



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	08-09-2021 09:00	<b>Termin:</b>	202120
<b>Sluttdato:</b>	10-12-2021 12:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202120  20058  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

Guro Granvin Enger

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Kildeskatt på renter og royalty
<b>Naun på veileder *:</b>	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen  
konfidensielt  
materiale?:

Nei

Kan besvarelsen  
offentliggjøres?:

Ja

### Gruppe

**Gruppenavn:** (Anonymisert)  
**Gruppenummer:** 4  
**Andre medlemmer i gruppen:** Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

# KILDESKATT PÅ RENTER OG ROYALTY

PROSJEKTOPPGAVE VED HANDELSHØYSKOLEN BI

MAN29201  
INTERNASJONAL SKATTERETT

10.12.2021, BI NYDALEN

## Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning</b> .....	<b>2</b>
1.1	Problemstilling og avgrensning av oppgave .....	2
1.2	Bakgrunn for problemstilling .....	2
<b>2</b>	<b>Kildeskatt på renter og royalty</b> .....	<b>4</b>
2.1	Definisjon av kildeskatt.....	4
2.2	Hva er renter?.....	7
2.3	Hva er royalty?.....	10
2.4	Hvem er subjekt for kildeskatt?.....	13
2.5	Kravet om substans .....	15
2.6	Tidfesting og innvinning av kildeskatt .....	16
2.7	Sammenligning ny regel om kildeskatt på renter og royalty mot tilsvarende regelverk i internretten .....	18
2.8	Kommer nytt regelverk på riktig tidspunkt sammenliknet med internasjonalt arbeid for å redusere overskuddsflytting? .....	19
<b>3</b>	<b>Oppsummering</b> .....	<b>20</b>
3.1	Veien videre .....	20
<b>4</b>	<b>Bibliografi</b> .....	<b>22</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstilling og avgrensning av oppgave

Problemstillingen jeg ønsker å gå nærmere inn på i denne prosjektoppgaven, er følgende:

*Trenger vi en ny regel om kildeskatt på renter og royalty når vi allerede har en rekke andre regler som skal hindre overskuddsflytting i internretten?*

Kildeskatt på renter og royalty ble innført i norsk skatterett i 2021 i Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 (heretter forkortet sktl.) i § 2-3 (1) bokstav i og j, jf. §§ 10-80 til 10-82. Regelen trådte i kraft 1. juli 2021 (utsettelse til 1. oktober 2021 for leiebetalinger på visse fysiske eiendeler). Kildeskatten innføres på renter, royalty og leiebetalinger som går fra et norsk selskap eller filial til utenlandske nærstående foretak i lavskatteland (Skatteetaten, 2021).

Hovedfokuset i denne oppgaven vil ligge på innføringen av det nye regelverket tilknyttet kildeskatt på renter og royalties og om det faktisk er nødvendig med ytterligere en hjemmel i internretten når vi allerede har en rekke andre regler ellers også som er utarbeidet for å treffe samme formål.

Jeg vil innledningsvis gå inn på selve ordlyden i nye regler og utfordringer som kan reises. Jeg vil i den forbindelse dra inn noen paralleller til skatteavtalerett. Videre vil jeg gå inn på de nye reglene sammenliknet regler vi har i internretten, før jeg avslutningsvis ser på reglene sammenliknet med arbeidet som gjøres internasjonalt for å redusere risiko for overskuddsflytting.

Jeg vil i denne oppgaven ikke gå noe nærmere inn på illeggelse av kildeskatt og tilhørende unntaksbestemmelser som knytter seg til leasing av fysiske eiendeler (skattepliktig etter sktl. §§ 8-10 til 8-20), selskaper omfattet av petroleumsbeskatning (skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 2-3 (1) bokstav b), selskaper omfattet av sktl. §§ 10-60 til 10-60 (norsk-kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS-selskap)) eller deltakere (skattepliktig etter reglene i sktl. §§ 10-40 til 10-49). Jeg vil heller ikke gå noe nærmere inn på beskatningsrett etter skatteavtalerett i denne oppgaven.

## 1.2 Bakgrunn for problemstilling

Det blir et stadig større krav til at internasjonale selskap må forholde seg til nasjonale, internasjonale, regulatoriske- og juridiske rammevilkår. Skal du lykkes som selskap og være bærekraftig over tid, er det helt avgjørende at man forstår hva slags rammevilkår

man må forholde seg til og ikke minst at man er bevist på å optimalisere selskapets skatteplanlegging. Det er mange fallgruver og veldig lett at man havner i en situasjon med dobbeltbeskatning når man driver selskaper med tjeneste-, person-, vare- eller kapitalflyt (ofte kalt de fire friheter, se Art. 1 (2) i EØS-loven) over landegrensler.

Lik beskatning uavhengig av hvor du er hjemmehørende er en grunnleggende forutsetning i skatteretten. Imidlertid kan vi i mediene gang på gang se at overskuddsflytting er et stort problem og at man greier å redusere skattebelastningen betraktelig. Et veldig kjent eksempel på dette er dokumentlekkasjen Panama Papers fra 2016 (BBC News, 2016). Lekkasjen viser tydelig at høyt rangerte personer og selskaper man tror man har tillitt til, omgår gjeldende lovverk ved å flytte pengene sine til skatteparadis slik som Panama, Bahamas og Seychellene. Og omfanget er av en slik størrelse at man nesten ikke kan tro det. Bare i forbindelse med Panama Papers lekkasjen snakkes det om over 11,5 millioner lekkede sensitive dokumenter, over 214 000 ulike skatteparadis hvor personer er involvert, over 500 forskjellige banker transaksjonene går gjennom og at over 200 forskjellige nasjoner er involvert (BBC News, 2016). Tilsvarende har vi Pandora Papers i mediene nå om dagen, som forventes å ha et enda større omfang enn Panama Papers saken.

Gjennomgående for disse sakene og tilsvarende saker som stadig dukker opp i media, er at de multinasjonale selskapene mv. eller eierne bak forsøker å redusere sin totale skattebelastning ved å bruke lavskattland i sin skatteplanlegging. Det å ha verdier i skatteparadis er ikke ulovlig i seg selv, men hemmelighold av verdier kan legge til rette for ulovlig flytting av pengestrømmer og ikke minst hvitvasking, skatteunndragelser og korrupsjon. Overskuddsflytting svekker skattegrunnlaget og svekker ikke minst norske virksomheters konkurranseevne.

Overskuddsflytting er like dagsaktuelt i dag, som når lekkasjen Panama Papers kom frem i 2016. Med bakgrunn i den store utfordringen med overskuddsflytting (vi tenker her på både lovlig tilpasning og ulovlig omgåelse) i samfunnet og at risikoen for overskuddsflytting ikke vil bli noe mindre i tiden som kommer, så mener jeg at det er veldig aktuelt å se nærmere på ytterligere en hjemmel som er innført for å redusere risiko for overskuddsflytting, nemlig regelen om kildeskatt på renter og royalty som følger av sktl. §§ 10-80 til 10-82.

Typiske eksempel på overskuddsflytting som myndighetene ønsker å ramme med ny bestemmelse er gjeldsforskyvning (for renter), og skattemotivert prising av interne

transaksjoner (for royalty). Regjeringen sa selv følgende om innføring av det nye regelverket i forarbeidene (Prop.1 LS (2020-2021, s. 94):

*Hovedformålet med forslaget er å motvirke overskuddsflytting fra Norge som skjer ved kunstig høye rente- og royaltybetalinger mv. til nærstående foretak i lavskatteland. Reglene har også til formål å motvirke at inntektene ikke skattlegges, eller skattlegges lavt, på mottakers hånd. Reglene vil derfor også motvirke at Norge brukes som gjennomstrømningsland for slike betalinger. Ved å motvirke overskuddsflytting vil forslaget kunne gi en mer rettferdig konkurransesituasjon mellom internasjonale konsern og foretak som har hele sin aktivitet i Norge. Det er først og fremst foretak med grenseoverskridende aktivitet som kan benytte ulike teknikker for å flytte overskudd til land med lavere skattesatser.*

Som vi så ovenfor, så ønsker det nye lovverket å treffe særskilt på lavskattland da det er her de anser at risikoen for overskuddsflytting er størst. Men ut fra hva vi hadde av lovverk for å redusere overskuddsflytting tidligere, mot den nå nye innføringen av kildeskatt på renter og royalties, så kan man da spørre seg om det er nødvendig med både et armlengdes prinsipp (heretter forkortet ALP), rentebegrensningsregelen og kildeskatt på renter for å oppnå ønsket om å hindre overskuddsflytting ut av Norge?

## 2 Kildeskatt på renter og royalty

### 2.1 Definisjon av kildeskatt

Vi må først starte med å se på selve ordlyden i de nye reglene og eventuelle problemstillinger som eventuelt kan reises ut fra lovtekst. Det første spørsmålet som reises, er hva kildeskatt faktisk er?

Det såkalte globalinntektsprinsippet i sktl. § 2-2 sier at aksjeutbytte og gevinster på tvers av landegrensene er skattepliktig. Prinsippet og sjetten ledd i samme bestemmelse sier videre at skattyter må svare skatt av all inntekt og formue, uavhengig av om den er opptjent i Norge eller om den er opptjent i utlandet.

Selve kildeskattprinsippet på den andre siden, finner vi i sktl. § 2-3 og medfører en begrenset skatteplikt til Norge. Prinsippet bygger på at «Inntekt fra norsk kilde og formue knyttet til norsk kilde skal skattlegges til Norge» (Folkvord et al., 2021, s. 962). Til forskjell fra globalinntektsprinsippet (sktl. § 2-1 (9) for fysiske personer og sktl. § 2-2 (6) for selskaper) som gjelder generell skatteplikt, så er kildeskatten rettet direkte mot aktiviteten og kilden. Sktl. § 2-3 angir norsk kildeskatt og skattlegging etter

territorialprinsippet (Folkvord et al., 2021, s. 962). Denne begrensede skatteplikten går som hovedregel foran andre lands mer generelle skatteplikt dersom det andre landet har beskatning som baserer seg på globalinntektsprinsippet.

Kildeskatt er en bruttoskatt. Regelverket tilknyttet kildeskatt er viktig i den forstand at det utvider skatteplikten til Norge. Fordelen med bruttoskatt er at den er enkel å håndheve. Begrunnelsen for kildeskatt ut fra forarbeidene er at inntekter som er opptjent i en stat -kildestaten -ofte har en så nær tilknytning til økonomien i denne staten at det er rimelig at kildestaten får noe av beskatningsretten til inntektene (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 95).

Videre begrunnelse fra Regjeringens side for ileggelse av kildeskatt fremkommer fra forarbeidene på følgende måte: «*Kildeskatter er rettet mot skattyter bosatt eller hjemmehørende i utlandet, og vil kunne treffe verdiskapning i kildestaten som ikke fanges opp til beskatning etter andre regler*» (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 97).

I de nye reglene om kildeskatt på renter og royalty i sktl. § 10-80 til § 10-82 ønsker myndighetene ilegge kildeskatt på de betalingsstrømmene de mener det foreligger særlig stor risiko for overskuddsflytting og som de mener ikke fanges opp til beskatning etter andre regler. Imidlertid må vi spørre oss om denne kildeskatten i enkelte tilfeller også kan treffe urimelig ved at den er en bruttoskatt?

Et sentralt spørsmål selve innføringen av kildeskatt på renter og royalty reiser, er om denne kildeskatten på betalingsstrømmer (uavhengig av om det er renter eller royalty) faktisk er overskuddsflyttinger? Med andre ord, treffer vi faktisk overskuddsflytting, eller rammer vi for bredt? Forutsetningen for tiltak for global minimumsbeskatning (for eksempel OECDs arbeid med Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)), er at de kun skal treffe betalinger som innebærer overskudd (Prop.1 LS (2020-2021)).

Furusest og Folkvord får veldig godt frem denne problematikken i sin artikkel med et eksempel på et selskap X i Norge som lisensierer ut varemerke til et selskap Y i Tyskland (Furusest & Folkvord, 2021). Av et totalt overskudd på 2, skal det betales 15,14 i skatt til Norge. Selv om det ikke er det norske selskapet som betaler kildeskatten, så er den totale skattebelastningen av et overskudd på 2 totalt 15,14. Eksempelet viser tydelig at bruttoskatt i enkelte tilfeller kan treffe veldig feil. Og ikke minst, medfører den harde skattleggingen at skattyter tvinges til å omorganisere seg eller tilpasse seg slik at kildeskatten ikke kommer til anvendelse.

Kritikken støttes også opp av Norges Helseorganisasjon (heretter forkortet NHO) som var en av høringsinstansene tilknyttet lovforslaget om kildeskatt. Som de påpeker så godt i Prop.1 LS (2020-2021), så er utfordringen med bruttobeskatning særlig på royalty og leiebetalinger, at den treffer inntekter som normalt er på et slikt nivå at skatten overstiger fortjenesten. Og når skatten overstiger fortjenesten, kan vi jo spørre oss om denne nye lovbestemmelsen fremmer et økt incentiv til såkalt «treaty shopping», det vil si at betalingsstrømmer legges via land med ingen eller lite kildeskatt for å unngå kildeskatt? Og ikke minst om det er det vi ønsker, nemlig oppfordre til slik skatteplanlegging?

Et annet spørsmål vi må stille oss, er om en sats på 15 % samsvarer med dagens skattenivå ellers? Satsen ble lagt frem som forslag tilbake i 2014, det vil si for 7 år siden, og da var selskapsskatten på 28 %. Ut fra at sats nå er satt ned til 22 %, taler dette for at kildeskatt bør reduseres ytterligere. Ut fra skattesatser i tilsvarende skatteavtaler i nordiske land, taler dette for at kanskje en sats på 10-12 % er mer rimelig ut fra at kildeskatt er basert på brutto- mot nettogrunnlag for selskapsskatt.

Et tema annet tema som ble diskutert i høringsrunden og som er sentralt å diskutere, er om det i ny bestemmelse skulle vært tatt inn en regel om bunnfradrag og terskelbeløp tilsvarende som vi har for rentebegrensningsregelen i sktl. § 6-41. Dette ble imidlertid ikke innført, og begrunnelsen fra Departementet var at en slik regel vil gå imot formålet med innføringen av kildeskatten og ikke minst at dette også ville åpne for tilpasninger (Thorstad et al., 2020). I tillegg ønsker Departementet at all rentebetaling skal være trekkpliktig for å sikre at den trekkpliktige har trukket et høyt nok beløp til å dekke eventuell potensiell kildeskatt.

Imidlertid kan man jo spørre seg om en eventuell nedre grense for når beskatning inntreffer, kanskje hadde bidratt til at bestemmelsen i et kost-nytte perspektiv hadde lønt seg mer og at hjemmelen faktisk heller traff de største og mest sentrale aktørene som drev med overskuddsflytting. Det at det ikke er satt noe bunnfradrag og terskelbeløp, kan jo medføre at administrativ kostnad ved skattetrekket er høyere enn faktisk provenyeffekt. I tillegg så er det jo klart at tilsvarende som kildebeskatningen begrunnes i høy risiko områder, er heller ikke lav betaling noe risiko for overskuddsflytting av betydning.

Tilsvarende som diskutert ovenfor vedrørende renter, hadde det også vært aktuelt for royalties å vurdere et terskelbeløp eller bunnfradrag slik at kildeskattplikten ikke tillegges på for små royaltybeløp. Alternativt til et bunnfradrag, så kunne man kanskje



skilt mellom en kildeskatt til normalskattland og en egen kildeskatt for lavskattland. Dog er nok dette skille i praktisk ikke så viktig i internretten, i og med kildeskatten ofte blir annerledes ut fra skatteavtaler. Og kildeskattesatsen vil uansett ikke være korrekt i alle tilfeller.

Som vi har sett ovenfor reiser selve kildesatsen på 15 % en rekke uoppklarte spørsmål, og spørsmålet om regelen treffer formål, er ennå ikke besvart. Videre i oppgaven ønsker vi gå nærmere inn på selve ordlyden i nytt regelverk og ytterligere problemstillinger som kan oppstå i praksis ved tolkning av nytt regelverk.

## 2.2 Hva er renter?

Et sentralt spørsmål vi må spørre oss med tanke på regelen om innføringen av kildeskatt på renter og royalty, er hva renter faktisk er?

Definisjon av renter i nytt regelverk om kildeskatt på renter skal ifølge Prop.1. LS (2020-2021) forstås, og tilsvarer det alminnelige skatterettslige rentebegrepet. Selve rentebegrepet er ikke nærmere definert i skattelov eller forskrifter, men rentebegrepet er knyttet opp til blant annet sktl. § 6-40 (1) og regelen om at det gis fullt fradrag for gjeldsrenter. Begrepet som er utviklet i rettspraksis kategoriseres som «*ytelser til långiveren som vederlag for kredittytelse*» (Thorstad et al., 2020). Det må altså være en sammenheng mellom betalingen og underliggende gjeld for at betalingsstrømmen skal ansees som renter.

Skatte-ABC 2021 definerer under stikkordet «*Renter av gjeld*» fradragsberettigede rentekostnader som provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån. Med andre ord anses provisjonen som renter dersom den i prinsippet tilsvarer den høyere rente som ville blitt forlangt om långiveren selv påtok seg risikoen ved mislighold av lånet (Prop.1 LS (2020-2021), s. 112).

I tillegg ga Skattedirektoratet tilbake i 2016 en prinsipputtalelse om hva det skulle legges vekt på ved vurdering av om det foreligger renter av gjeld (Skattedirektoratet, 2016). Det sentrale ved vurdering av om det foreligger rente eller ikke, er om det foreligger gjeldsforhold og ikke minst hvilken ytelse som er vederlag for kredittytelsen. Det sentrale ved vurdering av om det foreligger gjeldsforhold, er om det foreligger et rettslig grunnlag for gjelden i form av en avtale, eventuelt annen lovgivning eller ulovfestet rett. Videre vil selve vederlaget for kredittytelsen la seg identifisere (for eksempel i form av avtalt rente) dersom det kan dokumenteres at det foreligger et gjeldsforhold.

I mange tilfeller vil det være tydelig at det dreier seg om renter, men det kan også reise utfordringer i praksis det at det ikke foreligger noe klar definisjon av hva renter faktisk er. En typisk utfordring, er vurderingen av om vederlaget skal anses som renter eller som utbytte. For utbytte foreligger det ingen tilsvarende bestemmelse om fradragsrett som for renter etter sktl. § 6-41. Fradragsretten i gjeldsrenter har tradisjonelt blitt begrunnet med at de er en betalbar skatt for selskapet, i motsetning til eierens kostnad ved å binde egen kapital i selskapet jf. Meld.St.4 (2015-2016). Det er derfor meget viktig å skille hva som er egenkapital og hva som er gjeld i internretten. For hvor går grensen mot avkastning på egenkapital? Utfordringen er mest aktuelt ved kapitalinnskudd mellom nærstående parter (tilsvarende som den nå nye regelen om kildeskatt på renter og royalty ønsker å treffe).

Det sentrale skillet mellom renter og utbytte, er at det for gjeld foreligger en ubetinget tilbakebetalingsplikt som ikke finnes tilsvarende for egenkapital (Naas et al., 2017, s. 795). For renter av gjeld er det som regel på forhånd avtalt en tilbakebetalingsplan og denne avhenger ikke av utvikling i resultat hos debitor. Avkastning av egenkapitalinnskudd avhenger på den andre siden av generering av overskudd. Avkastning av egenkapitalinnskudd har dermed høyere potensiell fortjeneste, men samtidig også høyere risiko. I praksis så må grensen mellom egenkapital og gjeld trekkes opp basert på en helhetsvurdering av egenskapene. Dette skillet er også sentralt i perspektiv av skatteavtaler med tanke på om vederlaget skattlegges etter Art. 10 eller Art. 11 etter OECDs Mønsteravtale fra 2017 (heretter forkortet Mønsteravt.)

Et typisk eksempel hvor skillet mellom egenkapital og gjeld kan være utfordrende, er såkalte hybridtilfeller. Det vil si situasjoner der selskap får fradrag i Norge for rentebetalinger og hvor renteinntekten ikke skattlegges i kreditors hjemland, for eksempel fordi betalingen regnes som utbytte der (Finansdepartementet, 2020, s. 18). Det avgjørende er også her om kapitalen har flest kjennetegn som gjeld eller som egenkapital.

De nye kildeskattreglene gjelder betalinger til nærstående selskaper i lavskattland utenfor EØS. Dette betyr at renter på lån fra finansinstitusjoner og obligasjonslån ikke kan ilegges kildeskatt. I praksis vil den nye regelen ha størst innvirkning ovenfor långivere i lavskattland der Norge ikke har inngått noe skatteavtale. Dette medfører at mange selskaper nå må gjennomgå eksisterende låneavtaler og vurdere om konserninterne lån for eksempel må tas opp i utenlandske konsernselskaper som ikke omfattes av denne nye kildeskatten (Hveding & Høgtun, 2020).

Et typisk eksempel som rammes av de nye reglene er konsern som finansieres med høy gjeld i Norge som er et normalskatteland, og finansierer med høy grad av egenkapital i lavskattland for å redusere sin totale skattebelastning. På denne måten får konsernet fradragført rentekostnadene i et land hvor skattesatsene er høye, og de får mest mulig fradrag. Konsernet øker sitt samlede rentefradrag, men ikke samlet gjeldsbelastning (kalles også for gjeldsskifting).

Et annet eksempel på å øke rentefradragene og som nå rammes av nye regler, er de tilfeller selskaper setter rentesatsen på internlånene svært høyt. Vi har internretten rentebegrensningsregelen i sktl. § 6-41 som reduserer rentefradraget og skal motvirke «tynn kapitalisering», men regelen har en sjablongmessig fradragssamme og rammer derfor ikke alle tilfeller av overskuddsflytting (Finansdepartementet, 2020, s. 12). I tillegg er det for interne transaksjoner veldig vanskelig å vurdere hva som anes som markedspris og at transaksjonen er priset på armlengdes avstand jf. sktl. § 13-1.

Hovedregelen etter både norsk og de fleste andre staters internrett, er at kreditor er skattepliktig for mottatte renteinntekter og at debitor har full eller delvis skattemessig fradagsrett for renter (Naas et al., 2017, s. 794). Den nye regelen rettes mot selskap eller innretning hjemmehørende i lavskattland etter sktl. § 10-63. Kreditor som ikke er hjemmehørende i Norge, har som hovedregel ikke globalskatteplikt til Norge etter sktl. § 2-1 (9) og § 2-2 (6). For å skattlegge utenlandsk kreditor må det foreligge en særskilt hjemmel til å ilegge kreditor begrenset skatteplikt. Dette har vi nå fått i sktl. § 10-80. Utfordringer reises imidlertid i de tilfeller der kreditors hjemstat også skattlegger inntekten, og det dermed kan oppstå dobbeltbeskatning. Hvorvidt dobbeltbeskatning kan unngås, avhenger av bestemmelser i internretten hos kreditors hjemland og eventuell skatteavtale dersom dette foreligger.

Vi har ovenfor sett på hvordan renter skal forstås etter internretten. Det er videre sentralt å forstå hvordan renter skal forstås ut fra skatteavtalerett. Definisjonen av renter finner vi i Mønsteravt. Art. 11 (3). Renter defineres der som

*(...) income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.*

Videre er det spesifisert hva som faller innenfor begrepet «debt-claims» i OECDkomm. Art. 11- 18:

*(...) The term «debt-claims of every kind” obviously embraces cash deposits and security in the form of money, as well as government securities, and bonds and debentures, although the three latter are specially mentioned because of their importance and of certain peculiarities that they may present.*

Det sentrale i skatteavtaler er at rentebegrepet viser til inntekt fra «debt-claims», tilsvarende som man kan dra paralleller til skatteloven hvor man forutsetter at det dreier seg om renter av gjeld. Ordet «debt-claims» er ikke nærmere definert i Art. 11, men som det er drøftet i kommentarene fra OECD så må det foretas en konkret vurdering av om kreditor bærer risikoen eller ikke.

Rentebegrepet er uttømmende definert i Mønsteravt. Art. 11 (3) da det ikke er gjort noe videre henvisning til de involverte statenes internrettslige fortolkning (Naas, 2017, s. 811). Rentedefinisjonen er så vid at den vil ramme de fleste former for rentebetalinger. Internrettens definisjon av renter vil dermed måtte tillegges vekt ved fastsettelse av innholdet i gjeldsbegrepet etter skatteavtalen jf. Mønsteravt. Art. 3 (2).

Et eksempel som ikke dekkes av rentebegrepet i Art. 11 er gevinst ved salg av fordring til tredjemann. Bakgrunnen er at det ikke skjer noe betaling direkte fra debitor til kreditor jf. OECDkomm. Art. 11. punkt 20.

Til sammenlikning i Norden, iletter for eksempel Danmark 22 % kildeskatt på rentebetalinger til nærstående selskaper (Prop.1 LS (2020-2021), s. 101). Ileggelsen av kildeskatt i Danmark forutsetter at det er nærstående långiver i lavskattland utenfor EU. Sverige og Finland på den andre siden, har ikke noe kildeskatt på renter (med noen unntak som beskattes med 15 % kildeskatt, vedrører rentebetaling som anses være utbyttebetaling og renter betalt til fysiske, ikke-bosatte personer).

Som vi har sett ovenfor er det sentralt å se på egenskapen til ytelsen som blir gitt, for å avgjøre om ytelsen skal anses som rente eller ikke. Ytelser til andre enn långiver er som hovedregel ikke rente, med mindre ytelsen har en tilknytning til gjeldsforholdet (BDO, 2019).

### 2.3 Hva er royalty?

Vi reiste ovenfor et spørsmål om hva renter er. Tilsvarende er det også sentralt å spørre seg hva royalty er?

Royalty-begrepet i internretten har ingen tilsvarende definisjon som for renter. Men for royalty siktes det vanligvis til betaling for bruk av eller leie av immaterielle rettigheter som opphavsrettigheter, patenter, lisenser, forretningsverdi, know-how og så videre (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 115).

Det sentrale med tanke på om royalty foreligger eller ikke, er om det foreligger et vederlag for bruk eller rett til bruk av rettighet og tilhørende om det foreligger en reell rettighetshaver. Dette følger også direkte av ordlyden i sktl. § 10-81.

Departementet uttalte i forarbeidene til ny lov følgende med tanke på forståelse av royaltybegrepet «*det vesentlige i denne sammenhengen er at man kan ta seg betalt for å stille den immaterielle rettigheten til rådighet for andre*» (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 125). Videre uttalte Departementet i forarbeidene at «*de alminnelige prinsippene for å avgjøre om det foreligger et kjøp, også gjelder her*». Samtidig påpeker Departementet at grensedragningen mellom godtgjørelse for bruk av en immateriell rettighet og vederlag for tjenester i mange tilfeller kan være utfordrende. Vurdering av om det dreier seg om royaltybetaling eller betaling for en eiertjeneste må derfor avgjøres i det enkelte tilfellet.

Utgangspunktet er at skattyter som er hjemmehørende i Norge ut fra globalskattepliktprinsippet skal svare skatt av all formue og inntekt i Norge og utlandet jf. sktl. § 2-1 (9) og § 2-2 (6). Royalty beskattes etter de alminnelige skattereglene, og skattlegges som hovedregel som kapitalinntekter etter sktl. §§ 5-1 og 5-20 (1) bokstav c. Et typisk eksempel som beskattes som kapitalinntekt, er når et utenlandsk datterselskap betaler sitt norske morselskap for bruk av varemerke eller patent som er eiet og registrert på morselskapet (Naas et al., 2017, s. 844).

Imidlertid kan royalty i enkelte tilfeller også beskattes som virksomhetsinntekt (inntekt fra immaterielle eiendeler som benyttes i virksomheten) etter sktl. §§ 5-1, jf 5-30 eller som arbeidsinntekt jf. sktl §§ 5-1 (1) og 5-10 (ytelser som regnes som annen godtgjørelse vunnet ved arbeid). Tilhørende foreligger det også en fradragsrett for norsk skattyter.

Utfordringen før den nye regelen om kildeskatt på royalty ble innført, var at det ikke forelå noe hjemmel som begrenset skatteplikten til Norge for royalty som betales til utlending fra norsk debitor (Zimmer, 2017, s. 251) tilsvarende som vi har for eksempel utbetalinger av utbytte til utenlandske aksjonærer (følger av sktl. § 2-3 (1) bokstav c og 10-13). I og med det tidligere ikke har vært noe hjemmel som begrenser skatteplikten til Norge, så har regelverket lagt til rette for skatteplanlegging i form av «treaty shopping»

og at Norge benyttes som gjennomstrømningsland for slike betalinger. Det var kun sktl. § 13-1 som begrenset skatteplikten av royalty, hvor det er definert hvordan prising nærstående reguleres. Innføringen av kildeskatt på royalty var dermed viktig med tanke på å ikke oppfordre til at Norge ble benyttet som sted for skatt slik skatteplanlegging.

Det er også sentralt å spørre seg hva vi gjør i tilfeller der skattyter hjemmehørende i utlandet nå er skattepliktig til Norge for inntekt fra immaterielle eiendeler knyttet til virksomhetsutøvelse i Norge og i tillegg blir skattlagt i egen hjemstat for samme inntekt? Vi må videre (utover internrett i begge land) se på hva som står i skatteavtalerett om definisjon av royalty.

Royalty defineres på følgende måte etter Mønsteravt. Art. 12-2:

*The term «royalties» as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.*

Videre forklaring av royalty finner vi i OECDkomm. Art. 12-8:

*(...) The definition applies to payments for the use of, or the entitlement to use, rights of the kind mentioned, whether they have been, or are required to be, registered in a public register. The definition covers both payments made under a license and compensation which a person would be obliged to pay for fraudulently copying or infringing the right.*

I tillegg har OECD kommet med en avgrensning av hva royalty-begrepet ikke omfatter etter OECDkomm. Art. 12- 8.1: «*The definition does not, however, apply to payments that, whilst based on the number of times a right belonging to someone is used, are made to someone else who does not himself own the right or the right to use it*».

Det sentrale ut fra definisjonen fra OECD, er at det dreier seg om vederlag for å bruke eller for å få retten til å bruke en immateriell eiendel (Naas, 2017, s. 850). Videre er det viktig å få frem at det er en forutsetning at betalingen skjer til rettighetshaveren og ingen andre. Med andre ord er definisjonen etter Mønsteravt. og tilhørende kommentarer tett opp mot ordlyden i sktl. § 10-81. Det er også der tatt med ordene «vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter».

Definisjonen i begge tilfeller omfavner et bredt spekter av vederlag og skiller ikke mellom vederlag som skjer en gang og vederlag som betales løpende. Definisjonen i

Mønsteravt. inneholder ikke noe videre henvisning til intern rett i avtalestatene, og bestemmelsen er dermed uttømmende. Tilsvarende som for renter i Art. 11, må rekkevidden av royaltybegrepet tolkes ut fra kommentarer og folkerettens tolkningsprinsipper for traktater. Imidlertid er det utfordrende ut fra internretten at royalty ikke har nærmere definisjon som avgrenser og gir en enhetlig forståelse av hvordan begrepet kan forstås. På den andre siden kan det kanskje tenkes at begrepet er såpass vidt nettopp for å ikke innskrenke beskatningsretten.

Tilsvarende som det for internretten er sentralt å dra opp skille mellom om royalties skal anses som virksomhetsinntekt, arbeidsinntekt eller kapitalinntekt vil dette skillet også være sentralt ved tolkning av skatteavtaler. Dersom inntekten anses som virksomhetsinntekter, kommer Art. 7 til anvendelse i stedet. Tilsvarende rammes inntekten av Art. 17 dersom inntekten anses som arbeidsinntekt og Art. 12 dersom inntekten anses som kapitalinntekt (gevinst).

Royaltybegrepet burde etter min mening vært nærmere definert i ny lovtekst. Et forslag kunne vært at royaltybegrepet i internretten ble definert tilsvarende eller tett opp mot definisjonen av royalty i Art. 12 i Mønsteravt. I praksis kan det tenkes at det kan bli en utfordring med etterlevelsen av regelverket i internretten sett opp mot andre skatteavtaler. I mange skatteavtaler mellom Norge og andre land, er retten til kildeskatt på royalty bortfalt sett i sammenheng med Mønsteravt. Art. 12. I andre tilfeller igjen har Norge særskilt beskatningsrett. Utfordringen i begge tilfeller er igjen tolkningen av royaltybegrepet, for å se om Norge har rett til å kildebeskatte eller ikke.

Til sammenlikning med en kildeskatt på royalty med 15 prosent i Norge, så ilegger Danmark kildeskatt med 22 % (Prop.1 LS (2020-2021), s. 115). Unntaket er royalty betalt fra fast driftssted som en dansk person eller foretak har i utlandet, dersom betalingen gjelder det faste driftsstedet sin egen bruk av rettigheten. Sverige til sammenlikning har ingen kildeskatt på royalty betalt til utlandet, men skattlegges som om mottaker hadde fast driftssted i Sverige, med 22 % skatt på nettobeløp. Finland på den andre siden ilegger 20 % kildeskatt på betalinger til utenlandske foretak og 30 % for betalinger til utenlandske fysiske personer. Kildeskatten betales av betalingens bruttobeløp.

Oppsummert må vi konkludere med at det kan skape en rekke utfordringer i praksis det at royalty-begrepet ikke er nærmere definert i ny lovtekst.

#### 2.4 Hvem er subjekt for kildeskatt?

Vi har nå gjort rede for hva som inngår i begrepene renter og royalty, men videre må vi spørre oss hvem som faktisk er subjektet for kildeskatt?

Subjekt for beskatning ut fra selve lovhjemmelen, er selskap eller innretning - hjemmehørende i et lavskatteland, jf. sktl. § 10-80 og § 10-81. Regelen er begrenset til upersonlige skattytere, noe som medfører at personlig skattyter hjemmehørende i utlandet ikke er omfattet av regelverk.

Det er spesifisert i regelverket at reglene gjelder særskilt for skattyter i et lavskattland. Vi må dermed videre spørre oss hva som anses som et lavskattland? Definisjonen finner vi i sktl. § 10-63 og definerer lavskattland på følgende måte: *«Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som selskapet eller innretninger ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge».*

Videre er det i § 10-63-3 (1) i Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. (heretter forkortet FSSD) listet opp hvilke land som ikke anses som lavskattland. Dog er det viktig å merke seg at listen ikke er uttømmende. Lavskattland-begrepet må vurderes i hvert enkelt tilfelle og sammenligningen skal baseres på de effektive skattesatsene over noe tid. Tolkningen av lavskattland-begrepet kan dermed bli krevende i praksis i nytt lovverk. Stedet der virksomheten drives i det daglige og utfører sin hovedtjeneste, er ikke nødvendigvis alltid samme sted som reell ledelse eller bosted foreligger. Styremøter kan avholdes digitalt og ikke minst kan virksomheten skje i flere land.

Videre begrenser det nye regelverket beskatning i lavskattland til å gjelde renter av gjeld eller royalty mottatt fra nærstående selskap eller innretning. Definisjonen av hvem som anses som nærstående part følger av egen bestemmelse som er tatt inn i sktl. § 10-82. Hjemmelen har paralleller til definisjon av nærstående som etter fritaksmetoden (følger av sktl. § 2-38) og nærstående parter for NOKUS-selskaper (følger av sktl. § 10-60 til § 10-68). Fordelen med at nærstående mottaker i lavskattland er tatt med inn i nye regler, er at det nye regelverket treffer de situasjonene der rentebegrensingsregelen (sktl. § 6-41) antas å ha begrenset eller ingen effekt. Begrensningen til at regelverket kun skal gjelde nærstående parter (jf. definisjonen i sktl. § 10-82) medfører også at vanlige bank- og obligasjonslån skjerms mot kildeskatt. Dette er hensiktsmessig med tanke på at det ikke er her risikoen for overskuddsflytting er størst.

Imidlertid blir den store utfordringen tilknyttet nærståendebegrepet skillet mellom hvem som anses som nærstående parter og ikke. Nærstående selskap eller innretning etter sktl. § 10-82 baserer seg på eierskap eller kontroll i løpet av året, men det må tenkes at det kan foreligge bestemmende innflytelse eller sammenfallende økonomiske



interesser i andre tilfeller også som ikke baserer seg på kun eierskap. Imidlertid dekkes ikke disse typetilfellene av kildeskatten. Det nye regelverket om kildeskatt kunne med fordel tatt med et ekstra punkt med en generell formulering som også dekker andre eierforhold hvor det er tydelig at det foreligger nærstående parter. På den annen side, er spørsmålet igjen hvordan avgiftsmyndighetene eventuelt skal avdekke at slike relasjoner foreligger.

Det kan tenkes at det at regelverket innskrenker beskatningen til å gjelde renter og royalty mottatt fra nærstående part, også gir et insentiv for omgåelse. Risiko er noe redusert ved armlengdes prinsipp etter sktl. § 13-1 (prising av varer og tjenester skal skje på markedsmessige vilkår). Tilsvarende krav om markedspris i skatteavtaler finner vi for renter i Mønsteravt. Art. 11 (6) og for royalty i Art. 12 (4) (Disse har en noe videre anvendelsesområdet enn Art. 9 som er den generelle internprisingsbestemmelsen i Mønsteravt.). Men hva som anses som transaksjon på armlengdes avstand, kan være veldig vanskelig for avgiftsmyndighetene å avgjøre da pricing i mange tilfeller er basert på skjønn. Dette er spesielt utfordrende tilknyttet royalties hvor det i mange tilfeller ikke finnes tilsvarende transaksjoner hvor pricing kan sammenliknes. For hva er markedspris i disse tilfellene?

Imidlertid kan det jo på den andre siden tenkes at fordi selskapene er nærstående, så vil den som betaler renten eller royaltyen ha bedre tilgang til info om den kildeskattepliktige og fordelen da er at det foreligger lettere informasjonstilgang om faktiske forhold.

Oppsummert må vi konkludere med at det at nærstående og lavskattland-begrepet er tatt inn i ny bestemmelse gjør at regelverket treffer bedre på formål, og ikke minst at det spesielt for renter treffer på ytelser som kanskje har falt utenfor rentebegrensingsreglene tidligere. Imidlertid har vi også sett ovenfor at det kan gi et økt insentiv for omgåelse og ikke minst at det er krevende at det må vurderes i hvert enkelt tilfelle om selskap mv. rammes av lavskattland- eller nærstående-begrepet.

## 2.5 Kravet om substans

Det er i de nye reglene om kildeskatt på renter og royalty tatt inn et krav om substans i sktl. §§ 10-80 (2) punkt a og 10-82 (2) punkt a. Substanskravet sier at selskap eller innretning som er «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet» (ofte kalt realitetskravet) i et EØS-land er unntatt kildeskatt. Tilsvarende realitetskrav som unntar beskatning, finner vi i reglene om beskatning av NOKUS-selskaper i sktl. § 10-64 punkt b og fritaksmetoden i sktl. § 2-38 (5).

Substanskravet om reell etablering og at selskapet driver reell økonomisk aktivitet er tatt med for å sikre at Norge handler i tråd med EØS-avtalen. Formuleringen baserer seg på den såkalte Cadbury Schweppes-dommen i sak C-196/04 fra EF-domstolen. I denne dommen lister domstolen opp krav om at utenlandsetablering av et selskap mv. må være reell og at selskapet må drive reell økonomisk aktivitet for at en skattyter skal ha krav på beskyttelse av de fire friheter (Furusest, 2009). Selskapet må være «beneficial owner». Ren formell etablering innenfor EØS er ikke tilstrekkelig til å gi det aktuelle selskapet rett til vern som følge av EØS-avtalen. Dommen var viktig spesielt med tanke på selskaper som går under kategorien «wholly artificial arrangements» (oversatt til kunstige arrangementer på norsk). Realitetskravet retter seg typisk mot postkasseselskaper som er opprettet i det formål å kun benyttes som et rent gjennomstrømningsselskap.

Det finnes ikke noe tilsvarende direkte oversatt realitetskrav i skatteavtaler, men vi kan dra paralleller til begrepet «beneficial owner», som vi finner i Mønsteravt. Art. 10- 2. Det er et krav for å ha rett på redusert kildeskattesats etter skatteavtaler, at mottakeren av utbyttet (art. 10), rentene (art. 11) eller royaltybetalingen (art. 12) er beneficial owner.

Det finnes ingen nærmere definisjon av hva beneficial owner er, hverken i Mønsteravt. eller tilhørende kommentarer. Imidlertid er det tatt inn et viktig eksempel på når mottaker ikke anses som beneficial owner av utbytte. Mottaker er ikke beneficial owner etter OECDkomm. Art. 10-12-4 hvor hans: « (...) *right to use and enjoy the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person*”.

Det sentrale i definisjonen fra OECD ovenfor, tilsvarende som for internretten, er om selskap mv. er reell rettighetshaver og om de sitter på risikoen tilknyttet transaksjonen. Det må altså vurderes om mottaker faktisk har «right to use and enjoy» rentene eller royaltyen. Dette igjen blir en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Et typisk eksempel som ikke regnes som beneficial owner er postkasseselskaper jf. OECDkomm. Art. 10-12.4.

## 2.6 Tidfesting og innvinning av kildeskatt

Vi må også spørre oss når kildeskatten inntreffer på renter og royalty? Det fremkommer direkte fra lovtekst i sktl. § 10-80 og § 10-81 at selskap eller innretning skal svare skatt når renter av gjeld eller rett til bruk av royalty er «mottatt». Men når er dette?

Det fremkommer direkte fra forarbeidene at trekkplikten gjelder for den som «betaler» rente eller vederlag. Det er de alminnelige skatterettslige innvinnings- og

tidfestingsprinsipper som skal legges til grunn. Tidfestingen knytter seg altså til betalingstidspunktet og det tidspunkt skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen jf. sktl. § 14-2. Unntaket gjelder for renter som ikke betales ved forfall jf. sktl. § 14-20.

En utfordring som kan oppstå ved at tidfesting er knyttet til betalingstidspunktet, er at det både for renter og royalty ofte kan være slik at betalingen kan skje på annet tidspunkt enn det inntektsåret kostnaden er fradragsberettiget. Imidlertid kan dette problemet løses i praksis uten problemer ved at de nye reglene er knyttet mot nærstående parter, og at de dermed kan avtale seg imellom andre betalingsordninger.

Revisorforeningen foreslo i forarbeidene at det ble presisert i lovtekst at skatteplikt følger tidspunkt for fradrag for å unngå at dette problemet oppstår (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 129). Jeg er for så vidt enig i forslaget fra Revisorforeningen om at ny regel med fordel kunne presisert de grunnleggende spørsmålene om tidfesting og innvinning slik at risiko for forsøk på tilpasning for eksempel ved at vederlag holdes tilbake reduseres. Imidlertid som nevnt ovenfor, vil de nærstående partene kunne løse dette i praksis ved endring av betalingsordning.

En annen utfordring med at hjemmelen knytter seg til ubetinget rett til royalty og renter er mottatt, er som vi også har drøftet ovenfor i definisjonen av hva kildeskatt er innledningsvis, at skatteplikten faktisk oppstår selv om det ikke nødvendigvis skjer noen betalingsstrømmer som det kan foretas skattetrekk i. Et typisk eksempel er lån hvor rentene akkumuleres som en del av hovedstolen (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 133). Betaling skjer da først ved utløpet av låneperiode. Det forestås da ingen betaling av renter som det kan foretas trekk av kildeskatt i på tidspunktet. Dette kan vi jo spørre oss om faktisk er i strid, med selve formålet med at ny hjemmel ble innført. Beskatter vi reell overskuddsflytting overhodet?

Imidlertid har Departementet presisert i forarbeidene at i slike tilfeller vil skatteplikten likevel bero på når inntektene skal tidfestes i henhold til de alminnelige reglene for dette (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 133). Selv om det ikke foreligger en faktisk betaling på tidfestingstidspunktet, så må betaleren likevel foreta skattetrekk på dette tidspunktet.

Innvinning- og tidfestingstidspunktet kan det tenkes at blir enda mer utfordrende tilknyttet royalty. For royalty skal det svares skatt til stat av vederlag for «bruk eller retten til å bruke» immaterielle eiendeler. Dette formuleringen medfører at vi slipper spørre oss om betalingen faktisk er en royaltybetaling eller om det er betaling for en tjeneste (Hjort & Smith, 2020). Imidlertid reiser det også et spørsmål om hva som menes med «bruk» eller «rett til bruk» av immaterielle eiendeler. Ikke minst, hva er det

som skiller de to begrepene? Et alternativ for å unngå misforståelser kunne kanskje vært å forene de to begrepene til et samlet konsept.

Som vi har sett medfører det at kildeskatt skal ilegges betalingstidspunkt en rekke utfordringer. Den største utfordringen som ble drøftet ovenfor og som vi fremdeles må spørre oss, er om det at det skal foretas trekk i betalingsstrømmer som potensielt ikke representerer overskudd, faktisk er i strid med formål med ny hjemmel?

## 2.7 Sammenligning ny regel om kildeskatt på renter og royalty mot tilsvarende regelverk i internretten

Som vi har sett tidligere i oppgaven, har vi en rekke regler ellers også i internretten som skal treffe samme formål som ny regel. For renter har vi i internretten rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41, prisingsbestemmelsen i sktl. § 13-1 og regelen om gjennomskjæring i sktl. § 13-2. For royalty har vi sktl. § 13-1.

Skatteutvalget foreslo i 2014 at kildeskatten på renter skulle innføres i tillegg til en generell regel om begrensning av rentefradrag for selskaper med høye rentekostnader (NOU 2014:13, s. 192). Bakgrunnen for forslaget tilbake i 2014 fra utvalget sin side, var at de viste til at rentebegrensingsregelen hadde en sjablongmessig fradragsramme og derfor ikke ville ramme alle tilfeller av overskuddsflytting gjennom rentefradrag. Videre sa Departementet i forarbeidene at kildeskatt på renter skal ilegges uavhengig av om betaleren av renten har fradragsrett eller om fradragsretten er begrenset av rentebegrensingsregelen (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 114).

En fordel med innføring av kildeskatten på renter er at de vil treffe for eksempel de tilfellene der Norge har blitt benyttet som et gjennomstrømningsland for internlån mellom andre normalskatteland og lavskatteland. Konsernet har dermed tidligere unngått kildeskatt i normalskattelandet (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 103). Ny regel vil dermed fange opp noen av tilfellene som faller utenfor dagens rentebegrensingsregler.

Imidlertid kan en utfordring med at kildeskatt ilegges parallelt med rentebegrensingsregelen være at det utenlandske nærstående selskapet kan måtte belastes kildeskatt på rentebetaling selv om den norske betaleren ikke får fradrag for betalingen (KPMG, 2020). Som vi så innledningsvis, er ulempen med bruttoskatt at den i enkelte tilfeller kan treffe veldig feil og tvinger skattyter til å omorganisere seg eller tilpasse seg slik at kildeskatten ikke kommer til anvendelse.

Parallelt med rentebegrensingsregelen, så har vi også prisingsbestemmelsen i sktl. § 13-1. Sktl. § 13-1 (1) sier at «*det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyteres*

*formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning*». Videre sier tredje ledd i samme paragraf at «*Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget*». Fordelen med denne bestemmelsen er at den rammer bredere enn rentebegrensingsregelen og dermed reduserer maksimalt rentefradrag. Imidlertid er det noe mer utfordrende å fastsette hva som er markedspris spesielt for royalties. Denne utfordringen vil ligge der, uavhengig av nye regler om kildeskatt.

I tillegg til rentebegrensingsregelen og armlengdes prinsipp, har vi også regelen om gjennomskjæring i sktl § 13-2. Gjennomskjæringsregelen baserer seg på at en privatrettslig gyldig disposisjon kan settes til side skattemessig dersom det er tydelig at disposisjonen hovedsakelig er skattemessig motivert og bryter med skattelovgivningens formål (Naas, 2017, s. 1340). Paralleller kan dras til Mønsteravt. Art. 29 i skatteavtalerett. Regelen er fin i den forstand at den kan plukke opp tilfeller som eventuelt har falt utenfor sktl. § 6-41 eller sktl. § 13-1.

Oppsummert må vi konkludere med at innføring av det nye regelverket fremdeles ikke vil treffe utfordringen med bruk av armlengdes prinsipp. Denne vurderingen vil fremdeles være utfordrende. De nye reglene vil treffe noen tilfeller som faller utenfor sktl. 6-41. Imidlertid kan det tenkes at disse tilfellene i mange tilfeller allerede ville ha blitt fanget opp av sktl. § 13-2.

Vi må derfor konkludere med at spørsmålet om vi faktisk trenger denne nye regelen om kildeskatt på renter og royalty fremdeles står uløst.

## 2.8 Kommer nytt regelverk på riktig tidspunkt sammenliknet med internasjonalt arbeid for å redusere overskuddsflytting?

Internasjonalt arbeides det med reduksjon av ulovlig skatteplanlegging blant annet gjennom Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-prosjektet). BEPS-prosjektet er et samarbeid mellom G-20 landene og OECD. De jobber konkret med å finne løsninger på skattemessige problemstillinger i en digitalisert økonomi. Vi må spørre oss om innføringen av kildeskatt kanskje kommer på feil tidspunkt her i Norge med tanke på arbeidet som skjer parallelt internasjonalt?

Et tydelig eksempel på dette, er avtalen OECD/G20-forumet «Inclusive Framework» vedtok 8. oktober i år og som handler om internasjonal skattlegging av store flernasjonale selskaper (Kvalevåg, 2021). Til forskjell fra reglene om kildeskatt på renter og royalty som særskilt gjelder lavskattland og bruttoskatt, så fokuserer denne nye

avtalen på skattlegging av overskudd i det landet de har salgsinntekter, selv uten at selskapene er fysisk til stede i markedet. I tillegg sikrer avtalen at selskapers overskudd blir skattlagt med 15 % (fra og med 2023) uansett hvordan selskapet innretter seg for å styre inntektene mellom de ulike underliggende selskapene eller selskapene i samme konsern.

Arbeidet til OECD er i første omgang rettet mot veldig store konsern og forutsetter høy fortjeneste, men i arbeidet med Pilar 2 (refereres ofte til som «Global Anti Base Erosion forslaget») i Inclusive Framework vurderes det også regler hvor kildestaten enten får rett til å skattlegge (kildeskatt), eller rett til å begrense fradrag for betalinger til konsernselskap hvis mottakerselskapet skattlegges under et minimumsnivå (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 99).

Departementet sa selv i forarbeidene at det å innføre kildeskatt vil bidra til at virksomhet som omfattes av de nye reglene, som i dag kan være helt skattefrie, blir underlagt beskatning. Videre sa Departementet i forarbeidene (Prop. 1 LS (2020-2021), s. 99) at forslaget var i tråd med de prinsippene som ligger til grunn for det pågående arbeidet i OECD.

Selv om Departementet sier at de nye reglene harmonerer med internasjonalt arbeid, så har vi sett tidligere i oppgaven at de nye reglene med fordel kunne lagt seg enda tettere opp mot definisjoner etter Mønsteravt. Ikke minst er ikke arbeidet til OECD med Pilar 1 og Pilar 2 ferdigstilt ennå, og det foreligger dermed ikke noen konkrete retningslinjer eller anbefalinger tilknyttet det nye regelverket.

Det er viktig å ha etterlevelseskostnadene (compliance cost) i bakhodet også. Det vil være veldig krevende for både skattyter og for skattemyndighetene å sette seg inn i reglene for å være sikker på at man etterlever reglene. Det kan reises spørsmål til om denne etterlevelseskostnaden er større enn faktisk anslått proveny på 90 millioner kroner for 2021 (omtrent 80 millioner kroner for renter og rundt 10 millioner kroner for royalty) (Finansdepartementet, 2020, s. 70).

## 3 Oppsummering

### 3.1 Veien videre

Som tidligere diskutert i oppgaven, har vi spurt oss selv om det nye regelverket er i tråd med OECD sitt arbeid med å jobbe mot et internasjonalt «skattespråk» og en internasjonal minimumsskatt. Dette støttes blant annet opp av Ole Gjems Onstad som uttalte følgende til NRK i forbindelse med at utkastet til ny lov om kildeskatt ble lagt frem:

*«Uten OECD er det vanskelig å få til overnasjonale løsninger, og uten overnasjonale løsninger er det umulig å gå til effektiv skattlegging av store konsern» (Tomter, 2020).*

Den nye regelen om kildeskatt reiser en rekke tolkningsspørsmål som vi har påpekt gjennom denne oppgaven. Det er utrolig krevende å sette en kildeskattesats som er korrekt og treffer i alle tilfeller. Ikke minst vil de nye reglene reise en rekke utfordringer i praksis som kan medføre at etterlevelseskostnaden faktisk overstiger forventet proveny.

Vi bør kanskje heller arbeide med å tilpasse oss et internasjonalt skattespråk og ikke minst forsøke å opprette (eller reforhandle) skatteavtaler med land vi nettopp mener at risikoen for overskuddsflytting er størst og hvor det per i dag ikke foreligger skatteavtaler (eller skatteavtalene hindrer oss fra å ilegge kildeskatt). Ikke minst er det viktig å påpeke at denne kildeskatten kan unngås ved skatteplanlegging.

Veien videre er vanskelig å anslå, men vi stiller fremdeles spørsmål med om vi faktisk trenger denne ekstra regelen om kildeskatt på renter og royalty for å treffe overskuddsflytting? Og ikke minst, som vi har drøftet tidligere i oppgaven, må vi fremdeles stille oss et spørsmål til om denne kildeskatten faktisk treffer betalingsstrømmer som representerer overskuddsflytting?

Onstad oppsummerer problematikken med ny regel om kildeskatt på renter og royalty veldig godt selv med følgende ord: *«Denne skatten vil ha minimal betydning for store konsern som Google, Facebook og Apple. Det vil være mulig å finne veier rundt som gjør at skattebyrden ikke øker» (Tomter, 2020).*

## 4 Bibliografi

- BBC News. (2016, April 6.). Hentet fra BBC.  
<https://www.bbc.com/news/world-35954224>
- BDO. (2019, Juli. 01). *Blogg: Rentebegrensingsreglene: Viktig å skille mellom rentekostnader og finanskostnader*. Hentet fra BDO Norge.  
<https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/rentebegrensingsreglene-viktig-a-skille-mellom-rentekostnader-og-finanskostnader>
- Finansdepartementet. *Høringsnotat -Kildeskatt på renter og royalty mv.* (2020, februar 27). Hentet fra Regjeringen.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/4f8043c0fbb14fdcaa0a6db2ef1db02d/horingsnotat---kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv.pdf>
- Folkvord, B., Furuseth, E., & Gjems-Onstad, O. (2021). *Norsk bedriftsskatterett (11. utg.)*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Forskrift 22.11.1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999. nr 14  
Hentet fra Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1999-11-22-1160?q=Forskrift%2022.11.1999%20nr.%201160%20fastsatt>
- Furuseth, E. (2009, Februar). *Tolkning av begrepet "beneficial owner" i skatteavtalene*. Hentet fra Idunn. <https://www.idunn-no.ezproxy.library.bi.no/skatt/2009/02/art07>
- Furuseth, E., & Folkvord, B. (2021, Januar 01.). *Kildeskatt til glede eller besvær?* Hentet fra Idunn.  
<https://www.idunn.no/skatt/2021/01/kildeskatt-til-glede-eller-besvaer>
- Hjort, J., & Smith, M. (2020, Mai 27.). *Forslag til kildeskatt på renter og royalty mv.* Hentet fra Advokatforeningen.  
<https://www.advokatforeningen.no/aktuelt/horingsuttalelser/2020/mai/forslag-til-kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv/>
- KPMG. (2020, Oktober. 07). *Innføring av kildeskatt på renter, royalty og betalinger for leie av visse fysiske eiendeler*. Hentet fra KPMG.  
<https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2020/10/innforing-av-kildeskatt-pa-renter-royalty-og-betalinger-for-leie-av-visse-fysiske-eiendeler.html>
- Hveding, S., & Høgtun, D. (2020, februar 28). *Kildeskatt på renter og royalty*. Hentet fra Selmer. <https://www.selmer.no/no/nyhet/kildeskatt-pa-renter-og-royalty>
- Kvalevåg, K. (2021, oktober 10.). *Historisk avtale om skattlegging av flernasjonale selskaper*. Hentet fra Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/dnr-mener1/historisk-avtale-om-skattlegging-av-flernasjonale-selskaper/>
- Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)  
Hentet fra lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>



- Lov 27. 11.1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)  
Hentet fra Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-11-27-109?q=e%C3%B8s%20loven>
- Meld.St.4 (2015-2016) *Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst*. Hentet fra Regjeringen.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/93247a3b212a4accb49ba119cd9e7d45/no/pdfs/stm201520160004000dddpdfs.pdf>
- Naas, H., Kristiansen, S. R., Backer-Grøndahl, F., Holen, H. S., & Rynning, M. H. (2017). *Norsk internasjonal skatterett* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget AS.
- NOU 2014: 13 (2016) *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Hentet fra Regjeringen.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/bbd29ff81485402681c6e6ea46655fae/no/pdfs/nou201420140013000dddpdfs.pdf>
- OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. *Model tax Convention on Income and on Capital (Full Version)*. Hentet fra OECD.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page121](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page121)
- OECD Model convention 21.11.2017 with respect to taxes on income and on capital. *Model tax Convention on Income and on Capital (Full Version)*. Hentet fra OECD.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page37](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page37)
- Prop. 1 LS (2020-2021) *Skatter, avgifter og toll 2021*. Hentet fra Regjeringen.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/d2e227f7a0e842e2946a8f8f95cb65db/no/pdfs/prp202020210001s0dddpdfs.pdf>
- Skattedirektoratets prinsipputtalelse (2016, Juni 18). *Det skatterettslige rentebegrepet*. Hentet fra Skatteetaten.  
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/det-skatterettslige-rentebegrepet/>
- Skatte-ABC 2021.  
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/>
- Skatteetaten. (2021). *Kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger*.  
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/kildeskatt-renter-royalty/>
- Thorstad, H., Rusina, A., Sund, E., Anstad, M., & Beck, M. (2020, oktober 8.). *Statsbudsjettet 2021 - Finansdepartementet opprettholder forslag om innføring av kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger*. Hentet fra blogg PWC.  
<https://blogg.pwc.no/skattebloggen/statsbudsjettet-2021-finansdepartementet-oppretholder-forslag-om-innforing-av-kildeskatt-paa-renter-royalty-og-leiebetalinger>

Tomter, L. (2020, oktober 8.). *Regjeringen foreslår ny skatt for å stoppe pengeflytting - får kjeft fra ekspertene*. Hentet fra NRK.  
<https://www.nrk.no/norge/skatteprofessor-mener-det-er-lett-for-facebook-a-snyte-pa-ny-skatt-1.15191784>

Zimmer, F. (2017). *Internasjonal inntektsskatterett* (5. utg.). Oslo: Universitetsforlaget AS.