



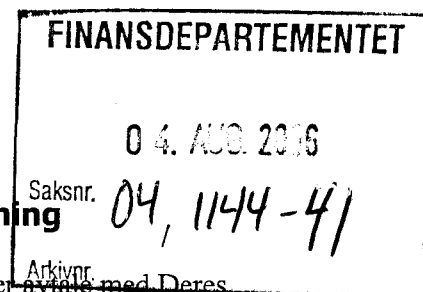
Det kongelige finansdepartement  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

Vår dato 01.08.2006  
Deres dato 29.03.2006  
Vår referanse 33681/47576/em  
Deres referanse 04/1144 SL EL/Rla

(også sendt elektronisk til postmottak@finans.dep.no)

### Høring - unngåelse av internasjonal dobbeltbeskatning

Det vises til Finansdepartementets høringsnotat av 29. mars 2006. Etter rådgiver Erik Landa er det gitt utsettelse med høringsfristen til 1. august 2006.



Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) har følgende kommentarer:

#### Vedr. punkt 5.1 – Deltakerlignede selskap og NOKUS – skatt betalt i tredjestater

NHO stiller seg positiv til departements forslag om å utvide retten til kredit til også å gjelde skatt betalt i tredjestater, men er ikke enig i departementets forslag til særskilte begrensninger knyttet til denne retten.

Den generelle norske skattleggingen av utenlandske deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap tilsier at det ikke bør illegges andre begrensninger knyttet til retten til kredit enn det som følger av de generelle kreditreglene.

Departementet begrunner de særskilte begrensningene med ressurs- og kontrollhensyn. NHO kan ikke se at en generell utvidelse av retten til kredit vil kreve større administrative ressurser. Det utenlandske selskapets inntekt skal uavhengig av kreditreglene beregnes etter norske regler.

NHO kan heller ikke se at en generell utvidelse av retten til kredit bør begrenses som følge av kontrollhensyn. Dagens dokumentasjonskrav innebærer at det er skattyter, ikke ligningsmyndighetene, som må dokumentere at skatten betalt til en tredjestat faktisk er betalt.

Departementet definerer ikke begrepet "tredjestater" særskilt. NHO legger til grunn at retten til kredit også gjelder når Norge er tredjestat i forhold til det utenlandske deltakerlignede selskapet eller NOKUS-selskapet.

### **Vedr. pkt 5.2 – Utenlandsk kildeskatt på utbytte fra utenlandske selskaper som er gjenstand for deltakerligning eller NOKUS-ligning i Norge**

NHO ber departementet vurdere hvorvidt skatteloven § 16-20 annet ledd, som gir norske skattytere rett til kredit for en andel av selskapets skatt, bør utvides til også å omfatte rett til kredit for kildeskatt på utbytte som deles ut fra det utenlandske selskapet.

### **Vedr. pkt 5.3 – Trygdeavgifter**

Departementet legger til grunn at skatteloven § 16-20 verken gir rett til fradrag i norsk arbeidsgiver- og trygdeavgift eller for utenlandske trygde- og arbeidsgiveravgifter.

NHO er enig med departementet i at det i forarbeidene til kreditreglene er forutsatt at det ikke kan kreves fradrag for utenlandsk inntektsskatt i norsk trygdeavgift. Hvorvidt en utenlandsk trygdeavgift kan anses som en utenlandsk inntektsskatt og dermed gi rett til kredit, kan vi derimot ikke se er omtalt i forarbeidene eller andre kilder.

NHO vil påpeke at utenlandsk trygdeavgift som ikke gir den trygdede økte rettigheter, i utgangspunktet faller innenfor begrepet "skatt" i skatteavtaler som bygger på OECDs modellavtale. I forhold til skatteavtaleland som bygger på OECDs modellavtale bør derfor denne form for skatt tillates kreditert etter intern norsk rett.

For øvrig er NHO enig med departementet i at det bør vurderes å foreta særskilte tilpasninger utenfor skatteloven for de tilfelle der det oppstår dobbelt trygdeavgift.

### **Vedr. pkt. 5.5 – Det maksimale kreditfradrag – generelt begrenset kreditmetode**

Departementet foreslår å dele inn utenlandsinntekten i tre inntektskategorier. Videre presiserer departementet at det ikke foreslås noen endringer i samordningsadgangen ved fastsettelse av norsk skatt på globalinntekten. NHO forstår departementets forslag slik at skattyters samlede globalinntekt fortsatt skal summeres opp samlet (som i dag), slik at den foreslåtte endringen kun gjelder *fordelingen* av den samlede globalinntekten mellom den norske inntekten og opp til tre utenlandske inntektskategorier.

Den foreslåtte metoden innebærer for det første at skattyter må fordele bruttoinntekter og fradragsposter mellom opp til fire inntektskategorier (norsk inntekt, inntekt fra lavskatteland, inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet og annen utenlandsinntekt). Mange fradragsposter er felleskostnader som det allerede i dag er vanskelig å fordele. Deretter må skattyter fordele den samlede norske skatten mellom den norske inntekten og opp til tre utenlandske inntektskategorier. Til slutt må skattyter som har ulike inntektskategorier i samme land fordele den utenlandske skatten mellom utenlandskategoriene. Det er utvilsomt at det for skattyterne vil kunne oppstå mange vanskelige fordelingsspørsmål under hver fordelingsrunde.

I tillegg til de ovennevnte fordelingene må skattytere som har inntekt fra land med lavere beskatning vurdere hvorvidt inntekten faktisk er en inntekt fra et lavskatteland i henhold til

de norske NOKUS-reglene. Som kjent reiser vurderingen av lavskatteland-definisjonen en rekke svært vanskelige spørsmål.

De norske kreditreglene oppleves allerede i dag av skattyterne som et meget krevende regelverk, og de foreslåtte endringene av reglene vil medføre at regelsettet blir enda mer komplisert.

Hensynet til et praktiserbart regelverk for skattyterne bør alltid veies opp mot behovet for å endre reglene, og det gjelder særlig i forhold til et regelverk som allerede er vanskelig å praktisere. NHO er ikke sikker på om effekten av de foreslåtte endringene vil oppveie de ulemper som de foreslåtte endringene vil medføre for skattyterne.

### **Vedr. pkt. 5.7 – Tidfestingsforskjeller**

NHO mener at departementet forslag om å tillate en frem- og tilbakeføring av ubenyttet kredit er positivt, men er ikke enig i de begrensningene i forslaget som departementet foreslår.

#### ***3-års fristen***

Departementets forslag innebærer at fremføringsretten er begrenset til tre år, og tilsvarende at tilbakeføringsretten er begrenset til tre år. Tidsbegrensningen er først og fremst begrunnet i administrative hensyn.

NHO mener at fremføringsadgangen bør være ubegrenset og kan ikke se at administrative hensyn tilsier en 3-års frist for fremføringsadgangen.

For det første vil det i praksis være en forholdsmessig liten administrativ byrde å endre fristen fra 3 år til en ubegrenset fremføringsadgang sett i forhold til den dobbeltbeskatning som en 3-årsfrist vil medføre. Som eksempler på dobbeltbeskatning som typisk vil kunne oppstå med en 3-årsfrist, er tap av kredit som følge av ulike avskrivningssatser, skattepliktige utdelinger fra deltakerlignede selskaper, samt ulik beskatning av opsjoner.

For det andre er 10-årsbegrensningen for underskudd nettopp fjernet og NHO kan ikke se noen grunn til at ubenyttet underskudd skal behandles annerledes enn ubenyttet kredit.

For det tredje følger det av OECD kommentarene til modellavtalen artikkel 23 A og 23 B pkt 32.8 (inntatt f.o.m 2005 utgaven) at hjemstaten skal gi kredit uavhengig av om kildestaten skattlegger den aktuelle inntekten i et tidligere eller senere år. Det er videre presisert at hjemstatens forpliktelse til å gi kredit i slike tilfeller gjelder uavhengig av om hjemstaten ikke benytter modellavtalens ordlyd, men i stedet henviser til sin interne rett. Etter NHOs oppfatning innebærer dette at 3-årsbegrensningen, slik den er foreslått, ikke kan praktiseres overfor skatteavtaleland som bygger på modellavtalen. NHO kan heller ikke se at det foreligger noen tungtveiende grunner som tilsier at ikke det samme bør gjelde overfor ikke-skatteavtaleland.

### ***Frem- og tilbakeføring innenfor inntektskategoriene***

Departementets forslag innebærer at ubenyttet fradrag bare skal kunne frem- og tilbakeføres innenfor hver av de tre inntektskategoriene som foreslås innført. NHO viser her til våre kommentarer vedrørende pkt 5.5. ovenfor.

### ***Frem- og tilbakeføring til det inntektsår som ligger nærmest det året fradragsretten oppstår***

Departement forslår at ubenyttet kredit i sin helhet skal frem- eller tilbakeføres til det inntektsår som ligger nærmest det året da fradragsretten oppstår, før det kan frem- eller tilbakeføres til inntektsår som ligger fjernere fra dette inntektsåret.

Slik NHO forstår forslaget betyr dette at skattyters rett til kredit kan foreldes fordi skattyter kan risikere å måtte kreve kredit for en nyere betalt skatt før en eldre betalt skatt. NHO ser ingen grunn til at ikke tilbakeføringsretten kan være lik den nå opphevede bestemmelsen om rekkefølgen for fremføring av underskudd, nemlig slik at ubenyttet kredit kan avregnes mot den eldste betalte skatten innenfor tilbakeføringsperioden.

### **Vedr. pkt. 5.8 – Underskudd i Norge – metode for fastsettelse av det maksimale kreditfradraget**

Etter dagens regler gis det ikke fradrag for utenlandsk skatt i de situasjoner der den utenlandske inntekten er positiv, mens den norske virksomheten går med underskudd, slik at globalinntekten blir null eller lavere. Dette er et resultat av den generelt begrensede metode, som innebærer at det ikke oppstår noen skattepliktig inntekt i Norge å gi fradrag i.

Dersom det skal kunne gis fradrag for utenlandsk skatt i disse tilfellene må metoden for fastsettelse av maksimal kredit endres. Departementet vurderer selv en alternativ metode for å forebygge slik dobbeltbeskatning. Metoden innebærer at skattyter gis anledning til å fastsette den maksimale kredit til en beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten selv om slik skatt ikke er ilignet skattyter, kombinert med at skattyter gis anledning til å frem- eller tilbakeføre den ubenyttede kredit (men dette forutsetter at fradragsretten ikke er begrenset til den maksimale kredit i frem- eller tilbakeføringsåret).

NHO ber departementet foreslå en metode nær opp til den departementet selv skisserer. Forslaget går ut på at skattyter gis anledning til å fastsette den maksimale kredit til en beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten selv om slik skatt ikke er ilignet skattyter, kombinert med at skattyter gis anledning til å fremføre den ubenyttede kredit i skatt av fremtidig norsk inntekt. Det er først på dette tidspunkt det oppstår en skattepliktig norsk inntekt av den tidligere utenlandsinntekten.

Ettersom den norske skattepliktige inntekten øker, som følge av at utenlandsinntekten tidligere har redusert underskudd i Norge, mener NHO at forslaget ikke vil utgjøre et problem sett i forhold til det norske skattefundamentet.

## **Vedr. pkt 5.9 – Tilordning av inntekts- og fradragposter ved beregning av det maksimale kreditfradraget**

### ***Vedr. pkt 5.9.3 - Mottatt konsernbidrag***

Departementet foreslår at avgiverselskapets fordeling av avgitt konsernbidrag mellom de ulike inntektskategoriene skal legges til grunn for mottakerselskapet.

NHO forstår forslaget slik at det er en forutsetning for fordeling av konsernbidrag til utenlandsinntekt i mottakerselskapet at avgiverselskapet har inntekter fra utlandet.

Videre forstår NHO forslaget slik at fordelingen av avgiverselskapets utenlandsinntekt mellom opp til tre inntektskategorier (inntekt fra lavskatteland, inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet og annen utenlandsinntekt) skal skje etter nettoinntektsprinsippet, og at resultatet av denne fordelingen skal legges til grunn for det mottakende selskap.

NHO mener det er positivt at departementet legger til rette for at utenlandsinntekt i avgiverselskapet skal kunne overføres til utenlandsinntekt i mottakerselskapet.

På den annen side vil forslaget kunne innebære at avgiverselskapets utenlandsinntekt blir redusert uten at det nødvendigvis kommer det mottakende selskap til gode. Dette vil være tilfellet dersom det mottakende selskap ikke vil ha positiv globalinntekt etter å ha mottatt konsernbidraget. Vi viser her til våre kommentarer vedrørende pkt. 5.8. Videre vil det kunne være tilfellet dersom det mottakende selskap har andre inntektskategorier enn avgiverselskapet. Vi viser her til våre kommentarer vedrørende pkt 5.5.

### ***Vedr. pkt 5.9.4.2.1 - Gjeldsrentefradrag/finansutgifter***

#### ***- Skattytere som har plikt til å levere næringsoppgave***

Departementet foreslår å fordele gjeldsrenter etter forholdet mellom brutto formuesverdier som tilordnes Norge og hver av de tre utenlandske inntektskategoriene.

Bakgrunnen for departementets forslag er at forslaget vil gi en mer korrekt gjeldsrentefordeling enn nettoinntektsprinsippet, og gi færre tilpasningsmuligheter og være betydelig enklere å praktisere enn den direkte tilordningsmetode.

NHO er enig med departementet i at en fordeling etter brutto formuesverdier kan gi en mer korrekt fordeling av et selskaps gjeldsrenter, men forslaget vil ikke være enklere å praktisere enn dagens regler.

For det første innebærer forslaget at selskaper må praktisere opp til fire ulike fordelingsprinsipper for sine kostnader:

1. et direkte allokeringssprinsipp for fordeling av kostnader som kan tilordnes en bestemt virksomhet/inntektskilde,
2. et nettoinntektsprinsipp for fordeling av kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet/inntektskilde,

3. et bruttoformuesprinsipp basert på skattemessig nedskrevne verdier for fordeling av gjeldsrenter under kreditmetoden, samt
4. et bruttoformuesprinsipp basert på bokførte regnskapsmessige verdier for fordeling av gjeldsrenter under unntaksmetoden (jf skatteloven § 4-31 og § 6-91).

Skattyter kan unntaksvis velge å praktisere et femte fordelingsprinsipp dersom skattyter godtgjør at en annen fordelingsnøkkel enn nettoinntektsprinsippet gir et rimelig resultat.

I tillegg til at skattyter må forholde seg til flere fordelingsprinsipper må skattyter fordele kostnadene på inntil fire ulike inntektskategorier (norsk inntekt, inntekt fra lavskatteland, inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet og annen utenlandsinntekt). Det kan ikke være tvil om at et slikt system vil være svært arbeidskrevende for skattyterne.

NHO ber derfor departementet vurdere hvorvidt skattyter kan gis en valgrett mellom bruttoformuesprinsippet og nettoinntektsprinsippet for gjeldsrenter.

***- Skattytere som ikke har plikt til å levere næringsoppgave***

Bruttoformuesmetoden vil slå uheldig ut dersom gjeldsrentene ikke har noen sammenheng med fast eiendom i utlandet men tvert imot er knyttet til fast eiendom i Norge. I disse tilfellene burde en direkte tilordningsmetode vært anvendt. I valget mellom bruttoformuesmetoden og dagens nettoinntektsprinsipp, mener NHO at bruttoformuesmetoden er å foretrekke også for personlige skattytere.

***Vedr. pkt 5.9.4.2.2. - (Andre) utgifter som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet/inntektskilde***

***Vedr. pkt 5.9.4.2.3 – Minstefradrag***

Etter NHOs oppfatning bør minstefradrag og andre fradrag behandles likt uavhengig av om skattyter arbeider i et annet EØS-land eller utenfor EØS. De regler som foreslås for de som arbeider i et annet EØS-land, bør gjelde generelt ved arbeidsinntekt fra utlandet.

**Vedr. pkt 5.10 – Den alternative fordelingsmetode**

Som for fordeling av gjeldsrenter ved beregning etter kreditmetoden, foreslås det også her overgang fra nettoinntektsprinsippet til bruttoformuesmetoden. NHO er enig i at en bruttoformuesmetode er å foretrekke, jf kommentarene ovenfor. Når det gjelder minstefradraget og andre fradrag, mener NHO at det også ved beregning etter den alternative fordelingsmetoden, bør være de samme reglene enten skattyter arbeider i et annet EØS-land eller et land utenfor EØS.

**Annet**

Dagens dokumentasjonskrav innebærer at skattyter må kunne dokumentere at den utenlandske skatten som det kreves fradrag for, er fradragsberettiget i norsk skatt, at beløpet er betalt til den annen stat og at beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær ligning i den annen stat. Kravene kan medføre en betydelig likviditetsbelastning for skattyter, for eksempel fordi

utenlandsk ligningsbehandling kan avvike fra den norske ved at den strekker seg over flere år.

NHO ber derfor departementet vurdere å endre reglene slik at skattyter kan gis et foreløpig fradrag i forbindelse med ligningen, kombinert med en plikt for skattyter til å dokumentere fradraget innen en viss frist. Fristen bør ikke være for kort, nettopp fordi den utenlandske ligningsbehandlingen kan strekke seg over flere år. NHO foreslår derfor at fristen settes til minimum 3 år.

Vennlig hilsen

NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON

Avdeling for internasjonalisering og samfunnsøkonomi



Ellen Mulstad

Advokat