

Seminarer Oslo 2000 juridisk nasjonalrapport - norsk

Norsk juridisk nasjonalrapport

rådgiver Arthur Kristoffersen

I. Innledning

Internasjonale og nasjonale økonomisk- politiske tiltak i senere år har lagt grunnlaget for en friere bevegelse av arbeidskraft og kapital og en friere handel over landegrensene. Samtidig har teknologiske fremskritt bidratt til å redusere kostnadene ved internasjonalt samkvem, og et resultat av dette er at finans- og realkapitalen samt deler av arbeidskraften blitt mer mobil enn før. Økt internasjonalisering og mobilitet skaper grobunn for en sterkere internasjonal konkurranse om innsatsfaktorene arbeid og kapital. Tilbudet av skattemessige rammevilkår er ett av de viktigste virkemidlene statene kan bruke for å vinne frem i denne konkurransen.

Internasjonal skattekonkurranse kan beskrives som statenes bruk av nasjonale skattesystemer som konkurransearena for å beholde eller trekke til seg innsatsfaktorene arbeid og kapital.

Temaet for denne rapporten er å beskrive hvordan en økende internasjonal skattekonkurranse har påvirket norsk skattepolitikk og derav utformingen av det norske skattesystemet. Emnet belyses fra to sider. Det ene hovedtema, som behandles i rapportens første del, er i hvilken utstrekning Norge har valgt å tilpasse seg den økende skattekonkurranse ved å innføre særlig gunstige skatteregler på avgrensede områder for å beholde eller trekke til seg skattegrunnlag. Dette innebærer også en viktig avgrensning ved at konkurransemotiverte tilpasninger innenfor det ordinære skattesystemet, mest synliggjort ved den lave skattesats på kapitalinntekter, ikke gjøres til tema her.

Redegjørelsen for norske særordninger begrenses i hovedsak til materielle regler innenfor den direkte inntektsbeskatning som enten er begrunnet med, eller som er egnet til, å styrke Norges posisjon i konkurransen om skattefundamentene. Dette studeres innenfor en ramme som ligger nært opp til den tilnærming EU har valgt i sin Adferdskodeks for virksomhets- beskatning. Dette innebærer at fokus settes på særordninger for direkte virksomhets-beskatning, forutsatt at disse er egnet til å påvirke lokaliseringen av virksomhetene. Det avgrenses derfor mot særregler for primærnæringene og andre næringer basert på utnyttelse av naturressurser, som per definisjon ikke er mobile. Koplingen til Adferdskodeksen innebærer likevel at det også blir redegjort for regler om fordelaktig beskatning av lite mobil realkapital, noe som er holdt utenfor i OECDs utlegninger om Harmful Tax Practices.

Adferdskodeksen er begrenset til å gjelde regler om overskuddsbeskatning i virksomhetene. Foreløpig har EU ikke tatt for seg ordninger som favoriserer beskatningen av arbeidskraften i ulike virksomheter. Dette har vært karakterisert som en betydelig mangel ved EUs arbeide, og EU har også uttrykt at det kan være aktuelt å arbeide videre med dette. Av denne grunn, og også fordi norske skattefavoriserende tiltak etter skattereformen i 1992 i stor grad er rettet mot beskatningen av arbeidskraften, fremstilles også slike virkemidler her.

Innenfor denne rammen deles rapportens første del i tre bolker. Ett avsnitt er viet de særregler som gjelder for skipsfartsnæringen, da dette er den eneste enkeltstående næringsvirksomhet som konkurransen har gitt seg utslag i spesielt gunstige regler for næringen som sådan. Et neste punkt er forbeholdt regler om gunstig beskatning innenfor visse geografiske områder. Disse regler er distriktspolitisk begrunnet, men kan være egnet til å påvirke lokalisering av virksomhetene, jf. Adferdskodeksen. Til sist undersøkes i hvilken utstrekning det norske skattesystemet har blitt innrettet for å tiltrekke utenlandsk arbeidskraft og kapital til landet. Som en introduksjon til disse tema gis først en oversikt over alminnelige prinsipper for beskatning av næringsvirksomhet, og som avrundning gis en kort vurdering av om Norge deltar i «skadelig skattekonkurranse» i henhold til de normer som er utviklet av EU og OECD. Det vurderes ikke om noen av de norske ordningene kan rammes av EUs regler for statsstøtte, dette er ellers et tema som berøres i Adferdskodeksen.

Det annet hovedtema i rapporten er å beskrive mekanismer som er etablert for, eller egnet til, å beskytte det nasjonale skattefundamentet mot utflytting av skattegrunnlag til andre land. Det redegjøres for nasjonale tiltak i form av lovgivning eller bilaterale avtaler men ikke for Norges medvirkning til internasjonale tiltak, for eksempel gjennom OECDs arbeide for å bekjempe skadelige skatteregimer. Videre legges hovedvekten på materiell regulering i skattelovgivning og skatteavtaler, mens tiltak på kontrolliden bare i beskjeden grad omtales.

I denne fremstillingen legges til grunn en vid forståelse av begrepet beskyttelsestiltak. Det redegjøres ikke bare for «anti-abuse»-regulering som skal hindre de rene omgørelser og tiltak som skal sikre at inntekter som er opptjent i Norge beskattes ved utflytting, men også for grunnleggende utviklingstrekk i norsk utlandsbeskatning som har resultert i at skatteplikten til Norge for utlandsinntekter gradvis er blitt utvidet. Som en introduksjon til dette tema omtales visse trekk ved det norske skattesystemet som særlig kan gi incentiver til utflytting.

2. Hovedprinsipper for beskatning av næringsvirksomhet

Skattesubjekter hjemmehørende i Norge beskattes for sin globale inntekt. Skattegrunnlagene er alminnelig inntekt og personinntekt. Alminnelig inntekt beregnes for alle skattytere og alle inntekter med tilhørende kostnader inngår. Av alminnelig inntekt beregnes skatt til kommune, fylkeskommune og stat med til sammen 28 pst.

Personinntekt beregnes kun for personer. Der inngår lønnsinntekt, pensjon mv., uten fradrag av noen art. For aktive virksomhetsutøvere inngår den delen av næringsinntekten som ikke er kapitalinntekt. Kapitalinntekten beregnes (delvis) sjablonmessig. Det samme gjelder for personer som er aktive i selskaper, herunder også aksjeselskaper, dersom de aktive og en nærmere definert krets som de skal identifiseres med, eier minst 2/3 av kapitalen i selskapet eller har krav på minst 2/3 av utbyttet/overskuddet fra selskapet. Av personinntekt beregnes trygdeavgift og toppskatt til staten. Trygdeavgiften er 7,8 pst. for lønnsinntekt og 10,7 pst. for næringsinntekt. Toppskatt beregnes i to trinn med ulike innslagspunkter og ulike satser. Fra 1. januar 2000 er høyeste sats 19,5 pst. for inntekter over 774.032 kroner. Marginal skatt på personinntekt er dermed 55,3 pst. både for næringsdrivende og for lønnstakere.

Arbeidsgiver svarer arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse. Normal sats er på 14,1 pst., men den kan være både høyere og lavere. Maksimal sats er 26,6 pst. Når arbeidsgiveravgiften inkluderes, blir effektiv marginalsatt på arbeidskraft 64,7 pst.

Mellom aksjeselskaper hjemmehørende i Norge og aksjonærer bosatt i Norge, er prinsippet om enkeltbeskatning fullt ut gjennomført. For utbytte gjelder en godtgjørelsesmetode, der utlignet skatt krediteres. Aksjegevinster er alltid skattepliktige. Dobbelbeskatning unngås ved særlige regler om regulering av inngangsverdien på aksjene med den tilbakeholdte skattlagte inntekt i selskapet (såkalt RISK-regulering).

Inntekter og kostnader for regnskapspliktige skattytere periodiseres i utgangspunktet etter de prinsippene som gjelder for årsregnskapet, men unntak er gitt i skattelovgivningen. Blant annet gis det ikke fradrag for service- og garantiavsetninger og andre avsetninger etter god regnskapsskikk. Som hovedregel benyttes saldosystemet ved avskrivning av driftsmidler, med en lovbestemt maksimalsats for de ulike saldogrupper. Inntekt ved realisasjon av driftsmiddel kan fradras på saldo eller føres på særskilt gevinst- og tapskonto, avhengig av hvilken saldogruppe driftsmidlet tilhører. Saldo på gevinst - og tapskonto føres til inntekt eller fradrag med 20 pst. per år. Nedskrivning på varelager kommer ikke til fradrag. Det gjelder ingen generelle avsetningsordninger.

Ved beregning av alminnelig inntekt gjelder (for det enkelte skattesubjekt) prinsippet om samordnet beskatning. Underskudd fra en inntektskilde kan som hovedregel fullt ut fradras i overskudd fra en annen. Fremføring av underskudd tillates i 10 år.

Fysiske personer svarer formuesskatt til stat og kommune. Dette bringer et progressivt element inn i kapitalbeskatningen, og er med på å gjøre det vanskelig å beregne effektiv skatt på kapital.

3. Skipsfartsvirksomhet

3.1 Generelt

Skipsfartsnæringen er for en stor del kjennetegnet ved internasjonale markeder og fri konkurranse. Virksomhet i form av eie og drift av skip (den egentlige rederivirksomhet) er utpreget kapitalintensiv, og fordi skipene er mobile er det også av mindre betydning hvor virksomheten drives fra. De ytre forhold ligger da vel til rette for at skipsfartsvirksomhet lokaliseres der rammebetingelsene er best, og dette har ført til betydelig konkurranse mellom land om å tilby gode skattemessige vilkår for denne næringen.

Norge har langvarige og sterke tradisjoner innenfor et bredt spekter av maritime næringer. Fra en næringspolitisk synsvinkel anses det viktig at norske redere lokaliserer sin virksomhet i Norge, ikke minst fordi en antar at dette gir positive ringvirkninger for øvrige deler av norsk maritim virksomhet. Skipsfartsnæringen har derfor historisk alltid hatt særskilte skattevilkår. Skattereformen 1992 omfattet også denne næringen, og en rekke gunstige ordninger ble opphevet. Samtidig gjorde hensynet til næringens konkurransevilkår seg i noen grad gjeldende også i denne prosessen. Dette viste seg ved at avskrivningssatsen for skip ble satt til 20 pst., noe som klart overstiger den normale årlig verdiforringelse av skip.

3.2 Bakgrunn for tonnasjeskatteordningen

En full implementering av endringene som fulgte med skattereformen ville medført betydelig strammere vilkår for næringen enn tidligere. Fra næringshold advarte man mot faren for utflytting til mer favorable regimer, og i noen grad så man også eksempler på dette etter hvert som overgangsordningene fra reformen var i ferd med å løpe ut. Dette ledet så til en politisk prosess våren 1996, som endte med at stortingsflertallet vedtok en egen skatteordning for skipseiende selskaper mot (den daværende) regjeringens tilråding.

Ordningen er en såkalt tonnasjeskatteordning, der en tok utgangspunkt i den modellen som var innført i Nederland tidligere samme år. Den norske ordningen avviker likevel på flere områder både fra den nederlandske ordningen og andre lignende ordninger som er kommet til i ettertid. I denne sammenhengen kan fremheves at det ikke er noe vilkår for å omfattes av den norske ordningen at også visse driftsfunksjoner knyttet til skipet legges til Norge, slik det for eksempel er lagt opp til i den nylig vedtatte engelske tonnasjeskatteordningen. Det har ikke vært noe formål med den norske ordningen å få utenlandske managementoppdrag til landet, jf. også at det ikke stilles krav til skipets nasjonalitet (flaggnøytralitet).

Det var - og er fortsatt - betydelig politisk uenighet om denne særordningen. Dette har ledet til at regelverket har blitt gjenstand for politiske kompromisser, og fra 1. januar 2000 er det innført enkelte innstramninger i reglene.

3.3 Nærmere om tonnasjeskatteordningen

Tonnasjeskatteordningen er nedfelt i skatteloven av 26. mars 1999 (sktl.) § 8-10 flg. med tilhørende forskrift. Ordningen skjermer inntekter fra drift og utleie av egne og innleide fartøy i de fleste konkurranseutsatte markeder fra løpende beskatning. I motsetning til øvrige lands tonnasjeskatteordninger blir imidlertid inntekten beskattet ved uttak fra det skipseiende selskapet, og senest når dette trer ut av ordningen. Det er ingen krav til bindingstid. Som kompensasjon svares en beskjedne avgift beregnet av fartøyets nettotonnasje.

Området for skattefritaket er skarpt avgrenset. Spesielt for den norske ordningen er kravet om at skipsfartsvirksomheten må organiseres i et eget selskap, nærmere bestemt et norsk-registrert aksje- eller allmennaksjeselskap. På eiernivå er ordningen åpen for alle. Dernest gjelder krav til tillatt virksomhet, som dels er operasjonalisert gjennom en avgrensning av hvilke eiendeler selskapet kan ha. Dette er skip over 100 brutto registertonn med et nærmere definert fartsområde, flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet og finansaktiva. Ordningen er avgrenset mot skip i stasjonær virksomhet på norsk havn og skip i lokal fart langs norskekysten. Fartøy som omfattes av ordningen kan eies gjennom underliggende selskaper. Andre eiendeler kan selskapet ikke ha, og heller ikke ansatte. Selskapet må således kjøpe tjenester vedrørende den kommersielle og nautiske driften av fartøyet.

Selskaper innenfor ordningen kan ikke drive annen virksomhet enn drift og utleie av egne og innleide fartøy. Dette innebærer blant annet at landdelen av «dør til dør»- transporter må settes bort. Videre tillates ikke virksomhet i form av undersøkelse og utvinning av petroleum på norsk sokkel. Passiv kapitalforvaltning er tillatt, men netto finansinntekter og valuta beskattes etter ordinære regler. Fra 1. januar 2000 gis bare fradrag for en forholdsmessig del av gjelds-rentene.

I den norske tonnasjeskattordningen er det skattefrie området søkt inngjerdet gjennom nokså detaljert materiell regulering. Dette kommer til uttrykk både ved særlige krav til organisering, regler som skal motvirke skjevkapitalisering og ved å oppstille (stadig flere) forbud mot transaksjoner mellom det skipseiende selskapet og nærstående personer og selskaper. Det kanskje største problemområdet er knyttet til intern prissetting. Det ligger i ordningens struktur at det skipseiende selskapet må kjøpe tjenester knyttet til drift av skip fra utenforstående, og i praksis vil dette gjerne være tilknyttede foretak. I noen grad er dette søkt håndtert ved administrative tiltak, jf. punkt 8.8.

3.4 Særskilt fradrag for sjøfolk

Sjøfolk gis på visse vilkår et fradrag i alminnelig inntekt med inntil 30 pst. av inntekten fra arbeid ombord, begrenset til 70.000 kroner, jf. sktl. § 6-6 I med tilhørende forskrift. I realiteten er dette ingen fradragsregel, men en regel som gjør deler av sjøfolks inntekt skattefrie. Fradraget gis både til sjøfolk som er bosatt i Norge og til utenlandske sjøfolk i den utstrekning de er skattepliktig til Norge for sin hyreinntekt. Særfradraget legitimeres som en kompensasjon for personlige og sosiale ulemper som følge av belastende og langvarige yrkes- opphold borte fra hjemmet. Fradraget er derav også betinget av at arbeidet ombord er vedkommendes hovedbeskjeftigelse og varer til sammen minst 130 dager i samme inntektsår, samtidig som det er foretatt en (detaljert) avgrensning mot inntekter opptjent på fartøy med et lokalt fartsområde. I realiteten er det neppe tvilsomt at sjømannsfradraget virker som en støtteordning til rederiene og at den også stimulerer til ansettelse av norske sjøfolk.

4. Skatteprivilegier i bestemte geografiske områder

4.1 Innledning

De nedenfor beskrevne særreglene for bestemte geografiske områder er begrunnet i distrikts- politiske hensyn. Formålet med de gjeldende og tidligere særordninger for visse regioner har i første rekke vært å stimulere til bosetting der. I senere år har man erkjent at denne målsetting bedre kan nås dersom de skattepolitiske virkemidler rettes mot den direkte og (særlig) den indirekte beskatning av arbeidskraften, fremfor å rette seg mot overskuddsbeskatningen av virksomhetene. Det har skjedd en markert dreining av virkemiddelbruken i denne retning, først og fremst gjennom oppheving av tidligere ordninger og en ytterligere differensiering av arbeidsgiveravgiften. I den grad slike tiltak reduserer lønnskostnadene vil det resultere i en bedret konkurransevne for bedrifter som lokaliseres i disse områdene.

4.2 Fastlands-Norge

To særregler kan fortsatt gi smalere inntektskattegrunnlag for virksomheter som er lokalisert i nærmere angitte utkantstrøk. Den ene gir rett til å avskrive forretningsbygg med dobbel sats, den andre etablerer en skattekredittordning, og under visse betingelser endelig skattefrihet, for visse offentlige tilskudd.

Et betydelig viktigere distriktpolitisk virkemiddel er innrettet mot den indirekte beskatningen av arbeid, gjennom en geografisk differensiering av arbeidsgiveravgiften. Arbeidsgiver er etter folketrygdloven av 28. februar 1997 § 23-2 pålagt å svare arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid i og utenfor tjenesteforhold. Unntak gjelder når arbeidet er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Satsstrukturen bygger på en regional differensiering ved at landet er delt inn i fem soner med hver sine satser, fra 0 pst. i den nordlige delen av Nord-Norge til 14,1 pst. i sentrale strøk. Som hovedregel er det arbeidstakerens bosted som er avgjørende for hvilken sats som skal benyttes, hvor virksomheten er lokalisert er formelt uten betydning.

Fra 1. januar 2000 er det foretatt prinsipielle endringer i disse reglene som følge av at EFTA-domstolen ved dom av 20. mai 1999 slo fast at den norske regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften innebærer statsstøtte etter EØS-avtalen. De derav påkrevde endringer har medført at enkelte næringer ble pålagt å svare arbeidsgiveravgift etter høyeste sats uavhengig av hvor arbeidstakeren er bosatt.

Til sist nevnes at det også i personbeskatningen gjelder særlige lempelige regler for personer bosatt i Finmark og deler av Nord-Troms. Disse har rett på et særfradrag i alminnelig inntekt på 15.000 kroner, skattesatsen på alminnelig inntekt er 24,5 pst. og toppskatt svares med 9,5 pst. i første trinn mot 13,5

pst. i landet før øvrig.

4.3 Svalbard og Jan Mayen

Skatt til Svalbard er regulert ved lov av 29. november 1996 nr. 68. Svalbard utgjør et eget beskatningsområde, adskilt fra det norske fastlandet. De materielle reglene for beskatning av næringsvirksomhet er stort sett sammenfallende med reglene på fastlandet. Skattesatsen på alminnelig inntekt er imidlertid kun 10 pst. Lønnsinntekter er ikke gjenstand for ligning, i stedet svares en skatt med 6 pst. av brutto utbetalt lønn ved en trekkordning. Det svares arbeidsgiveravgift med null-sats for ansatte bosatt på Svalbard. Dette svært fordelaktige skattesystemet på Svalbard er ment å skape incentiver til bosetting og næringsvirksomhet der. Men det skal også nevnes at Svalbardtraktaten av 9. februar 1920 setter folkerettslige skranker for hvor høye skatter Norge kan kreve fra Svalbard, jf. (særlig) dens § 8 annet ledd. Etter lov av 29. november 1996 nr. 69 skal personer som oppholder seg på Jan Mayen svare skatt etter reglene i Svalbardskatteloven.

Svalbardskatteregimet kan representere en fare for at norske skattytere velger å forvalte sin finansielle formue derfra. I praksis begrenses faren av at forholdene på Svalbard er svært gjennomskjærte og at bosetting der av skattemessige grunner vil være uaktuelt for de fleste kapitaleiere. Fjernstyring av kapitalforvaltning gjennom lokalt registrert selskap vil trolig bli møtt med gjennomskjæring.

5. Beskatning av utlendinger - særregler og incentiver

5.1 Innledning

Utenlandske skattesubjekter er skattepliktig til Norge for inntekt og formue som har kilde her i landet. Denne (begrensede) skatteplikten er hjemlet i sktl. § 2-3, som oppstiller ulike tilknytningskriterier for ulike inntektsarter. For arbeids- og virksomhetsinntekter med kilde i Norge beskattes utenlandske skattytere hovedsakelig etter de samme materielle regler som gjelder for norske skattytere. Noen få særregler finnes. For virksomhetsinntekter i form av innskrenkninger i den subjektive skatteplikt, men for arbeidsinntekter også i form av særlige beregningsregler. De viktigste omtales nedenfor. Det redegjøres også kort for norsk kilde- beskatning av utenlandske kapitalinvesteringer.

5.2 Utenlandsk eid skip under norsk drift

Etter sktl. § 2-3 første ledd b er et utenlandsk skattesubjekt skattepliktig til Norge for inntekt vunnet ved deltakelse i virksomhet som drives eller bestyres her i landet. I sktl. § 2-34 er det gjort visse unntak fra dette utgangspunktet for utenlandsk eid skip under norsk drift. Formålet er todelt, dels å stimulere til utenlandske investeringer i norsk rederivirksomhet og dels å legge til rette for at utenlandske fartøy settes under norsk management.

Det følger av bestemmelsen at en utlending som deltar i et norsk ansvarlig selskap eller kommandittselskap mv., ikke blir skattepliktig til Norge for inntekt vunnet ved eget eller innleid skip i internasjonal fart, når virksomheten bestyres fra Norge. Det samme gjelder for inntekt fra eget eller innleid bore- eller entrepenørfartøy i internasjonal virksomhet. Videre følger at en utlending ikke blir skattepliktig for slike inntekter utelukkende av den grunn at fartøyet er satt under norsk bestyrelse (typisk teknisk eller kommersielt management). En forutsetning for skattefritaket i begge tilfeller er imidlertid at Norge etter skatteavtale ikke er tillagt eksklusiv rett til å skatlegge inntekten. Skattefritaket gjelder heller ikke inntekt som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

Av bestemmelsen følger også at utenlandske selskap med begrenset ansvar kan ha tilsvarende fartøy under norsk management uten ved det å bli skattepliktig til Norge for inntektene fra fartøyet. Dette omfatter også selskaper med inntil 34 pst. norske eiere.

5.3 Arbeidsinntekter

Utenlandsk arbeidstaker som tar midlertidig opphold i Norge gis rett til et standardisert fradrag i alminnelig inntekt på 15 pst. av arbeidsinntekten, jf. sktl. § 6-70. Standardfradraget trer i stedet for gjeldsrentefradrag og visse andre fradrag som en skattyter med fast opphold i Norge er berettiget til. I praksis er det først og fremst ved kortvarige opphold bestemmelsen representerer en fordel for skattyter. Regelen har administrative fordeler, men den har også en konkurranserelevant begrunnelse. Et av motivene var å begrense kostnadene ved å beskjeftige arbeidstakere som krevde avlønning etter et nettoprinsipp, dvs. et fast vederlag etter at skatt er betalt. Dette er særlig er aktuelt i petroleumssektoren.

Utenlandske artister skattlegges etter særlige regler i lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. Honorar opptjent i Norge ilegges 15 pst. bruttoskatt (uten noen fradrag) til staten, etter en trekkordning. Ved utarbeidelse av denne loven la en stor vekt på å fjerne de mange fritaksordningene som tidligere gjaldt, samt å etablere et beskatningsnivå som samsvarer med det som gjelder for innenlandske artister.

Det gjelder ingen særlige regler for utenlandsk nøkkelpersonell e.l. som tar midlertidig arbeidsopphold i Norge. Tvert imot er det flere elementer i det norske skattesystemet som resulterer i en særlig streng beskatning av høyt kvalifisert arbeidskraft, norsk som utenlandsk. Her nevnes bare at det fastsettes en ekstra arbeidsgiveravgift for ytelser over bestemte grenser. For 2000 er tillegget 12,5 pst. for beløp over 774.032 kroner fra samme arbeidsgiver. For ytelser over dette beløp blir dermed maksimal arbeidsgiveravgift 26,6 pst.

5.4 Kapitalinntekter

I den senere tid har det vært debattert hvorvidt skattereglene er til hinder for at internasjonale foretak lokaliseres i Norge. Spørsmålet har blitt aktualisert både ved at enkelte større norske foretak har flyttet hovedkontoret til utlandet etter sammenslåing med utenlandske selskaper, og som følge av innføringen av «holding-regimet» i Danmark fra 1. januar 1999. På denne bakgrunn foretok Regjeringen i St.meld. nr. 1 Nasjonalbudsjettet for 2000 en (begrenset) sammenligning av skattemessige betingelser for selskapsetableringer i de nordiske land.

Dobbeltbeskatning mellom norske aksjeselskaper og norske aksjonærer avverges ved at skatten på mottatt utbytte krediteres aksjonæren etter en godtgjørelsesmetode. Lempningen skjer altså hos aksjonæren. Ved investering i et norsk aksjeselskap blir derfor den effektive beskatning høyere for en utenlandsk investor enn for en norsk investor, med mindre den utenlandske aksjonærens hjemland unntar utbyttet fra beskatning eller krediterer skatten på utbyttet og også gir kredit for underliggende selskapsskatt betalt i Norge. Dette vil som regel bare være aktuelt når eierandelen er av en viss størrelse.

Av utbytte fra norsk aksjeselskap til utenlandsk aksjonær skal det etter interne regler trekkes en kildeskatt på 25 pst. Satsene er redusert i en rekke skatteavtaler, men Norge har i noe mindre

utstrekning enn de øvrige nordiske land innført 0-sats ved større eierandeler.

Som eneste nordiske land benytter Norge en kreditmetode for å motvirke dobbeltbeskatning mellom norsk morselskap og et utenlandsk datterselskap (eierkravet er 10 pst.). I forhold til en unntaksmetode gir kreditmetoden høyere skattebelastning når datterselskapet i sitt hjemland er underlagt gunstigere beskatning enn det som gjelder i Norge. Det gjelder enkelte begrensinger i retten til å kreve kreditert selskapsskatten datterselskapet har betalt i sitt hjemland, og dette medfører at dobbeltbeskatning ikke alltid avverges selv ved eierandeler på mer enn 10 pst. Det gjelder særlig dersom datterselskapet oppbærer inntekt fra et tredjeland.

Ovennevnte kan indikere at rammevilkårene for etablering av rene holdingselskaper muligens kan være mindre gunstig i Norge enn i de øvrige nordiske land. Regjeringen konkluderte imidlertid i St.meld. nr. I (1999-2000) med at det norske skattesystemet samlet gir relativt gode vilkår for selskapsetableringer i Norge, og at hovedelementene i det gjeldende systemet burde ligge fast.

Norge har ikke intern hjemmel for å trekke kildeskatt av renter betalt til utenlandsk kreditor. Hensynet til å sikre tilgang på utenlandsk lånekapital var en historisk medvirkende årsak til dette, men den reelle begrunnelse i dag er nok heller den utstrakte europeiske rettsenhet på dette området. Mer spesielt er at det ikke er direkte hjemmel til å beskatte royalty betalt til en utenlandsk kreditor, verken i form av kildeskatt eller på annet grunnlag. Beskatning forutsetter at utlendingen etter en samlet vurdering anses for å være deltaker i virksomheten i Norge. Den manglende interne hjemmel til å kildebeskatte renter og royalty kan gjøre Norge attraktivt som gjennomstrømningsland for avkastning av disse kapitaltyper.

6. Om Norge har «skadelige skatteregimer» etter kriterier nedfelt av OECD og EU

Både OECD og EU har arbeidet med å identifisere skadelige skatteregimer. Organisasjonene har lagt til dels ulike premisser for sitt arbeide og har begrenset sine undersøkelser til regimer i sine respektive medlemsland, med underliggende jurisdiksjoner. Ved Primaloro-gruppens rapport av 29. november 1999 er skadelige trekk ved en rekke regimer i EU identifisert. I OECD har Skattekomiteen i en rapport til Ministerrådets møte 26. juni 2000 lagt frem en liste over potensielt skadelige regimer. Det skal foretas grundigere vurderinger frem til juni 2001 hvor Ministerrådet skal ta stilling til om regimene faktisk er skadelige.

Det vises til generalrapporten for en nærmere redegjørelse for arbeidet i regi av EU og OECD. Her nevnes bare at begge organisasjonene i bedømmelsen av om et regime er skadelig har lagt særlig vekt på om regimet fører til en lav effektiv beskatning, om det er innrettet slik at det i liten grad rammer statenes eget skattegrunnlag (ring-fenced) eller om det ikke er transparent (gjennomsiktig). OECD har bedømt regimer som potensielt skadelige dersom de medfører lavt skattenivå, og i tillegg kommer i konflikt med ett eller flere av de øvrige kriterier.

Den norske tonnasjeskatteordningen er vurdert som potensielt skadelig av OECD. Ordningen ble ansett for å medføre lavt effektivt skattenivå og også for å reise problemer i forhold til kriteriene ring-fencing og transparens.

OECD la til grunn for sin vurdering at selve metoden for beregning av skattepliktig inntekt i ordningen kan gjøre det vanskelig for andre lands myndigheter å få tilgang til transaksjons- basert informasjon fra selskaper i tonnasjeskatteordningen. Ordningen ble ansett problematisk i forhold til transparens-kriteriet fordi en antok at andre staters kontroll med prissetting av internttransaksjoner ble vanskeliggjort. På

dette punkt er OECDs vurdering basert på feilaktige premisser. Selskaper i ordningen er pålagt tilsvarende opplysningsplikt om transaksjonsbasert informasjon som andre norske skattytere. Finansdepartementet har gjort OECD oppmerksom på dette.

OECD har lagt til grunn at ordningen medfører et lavt skattenivå. Fra norsk hold ble det på meget usikkert grunnlag anslått at effektivt skattenivå i ordningen er 8-10 pst. Det kan ikke være tvilsomt at ordningen gir muligheter for lavere beskatning enn det som gjelder for annen næringsvirksomhet i Norge. Det kan likevel reises spørsmål ved om det er relevant å sammenligne med skattenivået for annen virksomhet ved bedømmelsen av om et skatteregime for internasjonal skipsfart er skadelig. I Primalaro-gruppens rapport er et slikt syn kommet til uttrykk ved at ingen av skipsfartsregimene i EU ble ansett skadelige på grunn av den sterke internasjonale konkurranse som gjør seg gjeldende for denne næringen. Nå er EUs standpunkt sterkt påvirket av hensynet til å bevare egen konkurransedyktighet, og OECDs utgangspunkt vil derfor være et annet. Men også OECD har gitt uttrykk for at de særegenheter som gjør seg gjeldende for skipsfartsnæringen bør reflekteres ved utarbeidelsen av de kriterier som skal legges til grunn ved bedømmelsen av om potensielt skadelige regimer faktisk er skadelige, og har gjort dette klart i en fotnote til listen over potensielt skadelige regimer. Om dette for eksempel resulterer i at OECD lempet på kriteriet «lavt skattenivå» slik at bare de gunstigste eller «konkurransedrivende» ordningene anses som skadelige, bør det være godt håp for den norske ordningen. Av tonnasjeskatteordningene i Europa er den norske den eneste hvor skipsfartsinntekten blir beskattet ved uttak fra selskapet, og kanskje særlig etter de innstramningene som nylig er foretatt, fremstår ikke den norske ordningen som spesielt gunstig i internasjonal sammenheng.

I forhold til «ring-fencing»- kriteriet er OECDs innvending at regimet er innrettet slik at det ikke gjelder for lokal fart langs norskekysten og, med enkelte unntak, for virksomhet på norsk kontinentalsokkel som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1. Avgrensningen mot lokal fart er trukket i forskrift, og viktigst i denne sammenheng er at skip i innenriks fart under 100 brutto registertonn og ferger og passasjerfartøy i rutetrafikk mellom norske havner med seilingsdistanse under 300 nautiske mil faller utenfor ordningen. OECDs foreløpige synspunkt er at ordningen har et konkurranseskadelig trekk fordi «hjemmemarkedet» dermed er beskyttet. Denne tilnærming er nokså unyansert, og det antas at OECD vil videreutvikle dette kriteriet for skipsfartsregimer, jf. note 22 foran. I sine generelle kommentarer har OECD uttalt at «ring-fencing» kan virke skadelig fordi det «effektivt beskytter sponsorstaten fra de skadelige effektene av sitt eget incentivregime, og at dette regimet bare vil ha uheldig effekt på andre staters skattegrunnlag». Videre heter det at «den stat som tilbyr regimet vil da bære ingen eller en liten del av de finansielle byrdene ved sitt eget favorable regime». Dette er antakelig ikke særlig dekkende for hvordan den norske tonnasjeskatteordningen faktisk har virket, da den i internasjonal sammenheng neppe fremstår som gunstig nok å trekke til seg utenlandske rederier i særlig omfang. I det videre arbeidet blir det derfor, som OECD allerede har signalisert, av sentral betydning å foreta grundigere analyser av de økonomiske virkninger tonnasjeskatteordningen har hatt.

Den lave skatten på alminnelig inntekt på Svalbard vil oppfylle kravet til lavt skattenivå. Etter OECDs normer er dette ikke nok til at regimet kan betegnes som potensielt skadelig. Regimet antas ikke å komme i konflikt med noen av de øvrige kriterier OECD har nedfelt. EU åpner for at skatteincentiver anvendes for å støtte økonomisk utvikling i utkantstrøk og øygrupper, men det forutsettes at incentivene er målrettede og forholdsmessige. I forhold til Svalbard kan en kanskje stille spørsmål ved om kravet til forholdsmessighet er oppfylt. Ingen andre norske ordninger synes problematiske innenfor den ramme OECD og EU har anlagt for sine undersøkelser.

7. Skattemessige incentiver til emigrasjon

7.1 Innledning

I dette punkt redegjøres det for tre sider ved det norske skattesystemet som kan gi incentiver til utflytting. Siktemålet er å belyse områder hvor den interne beskatning i Norge kan fremstå som spesielt hard i forhold til andre land og ved det kan motivere skattyter til å emigrere, og eventuelt også etablere sin virksomhet i utlandet.

Temaet begrenses altså til særlige incentiver til skattemessig emigrasjon. Skattesystemet kan også inneholde incentiver for norske skattytere til å investere sin finans- eller realkapital i land med gunstigere regimer enn Norge, dersom det ikke inneholder mekanismer for å beskytte det norske skattesystemet mot kapitalflukt. Det pekes på noen slike områder i punkt 8.

7.2 Skatt på formue

I Norge utgjør formuesbeskatningen et viktig element i den samlede kapitalbeskatningen. Målt i forhold til bruttonasjonalprodukt og andel av totale skatteinntekter, er dette skattegrunnlaget mer betydningsfullt i Norge enn i de fleste andre vestlige land. Det skal tilføyes at bildet blir et annet om man også inkluderer objektskatten på fast eiendom, som i Norge er svært lav.

Aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar som er hjemmehørende i Norge er fritatt for formuesskatt. I stedet svarer eierne skatt av selskapets formue. For passive eiere av store aksjeformuer kan formuesskatten dermed motivere til emigrasjon. Det samme kan gjøre seg gjeldende for aktive eiere av mobile virksomheter.

Formuesskattesystemet kjennetegnes ved store variasjoner i verdsettingen av formuesgoder, og finanskapital verdsettes gjennomgående langt høyere enn realkapital. Børsnoterte aksjer verdsettes til markedsverdi og ikke-børsnoterte aksjer verdsettes til 65 pst. av skattemessig formuesverdi, hvor blant annet goodwill ikke medregnes. Incentivene til å emigrere vil særlig gjøre seg gjeldende i kapitalintensive virksomheter der avkastningen er lav. I den senere tid har spørsmålet også vært aktuelt i forhold til IT-selskaper som børsnoteres. Formuesskatten kan her medføre likviditetsproblemer for grundere og andre majoritetseiere, da slike selskaper ofte prises svært høyt på grunn av forventninger om fremtidig avkastning samtidig som selskapet verken har overskudd eller likvide eiendeler.

Selve formuesskattesystemet er for øvrig gjenstand for en kontinuerlig politisk diskusjon, og i vedtak av 16. juni 2000 har stortingsflertallet pålagt regjeringen å fremme forslag om fritak for formuesskatt på næringsaktiva i skatteopplegget for 2001.

7.3 Skatt på næringsinntekt i kunnskapsbaserte virksomheter

Næringsinntekten for aktive virksomhetsutøvere skal deles i en (beregnet) personinntekt og kapitalinntekt. Fordelingen skjer etter en sjablon og skal reflektere hvilken del av nærings- inntekten som har sin kilde i innsatsfaktorene arbeid og kapital (den såkalte delingsmodellen). Spesielt for Norge er at denne kildemodellen også anvendes i den løpende beskatning av de som driver aktiv næringsvirksomhet gjennom et aksjeselskap, når visse eierkrav er oppfylt. Mens kapitalinntekten beskattes med 28 pst., er marginalskatten for personinntekt 55,3 pst. for inntekter over 774.032 kroner.

Tar en også arbeidsgiveravgiften i betraktning, leder dette til en svært høy effektiv beskatning av de

aktive i arbeidsintensive virksomheter. For å avdempe de mest ekstreme utslag av dette, er det gitt generelle begrensingsregler om at det ikke skal beregnes personinntekt fra virksomhet av inntekter over visse nivå. Noen slik begrensning gjelder imidlertid ikke for utøvere av nærmere definerte «liberale» yrker, der næringsinntekten ofte kan være høy. Mens noen av disse liberale yrkesutøverne, for eksempel advokater og leger, neppe er svært mobile vil andre, som for eksempel forfattere og klesdesignere, være det. For disse kan beskatningssystemet stimulere til emigrasjon når virksomheten går godt, og det ikke er mulig å tilpasse seg ut av kildebeskatningen som delingsmodellen leder til.

7.3 Skatt på opsjoner i arbeidsforhold

I 1996 ble det innført et strengt regime for beskatning av opsjoner i arbeidsforhold. I hovedsak gikk reglene ut på at en sjablonmessig beregnet fordel av opsjonen allerede ved ervervet ble beskattet som personinntekt, der fordelene ble beregnet ut fra en antatt verdistigning på aksjen på 1 pst. per måned. Formålet var å begrense bruken av aksjeopsjoner som avlønningsmetode. Blant annet ut fra en erkjennelse av at disse regler kunne motivere til emigrasjon av mobile virksomheter, og kanskje særlig innenfor IT- bransjen, er disse reglene gradvis blitt oppmyket. Ved lov av 23. juni 2000 ble prinsippet om ervervsbeskatning forlatt, og nå beskattes fordelene ved innløsning eller salg av opsjonen.

8. Beskyttelse av det norske skattefundamentet

8.1 Innledning

Økt internasjonalisering og samhandel over landegrensene, samt liberaliseringen av valuta- reguleringen har medført et øket behov for å beskytte det norske skattefundamentet. Ikke bare mot rene skatteunndragelser, men like mye for å sikre at skattesubjekter og skatteobjekter med tilknytning til Norge også blir beskattet her.

Nedenfor beskrives tiltak som er gjennomført for å beskytte det norske skattefundamentet samt mekanismer i skattesystemet som virker på samme måte, og som kan minske incentivene til å flytte skattefundamenter ut av landet. Hovedvekten legges på tiltak og utviklingstrekk i materiell nasjonal skattelovgivning og skatteavtaler. Tiltak på kontrolliden, ikke minst på internasjonalt plan eller ved bilateralt samarbeid er like viktig i denne sammenheng. Frem- stillingen begrenses på dette punkt til en kort omtale av enkelte nyere nasjonale tiltak.

8.2 Globalprinsipp og kreditmetode

Frem til 1981 hadde Norge bestemmelser i den interne lovgivning som gikk ut på at inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet bare ble beskattet med en halvpart i Norge. Dobbeltbeskatning mellom Norge og utlandet ble altså søkt avhjulpet ved lempninger i den nasjonale lovgivning. Dette er nå et tilbakelagt stadium i inntektsbeskatningen. En skattyter som er hjemmehørende i Norge er nå skattepliktig hit etter interne regler for all sin inntekt uansett hvor i verden den er opptjent.

Et fullt ut gjennomført globalinntektsprinsipp i internretten førte til at kreditmetoden gradvis ble implementert i den interne lovgivning som metode for å forhindre dobbeltbeskatning mellom Norge og utlandet. Kreditmetoden innebærer at inntekten kan beskattes i to stater, men at skattyteren kan kreve fradrag i skatt (kredit) i det land han er hjemmehørende for skatt betalt i utlandet. Til forskjell fra unntaksmetoden tar kreditmetoden sikte på å sikre at den effektive beskatning av investeringer blir

(minst) like høy når denne foretas i utlandet som i Norge (kapitaleksportnøytralitet). Omleggingen til et kreditprinsipp i intern rett minsker således incentivene til å etablere filialer i land med et lavere beskatningsnivå enn Norge, og hvor beskatningen i Norge heller ikke er lempet ved skatteavtale.

Formue i fast eiendom og anlegg med tilbehør i utlandet er fortsatt fritatt fra skatteplikt i de interne regler. Dette kan gi et (om enn beskjedent) incentiv til å lokalisere slik formue i land hvor formue ikke beskattes. Finansdepartementet har sendt på høring et forslag om å oppheve dette fritaket.

De interne beskatningshjemler kan være lempet i skatteavtaler med andre land. Fra 1992 har Norge også i skatteavtalene gått over fra en unntaksmetode til kreditmetoden som generell metode for å avverge dobbeltbeskatning mellom Norge og utlandet. Dette samsvarer med det nøytralitetsprinsipp som lå til grunn for skattereformen, og i dag anvender Norge en kredit- metode for virksomhetsinntekter i 30 av våre ca. 80 skatteavtaler.

I en ny skatteavtale (Singapore) og to eldre avtaler (Malaysia og Thailand) benytter Norge en unntaksmetode for dividender mottatt fra selskaper hjemmehørende i disse land når skattyter har en eierandel over en viss størrelse. Dette kan gi incentiver til å lokalisere datterselskaper i disse land, jf. punkt 8.7.

8.3 Alminnelige skatteplikt til Norge

Selskaper og innretninger er alminnelig skattepliktig til Norge når de er «hjemmehørende i riket», jf. sktl. § 2-2 første ledd. Begrepet «hjemmehørende i riket» er tolket dithen at det avgjørende er om selskapets virkelige ledelse er i Norge. Dette innebærer at (typisk et datter-) selskap registrert i utlandet vil være alminnelig skattepliktig til Norge om selskapet på styrenivå ledes herfra. Når selskapet etter statenes interne regler anses hjemmehørende i to stater, vil selskapets residens måtte utledes av skatteavalen. Norge anvender i de fleste skatteavtaler et virkelig ledelse - kriterium for å bestemme selskapets residens i samsvar med OECDs mønsteravtale artikkel 4.

8.4 NOKUS (CFC) - lovgivning

Når et selskap med begrenset ansvar eller en innretning er hjemmehørende i utlandet, er den klare hovedregel at Norge ikke kan beskatte selskapets inntekter. Fra inntektsåret 1992 har Norge imidlertid hatt lovfestede regler om direkte beskatning av deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (de såkalte NOKUS-reglene). Når vilkårene for NOKUS-ligning foreligger, skal deltakeren skattlegges løpende for sin forholdsmessige andel av selskapets overskudd uavhengig av om dette er utdelt som utbytte.

Norsk kontroll av et utenlandsk selskap anses å foreligge dersom minst 50 pst. av selskapets andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere ved inntektsårets begynnelse og utgang. Er vilkåret oppfylt foretas NOKUS-ligning av samtlige norske deltakere. De norske regler forutsetter altså ikke, som i mange andre land, at den enkelte deltaker også har en eierandel av en viss størrelse. Et selskap anses hjemmehørende i et lavskatteland dersom den alminnelige inntektsskatt på selskapets samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatt selskapet ville ha blitt ilignet dersom dette hadde vært hjemmehørende i Norge. Det er ikke utarbeidet noen offisiell oversikt over hvilke land som anses å falle utenfor eller innenfor definisjonen av lavskatteland i NOKUS-reglene. Selskaper som hører hjemme på Svalbard betraktes som utenlandske selskaper, jf. sktl. § 2-35 annet ledd. Det må være klart at Svalbard er å betrakte som et lavskatteland og at NOKUS-reglene får anvendelse

for selskaper hjemmehørende der.

NOKUS-reglene får i utgangspunktet anvendelse på alle inntektsarter. I motsetning til det som gjelder i mange andre land omfattes også inntekter fra aktiv virksomhet, for eksempel fra skipsfart. Når Norge har skatteavtale med vedkommende lavskatteland kan imidlertid avtalen begrense adgangen til å beskatte norske deltakere løpende for selskapets inntekter. Fra norsk hold har en lagt til grunn at skatteavtalen ikke kan påberopes i forhold til deltakerligning når selskapet hovedsakelig oppbeholder inntekter av passiv karakter. Overfor selskaper hjemmehørende i lavskatteland som Norge har skatteavtale med, er derfor NOKUS-reglene begrenset til å gjelde selskaper som, basert på en helhetsvurdering, hovedsakelig har inntekter av passiv karakter. Virksomheten anses typisk å være av passiv karakter når denne består i passiv kapitalforvaltning eller utøvelse av eierfunksjon i andre selskaper.

Et særtrekk ved de norske reglene er at deltakerne som hovedregel gis fradrag for en forholds- messig andel av selskapets underskudd (innenfor en fradragsramme), og at underskuddet kan fradras i deltakerens øvrige inntekter. Dette må ses i sammenheng med at NOKUS-reglene også får anvendelse på virksomheter av aktiv karakter.

NOKUS- reglene får ikke bare anvendelse på aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar. De gjelder også «selvstendige innretninger eller formuesmasser» som kontrolleres av norske skattytere, dersom de norske skattyterne også direkte eller indirekte har fordeler av innretningen. Rekkevidden av de to kumulative vilkårene «kontroll» og «har fordeler av» er i mange henseender uklar. Fra praksis nevnes at NOKUS-reglene har blitt anvendt i forhold til en diskresjonær trust i Liechtenstein.

Ved innføringen av NOKUS-reglene varslet Finansdepartementet at en ville vurdere å fremme forslag til særlige regler for beskatning av norske andelseiere i utenlandske verdipapirfond med større eierspredning og som ikke er norsk-kontrollert. Slike regler er ikke gitt.

8.5 Interessefellesskap, armlengdeprinsipp og internprising

I de foregående avsnitt er det pekt på innretninger i skattelovgivningen som gir grunnlag for å statuere skatteplikt til Norge for inntekter opptjent i utlandet. For et relativt høyskatteland som Norge er det betydelig fare for at skattegrunnlaget kan bli tappet gjennom prising av vare- og tjenesteytelser i samhandelen med utenlandske beslektede skattesubjekter. Dette har kommet på spissen i petroleumssektoren der det gjelder et særlig strengt skatteregime og flertallet av aktørene er utenlandske selskaper eller norske datterselskaper av utenlandske foretak.

I sktl. § 13-1 er det gitt en generell lovfestet gjennomskjæringsregel som åpner for en skjønnsmessig fastsettelse av inntekten hvis denne er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med et annet skattesubjekt. Bestemmelsen statuerer en armlengdestandard i intern rett og den har fått stadig større betydning i internasjonale forhold. Dette var også bakgrunnen for at det i 1981 ble innført visse lempninger i beviskravene når «den andre part» er hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 13-1 annet ledd.

Det er ikke gitt formelle regler med generelt anvendelsesområde for hvordan armlengdepriser skal fastsettes. Det må antas at intern praksis i det vesentlige er forenlige med de prinsippene som er nedfelt i OECDs retningslinjer.

På enkelte utsatte områder er det gitt spesielle regler. I petroleumssektoren er det fastsatt et eget

regelverk for normering av priser ved leveranser av petroleum, som skal legges til grunn for skatteformål uavhengig av faktisk pris og hvem som er medkontrahent. På petroleums- området er det også gitt formelle regler om tynn kapitalisering.

8.6 Beskatning ved utflytting fra Norge

Den klare hovedregel er at et skattesubjekts utflytting fra Norge ikke er å anse som realisasjon og at urealiserte inntekter og tap ikke tas til beskatning i Norge ved utflyttingen.

Ved skattereformen i 1992 vurderte man om urealiserte gevinster på aksjer og andeler i norske selskaper, og enkelte avledede rettigheter til slike aksjer og andeler, skulle tas til beskatning ved utflytting. Det ble ikke foreslått. I stedet ble det innført skatteplikt til Norge for det tilfelle at slike formuesobjekter realiseres innen fem år etter utløpet av det året skattyteren var å anse som skattemessig bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-3 tredje ledd. Man antok at en slik regel ville være enklere å administrere og tilstrekkelig til å hindre skattemotivert utflytting forut for et større aksjesalg.

I en uttalelse har Finansdepartementet nylig lagt til grunn at gjennomskjæringsbetraktninger kan lede til fullstendig likvidasjonsoppgjør dersom et norsk-registrert aksjeselskap flytter så vesentlige deler av sine ledelsesfunksjoner til utlandet at selskapet også pliktes avvirket etter norsk aksjelovgivning. Terskelen for opphør av alminnelig skatteplikt til Norge som følge av utflytting kan muligens være noe lavere, jf. departementets uttalelse forutsetningsvis. Og har Norge skatteavtale med vedkommende utland skal det oftest mindre til før Norge mister retten til å beskatte selskapets inntekt. For disse tilfeller gjelder lovbestemte, men mer begrensede beskatningshjemler. Etter sktl. § 14-48 tredje ledd skal ikke-periodiserte gevinster og tap knyttet til realiserte driftsmidler tas til beskatning. Bestemmelsen gjelder tilsvarende, og har trolig størst praktisk betydning for det tilfellet at personlige virksomhetsutøvere eller deltakere i ansvarlige selskaper mv. trer ut av norsk beskatningsområde.

Ved opphør av subjektiv skatteplikt til Norge skal videre skattemessige «meravskrivninger» knyttet til driftsmidler som har vært avskrevet i Norge på visse betingelser tilbakeføres til beskatning, jf. sktl. § 14-64. Dette gjelder tilsvarende når selve driftsmidlet tas ut fra norsk beskatningsområde, for eksempel ved at det overføres til en filial i et land hvor Norge etter skatteavtalen med dette landet ikke kan beskatte driftsmidlets avkastning (dvs. hvor skatteavtalen er basert på en unntaksmetode). Bestemmelsene er begrenset til å gjelde driftsmidler som er gjenstand for saldoavskrivning. De får ikke anvendelse dersom et norsk foretak overfører sin verdipapirportefølje til en filial i et land Norge har en unntaksbasert skatteavtale med. Ved en etterpåfølgende realisasjon av porteføljen kan det imidlertid ikke utelukkes at en del av gevinsten må tilordnes foretakets hovedkontor i Norge etter skatteavtalen.

8.7 Limitation of benefits- bestemmelser i skatteavtalene

Norge har vært tilbakeholden, men ikke nødvendigvis stilt seg avvisende til å forhandle frem skatteavtaler med lavskatteland. Gode grunner kan tilsa at avtalebeskyttelse ikke avskjæres for reelt økonomisk samkvem med disse land. En skatteavtale kan også etablere en kanal for informasjonsutveksling mellom de to lands myndigheter og dette hensynet var sentralt for eksempel da Norge inngikk ny skatteavtale med De Nederlandske Antiller i 1989.

I skatteavtaler med land som har særlige incentivordninger, søkes ofte eget skattefundament beskyttet ved at bestemte selskaper, inntektsarter ol. unntas fra privilegier som avtalen ellers gir. Slike «limitation of benefits»- klausuler av varierende art er inntatt i Norges skatteavtaler med Barbados, De

Nederlandske Antiller, Luxembourg, Jamaica og Sveits. Hensynet til å motvirke kapitalflukt kunne nok tilså at slike bestemmelser også var inntatt i enkelte andre avtaler. Her nevnes Singapore som eksempel. Singapore har et nullskatteregime for inter- nasjonal skipsfart forutsatt at visse driftsfunksjoner lokaliseres der. Avtalen stenger for NOKUS-ligning av selskaper som driver slik virksomhet. Samtidig åpner den for at utbytte kan tas hjem til norsk morselskap uten beskatning, og visstnok utskriver Singapore heller ikke kildeskatt på utbyttet. Etter at det er foretatt innstramninger i den norske tonnasjeskatte- ordningen fra 1. januar 2000, kan Singapore fremstå som et gunstig land for lokalisering av norsk rederivirksomhet.

8.8 Nasjonale kontrolltiltak

Hittil er det fokusert på materiell regulering for å beskytte det norske skattefundamentet. Like viktig er tiltak på kontrolliden. Her skal kort nevnes noen.

Enkelte omorganiseringer i ligningsetaten har bidratt til bedret kontroll. Blant annet ble det i 1992 opprettet et Sentralskattekontor for storbedrifter. Formålet er samlokalisere ligningen av skattytere med særlig kompliserte økonomiske forhold innenfor en enhet med høyt kvalifisert ligningspersonell. Større konsern og selskaper som har betydelig tilknytning til utlandet blir som regel overført til sentral ligning. Alle skattytere som lignedes etter NOKUS-reglene og den særskilte tonnasjeskatteordningen lignedes sentralt.

Nedbyggingen av valutareguleringen medførte at myndighetenes muligheter til å innhente kontrollopplysninger fra tredjemenn på flere områder ble redusert. Dette ledet til at det i 1990 ble innført visse utvidelser i skattyters oppgave- og dokumentasjonsplikt om egne inntekts- og formuesforhold relatert til utlandet.

Norske finansinstitusjoner er pålagt en undersøkelsesplikt og også meldeplikt til den sentrale enhet for etterforskning av økonomisk kriminalitet (ØKOKRIM) når det foreligger mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbyttet av en kriminell handling med strafferamme på mer enn 6 måneder. Dette er et tiltak mot hvitvasking av penger og etter lovendring i 1996 gjelder undersøkelses- og meldeplikten også når mistanken relaterer seg til skatteunndragelse.

9. Avslutning

Det sentrale hensyn bak flertallet av de skattefavoriserende særordninger har vært å stimulere til sysselsetting og bosetting i bestemte regioner. Enkelte av disse særregler kan også stimulere til lokalisering av næringsvirksomhet i bestemte områder. Hensynet til internasjonal skattekonkurranse har resultert i fordelaktige beskatningsregler for skipsfartsnæringen, men har ellers ikke gitt seg utslag i spesielle tiltak for enkelt næringer.

Norge har i meget beskjeden utstrekning benyttet skatteincentiver for å trekke utenlandske investeringer, virksomheter og arbeidskraft til landet. Noen unntak finnes, men samtidig er det nok et mer fremtredende trekk at norske skatteregler på enkelte områder heller gir negative incentiver i denne sammenheng. En må derfor kunne konstatere at Norge i den praktiske utformingen av skattepolitikken i relativt beskjeden grad har valgt å tilpasse seg den senere tids økte internasjonale konkurranse gjennom særlige konkurransefremmende tiltak på skatteområdet. I stedet har en valgt et moderat generelt skattenivå for kapitalinntekter og gevinster.

Norge har i større grad tilpasset seg den økende internasjonalisering og skattekonkurransen ved å innføre flere tiltak som er egnet til å beskytte det norske skattefundamentet. Omleggingen til et globalprinsipp og en kreditmetode i intern rett og skatteavtaler har medført at Norge i større utstrekning enn før beskatter inntekter opptjent i utlandet, og at incentivene til å foreta investeringer i utlandet blir mindre. Etter skattereformen i 1992 har en lagt større vekt på å etablere hjemler for å beskatte inntekter som er opptjent her i landet før skatteobjektet eller skattesubjektet flytter fra Norge. Liberaliseringen av valutareguleringen har også ført til at det er innført enkelte nye beskyttelsestiltak, der NOKUS-reglene fremstår som det viktigste av materiell karakter.