

Saksnr. 13/394

05.04.2013

Høringsnotat
om tilordning av gjeldsrenter ved
beregning av maksimalt kreditfradrag etter
skatteloven § 16-21 - forslag om endring av
forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN)
§ 16-29 Metoder for å forebygge internasjonal
dobbeltbeskatning og dokumentasjonsplikt

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Gjeldende rett	4
2.1	Innledning.....	4
2.2	Nærmere om beregningen av maksimalt kreditfradrag.....	5
2.2.1	Innledning	5
2.2.2	Tilordning av inntekts- og fradragposter ved beregningen av maksimalt kreditfradrag	6
2.2.3	Særlig om tilordning av gjeldsrenter.....	8
3	Departementets vurderinger og forslag	9
3.1	EFTA-domstolens avgjørelse i Seabrokers-saken.....	9
3.2	Forslag til endring som følge av Seabrokers-saken	11
4	Dokumentasjonskrav	13
5	Administrative og økonomiske konsekvenser	13
6	Forslag til endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN)	15

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Finansdepartementet sender med dette på høring et forslag om endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN) § 16-29-4 om tilordning av inntekter og kostnader ved beregningen av maksimalt kreditfradrag. Bakgrunnen for forslaget er EFTA-domstolens avgjørelse i sak E-7/07 (Seabrokers), hvor domstolen slo fast at tilordning av gjeldsrenter etter nettoinntektsprinsippet, slik FSFIN § 16-29-4 annet ledd gir anvisning på, er i strid med EØS-avtalen artikkel 31 om retten til fri etablering, for så vidt gjelder tilfeller der rentekostnadene i sin helhet er tilknyttet skattyters virksomhet i hjemstaten.

På bakgrunn av Seabrokers-dommen foreslår departementet at reglene om tilordning av gjeldsrenter ved beregningen av maksimalt kreditfradrag justeres, slik at rentekostnader kan tilordnes etter en direkte metode dersom skattyter driver virksomhet i en annen EØS-stat, og rentekostnadene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge. Etter forslaget må skattyter godtgjøre at det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom rentekostnadene og virksomheten i Norge for at disse skal kunne tilordnes etter en direkte metode. Dokumentasjon på at det foreligger slik tilknytning skal etter forslaget vedlegges selvangivelsen for det aktuelle inntektsår.

For det omvendte tilfellet, der rentekostnadene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet utenfor Norge, foreslår departementet at det innføres en plikt til å tilordne rentekostnadene etter en direkte metode. For tilfeller der rentekostnadene delvis er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge, og delvis til skattyters virksomhet utenfor Norge, foreslås det at dagens regler om tilordning av rentekostnader etter nettoinntektsprinsippet videreføres. Likeledes foreslås det at nettoinntektsprinsippet videreføres for tilfeller der rentekostnadene ikke kan tilskrives noen bestemt del av skattyters virksomhet.

I Seabrokers-saken slo domstolen også fast at dagjeldende regler om tilordning av konsernbidrag etter nettoinntektsprinsippet ikke var forenlige med EØS-avtalen artikkel 31 om retten til fri etablering. Reglene om tilordning av konsernbidrag ble imidlertid endret ved forskrift 14. november 2007 nr. 1256. Fra og med inntektsåret 2007 skal avgitt konsernbidrag i *giverselskapet* tilordnes Norge så langt selskapet har nettoinntekt tilordnet Norge. Konsernbidrag ut over dette skal tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a og b. I *mottakerselskapet* skal konsernbidraget tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd a og b, på samme måte som konsernbidraget tilordnes Norge eller utlandet i *giverselskapet*. Disse reglene ble inntatt i FSFIN § 16-29-4 nytt femte ledd. Departementet legger til grunn at de nye reglene om tilordning av konsernbidrag ved beregning av maksimalt kreditfradrag er i tråd med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, og at det således ikke er behov for ytterligere endringer av dette regelverket som følge av Seabrokers-saken.

2 GJELDENE RETT

2.1 Innledning

Personer som er bosatt i Norge og selskaper som er skatterettslig hjemmehørende i Norge, er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for all sin inntekt, uavhengig av i hvilken stat inntekten er opptjent (globalinntektsprinsippet).¹ Dette følger av lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-1 første ledd jf. niende ledd og § 2-2 første ledd jf. sjette ledd.

Personer og selskaper med globalskatteplikt til Norge kan samtidig være skattepliktig til andre stater for inntekt med kilde i utlandet (kildestaten). I slike tilfeller vil det i utgangspunktet oppstå juridisk dobbeltbeskatning ved at samme inntekt blir gjenstand for beskatning både i Norge og i kildestaten.

¹ Med virkning fra 1. januar 2013 er det innført fritak for skatteplikt for inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet, jf. Skatteloven § 2-39.

For å avverge slik dobbeltbeskatning er det gitt regler i skatteloven som gir skattyter rett til fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden).

Kreditmetoden er den metode Norge siden 1992 har benyttet i skatteavtaler for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning. Skattelovens kreditregler utfyller skatteavtalenes bestemmelser om kredit, men gir også rettigheter til skattyter i tilfeller hvor det ikke foreligger skatteavtale med den aktuelle annen stat.

2.2 Nærmere om beregningen av maksimalt kreditfradrag

2.2.1 Innledning

Etter skatteloven § 16-20 kan skattyter som er skatterettslig bosatt eller hjemmehørende i Norge, kreve fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. Fradraget kan imidlertid ikke overstige den norske beregnede skatten som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten (ordinær kredit). Begrensningen til ordinær kredit er begrunnet i at skattyters utenlandsinvesteringer ikke skal kunne føre til redusert norsk skatt på skattyters øvrige investeringer. Videre kan kreditfradraget ikke overstige faktisk betalt skatt i kildestaten. Samlet utgjør disse begrensningene rammene for skattyters maksimale kreditfradrag. Reglene om maksimalt kreditfradrag er nedfelt i skatteloven § 16-21, med utfyllende bestemmelser i FSFIN §§ 16-29-4 flg.

Fram til 2007 ble kreditfradraget beregnet for skattyters samlede utenlandsinntekter, uavhengig av inntektsart, og uavhengig av hvilket land inntekten skrev seg fra (generelt begrenset metode). Den generelt begrensede metode innebar at ulike utenlandsinntekter ble avregnet mot hverandre, slik at all utenlandsk skatt kunne komme til fradrag i norsk skatt dersom denne samlet ikke oversteg den andel av norsk skatt på globalinntekten som falt på utenlandsinntekten. Metoden innebar således at skattyter som samme år hadde både høyt og lavt beskattet utenlandsinntekt, kunne oppnå kredit for utenlandsk skatt som oversteg norsk skatt på samme inntekt.

Fra 1. januar 2013 skal det beregnes separate maksimale kreditfradrag innenfor hver av følgende to inntektskategorier:

- Inntekt fra virksomhet i lavskatteland, jf. skatteloven § 10-63, og inntekt som skattlegges etter reglene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-selskaper)
- Annen utenlandsinntekt

Ved å beregne separate kreditfradrag innenfor de to kategoriene utenlandsinntekt, reduseres muligheten til å oppnå kredit i Norge for utenlandsk skatt som overstiger norsk skatt på samme inntekt.

2.2.2 Tilordning av inntekts- og fradragposter ved beregningen av maksimalt kreditfradrag

For å beregne det maksimale kreditfradrag må først skattyters utenlandsinntekt fastsettes ved at inntekts- og fradragposter fordeles mellom Norge og utlandet. Videre må det beregnes norsk skatt på skattyters samlede inntekt (globalinntekt). Den beregnede norske skatten må deretter fordeles forholdsmessig mellom skattyters norske inntekt og hver av de to kategoriene utenlandsinntekt. Den delen av den beregnede norske skatten som etter dette faller på hver av de to kategoriene utenlandsinntekt, utgjør det beregnede maksimale kreditfradrag for hver kategori. I tillegg vil faktisk betalt skatt i kildestaten innenfor hver av inntektskategoriene, begrense kreditfradraget dersom dette er lavere enn det beregnede maksimale kreditfradrag.

I FFSFIN § 16-29-4 er det gitt utfyllende regler om tilordning av inntekter og kostnader ved beregningen av det maksimale kreditfradrag. Bestemmelsens hovedregel er at det skal foretas en direkte tilordning for både inntekts- og fradragposter (direkte metode). Kostnader som kommer til fradrag i (hver kategori) utenlandsinntekt, vil redusere størrelsen "utenlandsinntekt", og vil således også redusere rammen for det maksimale kreditfradrag.

Ved tilordning etter en direkte metode skal tilordningen av inntekter og kostnader skje i tråd med armlengdeprinsippet, og på en slik måte at hver inntekts- og kostnadspost må vurderes separat for å avgjøre om den skal henføres til den norske eller den utenlandske virksomheten. I FSFIN § 16-29-4 første ledd kommer dette til uttrykk ved at inntekter og kostnader skal "tilordnes Norge eller utlandet (...) etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret eller kostnaden rettmessig er pådratt." Med rettmessig menes i denne sammenheng at den enkelte inntekt og kostnad skal tilordnes det land den ville blitt tilordnet dersom virksomheten i de ulike land hadde vært en selvstendig og frittstående enhet.

Tilordning etter en direkte metode forutsetter at den enkelte inntekt og kostnad faktisk kan identifiseres og henføres til det enkelte land. For inntekter vil det normalt være uproblematisk å finne ut hvor den enkelte inntektspost rettmessig hører hjemme. Dersom det foreligger skatteavtale mellom Norge og den aktuelle andre staten, vil denne ofte gi anvisning på hvordan inntektene skal fordeles mellom landene for beskatning. De samme prinsipper vil i utgangspunktet gjelde også ved fordeling av inntektsposter ved beregning av maksimalt kreditfradrag etter FSFIN § 16-29-4.

Også kostnader lar seg normalt tilordne etter en direkte metode uten større problemer. Foreligger det skatteavtale mellom Norge og den aktuelle andre staten, kan avtalen inneholde bestemmelser om tilordning av kostnader. Disse vil i utgangspunktet også legges til grunn ved beregningen av maksimalt kreditfradrag etter FSFIN § 16-29-4.

Enkelte kostnader kan imidlertid ikke med sikkerhet knyttes til en bestemt inntekt eller virksomhet, og er dermed vanskelige å tilordne etter en direkte metode. For slike kostnader åpnes det for at disse kan tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-4 tredje ledd. Videre åpnes det for at slike kostnader unntaksvis kan tilordnes etter en annen fordelingsnøkkel, dersom skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel gir et rimelig resultat i overensstemmelse med alminnelige aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper, og

skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel anvendes konsekvent, jf. FSFIN § 16-29-4 fjerde ledd.

2.2.3 Særlig om tilordning av gjeldsrenter

Gjeldsrenter vil ofte ikke være knyttet til noen bestemt del av skattyters virksomhet, noe som gjør det vanskelig å tilordne rentekostnader etter en direkte metode. Etter gjeldende regler skal derfor gjeldsrenter tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten for øvrig er tilordnet (nettoinntektsprinsippet). I henhold til FSFIN § 16-29-4 åpnes det i utgangspunktet ikke for å anvende andre fordelingsnøkler for tilordning av gjeldsrenter.

Den 8. mai 2008 avsa EFTA-domstolen dom i sak E-7/07 (Seabrokers), som gjaldt beregning av maksimalt kreditfradrag for et norsk selskap med filial i en annen EØS-stat. Et av spørsmålene domstolen behandlet var om de norske reglene om tilordning av gjeldsrenter etter nettoinntektsprinsippet i FSFIN § 16-28-4 bokstav b (nå § 16-29-4 annet ledd), var forenlig med EØS-avtalen artikkel 31 om retten til fri etablering.

Domstolens konklusjon var at reglene i en bestemt situasjon utgjorde en restriksjon på den frie etableringsretten, og således var i strid med EØS-avtalen artikkel 31.

Som følge av Seabrokers-avgjørelsen ble det i lignings-ABC åpnet for at gjeldsrenter i visse tilfeller kunne tilordnes etter en direkte metode ved beregningen av maksimalt kreditfradrag. I lignings-ABC for 2012/13 side 1393 uttales følgende under punkt 4.10.10 om tilordning av gjeldsrenter: "Selskap med virksomhet som er skattepliktig i en EØS-stat, kan fordele rentekostnader etter direkte metode dersom rentekostnadene utelukkende er knyttet enten til selskapets virksomhet i Norge eller til selskapets virksomhet i EØS-staten".

Med utgangspunkt i EFTA-domstolens avgjørelse i Seabrokers-saken, har departementet vurdert behovet for å endre bestemmelsene om tilordning av gjeldsrenter ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

3.1 EFTA-domstolens avgjørelse i Seabrokers-saken

Den 8. mai 2008 avsa EFTA-domstolen dom i sak E-7/07 (Seabrokers). Seabrokers AS, som var hjemmehørende i Norge, drev virksomhet knyttet til utvikling og utleie av fast eiendom i Norge. Selskapet hadde tatt opp adskilling gjeld, i det alt vesentlige for å finansiere sin eiendomsvirksomhet i Norge.

Selskapet hadde i tillegg en filial i Storbritannia som drev skipsmegling som eneste virksomhet. Filialen leide kontorer og hadde ingen investeringer i fast eiendom, med unntak av en enebolig som var innkjøpt til bruk for ansatte. Ettersom filialens eneste gjeld var driftsgjeld, hadde filialen lave rentekostnader. Filialen utgjorde fast driftssted etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia, og inntekten ved aktiviteten i Storbritannia ble derfor skattlagt der. Filialens inntekter ble samtidig beskattet i Norge, men slik at Norge skulle gi kredit for den skatt som var betalt i Storbritannia.

I selskapets norske selvangivelse krevde selskapet kreditfradrag i norsk skatt tilsvarende den skatt som var betalt i Storbritannia. Ved beregningen av kreditfradraget hadde selskapet tilordnet både inntekter og kostnader etter den direkte metode, herunder rentekostnader. Selskapets direkte tilordning av rentekostnader ble imidlertid ikke godkjent av norske ligningsmyndigheter, som tilordnet rentekostnadene forholdsmessig etter nettoinntektsprinsippet i tråd med FSFIN § 16-29-4. Dette innebar at en større andel av rentekostnadene ble tilordnet utenlandsinntekten, med den følge at selskapets maksimale kreditfradrag ble redusert. Selskapet fikk dermed ikke fradrag for en vesentlig del av skatten som var betalt i Storbritannia.

Et av spørsmålene EFTA-domstolen skulle ta stilling til var om de norske reglene om tilordning av gjeldsrenter etter nettoinntektsprinsippet i FSFIN § 16-29-4 annet ledd, jf. skatteloven § 16-21, var forenlig med EØS-avtalen artikkel 31 om retten til fri etablering.

I sin drøftelse av spørsmålet skilte domstolen mellom tre situasjoner:

- 1 Situasjoner der et selskap driver sin virksomhet i hjemstaten samt gjennom en filial i en annen EØS-stat, og selskapets rentekostnader er knyttet til filialen i den annen EØS-stat,
- 2 Situasjoner der et selskap driver sin virksomhet i hjemstaten samt gjennom en filial i en annen EØS-stat, og selskapets rentekostnader ikke kan knyttes til noen bestemt del av selskapets virksomhet, og
- 3 Situasjoner der et selskap driver sin virksomhet i hjemstaten samt gjennom en filial i en annen EØS-stat, og som har alle sine rentekostnader knyttet til hjemstaten.

Etter domstolens vurdering ville et selskap i de to førstnevnte situasjonstilfeller ikke være i en sammenlignbar situasjon med et selskap som kun driver virksomhet i hjemstaten, og som følgelig har alle sine rentekostnader knyttet til virksomheten der. Domstolen uttalte i denne sammenheng at når en skattyter er underlagt beskatning i to ulike jurisdiksjoner, kan skattyteren ikke forvente samme skattemessige behandling fra hjemstatens side med hensyn til kostnader knyttet til filialen, som med hensyn til kostnader knyttet til virksomheten i hjemstaten. I den utstrekning vertsstaten ikke gir fradrag for kostnader utelukkende knyttet til filialens inntekt når filialens inntektsskatt beregnes, vil den byrde dette resulterer i for skattyter, alene være en følge av at de to statene utøver hvert sitt skattesystem på samme tilfelle. Dette utgjør ingen restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31.

Etter domstolens vurdering ville imidlertid et selskap som driver virksomhet både i sin hjemstat og gjennom en filial i en annen EØS-stat (vertsstaten), men som har alle sine rentekostnader knyttet til virksomheten i hjemstaten, være i en sammenlignbar situasjon med hensyn til disse kostnadene, med et selskap som driver all sin virksomhet i hjemstaten, og som følgelig har alle sine rentekostnader knyttet til virksomheten der (se dommen avsnitt 56). På denne bakgrunn burde selskapene få samme skattemessige behandling i hjemstaten med hensyn til disse kostnadene. De

norske reglene om tilordning av gjeldsrenter etter nettoinntektsprinsippet sikret etter EFTA-domstolens oppfatning ikke en lik skattemessig behandling.

På denne bakgrunn konkluderte domstolen med at en EØS-stat som i sin anvendelse av nettoinntektsprinsippet ved beregningen av maksimalt kreditfradrag, tilordner en andel av et selskaps rentekostnader til selskapets filial i en annen EØS-stat, hindrer den frie etableringsretten etter EØS-avtalen artikkel 31, for så vidt kostnadene bare kan knyttes til selskapets virksomhet i den førstnevnte stat (se dommen avsnitt 59).

3.2 Forslag til endring som følge av Seabrokers-saken

Det følger av EFTA-domstolens uttalelse i Seabrokers-saken at et norsk selskap som driver virksomhet i en annen EØS-stat, men som har alle sine rentekostnader knyttet til sin virksomhet i Norge, vil være i en sammenlignbar situasjon med et selskap som driver all sin virksomhet i Norge, og som følgelig har alle sine rentekostnader knyttet til virksomheten her. I slike tilfeller vil EØS-avtalen artikkel 31 om retten til fri etablering være til hinder for at selskapets rentekostnader tilordnes etter nettoinntektsprinsippet ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

På denne bakgrunn foreslår departementet at reglene om tilordning av rentekostnader ved beregningen av maksimalt kreditfradrag endres slik at skattyter som driver virksomhet i en annen EØS-stat, gis anledning til å tilordne sine rentekostnader etter en direkte metode dersom rentene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge. Forutsetningen er at skattyter kan godtgjøre at det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom rentekostnadene og virksomheten i Norge. For det omvendte tilfellet, der rentekostnadene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet utenfor Norge, foreslår departementet at det innføres en plikt til å tilordne rentekostnadene etter en direkte metode. Etter forslaget vil denne plikten ikke være begrenset til tilfeller hvor skattyter driver virksomhet i en annen EØS-stat, men vil gjelde generelt der rentekostnadene utelukkende eller tilnærmet utelukkende har tilknytning til virksomhet utenfor Norge.

Tilordning av rentekostnadene etter en direkte metode skal skje i tråd med prinsippene i FSFIN § 16-29-4 første ledd, noe som innebærer at rentekostnader som tilordnes utlandet, også må henføres til de to inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd bokstavene a og b.

Uttrykket “utelukkende eller tilnærmet utelukkende” vil ha samme vesentlighetskrav som uttrykket “hele eller tilnærmet hele” i skatteloven § 6-71. Som forklart i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) pkt. 9.5.1.1, innebærer dette at minst 90 prosent har den nødvendige tilknytning.

I Seabrokers-avgjørelsen uttalte EFTA-domstolen videre at et norsk selskap som har rentekostnader som ikke kan tilskrives noen bestemt del av selskapets virksomhet, ikke vil være i en sammenlignbar situasjon med et norsk selskap som driver all sin virksomhet i Norge, og som følgelig har alle sine rentekostnader knyttet til virksomheten her. Departementet foreslår at man for disse tilfellene beholder dagens regler om tilordning av gjeldsrenter etter nettoinntektsprinsippet, jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd. En slik indirekte tilordning vil ikke utgjøre noen restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31 om retten til fri etablering.

Et norsk selskap som har deler av sine rentekostnader knyttet til sin virksomhet i Norge, og deler knyttet til sin virksomhet i en annen EØS-stat, vil etter departementets vurdering heller ikke være i en sammenlignbar situasjon med et norsk selskap som driver all sin virksomhet i Norge. Også for slike tilfeller foreslås det at dagens regler om tilordning av gjeldsrenter etter nettoinntektsprinsippet videreføres, jf. FSFIN § 16-29-4 annet ledd. Etter departementets vurdering vil en slik indirekte tilordning ikke utgjøre noen restriksjon etter EØS-avtalen artikkel 31 om retten til fri etablering. Det vises til forslag til endring i FSFIN § 16-29-4 annet ledd.

4 DOKUMENTASJONSKRAV

Rentekostnader utgjør ofte en stor post ved beregningen av maksimalt kreditfradrag, samtidig som det gjennomgående er vanskelig å fastslå hvilken del av skattyters virksomhet slike kostnader er knyttet til. Dette er også bakgrunnen for at man i sin tid valgte å innføre særlige tilordningsregler for rentekostnader ved beregning av maksimalt kreditfradrag.

For at rentekostnader skal kunne tilordnes etter en direkte metode foreslår departementet derfor at skattyter må godtgjøre at rentene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge. Etter forslaget skal skattyter uoppfordret dokumentere at det foreligger slik tilknytning i forbindelse med innlevering av selvangivelsen for det aktuelle inntektsår.

Det vises til forslag til endring i FSFIN § 16-29-9 annet ledd.

Et slikt dokumentasjonskrav vil i stor grad forenkle ligningsbehandlingen, samtidig som det antas at skattyter relativt enkelt vil kunne fremskaffe den nødvendige dokumentasjon. Departementet antar på denne bakgrunn at dokumentasjonskravet ikke vil anses uforholdsmessig tyngende for skattyter.

5 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Etter departementets forslag er det et vilkår at skattyter kan dokumentere at det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom rentekostnadene og virksomheten i Norge for at rentene skal kunne tilordnes etter en direkte metode. Departementet legger til grunn at et slikt dokumentasjonskrav i stor grad vil veie opp for det merarbeid en direkte tilordning av rentekostnader ellers vil medføre for skattemyndighetene. Videre er denne delen av forslaget begrenset til å omfatte skattytere som driver virksomhet i en annen EØS-stat, og hvor skattyters rentekostnader i tillegg utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge. Departementet antar

dette vil gjelde relativt få skattytere. Samlet innebærer de ovennevnte forhold at denne delen av forslaget må antas å ha begrensede administrative konsekvenser.

Forslaget innebærer videre at skattyter plikter å tilordne rentekostnader etter en direkte metode der rentekostnadene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet utenfor Norge. Plikten til å foreta en direkte tilordning av rentekostnadene vil ikke være begrenset til tilfeller der skattyter driver virksomhet i en annen EØS-stat, men vil gjelde generelt der rentekostnadene utelukkende eller tilnærmet utelukkende har tilknytning til virksomhet utenfor Norge.

Skattemyndighetene vil her som ellers kunne kreve nærmere dokumentasjon av inntekter og kostnader etter bestemmelsene om dokumentasjonsplikt i FSFIN § 16-29-9 annet ledd. Departementet antar at også denne delen av forslaget vil ha begrensede administrative konsekvenser.

Skattyters mulighet til å tilordne rentekostnader etter en direkte metode kan medføre økte kreditfradrag, og dermed reduserte skatteinntekter. Motsatt vil forslaget om at rentekostnader skal tilordnes etter en direkte metode der disse utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet i utlandet, kunne medføre reduserte kreditfradrag, og dermed økte skatteinntekter. Samlet antas det derfor at forslaget vil ha begrensede økonomiske konsekvenser.

6 FORSLAG TIL ENDRING AV FORSKRIFT 19. NOVEMBER 1999 NR. 1158 (FSFIN)

FSFIN § 16-29-4 første til åttende ledd skal lyde:

§ 16-29-4. Tilordning av inntekter og kostnader ved beregningen av maksimalt kreditfradrag

Ved beregningen av det maksimale kreditfradraget etter skatteloven § 16-21 anvendes følgende fremgangsmåte:

- (1) Med mindre annet følger nedenfor, skal inntekter og kostnader tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd *a og b*, etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret eller kostnaden rettmessig er pådratt.
- (2) Gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge skal tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 6-21 første ledd *a og b*, forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første ledd er tilordnet. *Skattyter som driver virksomhet i en annen EØS-stat kan likevel tilordne gjeldsrenter i tråd med prinsippene i første ledd, dersom skattyter godtgjør at gjeldsrentene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge. Dersom gjeldsrentene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet utenfor Norge, skal gjeldsrentene tilordnes i tråd med prinsippene i første ledd.*

Ved tilordning av gjeldsrenter etter *første* punktum skal inntekt av arbeid eller pensjon som oppebæres fra fremmed stat likestilles med norsk inntekt ved fastsettelse av nettoinntekten etter første ledd. Andelshavers andel av kostnader i boligselskap, jf. skatteloven § 7-3 femte ledd *b*, tilordnes Norge og utlandet på samme måte som gjeldsrenter.

- (3) Kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, og som ikke er omfattet av annet ledd, skal tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd *a og b*, forholdsmessig etter hvor

nettoinntekten etter første ledd er tilordnet. Følgende fradragsberettigede kostnader skal alltid tilordnes slik:

- a. bidrag til forskning etter skatteloven § 6-42,
- b. underholdsbidrag etter skatteloven § 6-41,
- c. foreldrefradrag etter skatteloven § 6-48, og
- d. særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83.

Ved tilordning etter første punktum av kostnader som nevnt i annet punktum b-d, skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat.

(4) Kostnader som nevnt i tredje ledd første punktum kan unntaksvis tilordnes etter en annen fordelingsnøkkel, dersom skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel gir et rimelig resultat i overensstemmelse med alminnelig aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper og skattyter godtgjør at en slik fordelingsnøkkel anvendes konsekvent.

(5) Fradragsberettiget konsernbidrag skal i giverselskapet tilordnes Norge så langt selskapet etter første til fjerde ledd har nettoinntekt tilordnet Norge. Avgitt fradragsberettiget konsernbidrag ut over dette skal tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd *a og b*. Skattepliktig konsernbidrag skal i mottakerselskapet tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd *a og b*, på samme måte som fradragsberettiget konsernbidrag tilordnes Norge eller utlandet i giverselskapet.

(6) Minstefradrag tilordnes Norge eller utlandet, jf. skatteloven § 16-21 første ledd *b*, forholdsmessig etter hvor inntekt som nevnt i skatteloven § 6-31 er tilordnet. Ved tilordning av minstefradrag etter foregående punktum skal inntekt som nevnt i skatteloven § 6-31 som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat.

(7) Personfradrag etter skatteloven § 15-4 tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i skatteloven § 16-21 første ledd *a og b*, forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første til sjetten ledd er tilordnet. Ved tilordning av personfradrag etter foregående punktum skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt, med mindre 90 prosent eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat.

(8) Når ektefeller leverer egen selvangivelse skal det ved beregningen av det maksimale kreditfradrag legges til grunn at vedkommende ligned i klasse 1. Den enkelte ektefelles gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge tilordnes etter annet ledd.

FSFIN § 16-29-9 skal lyde:

FSFIN § 16-29-9 Dokumentasjonsplikt for beregning av utenlandsk inntekt og formue

- (1) Skattyter skal foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og fremmede stater på et eget skjema som skal vedlegges selvangivelsen.
- (2) Ligningsmyndighetene kan kreve nærmere dokumentasjon av inntekter og kostnader i fremmed stat, herunder eventuelt fremlagt regnskap for virksomhet i fremmed stat. *Skattyter som krever tilordning av gjeldsrenter i henhold til § 16-29-4 annet ledd annet punktum, skal som vedlegg til selvangivelsen fremlegge dokumentasjon på at gjeldsrentene utelukkende eller tilnærmet utelukkende er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge.*
- (3) Tilsvarende gjelder for beregning av utenlandsk formue.