



Skattedirektoratet

Inquiries to
Elisabet A. Landmark

Your date
29.03.2006

Our date
05.07.2006

Telephone
22 07 72 66

Your reference
04/1144 EL/rla

Our reference
2006/186641 /RR-NB/ELA
/008

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Høring - unngåelse av internasjonal dobbelbeskatning

Vi viser til Finansdepartementets brev av 29. mars 2006 vedlagt Høringsnotat om unngåelse internasjonal dobbeltbeskatning.

Skattedirektoratet har forelagt høringsnotatet for sentralskattekontorene for storbedrifter og utenlandssaker, noen fylkesskattekontorer og Oslo likningskontor. Vi har også gjort ytre etat oppmerksom på høringsnotatet på vårt Skattenett og invitert etaten til å komme med merknader. Kopi av høringsuttalelsen fra Sentralskattekontoret for storbedrifter følger vedlagt.

Skattedirektoratet vil generelt bemerke at de nåværende reglene om kreditfradrag og alternativ fordeling er kompliserte og ressurskrevende både for skattyterne og likningsmyndighetene. Vi antar at de foreslåtte endringene vil føre til en ikke ubetydelig merbelastning i forhold til dagens regler.

Likningen av personlige skattytere, herunder anvendelsen av kreditreglene og reglene om alternativt fordelingsfradrag, er en del av basislikningen som likningsmyndighetene i utgangspunktet skal bruke begrenset tid på. De endringer som er foreslått i høringsnotatet medfører at det vil kreve større ressurser enn i dag å foreta en korrekt likning av skattytere med utenlandsinntekt. Det vil også kreve en økt spesialkompetanse hos dem som skal likne disse skattyterne. I tillegg vil forslaget etter direktoratets oppfatning kunne innebære at reglene blir vanskeligere å forstå for de berørte skattytere. Dette vil kunne medføre dårligere kvalitet på innleverte likningsskjemaer samt større behov for veiledning og bistand ved utfylling av selvangivelsen. Det kan også bli vanskelig for skattyterne å kontrollere om likningen er riktig.

Skattedirektoratet har følgende merknader til høringsnotatet:

Deltakerliknede selskap og NOKUS-selskap – skatt betalt i tredjestater

Direktoratet er i utgangspunktet enig i forslaget om å utvide fradragsretten til også å gjelde skatt betalt i tredjeland for deltakere i utenlandske selskaper. Forslaget går ut på at fradragsretten bare skal gjelde for deltakere i selskaper som er hjemmehørende i stater som

Postal address
Postboks 6300 Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Office address
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr: 974 761 076

Telephone
22 07 70 00
Telefax
22 07 71 08



Norge har folkerettslig overenskomst med. Dette forklares ut fra administrative grunner og at Norge i medhold av overenskomsten kan kreve opplysninger om selskapets inntekts- og formuesforhold.

Begrensningen vil først og fremst ramme selskaper som NOKUS-lignes. NOKUS-selskaper er gjenstand for deltakerligning i Norge. Fastsettelsen av NOKUS-inntekten skal etter skatteloven § 10-65 skje som om selskapet var et norsk skattesubjekt vurdert etter norske skatteregler. NOKUS-inntekten må fastsettes uavhengig av hvilke skatter som kan krediteres etter skatteloven §§16-20 flg. Det betyr at NOKUS-selskapets inntekt fra et tredjeland vil inngå i NOKUS-inntekten og være skattepliktig til Norge. Inntekten kan f.eks. være utbytte fra datterselskap av NOKUS-selskapet som er ilagt kildeskatt ved utdelingen eller inntekt av NOKUS-selskapets faste driftssted i et tredjeland. Dersom det ikke åpnes for kredit for kildeskatten eller skatt betalt i det landet det faste driftsstedet er skattepliktig, oppstår det økonomisk dobbeltbeskatning.

Utvidelsen skulle i utgangspunktet ikke kreve ytterligere innsikt i NOKUS-statens skatteregler eller eventuelle skatteavtaler mellom NOKUS-staten og tredjelandet, slik det synes å være forutsatt i høringsnotatet punkt 5.1.2 tredje avsnitt.

I forhold til dokumentasjon vil derimot utvidelsen til kreditfradrag for skatt betalt i tredjeland kreve at skattyter blir pålagt en større byrde, men som likevel er til skattyters fordel. Begrensningen til endelig og faktisk betalt skatt i henholdsvis NOKUS-landet og tredjelandet medfører at eventuelt 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 ligningsloven kapittel 9, 10 og 12. Det må derfor antas at skattyter vil opplyse om dette.

Skattedirektoratet antar at de kontrollbehov som ligningsmyndighetene har i tilstrekkelig grad er ivarettatt gjennom de krav som alltid må stilles til dokumentasjonen av den utenlandske skatt som er betalt. Fremlegger ikke skattyter tilstrekkelig dokumentasjon for skatten, innrømmes det ikke kreditfradrag. Direktoratet kan ikke se at det er avgjørende administrative grunner som taler mot å utvide fradragsretten til også å gjelde kredit for skatt betalt i tredjeland, uavhengig av om det er inngått en folkerettslig overenskomst om utveksling av opplysninger med den utenlandske staten. I et mer generelt etterlevelsesperspektiv kan imidlertid gode grunner tale mot å endre reglene slik at det blir gunstigere enn i dag å etablere virksomhet i lavskatteland. Dette er også regimer hvor det er vanskelig/umulig å innhente informasjon i kontrolløyemed, og hvor virksomhetsetablering nettopp skyldes dette faktum. Dette forhold trekker i retning av å begrense fradragsretten slik departementet legger opp til.

Trygdeavgifter

Skattedirektoratet er enig i at spørsmål som følge av at de nasjonale reglene om uttak av sosiale avgifter er forskjellige og spørsmål om dobbelt illeggelse av sosiale avgifter bør løses innenfor rammen av folketrygdloven, Rådsforordning 1408/71 og sosialkonvensjonene.

Det maksimale kreditfradrag – generelt begrenset kreditmetode



Skatteloven gir i dag anvisning på en generelt begrenset kreditmetode som innebærer at det maksimale kreditfradrag skal beregnes under ett for all utenlandsinntekt. Finansdepartementet foreslår å opprettholde en generelt begrenset kreditmetode, men at enkelte inntekter skal skilles ut slik at det beregnes separate maksimale kreditfradrag for skatt på disse inntektene. Forslaget innebærer at inntekter fra lavskatteland og inntekter fra petroleumsvirksomhet skilles ut i hver sin inntektskategori.

Skattedirektoratet antar at inndelingen i tre inntektskategorier ikke vil ha noen praktisk betydning for de fleste skattytere med inntekt som beskattes i utlandet. Men for de skattytere som har inntekt i flere kategorier, og især om inntektene er fra samme land, antar vi at fordelingen av inntekter og kostnader vil være arbeidskrevende og reise en rekke spørsmål.

Når det gjelder hvilke land som skal anses som lavskatteland, viser vi til uttalelsen fra Sentralskattekontoret for storbedrifter hvor det pekes spesielt på vanskelighetene med å fastslå hva som skal anses som lavskatteland i det enkelte tilfelle.

Det er vesentlig at reglene om kreditfradrag, og herunder reglene fordeling av inntekt på de forskjellige kategoriene, kan beskrives på en slik måte at både skattyterne og likningsetaten kan forholde seg til dem både på veiledningsstadiet, ved utfyllingen av selvangivelsen og likningsstadiet. Dette forutsetter at det på forhånd er klarlagt hvilke land som skal anses som lavskatteland i forhold til konkret inntektsarter.

På bakgrunn av de forhold som Sentralskattekontoret for storbedrifter viser til, og dersom det ikke kan gis klare retningslinjer om hvilke inntekter som skal inngå i kategorien inntekt fra lavskatteland, antar direktoratet at det eventuelt bør vurderes om det kan være mer hensiktsmessig med en regel om at det maksimale kreditfradraget skal beregnes per land. På den annen side vil en slik oppdeling medføre økt arbeidsbyrde, noe som ikke er ønskelig, for en rekke skattytere og for likningsmyndighetene.

Tidfestingsforskjeller

Skattedirektoratet er enig i at det innføres regler som avbøter den dobbeltbeskatning som i dag oppstår på grunn av tidfestingsforskjeller.

Etter Skattedirektoratets oppfatning bør hovedregelen være en fremføringsrett. Adgangen til tilbakeføring av utbenyttet kreditfradrag bør begrenses til de tilfeller hvor skattyter ikke har relevant utenlandsinntekt i etterfølgende år slik at han ikke får beregnet noe maksimalt kreditfradrag. Slik vi ser det vil en valgdgang mellom frem- og tilbakeføringsrett i mange tilfeller bidra til en uoversiktlig situasjon hvor skattyter først ved likningen for det tredje året etter inntektsåret vil ha oversikt over om det er mest gunstig med en frem- eller tilbakeføring av utbenyttet kreditfradrag fra år 1.

Direktoratet savner en omtale av hvordan disse reglene skal praktiseres. Vi legger til grunn at skattyter selv må fremme krav om frem- eller tilbakeføring av kreditfradraget. Fordi skattyter ikke selv kan beregne maksimalt kreditfradrag vil han i mange tilfeller ikke være klar over om han vil få ubenyttet kreditfradrag for det enkelte år og derfor bør kreve at



overskytende kreditfradrag gis i skatten for et annet år. I forhold til en fremføringsrett vil skattyter ha oversikt over hvor stor del av den utenlandske skatten som ikke er kommet til fradrag, slik at han kan kreve et ytterligere kreditfradrag i selvangivelsen for etterfølgende år. Når det gjelder tilbakeføring, vil skattyter ikke være kjent med det beregnede maksimale kreditfradraget for tidligere år, slik at han ikke vet om det foreligger et ubenyttet maksimalt kreditfradrag. I tillegg kommer at det er vesentlig mer arbeidskrevende for likningsmyndighetene å foreta endringer i likningen for tidligere år enn å ta hensyn til ubenyttet kreditfradrag i etterfølgende år. Disse forholdene taler etter direktoratets oppfatning for at adgangen til tilbakeføring av kreditfradrag begrenses mest mulig.

Dersom det innføres en tilbakeføringsrett må det etter direktoratets oppfatning gis ikraft-tredelsesregler som innebærer at det ikke kan tilbakeføres ubenyttet kreditfradrag til inntektsår forut for inntektsåret 2007.

Vi legger til grunn at reglene om frem- og tilbakeføring av ubenyttet kreditfradrag ikke skal påvirke skattyters adgang til å kreve fradrag for utenlandsk skatt etter skatteloven § 6-15 i stedet for kreditfradrag.

Tilordning av inntekts- og fradragsposter ved beregning av det maksimale kreditfradrag

Konsernbidrag

Direktoratet forstår de foreslåtte reglene når det gjelder mottatt konsernbidrag slik at dersom det avgivende selskapet kun driver virksomhet i Norge, skal konsernbidraget i sin helhet tilordnes den norske inntekten. I de tilfellene det avgivende selskapet selv krever kredit for skatt betalt i utlandet, skal mottatt konsernbidrag fordeles tilsvarende mellom det mottagende selskaps inntekt i utlandet og inntekt i Norge også med hensyn til de tre inntektstyper som er foreslått. Slik forslaget fremstår er det en forutsetning for fordeling av konsernbidrag mellom inntekt i utlandet og inntekt i Norge i mottakerselskapet at en fordeling allerede er foretatt i avgiverselskapet i forbindelse med en kreditberegning slik at det ikke er tilstrekkelig med en selvstendig vurdering av om inntekten skriver seg fra utlandet. Direktoratet forstår da forslaget slik at mottatt konsernbidrag bare kan tilordnes utenlandsinntekten i de tilfeller avgiverselskapet kan kreve kredit for skatt betalt i utlandet. Det betyr at det bare er konsernbidrag som stammer fra inntekt opptjent og skattlagt i utlandet som tilordnes utenlandsinntekten. Direktoratet er enig i at dette er i tråd med hva som ligger til grunn for utenlandsinntekt i skatteloven § 16-21-3.

Avgivende og mottakende selskap liknes ikke nødvendigvis på samme likningskontor noe som vil by på praktiske utfordringer med hensyn til koordinering av kreditberegningene i de to selskapene. Med de tekniske ressurser som disponeres i skatteetaten antar direktoratet at dette er et problem som er overkommelig. Etter direktoratets oppfatning bør det vurderes om det skal inntas en presisering i ligningsloven § 4-4 nr. 5 om at mottakende, og eventuelt avgivende, selskap har plikt til å gi opplysninger om hvordan avgiverselskapet har fordelt konsernbidraget.

Gjeldsrenter



Finansdepartementet foreslår at gjeldsrenter skal fordeles mellom Norge og utlandet etter en bruttoformuesmetode. De foreslåtte reglene er forskjellig fra reglene om fordeling av gjeld og gjeldsrenter i skatteloven § 3-31 og § 6-91. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør en bruttoformuesmetode i FSFIN § 16-28 og i skatteloven § 3-31 og § 6-91 være den samme. Det vil være kompliserende og forvirrende hvis fordelingen av gjeldsrenter etter en bruttoformuesmetode ikke skal foretas etter de samme prinsipper ved gjeldsrentefordeling, kreditfradrag og skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetoden. Det vil i betydelig grad også gjøre det vanskeligere å gi generell informasjon om de regler som gjelder.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det uheldig å knytte reglene om verdsettelse av formuespostene til om skattyter skal levere næringsoppgave etter ligningsloven § 4-4. Dette gjelder særlig for personlige skattytere som leverer næringsoppgave for virksomhet eller årsoppgjør for utleie av fast eiendom. Personlige skattytere vil også kunne ha formuesobjekter både i og utenfor næringsvirksomhet som inngår i fordelingsgrunnlaget.

Ved gjeldsrentefordeling vil formue i utlandet bestå av formue i fast eiendom og eiendeler i virksomhet som er unntatt fra beskatning i Norge. Direktoratet antar at i forhold til kreditreglene vil formue i utlandet bestå av formue i fast eiendom og eiendeler i virksomhet som kan beskattes både i utlandet og i Norge.

Når det gjelder selskaper er Skattedirektoratet, ut fra en samlet vurdering, enig i bruttoformuesmetoden er å foretrekke fremfor dagens regel.

For lønnsinntakere og pensjonister som har krav på kreditfradrag eller nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden vil en gjeldsrentefordeling etter en bruttoformuesmetode gi svært ulikt resultat avhengig av om skattyter har fast eiendom i utlandet eller ikke. I de tilfeller gjeldsrentene ikke har noen sammenheng med den faste eiendommen i utlandet, vil den foreslåtte regelen kunne medføre tilsvarende skjevheter som den gjeldsrentefordelingen som gjaldt etter skatteloven § 6-91, jf § 4-31, for inntektsåret 2000.

De foreslåtte reglene vil videre medføre økte kontrollproblemer fordi grunnlaget for fordeling av gjeldsrenter må baseres på skattyters opplysninger. Skattyter vil kunne oppnå et høyere kreditfradrag/skattnedsettelse etter den alternative fordelingsmetoden ved ikke å oppgi fast eiendom i utlandet på selvangivelsen. Skatteetaten mottar heller ikke kontrollopplysninger fra utenlandske skattemyndigheter om formue i fast eiendom i utlandet. Den nåværende nettoinntektsmetoden bygger derimot på beløp som fremgår av selvangivelsen, og ofte på inntekter som er innberettet fra arbeidsgivere mv.

Direktoratet viser også til at det for mange skattytere kan være en ubalanse i verdsettelsen av fast eiendom Norge og i utlandet. Likningsverdien på fast eiendom i Norge er ofte lavere enn den verdi som fastsettes på utenlandske eiendommer når man tar utgangspunkt i kjøpesummen. Dette gjelder selv om retningslinjene er at det skal legges til grunn tilsvarende prinsipper som ved verdsettelse av faste eiendommer i skattyters bostedskommune.



En bruttoformuesmetode vil føre til økt ressursbruk for likningsmyndighetene i de tilfeller gjeldsrentene skal fordeles. Dette har bl.a. sammenheng med at det vil være tilnærmet umulig å tilpasse likningssystemene slik at fordelingen av gjeldsrenter kan foretas maskinelt samtidig med beregningen av det maksimale kreditfradraget. Dette innebærer at det må foretas en ekstra beregning før man får frem de tall som er relevante for beregningen av maksimalt kreditfradrag.

Når det gjelder gjeldsrentefordelingsregelen i skatteloven § 6-91 er praksis at skattyter fører opp brutto gjeldsrenter og at likningsmyndigheten foretar en fordeling av rentene mellom Norge og utlandet. Det vil i mange tilfeller være praktisk umulig for skattyter selv å beregne hvor stor andel av gjeldsrentene som er fradragsberettigede i Norge. Det vil være tilsvarende vanskelig for skattyter å beregne rentefradraget ved utfylling av skjemaene RF-1147 eller RF-1150 i forbindelse med krav om kreditfradrag eller skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetoden.

På grunnlag av det som er sagt ovenfor, finner Skattedirektoratet det vanskelig å anbefale den foreslåtte bruttoformuesmetoden som metode for å fordele gjeldsrenter ved beregningen av maksimalt kreditfradrag for personlige skattytere og ved anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden.

Dersom bruttoformuesmetoden innføres, må det vurderes å lovfeste plikt for deltaker i norsk selskap som nevnt i skatteloven §§ 10-40 til 10-47 til å opplyse om sin andel av selskapets skattemessig verdi per 31.12 i inntektsåret i de tilfellene deltakeren krever kredittfradrag. Dette har sin bakgrunn i at det i dag er selskapet som har opplysningsplikt etter ligningsloven § 4-9 nr 2, og at deltakeren normalt ikke kjenner disse verdiene. For deltaker i utenlandsk deltakerlignet selskap antar vi opplysningsplikten er hjemlet i ligningsloven § 4-4 nr. 3.

Valutatap

Finansdepartementet foreslår at valutatap skal fordeles på samme måte som gjeldsrenter. I forslaget legges det 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. Sentralskattekontoret for storbedrifter har gitt uttrykk for at det er uklart hva som er grunnlaget for en slik fordeling, men at det antas at den nære økonomiske sammenhengen mellom renteutgifter og valutasingninger har hatt betydning for anvendt tilordningsprinsipp.

Rent prinsipielt bør også netto valutagevinst på til reduksjon i renteutgiftene, og fordeles etter bruttoformuesprinsippet. Videre blir det antakelig bare korrekt å sammenholde renteutgifter og valutagevinster/-tap der hvor valutagevinsten/-tapet gjelder en gjeldspost som det er beregnet renter av. Det fremstår som noe uklart for direktoratet hvilket prinsipp forslaget er basert på. Regelen bør 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.

Andre fradrag som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet/inntektskilde

Finansdepartementet foreslår at det forskriftsfestes hvilke fradrag som alltid skal fordeles etter et nettoinntektsprinsipp. De fradrag som etter likningspraksis er fordelt etter nettoinntektsprinsippet er fradrag som blir ført i selvangivelsen og som skal føres i skjema for beregning av kreditfradrag eller skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetoden. Dette gjelder imidlertid ikke personfradrag etter skatteloven § 15-4, se nedenfor.

Finansdepartementet foreslår videre at nærmere angitte fradrag skal tilordnes Norge når skattyter har arbeidsinntekt fra EØS-land (unntatt når hele eller tilnærmet hele inntekten er fra ett EØS-land). Slik vi ser det innebærer dette at arbeidsinntekt fra EØS-land skal behandles som norsk inntekt ved fordelingen av de angitte fradragene. Det innebærer videre at arbeidsinntekt opptjent utenfor EØS, arbeidsinntekt opptjent i EØS når hele eller tilnærmet hele inntekten er fra ett EØS-land samt annen utlandsinntekt enn arbeidsinntekt, skal behandles som utenlandsinntekt ved fordelingen av disse fradragene.

Dette kan medføre at en person som både har arbeidsinntekt i et EØS-land og annen utenlandsinntekt må forholde seg til flere forskjellige grunnlag ved fordeling av kostnader mellom inntekt i utlandet og inntekt i Norge. På bakgrunn av likningsetatens erfaringer med dagens regler, vil vi anta at skattyterne bare unntaksvis vil klare å fylle ut RF-1147 og RF-1150 på en korrekt måte dersom reglene blir så kompliserte som foreslått. Etter direktoratets oppfatning er dette en lite ønskelig utvikling.

Etter direktoratets oppfatning gir forslaget til FSFIN § 16-28-4 fjerde ledd ikke klart nok uttrykk for hvordan fradragene skal fordeles i de forskjellige situasjoner.

Finansdepartementet foreslår at fradragene forholdsmessig skal tilordnes inntekt i utlandet i de tilfeller skattyter har hele eller tilnærmet hele inntekten fra ett EØS-land. Tilsvarende uttrykk er anvendt i den nye bestemmelsen i skatteloven § 6-71. Finansdepartementet har i tilknytning til denne bestemmelsen uttalt at det kan være aktuelt å fastsette i forskrift at grensen går ved 90 pst. Etter direktoratets oppfatning er det ønskelig at det også fremgår av FSFIN § 16-28-4 fjerde ledd at grensen skal gå ved 90 pst. Dersom departementet kommer til at grensen ikke bør angis i forskrift, bør det gjøres nærmere rede for hvor grensen skal trekkes i forarbeidene til de nye reglene. Det må også gjøres nærmere rede for hvilke inntekter som skal inngå i sammenlikningen. Vi viser i denne sammenheng til at sammenligningsgrunnlaget i skatteloven § 6-71 er inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet, mens det i FSFIN § 16-28-4 fjerde ledd og § 16-28-22 tredje ledd er skattyters "alminnelige inntekt". Det er uklart for direktoratet hvordan "alminnelig inntekt" skal fordeles mellom Norge og det andre EØS-landet.

Personfradrag etter skatteloven § 15-4 gis maskinelt som et fradrag i global alminnelig inntekt før skatteberegningen og fradragets størrelse styres av om skattyteren liknes i klasse 1 eller klasse 2. Den beregnede skatten (etter korreksjon for tillegg og fradrag i skattebeløpet) fordeles deretter mellom inntekt i utlandet og inntekt i Norge på grunnlag av



beregnet nettoinntekt etter fradrag som fordeles direkte, etter nettoinntektsprinsippet og eventuelt etter andre fordelingsnøkler dvs. netto alminnelig inntekt før personfradrag. Resultatet er at personfradraget fordeles forholdsmessig på inntekten i utlandet og inntekt i Norge på grunnlag av fordelingen av netto alminnelig inntekt før personfradrag mellom utlandet og Norge.

På grunnlag av at personfradraget gis som et ledd i skatteberegningen, og fordi det ikke er et kostnadsfradrag, hører det ikke hjemme i FSFIN § 16-28-4 fjerde ledd som et fradrag som skal fordeles etter nettoinntektsprinsippet.

Etter Skattedirektoratets syn er det av praktiske og tekniske grunner ønskelig at fordeling av personfradrag opprettholdes slik den praktiseres i dag. Dersom departementet likevel finner at det er nødvendig å endre reglene om fordeling av personfradrag for personer med arbeidsinntekt i EØS, må det utformes egne bestemmelser om fordeling av personfradraget.

En annen fordeling av personfradraget enn den som skjer i dag, vil kreve omfattende endringer i de tekniske systemene for beregning av maksimalt kreditfradrag og skatteinndrivelse etter den alternative fordelingsmetoden. Skattedirektoratet vil uansett ikke klare å gjennomføre en slik endring i systemene med virkning for inntektsåret 2007.

På grunnlag av de praktiske problemer som en slik regelendring medfører og da dette gjelder et stort antall skattytere, anmoder direktoratet om at en eventuell endring ikke trer i kraft med virkning for inntektsåret 2007. Vi viser her til at Oslo likningskontor har anslått at dette gjelder 5 000 lønnstakere som liknes i Oslo.

Når det gjelder fradragsberettigede kostnader i boligselskap består disse i all hovedsak av rentekostnader. Slike kostnader foreslås fordelt etter nettoinntektsprinsippet mens rentekostnader foreslås fordelt etter et bruttoformuesprinsipp. Dette fører til at maksimalt kreditfradrag og skatteinndrivelsen etter den alternative fordelingsmetoden blir forskjellig avhengig av om skattyter har rentekostnader tilknyttet bolig/fritidseiendom i boligselskap eller som selveier. En slik forskjell er etter direktoratets syn vanskelig å begrunne.

Vi gjør oppmerksom på at skatteloven § 6-80 er opphevet fra og med inntektsåret 2005.

Minstefradrag

Finansdepartementet foreslår å forskriftsfeste at minstefradraget skal fordeles forholdsmessig mellom lønnsinntekt i utlandet, fordelt på inntektskildene i skatteloven § 16-21 bokstav a-c, og i Norge. På bakgrunn av det som står i høringsnotatet punkt 5.5.2 ii) forstår vi det slik at inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet, jfr. § 16-21 bokstav b, bare omfatter næringsinntekt. Det er da tilstrekkelig å henvise til skatteloven § 16-21 bokstav a og c i FSFIN § 16-28-4 fjerde ledd fjerde punktum.

Finansdepartementet foreslår at minstefradraget skal tilordnes Norge når skattyter har arbeidsinntekt fra EØS-land (unntatt når hele eller tilnærmet hele inntekten er fra ett EØS-land). Direktoratet legger til grunn at fordelingen av minstefradraget mellom inntekt i utlandet og inntekt i Norge skal foretas i forhold til inntekter som det gis minstefradrag i, jfr.



skatteloven § 6-31. Slik vi ser det innebærer dette at arbeidsinntekt fra andre EØS-land skal behandles som norsk inntekt ved fordelingen av minstefradraget. Det innebærer videre at arbeidsinntekt opptjent utenfor EØS, arbeidsinntekt opptjent i EØS når hele eller tilnærmet hele inntekten er fra ett EØS-land samt annen inntekt i utlandet som det gis minstefradrag i, skal behandles som utenlandsinntekt ved fordelingen av minstefradraget.

Etter direktoratets oppfatning gir forslaget til FSFIN § 16-28-4 fjerde ledd ikke klart nok uttrykk for hvordan minstefradraget skal fordeles. I tillegg nevnes at beregningsreglene for minstefradrag er meget kompliserte og at det er uklart hvordan minstefradraget skal fordeles mellom pensjons- og lønnsinntekt ved beregning av maksimalt kreditfradrag og skattenedsettelse etter den alternative fordelingsmetoden .

Finansdepartementet foreslår at minstefradraget forholdsmessig skal tilordnes inntekt i utlandet i de tilfeller skattyter har hele eller tilnærmet hele inntekten fra ett EØS-land. Tilsvarende uttrykk er anvendt i den nye bestemmelsen i skatteloven § 6-71. Finansdepartementet har i tilknytning til denne bestemmelsen uttalt at det kan være aktuelt å fastsette i forskrift til denne bestemmelsen at grensen går ved 90 pst. Etter direktoratets oppfatning er det ønskelig at det også fremgår av FSFIN § 16-28-4 fjerde ledd at grensen skal gå ved 90 pst. Dersom departementet kommer til at grensen ikke bør angis i forskrift, bør det gjøres nærmere rede for hvor grensen skal trekkes og hvilke inntekter som skal inngå i sammenlikningen, i forarbeidene til de nye reglene.

.....

De endringer i regelverket som har sin bakgrunn i Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, medfører at regelverket til dels blir meget komplisert. Skattedirektoratet anmoder om at departementet vurderer en forenkling av regelverket slik at de samme prinsippene for deling av kostnader og fradrag skal anvendes uansett i hvilket land inntekten har sin kilde.

Den alternative fordelingsmetoden

Skattedirektoratet viser til bemerkningene ovenfor om deling av kostnader ved beregning av det maksimale kreditfradraget.

Den alternative fordelingsmetoden skal også anvendes når en person bosatt i Norge mottar pensjon fra et annet nordisk land. Skattedirektoratet savner en omtale av hvordan de nye bestemmelsene skal anvendes for skattytere som har pensjon fra et annet nordisk land.

I forslaget til FSFIN § 16-28-22 annet ledd mangler det en henvisning til at det er likningsverdien per 31. desember i inntektsåret som skal legges til grunn.

Forholdet til skjermingsmetoden for aksjonærer

Det fremgår av høringsnotatet punkt 5.11.2 at departementet legger til grunn at "... også utbytte som det gis skjermingsfradrag for anses som inntekt det svares skatt av i relasjon til



skatteloven § 16-20 første ledd”. Vi forstår det slik at det da er faktisk kildeskatt (skatteavtalesats) på brutto utbytte som skal sammenlignes med faktisk norsk skatt på utbytteinntekten etter skjermingsfradrag.

Eksempel:

- brutto utbytte 100
- kildeskatt ifølge skatteavtale 15
- skjermingsfradrag 50

Maksimalt kreditfradrag: $(100 - 50) * 0,28 = 14$ (som er mindre enn betalt skatt i utlandet).

Denne tolkningen er slik vi ser det ikke åpenbar og departementet har tidligere muntlig gitt uttrykk for en annen forståelse av hvordan man skal beregne maksimalt kreditfradrag når aksjonæren har krav på skjermingsfradrag. Etter direktoratets oppfatning bør det presiseres i regelverket hvordan skjermingsfradraget i mottatt utbytte fra aksjeselskap og utdeling fra deltakerliknet selskap skal behandles ved beregning av maksimalt kreditfradrag.

Annet

Det følger av skatteloven § 16-26 at skattelovens regler også gjelder ved beregning av kreditfradrag etter en skatteavtale. Det følger videre av bestemmelsen at med hensyn til kildeskatt og lignende skatt skal skattyter ikke gis kredit for et større beløp enn den skatt som den annen stat kan ilegge med hjemmel i skatteavtalen. I punkt 2.2 i høringsnotatet legger departementet til grunn at skatteloven § 16-26 gir en generell hjemmel til å nekte kreditfradrag når beskatningen i utlandet er i strid med en skatteavtale. Direktoratet ber om at bestemmelsen blir presisert slik at det kommer klart frem at dette også gjelder annen skatt enn kildeskatt.

Sentralskattekontoret for storbedrifter har reist spørsmål om en norsk deltaker i et NOKUS-selskap bør kunne få kreditfradrag for kildeskatt på utbytte fra NOKUS-selskapet som er betalt i NOKUS-landet. Det er antatt at det ikke er hjemmel for å kreve kredit for kildeskatt i NOKUS-landet på utbytte til norsk deltaker i NOKUS-selskapet. De norske deltagerne i NOKUS-selskapet skattlegges for sin andel av det utenlandske selskapets inntekt, mens NOKUS-selskapet er et eget skattesubjekt i det landet det er hjemmehørende. Som en følge av ligningsmåten i Norge skattlegges ikke overskuddet som utbytte og det foreligger da ikke dobbeltbeskatning av inntekten som utbytte. Ettersom inntekten i slike tilfeller reelt sett er gjenstand for dobbeltbeskatning gjennom NOKUS-beskatning av den norske deltakeren, kan det hevdes at manglende kreditfradrag for kildeskatt betalt i NOKUS-landet i slike tilfeller er urimelig. Det bør vurderes en lovendring som gir rett til kreditfradrag i disse tilfellene.

Sentralskattekontoret for storbedrifter har videre reist spørsmål om bestemmelsen i skatteloven § 16-20 annet ledd gir hjemmel for at norske deltakere i et norsk deltakerliknet selskap kan få kreditfradrag for en andel av den selskapsskatt som er ilagt det norske selskapet i utlandet. Skattedirektoratet antar de nåværende reglene har vært praktisert slik at det har vært innrømmet kreditfradrag i slike tilfeller, men vi anmoder departementet om å vurdere om det er behov for en presisering av reglene.



Det forhold at det først kan innrømmes kreditfradrag etter at skattyter dokumenterer at den utenlandske skatten er endelig utliknet og betalt, vil i mange tilfeller innebære et ganske betydelig likviditetsproblem for skattyter. Skattedirektoratet har tidligere foreslått for Finansdepartementet at det bør vurderes inntatt en regel i skattebetalingsloven som gir skatteoppkreveren anledning til å gi skattyter en utsettelse med innbetaling av restskatt i slike tilfeller. En annen løsning som kan vurderes, er å åpne for det kan gis et foreløpig kreditfradrag under ordinær likning basert på skattyters beregning av den utenlandske skatten mot at dokumentasjon for endelig utliknet og betalt skatt fremlegges innen en viss frist, f.eks. etter år etter utløpet av selvangivelsesfristen. En slik regel må kobles til en regel som klart gir uttrykk for at kreditfradrag vil bli strøket dersom det ikke uoppfordret blir sendt inn tilstrekkelig dokumentasjon innen fristen.

Med hilsen

Sven Rune Greni
Avdelingsdirektør
Retts- og revisjonsavdelingen

Tone Kaarbø

Vedlegg