. Flere høringsinstanser pekte på problemstillinger knyttet til lavskattelandvurderingen. Departementet varsler at eventuelle forenklinger i lavskattelandbestemmelsen må vurderes i en bredere sammenheng.

Tidspunktet for skatteplikt

Skatteplikten for kildeskatt skal etter det oppdaterte forslaget knyttes til tidspunktet for når mottakeren får en

ubetinget rett til rentene, og ikke når rentene faktisk betales som etter høringsforslaget. For lån hvor rentene akkumuleres som en del av hovedstolen vil kildeskatteplikten oppstå når rentene påløper, til tross for at det på dette tidspunktet ikke skjer noen betaling av renter som det kan foretas trekk i. Dette er etter vårt syn en svært uheldig regel fordi debitor ofte ikke vil ha likviditet til å dekke mottakers skatt på fremtidige rentebetalinger. Det er også uheldig at denne delen av forslaget ikke var gjenstand for høring. Den endrede tidfestingsregelen sammenlignet med høringsforslaget innebærer at det er svært dårlig sammenheng med de foreslåtte reglene om trekkplikt, se nærmere om trekkplikten nedenfor.

Renter som er påløpt før ikrafttredelse av kildeskattereglene vil ikke være gjenstand for kildeskatt.

Rentebetalinger som belastes norske filialer

Rentebetalinger som foretas til en kvalifisert mottaker og som allokteres til norsk fast driftssted av utenlandsk sel-

skap skal omfattes av kildeskatteplikten.

For norske filialer av utenlandske selskaper hvor artikkel 7 i skatteavtalen er basert på OECDs skatteavtalemodell fra 2010, legges «Authorised OECD Approach» til grunn ved fastsettelsen av kostnader og inntekter. Når funksjonsanalysen medfører at filialen tilordnes kapital for å «finansiere sine investeringer», kan det gjøres fradrag for renter av foretakets gjeld som overstiger en fri egenkapital. I vår høringsuttalelse argumenterte vi for at slikt rentefradrag ikke kan klassifiseres som betaling fra filialen til et nærstående selskap fordi det dreier seg om tilordning innenfor samme rettssubjekt, og at det derfor ikke skal betales kildeskatt av beløpet. Departementet presiserer i proposisjonen at de er enige i at slike renter ikke skal omfattes av reglene om kildeskatt.

Departementet fastholder i det oppdaterte forslaget at det ikke skal skje noen samordning mellom rentebegrensingsregelen og kildeskatteregelen for renter. Dette innebærer at kildeskatt på renter skal ilegges uavhengig av om den som betaler renten oppnår fradragsrett i Norge.

Kildeskatt på royalti

Betalinger for bruk av immaterielle rettigheter

Kildeskatt på royalti-betalinger er aktuelt for bruk eller leie av immaterielle eiendeler som opphavsrettigheter, patentrettigheter, mønsterrettigheter, varemerker, lisenser, know-how og forretningshemmeligheter.

Regelen er i det oppdaterte forslaget begrenset ved at kildeskatt kun skal ilegges for royaltibetalinger til nærstående selskaper i *lavskatteland*. De samme avgrensninger og problemstillinger som for rentebetalinger gjør seg gjeldende også for royaltibetalinger, og det vises til omtalen under kildeskatt på renter.



Regelen er i det oppdaterte forslaget begrenset ved at kildeskatt kun skal ilegges for royaltibetalinger til nærstående selskaper i lavskatteland.

Kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler

Slik reglene er i dag er det mulig å leie inn fartøy, fly, helikopter mv. på bareboat/dry lease-vilkår fra nærstående selskaper i utlandet uten at dette utløser skatteplikt til Norge for utleier, forutsatt at denne ikke deltar i virksomhet som utøves i Norge. Departementet varslet i høringsnotatet at det ville bli vurdert å foreslå kildeskatt på slike leiebetalinger.

I forslaget til statsbudsjett foreslås det nå å innføre 15 % kildeskatt på vederlag for leie av skip, fartøy, rigger mv, samt fly og helikopter, til nærstående selskap som er hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS. Forslaget har stor betydning for rederi- og riggnæringen, se nedenfor.

Særlig om rederi- og riggnæringen

Kildeskatt på leiebetalinger for skip, fartøy, rigger mv.

Reglernes formål

Det overordnede formålet med de foreslåtte reglene er som nevnt å motvirke overskuddsflytting.

Flere høringsinstanser påpekte og dokumenterte at innføring av kildeskatt på brutto leiebetalinger vil medføre langt høyere beskatning enn om

utleier hadde vært hjemmehørende i Norge.

Departementet anser ifølge proposisjonen denne innvendingen å ha mindre betydning, og legger til grunn at det vil være en ønsket virkning av innføringen av kildeskatt på betalinger til nærstående i lavskatteland, at bruken av slike jurisdiksjoner reduseres.

Departementet erkjenner at en kildeskatt på 15 % på leiebetalinger for fysiske eiendeler er et kraftig tiltak og vil kunne innebære negativ avkastning etter skatt. Det uttales også at det er sannsynlig at en kildeskatt på 15 % på riggleie mv. vil virke som en stoppregel, og at foretakene derfor vil måtte omstrukturere seg. Departementet forventer at noe av skatteøkningen vil reflekteres i prisen på boretjenester til oljeselskapene på norsk sokkel, men at dette ikke er et argument mot innføring av skatten. Det er overraskende at det nå fremstilles som et sentralt formål med reglene å motvirke etableringer i lavskatteland, uavhengig av om disse er forretningsmessig begrunnet.

Vederlag for bruk eller retten til å bruke skip, fartøy, rigger mv.

Det fremgår av forslaget at det er «vederlag for bruk eller retten til å bruke skip, fartøy, rigger mv.» som skal være gjenstand for kildeskatt. Reglene tar særlig sikte på bareboatbetalinger for

leie av skip, fartøyer og rigger, det vil si en ren utleie av driftsmiddelet.

Departementet understreker at det i tilfeller hvor utleieavtalen omfatter mer enn selve eiendelen, for eksempel ved såkalte time charter-avtaler, må vurderes konkret hvor stor del av betalingen som må anses å utgjøre leie for selve eiendelen, og som skal ilegges kildeskatt.

Det er vanskelig å se at de foreslåtte reglene som omhandler «vederlag for bruk eller retten til å bruke» de aktuelle driftsmidlene skal kunne omfatte deler av en time charter leiebetaling, som fremstår som vederlag for et arbeidsoppdrag eller en samlet transporttjeneste. Det fremgår i denne sammenhengen uttrykkelig av proposisjonen at betaling for *tjenester* ikke skal være gjenstand for kildeskatt. Forslaget inneholder ingen anvisning på hvordan en slik dekomponering er tenkt gjennomført. En dekomponering av time charter-betalinger er helt ukjent i norsk skattepraksis, og burde åpenbart ha vært gjenstand for en grundigere utredning fra departementets side med påfølgende høring.

Departementet antar uansett at et selskap som inngår en time charter-avtale, som hovedregel vil bli ansett å levere en tjeneste, slik at det aktuelle selskapet uansett vil bli skattepliktig til Norge etter sktl. § 2–3 første ledd bokstav b eller petrsktl. § 2, jf. nr. 1. Det er dermed naturlig å anta at departementet mener at dekomponering uansett bare unntaksvis vil være aktuelt.

Unntak for betalinger fra rederibeskattede selskaper

Rederibeskattede selskaper skattlegges ikke for inntekter fra drift av skip, og det er heller ikke fradragsrett for leiebetalinger. Departementet opprettholder høringsforslaget om at leiebetalinger fra rederibeskattede selskaper ikke skal være gjenstand for kildeskatt.

Tilsvarende leiebetalinger fra selskaper som skattlegges etter de ordinære reglene, skal derimot være gjenstand

for kildeskatt. Fra utleiers perspektiv er det vanskelig å se begrunnelsen for et slikt skille, men reglene sikrer, i tråd med formålet, at det kun er tilfeller hvor det er mulig å redusere skattepliktig overskudd i Norge som rammes.

Skattefritak for utenlandsk selskap som mottar leie for skip i internasjonal fart mv.

Det bekreftes i proposisjonen at inntekter som er unntatt fra beskatning etter reglene i sktl. § 2–34, ikke kan ilegges kildeskatt. Bestemmelsen innebærer at leiebetalinger til nærstående selskap hjemmehørende i lavskattelend kan være unntatt fra skatteplikt til Norge også i tilfeller hvor det ikke foreligger skatteavtale med det aktuelle selskapets hjemland.

Sktl. § 2–34 bestemmer at utenlandske selskapers inntekter fra eie og drift av skip i internasjonal fart, samt bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet, er fritatt fra beskatning i Norge. Bore- og entreprenørfartøy er i praksis tolket vidt, og omfatter for eksempel borerigger, jf. Rt. 2015 side 1360 (Odfjell Drilling). Det er videre lagt til grunn at bestemmelsen omfatter inntekter fra utleie på bareboat- vilkår (bekreftet i samme avgjørelse).

Formålet med regelen er å frita utlendinger som setter skip under norsk bestyrelse, fra skatteplikt etter sktl. § 2–3 første ledd bokstav b. Det er en forutsetning for skattefrihet at Norge ikke er tillagt eksklusiv beskatningsrett i skatteavtale. Videre kan norske skattytere eie maksimalt 34 % av selskapet, med mindre de er skattepliktige til Norge for sine forholdsmessige andeler av selskapets overskudd etter NOKUS-reglene.

Det er uavklart om fritaket etter § 2–34 omfatter inntekter fra drift av fartøy som befinner seg på norsk kontinentalsokkel. Høyesterett uttalte i Rt. 2015 side 1360 (Odfjell Drilling) at løsningen på spørsmålet om hvordan internasjonal virksomhet skal forstås i relasjon til borefartøy, ikke er entydig. Saken gjaldt en borerigg som

befant seg på norsk kontinentalsokkel, men ble avgjort på annet grunnlag. Lagmannsretten la i sin avgjørelse til grunn at kontinentalsokkelen ikke kan anses som «internasjonal», ettersom kyststaten har eksklusiv rådgighet over kontinentalsokkelen og hensyn til undersøkelse og utnyttelse av naturforekomster, og enerett til å regulere boring.

Forholdet til skatteavtaler

Norges skatteavtaler bygger i stor grad på OECDs mønsteravtale. Definisjonen av royalty i mønsteravtalen gir ikke rett til å ilegges kildeskatt for leie av fysiske eiendeler, og det vil derfor være nødvendig å endre definisjonen av «royalty» i flere av Norges skatteavtaler dersom den interne regelen skal ha virkning overfor Norges skatteavtalemotparter. Skatteavtaler som helt eller delvis bygger på FNs mønsteravtale, kan imidlertid inneholde en definisjon av royaltybegrepet som omfatter leie av industrielt utstyr. Dette gjelder for eksempel skatteavtalen med Singapore som gir rett til å ilegges slike betalinger en kildeskatt på 7 %.

Rente- og royaltybetalinger

Selskaper i shipping- og offshoresektoren vil i utgangspunktet omfattes av de nye reglene for kildeskatt på rente- og royaltybetalinger på samme måte som selskaper i andre bransjer.

Dette innebærer at rentebetalinger fra rederibeskattede selskaper etter forslaget ilegges kildeskatt på samme måte som rentebetalinger fra ordinært beskattede selskaper, selv om selskaper som skattlegges etter rederiskatte-reglene bare har fradragsrett for en forholdsmessig del av faktiske rentekostnader basert på forholdet mellom realkapital og finanskapital i selskapet.

Departementet opprettholder forslaget om en særregel for rentebetalinger ved finansiell leasing av fysiske eiendeler som ikke skal være gjenstand for kildeskatt ved betaling fra et rederibeskattet selskap. Begrunnelsen er at rentebetalinger ved finansiell leasing er knyttet til rederiselskapets realkapital, slik at det ikke foreligger fradragsrett. Det

fremstår som inkonsekvent at ordinære renter på gjeld for å finansiere skip skal omfattes av kildeskattereglene, etter som rentekostnadene i begge tilfeller vil være knyttet til realkapitalen i selskapet.

Betalinger fra selskap med deltakerfastsetting

Rederivirksomhet er ofte organisert gjennom selskaper med deltakerfastsetting. I høringsforslaget var det uklart hvilke regler som skulle gjelde for betalinger fra og til selskaper med deltakerfastsetting.

I det oppdaterte forslaget presiseres det at kildeskattplikten skal fastsettes basert på deltakernes skattemessige stilling. Ved utbetaling fra et selskap med deltakerfastsetting, skal bare den andelen av betalingen som tilsvarer andelen som eies av deltakere som er skattepliktige til Norge, være gjenstand for kildeskatt. Tilsvarende er det ved utbetaling til et selskap med deltakerfastsetting bare den forholdsmessige andelen av betalingen som tilkommer deltakere hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, som skal være gjenstand for beskatning.

Forholdet til EØS-avtalen

I høringsnotatet ble det foreslått at betalingsmottakere som er reelt etablert innenfor EØS, skulle ha anledning til å velge en alternativ nettobeskatningsmetode med 22 % istedenfor en brutto kildeskatt på 15 %. I det oppdaterte forslaget skal kildeskatten begrenses til betalinger til nærstående foretak i lavskatteland, både for rente-, royalty- og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler.

Etter departementets syn innebærer en begrenset kildeskatt som nå foreslås, at det skjer en forskjellsbehandling av betalinger til *lavskatteland* innenfor EØS, som vil bli ilagt kildeskatt, og betalinger til *normalskatteland*, som ikke vil bli ilagt kildeskatt. For å være i samsvar med EØS-retten mener departementet at kildeskatten må begrenses til å gjelde tilfeller hvor etableringen i EØS-lavskattelandet er rent formell og

ikke innebærer reell økonomisk aktivitet, jf. Cadbury Schweppes-dommen.

På denne bakgrunn opprettholdes ikke høringsforslaget om en alternativ nettobeskatningsordning for mottakere som er EØS-selskaper. I stedet foreslår departementet et generelt unntak fra kildeskatt på rente-, royalty- og leiebetalinger for selskaper som er reelt etablert, og driver reell økonomisk aktivitet, i et EØS-land.

For å omfattes av unntaket må selskapet som skal foreta utbetalingen, dokumentere at mottaker er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Videre skal det være et vilkår at Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom slik overenskomst ikke foreligger, kreves det fremlagt erklæring fra skattemyndighetene i mottakers etableringsstat som bekrefter at dokumentasjonen er riktig. Dette er det samme dokumentasjonskravet som gjelder for behandlingen av reelt etablerte EØS-selskaper under fritaksmetoden og NOKUS-reglene.

Forholdet til NOKUS-reglene

Departementets forslag om kildeskatt på renter og royalty mv. omfatter betalinger til NOKUS-selskaper, det vil si norsk-kontrollert aksjeselskap mv. hjemmehørende i lavskatteland. For å unngå at norske deltakere i NOKUS-selskaper skattlegges dobbelt for inntekt som allerede er skattlagt gjennom den løpende NOKUS-beskatningen, foreslås det at norske deltakere gis rett til fradrag i norsk skatt for en forholdsmessig andel av kildeskatten. Slike fradragsregler krever nærmere utredning, og departementet vil komme tilbake med forslag til slike bestemmelser senest i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2021.

Fastsetting og betaling av kildeskatten

Trekk- og rapporteringsplikt for betaler

Det norske selskapet eller filialen som skal foreta betalingen vil etter forslaget

også ha plikt til å fastsette kildeskattetrekket, samt innbetale og rapportere kildeskatten til skattemyndighetene. Det utenlandske skattepliktige selskapet har som utgangspunkt ikke noen rapporteringsplikter, forutsatt at det ikke er behov for å endre fastsettingen av kildeskatten.

Misforhold mellom skatte- og trekkplikt

Etter det oppdaterte forslaget er skatteplikten for kildeskatt som nevnt knyttet til det ordinære tidfestingsstidspunktet, det vil si når mottakeren har en *ubetinget rett* på betalingen uavhengig av når betalingen skjer. Den foreslåtte bestemmelsen i skattebetalingsloven § 5–4b knytter imidlertid trekkplikten til *betalingen*. Departementet presiserer at trekkplikten ikke er begrenset til det som fremstår som ordinære betalinger, og at det skal anvendes en bred fortolkning av begrepet «betaling». Ut fra sammenhengen må det imidlertid være klart at departementet her sikter til situasjoner hvor det skjer oppgjør med annet enn penger, og det forutsettes at det skal skje en «overføring» for at det skal oppstå trekkplikt. Det er vanskelig å se at de foreslåtte reglene i skattebetalingsloven gir hjemmel for å pålegge trekk- og innbetalingsplikt før faktisk betaling eller oppgjør skjer.

Den endrede tidfestingsregelen som departementet foreslår i proposisjonen innebærer at det er svært dårlig sammenheng i det foreslåtte regelverket mellom skatteplikt på den ene siden og trekk- og rapporteringsplikt på den andre siden. Det kan ikke være slik at det skal foretas daglige fastsettinger og innbetalinger av kildeskatt i henhold til låneavtaler hvor rentene akkumuleres pr. dag, eller i leieforhold hvor riggeier løpende oppnår rett til leiebetaling ved å stille riggen til disposisjon. Dersom fastsetting og innbetaling av kildeskatt skal skje løpende etter hvert som det oppstår en ubetinget rett uavhengig av faktisk betaling, bør det i det minste gis regler om at dette skal gjøres samlet for nærmere angitte perioder, f.eks. årlig.

Frist for rapportering og innbetaling

Rapporterings- og innbetalingsfristen for kildeskatt på rente og royalty er sju dager etter «betalingen». Det norske selskapet eller filialen som er trekkpliktig kan selv endre kildeskattetrekket i en treårsperiode som løper fra opprinnelig rapporterings- og betalingsfrist.

Refusjonsordning

Betalingsmottaker kan selv søke om refusjon av kildeskatt ved krav på lavere kildeskattetrekk. Fristen for å søke om refusjon er tre år etter utløpet av året kildeskatten er fastsatt.

Solidaransvar for kildeskatten

Selskapet som betaler rente, royalty eller leie som skal ilegges kildeskatt vil ha solidaransvar for kildeskatten som skal trekkes på betalingen.

Et unntak fra solidaransvaret skal gjelde dersom det norske selskapet eller filialen kan påvise at manglende trekkplikt ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet. Flere høringsinstanser ba om at det innføres regler om forhåndsgodkjenning og dokumentasjonskrav som kan fritta betalende selskap fra solidaransvaret for kildeskatt på renter og royalty. Departementet mener at en slik ordning vil være administrativt byrdefull for den skattepliktige og for Skatteetaten, og har valgt å ikke foreslå slike regler.

Tilleggsskatt

Det er ikke foreslått regler for å legge tilleggsskatt ved manglende kildeskattetrekk. Dette er en naturlig konsekvens av at det ikke er samme subjekt som fastsetter kildeskatten som er skattepliktig.

Vurdering

Behovet for kildeskatt burde vært nærmere utredet

Vi mener at departementet i større grad burde tatt hensyn til høringsinnspillene om behovet for en grundigere behovs- og konsekvensutredning før det lovfestes regler om kildeskatt. Det er i proposisjonen ikke i særlig grad redegjort for, eller sannsynliggjort, at det foreligger overskuddsflytting, spesielt når det gjelder kildeskatt på leiebetalinger for fysiske driftsmidler.

En kildeskattesats på 15 % fremstår i de fleste tilfeller som et uforholdsmessig tiltak. Låntaker, eier av immaterielle eiendeler og utleiende av driftsmidler vil som oftest ha begrensede marginer som innebærer at 15 % skatt på bruttogrønnetlag utgjør et langt høyere beløp enn 22 % skatt på nettomarginen.

Departementets uttalelser om at man med kildeskatten ønsker å motvirke etablering av eierstrukturer i lavskatteland fremstår som hovedformålet med forslaget, uavhengig av om etableringen er forretningsmessig begrunnet eller om det norske skattegrunnlaget reduseres.

Samordning med internasjonal regelverksutvikling

Departementet uttaler i proposisjonen at kildeskattforslaget er i tråd med prinsippene som ligger til grunn for det pågående arbeidet i Inclusive Framework i OECD for å motvirke overskuddsflytting. Vi mener departementets forslag går langt utover formålet om å motvirke overskuddsflytting og enkelthetene i OECDs forslag for å sikre en global minimumsbeskatning. Et viktig premiss i forslaget fra OECD er at tiltakene som skal sikre en global minimumsbeskatning, herunder kildeskatt, kun er aktuelle dersom det oppbæres *overskudd* som beskattes under et minimumsnivå. Vi mener departementet som et minimum burde foreslått en «stopp-regel» som innebærer at kildeskattetrekk gis rett til å dokumentere overskudd/underskudd i tråd med retningslinjene i OECDs forslag. Dette er spesielt viktig for kildeskatt på leiebetalinger for fysiske eiendeler som fremstår som en omsetningsskatt som ofte vil overstige selskapenes overskudd. Den foreslåtte kildeskatten kan gjøre norsk sokkel mindre attraktiv for investeringer fra utenlandske aktører, og kan påvirke sysselsettingen i offshoresektoren.

Alternativer til kildeskatt på leiebetalinger for fysiske driftsmidler

Alternativer til å innføre kildeskatt på leiebetalinger for fysiske driftsmidler burde vært utredet. Finansdepartementet mener at det for slike leiebetalinger er vanskelig å fastsette en arm-lengdes pris fordi det ikke finnes sammenlignbare transaksjoner. Vi mener

det kan arbeides videre med å finne gode modeller for beregning av arm-lengdes leie av driftsmidler innenfor luftfarts-, shipping- og offshoresektoren, bl.a. gjennom å gi adgang til å fastsette leiebetalinger basert på faktiske inntekter og kostnader uten at utleier blir skattepliktig til Norge. Det kan også vurderes å innføre ordninger med adgang for skattemyndighetene til å avtale prisingen for en fast periode med skattyteren (APA), slik som er vanlig i flere andre land.

Misforhold mellom skatte- og trekkplikt

Vi mener det er svært uheldig at skatteplikten for kildeskatt etter det oppdaterte forslaget skal knyttes til tidspunktet for når mottakeren får en ubetinget rett til betalingen, og ikke når betalingen faktisk skjer som foreslått i høringsnotatet. Dette innebærer at skatteplikt kan oppstå selv om det ikke skjer noen betalingsstrømmer som det kan foretas skatte-trekk i. En slik tidfesting for kildeskatten gir dessuten svært dårlig sammenheng i regelverket for skatteplikt og trekkplikt. Vi forventer at det vil være behov for å justere regelverket på dette punktet.

Utenlandsk deltakerlignet selskap

Videre mener vi det i praksis vil være svært vanskelig å håndheve forslaget om kildeskatt på betalinger fra utenlandsk deltakerlignet selskap med norske deltakere. Dette gjelder særlig rapporterings- og betalingsfristene som skal pålegges den enkelte norske deltaker.

Klargjøringer fra departementet

Det er positivt at anvendelsesområdet for kildeskatt på royalty og leiebetalinger i det oppdaterte forslaget begrenses til betalinger til nærstående selskaper i *lavskatteland*, og at det foreslås et generelt unntak fra kildeskatt for betalinger til selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS. Videre er det positivt at departementet i proposisjonen avklarer enkelte spørsmål til det opprinnelige forslaget, som kildeskatt på betalinger til selskaper med deltakerfastsetting og NOKUS-selskaper med deltakere som ikke er skattepliktige til Norge, samt betalinger fra slike selskaper.