



**Nytt forslag om kildeskatt på  
renter og royalties**

Deloitte Norge

02.03.2020

# Innhold

1.	Hvorfor ønsker man kildeskatt på renter og royalties?	4
2.	Hva er utfordringen med kildeskatt?	4
3.	Kildeskatt på renter	4
3.1	<i>Når oppstår kildeskatten?</i>	4
3.2	<i>Lavskatteland</i>	5
3.3	<i>Rentebegrepet og finansiell leasing</i>	5
3.4	<i>Forholdet til rentebegrensingsregelen</i>	5
4.	Kildeskatt på royalty	5
4.1	<i>Når oppstår skatteplikten</i>	5
4.2	<i>Kildeskatt på fysiske gjenstander</i>	5
4.3	<i>Rederibeskattede selskaper</i>	6
5.	Departementet vil utnytte EØS-rettslig handlingsrom så langt som mulig; åpner for nettobeskatning av EØS-selskaper	6
6.	Fastsetting og betaling av kildeskatten	6

# Norge vil pålegge utlendinger 15 prosent kildeskatt på renter, royalty og leievederlag

## Nytt høringsnotat fra Finansdepartementet

Finansdepartementet har kommet med et høringsnotat hvor de foreslår 15% norsk kildeskatt på renter og royalties betalt fra norske skattytere til utlendinger. I tillegg vurderer de kildeskatt på leievederlag for fysiske eiendeler (skip, rigger, fly, maskiner m.m.). Kildeskatten foreslås begrenset til transaksjoner mellom nærstående, og for renter skal den kun treffe betalinger til lavskattland. Ettersom mange av Norges skatteavtaler nekter kildeskatt, vil forventet effekt på kort sikt være liten – men for de som rammes, kan konsekvensene bli store i tillegg til økte compliance-kostnader. De forventede inntekter til statskassen som følge av forslagene er ifølge Finansdepartementets egne beregninger på knappe NOK 90 millioner per år.

**Spørsmål om hva forslaget i høringsnotatet fører med seg? Kontakt oss:**



**Rolf Saastad**

Partner/ Advokat, Leder Tax & Legal

+ 47 907 47 556

[rsaastad@deloitte.no](mailto:rsaastad@deloitte.no)



**Rebecca Hammer**

Senioradvokat

+47 944 72 693

[rhammer@deloitte.no](mailto:rhammer@deloitte.no)



**Wensing Li**

Senioradvokat

+47 458 88 150

[wensli@deloitte.no](mailto:wensli@deloitte.no)

# Nytt forslag om kildeskatt på renter og royalties

Forslag om kildeskatt på renter og royalty kommer ikke som noen overraskelse: allerede i 2014 la det såkalte Scheel-utvalget frem forslag om å utrede slik kildeskatt, noe finanskomiteen stilte seg bak året etter. Utredningen har imidlertid latt vente på seg – frem til nå. Høringen vil vare frem til mai, hvorpå Finansdepartementet ser for seg å komme med et lovforslag som skal vedtas med effekt fra 1. januar 2021.

*Scheel-utvalget foreslo opprinnelig at kildeskatt på renter burde gjelde generelt uten avgrensninger mot særskilte betalinger eller skattytere. Deloitte Advokatfirma var svært skeptisk til en slik bred tilnærming og foreslo i høringsbrev at regelen burde begrenses til nærstående part samt at obligasjonslån ikke burde omfattes av regelen. Det er tilfredsstillende å se at Departementets forslag synes å være i tråd med våre innspill på dette punktet.*

## 1. Hvorfor ønsker man kildeskatt på renter og royalties?

Kongstanken bak forslaget er å motvirke uthuling av det norske skattefundamentet gjennom overskuddsflytting, som for eksempel kan skje ved at norske selskaper belastes uforholdsmessig høye konserninterne rente- eller royalty-kostnader. Kildeskatt skal avhjelpe dette, enten ved at man nå får inn kildeskatt på disse betalingene, eller ved at kildeskatten gir incentiv til å redusere belastningen av renter og royalties (som på sin side vil gi økt selskapsskatt).

Kildeskatt er ikke det eneste verktøyet mot overskuddsflytting. For renter føyer kildeskatten seg inn i en rekke allerede eksisterende tiltak, hvor de svært kompliserte rentebegrensingsreglene var de siste i rekken. For royalties og leievederlag har de mer skjønsmessige internprisingsreglene satt rammen for fradragsretten.

## 2. Hva er utfordringen med kildeskatt?

Kildeskatt har mange utfordringer av prinsipiell art. For det første er det en bruttoskatt, dvs. at den tar ikke hensyn til om skattyter (utlendingen) har gode eller dårlige marginer. Har skattyter en rekke kostnader knyttet til rente- eller royalty-inntektene, kan 15% kildeskatt spise opp hele fortjenesten og vel så det.

På den annen side er kildeskatten lite effektiv ettersom Norges mulighet for å ilegge kildeskatt begrenses eller nektes av vårt utstrakte skatteavtale-nettverk. Blant sentrale land hvor det kan være mulig å få nullsats kan nevnes: Storbritannia, USA, Sverige, Danmark, Finland, Luxembourg, Nederland, Tyskland og Sveits. Kildeskatten treffer derfor veldig ulikt, avhengig av hvilket land mottakeren er hjemmehørende i. Mye tyder derfor på at kildeskattereglene først og fremst vil få effekt for betalinger til nærstående i lavskatteland der Norge ikke har inngått skatteavtale, som f. eks Hong-Kong, Cayman Islands mv.

## 3. Kildeskatt på renter

### 3.1 Når oppstår kildeskatten?

Departementet foreslår å innføre kildeskatt på rentebetalinger til nærstående i lavskatteland. Begrepet «nærstående» skal forstås på samme måte som for rentebegrensingsregelen, det vil si direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 % på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret. Følgelig vil ikke renter til nærstående långiver i «normalskatteland» ilegges kildeskatt. Videre vil det ikke ilegges kildeskatt på rentebetalinger til finansinstitusjoner og obligasjonslån fra uavhengige parter – såkalte «eksterne renter».

Forslaget omfatter rentebetalinger fra selskap og innretninger som er selvstendige skattesubjekter (f.eks. AS, ASA mv.), selskap som deltakerfastsettes (kommandittselskaper mv.), selskap som beskattes etter petroleumsskatteloven og filial av utenlandsk selskap som er begrenset skattepliktig til Norge. Det vil ikke ilegges kildeskatt på rentebetalinger mellom en norsk skattyter og en norsk filial av utenlandsk selskap der renteinntekten er

skattepliktig til Norge. En norsk filial av et utenlandsk selskap vil imidlertid måtte trekke kildeskatt på rentebetalinger til nærstående i lavskatteland.

### **3.2 Lavskatteland**

Departementet legger til grunn at begrepet «lavskatteland» skal forstås på samme måte som i skattelovgivningen for øvrig.

Lavskattelandvurderingen er kompleks og må gjøres konkret. I korthet må det vurderes hvorvidt selskapet som mottar renteinntekten er hjemmehørende i et land med en effektiv skattesats som er 2/3 lavere enn hva norsk skattesats hadde vært dersom selskapet var hjemmehørende i Norge. Det er ikke tilstrekkelig å kun vurdere hvorvidt mottatt renteinntekt effektivt beskattes under 2/3 av norsk skatt. Det må foretas en helhetsvurdering og sammenligning av forskjellen i den effektive inntektskatten i Norge og i den andre staten for den aktuelle typen selskap/bransjen selskapet operer i. Eventuelle særregler eller skatteincentiver er også relevante i sammenligningen. Sammenligningen skal gjøres over en periode på to til tre år.

Hvem som har mottatt rentebetalingen avgjøres på basis av de alminnelige tilordningsreglene i skatteretten.

### **3.3 Rentebegrepet og finansiell leasing**

Når det kommer til hvilke renter som skal omfattes av kildeskatt, foreslår Departementet at det er det alminnelige skatterettslige rentebegrepet som skal gjelde. Hvorvidt vederlag for leasing skal anses som rentebetaling må vurderes konkret. Ved operasjonell lease for skatteformål, vil betalingen typisk anses som en leiebetaling som ikke vil være gjenstand for kildeskatt på renter. Ved finansiell lease må leasingavtalen vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle da avtalen kan legge opp til at betalingen inneholder et renteelement som vil anses omfattet av forslaget.

### **3.4 Forholdet til rentebegrensingsregelen**

Departementet foreslår at kildeskatt på renter skal ilegges uavhengig av om betaleren av renten har fradragsrett for dette i Norge. Grunnlaget for kildeskatt vil dermed være helt uavhengig av den skattemessige behandlingen av fradragsretten hos norsk debitor. Dette kan innebære en asymmetri hvor långiver blir trukket kildeskatt uten at debitor nødvendigvis får fradrag for rentekostnaden (i samme år) dersom rentebegrensingsregler kommer til anvendelse.

## **4. Kildeskatt på royalty**

### **4.1 Når oppstår skatteplikten**

Departementet foreslår å innføre kildeskatt på vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter til nærstående foretak i utlandet. Forslaget avgrenses mot betaling for tjenester og kjøp av rettighet. Nærstående part skal forstås på samme måte som for renter. Det samme gjelder regelens anvendelsesområde i relasjon til hvem som er betaleren i Norge, se pkt. 3.1. Forslaget er imidlertid mer vidtrekkende enn tilsvarende forslag for renter, siden kildeskatt på royaltybetalinger ikke er begrenset til nærstående i et lavskatteland, noe som begrunnes med at det ikke er fradragsbegrensning for royalty slik det er for renter.

### **4.2 Kildeskatt på fysiske gjenstander**

Scheel-utvalget anbefalte å kildebeskatte vederlag for bruk av enkelte fysiske gjenstander (f.eks. skip, rigger og luftfartøy) ettersom incentiv for overskuddsflytting også vil gjelde tilsvarende for slike betalinger som for tradisjonelle royalty-betalinger. I tillegg er bareboat-leasing og dry-leasing blitt trukket frem som eksempler på leieformer som er mer lik en finansiell plassering. Departementet ser i utgangspunkt ut i å være enig i de vurderingene som er gjort av skatteutvalget der det foreslås å kildebeskatte enkelte fysiske gjenstander, noe som er lagt til grunn i foreløpig utkast til lovtekst, men departementet vil ta endelig stilling til spørsmålet i lys av høringsinnspillene. I tillegg varsler departementet at de også vil se nærmere på innføring av regel som begrenser

fradragsrett for betalinger som bareboat-leie for fartøy og rigger.

### **4.3 Rederibeskattede selskaper**

Det er verdt å merke seg at departementet foreslår unntak fra kildeskatt for rederibeskattede selskaper. For det første skal betaling for bruk av lovlige eiendeler (skip mv.) ikke kildebeskattes for det tilfellet eventuell regel om kildeskatt på fysiske driftsmidler blir innført. For det andre skal renteelementet i en finansiell lease ikke kildebeskattes ettersom «renten» er knyttet til realkapital og er ikke fradragsberettiget i rederibeskattet selskap. Det foreligger dermed ingen incentiv for overskuddsflytting.

### **5. Departementet vil utnytte EØS-rettslig handlingsrom så langt som mulig; åpner for nettobeskatning av EØS-selskaper**

Det har vært knyttet spenning til hvordan Finansdepartementet vil sikre at kildeskatt ikke kommer i strid med Norges EØS-forpliktelser. Internt i EU gjelder det i dag et «rente- og royalty-direktiv» som i all hovedsak fritar fra kildeskatt på konserninterne renter og royalty innenfor EU, og håpet for mange ville være at Norge innførte et lignende fritak. Departementet ønsker imidlertid, kanskje ikke overraskende, å utnytte det EØS-rettslige handlingsrommet så langt som mulig.

Finansdepartementet lener seg på en uttalelse fra EU-domstolen i 2016 (sak c-18/15) hvor domstolen kom til at brutto kildeskatt kunne være i tråd med EØS-retten såfremt utenlandske skattytere også hadde mulighet til å velge nettobeskatning på lik linje som landets egne borgere. Dette blir også departements forslag til løsning: istedenfor kildeskatt kan EØS-selskaper (med substans) velge å levere skattemelding i Norge hvor renter/royalty mv. beskattes etter de ordinære reglene: 22% av overskudd (inntekter minus relevante kostnader).

### **6. Fastsetting og betaling av kildeskatten**

Departementet foreslår at kildeskatt på renter og royalty (mv.) skal fastsettes ved trekk, ved at betaleren holder det skattepliktige beløpet tilbake ved hver enkelt utbetaling. Betaleren plikter deretter å sende melding til skattemyndighetene for å innbetale trekket. Kildeskatten betales senest syv dager etter at trekket er foretatt. Det er ikke noe krav om at midlene oppbevares på skattetrekkskonto. Den trekkpliktige vil bli ansvarlig for uriktig skattetrekk, med mindre det kan godtgjøres at misligholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra den trekkpliktiges side. Reglene er dermed i samsvar med trekkplikten som i dag gjelder ved kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær. Dersom den skattepliktige mottakeren mener det er trukket og fastsatt for mye skatt, gis den skattepliktige adgang til å søke refusjon av for mye betalt skatt. Fristen for å søke om refusjon foreslås å være tre år etter utløpet av året skatten er fastsatt for.

Utenlandsk skattyter hjemmehørende innenfor EØS som velger å benytte seg av nettobeskatningsmetoden må opprette en nasjonal identifikator i skattesystemet og fylle ut skattemelding.





Deloitte AS and Deloitte Advokatfirma AS are the Norwegian affiliates of Deloitte NSE LLP, a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.no](http://www.deloitte.no) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 286,000 people make an impact that matters at [www.deloitte.no](http://www.deloitte.no).

© 2020 Deloitte AS