

Skattedirektoratet
Postboks 6300 Etterstad
0603 Oslo

Høring - unngåelse av internasjonal dobbeltbeskatning

Vi viser til brev av 18. april 2006, og oversender med dette merknader til Finansdepartementets høringsnotat av 29. mars 2006. Kontoret slutter seg i hovedsak til de endringsforslag som er fremmet i høringsnotatet, men vil likevel knytte noen kommentarer til enkelte av forslagene.

Kontoret har tidligere i brev til Skattedirektoratet av 19.03.04 samt i brev til Finansdepartementet av 22.12.03 og 20.10.03 kommet med innspill til utforming og presisering av reglene i sktl. §§ 16-20 flg. og viser også til det som der er sagt.

Ad punkt 5.1 – Deltakerlignede selskap og NOKUS – skatt betalt i tredjestater

Det er liten tvil om at praktiseringen av reglene i sktl. §§ 16-20 flg. er ressurskrevende; både for ligningsmyndigheter og for skattytere. Kontoret kan imidlertid ikke se at forslaget om å gi kreditfradrag for skatt som NOKUS-selskapet har betalt til et annet land enn det hvor NOKUS-selskapet er hjemmehørende, krever noen særlig økt ressursinnsats fra ligningsmyndighetenes side, slik departementet synes å forutsette. Fastsettelsen av NOKUS-inntekten skal etter sktl. § 10-65 skje *som om* NOKUS var et norsk skattesubjekt vurdert etter *norske* skatteregler. NOKUS-inntekten må fastsettes uavhengig av hvilke skatter som kan krediteres etter §§ 16-20 flg., og NOKUS-selskapets inntekt fra et tredjeland vil inngå i NOKUS-inntekten og være skattepliktig til Norge, selv om inntekten de facto er unntatt fra beskatning i *NOKUS-landet* etter skatteavtale. Dersom *Norge* har skatteavtale med tredjelandet som bygger på unntaksmetoden for den aktuelle inntekten, kan det stilles spørsmål ved hvorvidt inntekten skal inngå i NOKUS-inntekten. For dette formål – utvidelse av § 16-20 annet ledd – har disse spørsmål imidlertid ingen relevans.

Utvidelsen fordrer følgelig i utgangspunktet ingen ytterligere innsikt i verken NOKUS-statens skatteregler eller i eventuelle skatteavtaler mellom NOKUS-staten og tredjelandet, slik det synes å være forutsatt i høringsnotatets punkt 5.1.2 tredje avsnitt.

I forhold til dokumentasjonskravene vil derimot utvidelsen til kreditfradrag for skatt betalt i tredjeland kreve en større ressursinnsats; men da primært for skattyterne. Begrensningen til endelig og faktisk betalt skatt i hhv. NOKUS-landet og tredjelandet medfører at eventuelle kreditfradrag eller andre forhold som reduserer den betalte skatten, må tas i betraktning i vurderingen av kreditfradragets omfang. Slike forhold faller imidlertid innenfor skattyters opplysningsplikt, som er sanksjonert gjennom reglene i ligningslovens kapittel 9, 10 og 12, og det må derfor antas at skattyter vil opplyse om dette.

Departementet foreslår å begrense fradragsretten til skatt betalt til tredjeland hvor Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om NOKUSets

inntekts- og formuesforhold. Kontoret antar at de kontrollbehov som ligningsmyndighetene har i tilstrekkelig grad er ivaretatt gjennom de krav som alltid må stilles til dokumentasjonen av den utenlandske skatt som er betalt. Fremlegger ikke skattyter tilstrekkelig dokumentasjon for skatten innrømmes intet kreditfradrag.

Ad 5.5 – Det maksimale kreditfradrag – generelt begrenset kreditmetode

Forslaget om å dele utenlandsinntekten i tre kategorier medfører etter kontorets syn betydelige utfordringer for så vel ligningsmyndigheter som for skattyterne. Det kan stilles spørsmål ved om dette vil være regningssvarende holdt opp mot forslagets ”treffsikkerhet”.

Kontoret vil særlig vise til at definisjonen av lavskatteland for utenlandsinntekt i kategorien nevnt i forslagets § 16-21 første ledd bokstav a, ikke fanger opp det ”utligningspotensialet” som ligger mellom lavskatteland-kategorien og norsk skattenivå. Innenfor ”sekkeposten” annen utenlandsinntekt i bokstav c, vil det følgelig fortsatt være store muligheter for samordning. Kontoret antar videre at det kun vil være et begrenset antall skattytere som har utenlandsinntekt som både faller inn under bokstav a og bokstav b.

Kontoret forstår forslaget slik at lavskatteland-vurderingen skal være tilsvarende i forhold til sktl. §§ 2-38, 10-63 og 16-21. Basert på den praksis kontoret har knyttet til sktl. § 10-63 er det hevet over tvil at denne vurderingen er meget arbeidskrevende og byr på atskillige praktiske utfordringer. Kontoret viser til Almvik og Kristiansen (2006) *Bedriftsbeskatning i praksis* 3. utg. Bergen: Fagbokforlaget på s. 371 flg. hvor flere aktuelle problemstillinger drøftes. For det formål lavskatteland-kategorien skal tjene i forhold til § 16-21 vil for eksempel en aktuell problemstilling være; vil et selskap som beskattes lavt for sin eneste inntekt i et tradisjonelt høyskatteland – typisk kildeskatt på renter og royalty – anses for å ha kategori a- eller kategori c-inntekt ?

Et viktig hensyn bak høringsnotatets forslag er å hindre samordning av utenlandsinntekt som er hhv. høyt og lavt beskattet i utlandet, fordi en slik samordning kan innebære en svekkelse av det norske skattefundamentet. Kontoret antar at en praktisk og økonomisk viktig del av utenlandsinntekt som beskattes høyt i utlandet er den type inntekt som vil omfattes av forslagets § 16-21 første ledd bokstav b. Et alternativ kunne på denne bakgrunn være kun å skille ut denne typen utenlandsinntekt for selvstendig vurdering i forhold til maksimalt kreditfradrag, kombinert med en lovpresisering etter mønster av det som er foreslått i kontorets brev til Finansdepartementet av 20.10.03.

Videre vil en pr. land-begrensning etter kontorets syn kunne ta høyde for en stor del av samordningspotensialet også uten en kategorisering av inntektene innenfor det enkelte land. Selv om en slik metode ikke vil fange opp alle samordningsmuligheter, tilsier ligningstekniske hensyn likevel at den kan være et godt alternativ.

Departementet skriver følgende i punkt 5.5.2 fjerde avsnitt:

”Det foreslås ingen endringer i samordningsadgangen ved fastsettelsen av norsk skatt på globalinntekten. Overskudd/underskudd fra disse inntektskategoriene vil fortsatt kunne avregnes mot overskudd/underskudd i en annen inntektskategori, herunder øvrige inntekter, ved fastsettelsen av skatten på globalinntekten.”(Understreket her).

Det er uklart for kontoret hva som menes med dette. Hele hensikten med å innføre de ulike inntektskategoriene er jo nettopp å hindre slik samordning mellom kategoriene som departementet her tilsynelatende åpner for. Kontoret antar at uttalelsen ikke knytter seg til beregningen av det maksimale kreditfradraget, men derimot til den faktiske fastsettelsen av den norske skatten på selskapets globalinntekt. Dette bør i så fall komme tydeligere frem.

Kontoret reiser for øvrig et spørsmål ved om det i disse tilfeller bør være adgang til full samordning av underskudd slik dagens regler åpner for. Dette gir tilpasningsmuligheter ved å kombinere kreditfradrag og konsernbidrag, og det kan være spørsmål om underskuddsfradrag for underskudd med utenlandsk kilde bør begrenses tilsvarende adgangen til fradrag for underskudd i NOKUS-selskap. For en ytterligere redegjørelse for denne problemstillingen vises det til eksempler i neste punkt.

Ad 5.6 – Kredit for utenlandsk skatt i henhold til særskilt skatteordning i fremmed stat etter samtykke fra departementet – skatteloven § 16-25

Kontoret vil orientere om en problemstilling som har vært vurdert uten at det har foranlediget noen fravikelser, idet kontoret ikke har funnet holdepunkter for det innenfor gjeldende regelverk.

Problemstillingen gjelder norske aksjeselskap med virksomhet utelukkende i utlandet gjennom filial. Erfaringene gjelder selskaper som driver med leting og utvinning av oljereserver utenfor norsk sokkel. For denne type virksomhet påløper det vesentlige kostnader i utforskning- og leteperioden som kan strekke seg over flere år. Dersom det oppdages drivverdige funn som utvikles videre, kan inntektene deretter bli vesentlige.

Underskuddene som genereres de første årene utnyttes ved at selskapene mottar konsernbidrag fra andre selskaper i konsernet. Det blir følgelig intet underskudd til fremføring i underskuddselskapene, samtidig som overskuddene i de avgivende norske selskapene reduseres tilsvarende. Når de mottakende selskapene i senere inntektsår går med overskudd, vil den utenlandske skatten – som typisk ilegges gjennom en produksjonsdelingsavtale – bli kreditert slik at det ikke vil bli noen norsk skatt å betale. Norge taper på denne måten – med endelig virkning – et betydelig skatteproveny når de involverte selskapene vurderes samlet og systemet gir ikke kapitaleksportnøytralitet.

Dette reiser minst to problemstillinger hvor den ene foreløpig har funnet sin løsning; se kontorets brev av 20.10.03 til Finansdepartementet og overligningsnemndas vedtak i sak 2002-014OLN og 2003-020OLN. For en omtale av denne problemstillingen se Almvik og Kristiansen op. cit. punkt 16.1.8 på s. 796-806.

Den andre problemstillingen er om det er rimelig at underskudd i utlandet skal kunne dekkes opp med konsernbidrag fra Norge. Konsernbidrag kan bare skje mellom norske selskaper, jf. sktl. § 10-4 første ledd (sett bort fra usikkerhet om konsernbidrag til selskap i EØS-land). Norske selskaper kan derfor ikke gi konsernbidrag til utenlandske selskaper. Som følge av at selskapene organiserer seg som et norsk aksjeselskap med filial i utlandet, oppnås nettopp det at konsernbidrag overføres for å dekke underskudd i utland. Avgitt konsernbidrag reduserer da skattefundamentet i Norge permanent. Finansdepartementet må vurdere om dette er en ønsket virkning av konsernbidragsreglene.

Omfanget av slik virksomhet i utlandet er betydelig og problemstillingen gjelder store økonomiske verdier i forhold til det norske skattefundamentet.

Disse virkningene som oppstår gjennom en kombinasjon av kreditreglene og konsernbidragsreglene vil – i den grad de ikke er tilsiktet – enkelt kunne fjernes. Dersom det er ønskelig vil kontoret gjerne bidra i arbeidet med utforming av lovpresiseringer i denne forbindelse.

Ad 5.7 – Tidfestingsforskjeller

Kontoret slutter seg til forslaget, men forutsetter at ikrafttredelsen presiseres slik at det ikke kan tilbakeføres ubenyttet kreditfradrag til inntektsår forut for inntektsåret 2007.

Ad 5.9 – Tilordning av inntekts- og fradragposter ved beregning av det maksimale kreditfradraget

➤ Punkt 5.9.3 – Mottatt konsernbidrag

Departementet foreslår at mottatt konsernbidrag ved kreditberegningen i mottakende selskap fordeles på samme måte som tilsvarende avgitt konsernbidrag ved en (eventuell) kreditberegning fordeles i avgivende selskap. Departementet antar at denne metoden vil medføre ”noe merarbeid for skattyterne og skatteetaten.”

Kontoret finner grunn til å påpeke at forslaget må antas å medføre et *betydelig* merarbeid, uten at forslaget av den grunn nødvendigvis bør forkastes. Slik kontoret forstår forslaget må det ligningskontoret som ligner mottakende selskap for beregningsformål innhente nødvendige opplysninger hos det avgivende selskap, for derved å kunne gjennomføre fordelingen av avgitt konsernbidrag. Mottakende og avgivende selskap lignede ikke nødvendigvis på samme ligningskontor, noe som vil kunne by på praktiske utfordringer i så henseende. Dersom også avgivende selskap krever kreditfradrag etter tilsvarende bestemmelser, forutsetter forslaget en koordinering av kreditberegningene i de to selskapene, med de praktiske utfordringer dette vil kunne innebære.

Kontoret viser for øvrig til ovenfor nevnte brev av 20.10.03 og 19.03.04 vedrørende mottatt konsernbidrag.

➤ Punkt 5.9.4 – Utgifter som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet/inntektskilde

Etter forskriftens § 16-28-4 tredje ledd skal valutatap fordeles på samme måte som gjeldsrenter. Forslaget legger imidlertid ikke tilsvarende opp til at valutagevinster skal gå til reduksjon i brutto valutatap.

Det er i høringsnotatet lagt til grunn at kurssvingninger på valuta etter gjeldende rett i henhold til ligningspraksis er fordelt på samme måte som gjeldsrenter, dvs. etter nettoinntektsprinsippet. Etter Sentralskattekontorets oppfatning er det uklart hva som er grunnlaget for en slik fordeling, men det antas at den nære økonomiske sammenhengen mellom renteutgifter og valutasvingninger har hatt betydning for anvendt tilordningsprinsipp

Rent prinsipielt bør også en netto valutagevinst gå til reduksjon i renteutgiftene, og fordeles etter bruttoformuesprinsippet. Videre blir det vel bare korrekt å sammenholde renteutgifter og valutagevinster/-tap der hvor valutagevinsten/-tapet gjelder en gjeldspost som det er beregnet renter av. Forslaget virker ikke å være tilstrekkelig forankret i noe prinsipp. Regelen bør etter kontorets syn av praktiske hensyn være den samme for valutagevinster og valutatap. Et alternativ til en fordeling etter

bruttoformuesprinsippet kan være å allokere valutagevinstene og –tapene etter den direkte metode.

➤ **Underskudd til fremføring**

Forslaget om fordeling av mottatt konsernbidrag i høringsnotatets punkt 5.9.3 aktualiserer en problemstilling som tidligere ikke har kommet på spissen. Et selskap som utelukkende driver med virksomhet i utlandet har et underskudd i år 1 på 100. Selskapet mottar et konsernbidrag på 100 fra et selskap som utelukkende driver virksomhet i Norge. Selskapets globalinntekt vil da være 0.

Etter forslaget skal det mottatte konsernbidraget allokere til den norske delen av globalinntekten. I så fall vil utenlandsinntekten i år 1 fortsatt gi et underskudd på 100. Spørsmålet er om dette underskuddet – for beregningsformål – må fremføres til år 2 og avregnes mot fremtidig utenlandsinntekt ved fastsettelsen av maksimalt kreditfradrag.

Andre forhold

➤ **Sktl. § 16-20 første ledd**

En problemstilling som kontoret har vurdert i en forhåndsuttalelse (2000-629SFS) er om bestemmelsen gir hjemmel for kreditfradrag for kildeskatt på utbytte som norsk deltaker i NOKUS-selskap er ilagt i NOKUS-landet. Kontoret har lagt til grunn at bestemmelsen ikke gir hjemmel for kreditfradrag i slike tilfeller, basert på en formell betraktning om at det ikke foreligger en dobbeltbeskatning av inntekten *som utbytte*, jf. at slikt utbytte er skattefritt etter sktl. § 10-67. Se også omtale av problemstillingen i Almvik og Kristiansen op. cit. på s. 794.

Ettersom inntekten i slike tilfeller reelt sett er gjenstand for dobbeltbeskatning gjennom NOKUS-beskatning av den norske deltakeren, kan det hevdes at manglende kreditfradrag i slike tilfeller er urimelig. Kontoret mener derfor at det bør vurderes en lovendring på dette punkt. Det vises i denne forbindelse til kontorets mail av 28. mai 2004 med vedlegg til Finansdepartementet ved Widerberg og Kristiansen i anledning det samarbeid som eksisterer mellom departementet og kontoret på NOKUS-området.

➤ **Sktl. § 16-20 annet ledd**

Kontoret er ikke kjent med hvorvidt problemstillingen har vært oppe i praksis, men stiller spørsmål ved om ordlyden i bestemmelsen er dekkende for de tilfeller den er ment å fange opp i forhold til deltakerlignede selskap (DLS). For utenlandske DLS hjemler bestemmelsen kreditfradrag for skatt som det utenlandske selskapet betaler til hjemstaten. Et norsk DLS som betaler skatt til et utland, vil imidlertid etter ordlyden ikke kunne kreve kreditfradrag for slik skatt, fordi skatten er betalt til en annen stat (utlandet) enn den hvor selskapet er hjemmehørende (Norge).

Kontoret antar at dette ikke samsvarer med intensjonen med bestemmelsen, som i så fall bør presiseres i tråd med dette.

➤ **Sktl. § 16-26 annet punktum**

I punkt 2.2 sjette avsnitt uttaler departementet følgende:

”Har kildestaten beskattet inntekten eller formuen i strid med skatteavtalen kan det således ikke kreves kreditfradrag for hele den utenlandske skatten. I slike tilfeller kan det heller ikke kreves kreditfradrag med grunnlag i skatteloven, jf. skatteloven § 16-26.”

Departementet synes å forutsette at sktl. § 16-26 annet punktum gir ligningsmyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å nekte kreditfradrag i et tilfelle hvor den annen stat etter Norges syn beskatter i strid med skatteavtalerettslig forpliktelse. Dette er ikke opplagt; særlig tvilsomt er det dersom den aktuelle inntekten ikke er "kildeskatt eller annen lignende skatt".

Det er ingen tvil om at kreditfradrag ikke bør innrømmes i slike tilfeller, og kontoret mener derfor at man – for å være på den sikre siden – bør presisere dette forbeholdet klarere i bestemmelsen. Kontoret viser til Almvik og Kristiansen op. cit. på s. 787 og for øvrig til punkt 7 i vårt brev til Skattedirektoratet av 19.03.04.

Med vennlig hilsen

Staale Knudssøn
direktør

Vegard Kristiansen