



Handelshøyskolen BI

GRA 19204 Masteroppgave i regnskap og revisjon

Thesis Master of Science 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	10-01-2022 09:00 CET	Termin:	202210
Sluttdato:	01-09-2022 12:00 CEST	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	T		
Flowkode:	202210 10933 IN17 W T		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Navn:

Josefine Borchgrevink, Minahil Naeem Akram

Informasjon fra deltaker

Tittel *: Analyse av nyinnførte regler for kildeskatt på renter og royalties mv.

Navn på veileder *: Eivind Furuseth

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 5

**Andre medlemmer i
gruppen:**

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI

Analyse av nyinnførte regler for kildeskatt
på renter og royalties mv.

Innleveringstidspunkt:

Juli 2022

Campus:

BI Oslo

Studieprogram:

Master of Science in Accounting and Auditing

Veileder:

Førsteamanuensis Eivind Furuseth

Forord

Denne avhandling er siste delen av vårt Masterstudium i Master Regnskap og Revisjon vår 2022 ved Handelshøyskolen BI.

Gjennom vårt 2 årige studieløp har vi fått stor interesse for skatterett. Dette gjennom fag som skatt og avgiftsrett basis og skatterett fordypning, undervist av Eivind Furusest. Dette har ført til en interesse innenfor faget og dermed gitt grunnlaget for vårt valg av tema for denne masteroppgaven om den nyinnførte internrettslige regelen for kildeskatt på renter og royalties mv. Vi ønsket å velge dette temaet da det er et svært aktuelt tema siden reglene kom i kraft i løpet av 2021, samt at vi synes at problematikken knyttet til overskuddsflytting er veldig spennende.

Det har vært utrolig lærerikt å ha fått dykket inn i temaet og har ført til gode diskusjoner mellom oss to, samt med vår veileder Eivind Furusest. Hans innsikt i temaet og engasjement har vært veldig verdifullt for oss og gitt mye motivasjon. Vi ønsker dermed å gi en stor takk til vår veileder.

Oslo, Juli 2022

Minahil Naeem Akram og Josefine Borchgrevink

Sammendrag

Denne masterutredningen tar for seg effekten av de nyinnførte reglene i 2021 om kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger på fysiske driftsmidler og er en analyse av hvorvidt reglene oppnår formålet med å forhindre overskuddsflytting. Problemstillingen ble valgt på bakgrunn av dens aktualitet, da økt globalisering har ført til at mobile transaksjoner kan flyttes til lavskatteland for å redusere overskuddet i normal- eller høyskatteland. Dette gjør at multinasjonale konsern kan unngå eller redusere den totale skattebetalingen for konsernet og dermed også føre til konkurransevridning og svekkelse av legitimiteten av skattesystemet.

I denne oppgaven analyserer vi reglene gjennom å diskutere de to sentrale vilkårene, lavskatteland og nærstående. Disse vilkårene står sentralt i de nye reglene grunnet at det er identifisert høyest risiko for overskuddsflytting i slike tilfeller, som anses å være hensiktsmessig sett ut fra formålet med reglene. Det utredningen vår ser nærmere på er hvorvidt de identifiserte metodene å drive skattebesparelser i et konsern på, allerede blir berørt av eksisterende internrettslige regler for å motvirke overskuddsflytting som NOKUS, exit beskatning, armlengdeprinsippet, omgåelse og rentebegrensningsregler. Deretter vurderer vi i hvor stor grad behovet for ytterligere regler er nødvendig. Det vi kommer frem til er at i visse tilfeller ved blant annet hybride instrumenter eller hvor unntaksregelen tilknyttet egenkapital i rentebegrensningsregelen kommer til anvendelse, vil det kunne være behov for ytterligere regler. Det vi identifiserer som et problem er at rentebegrensningsregelen ikke gir noen utslag for om det kan bli kildeskatt på rentene og vi mener at dette kan skape en asymmetrisk behandling. Ytterligere forhold til eksisterende regler er utformingen av NOKUS reglenes forhold til aktiv og passiv karakter, som vi mener burde vært hensyntatt i kildeskatte reglenes utforming for å være mer tilpasset formålet, slik som NOKUS reglene er i dag.

Deretter ser vi dette opp mot den internasjonale skatteretten og det vurderes hvordan OECD og FN forholder seg til kildeskatt på renter, royalty (mv.), hvor vi identifiserer at skatteavtaler kan sette begrensninger for omfanget av kildeskatt på renter og royalties. Dette i hovedsak grunnet at OECD MC definisjon på royalties ikke inkluderer leiebetalinger for visse fysiske eiendeler, samt at avtalene i hovedsak ikke legger opp til mulighet for kildeskatt på royalties.

En av de positive konsekvensene av å innføre kildeskatten er å forhindre at Norge kan brukes som gjennomstrømningsland. Vi ser imidlertid at det å skulle tilpasse seg dagens regler ved å omstrukturere seg vil kunne være mulig. Dette vil føre til at skatteprovenyet fra innføringen kan bli ytterligere begrenset utover skatteavtalenes begrensninger. Det at det fortsatt er mulig å gjøre tilpasninger, gjør at de nye reglene ikke bidrar til å forhindre en konkurransevridning for multinasjonale konsern og vi anser dermed at noe av formålet med reglene forsvinner.

Et skatteproveny som er estimert til 90 MNOK for renter og royalties anser vi som så lavt at det ikke dekker opp for den økonomiske belastningen som vil påføres både skattemyndighetene, investorer og skattyter. I et langsiktig perspektiv må skatteavtalene reforhandles for å være tilpasset dagens regelverk hvor Norge har internrettslig hjemmel for kildeskatt, som vil kunne bidra til at omfanget av skatteprovenyet vil øke. Ut fra en formålsbetragtning synes vi at en bruttoskatt uten muligheter for unntak dersom selskapet går med underskudd går utover sitt formål, og vil kunne ramme bransjer og selskaper med lave marginer.

Avslutningsvis basert på vår avhandling, stiller vi oss kritiske til at reglene vil kunne gå utover sitt formål samt at det bidrar til at både skattyter og skattemyndighetene får økte kostnader mot et så begrenset skatteproveny. Vi anser dermed ut fra et kost-nytte perspektiv, ikke reglene som hensiktsmessige.

Innholdsfortegnelse

Forord	ii
Sammendrag	iii
Innholdsfortegnelse	v
1. Innledning	1
1.1 Problemstillingens aktualitet	1
1.2 Problemstillingen	2
1.3 Avklaring	2
1.4 Metode	2
2 Bakgrunn for nye regler	2
2.1. Bakgrunn	3
2.2 Overskuddsflytting	4
2.2.1 Metoder for skattebesparelse ved bruk av renter	4
2.2.2 Metoder for skattebesparelse ved bruk av royalties	7
2.2.3 Metoder for skattebesparelse ved bruk av leiebetalinger	8
3. Internrettslige regler	8
3.1 Kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger	8
3.1.1 Nærstående selskap	11
3.1.2 Lavskatteland	12
3.2 Unntak	14
3.2.1 Reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS	14
3.2.2 NOKUS	17
3.2.3 Andre unntak	18
3.3 Allerede eksisterende regler for å forhindre overskuddsflytting	19
3.3.1 NOKUS-reglene	19
3.3.2 Exit beskatning	25
3.3.3 Rentebegrensingsregelen	26
3.3.4 Armlengdeprinsippet	29
3.3.5 Omgåelsesregelen	31
4. Internasjonalt perspektiv	32
4.1 OECD MC Artikkel 11 og 12	32
4.1.1 Beneficial Owner	33
4.2 Skatteavtalen begrenser muligheten for kildeskatt	35
4.3 Gjennomstrømningsland	36
4.4 Tilpasningsmuligheter	38
4.5 Omgåelse	39
5. De økonomiske effektene	42

5.1	Bruttoskatt	42
5.1.1	Krav om Overskudd	43
5.1.2	Burde satsen endres?	44
5.1.3	Rigg- og offshore næringen	45
5.2	Dobbeltbeskatning	46
5.3	Skatteprovenyet	48
5.3.1	Kost nytte	49
5.3.2	Påvirkning på investeringsviljen	50
5.3.3	Negative Skatteproveny	51
6.	Formålsbetraktning	52
7	Konklusjon	54
	Litteraturliste	57
	Norsk Lovgivning	57
	Forarbeider	57
	Rettspraksis	57
	Uttalelser m.v fra Finansdepartementet	58
	Andre Kilder	58
	Fagbøker	63

1. Innledning

1.1 Problemstillingens aktualitet

Denne oppgaven skal undersøke den nyinnførte kildeskatten på renter, royalties og leiebetalinger som er innført i Norge. Vi ønsker å se effekten av reglene, og analysere hvordan reglene kan forhindre overskuddsflytting ut av Norge.

Fra og med 1. juli 2021 er det innført kildeskatt på betaling av gjeldsrenter og royalties til nærstående selskap i lavskatteland. Fra 1. oktober 2021 skal det også ilegges kildeskatt på betaling av leie av fysiske driftsmidler til nærstående i lavskatteland. Kildeskatt er en skatt som ilegges på selve betalingen i staten hvor betalingen går fra, i motsetning til hovedregelen om residensprinsippet i norsk skatterett hvorav man skattlegges i det landet hvor man er skattemessig hjemmehørende, uavhengig av hvilken kilde transaksjonen har. Lovendringen er et følge av NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*, hvor det ble belyst at overskuddsflytting ut av Norge for internasjonale konsern var en av hovedutfordringene i norsk selskapsbeskatning. Utfordringen går ut på at overskuddsflytting over en lengre periode vil kunne gi både tapt skatteproveny samt svekke legitimiteten av skattesystemet. Dette ved at noen selskaper bevisst kan redusere beskatningen ved å flytte overskudd til lavskatteland innad i et konsern, mens andre selskaper ikke gjør dette som vil kunne føre til konkurransevridning. Utredningen mener at å gi mulighet for at ressursterke selskaper gjøre tilpasninger vil være å favorisere og det må derfor vurderes hvordan reglene kan utformes for å minimere slike muligheter.

Det har vært et økt fokus på å forhindre skatteunngåelse både nasjonalt og internasjonalt. Hvor man forsøker å minimere at multinasjonale konsern benytter seg av ulik lovgivning i landene og dermed strukturerer seg på en slik måte at det gir total lavest skatt for konsernet. Internasjonalt er det utført et omfattende arbeid av OECD ved prosjektet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), som er et internasjonalt arbeid for å forhindre overskuddsflytting til lavskatteland. G20 landene jobber mot en global skatt på minimum 15% for multinasjonale selskaper med over 890 MUSD i inntekter, der planen er at dette skal iverksettes i 2023 (Danger, 2021)

Det den norske skattelovgivningen nå prøver å gjøre for å møte utfordringen identifisert

under utredningen i NOU 2014:13, er å innføre kildeskatt på renter, royalties og leiebetalinger på visse fysiske eiendeler for å begrense at norske selskaper ikke flytter overskuddet ut av landet og dermed sikre skatteproveny i Norge.

Dette er en aktuell problemstilling da dette er en ny lovendring i norsk skattelovgivning i 2021, i tillegg til at overskuddsflytting til lavskatteland også er en internasjonal aktuell problemstilling. Vi vil i hovedsak fokusere på effekten av de nye norske reglene.

1.2 Problemstillingen

Problemstillingen som denne masteroppgaven vil ta for seg er:

“Hva er effekten av ny regel i 2021 for kildeskatt på Renter, Royalty og bestemte Leiebetalinger, og oppnår den formålet sitt for å forhindre overskuddsflytting.”

1.3 Avklaring

Vi ønsker å avklare at i vår avhandling når det tales om “overskuddsflytting” er dette i form av lovlig skatteplanlegging. Ulik lovgivning og mangel på harmonisering mellom statene kan gjøre det mulig for multinasjonale konsern å benytte ulike metoder for å flytte overskudd fra land med høy skattesats til land med lav eller null beskatning.

Hvordan dette kan gjøres omtales nærmere i vår avhandling i del 2.

1.4 Metode

Denne Masteroppgaven er utarbeidet ved å benytte seg av juridisk metode.

2 Bakgrunn for nye regler

Formålet med kapittel 2 er å gi en innføring i bakgrunnen for reglene og legge frem mulige metoder skattyter kan benytte for overskuddsflytting ved bruk av renter, royalties og leiebetalinger. Overskuddsflytting var identifisert som et av hovedutfordringene ved norsk selskapskatt, der et av tiltakene gitt i NOU 2014:13 var å innføre kildeskatt på renter og royalties mv. Dermed vil det som presenteres i denne delen ligge til grunn for videre forståelse om hvorvidt kildeskatten faktisk fungerer i samsvar med bakgrunnen for hensikten med innføringen.

2.1. Bakgrunn

I NOU 2014:13 mener utvalget at utviklingen i selskapsskatten har gått i retningen av at skattyter i større grad benytter seg av mulighetene til å redusere skatten nå enn hva det tidligere anses å være gjort. Det at verden er blitt mer mobil enn tidligere, ved økt digitalisering har gjort behovet for fysisk tilstedeværelse mindre. Selskaper har på lovlig måte flyttet overskudd til lavskattelend ved å utnytte eksisterende skatteregler, dette har skapt internasjonale diskusjoner. G20 landene har bedt OECD gjøre en utredning av hvordan uthuling av skattegrunnlaget kan forhindres, dette arbeidet kan omtales som BEPS-prosjektet, som ble gitt ut i februar 2013 med rapporten "Addressing Base Erosion and Profit Shifting". Utredningen gitt til Finansdepartementet i 2014 var gjort på bakgrunn av at man ønsket å undersøke selskapsbeskatningen med bakgrunn i den internasjonale utviklingen. Det er dette arbeidet vår oppgave hovedsakelig vil fokusere på da dette er bakgrunnen for de nye norske reglene. Som følge av utviklingstrekkene identifisert i utredningen i NOU 2014:13 ble det lagt frem tre hovedutfordringer som selskapsskatten står overfor i Norge:

1. Høy selskapsskatt kan gi insentiv for å velge å investere i land med lavere skatt.
2. Måten å finansiere et selskap på ved bruk av egenkapital og gjeld, vil gi ulik behandling. Da gjeldsrenter gir skattemessig fradrag, mens dette gis ikke ved egenkapital.
3. Høy selskapsskatt kan gi insentiv til internasjonale konsern å flytte overskuddet til land med lavere skatt.

Det må tas i betraktning at ved denne utredningen var Norsk selskapsskatt på 28%. Det ble lagt frem tiltak for å adressere problemene identifisert over, blant annet det å senke skattesatsen til 22%. Dermed fokuserer vårt arbeid i denne oppgaven videre på overskuddsflytting.

Tiltakene som blir lagt frem av NOU 2014:13 punkt 1.4.4.3 er kildeskatt på renter, royalties og andre leiebetalinger for visse fysiske driftsmidler, som visse andre land har innført. Dog legges det frem at handlingsrommet er noe begrenset grunnet både skatteavtaler og EØS avtalen.

Utredningen ble vurdert av finansdepartementet og lagt frem til Stortinget, jf Meld. St. 4(2015-2016), hvorav det ble varslet at forslagene skulle følges opp. I innstillingen fra Finanskomiteen, innst. S 273(2015-2016) kapittel 8.2 er finanskomiteen enige med finansdepartementets tilrådning om kildeskatt på renter og royalties.

Det kommer frem av høringsnotatet (Finansdepartementet, 2020 s.16) at selskaper som er en del av et internasjonalt konsern betaler mindre skatt i gjennomsnitt enn det selskaper som kun er etablert i et land sånn generelt, ved f.eks. bruk av strategier som høye rentebetalinger i flernasjonale konsern som er blitt dokumentert i blant annet NOU 2014:13 pkt. 8.3.1, samt i OECD BEPS rapport (2016) for aksjonspunktet 4, avsnitt 4. Dermed anses problemet å være reelt og man ønsker å finne løsninger som gjør at internasjonale konsern betaler skatt på lik linje som andre selskaper. Derfor er kildeskattereglene innført. Det vi dog merker oss er at reglernes utforming har fått et snevert virkeområde i sin endelige utforming. Treffsikkerheten av reglene opp mot formålet med reglene vil dermed kunne anses å være noe usikkert. Dette vil vi komme nærmere inn på i vår oppgave.

2.2 Overskuddsflytting

I denne delen presenteres mulige metoder for overskuddsflytting ved bruk av renter og royalties (mv.) for å kunne analysere behovet for reglene. Ulikheter i nasjonale og internasjonale regelverk har økt muligheten for grenseoverskridende overskuddsflytting gjennom lovlig skatteplanlegging. Ved å utnytte mangel på harmonisering i regelverkene kan multinasjonale selskaper flytte overskuddet fra konsernselskap i normal- eller høyskatteland til konsernselskap etablert i land med begrenset eller ingen beskatning (Finansdepartementet, (2020), s.6). Siden Norge er et normalskatteland, vil det være attraktivt for skattyter å flytte deler av overskuddet til lavskatteland for å redusere beskatningen. Det kan også være attraktivt å plassere gjeld eller eiendeler her, for å oppnå høye skattemessige fradrag. Dette vil resultere i at konsernet totalt sett reduserer skattebetalingen. Overskuddsflytting kan gjennomføres gjennom interne lån, bruk av immaterielle eiendeler og andre transaksjoner mellom nærstående i interessefellesskap.

2.2.1 Metoder for skattebesparelse ved bruk av renter

Tykk- og tynn kapitalisering

Flernasjonale konsern benytter ofte en strategi for overskuddsflytting som innebærer finansiering av konsernselskap i lavskatteland med relativt høy egenkapital, mens konsernselskap i normalskatteland finansieres med relativt høy gjeld.

«Tynn kapitalisering» er resultatet av strategien gjeldsskifting, som innebærer å finansiere konsernselskapet med høy andel gjeld i normalskatteland. Formålet er å få

fradragsført rentekostnadene i et land med høy skattesats og øke verdien av fradraget uten å øke konsernets samlede gjeldsbelastning (Finansdepartementet (2020) s.8). Renteinntektene som kommer til lavskattelandet, er skattepliktig inntekt der. F.eks. Selskap A etablert i et land med lav skattesats gir et lån til selskap B etablert i et land med høy skattesats. B får fradrag for rentekostnadene og A har skatteplikt for renteinntektene, men siden skattesatsen er høyere i B enn i A vil dette gi en skattemessig fordel samlet sett for konsernet.

En annen strategi for overskuddsflytting som er det motsatte av tynn kapitalisering er «Tykk kapitalisering», der man ikke benytter gjeld og renter for å flytte overskudd, men heller velger å finansiere et selskap med høy andel av egenkapital. F.eks. et norsk selskap A gir egenkapital til selskap B i et EØS-land, vil det ikke være skatt på utbetalt utbytte og mottatt utbytte vil kunne falle under fritaksmetoden dersom vilkårene etter sktl. §2-38 oppfylles. Dermed vil det å finansiere et selskap med egenkapital istedenfor lån være mer fordelaktig dersom man skal finansiere et selskap i et land med høyere skattesats, grunnet at man kan gi utbytte som kan være unntatt skatteplikt kontra renteinntekter som er skattepliktig.

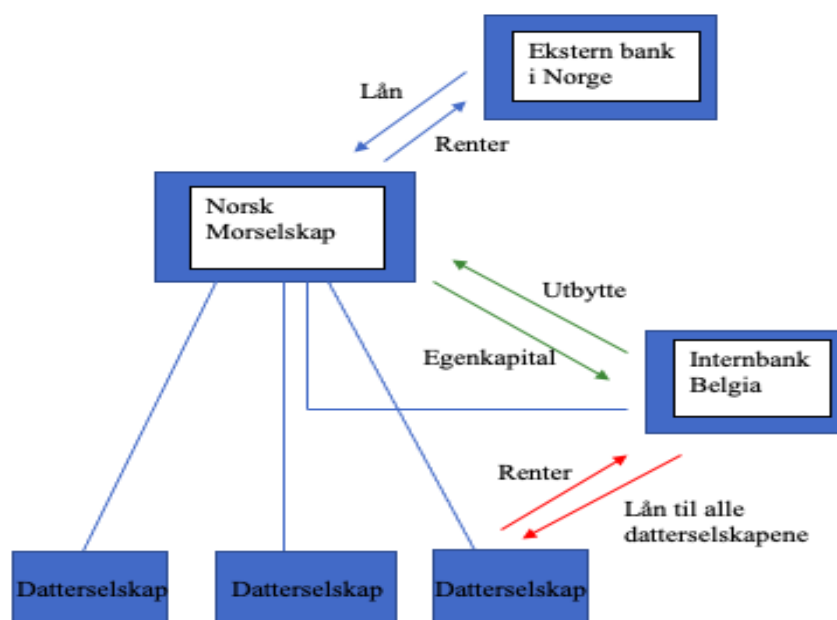
Strategien gir også fordeler i land som f.eks. Belgia hvor man har spesielle regimer for «tenkt rente» på egenkapital. «Notional Interest Deduction» (heretter kalt NID) har som formål å redusere forskjellen mellom finansiering med egenkapital og gjeld for skattemessige formål i Belgia (FPS Finance, 2022). Altså vil de Belgiske skattereglene gi fradrag i overskuddet, som beregnes av en prosentsats multiplisert med egenkapitalen. I FPS Finance gir Belgiske myndigheter et eksempel som gjelder for inntektsåret 2012, der den effektive selskapskattesatsen ble redusert fra 34% til 8,5% etter innføringen av reglene. Derfor har mange multinasjonale selskaper valgt å legge konsernintern bank i Belgia. F.eks. Statkraft, som vi omtaler videre under her. Kildeskatt vil ikke bli gjeldende i et slikt tilfelle som Statkraft-saken, men er gitt for å illustrere hvordan multinasjonale konsern kan drive skatteplanlegging.

Statkraft-saken

Statkraft-saken gjelder Norske skattemyndigheters uenighet med statens heleide kraftselskap Statkraft AS, gjeldende deres kapitalstruktur og etterlevelse av armlengdeprinsippet til den Belgiske internbanken Statkraft Treasury Center (STC). (Bjørnestad, (2016)). I 2020 mottok Statkraft AS vedtak om endring av ligning for årene 2010-2016, med estimat for økte skatte- og rentekostnader rundt 2400 millioner kroner

(Statkraft AS, Årsregnskap 2021). Vedtaket er klaget på til skatteklagenemnda og endelig avgjørelse er ikke kommet enda. Saken dreier seg om Statkraft etablert i Norge, som tok opp lån i Norge fra ekstern bank og finansierte internbanken STC i Belgia med egenkapital. Rentene betalt til den eksterne banken, var fradragsberettiget etter sktl. §6-40 (1). Formålet med internbanken STC var å yte lån til andre selskaper i konsernet. Datterselskapenes kapitalstruktur bestod både av egenkapital og gjeld. Til tross for at internbanken fikk renteinntekter som var skattepliktige i Belgia, så fikk de etter NID reglene også fradrag for en såkalt tenkt rente. Deretter kunne internbanken utdele overskuddet (fra renteinntektene) sitt til morselskapet gjennom et skattefritt utbytte etter fritaksmetoden, jf sktl. §2-38. Slik at konsernet i sin helhet, fikk både skattefradrag i Norge for rentekostnader på eksternt lån, i tillegg til at datterselskapene fikk skattefradrag for rentekostnader til internbanken, hvorav internbanken fikk skattepliktig overskudd nærmest lik null, grunnet tenkte renter.

Spørsmålet i saken var om internbanken i Belgia også skulle ha en tilsvarende kapitalstruktur som datterselskapene, og så om Norge hadde krav på skattbare renteinntekter fra Belgia. (Bjørnstad, (2016)).



Figur 1: Enkel illustrasjon av den pågående Statkraft-saken

Hybride instrumenter

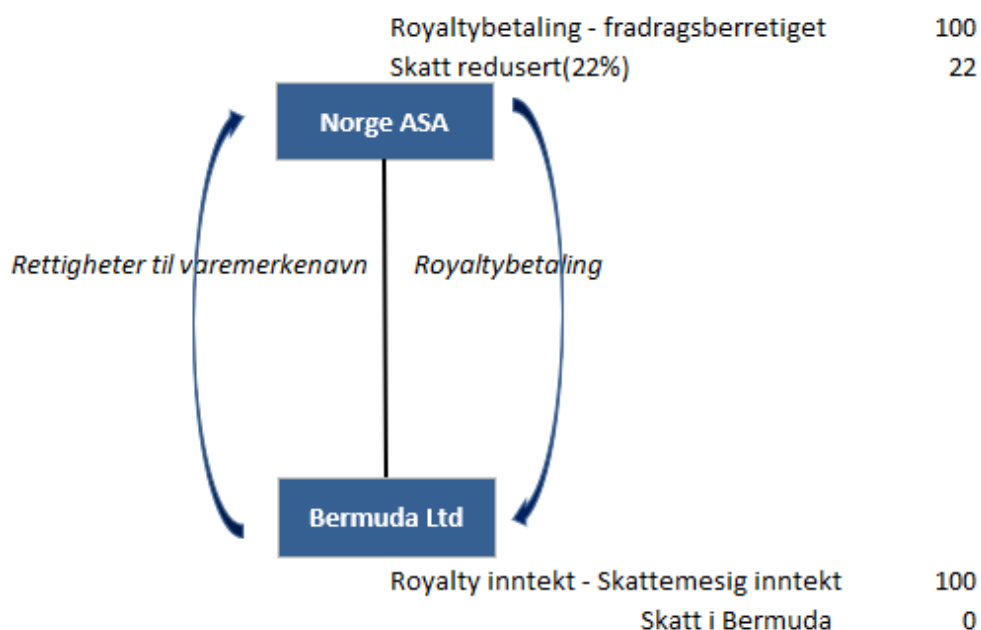
Når finansielle instrumenter eller selskaper klassifiseres ulikt skattemessig i forskjellige land, gir det muligheten for at en kostnad er fradragsberettiget i et land eller i begge landene, mens den korresponderende inntekten ikke skatlegges i et annet eller begge

(Deloitte (2015)). For eksempel i tilfelle med hybride instrumenter kan en egenkapitaltransaksjon i et land bli sett som et lån i et annet, noe som gir selskapet mulighet til å oppnå fradrag for rentebetalingene i det ene landet og renteinntektene til det andre landet kan bli ansett som skattefritt utbytte.

2.2.2 Metoder for skattebesparelse ved bruk av royalties

En måte konsern kan redusere skatt på er ved å flytte eiendeler eller funksjoner til et land med lavere skatt. Hvis et selskap har en immateriell eiendel så kan denne legges i et selskap som er skattemessig hjemmehørende i et lavskattelend, hvor inntektene knyttet til den immaterielle eiendelen flyttes dit. Da vil et nærstående selskap betale en royalty for bruken av den immaterielle eiendelen, få fradragsberettiget kostnad i landet med normal skatt og inntekten vil bli skattlagt i et land med lav/null skatt. Jo høyere royalty betalingene er, desto høyere fradrag vil det være. Dog er det verdt å merke seg at denne royaltyen må prises i tråd med armlengdeprinsippet i henhold til sktl §13-1 og OECD sin Transfer pricing guidance. Immaterielle eiendeler anses å være mer mobile og dermed vil det være enklere å flytte disse enn tradisjonelle fysiske eiendeler.

For å illustrere dette setter vi opp et overordnet eksempel, som ikke hensyntar eksisterende skatteregler som er laget for å forhindre overskuddsflytting, som blant annet NOKUS beskatning og exit beskatning:



Figur 2: Enkel illustrasjon av bruk av Royalty betalinger til lavskattelend.

Det vi ser ut fra denne enkle fremstillingen er at konsernet totalt sett får redusert betalbar skatt med 22, så langt selskapet har annen skattepliktig inntekt. Ved at et norsk

selskap betaler for bruk av en immateriell eiendel som f.eks. kan være rettigheter til varemerkenavn med 100. Siden det nærstående selskapet er etablert på Bermuda der det er en selskapsskatt på 0%, utløser dermed royalty inntekten i Bermuda LLC ingen betalbar skatt. Dog eksisterer det allerede internrettslige regler for å forsikre beskatning i slike tilfeller, som blant annet Exit beskatning og NOKUS beskatning som omtales under seksjon 3.3 i denne oppgaven.

2.2.3 Metoder for skattebesparelse ved bruk av leiebetalinger

Hvordan man strukturerer et konsern som driver med eie/leie av visse fysiske eiendeler, kan brukes som en måte å få konsernet til å betale mindre skatt. Dette kan gjøres ved at skipet eies av et nærstående selskap etablert i et lavskatteland og dette selskapet leier ut båten enten i form av bareboat- eller time charter avtaler til et nærstående selskap som opererer på norsk sokkel. Det norske selskapet vil kunne få fradrag for leiebetalingene, mens selskapet som får inntektene har lav/null skatt på sitt overskudd. Jo høyere pris eller flere tjenester som leveres, jo høyere vil leiebetalingene kunne være, og derav større fradrag.

3. Internrettslige regler

Formålet med del 3 er å drøfte og analysere de internrettslige skattereglene for å motvirke overskuddsflytting, for å forstå hvordan reglene vil fungere i henhold til hverandre. Ifølge departementet er kildeskatten rettet mot situasjoner hvor allerede eksisterende regler for overskuddsflytting antas å ha redusert eller ingen effekt. Dermed vil vi i denne delen analysere de nyinnførte kildeskatt reglene for renter, royalty mv. og drøfte vilkårene samt unntakene der reglene ikke kommer til anvendelse. Deretter legges frem de eksisterende reglene for å motvirke overskuddsflytting for å undersøke i hvilke tilfeller behovet for kildeskatt foreligger. Dette gjennomføres for å tilegne en forståelse av anvendelsesområde, effekten og utfallet av de internrettslige reglene.

3.1 Kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger

I 2021 innførte Norge regler for kildeskatt på renter og royalties (mv.) fra norske selskap eller innretning til utenlandsk nærstående i et lavskatteland, hjemlet i skattelovens §10-80 til §10-82. Fra lovforslaget begrunnes innføring med formål å motvirke overskuddsflytting ved kunstig høye renter-, royalty og leiebetalinger, samt hindre

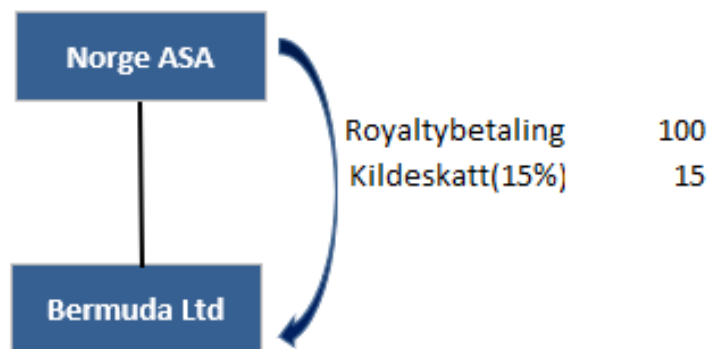
dobbelt ikke-beskatning og at Norge brukes som et gjennomstrømningsland for slike betalinger (Finansdepartementet (2020) s.2).

For selskap eller innretning som ikke er hjemmehørende i riket etter sktl. §2-2 (1), følger kildeskatteplikten av sktl §2-3 (1) som angir skatteplikt for inntekt som har en viss tilknytning til Norge (Furuseth (2021a) §2-3) note 1). Etter sktl. §2-3 (1) bokstav i. og j. følger det kildeskatteplikt for mottatte renter etter §10-80 og for royalty samt leiebetalinger etter §10-81.

Kildeskatt på renter, royalty (mv.) følger av sktl. §§10-80 (1) og 10-81 (1), der selskap eller innretning hjemmehørende i et **lavskatteland** i henhold til sktl. §10-63, er skattepliktig for gjeldsrenter og vederlag for bruk eller rett til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler mottatt fra **nærstående selskaper**, som ansees som selvstendige skattesubjekter hjemmehørende i Norge etter sktl §2-2 (1), selskaper nevnt i §10-40 flg., skattepliktige etter petroleumsskatteloven §1, og filialer som et utenlandsk selskap har i Norge etter sktl. §2-3 (1) bokstav b.

Finansdepartementet avklarte i Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.6.8 at rentebegrepet tilsvarer alminnelig skatterettslig rentebegrep med hensyn til finansiell leasing. Videre skiller det i proposisjonen mellom betaling for bruk/rett til å bruke en immateriell eiendel fra å kjøpe den, der kjøp ikke regnes som en royalty. Leiebetalingene for visse fysiske eiendeler gjelder skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter, som tilsvarer saldogruppen e og f i sktl. §14-41 (1). Skattesatsen følger av Stortingets skattevedtak 2022 og tilsvarer 15 pst. eller en lavere sats som fremkommer av skatteavtale, jf SSV §3-5 (5). Kildeskatten beregnes med 15 pst av brutto beløpet.

Det vil være betaler selv som er ansvarlig for å foreta skattetrekket. I overordnet forstand hvis et selskapet etter sktl §2-3(1) pådrar seg skatteplikt til Norge ved at de mottar en royalty betaling fra en nærstående part, plikter betaler å trekke 15% av betalingen i kildeskatt til Norge, sett bort i fra aktuelle unntak. Dette betyr dermed at det er en bruttobeskatning, av selve betalingen. Slik at fra eksempelet illustrert under vil den Norske stat motta en skattebetaling på 15, som Norge ASA vil være pliktige å trekke fra betalingen.



Figur 3: Enkel illustrasjon av kildeskatt

Dermed ligger hele ansvaret på betaler for både å ta seg av innrapportering og gjennomføre korrekt betaling til riktig tidspunkt. Kildeskatteplikten innvinnes når gjenstanden eller lånebeløpet er stilt til leietakers eller debitors disposisjon, og tidspunktet for tidfesting følger sktl §14-2 (1), som er ved ubetinget rett og vil ikke kreve enn faktisk betalingsstrøm (Prop. 1 LS, (2020-2021), s. 132-133). Dermed er det ved dette tidspunktet skattyter får en betinget forpliktelse, mens selve trekkplikten oppstår når betalingen faktisk skjer. I praksis vil den som utbetaler renten, royalty mv. foreta skattetrekket, melde fra til skattemyndighetene og gjennomføre innbetalingen. Fristen for å gjennomføre rapporteringen og innbetalingen er 7 dager etter utbetalingen av renter, royalty mv. Det er betaleren som kan bli holdt ansvarlig for manglende trekk. En slik frist kan anses å være noe byrdefullt, men for å kunne få et effektivt system som sikrer at kildeskatten blir opprettholdt vil dette kunne anses å være nødvendig. Det kan anses å være forståelig at det er det norske selskapet som er pliktig til å gjennomføre håndteringen da de er kjent med innrapportering til norske skattemyndighetene osv, samt at kildeskatten kun gjelder transaksjoner med nærstående som innebærer at betaler har et godt grunnlag for å ha tilstrekkelig informasjon om mottakeren. Dog gjør dette at en transaksjon krever mer administrativt arbeid for betaler, som typisk ikke vil foreligge for andre type transaksjoner. Dette medfører at betaler har et solidaritetsansvar. Dette ansvaret kan fravikes dersom det kan godtgjøres at feilen ikke er skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlige aktsomhet (Finansdepartementet, 2020 s.66), dette er tilsvarende for kildeskatt på utbytte. Dette solidaritetsansvaret kan anses å være noe krevende for betaler, men vi anerkjenner at det imidlertid anses å være den beste løsningen, da det utenlandske selskapet ikke har noen rapporteringsplikt i utgangspunktet.

3.1.1 Nærstående selskap

Nærstående etter §§10-80 og 10-81 er definert i sktl. §10-82 (1). Bokstav a og b omfatter selvstendige skattesubjekter som indirekte eller direkte kontrollerer eller eier, eller som kontrolleres eller eies med minst 50 prosent. Bokstav c omfatter norske nærstående selskap for et søsterselskap med samme eier, der denne kontrolleres eller eies minst 50 prosent. Dermed regnes selskap som nærstående ved "minst 50 prosent" eierskap eller kontroll, dermed er det ikke et vilkår at en av partene har faktisk kontroll over selskapet. Etter Prop. 1 LS (2020–2021) pkt. 6.6.9, uttrykte departementet hensiktsmessigheten ved å benytte kjente kriterier for interessefellesskap ved vurderingen av nærstående som ville redusere muligheten for tilpasninger og omgåelse, men at det ikke var nødvendig å ha en like vid definisjon fordi sktl §13-1 interessefellesskap likevel vil gjelde. Det ble dermed konkludert med at behovet for kildeskatt på renter, royalties mv. er størst i tilfeller hvor en part har bestemmende innflytelse og dermed mulighet til å påvirke beslutninger ved inngåelse og betingelser ved slike finansieringsavtaler, som normalt foreligger ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 prosent (Dickens (2021) §10-82(1) note 1).

Spørsmålet om hvorvidt regelen burde være begrenset til vilkåret nærstående, eller om den burde omhandlet alle renter og royalty betalinger til lavskatteland er interessant å trekke frem. En slik tilnærming som regelen har fått gjør at beskatningsområdet blir mer begrenset, men det er her det er blitt identifisert størst risiko for overskuddsflytting av skatteutvalget. Begrunnelsen for innføring av kildeskatt i andre land har vært at inntekten i form av renter/royalties er på bakgrunn av aktivitet i kildestaten, og dermed vil kildestaten kunne ha rett på beskatning (Finansdepartementet, 2020 s.33). Til forskjell fra andre lands begrunnelser har skatteutvalget ønsket å utforme en regel som skal motvirke både overskuddsflytting og ikke dobbeltbeskatning. Dermed har ikke formålet vært å sikre at mobile transaksjoner blir skattlagt hvor den har sin kilde, men heller utforme en regel basert på en risikovurdering for overskuddsflytting. Da den identifiserte risikoen for overskuddsflytting er størst ved transaksjoner med nærstående fordi skattyter kan oppnå muligheten til å redusere konsernets samlede skattebelastning. En slik avgrensning til nærstående gjør at omfanget blir noe mer begrenset, men vi ser at det ville gått utover sitt formål å innføre en kildeskatt som treffer transaksjoner til både nærstående og ikke nærstående parter. Dermed i en formålsbetraktning anses vilkåret **nærstående** å gjøre at formålet med reglene oppfylles. Behovet for kildeskatt på renter og royalties mv. til ikke nærstående parter kan anses å

ikke ha skattemessig begrunnelse, og ville dermed ikke vært hensiktsmessig sett opp mot formålet til utvalget.

En konsekvens av at man kun innfører kildeskatt på betalinger til nærstående parter gjør at tilpasningsmuligheter er enklere å gjennomføre. Ettersom man har mulighet til å kunne påvirke selskapene, kan man strukturere seg på en slik måte som gjør at man unngår at kildeskatten inntreffer. Dermed vil dette vilkåret kunne føre til at tilpasningsmuligheter er enklere å gjennomføre, i tillegg fører til at ønsket skatteproveny for skattemyndighetene blir mer begrenset.

Etter sktl. §10-82 (2) ansees vilkåret for nærstående som oppfylt dersom kravet til eierskap eller kontroll har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret før betalingen er tidfestet. Hensynet med en slik utforming, er for å unngå tilpasninger ved at skattyter unngår å kunne ansees som nærstående på betalingstidspunktet. (Prop. 1 LS, (2020-2021), s.113-114 / Dickens A. (2021) §10-82 note 2). Derfor knyttes nærstående vurderingen til ethvert tidspunkt i inntektsåret før betalingen tidfestes. Tidfestingen følger hovedregelen sktl. §14-2 (1) som er det tidspunktet skattyter får *ubetinget rett* til ytelsen.

3.1.2 Lavskatteland

Lavskatteland ifølge sktl. §10-63, er land som har alminnelig inntektsskatt som utgjør mindre enn to tredeler av den skatten selskapet ville blitt ilagt dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. Ved sammenligning av den alminnelige inntektsskatten vurderes den effektive skattesatsen på den type næring virksomheten driver innenfor, i Norge og i utlandet (Furuseth (2021a) §10-63 note 1). Skattedirektoratets forskrift til skatteloven har oppstilt både en svarteliste og en hviteliste, over hvilke land som er å anse som lavskatteland og ikke-lavskatteland, jf FSSD §§10-63-2 og 10-63-3. Svartelisten er kun en liste som viser land som defineres som lavskatteland uten ytterligere vurdering, dermed er denne ikke uttømmende. Det er derfor viktig at det gjøres en vurdering av lavskatteland per selskap i hvert land da ulike næringer kan ha ulike selskapskatt, osv. Henviser til omtalt skattesak under for Amerikalinjen knyttet til vurdering av næring og lavskatteland.

Etter Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.6.5 er kildeskatten på renter og royalties mv. begrenset til nærstående i **lavskatteland**. Formålet med dette er for å rette tiltaket mot

tilfeller der risikoen for overskuddsflytting er høy og begrense fordelene som oppnås når betalingen går til land med betydelig lavere skattesats enn Norge.

Problematikken med en begrensning gjort til nærstående i **lavskatteland**, er at lavskattelandsvurderingen ofte kan være en krevende vurdering, der det kreves både en generell sammenligning av den effektive skattesatsen i Norge og utlandet, på den type næring virksomheten driver innen og måleperioden vurderes av en generell art.

Vurderingen om et land kan bli definert som et lavskatteland eller ikke, har også vist seg å være krevende i praksis. Slik vi kan se av antall klagebehandlinger og tvistesaker for domstolen. F.eks. Egypt-saken og Singapore-saken, som beskrives nærmere under. Lavskattelandsvurderingen fremstår som kompleks, men f.eks. i en transaksjon mellom mor- og datterselskap så vil vurderingen av lavskatteland allerede skulle vært gjort i forbindelse med vurdering av NOKUS beskatning og vilkåret er dermed ikke et ukjent begrep for skattyter.

Når forslaget om kildeskatt ble lagt frem som et tiltak mot overskuddsflytting i NOU 2014:13, var selskapsskatten i Norge på 28%, som ville gjort at land med en skattesats på 18,67% kunne blitt ansett som et lavskatteland. I dag med en selskapsskatt på 22%, blir lavskatteland lagt på 14,67% som er lavere enn hva som var tilfellet opprinnelig. Dermed vil også lavskatteland vurderingen være lavere i dag og gi et ytterligere begrenset omfang enn opprinnelig tenkt.

Måleperiode

Ved lavskattelandsvurderingen er det ikke avgjørende om selskapet kommer over eller under to tredjedeler grensen et enkeltstående år, men at sammenligningen gjøres av generell art. I praksis knyttes det til en periode på to-tre år (Skatte-ABC (2021/2022) s. 1412). I utviklingsland tilbys det ofte et statlig insentivprogram «Tax holiday», som gir utenlandske selskap fordelene til begrenset eller ingen inntektsskatt for en viss periode, med hensikt å øke utenlandske investorer som kan bidra til økt økonomisk vekst og utvikling i landet (Investopedia (2020)). Tax holiday gjelder normalt for spesifikke soner i landet, selskapstype eller produksjonen. To saker som tar for seg lavskattelandsvurderingen ved tax holidays er Egypt-saken (2009-082-KV) og Singapore-saken (SKN-2013-69 UTV-2017-1039). I Egypt-saken fikk et norskeid selskap i Egypt en redusert skattesats fra 20% til 10% over fem år. Skattekontoret kom frem til at tax holiday perioden ikke avgjorde at Egypt kunne regnes som et lavskatteland. Grunnen til dette var fordi kun utvalgte selskaper som gikk gjennom en spesifikk søknadsprosess,

fikk tilgang til incentivet. Ordningen var ikke en del av det generelle skattesystemet og dermed ikke med i lavskattelandsvurderingen. Singapore-saken gjaldt om et selskap hjemmehørende i Singapore falt under fritaksmetoden ved gevinst av realisasjon av aksjer. Konklusjonen var at Singapore er et land som benytter skatteincentiver som tax holiday, der disse er inkludert i landets skattelovgivning uten selskapsspesifikke kriterier. Derfor skulle tax holiday tas i betraktning og Singapore falt under lavskatteland definisjonen.

Den Norske Amerikalinje - Høyesteretts dom

Ved lavskattelandsvurderingen skal bransjetypiske inntekter sammenlignes, og andre vesentlige inntekter som utgjør en betydelig del av selskapets samlede overskudd kan tas med i vurderingen, jf HR-2016-00586-A (Zimmer (2017) s. 240). Den Norske Amerikalinjen AS (DNA) dommen tok opp spørsmål rundt hvilke inntekter og skatt som skal tas i betraktning ved lavskattelandsvurdering. DNA-dommen går ut på at selskapet drev skipsfartsvirksomhet i Singapore, der finansinntektene utgjorde et vesentlig beløp av deres samlede overskudd. Rederi inntektene ble holdt utenfor ettersom disse inntektene ikke er skattepliktig i noen av statene, mens finansinntektene inngikk i sammenligningen (Skatteetaten (2016)). Etter høyesteretts vurdering vil finansinntekter være en «*integrert og naturlig del av enhver næringsvirksomhet*» og typisk for en slik bransje, og dermed besluttet de at Singapore ble ansett som et lavskatteland fordi skatt på finansinntekter var lavere enn 2/3 enn hva det ville vært i Norge (Zimmer (2017) s. 240).

3.2 Unntak

Sktl §10-80(2) og Sktl §10-81(2) inneholder en rekke unntak for når kildeskatt for renter, royalties (mv.) ikke kommer til anvendelse. Vi vil videre gå inn på hvert av disse unntakene.

3.2.1 Reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS

Norge som en del av EØS avtalen trådt i kraft fra 1. Januar 1994, er forpliktet til å ha norske skatteregler som ikke kommer i strid med EØS avtalen. EØS avtalen er laget for å ha et felles marked innad i EØS, til tross for landegrensene. Det betyr at det skal være fri bevegelse av kapital, tjenester, varer og personer innad i EØS, videre omtalt som de fire friheter (Regjeringen, 2021). Selv om EØS avtalen ikke pålegger hver medlemsstat å ha

like skatteregler, så er de likevel nødt til å ikke være diskriminerende overfor andre EØS-land.

Det å ilegge Kildeskatt på Renter og Royalties(mv), vil kunne stride med EØS avtalen i form av at det er forskjellsbehandling mellom statene, da innenlandske selskaper kun blir beskattet netto for rente- og royalty inntekter, mens land på tvers av landegrensene innad i EØS vil kunne bli brutto beskattet. Det kommer frem av Meld St.4 (2015-2016) s.41 at denne mobiliteten innad i EØS kan gjøre det utfordrende for norsk beskatning, da den pålegger visse begrensninger.

For å tilpasse seg EØS avtalen la utvalget frem flere alternativer som blant annet var netto beskatning istedenfor bruttobeskatning, eller kildeskatt kun dersom selskapet ikke var reelt etablert i annen EØS-stat (Finansdepartementet. 2020. s.53).

Unntaket som inntreffer i sktl §10-80(2) bokstav a for Kildeskatt på Renter, og sktl §10-81(2) bokstav a for Kildeskatt ved bruk av immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler, er dermed utformet slik at dersom selskapet eller innretning er **reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land** i tråd med §10-64 bokstav b, så skal det ikke ilegges kildeskatt. Sktl §10-64 er lovfestet begrensning i skatteplikt/fradragsrett som følge av skatteavtale eller EØS avtalen. Hvorav i henhold til sktl §10-64 bokstav b, omhandler kriteriet for reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Deltaker må kunne anses å kunne dokumentere at vilkårene er oppfylt, **og** at skatteavtale eller andre folkerettslige overenskomst kan kreves utleverte opplysninger fra etableringsstaten. Dersom dette forholdet ikke er til stede så kan det legges frem en erklæring fra etablering statens skattemyndigheter, som kan bekrefte dokumentasjonens riktighet. Dette er tilsvarende for kriteriet etter fritaksmetoden og NOKUS beskatning.

For å vurdere hvorvidt tilpasning til EØS-avtalen ved å innføre unntaket for selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat kontra en netto beskatning, så går vi kort inn på hvordan en netto beskatning ville fungert for selskaper skattemessig hjemmehørende innad i EØS. I Høringsnotatet la de frem et forslag på ny §6-73 i skatteloven som ville være utformet slik at dersom selskapet var reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der vil de kunne "kunne kreve fradrag for kostnader pådratt til å erverve, vedlikeholde, eller sikre skattepliktige inntekter ". Dette forslag ville da ha sikret likebehandling av selskaper innenfor EØS, ved at man oppnår fradragsrett på lik linje med norske selskaper. Dette innebærer dermed at selskapet måtte levert skattemelding til Norge for å kunne bli underlagt netto beskatning. Vi vurderer det

dermed slik at en netto beskatning ville vært svært mye mer omfattende for skattyter som er skattemessig hjemmehørende innad i EØS, ved at de må levere inn skattemelding på et fremmedspråk, samt sette seg inn i nasjonal lovgivning. Omfattende regler som krever ekstra arbeid vil kunne føre til mindre investeringsvillighet i Norge, som ville hatt negative konsekvenser for norsk næring. Vi vurderer det dermed slik at innføring av unntaket for reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet som mer hensiktsmessig enn en netto beskatning, for å tilpasse seg EØS avtalen. Dette grunnet at en nettobeskatning ville vært mye mer belastende for skattyter. I tillegg er vilkåret reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet bedre tilpasset for å forhindre overskuddsflytting.

Cadbury Schweppes dommen

Hva som ligger i kriteriene Reelt etablert i en EØS-stat og drive reell økonomisk aktivitet der, kan ses i sammenheng med Cadbury Schweppes dommen(C-196/04). Saken var en vurdering av de britiske CFC reglene og EØS' frie etableringsrett. De britiske CFC reglene kan sammenlignes med NOKUS beskatning lovfestet i sktl §10-60 flg., som vi vil komme nærmere inn på senere i denne oppgaven. Dommens essens er at CFC-reglene ble ansett å være i strid med fri etableringsrett i EF traktaten, men ikke dersom reglene kunne anses å være laget for å bekjempe rent "kunstige arrangementer" som er etablert med formål om skatteomgåelse, FINs uttalelse i Utv. 2007 s.1027.

Hvordan Cadbury Schweppes dommen har påvirkning på Norsk skatterett kommer frem av FINs uttalelse i Utv. 2007 s.1027, hvorav det legges frem en rekke vurderingskriterier som skal vektlegges ved en vurdering om reell etablering og virksomhet, disse er:

- Har selskapet lokaler med noe form for innbo (inventar, eller utstyr) i etablerings staten.
- Om virksomheten har ansatte i etablerings staten i form av ledelse og andre ansatte, og hvorvidt disse ansatte har passende kompetanse og kvalifikasjoner til å inneha rollen, samt at de ansatte faktisk har fullmakt til å ta driftsrelaterte beslutninger.
- Har selskapets aktivitet i etableringsstaten noen form for økonomisk substans i landet, ved at de har andre inntekter knyttet til driften.

Konserninterne transaksjoner

Et av vurderingskriteriene belyst ovenfor knytter seg til at selskapet skal ha økonomisk substans i selskapet aktivitet, ved f.eks. at de har inntekter fra virksomheten utover

transaksjonen. Kildeskatten på renter og royalties(mv) tilknytter seg til transaksjoner med nærstående, dermed vil vurdering av vilkåret for reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet dersom selskapet hovedsakelig består av konserninterne transaksjoner, være knyttet til at tjenestene anses å være nødvendige, og at de skaper merverdi til de andre selskapene innad i konsernet (Børresen (2021) note 970.). Dermed vil det ikke kunne være et krav for å kunne oppfylle vilkåret om reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet at selskapet må ha andre inntekter enn konserninterne, men det vil være en vurderingssak.

Helhetsvurdering

Etter departementets syn skal vurderingskriteriene ovenfor, gi en konkret helhetsvurdering, men de er også nødt til å ses i sammenheng med selskapstype og virksomhetstype (Finansdepartementet, 2009). Uttalelsen kom i lys av EU sak C-303/07 Aberdeen, ved vurdering av kildeskatt på utbytte til et aksjefond etablert i Luxembourg. Det finansdepartementet trekker frem er at et typisk aksjefond ofte ikke har ansatte, lokaler, samt forvaltning gjennomføres av andre selskaper. Dermed vil ikke vurderingsmomentene over isolert sett være relevante, men en helhetsvurdering sett opp mot type virksomhet. Dermed må det vurderes opp mot hvordan det tilsvarende ville vært organisert i Norge. Finanstilsynets uttalelse (Utv. 2010 s.1240) tilsier at det i vurderingen av reelt etablert og reell økonomisk aktivitet vil skattemotiv vurderes, men det må vurderes opp mot hvordan det samlet sett ville vært mer gunstig å etablere seg i en annen EØS-stat sammenlignet med Norsk beskatning.

Unntaket som blir innført vedrørende reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet for Kildeskatt på Renter og Royalties mv. legges frem av høringsnotatet (Finansdepartementet, 2020 s.34) at det skal gå så langt som EØS-retten tillater, det er ytterligere ikke kommentert av departementet hvorvidt vilkåret skal ha lik betydning som for både fritaksmetoden og NOKUS beskatningen. Spørsmålet om hvorvidt det skulle vært en ulik betydning her kan være interessant, men vi ikke ytterligere nærmere inn på dette.

3.2.2 NOKUS

Ytterligere unntak for kildeskatt på renter og royalties(mv), jf henholdsvis §10-80(2) bokstav b, og §10-81(2) bokstav b er dersom selskapet anses å være norsk kontrollert, og deltakerne blir beskattet etter NOKUS reglene, jf §10-60 flg. Dette innebærer at dersom et norsk selskap eier et datterselskap 100%, som er etablert i et lavskatteland så

vil rente eller Royalty(mv)betalingen fra morselskapet til det norsk-kontrollerte selskapet som er skattemessig hjemmehørende i lavskatteland allerede falle inn under NOKUS beskatningen til det norske selskapet, og dermed vil det ikke ilegges kildeskatt på betalingen. Unntaket som er lagt inn for selskaper som er underlagt NOKUS beskatning henger sammen med at betalingen allerede er en del av overskuddet i selskapet som er underlagt beskatning til Norge, og unntaket anses dermed hensiktsmessig.

Vi går ytterligere ikke inn på kriteriene for oppfyllelse av Norsk kontroll jf sktl §10-62, da unntaket for kildeskatt for renter og royalties(mv) har krav om at **alle** eierne av det norsk-kontrollerte selskapet skattlegges etter NOKUS bestemmelsene (Hauge (2022) note 1000D.). Dette betyr da at selskapet må være 100% eid av selskap skattemessig hjemmehørende i Norge, hvis ikke blir ikke unntaket gjeldende.

3.2.3 Andre unntak

I henhold til sktl §10-80(2) bokstav c, skal ikke renter som skattlegges etter sktl §2-3(1) bokstav b ilegges kildeskatt. Det skal heller ikke ilegges kildeskatt på vederlag som skattlegges etter §2-3(1) bokstav a eller b, jf §10-81(2) bokstav c. Samme gjelder for renter og vederlag som skattlegges etter petroleumsskatteloven §1, jf §2.

Det finnes også unntak fra kildeskatten for renter og royalties(mv) i forbindelse med selskaper som skattlegges etter særreglene for skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper, jf §8-10 til §8-20. Dermed i henhold til §10-80(2) bokstav d og §10-81(2) bokstav d, skal ikke renter eller vederlag for bruk/retten til å bruke skip og fartøy ilegges kildeskatt dersom selskapet er underlagt rederibeskatning. Dette er grunnet at rederibeskatning er en tonnasjeavgift, ved at selskapene ikke skattlegges basert på inntekt fra driften, og dermed ikke får fradrag på vederlaget for leie av skipet. Dermed anses det ikke å ligge noen risiko for at slike selskaper har skattemessige motiver for leiebetalinger.

Deltaker i selskap med deltaker fastsetting, skal ikke ilegges kildeskatt dersom andelen av rentebetalinger/vederlaget ikke kan skattlegges i Norge for den delen av selskapets inntekt, jf sktl §10-80(2) bokstav e og §10-81(2) bokstav e.

Som vi ser så finnes det en rekke begrensninger i omfanget av kildeskatt på renter og royalties mv. Flere av disse unntakene er nødvendige unntak enten grunnet begrensninger i EØS-avtalen, eller basert på en risikovurdering av utvalget. Disse begrensningene kombinert med tilpasningsmuligheter gjør at endelig skatteproveny er estimert i høringsnotatet (Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.14) til om lag 80 MNOK for

kildeskatt på rentebetalinger og 10 MNOK for royalty betalinger. Dette vil vi anse som et begrenset proveny for innføring av nye regler.

3.3 Allerede eksisterende regler for å forhindre overskuddsflytting

I denne delen legger vi frem eksisterende regler for å motvirke overskuddsflytting og drøfter de internrettslige reglens samlede effekt samt diskuterer mulig problematikk. Skattemyndighetene har i en lengre periode utført arbeid for å forsøke å forhindre overskuddsflytting, dermed eksisterer det allerede en rekke internrettslige regler for å forhindre overskuddsflytting før kildeskatt reglene på renter og royalties mv. ble innført. Etter departementets mening er kildeskatten rettet mot situasjoner der disse reglene antas å ha begrenset eller ingen effekt. Dermed ved å legge frem reglene opp mot hverandre, vil vi diskutere behovet samt utfordringer med kildeskatt reglene.

3.3.1 NOKUS-reglene

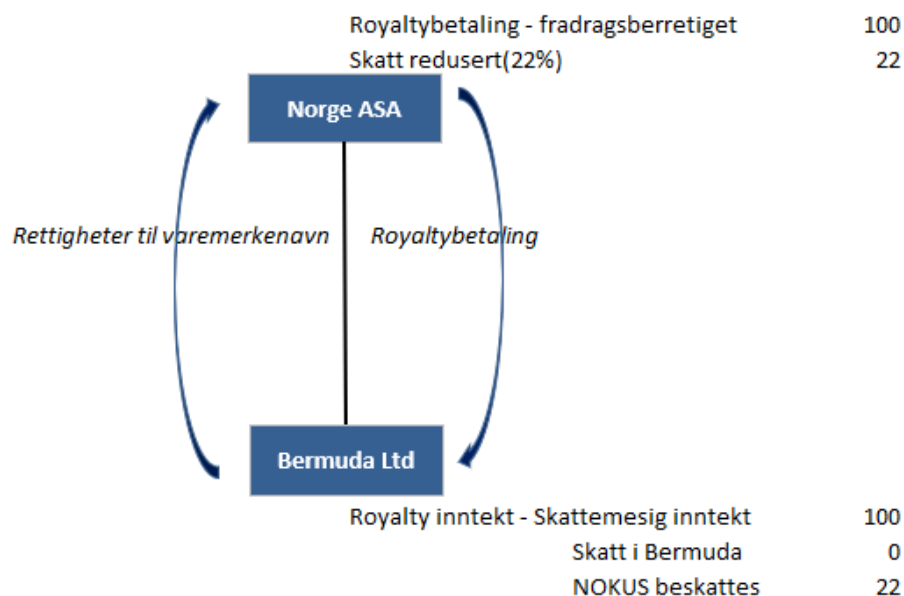
Som en del av skattereformen i 1992 ble NOKUS-reglene innført, de står hjemlet i sktl §2-4, jf. §§10-60 flg. hvorav som eier av et norsk-kontrollert selskap etablert i lavskatteland er skattepliktig for overskuddet i selskapet, tilsvarende sin prosentvise eierandel. Det betyr at det er det løpende overskuddet i selskapet som skattlegges etter NOKUS reglene uavhengig om det utdeles eller forblir i selskapet.

Et av formålene med å innføre NOKUS reglene var å *“hindre en skattemotivert kapitalflukt”* (Finans- og tolldepartementet, 1991, pkt. 6.1.). Ved innføring av reglene var formålet at det ville kunne føre til likebehandling uavhengig om investeringen gjøres i Norge eller lavskatteland, ved at det kan gi en kapitaleksportnøytralitet.

Beskatningen skal være løpende av selskapets alminnelige inntekt jf §10-65. Det betyr at den alminnelige inntekten skal fastsettes etter Norske skatteregler, og gjelder all type virksomhet, enten om det er av passiv eller aktiv karakter (Finans- og tolldepartementet, 1991, pkt. 6.1.) Dog er det et unntak for inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden jf sktl §2-38. Vi går ikke videre inn på unntakene i §10-65 annet og tredje ledd, da denne oppgaven omhandler Renter og royalties mv.

For å illustrere hvordan NOKUS beskatning kan forhindre overskuddsflytting går vi tilbake til eksempelet illustrert i 2.2.2 for beskrivelse av overskuddsflytting ved bruk av royalties. Selskapet som er etablert på Bermuda, som anses som et lavskatteland uten ytterligere vurdering i henhold til svartelisten i FSSD §§10-63-2 og er utenfor EØS, samt er 100% Norsk kontrollert vil falle inn under bestemmelsene i §10-60 flg. for NOKUS

beskatning. Dermed vil royalty inntekten hos Bermuda Ltd bli underlagt beskatning i Norge, hvis vi ser bort fra at selskapet har noen andre transaksjoner i selskapet. Derfor blir det ingen skattebesparelse i Norge for konsernet samlet sett, da det norske selskapet får fradrag for 100, mens datterselskapet blir underlagt NOKUS beskatning med 100 i skattepliktig inntekt til Norge. Som vi ser illustrert under så vil skatt redusert på 22 nulles ut av NOKUS beskatning på 22 til Norge.



Figur 4: Illustrasjon av hvordan NOKUS beskatning inntreffer.

Det finnes midlertidig to unntak for når selskapet ikke skal NOKUS beskattes i henhold til §10-64. Et av disse er det samme som beskrevet over i 3.2.1 dersom virksomheten er reelt etablert i en EØS-stat, og driver reell økonomisk aktivitet der. Dette vilkåret er dermed tilsvarende som for kildeskatten og dermed vil ikke kildeskatten omfatte noe mer enn det NOKUS beskatningen gjør i dette tilfellet. Ytterligere er det et unntak dersom det foreligger skatteavtale mellom landene og virksomhetens omsetning ikke hovedsakelig er av passiv karakter.

Passiv Karakter

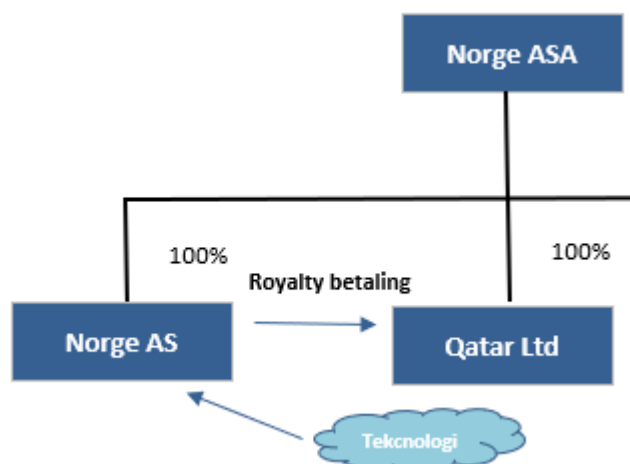
Hva som vil oppfylle det kumulative vilkåret om ikke hovedsakelig passiv karakter vil kunne være Industri, tjenesteyting og handelsvirksomhet (Børresen (2021) note 969.). Det skal være en samlet vurdering, hvorav selskapet totalt sett faller inn under passiv eller aktiv karakter og skal ikke deles opp. Dermed blir spørsmålet hvordan man skal vurdere selskaper som har både passiv og aktiv karakter. Passiv karakter vil typisk kunne være avkastning av kapitalplassering, utleie av kapitalgjenstander (Skip/rigg), eller statiske funksjoner (lisensinntekter av immaterielle eiendeler) ((Børresen (2021) note

969.). Så ved tilfeller ved både passiv og aktiv karakter så vil det vurderes hvorvidt etter en helhetlig vurdering hva den dominerende karakteren er. Videre i vurderingen vil typisk et holdingselskap bestå av avkastning fra kapitalplasseringer, som ble nevnt som passiv karakter, men det er dermed ikke gitt at virksomheten skal klassifiseres som passiv karakter av den grunn, det må gjøres en vurdering av koordinerings og styringsfunksjonen til selskapet (Børresen (2021) note 969.). Dermed er dette vilkåret en vurderingssak og vil kunne variere basert på bransje og virksomhet, og må gjøres i hvert enkelt tilfelle. Dersom passivitet vilkåret oppfylles så vil selskapet bli underlagt NOKUS beskatning, og ikke falle inn under unntaket.

Aktiv karakter

Dersom selskapet driver virksomhet av aktiv karakter som beskrevet over og det foreligger skatteavtale vil selskapet ikke bli underlagt NOKUS beskatning og dermed vil det kunne foreligge forhold som tilsier at en royalty eller rente betalingen kan bli ilagt kildeskatt. Det som dog kan trekkes frem her er hvis selskapet driver virksomhet av aktiv karakter så stiller vi oss kritiske til hovedargumentet for innføring av de nye reglene for kildeskatt ved at man skal hindre overskuddsflytting. Hvis etablering av selskapet i et lavskatteland er grunnet i driftsmessige forhold, faller det da utenfor formålet om å hindre overskuddsflytting?

Et kort eksempel for å illustrere forholdene kan være dersom et selskap etablert på Qatar har utviklet et spesielt patent tilknyttet utvinning av Olje, vi ser bort fra særregler knyttet til beskatning av oljesektoren i dette tilfellet. Dette selskapet etablert på Qatar driver med virksomhet knyttet til utvinning av Olje der, men inngår i et konsern hvor det er et Norsk søsterselskap som også driver med utvinning av Olje i Norge. Det Norske selskapet har behov for retten til å bruke dette patente og betaler dermed Royalty betalinger for det. Da Qatar er listet opp på listen over lavskatteland i FSSD §10-63-2, så anses de å være et lavskatteland uten ytterligere vurdering. Det foreligger også skatteavtale mellom Qatar og Norge. Selskapet i Qatar driver aktiv virksomhet, slik at det foreligger ikke NOKUS beskatning av selskapet. Dermed vil Norge i henhold til internrettslig hjemmel kunne ilegge 15% kildeskatt på denne royalty betalingen til Qatar Ltd, sett bort fra eventuell reduksjon i skatteavtalen.



Figur 5: Illustrasjon av transaksjonen

	22 %	10 %
Selskapsskatte sats		
	Norge AS	Qatar Ltd
Virksomhetsinntekt	300	300
Royalty inntekt		100
Royalty kostnad	-100	
Resultat før skatt	200	400
Skatt	44	40
Kildeskatt Brutto beskatning		15
SUM	44	55
Kredittfradrag		15
SUM betalt skatt		40

Figur 6: illustrasjon av skatteeffekten

Ut fra dette eksempelet ser vi at royalty effekten samlet sett i Norge gir 0 i skatt, ved at 15NOK i skattereduksjon grunnet royalty kostnad nulles ut ved at Qatar ilegges kildeskatt. Slik den ville vært om begge selskapene hadde vært etablert i Norge.

Når selskapet driver virksomhet av aktiv karakter, kan det diskuteres om en kildeskatt på et slikt tilfelle går utover formålet med innføringen av reglene. Det vi ønsker å belyse med eksempelet over er at selskapet i Qatar driver med virksomhet av aktiv karakter der og ikke i Norge, slik at etableringsmessig er dette en transaksjon over landegrensene som har forretningsmessige grunner. Hovedformålet med de nye reglene for kildeskatt på renter og royalties er å forhindre overskuddsflytting, og dersom et selskap driver virksomhet av aktiv karakter kan det diskuteres om det skal ramme disse tilfellene også, eller om det går utover formålet. Slik som NOKUS reglene er laget er det unntak for selskaper som driver virksomhet av aktiv karakter dersom det foreligger skatteavtale og

det kan dermed diskuteres om reglene skulle hatt en lik utforming som NOKUS reglene, med unntak for selskaper som driver virksomhet av aktiv karakter. Da Norge i prinsippet har en policy å ikke inngå skatteavtaler med skatteparadiser, så vil et slikt unntak kunne anses å være mer hensiktsmessig. Royalties og Renter mv vil anses som passiv karakter i hovedsak, men det kan fortsatt gjøres unntak for virksomheter som i det mest vesentlige har aktiv karakter, men også har noen transaksjoner av passiv karakter, da passivitet vilkåret er en helhetlig vurdering. NOKUS beskatning gjøres av det norsk-kontrollerte selskapets overskudd/underskudd, og blir dermed en såkalt netto beskatning. Dermed vil dette være en annerledes beskatning enn hva brutto kildeskatt på renter og royalties(mv) ville vært. Problematikken knyttet til bruttobeskatningen vil videre drøftes under 5.1.

Både NOKUS og Kildeskatt

Kriteriet om Lavskatteland i henhold til sktl §10-63 er lik som i kildebeskatningen for renter og royalties (mv.), og dermed vil det i veldig mange tilfeller være slik at der det ville vært mulighet for å ilegge kildeskatt på renter og royalties (mv.) til selskapet etablert i lavskatteland allerede være underlagt NOKUS beskatning. Det vi prøvde å undersøke videre er hvorvidt kildeskatten går utover sitt formål opp mot NOKUS beskatningen. Et av unntakene som beskrevet over i 3.2.2, er dersom alle eierne beskattes etter NOKUS reglene jf sktl §10-60 flg., så vil de falle inn under unntaket om Kildeskatt på Renter og Royalties mv. Det som da kan trekkes frem er dersom f.eks. et selskap kun er 90% Norsk Kontrollert. Dette vil resultere i at norsk eier vil bli løpende beskattet for selskapets overskudd i henhold til NOKUS beskatning, i tillegg til at det skal ilegges Kildeskatt på Renter og royalty mv. betalinger, da de ikke faller under unntaket grunnet at det ikke er 100% norskeid, sett bort fra andre aktuelle unntak.

Et enkelt eksempel på dette kan være hvis et norsk selskap har et datterselskap i Bermuda, som de eier 90%, mens resterende 10% eies av et selskap ikke skattemessig hjemmehørende i Norge. Bermuda anses å være et lavskatteland i henhold til FSSD §10-63-2, samt Norge har ingen skatteavtale med Bermuda. Dermed vil selskapet i Bermuda være underlagt NOKUS beskatning i Norge hos dens norske eier. La oss si at overskuddet i Bermuda Ltd er 100NOK, som er underlagt NOKUS beskatning. Det norske selskapet skal da tillegges 90NOK i skattepliktig inntekt fra selskapet, som gir 19,8 i betalbar skatt til Norge. Ytterligere har Bermuda Ltd fått en royalty betaling fra det Norske selskapet på 50, som ilegges kildeskatt. Kildeskatten blir 7,5 på denne betalingen til den Norske stat. Samlet sett har det blitt betalt 27,3 NOK i skatt til den norske stat. Hvis selskapet hadde

vært etablert i Norge ville de blitt ilagt 22 i betalbar skatt basert på deres skattepliktige inntekt på 100. Dermed gir dette resultatet en høyere skattekostnad enn det ville gjort dersom selskapet hadde vært etablert i Norge. Her ser vi at unntaket kanskje ikke er bredt nok ved at det må være 100% Norsk kontrollert, og dermed kan reglene gå utover sitt formål med å forhindre overskuddsflytting ved å ende opp å trekke mer i skatt enn det selskapet ville ha betalt dersom de var skattemessig hjemmehørende i Norge.

Grunnlaget for at reglene kun omfatter tilfeller hvor selskapet er 100% norskeid er for å sikre at det også ikke er et motiv for overskuddsflytting av utenlandske eiere.

I Høringsnotatet kapittel 6 er forholdet til NOKUS-reglene nevnt hvor det adresseres at eier kan bli skattlagt løpende etter NOKUS reglene samt for kildeskatt på renter og royalties mv, og sier at departementet vil finne en løsning lik den som er i skatteloven §16-20(2). Dette resulterte i at i revidert statsbudsjett for 2021 ble innført ny regel i sktl §16-70 som gir skattefradrag for kildeskatt på renter og royalties som er betalt av NOKUS Selskap. Dette gir midlertidig en forutsetning om at det er nok å kunne ta skattefradrag i. Dersom selskapet har begrenset med overskudd, vil selskapet ha en høyere skattebelastning kontra det å være etablert i Norge grunnet en bruttobeskatning vs netto beskatning. Formålet med NOKUS reglene var å sikre en kapital nøytral eksport og dermed ikke forskjellsbehandle etablering i Norge eller lavskatteland. Kildeskatten kan dermed anses å kunne føre til forskjellsbehandling, og gi etablering i Norge for selskaper som ikke har overskudd et bedre skattemessig utfall. Men formålet med å skulle sikre at utenlandske eiere også ikke motiveres av overskuddsflytting kan gjøre det hensiktsmessig å kun begrense til 100% norsk kontroll, og heller gi fradrag for skatt betalt. Dog gir det høyere administrative kostnader og kan ramme selskaper som ikke har tilstrekkelig overskudd å kreve fradrag i.

Motvirke dobbelt ikke-beskatning

Departementet har sett et behov for å innføre kildeskatt på renter og royalties for å redusere dobbelt ikke beskatning, men samtidig har vi allerede eksisterende regler som NOKUS beskatning med formål å forhindre slike tilfeller. Dobbelt ikke-beskatning oppstår i de tilfellene som inntekten på mottakers hånd har begrenset eller ingen beskatning og den andre stat mangler hjemmel for beskatning av betalingen. F.eks. sett bort fra eksisterende regler, ville renteinntektene fra et selskap hjemmehørende i Norge til et nærstående selskap etablert på Bermuda, ikke vært skattepliktig i noen av statene. Fordi Bermuda har en selskapsskatt lik null prosent og Norge ikke hadde hjemmel for å kunne ilegge kildeskatt. Effekten er dermed at selskapet får fradrag i et

normalskatteland og null beskatning av inntekten hos motpart, som fører til at det blir en dobbelt ikke beskattet betaling. Det at redusert eller ingen skattlegging i lavskattelandet som mottar rentene, royalty- eller leiebetalingen, samt mangelen på kildeskattereglene, kan fungere som et insentiv for nærstående selskaper til å sette prisen høyt, for så å oppnå store skattefradrag i Norge. Tilsvarende gjaldt i de tilfellene den avtalte prisen var satt på markedsmessige vilkår. Dermed vil kildeskatten på renter og royalties (mv.) være et effektivt verktøy for å motvirke dobbelt ikke-beskatning (Prop. 1 LS, (2020-2021) s.103). Men vi har allerede eksisterende regler for NOKUS beskatning som har som formål å forhindre slike tilfeller. Ved at Norsk kontrollert selskap etablert i lavskatteland vil skattlegges for sitt overskudd og dermed ikke anses å ha begrenset/ingen beskatning hos mottaker, da de vil være underlagt 22% skattlegging i Norge. Slik at behovet for å motvirke dobbelt ikke beskatning allerede dekkes gjennom NOKUS reglene, og dermed vil ikke kildeskatten på renter og royalties anses å ha noe ytterligere omfang enn det NOKUS reglene har. Dermed anser vi det ikke slik at formålet med å unngå dobbelt ikke beskatning blir oppfylt da NOKUS-reglene allerede eksisterer. Behovet for ytterligere regler kan dermed anses noe begrenset for dette formålet.

3.3.2 Exit beskatning

Tilbake til hvordan selskapet kan redusere skatt ved bruk av royalties illustrert i 2.2.2 så eksisterer det beskatningsregler i Norge knyttet til realisasjon. Ved å flytte den immaterielle eiendelen vil dette utløse en realisasjon. Enten i form av at den selges til et annet selskap og dermed skattlegges etter hovedregelen som skattepliktig inntekt jf sktl §5-1, eller realisasjon ved å flytte ut av Norge innad i samme selskap i henhold til exit beskatning i sktl §9-14. Når det utløses en realisasjon må den immaterielle eiendelen verdsettes til markedsmessig pris. Når den immaterielle eiendelen blir flyttet gjør dette at verdien blir beskattet i Norge, og at fremtidig inntekt på den immaterielle eiendelen nå tilhører et annet land. I følge høringsnotat (Finansdepartementet,2020 s.40) så ønsker departementet å ramme situasjoner der eiendelen har oppstått i utlandet også. Det at departementet ønsker å ramme de tilfeller gjør at vi stiller oss kritiske til denne uttalelsen, ved at formålet er å forhindre overskuddsflytting. Dersom eiendelen har oppstått i utlandet, er dette ikke en form for overskuddsflytting, da det kan være driftsmessig begrunnet. Hvis formålet hadde vært å sikre at mobile inntekter slik som en royalty på immaterielle eiendeler kunne bli beskattet der de hadde sin kilde, så kunne en slik argumentasjon anses å være rimelig, men dette har ikke vært formålet

og dermed vil eksisterende regler om exit beskatning av eiendelen anses å oppfylle formålet for å forhindre overskuddsflytting i slike tilfeller.

3.3.3 Rentebegrensingsregelen

I 2014 innførte Norge en regel som begrenser rentefradraget på lån mellom nærstående (interne renter), men denne regelen satte ikke begrensninger knyttet til gjeldsfinansiering fra ikke-nærstående parter og betaling av eksterne renter (KPMG, 2019). Dermed ble rentebegrensingsreglene, jf sktl §6-41, utvidet i 2019 med formål å hindre overskuddsflytting gjennom tynn kapitalisering ved å sette en begrensning for netto rentefradrag.

Hovedregelen for gjeldsrenter følger av sktl §6-40 (1), der det gis fradrag for renter av skattyters gjeld. Fradragsretten for interne- og eksterne renter mellom selskaper i konsern og selskap som ikke er i konsern er begrenset etter rentebegrensingsregelen, jf sktl §6-41. Første leddet i paragrafen angir hvem som omfattes av reglene, som er selvstendige skattesubjekter hjemmehørende i Norge etter sktl §2-2 (1), selskaper nevnt i §10-40, eiere av norsk-kontrollert selskaper mv. i lavskatteland etter sktl §10-60, skattepliktige etter petroleumsskatteloven §1, og filialer som et utenlandsk selskap har i Norge etter sktl. §2-3 (1) bokstav b. Dermed vil fysiske personer falle utenfor bestemmelsen.

Etter sktl. §6-41 (3), gis det ikke fradrag for rentekostnader som overstiger 25 prosent av skattemessig EBITDA (Furuseth (2021b) §6-41 note 1). For selskaper i *konsern* gjelder dette både når gjeld gis til nærstående og uavhengige parter, mens vilkåret «nærstående part» skal oppfylles for *selskaper som ikke tilhører et konsern* dersom rentefradraget skal avskjæres (Furuseth (2021b) §6-41 note 1). Nærstående part defineres i likhet som i forklaringen under punkt 3.1.1, men i tillegg defineres en nærstående person som slektninger i opp- og nedstigende linje som eier eller kontrollerer minst 50 pst. Etter sktl 6-41 (4) avskjæres rentefradraget dersom rentekostnadene overstiger et terskelbeløp, der denne ligger på 25 millioner kr for konsernselskap og 5 millioner for selskap som ikke er i konsern.

Den egenkapitalbaserte unntaksregelen for konsernselskap følger av §6-41 (8), der det likevel kan kreves fullt rentefradrag dersom selskapets egenkapitalandel ikke er lavere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet (selskapsunntaket), eller

egenkapitalandelen i konsolidert regnskap for den norske delen ikke er lavere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet (konsernunntaket) ((Furuseth (2021b) §6-41 note 1)/ (KPMG, 2019)). Dvs. dersom man har et rent nasjonalt konsern så gjelder ikke rentebegrensingsregelen, mens den vil gjelde fra Norge til andre land innenfor og utenfor EØS. Finansdepartementet mener at det i og for seg er en forskjellsbehandling, men at den kan rettferdiggjøres og er proporsjonal, og dermed ikke i strid med EØS-avtalen (Finansdepartementet, 2019, s.184). Videre fremkommer det av Prop 1. LS (2018-2019) punkt. 9.2 at dersom vilkårene anses oppfylt kan skattemyndighetene også anvende armlengdeprinsippet eller omgåelsesreglene, parallelt med rentebegrensingsregelen. Se punkt 3.3.4 og 3.3.5 for en nærmere forklaring av disse reglene.

Konsernbegrepet

For selskap i konsern begrenses både interne- og eksterne renter, mens for selskap som ikke tilhører et konsern begrenses reglene kun for interne renter. Derfor vil definisjonen av selskap i konsern stå sentralt ved vurdering av rentefradraget. Selskap i konsern etter sktl. §6-41 (5), er selskap som regnskapsåret før inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter regnskapsregler nevnt i §6-41 (8) b nr.2 eller ... dersom IFRS hadde vært anvendt.

Etter konsern definisjonen skal "regnskapsåret før inntektsåret" vurderes, altså forholdene før inntektsåret skal tas til betraktning. Verken lov, forskrift eller forarbeidene definerer «linje for linje» konsolidering, men et slik krav innebærer at konsernregnskapet presenterer selskapets eiendeler og gjeld brutto sammen med konsernets andre tilsvarende poster, og at selskapets egenkapital blir lagt inn i konsernets på en slik måte at de kan sammenlignes (KPMG, 2019). "Regnskapsspråket" konsernregnskapet skal utarbeides etter, er listet opp i sktl §6-41 (8) b nr. 2, bland disse er NGAAP, IFRS, lokal GAAP, mv. I tillegg kreves det at konsernregnskapet skal være utarbeidet etter disse regnskapsreglene i utgående balanse (31.12) regnskapsåret før inntektsåret.

Tilfeller rentebegrensingsregelen ikke dekker

Behovet for Kildeskatt på renter hvor rentebegrensingsregelen ikke inntreffer vil være i tilfeller hvor konsernet kan benytte seg av unntaksreglene knyttet til egenkapitalandel. I tilfeller den egenkapitalbaserte unntaksregelen gjelder og rentefradraget ikke

begrenses, kan skattyter ha incentiver til å manipulere rentesatsen på interne lån mellom konsernselskap etablert i Norge og lavskatteland. Betalinger mellom nærstående dekkes allerede av internprising regelen i sktl. §13-1, men før denne vil komme til anvendelse, kan kildeskatt allerede begrense incentivet til å prise rentene på lånet høyt. I tillegg kan kildeskatten også sette begrensning på hvilken grad selskapet ønsker å ta opp et lån og heller øke muligheten til at det benyttes egenkapital dersom det er viktig å få inn kapital til det aktuelle selskapet.

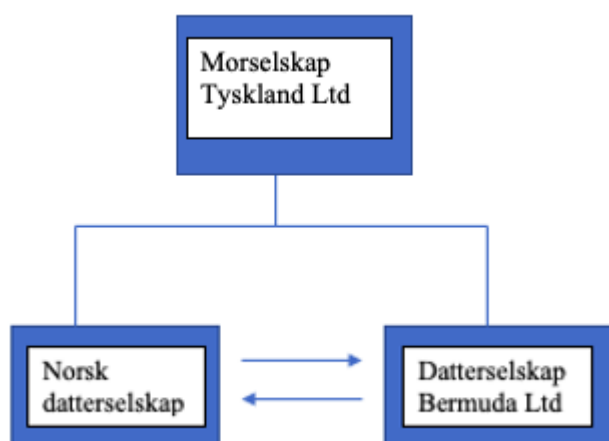
Ytterligere vil det kunne anses å være behov for kildeskatt i hybride tilfeller. Dette ved at det oppstår et ikke-beskattet tilfelle, ved at Norske skattemyndigheter anser betaling fra Norge til annet land som rentekostnader, og det norske selskapet får dermed rentefradrag i Norge. Mottakers skattemyndigheter anser transaksjonen som et skattefritt utbytte, og blir dermed ikke beskattet hos motpart. For å forhindre slike situasjoner, vil det da kunne ilegges en kildeskatt fra Norske skattemyndigheter som klassifisere transaksjonen som renter og ikke utbytte, og man forhindrer en ikke-beskattet betaling, og asymmetrisk behandling.

Avskåret rentefradrag og kildeskatteplikt

Det vi ytterligere ønsker å diskutere er hvorvidt kildeskatten og rentebegrensningsregelen blir påvirket av hverandre. Slik det er foreslått i høringsnotatet vil skattyter få kildeskatteplikt uavhengig om fradraget avskjæres. Departementet har ment at grunnlaget for kildeskatt ikke bør være avhengig av behandlingen av fradragsretten og at det gir uheldig utslag administrativt (Prop. 1 LS, (2020-2021), s.103). Det vi dog ser på som et uheldig utfall av at det ikke er noen sammenheng mellom fradragsretten og kildeskatten er at det kan oppstå en skattemessig asymmetri. Dette skjer ved at selskap som må anvende rentebegrensningsregelen ikke får fradrag for sine renter, mens motparten kan ende opp med å betale kildeskatt på renteinntekten. I tillegg uttrykte departementet at de ikke hadde undersøkt hvordan reglene fungerer sammen i de landene som har både rentebegrensningsregelen og kildeskatteregelen. Dette synes vi er en tynn begrunnelse fra departementets side, ved at utfallet ikke er undersøkt ytterligere, og kan anses noe snevert for et internasjonalt perspektiv. I tilfeller skattyter allerede avskjæres rentefradraget, vil dette hindre overskuddsflyttingen, så om det i tillegg blir kildeskattepliktig på rentene som motpart betaler, kan det virke som kildeskattereglene går utover formålet. Formålet er ikke å gi skattepliktige inntekter til Norge, men heller å

motvirke overskuddsflytting. Vi mener dermed at det burde vært hensyntatt om hvorvidt rentekostnadene kommer til fradrag eller ikke, og at kildeskatten burde dermed vært avhengig av rentebegrensingsregelen.

Den skattemessige Asymmetrien kan forklares med et enkelt eksempel:



Figur 7: illustrasjon av transaksjonene

Dersom vi antar at et datterselskap som er skattemessig hjemmehørende i Bermuda (Bermuda Ltd) låner penger til et norsk datterselskap. Datterselskapet har en egenkapitalandel på 20 pst, mens konsernets egenkapitalandel er 40 pst. Siden datterselskapets egenkapitalandel er lavere enn konsernets, vil netto rentekostnader ikke falle under egenkapitalbaserte unntaket og rentefradraget avskjæres. Renteinntektene som Bermuda Ltd mottar, vil i tillegg bli ilagt kildeskatteplikt til Norge.

3.3.4 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet angir at prising av transaksjoner mellom nærstående i interessefellesskap skal utføres slik det ville ha blitt gjort mellom to uavhengige parter i sammenlignbare transaksjoner- og omstendigheter (Bullen (2021) §13-1, note 1). Hjemmelen for armlengdeprinsippet er i sktl §13-1, der første ledd angir at skjønnsfastsettelse kan foretas dersom skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av interessefellesskap. Etter annet ledd, dersom skattyter hører til en stat utenfor EØS og det er grunnen til å anta at inntekten er redusert som skattyter ikke kan godtgjøre, vil grunnen bli ansett som å være som følge av interessefellesskap. Dvs. dersom skattyter får lån fra USA og rentesatsen ikke tilsvarer en alminnelig sats for slike lån og skattyter ikke kan begrunne rentesatsen, kan myndighetene anta at rentesatsen er påvirket av interessefellesskapet og kan foreta justering. Tilsvarende gjelder innenfor

EØS dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formue- og inntektsforhold, jf sktl §13-1 (2). Etter tredje ledd, skal skjønnsfastsettelsen gjøres som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Altså med utgangspunkt i markedsmessige vilkår. Etter sktl §13-1 (4) skal det tas hensyn til OECD retningslinjer for Transfer pricing når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet og deres samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale.

OECD Transfer pricing guidance skal gi veiledning til hvordan prisens skal kunne fastsettes til markedspris, slik veiledning er å ansees nødvendig da det vil kunne være svært utfordrende i noen tilfeller å finne sammenlignbare transaksjoner. Det vil f.eks. i forhold knyttet til immaterielle eiendeler kunne være en unik eiendel som du ikke kan finne på markedet og dermed vil prising av f.eks. et varemerke, teknologi, patenter, design osv. kunne være svært vanskelig. Grunnet transaksjonens kompleksitet vil dette kunne være utfordrende, og to ulike selskaper ville mest sannsynlig ikke priset den til samme verdi. Dette gjør det utfordrende for skattemyndighetene og vurdere om transaksjoner har skjedd etter markedsmessige vilkår. Ofte vil konsernet kunne dra dette til sin fordel og prisene kan settes høyere/lavere etter hva som er mest gunstig for konsernet skattemessig.

Som sagt er det dermed vanskelig å finne "riktig" markedspris for interne transaksjoner, og dette vil kunne benyttes for å spare skatt samlet sett for konsernet. Bare små forskjeller i prisingen vil kunne utgjøre forskjeller, og skattemyndighetene har historisk sett god tatt vurderinger innenfor gitte intervaller. Innføring av en kilde skatt vil dermed kunne bidra til at prising av transaksjoner mellom to nærstående hvor motivet er å få størst mulig fradrag at disse prisene heller settes i det lavere sjiktet, for å unngå for høy kildebeskatning.

Overskuddsflytting i form av høy gjeldsgrad og derfor høye rentekostnader i et interessefellesskap gir skattemyndighetene hjemmel etter sktl. §13-1 armlengdeprinsippet, å omklassifisere deler av gjelden til egenkapital og nekte rentefradrag på den omklassifisert delen av gjelden i Norge (Furuseth (2018) s. 275). Dette ble slått fast gjennom IKEA-dommen, der saken gjaldt om IKEA hadde rett på rentefradrag i Norge på et konserninternt lån fra Belgia. IKEA gjennomførte omorganisering som krevde finansiering av et oppkjøp via et lån, som gjorde at de hadde blitt skyldig for over 2.1 milliarder kr til internbanken i Belgia (Sticos, 2016). Høyesteretts

konklusjon var at fradraget kunne avskjæres etter sktl. §13-1 (1) og dermed fikk ikke IKEA rentefradraget.

Det kan være utfordrende å fastsette renter på konserninterne lån fordi disse normalt kan ha et annet risikoelement i forhold til lån på markedet. Dermed kan det være krevende å redusere overskuddsflytting med hjemmel i armlengdeprinsippet. Det kan dermed anses som hensiktsmessig før denne hjemmelen anvendes, at kildeskatten på renter vil kunne redusere incentivet til å drive overskuddsflytting gjennom å finansiere selskaper i konsernet med høy gjeldsandel. Dersom internbanken heller var plassert i et lavskatteland utenfor EØS, så kunne dette gi skattemyndighetene mulighet for kildebeskatning på rentene. Noe som ville redusere incentivet til å gjennomføre en slik overskuddsflytting.

3.3.5 Omgåelsesregelen

I Norge ble den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen lovfestet og trådte i kraft fra 1. Januar 2020 (Banoun, (2021) §13-2 note 1). Denne regelen trekker en grense mellom hva som faller inn under lovlig skatteplanlegging og ulovlig skatteomgåelse.

Skattelegging etter omgåelsesregelen gjennomføres i samsvar med sktl. §13-2, der skattyter som har foretatt disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner må falle inn under grunnvilkåret som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel. Disposisjon omfatter alle rettslige forhold, slik som f.eks. finansiering, omorganisering mv. Flere sammenhengende disposisjoner omfatter planlagt transaksjonsrekke med bruk av unødvendige metoder der sluttledet er skattemotivert, jf IKEA-dommen. Deretter skal det gjennomføres en totalvurdering, der det blant annet skal vektlegges om handlingen strider mot skattelovens formål, benyttet uhensiktsmessig vei frem til økonomisk formål mv., jf sktl. §13-2 (3). Det skal også vektlegges at skattyters skattefordeler oppnådd i utlandet ikke skal ha skattemessig egenverdi, noe vil være av særlig betydning ved grenseoverskridende saksforhold.

Omgåelsesregelen gir skattemyndighetene mulighet til å omgjøre disposisjonen, for så å anvende andre norske skatteregler med mer utvidet tolkning. Dermed vil regelen hindre overskuddsflytting, så fremt andre internrettslige regler kan anvendes til å ilegge skatt der skattyters formål var å unngå skatten. Regelen fungerer som et supplement til andre regler og vil virke parallelt med disse. Omgåelsesregelen setter enkelte disposisjoner til

side og kan ikke inntreffe for å ilegge kildeskatt, men kan omgjøre disposisjonen der hovedformålet var å unngå beskatning. I tillegg består regelen av kompliserte samt skjønnspregede vurderinger for skattemyndighetene, som kan gjøre det mer omfattende å anvende den, enn å anvende konkrete regler for overskuddsflytting slik som kildeskatt reglen, NOKUS, internprising, rentebegrensingsregelen mv.

4. Internasjonalt perspektiv

Etter å ha analysert de internrettslige reglene så vil vi i dette kapittelet se dette opp mot den internasjonale skatteretten og vurdere hvordan OECD forholder seg til kildeskatt på renter og royalties mv, ved å se på definisjoner, vilkår og mulighetene for kildeskatt i OECD Modell skatteavtale. Norge har inngått i overkant av 90 skatteavtaler inkludert den nordiske avtalen med 4 land (Finansdepartementet, 2022), og har dermed et godt nettverk med skatteavtaler. I hovedsak har Norge som policy å ikke inngå skatteavtaler med typiske lavskatteland. I skatteavtalene som Norge har inngått benyttes gjerne OECD Mønsteravtalen som utgangspunkt og for utviklingsland benyttes det gjerne elementer fra FNs modell skatteavtale i skatteavtalene.

4.1 OECD MC Artikkel 11 og 12

Dersom kildeskatt på renter og royalties(mv) kommer til anvendelse i henhold til §10-80 og §10-81, så vil kildeskatten tilsvare 15%, i henhold til skattevedtak 2022 §3-5(5), eller lavere sats/fritak som er satt i skatteavtaler.

Det tilrettelegges for kildebeskatning av renter i henhold til OECD Model skatteavtale Artikkel 11. I henhold til avsnitt 2 skal Kildeskatten på rentebetalinger ikke overstige 10% av brutto renter, så langt mottaker anses å være **beneficial owner**. Definisjonen på Renter i avsnitt 3 er følgende:

“The term “interest” as used in this Article means 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.”

For royalties er OECD Modell skatteavtale Artikkel 12 gjeldende, hvorav det ikke legges opp til kildeskatt på royalty betalinger så langt mottakeren anses som **beneficial owner**. Definisjonen i OECD MC avtalen er i henhold til avsnitt 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.”

Det vi kan se ut fra denne definisjonen i OECD MC er at den ikke inkluderer leiebetalinger av visse fysiske eiendeler. Dermed vil ikke OECD MC kunne tilrettelegge for kildeskatt på leiebetalinger så langt OECD MC definisjonen på royalties ikke er endret i skatteavtalen. Bakgrunnen for at en slik definisjon ikke ble inkludert i OECD MC i 1992 var at leiebetalinger for visse fysiske driftsmidler kunne føre til en overbeskatning i kildestaten. Dermed ble det ansett som urimelig i lys av at en slik kildeskatt er løstrevet fra de økonomiske realiteter (KPMG, (2020), [Høringssvar])

I FNS's mønsteravtale er definisjonen av royalties bygget på OECD MC sin, men ytterligere utvidet ved at den inkluderer leie av industrielt utstyr (Thorstad, 2020). Det som da hovedsakelig skiller OECD MC og FN's skatteavtaler er at definisjonen på royalties er bredere i FN sin, samt at FN skatteavtalen legger opp til kildeskatt på royalties. Siden Norge tidligere ikke har hatt internrettslig hjemmel for kildeskatt på royalty, har skatteavtaler Norge har inngått historisk vært uten kildebeskatning av royalty betalinger (NOU 2014:13 s188).

Det OECD model skatteavtalen legger opp til er dermed at mottaker må anses å være beneficial owner for at skatteavtalen skal innskrenke nasjonal lovgivning. Kriterier om beneficial owner anses ikke som en omgåelsesregel. For å få en bedre forståelse av dette begrepet ønsker vi å gå litt mer inn på betydningen av beneficial owner. Men merker oss at dette er et stort tema, så derfor går vi kun overordnet inn på temaet.

4.1.1 Beneficial Owner

Selv om Skatteavtalene har begrepet beneficial owner inkludert, så er det ikke lagt inn noen definisjon på det i skatteavtalene, men det kommer av OECD Kommentarene 2017 paragraf 12.3 at formålet med skatteavtaler er å forhindre dobbeltbeskatning, og dermed ville det vært i strid med skatteavtalens formål å bruke “Conduit Companies”. Dermed vil et conduit selskap ikke normalt anses å kunne oppfylle vilkåret for beneficial

owner. Et "Conduit Company" vil kunne beskrives som et selskap som er et rent gjennomstrømningselskap. For å kunne få en bedre forståelse av Beneficial owner, vil vi se overordnet på noen internasjonale og nasjonale rettsdommer som har omhandlet begrepet.

Transocean-saken

Først vil vi trekke frem Transocean saken som er den første dommen vedrørende Beneficial owner begrepet i Norge. Saken gjaldt muligheten for anvendelse av omgåelsesregelen for utbyttebeskatning ved bruk av holdingselskap i Danmark for videre utdeling til Cayman Island. På dette tidspunktet hadde ikke Danmark kildeskatt på utbytte, og utbytte utdelt fra Norge til Danmark var fritatt ved bruk av den nordiske skatteavtalen, så langt de ble ansett som beneficial owner.

Det var to hovedspørsmål i denne saken, et av de var om det danske selskapet var beneficial owner, og om skattemyndighetene i Norge kunne benytte seg av omgåelsesnormen.

Det som kommer av dommen var at det danske selskapet ble ansett som beneficial owner, da de ikke hadde noen rettslig forpliktelse for å utdele utbytte videre, i tillegg til at det anså å foreligge risiko ved det å la utbytte gå gjennom Danmark.

Prevost car-dommen

Videre ønsker vi å trekke frem Prevost Car dommen som viser bruken av Beneficial owner (BO) i canadisk domstol. Det kan selvfølgelig diskuteres hvorvidt betydningen av dommen er relevant for internasjonal rett, eller om dommen kun har nasjonal betydning, denne tolkningen skal vi ikke gå ytterligere inn i, men uansett er det interessant å trekke frem hva domstolen vektla som bakgrunn for sin konklusjon. Saken gjaldt et utbytte fra et canadisk selskap til et nederlands holdingselskap. Dette holdingselskapet delte ut utbytte videre til sine aksjonærer, et Svensk selskap, og et britisk. Spørsmålet var om det nederlandske holdingselskapet kunne anses å være beneficial owner. I Holdingselskapet var den ingen ansatte, ingen kontorer og en aksjonæravtale som gjorde at 80% skulle utdeles som utbytte fra Nederland (altså avtale mellom aksjonærene i Sverige og UK). Det domstolen la vekt på i sin konklusjon var:

*"the beneficial owner of dividends is the person who receives the dividends for his or her own use and enjoyment and assumes the **risk and control** of the dividend he or she received"*(2009 DTC 5721(Canada vs Prevost Car dommen) Par 100)

Domstolen konkluderte med at selskapet ble ansett som BO, og dette kan gi en antydning til at det er relativt lav terskel for å kunne kvalifiseres som BO, samt at argumentasjonen rundt risiko og kontroll kan benyttes for vurdering av BO.

Forholdet mellom Beneficial owner og Reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet

Vi har nå i denne oppgaven fremstilt to vilkår som kan være interessant å se i sammenheng med hverandre. *Reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet* og *Beneficial owner*. I rettsgangen vil man først vurdere hvorvidt transaksjonen kan falle inn under unntakene i §10-80(2) og §10-81(2), hvorav reelt etablert og reell økonomisk aktivitet innad i EØS er et unntak. Videre dersom unntaket ikke blir gjeldende så vil man videre gå til skatteavtaler for å vurdere om den kan redusere skatteplikten, hvorav vilkåret om Beneficial owner vil være aktuelt. Eller direkte til vurderingen om BO dersom selskapet ikke er etablert i EØS. Det som da kan være spennende å se er hvorvidt et selskap som er etablert i et EØS-land som ikke anser å oppfylle vilkåret i §10-80(2) bokstav a og §10-81(2) bokstav a, omtalt i 3.2.1 og ikke anses å være reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet om det automatisk betyr at skatteavtalens vilkår om Beneficial owner også ikke er oppfylt. Vi skal ikke gå i dybden av denne tematikken, men kan kort diskutere med forsiktighet for å dra noen konklusjoner om vurderingene av vilkårene. Basert på sakene omtalt rundt vilkårene så kan vi se fra blant annet Cadbury Schweppes saken om reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet at her la domstolen vekt på en rekke vurderingskriterier om blant annet fysiske lokaler, beslutningsevne, innbo, ansatte osv, mens i Prevost-Car var det risiko og kontroll av transaksjonen som hadde størst betydning. Beneficial owner vil dermed da kanskje anses å ha en noe lavere terskel enn reelt etablert og reell økonomisk aktivitet.

4.2 Skatteavtalen begrenser muligheten for kildeskatt

I skatteavtaler Norge har inngått med andre stater vil det være avgjørende om skatteavtalen inneholder muligheten for å ilegge kildeskatt på renter og royalties eller ikke. Som diskutert tidligere så har OECD MC avtalen artikkel 12 ikke lagt opp til kildebeskatning av royalties, men dette kan endres ved avtaleinngåelse. Da Norge ikke har hatt internrettslig hjemmel for dette tidligere har det ikke vært i Norges interesse å innarbeide dette, da dette ville ha ført til at kun den andre stat ville kunne fått fordel av kildeskatten på renter og royalties, og selskapet ville dermed krevd fradrag for skatt betalt i utlandet i Norge, som ville redusert skatteprovenyet i Norge.

Dersom det foreligger skatteavtale mellom kontraktstatene som er basert på OECD Mønsteravtale så vil det ofte begrense kildeskatt mulighetene for leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Dette grunnet at definisjonen på Royalty i OECD MC artikkel 12 ikke inkluderer leiebetalinger av skip, fartøy, rigger mv. fly og helikopter. Dermed vil skatteavtalene mellom medlemslandene innskrenke nasjonal lovgivning etter sktl §10-81. Flesteparten av Norges Skatteavtaler inneholder denne definisjonen og dermed vil det ikke være et så stort omfang av land som vil kunne ilegges kildeskatt på visse type leiebetalinger. Dog i skatteavtaler med typiske utviklingsland vil elementer fra FN's modellskatteavtale være inkludert og dermed vil definisjonen på royalty inkludere leie av visse fysiske eiendeler, som f.eks. Skatteavtalen Norge har med Singapore.

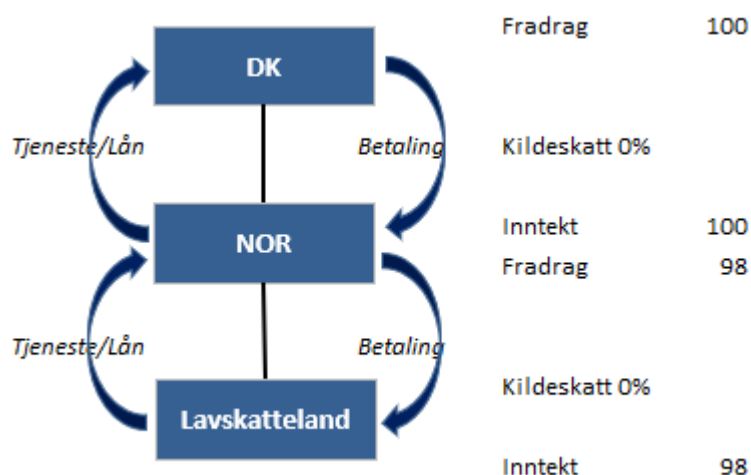
Basert på at Norge har et omfattende nettverk med skatteavtaler kan vi se at dette medfører en redusert beskatning. Som fører til at omfanget av nye regler vil kunne ha en begrenset effekt. I et langsiktig perspektiv er Norge ved reforhandling av skatteavtaler, eller ved inngåelse av nye skatteavtaler nødt til å ha fokus på at definisjonen er vid nok til å gi beskatningsrett, samt at de gir mulighet for kildebeskatning av renter og royalties mv for å få ønsket effekt av de innførte reglene.

4.3 Gjennomstrømningsland

Departementet mener at siden Norge ikke har hatt internrettslig hjemmel for kildeskatt i motsetning til andre nærliggende land vil Norge kunne brukes som et gjennomstrømningsland og dermed gjøre at selskaper kan unngå kildeskatt i andre land. Dette har gjort at man har sett et behov for kildeskatt i Norge for å forhindre bruken av Norge som et gjennomstrømningsland.

I høringsnotatet (Finansdepartementet, 2020 s. 13 flg. og s.36 flg.) er det satt opp en oversikt over hva slags internrettslige regler ulike land har som typisk vil kunne sammenlignes med Norge. Det fremgår av denne fremstillingen at det er flere land som har kildeskatt på både renter og Royalties. Blant annet har Danmark, Island, Belgia, Storbritannia osv. internrettslig hjemmel for kildeskatt på Renter og Royalties. Det kan dermed anses som et relativt vanlig virkemiddel for overskuddsflytting å innføre kildeskatt på renter og royalties i sine internrettslige regler. Det er fra høringsinstanser fremhevet at en positiv konsekvens av å innføre kildeskatt på Renter og Royalties er at Norge ikke vil lenger vil kunne benyttes som et gjennomstrømningsland. Dog ser vi at

f.eks. andre Nordiske land som Finland ikke har innført Kildeskatt på Renter, og Sverige har ikke innført kildeskatt på Renter og Royalties. Dette gjør at tilpasningsmuligheter fortsatt vil være mulig.



Figur 8: Enkel illustrasjon av bruk av Norge som gjennomstrømningsland før nye regler

Illustrert over er at før Norge fikk innført regler for kildeskatt på renter og royalties i 2021, så kunne det opprettes selskap i Norge som gjorde at f.eks. en rentebetaling fra Danmark kunne gå til Norge hvor det ikke blir ilagt kildeskatt enten på bakgrunn i EØS reglene, eller skatteavtale som er satt til 0% kildeskatt på rentebetalingen mellom Norge og Danmark. Ved å lage nye regler for kildeskatt på renter og royalties mv, så kan man forhindre at Norge kan brukes som et gjennomstrømningsland. Slik at eksempelet vist over ville ført til at i dette tilfellet ville blitt ilagt kildeskatt på rentebetalingen fra det Norske selskapet til Lavskatteland ltd. Det som likevel er verdt å merke seg her er at mest sannsynlig ville denne strukturen ha ført til at selskapet i lavskatteland allerede ville vært underlagt NOKUS beskatning, med mindre det foreligger skatteavtale og selskapet driver virksomhet av aktiv karakter.

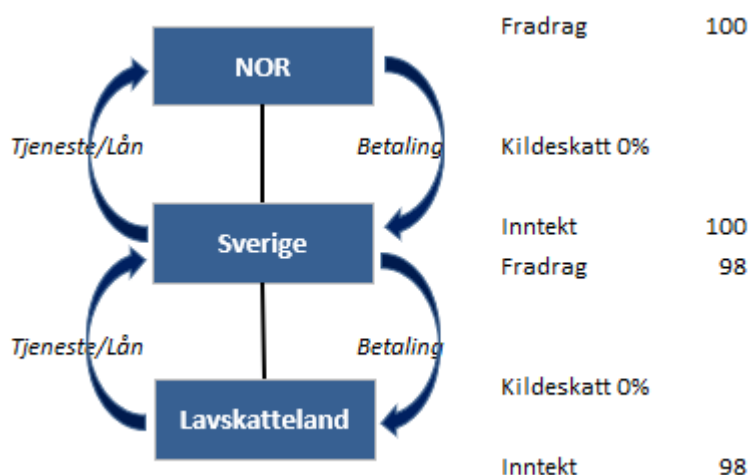
For at Norge ikke skal fungere som et gjennomstrømningsland som kan være aktuelt da vi har et omfattende nettverk av skatteavtaler, samt historisk ikke har hatt intern hjemmel for kildeskatt på renter og royalties så vil innføring av kildeskatten kunne redusere denne risikoen.

Hvis man ønsker at bruken av gjennomstrømningsland skal reduseres er det også verdt å nevne at skattemyndighetene må da i slike tilfeller hvor man tenker at man blir brukt som gjennomstrømningsland frasi seg beskatningsretten. Dette kan ofte ikke være i

skattemyndighetenes interesser da man ønsker å sikre størst mulig skatteproveny for sitt land. Men for å forhindre at land blir brukt som gjennomstrømningsland må alle skattemyndigheter i hvert land være oppmerksomme på dette, og dermed fra si seg beskatningsretten.

4.4 Tilpasningsmuligheter

Departementet og utvalget legger vekt på at kildeskatten på renter og royalties mv. kan fungere som en stoppregel for selskaper utenfor EØS, hvor det ikke foreligger skatteavtaler. Det vi dermed ønsker å trekke frem er hvordan det er mulig å tilpasse seg slik at kildeskatten ikke kommer til anvendelse. Det man kan gjøre er å legge inn mellomliggende selskaper enten innad i EØS som ikke har internrettslig hjemmel for kildeskatt som anses å være reelt etablert mv, eller i et land hvor det foreligger skatteavtale med redusert sats, eller ingen beskatning. Det er ikke behov for at selskapene har et datter/mor forhold da renter og royalties mv kan gå på kryss og tvers i konsernet, som gjør det enklere å gjøre tilpasninger enn f.eks. for utbytte hvor det må være et mor/datter forhold.



Figur 9: Enkel illustrasjon av bruk av mellomliggende selskap for å unngå kildeskatten

Som vist over i illustrasjonen vil det å opprette et selskap som er skattemessig hjemmehørende i f.eks. Sverige (som ikke har kildeskatt på renter og royalties mv) gjøre at det ikke blir ilagt noen kildeskatt på betalingen, hvis den går fra et lavskatteland til Sverige, også videre til Norge. Dog kan det da diskuteres om kildeskatten blir utløst dersom selskapet i Sverige ikke oppfyller vilkåret om reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, men uavhengig om dette vilkåret blir oppfylt eller ikke så vil den

nordiske skatteavtalen begrense kildeskatten for renter og royalties til 0%, så langt mottaker anses som Beneficial owner. Som diskutert over i 4.1.1, kan vilkåret om BO anses som en noe lav terskel å oppnå, og dermed kan transaksjonene gjennomføres slik at risiko og kontroll er ansett å være overført og dermed oppfylle Beneficial owner vilkåret. Dette er bare en illustrasjon av hvordan man kan tilpasse seg for å unngå kildeskatten, og for å illustrere at en stoppregel som departementet viser til nødvendigvis ikke fungerer som ønsket. Grunnet at man kan omstrukturere seg. Derimot kan det legges frem at Rentebegrensingsregelen heller fungerer som en stoppregel da tilpasninger ikke er like enkelt knyttet til Egenkapitalkrav vilkåret. Dermed mener vi at rentebegrensingsregelen har fått en bedre treffsikkerhet enn det utformingen av kildeskatt regelen gjør.

Ytterligere er det verdt å merke seg at omorganiseringer og strukturer som lages for skatteunngåelse kan bli rammet av omgåelse reglene i skatteavtalen og sktl §13-2 dersom visse vilkår oppfylles. Derfor vil vi legge frem hvordan omgåelsesregelen er i skatteavtalene og se den opp mot den Norske omgåelsesregelen i sktl §13-2.

4.5 Omgåelse

I 2019 inngikk Norge en multilateralavtale (heretter MLI) som inneholder bestemmelser med formål å forhindre overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget (Regjeringen (2019)). MLIn inneholder flere minstestandarder, som pålegger avtalepartene å gjennomføre endringer i sine eksisterende skatteavtaler dersom disse ikke inneholder missbruksklausuler. Etter Action 6 iht. BEPS-prosjektet forpliktes den enkelte stat å ivareta en minstestandard, som innebærer en uttalelse som forklarer hensikten med skatteavtalen samt, at den ikke skal skape muligheter for uberettigede skatteunngåelser herunder «treaty shopping» (Deloitte, (2015)). Statene omfattet av skatteavtalen, kan i henhold til minstestandarden velge mellom en generell omgåelsesregel «Principal Purpose Test» (heretter PPT) og en spesiell omgåelsesregel «Limitation Of Benefits» (heretter LOB), jf OECD MC. artikkel 29, eller LOB supplert med internrettslige omgåelsesregler.

PPT og LOB

Formålet med omgåelsesreglene er å hindre skatteyter som ikke er omfattet av en skatteavtale, i å forsøke å oppnå skatteavtalefordeler ved tilpasninger som for eksempel ved etablering av unødvendige selskapsledd i et av skatteavtalelandene (Deloitte,

(2015)). Etter Prop. 15 S (2018-2019) vedlegg 2, velger Norge å oppfylle minstestandarden ved å følge PPT-regelen, men vil fremforhandle LOB-bestemmelser der et annet land har valgt LOB (Prop. 15 S (2018-2019) s.10-11).

PPT-regelen, jf OECD MC art.29 (9) / MLI artikkel 7(1) punkt 17 a), angir at skattyter ikke kan utnytte fordelene «*If it is reasonable to conclude.. that obtaining the benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly in that benefit...*» med unntak i tilfeller det er «*in accordance with the objective and purpose of the relevant provisions of this convention*».

PPT-regelen angir dermed en toleddet vurdering; (1) det må være rimelig å konkludere at å oppnå en fordel i henhold til skatteavtalen var et av formålene med transaksjonen. Dvs. formålet med transaksjonen var å spare skatt. (2) Skattyter kan falle under unntaket, dersom det likevel påvises at skattyter var i samsvar med formålet i andre bestemmelser. Typisk vil PPT-regelen anvendes ved Treaty-Shopping tilfeller, som strider mot formålet bak skatteavtalen. F.eks. Formålet med artikkel 11 (renter) og artikkel 12 (royalty) er å ilegge skatt på inntekter der skattyter er hjemmehørende eller så kan de samme inntektene skattlegges i en kildestat. Dermed vil selskaper som etableres i rene gjennomstrømningsland med hovedformål å unngå skatt, kunne omfattes av PPT-regelen.

Tilfeller der PPT-regelen ikke kommer til anvendelse er ved tilfeller selskaper legger vekt på skatteavtalen når de skal velge hvilket land de skal investere i eller når selskapet kjøper seg opp fra 24% til 25% for å dra nytte av OECD MC art.10 (2) for redusert kildeskatt på utbytte, jf OECD komm. art. 29 para. 182 (C) (E).

LOB-regelen, jf OECD MC art.29 (1) – (8)/ MLI artikkel 7 (6) , angir objektive vilkår for en «qualified person» som for eksempel en person, allmennaksjeselskap mv. og oppstiller blant annet krav til dens aktivitet, eierskap, selskapsform mv. for at den kan få skatteavtalebeskyttelse. Vilkårene diskuteres ikke videre i denne oppgaven.

MLI minstestandarden angir symmetrisk eller asymmetrisk anvendelse av LOB. En symmetrisk anvendelse innebærer at begge parter bruker den forenklede LOB-regelen, selv om den ene part i utgangspunktet ikke hadde brukt den. En asymmetrisk anvendelse innebærer at begge partene samtykker til at den part som bruker LOB-bestemmelsen, kan fortsette med det.

Videre må både PPT- og LOB-reglene sees på i sammenheng med de enkelte lands

internrettslige omgåelsesregler og dermed vil implementeringen kunne variere fra land til land (Deloitte, (2015))

Omgåelsesregelen vs. PPT og LOB

For å forstå den samlede effekten av den internrettslige omgåelsesregelen og PPT- og LOB bestemmelsen, gjør vi en sammenligning av bestemmelsene. For å sammenligne PPT med den norske omgåelsesregelen så består begge av en objektiv og toleddet vurdering. Etter PPT-regelen er det tilstrekkelig at vilkåret å oppnå en skattemessig fordel var “et av formålene”, mens etter omgåelsesregelen så skal det å oppnå skattefordelen være hovedformålet med transaksjonen. Dermed kan PPT etter sin ordlyd fremstå som strengere, men anvendelsesområdet er likevel begrenset i forhold til den norske omgåelsesregelen. Dette fordi reglene har ulikt geografisk- og rettslig rekkevidde. Omgåelsesregelen gjelder ved omgåelse av norske skatteregler, mens for PPT- eller LOB regelen vil skatteavtalen være styrende. Den rettslige rekkevidden gjelder type skatter som omfattes av reglene. PPT eller LOB regelen vil gjelde skatter dekket av skatteavtalen, mens norsk omgåelsesregel i tillegg gjelder for formue-, petroleumsskatt mv. Dermed kan PPT-regelen i mange tilfeller ha en begrenset rekkevidde, men vil ikke begrense norsk beskatning på disse skattene. Dersom PPT- eller LOB regelen anvendes, vil den innskrenke skattefordelen skattyter har oppnådd gjennom skatteavtalen. Derimot gir omgåelsesregelen hjemmel for å kunne tolke andre norske beskatningsregler med mer utvidet tolkning. Videre er det viktig å være klar over at skatteavtaler begrenser Norges beskatningsrett og kan ikke ilegge skatteplikt uten hjemmel i norsk lov.

Samlet virkning av reglene kan forklares ved et eksempel; Et selskap etablert i Norge betaler en royalty til et nærstående selskap etablert i et lavskatteland som Norge ikke har skatteavtale med. Dermed skal det norske selskapet betale kildeskatt på royalty betalingen. For å unngå kildeskatten etableres det et mellomliggende holdingselskap i et EØS-land som Norge har skatteavtale med og dersom visse kriterier etter skatteavtalen overholdes, vil kildeskattesatsen kunne reduseres. Dersom hovedformålet med transaksjonen var å oppnå en skattefordel, kan den norske omgåelsesregelen komme til anvendelse. Likevel ikke hvis skattyter ikke strider med formålet bak skatteavtalen og verken PPT- eller LOB regelen kan anvendes, vil skatteavtalen likevel kunne begrense Norges beskatningsrett og skattyter får tilgang til den reduserte kildeskattesatsen.

5. De økonomiske effektene

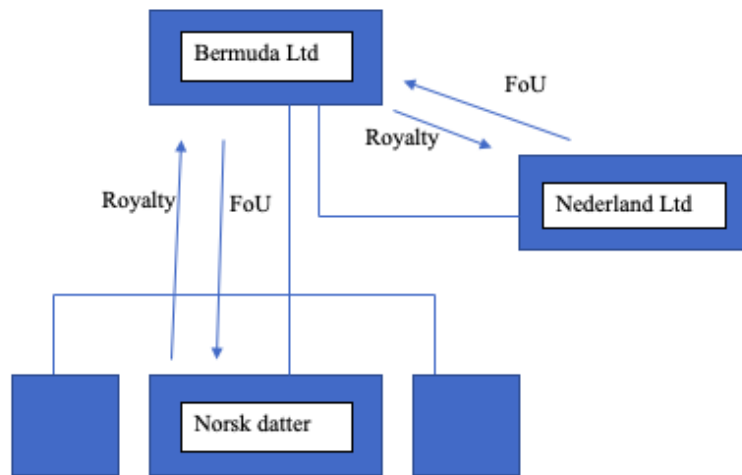
Formålet med dette kapitlet er å se på de økonomiske effektene av implementeringen av de nye reglene både for skattemyndighetene, skattyter og investorer. Hvor vi vil diskutere basert på en kost nytte vurdering hvorvidt skatteproveny og økte kostnader kan rettferdiggjøres. Ytterligere vil vi se på effekten av en bruttobeskatning på 15%, og hvordan den vil kunne påvirke selskapene som blir underlagt den. Særlig selskaper med lave marginer, eller hvor selskapet går med underskudd.

5.1 Bruttoskatt

Kildeskatten på renter og royalties (mv.) beregnes med 15 pst av bruttobeløpet, uten fradragrett for tilknyttede kostnader (Prop. 1 LS, (2020-2021), s.130). Etter departementets mening er satsen satt lavere enn 3/4 av selskapsskattesatsen i Norge og vil bli lavere i de tilfeller skatteavtalen åpner opp for en lavere sats. Fremstillingen i Prop. 1 LS (2020-2021) 6.6.3 og 6.7.3 viser at kildeskattesatsen dessuten er satt lavere sammenlignet med noen andre land, slik som Danmark, Belgia, Canada og Storbritannia.

Likevel kan en bruttosats på 15% bli ansett som høy. Dette fordi det ofte kan foreligge høye kostnader i forbindelse med vedlikehold, klassing og oppgradering mv. av eiendelene. Tilsvarende vil det kunne være høye kostnader knyttet til videre utlån fordi rentemarginen vil ofte vært svært lav i det mellomliggende selskapet. Bruttobeskatning tar dermed ikke hensyn til skattyters økonomiske realitet i forbindelse med deres andre kostnader, og nettoinntekten til mottakeren av slike betalinger vil normalt være av et slikt nivå at en bruttoskatt vil kunne overstige fortjenesten.

For å illustrere hvordan bruttobeskatning kan overstige fortjenesten så har vi laget en fiktivt illustrasjon:



Figur 10: Illustrasjon av transaksjonene

Nederland Ltd driver med forskning og utviklingsaktiviteter i Nederland Ltd. Morselskapet i Bermuda, driver administrasjonen av konsernet og distribuerer dermed den immaterielle eiendelen fra Nederland ut i konsernet. I den forbindelse betaler Bermuda Ltd 100 i royalty til Nederland Ltd. Videre så legger Bermuda Ltd på en margin som tilsvarer deres administrative arbeid og har i den forbindelse en kostnad på 10. Rettigheten overføres til det norske datterselskapet og vil i den forbindelse betale 110 i royalty betaling til Bermuda Ltd. Bermuda Ltd sitter dermed igjen med en margin på 10. Etter FSSD §10-63-2 klassifiseres Bermuda som et lavskattelend og siden Norge ikke har skatteavtale med Bermuda, ilegges det kildeskatt på 15 pst av royalty betalingen. Dette tilsvarer $110 * 15\% = 16,5$ skatt. Bermuda Ltd får $110 - 16,5 = 93,5$ i betaling fra Norge, som da resulterer i at det positive resultatet før skatt på 10 blir spist opp. Dette er et resultat av at Bermuda Ltd har betalt 100 til Nederland Ltd og kun fått inn 93,5, som ikke dekker betalingen deres. De får dermed en negativ cash effekt på 6,5.

5.1.1 Krav om Overskudd

Det er ingen krav om overskudd for å oppfylle vilkårene for kildeskatt, og dette merker vi oss at vil kunne føre til en utfordring. Som vi ser fra eksempelet over så vil en bruttobeskatning kunne føre til at selskapene betaler mer skatt enn deres resultater vil tilsji, og et kreditfradrag vil ikke kunne bidra til at dekke dette tapet, grunnet lave marginer. Når formålet med kildeskatten er å forhindre overskuddsflytting så vil dette innebære at det er overskudd det er snakk om. Hvis mottaker av betalingen ikke har et overskudd, da de har tilknyttede kostnader så kan reglene ha en negativ effekt for

selskapet. I Norge har man skattemessige regler for konsernbidrag som kan betales med eller uten skattemessig effekt mellom norske selskaper i et konsern. Dette gjør at Norske selskaper i samme konsern kan gi konsernbidrag med skattemessig effekt som fører til at man overfører overskudd til selskaper som har underskudd, som gjør at uavhengig av om selskapene hadde vært under ett, eller delt opp i flere selskaper så vil det skattemessige resultatet bli likt. Dette fører da til at konsernet samlet sett betaler lavere skatt, fordi et annet Norsk selskap går med underskudd i konsernet. Selv om det ikke er tilsvarende regler for land utenfor Norge, så kan vi trekke frem at overskuddsflytting innebære at det er overskudd å flytte i konsernet. Dersom lavskattelandet selskapet går med underskudd, vil ikke formålet med betalingene være å flytte overskudd, og dermed har departementet gått bort fra et grunnleggende prinsipp.

Det OECD har lagt frem som forslag for å sikre en global minimums beskatning er bunnet i at det skal foreligge et overskudd, og dermed skal dette være beskatnings pliktig (Sund (2020) s.73). Dermed legger OECD opp til at det kan benyttes Kildeskatt, men at dette skal være av et overskudd. Dermed kan det nasjonale tiltaket som departementet har lagt frem være mer omfattende enn det OECD har lagt opp til i sitt arbeid. Vi mener dermed at det burde vært hensyntatt i dagens regel at det skal være overskudd i selskapet som mottar betalingen.

5.1.2 Burde satsen endres?

Ettersom bruttosatsen kan bli ansett som høy, kan det stilles spørsmål om satsen burde blitt satt lavere enn 15 pst. I utgangspunktet mente utvalget at kildeskatten på renter, royalties (mv.) burde være lik som selskapsskattesatsen i Norge, men ble satt til 15 pst av bruttobeløpet uten fradragrett for tilknyttede kostnader (NOU 2014:13, s.191). For å hensynta skattyters faktiske kostnader, ble satsen satt lavere enn selskapsskattesatsen. Problemet er at de faktiske kostnadene kan variere mellom renter, og royalty- og leiebetalinger. Siden sistnevnte kan i noen tilfeller ha et høyere kostnadsnivå enn renter, stilles det da spørsmål til om satsen skulle bli satt lavere for disse betalingene. Dersom satsen hadde blitt satt lavere til f.eks. 10 pst, vil skattyter allerede kunne nå denne satsen med land Norge har skatteavtale med dersom skattyter er Beneficial owner. Dvs. at kildeskatten reduseres i tilfeller Norge har skatteavtale med landet og vil i de tilfeller ilegge 15 pst bruttoskatt på betalinger til land vi ikke har skatteavtale med. Noe som er et av formålene med kildeskatten, å treffe lavskatteland som Norge ikke har skatteavtale med.

Det kan også stilles spørsmål om satsen skulle økes opp fra 15 pst. Etter stortingets skattevedtak 2021 tilsvarer kildeskatten på utbytte 25 pst, eller en lavere sats som fremkommer av skatteavtale, jf jf SSV §3-5 (3). Satsen ligger høyere enn både selskapsskattesatsen i Norge og kildeskattesatsen på renter, royalties (mv.). Det man må være oppmerksom på er at satsene har svært ulikt beregningsgrunnlag og at utbytte ikke har tilsvarende tilknyttede kostnader som blant annet renter og royalties. Utbytte er typisk et beløp som kommer av selskapet overskudd, dermed ville en kildeskattesats på renter og royalties på tilsvarende 25 pst for utbytte, være altfor høyt fordi renter, royalties (mv.) kan ha et høyt kostnadsnivå som det må tas hensyn til.

Tilsvarende nordiske land som Danmark, Finland og Island, satte kildeskattesatsen tilsvarende selskapsskattesatsen. Et av formålene med kildeskatten var å hindre at Norge benyttes som et gjennomstrømningsland, men ettersom satsen er satt lavere enn de andre nordiske landene, kan det tenkes at dette ikke fullt ut hindres.

5.1.3 Rigg- og offshore næringen

Effekten av en bruttoskatt vil særlig ramme oljeindustrien og offshore riggindustrien, som allerede opplever høy konkurranse. Flere høringsinstanser har vært negative til kildeskatten på royalties og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler da man mener næringen vil bli mindre lønnsom, og det vil kunne føre til at færre ønsker å leie til norske selskaper (Prop. 1 LS, (2020-2021), s.135). En bruttoskatt kan gjøre det utfordrende å etablere i Norge da den kan tilsvare marginene. Dette kan føre til at flere rigger flyttes ut av Norge. Det kan også tenkes at kildeskatten blir skjøvet over til norske selskaper ved å øke leieprisen på driftsmidlene, som igjen øker kostnaden med å drive her og dermed redusere investeringsviljen i Norge. Dette diskuteres nærmere under punkt 5.3.2.

I et felles hørings svar fra Maersk Drilling, Transocean Ltd, Seadrill og Valaris plc (heretter kalt Maersk drilling flg.) argumenterte disse for at leiebetalinger for bruk av rigger ikke har sammenheng med kunstig overskuddsflytting (Maersk drilling, (2020), [Hørings svar]). Det henvises til en beregningsmodell utarbeidet av PWC, som viser at det gjennom årene ikke har gitt fordeler skattemessig å eie rigg mv. fra lavskatteland (Prop. 1 LS (2020-2021) s.118). Modellen presenterer både utenlandske- og norske riggeiere over flere år og argumenterer i retning av at diskontert verdi av betalbar skatt til Norge

ligger høyere i de tilfellene riggeier er utenlandsk. Dette fordi en norsk riggeier vil få oppnå fradrag for kostnader, få fremførbart underskudd og ha muligheten for å benytte norske konsernbidragsregler. Rigg- og bareboat etablering i lavskattelend kan også være av forretningsmessige grunner, siden driftsmidlet forventes å bli brukt i mange land over dens levetid og er dermed gunstig for forretningen å legge det i et skattenøytralt jurisdiksjon. En konsekvens av en slik etablering er at de mister fradragsretten for store kostnader. I tillegg vil slike driftsmidler være svært kapitalkrevende og ha høye kostnader knyttet til vedlikehold, oppgradering mv. samt, overkontrahering i oppgangsperioder fører ofte til at riggen blir resirkulert tidligere enn antatt og gir minimale restverdier. Dermed vil bruttobeskatningen være svært skadene for disse bransjene, fordi det historisk sett ikke er nok margin dersom man vurderer hele levetiden til driftsmidlet og i tillegg vil kildeskatten bli ilagt utover sitt formål med å hindre overskuddsflytting i de tilfellene driftsmidlets plassering er gjort av kommersielt- eller forretningsmessig hensyn.

5.2 Dobbeltbeskatning

Da skatteavtalene er laget med formål å motvirke dobbeltbeskatning, er det innarbeidet metoder for å forhindre dette dersom skatteavtalene tilrettelegger for at begge statene kan ilegge beskatning. Dette er i OECD MC Art. 23 A *Exemption method* (unntaksmetoden) og B for *Credit method* (kreditmetoden)

Unntaksmetoden etter OECD MC art.23 A gjelder «*where a resident of a Contracting state derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting state... first-mention state shall ... exempt such income or capital from tax*». Dermed innebærer unntaksmetoden at skattyters formue eller inntekt ilegges skatt i ett av landene og unntas for beskatning i det andre. F.eks. Et Norsk selskap med 300 i inntekt, har en filial i utlandet med 150 i inntekt. Det norske selskapet vil bli ilagt $300 \text{ inntekt} * 22\% \text{ skattesats} = 66$ skatt i Norge. Filialen i utlandet ilegges $150 * 20\% \text{ skattesats utlandet} = 30$ skatt i utlandet. Til sammen beskattes de for 64.

I et kildeskattetilfelle skifter unntaksmetoden over til kreditmetoden. Etter Art.23 A annet ledd vil en skattyter ilagt skatt etter artikkel 10 og 11 i den ene staten, få fradrag i skatten i den andre staten. Dermed vil skattyter få fradrag i hjemstaten, for skatt betalt på utbytte og renter i utlandet. Skatten skattyter skal få fradrag for skal tilsvare skatten

den har betalt i utlandet, så langt dette ikke overskrider hva selskapet ville fått fradrag for før beregning av fradraget blir gitt. Grunnen til hvorfor man skifter over til kreditmetoden er fordi etter unntaksmetoden vil den samme inntekten som beskattes i den ene stat, bli unntatt beskatning i den andre stat, mens i et kildeskattetilfelle vil skattyter både bli ilagt kildeskatt i hjemstaten og bli skattepliktig for den samme inntekten i utlandet og vil dermed få kreditfradrag for skatten betalt i utlandet i hjemstaten.

Skatt ilagt i henhold til artikkel 12 er ikke nevnt under unntaksmetoden og grunnen til dette kan være fordi OECD MC ikke legger opp til kildebeskatning på royalty. Etter å ha undersøkt flere skatteavtaler viser det seg at skatteavtaler som åpner opp for kildeskatt på royalty også normalt har en bestemmelse for kreditfradrag for å hindre dobbeltbeskatning.

Kreditmetoden etter OECD MC art.23 B, vil skatteyter få «*deduction ... an amount equal to the income tax paid in that other state*». Altså vil skatteyter få fradrag i hjemstaten for skatten betalt i utlandet. F.eks. Norsk selskap med en inntekt på 300, har en filial i utlandet med en inntekt på 150. Det norske selskapet vil være skattepliktig for inntekt i filialen og vil dermed betale $(300 + 150) * 22\% = 77$ skatt i Norge. Det norske selskapet vil få fradrag på skatten filialen har betalt i utlandet: $150 * 20\% = 30$ skatt i utlandet. Skatt betalt i Norge på $77 - 30$ utlandet = 47 skattlegges i Norge.

Selv om det er innarbeidet metoder for å hindre dobbeltbeskatning i skatteavtalene, kan det fortsatt oppstå en rekke problematiske situasjoner. Slik som at man ikke får en effektiv kreditberegning og dermed oppstår muligheten for dobbeltbeskatning. I dag er skattesystemet i Norge og andre land utformet etter residensprinsippet. Det at noen land innfører kildeskatter i tillegg til å ha Residensprinsipp gjør at de prøver å utvide det skattepliktige inntektsområdet. I prinsippet vil en blanding være uproblematisk hvis man tenker seg at alle selskaper vil kunne få fradrag for skatt betalt i utlandet, og dermed unngå dobbeltbeskatning. Selv om selskapene får fradrag for skatt betalt i utlandet gjør slik skattlegging det omfattende for skattyter ved at de må etterleve regler i alle land, levere skattemeldinger flere steder, og kreve fradrag osv.

Det som vi kan trekke frem av illustrasjonen over i figur 10, er at en bruttobeskatning er skadende for næringer som har lave marginer. Dette kan illustreres videre ved at f.eks hvis selskapet var etablert i et land med tilsvarende skattesats som i Norge (22%) i

stedet for Bermuda, og den ble ilagt en kildeskatt, så ville et kreditfradrag heller ikke hjulpet. Ved at selskapet har et resultat før skatt på 10, så ville betalbar skatt blitt 2,2 ($10 \cdot 0,22$) i det landet selskapet er skattemessig hjemmehørende. Slik at det kun er 2,2 å ta fradrag i, som resulterer i at selskapet har betalt en kildeskatt på 16,5 til Norge, hvorav selskapet ikke har nok betalbar skatt i det land å kreve fradrag i og betaler da 0 i skatt i landet de er skattemessig hjemmehørende. Dermed vil bruttobeskatning føre til at selskapet betaler mer i skatt enn hvis selskapet var skattemessig hjemmehørende i Norge, som går utover formålet med kildeskatten for renter og royalties mv.

Et av forsvarsargumentene som brukes av departementet for kildeskatt på renter og royalties mv for at det ikke fører til dobbeltbeskatning, er at selskapene kan kreve fradrag for skatt betalt i utlandet. Dog er det flere tilfeller som gjør at kreditfradrag for skatt betalt i utlandet ikke alltid får ønsket effekt og dermed kan føre til dobbeltbeskatning. Dette kan være grunnet dårlige marginer samt at det kan være krevende å få kreditfradraget i ulike land og ikke minst at maksimalt kreditfradrag beregnes på bakgrunn av nettoinntekten, og ikke av brutto. En utfordring for skattyter blir om den andre stat godkjenner fremlagt dokumentasjon og har et velfungerende system slik at skattyter kan kreve kreditfradrag. Ofte kan utlandets dokumentasjonskrav skille seg fra de norske, som kan gjøre det komplisert for skattyter å tilfredsstille. Dersom skattyter ikke får kreditfradraget, kan det oppstå fare for dobbeltbeskatning.

5.3 Skatteprovenyet

I høringsnotatet er skatteprovenyet anslått til 90 Millioner Norske kroner for innføring av kildeskatt på renter og royalties, hvorav fordelingen er på ca 80 MNOK tilknyttet kildeskatt på Renter og 10 MNOK tilknyttet royalties (Stortinget, 2020).

Det var usikkert hvor mye skatteproveny som ville komme av å innføre kildeskatt på renter og royalties mv. i forarbeidene i en tidlig fase, men det ble sett på blant annet i NOU 2014 at Finland økte skatteprovenyet grunnet kildeskatt på royalties med om lag 3,7 millioner euro i 2017 (NOU 2014, s.187), som viser at effekten kunne være begrenset. Til tross for dette har man gått videre med arbeidet. Det er også verdt å trekke frem at som en følge av arbeidet fra NOU 2014:13, har det kommet ytterligere regler og mer omfattende arbeid knyttet til overskuddsflytting. Blant annet ved innføring av rentebegrensingsregelen, lovfesting av omgåelsesregelen, redusert selskapsskatt og

armlengdeprinsipp. Skattemyndighetene har hatt økt fokus på Transfer pricing de siste årene som skal bidra til å forhindre overskuddsflytting. Dersom man i tillegg sammenligner med skatteprovenyet oppnådd gjennom endringene av rentebegrensingsregelen i 2019, kommer det frem i Prop. 1 LS (2018-2019) punkt 9.1 at det ble forventet at endringene ville øke skatteprovenyet med ca. 600 mill. kroner i 2020. Dette er betraktelig høyere beløp enn hva kildeskatten for renter og royalties mv er anslått til. En av grunnene til hvorfor skatteprovenyet er lavt, kan ha sammenheng med at kildeskatt reglene har visse unntak. Samt at flere skatteavtaler som Norge har inngått pr dag, har avskåret kildeskatt muligheten på renter og særlige royalties mv. Dersom flere skatteavtaler hadde blitt reforhandlet før innføringen, ville provenyet kunne vært høyere. Gjennomsnittlig levetid for en skatteavtale er ca. 20 år, der en reforhandling er en tids- og arbeidskrevende prosess.

5.3.1 Kost nytte

Innføring av nye regler koster både penger og ressurser for skattyter og skattemyndighetene. Det kommer frem av Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.16 at systemtilpasninger vil koste om lag 10-15 MNOK for skatteetaten i tillegg til at det vil måtte brukes ressurser for opplæring og kontroll av reglene.

Det er forventet av departementet at selskaper vil tilpasse seg de nye reglene (Prop. 1 LS (2020-2021) pkt. 6.16). Det vil koste penger for selskapene å gjøre eventuelle tilpasninger i form av restrukturering eller reforhandling av avtaler. De vil kunne trenge juridisk bistand for å kunne forstå nye regler og hvordan tilpasninger kan gjøres. Det er usikkert hvordan selskapene vil tilpasse seg reglene, men eventuelle tilpasninger vil kunne være å flytte selskapene til land Norge har skatteavtaler med hvor det ikke er mulighet for kildeskatt, inn i EØS eller flytte selskapene hjem. Dermed har Departementet i proposisjonen til Stortinget redusert antatt skatteproveny fra kildeskatt på leiebetalinger med 80% grunnet tilpasninger, samt for kildeskatt på renter og royalties med 50% grunnet tilpasninger. Dog er det lagt frem at det vil kunne komme positive indirekte effekter av reglene. Dette kan være i form av at å flytte selskapet hjem og dermed vil selskapsskatten øke, samt indirekte effekter ved at fradraget hos norske skattemessige selskaper vil kunne reduseres dersom selskapene som f.eks. eier båter/immaterielle eiendeler flyttes til land med høyere skattesatser enn hvor de opprinnelig var opprettet og dermed vil overskuddsflytting motivet være redusert. Dette er hvordan departementet legger opp til at selv om det vises til et noe begrenset

skatteproveny og økte kostnader for tilpasning mener de at det vil være rettfærdiggjort av hovedformålet for nye regler.

Vår oppfatning er trolig at hvis selskaper er etablert utenfor EØS vil ikke nye kildeskatt regler føre til at selskapene flytter hjem til Norge, heller at de vil kunne finne andre tilpasninger som gjør at det ikke er rettmessig hjemmel for kildeskatt. Det er verdt å merke seg at tilpasningsmuligheter er enda enklere for renter og royalties mv enn for f.eks. utbytte da disse kun er mellom Mor og Datter, mens renter og royalties kan gå på kryss og tvers i hele konsernet, og dermed mindre omfattende å omstrukturere.

Ytterligere er det verdt å trekke frem at et av hovedargumentene for å lage nye regler var for å forhindre konkurransevridning hos internasjonale konsern. Dermed hvis departementet fortsatt mener at selskaper vil kunne gjøre tilpasninger vil dette kunne bidra til at internasjonale konsern igjen kan tilpasse seg reglene, mens andre faller utenfor og dermed gi konkurransevridning. Effekten er dermed ingen stopp regel. Estimerte kostnader for å implementere reglene sett opp mot et veldig lavt estimert proveny gir et lite skattemessig proveny til staten, og kan anses å være en omfattende prosess som gjør at myndighetene må bruke mye tid og ressurser for å gi opplæring og kontrollere etterlevelse av reglene. Samt at skattyter vil ha økte kostnader knyttet til tilpasninger som er forventet av departementet.

5.3.2 Påvirkning på investeringsviljen

Kildeskatten kan forventes å øke investors avkastningskrav og kostnaden norsk skattyter vil få for å leie immaterielle- og fysiske eiendeler. Når det gjelder leiebetalinger for fysiske eiendeler, vil utleier i de fleste tilfeller forsikre seg gjennom avtale at eventuelle kildeskatter faller under leietakers risiko. I følge høringssvaret fra oljekontoret, har de observert enkelte internavtaler som har inntatt slike klausuler for at kildeskatten skal kompenseres av kreditor (Oljeskattekontoret, (2020), [Høringssvar]). F.eks. At boreselskapene skyver kildebeskatningen over til oljeselskapene. Noe som øker leiekostnadene til den skattepliktige i Norge. Dersom lønnsomheten av å enten finansiere norske selskaper med utenlandsk kapital eller innleie eiendeler til Norge reduseres, kan dette i verste fall svekke investeringene i Norge og øke risikoen for et begrenset eller ingen tilbud av enkelte slike driftsmidler i det norske markedet. Noe som igjen vil ha en uheldig virkning på skatteinntektene til Norge fra slike investeringer.

Det at Norge nå har kildeskatt på renter samt rentebegrensingsregelen gjør at vi har et av de strengeste kildebeskatningene i Norden som igjen kan føre til at investeringsviljen i Norge vil være mindre enn i andre Nordiske land. Det kan henvises til NOU 2014:13 hvor det var omtalt at man ønsket å redusere selskapsbeskatning satsen for å tilpasse seg andre nordiske land og være attraktive som investeringsland. Dermed vil nå innføring av strengere regler kunne motvirke denne effekten om å være et attraktivt investeringsland.

Departementet viser enighet i at kildeskatten vil øke avkastningskravet til investor og svekke investeringene i kildestaten, men at kreditfradrag for kildeskatt betalt her vil hindre disse utfallene (Prop. 1 LS, (2020-2021), s.99). Kreditfradrag er diskutert over, og utfordringene med å kreve fradrag i utlandet, samt om hvorvidt selskapet har tilstrekkelig med overskudd til å kreve fradrag for skatt betalt i utlandet. Dermed anser vi det noe problematisk å kreve fradrag i utlandet og at dette argumentet ikke alltid vil være tilfellet.

5.3.3 Negative Skatteproveny

I tillegg til at provenyet allerede er begrenset, kan det oppstå risiko for et negativt skatteproveny. Norges innføring av kildeskatt på renter og royalties (mv.) kan føre til endrede skatteavtaler for å oppheve fritak på kildeskatt, slik at begge land kan ilagge kildebeskatning. Som betyr at for kildeskatt betalt i utlandet, kan det kreves kreditfradrag i Norge. Hvis andelen av royalty og rentebetalinger er større til Norge enn ut, vil dette kunne føre til et negativt skatteproveny til Norge av reglene.

Ved at kildeskatten er en bruttoskatt, kan et mulig utfall være at prisene øker for å dekke kildeskatten. Boreselskaper kan f.eks. prøve å dekke betalt kildeskatt gjennom å lempe kostnaden over på oljeselskapene, fordi det ofte er lave marginer i offshore næringen. Dermed vil de Norske selskapene få økte kostnader som vil gi lavere skattegrunnlag til Norge. Som gjør at økt skatteproveny fra kildeskatten vil bli nullt ut av tilsvarende økte fradrag. Ytterligere vil konsekvensene kunne være at selskaper flytter ut av Norge, da det er stor kamp om olje og gass selskapenes investeringer.

6. Formålsbetraktning

Tidligere kapitler har fremlagt behovet for kildeskatten og utfordringer med den. Det vi ønsker å diskutere avslutningsvis er hvorvidt vi anser at de nye reglene oppnår formålet sitt ved å forhindre/begrense overskuddsflytting. Behovet for regler som skulle forhindre overskuddsflytting ble lagt frem i NOU 2014:13. Det har imidlertid skjedd en del endringer etter at behovet ble vurdert, dette i form av lovfesting av omgåelsesreglene i sktl §13-2 og innføring av rentebegrensingsregelen. Videre har økt fokus internasjonalt på overskuddsflytting og arbeid gjennom OECD BEPS arbeidet hatt en vesentlig betydning, samt økt fokus på internprising hos skattemyndighetene, og inngåtte avtaler om informasjonsutveksling. Man kan dermed stille spørsmålet om behovet for reglene er like stor i dag som de var i 2014. Det har tidligere i drøftelsen blitt belyst at interne transaksjoner kan være vanskelig å prise etter markedsmessige vilkår, og at kildeskatten dermed kan bidra til å redusere incentivet til å prise transaksjonene i det høyere sjiktet. Videre ble det synliggjort at i tilfeller hvor rentebegrensingsregelen ikke kommer til anvendelse grunnet visse unntak, så vil ikke denne regelen begrense overskuddsflytting. Følgelig kan behovet for ytterligere regler som treffer mer direkte på betalingen være nødvendig for å oppnå formålet med å forhindre overskuddsflytting.

Ytterligere har vi sett opp mot fradragsretten i forhold til rentebegrensingsregelen hvor vi identifiserte utfordringer knyttet til at kildeskatten ikke er avhengig av fradragsretten på rentene, og dermed at kildeskatten går utover sitt formål ved at rentekostnaden allerede er avskåret. På bakgrunn av dette kan det hevdes at departementet burde ha lagt inn unntaksregel for kildeskatt på renter dersom betaleren ikke får fradrag for sine rentekostnader i henhold til rentebegrensingsregelen. Dette for å være mer i tråd med formålet med innføringen av kildeskatten og hindre asymmetrisk beskatning.

Videre har vi sett på NOKUS reglene opp mot kildeskatten, hvorav NOKUS reglene ble innført i 1992 med formålet å forhindre at selskaper etablerte seg i andre land grunnet skattemessige motiv. Dermed kan man anse at formålet for begge reglene er å forhindre at man benytter seg av lavskattelend, som kun har skattemessige motiver. Behovet for ytterligere regler utover NOKUS beskatning kan diskuteres. Dette er begrunnet i at i veldig mange tilfeller hvor kildeskatt på renter og royalties mv. vil være aktuelt, så vil selskapet allerede være NOKUS beskattet. I NOKUS regelverket er det unntak for land som Norge har skatteavtaler med og som driver virksomhet av aktiv karakter. Det kunne dermed vært ansett som hensiktsmessig at tilsvarende vilkår hadde foreligget for

kildeskatt på renter og royalties. Dette fordi det kan bidra til å forhindre at virksomheter som driver av aktiv karakter hvor det foreligger skatteavtaler blir rammet av kildeskatten, og dermed at kildeskatten går utover sitt formål.

På den andre siden har det å ikke ha internrettslig hjemmel for kildeskatt på renter og royalties medført at Norge har kunnet benyttes som et gjennomstrømningsland for andre land som har hatt internrettslig hjemmel for kildeskatt. Imidlertid vil det per dags dato ved at vi har et omfattende skatteavtale nettverk som i hovedsak ikke muliggjør kildeskatt på renter og royalties, gjøre at Norge fremdeles kan benyttes som gjennomstrømningsland i visse tilfeller. Skatteavtaler vil forhandles i fremtiden, og for å forhindre at Norge ikke bidrar til overskuddsflytting for internasjonale konsern, er dette et sted å starte. Siden Norge nå vil ha internrettslig hjemmel for kildeskatt på renter og royalties vil det være i myndighetenes interesse ved reforhandling av skatteavtaler å inkludere hjemmel om dette i skatteavtalene. Slik at når formålet er å forhindre overskuddsflytting vil dette oppnås i en viss grad ved at man ikke kan bruke Norge som gjennomstrømningsland.

Ytterligere svakheter som vi har identifisert tilknyttet formålet, er at kildeskatten er en bruttoskatt uavhengig av om selskapet går med overskudd eller ikke. Når formålet med kildeskatten på renter og royalties mv. er å forhindre overskuddsflytting, merker vi oss at denne bruttoskatten kan gå utover sitt formål dersom den ilegger en kildeskatt hos selskaper som ikke går med overskudd. Følgelig kan det i tråd med OECD BEPS arbeidet være hensiktsmessig å innarbeide et unntak som muliggjør at selskaper som går med underskudd skal kunne dokumentere dette og dermed falle inn under unntaket. Dette fordi rente eller royalty mv. transaksjonene ikke kan anses å ha rot i å redusere overskuddet i konsernet i tilfeller selskapet går med underskudd i et lavskatteland. Dermed anses en bruttoskatt å gå utover sitt formål i slike tilfeller.

Et av formålene med reglene er å forhindre konkurransevridning ved at multinasjonale konsern kan utnytte at de opererer på tvers av landegrensene, og man ønsker å innføre såkalte stopp-regler for overskuddsflytting. Det vi imidlertid har identifisert i vår analyse er at det er muligheter for tilpasninger, slik at man kan unngå kildeskatten grunnet Norges omfattende skatteavtale nettverk og at det ikke er slik at alle land har en internrettslig hjemmel for kildeskatt. Dette var også forventet av departementet og dermed vil ikke formålet med å forhindre konkurransevridning kunne være oppfylt. Det

er typisk de ressursfulle multinasjonale foretakene som har muligheten til å tilpasse seg nye regler. De mindre ressurssterke selskapene vil være de som rammes og en urettferdig konkurransevridning vil kunne være resultatet. Dog vil innføring av reglene kunne bidra til at legitimiteten av skattesystemet ikke svekkes hvilket kan redusere tilfeller av ikke dobbelt beskattede tilfeller. Reglene vil ramme lavskatteland hardest, som Norge ikke har skatteavtale med da skatteavtalene ikke kan sette noen begrensning i enten kildeskattesatsen eller begrensning i form av definisjoner, eller innskrenkninger. Det er mellom nærstående selskaper i lavskatteland det er identifisert størst risiko for overskuddsflytting. Ettersom Norge ofte ikke har skatteavtaler med typiske lavskatteland, vil reglene være treffsikre i slike tilfeller og gi størst mulig skatteproveny. Dermed vil vi anse at reglene vil oppnå formålet sitt når den rammer land som har null/lav skatt og kunne forhindre uthuling av skattesystemet. Likevel ser vi at NOKUS reglene allerede vil berøre tilfeller for dobbelt ikke beskattede transaksjoner, og man kan dermed argumentere for at behovet for ytterligere regler er lavt.

Selv om vi mener at formålet kan oppnås gjennom å forhindre overskuddsflytting ved at ikke dobbeltbeskatning inntreffer, viser estimert proveny på 90 millioner norske kroner indikasjoner på at reglene ikke er treffsikre nok. Dette kan være grunnet at Norge allerede har innført regler som NOKUS beskatning, og har et stort skatteavtale nettverk. I tillegg virker skatteavtalene innskrenkende på beskatningsretten i form av at definisjonen på leiebetalinger ikke er inkludert i OECD MC definisjon av royalties. Det er dessuten flere av skatteavtalene Norge har som ikke inneholder bestemmelse om at kildeskatt på renter og royalties er inkludert.

7 Konklusjon

Denne masteroppgaven har siktet på å belyse effekten av den innførte kildeskatten på renter, royalties mv., i tillegg til å vurdere hvorvidt formålet med reglene oppnås. Innføring av kildeskatt på renter, royalties mv. i norsk internrett var et tiltak for å motvirke overskuddsflytting, hindre unngåelse av dobbelt ikke-beskatning og at Norge blir benyttet som et gjennomstrømningsland. Vi mener at kildeskatt regelens begrensning til nærstående i lavskatteland gjør den effektiv til å både ramme tilfeller med høyest risiko for overskuddsflytting og land med betydelig lavere skattesats enn Norge. En slik avgrensning begrenser omfanget, men kildeskatt uten en slik begrensning

ville ha truffet utenfor formålet. I tillegg stiller vi oss positive til at regelen treffer der rentebegrensingsregelen antas å ha begrenset effekt og kan redusere incentivet til feilprising, samt tynn kapitalisering. Følgelig synes reglene å oppnå at de setter en begrensning på at Norge blir brukt som et gjennomstrømningsland. Etter vår mening er det likevel aspekter ved reglene som taler for at den også har effekter som treffer viere enn formålet med innføringen.

Reglene kan hevdes å strekke seg utover sitt formål, blant annet når det oppstår risiko for dobbeltbeskatning, og tilfeller hvor formålet ikke er overskuddsflytting. Sistnevnte er eksempelvis der selskapet ikke går med overskudd, eller hvor virksomheten driver næring av aktiv karakter hvor det foreligger skatteavtale. I tillegg består Norsk internrett allerede av velfungerende internrettslige regler for å motvirke overskuddsflytting som bidrar til å hindre unngåelse av ikke-beskatning. Følgelig kan behovet for ytterligere kildeskatteregler anses å være unødvendig for dette formålet. Det vi ønsker å trekke frem som et negativt aspekt som ikke er hensyntatt av lovgiver er forholdet til rentebegrensingsregelen. Dette kan føre til en asymmetrisk behandling ved at betaler ikke oppnår rentefradrag, mens betalingen skal ilegges kildeskatt. Dette forholdet synes vi at utvalget burde ha sett nærmere på og hensyntatt i sin utforming av reglene.

Regelen vil kunne anses å være treffsikker i tilfeller hvor Norge ikke har skatteavtaler som typisk vil være lavskatteland. Likevel kan det omfattende skatteavtale-nettverket Norge har, som i mange tilfeller begrenser kildeskatten, skape tilpasningsmuligheter som gjør at kildeskatten kan bli unngått. Reglene skulle være et hinder for konkurransevridding og uthuling av skattesystemet, men dersom det fortsatt foreligger tilpasningsmuligheter for multinasjonale selskaper, vil dette problemet fortsatt eksistere.

Etter vår vurdering av de økonomiske effektene vil en bruttosats ikke hensynta skattyters økonomiske situasjon, og kan føre til uheldige resultater. Det kan også oppstå tilfeller der skattyter driver av aktiv karakter og ikke med formålet å drive overskuddsflytting, som fortsatt blir rammet av beskatningen. Dette kan gi uheldige utfall ved at kildeskatten spiser av marginene og kan redusere investeringsviljen i Norge. Herunder vil dagens estimerte skatteproveny på 90 millioner norske kroner anses å være

veldig begrenset, hvilket trolig ikke vil kunne veie opp for de økonomiske effektene som både skattyter og skattemyndighetene vil påføres av de nye reglene.

Basert på vår analyse og formålsbetraktning har vi identifisert ulike tilfeller hvor kildeskatten kan hevdes å strekke seg utover sitt formål. Vår oppfatning er at yttreligere unntak for å gjøre reglene mer rettet mot formålet kan resultere i at skatteprovenyet kunne blitt ytterligere begrenset enn allerede anslått. Basert på dette mener vi at kost nytte vurderingen må stå sterkere ved at det er kostnads fylt for både skattemyndighetene og skattyter. Hvor skatteprovenyet ikke dekker tilstrekkelig opp for disse kostnadene. Vår konklusjon er dermed at reglene ikke burde vært innført.

Litteraturliste

Norsk Lovgivning

Skatteloven. (1999). Lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14). Lovdata.

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14>

Forarbeider

Finansdepartementet. (2020). Forslag til kildeskatt på renter og royalty mv [Høringsutkast]. <https://www.regjeringen.no/contentassets/4f8043c0fbb14fdcaa0a6db2ef1db02d/horingsnotat--kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv.pdf>

Finans- og tolldepartementet. (1991) Oppfølging av skattereformen 1992. (Ot.Prp nr 16 (1991-1992) <https://min.rechtsdata.no/Dokument/gOTPRP1991z2F92z2D016z2D6z5F1>

Hentet 25.02.2022

Meld. St. 4(2015-2016). Bedre Skatt - En Skattereform for omstilling og vekst.

Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-4-20152016/id2456324/?ch=1>

NOU 2014:13.(2014). Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.

Finansdepartementet, FIN Skatteutvalget, Scheel-utvalget. Hentet fra:

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/>

Prop. 1 LS (2020–2021)

Skatter, avgifter og toll 2021

Prop. 1 LS (2018-2019)

Skatter, avgifter og toll 2019

Prop. 1 LS (2013-2014)

Skatter, avgifter og toll 2014

Rettspraksis

Cabdry Schweppes-saken «C-196/04» (2006, 12. September). EF Domstolen.

Aberdeen - saken «C-303/07» (2009, 18. Juni). EF Domstolen.

Prévost Car Inc. v. The Queen, 2009 FCA 57 (Canadian Federal Court of Appeal 26 February 2009). <https://taxinterpretations.com/content/355843>

2009-082KV (Egypt-saken)

SKN-2013-69. UTV-2017-1039 (Singapore-saken)

2014- (Transocean-saken)

HR-2016-00586-A (DNA-dommen)

[HR-2016-02165-A](#) (IKEA-dommen)

Uttalelser m.v fra Finansdepartementet

Finansdepartementet (2010). Utv 2010 s 1240. «Spørsmål knyttet til fritaksmetoden og lavskattelandkriteriet». <https://min.rechtsdata.no/Dokument/gUTVz2D2010z2D1240>. Hentet 17.02.2022.

Finansdepartementet (2007). Utv 2007 s 1027. «NOKUS- Reglene og EØS avtalen - betydning av Cadbury Schweppes- dommen». <https://min.rechtsdata.no/Dokument/gUTVz2D2007z2D1027>. Hentet 16.02.2022.

Finansdepartementet. «Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden.» [Prinsipputtalelse] (2006). <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/utenlandske-selskaper-i-eos-som-subjekt-og-objekt-under-fritaksmetoden/> Hentet 17.02.2022.

Andre Kilder

Banoun, Bettina. "Karnov lovkommentar til skatteloven". I Lovdata Pro. (2021) hentet 25.04.2022.

Bjørnstad, Sigurd. «I årevis har Statskraft spart milliarder i skatt på å flytte penger til Belgia. Nå har Skatteetaten fått nok.» Aftenposten, 13. september 2016, <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/n1Qza/i-aarevis-har-statkraft-spart-milliarder-i-skatt-paa-aa-flytte-penger->

[til?code=sd47Gwr1UZyrWir1Ybp0XzS2inGRPVfZY4tKZTORzAhwphcRb4j9O8gSbJXE3Aw](https://lovdata.no/dokument/lovkommentar/2021/20210223/til?code=sd47Gwr1UZyrWir1Ybp0XzS2inGRPVfZY4tKZTORzAhwphcRb4j9O8gSbJXE3Aw)

Hentet 23.02.22

Bullen, Andreas. "Karnov lovkommentar til skatteloven." I Lovdata Pro (2021) hentet 23.03.2022.

Børresen, Martin. «Kommentar til Skatteloven.» I Norsk lovkommentar, Gyldendal Rettsdata (2021) hentet 17.02.2022

Danger, G. (2021, 11. Juli) G20 G20 Signs Off On 15% Global Minimum Corporate Tax— Here's How It Will Work. Forbes.

<https://www.forbes.com/sites/graionsdangor/2021/07/11/g20-signs-off-on-15-global-minimum-corporate-tax-heres-how-it-will-work/?sh=2bf3bc661c7e>

Deloitte. "De endelige BEPS-tiltakene er klare." (2015)

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/no/Documents/tax/BEPS_klientinformasjon.pdf

Deloitte. "Multiavtalen trer i kraft 1. November 2019 i Norge." (2019)

<https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/mli-avtale-norge-2019.html#>

Deloitte. "Statsbudsjettet 2021". (2020). [https://mkto.deloitte.com/rs/712-CNF-](https://mkto.deloitte.com/rs/712-CNF-326/images/Statsbudsjett-2021-skatterettslig-gjennomgang.pdf?_ga=2.193485998.2032254484.1603694359-1183091469.1582647161)

[326/images/Statsbudsjett-2021-skatterettslig-gjennomgang.pdf?_ga=2.193485998.2032254484.1603694359-1183091469.1582647161](https://mkto.deloitte.com/rs/712-CNF-326/images/Statsbudsjett-2021-skatterettslig-gjennomgang.pdf?_ga=2.193485998.2032254484.1603694359-1183091469.1582647161)

Deloitte Advokatfirma AS. Deloitte høringsvar til finansdepartementets forslag til kildeskatt på renter og royalties (mv.). [høringsvar], 2020.

https://www.regjeringen.no/contentassets/7e52cebbc89e4799b0f15f6a62532f66/deloitte-advokatfirma-as.pdf?uid=Deloitte_Advokatfirma_AS

Dickens A, Christine. "Karnov lovkommentar til skatteloven." I Lovdata Pro (2021) hentet 16.02.22.

FPS Finance. "Notional Interest Deduction." (2022)
<https://finance.belgium.be/en/enterprises/corporation-tax/tax-benefits/notional-interest-deduction#q4> Hentet 24.02.22

Finansdepartementet. "Skatteavtaler mellom Norge og andre stater". (2022).
<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

Furusest, Eivind. "Karnov lovkommentar til skatteloven." I Lovdata Pro (2021a) hentet 16.02.22.

Furusest, Eivind. "Karnov lovkommentar til skatteloven." I Lovdata Pro (2021b) hentet 28.02.22.

Furusest, Eivind. «Gir armlengdeprinsippet hjemmel for å restrukturere egenkapitaltilskudd til lån». Skatterett Vol.36, Utg.4. (2018) s.275.
<https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2017-04-03#abstract>

Furusest, Eivind. "En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og "principal purposes test"". Skatterett vol. 35, Utg.4. (2016) s.291-319. <https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2016-04-02#abstract>

Hauge, Harald og Schelander, Jarle. «Kommentar til Skatteloven.» I Norsk lovkommentar, Gyldendal Rettsdata (2022) hentet 17.02.2022

Innstilling fra Finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst. S 273 (2015-2016). <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Stortinget/2015-2016/inns-201516-273/?lvl=0>

Investopedia. «Tax holiday.» (2020) <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-holiday.asp> hentet 17.02.2022

KPMG. «Internprising (transfer pricing).» (2022)
<https://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing/>

KPMG. "Rentebegrensningsreglene." (2019)

<https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2020/12/rentebegrensningsreglene.html>

KPMG. KPMG Law Advokatfirma AS høringsvar til finansdepartementets forslag til kildeskatt på renter og royalties (mv.). [høringsvar], 27.05.2020.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horingsbrev---forslag-til-kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv/id2691796/?uid=078afc15-92ed-40d8-8a41-4e0f3e0e68f5>

Maersk drilling, (2020). Valaris Seadrill, Maersk drilling og Transocean Rowan høringsvar til finansdepartementets forslag til kildeskatt på renter og royalties (mv.). [Høringsvar].

https://www.regjeringen.no/contentassets/7e52cebbc89e4799b0f15f6a62532f66/valaris_seadrill_maersk-drilling-og-transocean-rowan.pdf?uid=Valaris_Seadrill_Maersk_Drilling_og_Transocean_Rowan

OECD.(2013) Action Plan on Base Erosion and Profit shifting. OECD Publishing.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en

OECD(2016), Limiting Base Erosion involving interest Deductions and Other financial payments - Action 4 - 2016 updated.

OECD. (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OECD. "Action 6 Prevention of tax treaty abuse." (2022)

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> hentet 25.02.22

Oljeskattekontoret. Oljeskattekontorets høringsvar til finansdepartementets forslag til kildeskatt på renter og royalties (mv.). [høringsvar], 2020.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horingsbrev---forslag-til-kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv/id2691796/?uid=8215d01a-63e8-41cb-acde-d3b9d8023659>

Regjeringen. «Hva EØS-avtalen omfatter»(6.12.2021)

<https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/hva-avtalen-omfatter/id685024/>, hentet 16.02.2022.

Regjeringen. «Multilateral avtale for endringer i skatteavtaler (MLI).» (2019)

<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/multilateral-avtale-for-endringer-i-skatteavtaler/id2630264/>.hentet 17.02.22

Skatteetaten. (2016). “Skattedirektoratets kommentar til høyesterettsdom av 15. mars 2016 - Den Norske Amerikalinje AS mot Staten v/sentralskattekontoret for storbedrifter.”. (2016).

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/skattedirektoratets-kommentar-til-hoyesteretts-dom-av-15.-mars-2016--den-norske-amerikalinje-as-mot-staten-vsentralskattekontoret-for-storbedrifter/> hentet 16.02.22

Skatteetaten. Skatte-ABC 2021/2022. s.1412.

https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatte-abc_2021-2022.pdf

Sticos. “Ikea-dommen: skattemessig gjennomskjæring ved omstrukturering av konsern” (2016). <https://www.sticos.no/fagstoff/categoryid/21/categoryname/skatt/ikea-dommen-skattemessig-gjennomskjaering-ved-omstrukturering-av-konsern> hentet 25.02.22

Statkraft AS, (2021). Årsrapport 2020.

<https://www.statkraft.no/globalassets/1-statkraft-public/05-investor-relations/4-reports-and-presentations/2021/q4/2021-arsrapport---statkraft-as.pdf>

Stortinget. “Skriftlige spørsmål fra Svein Roald Hansen(A) til Finansministeren”

Dokument nr. 15:35(2020-2021). <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Skriftlige-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=81470>

Sund, Elin., Raknerud Vinnes, Kjetil., og Thorstad, Hilde. "Oppdatert forslag om kildeskatt i statsbudsjettet for 2021." Fagtidsskrit Revisjon og Regnskap, nr 8 (2020) s. 68-73.

<https://www.revregn.no/asset/pdf/2020/08/2020-08-68.pdf>

Thorstad, Hilde. (2020, 8.Oktober). "Statsbudsjettet 2021 - Finansdepartementet opprettholder forslag om innføring av kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger".

PWC Norges skatteblogg. <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/statsbudsjettet-2021-finansdepartementet-oppretholder-forslag-om-innforing-av-kildeskatt-paa-renter-royalty-og-leiebetalinger>

Thorstad, Hilde. (2020, 8.Oktober). "Forslag til statsbudsjett for 2021 - aktuelle temaer for shipping- og offshorebransjen". PWC Norges skatteblogg.

<https://blogg.pwc.no/skattebloggen/forslag-til-statsbudsjett-for-2021-aktuelle-temaer-for-shipping-og-offshorebransjen>

Zimmer, Fredrik. «Høyesterettsdommer i skattesaker 2016.». Skatterett Vol.36, Utg. 3. (2017) s.240. <https://www.idunn.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2017-03-05>

Fagbøker

Folkvord, Benn og Eivind Furuseth. Norsk bedriftsskatterett. 10.utg., Oslo. Gyldendal, 2018.