



Handelshøyskolen BI

MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	08-09-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20058 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Hege HAugsvær

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen Nei Ja
kan offentliggjøres?
Inneholder besvarelsen Nei Ja
konfidensielt materiale?: offentliggjøres?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 23
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING	1
2. NÆRMERE OM DET RETTSLIGE GRUNNLAGET ETTER NORSK RETT	2
3. SAMMENHENGEN MELLOM NORSK INTERNRETT OG INTERNASJONALE FORPLIKTELSER.....	4
3.1. UTGANGSPUNKT	4
3.2. EØS-AVTALEN	4
3.3. SKATTEAVTALER	5
4. HVORFOR SKAL GJELDSRENTER ALLOKERES ETTER DEN INDIREKTE METODEN?	6
5. HVILKE POSTER INNGÅR I FORDELINGSGRUNNLAGET?	9
5.1. UTGANGSPUNKT	9
5.2. SKAL SKATTEFRIE INNTEKTER MED I FORDELINGSGRUNNLAGET?	10
5.3. SKAL SKATTEPLIKTIG KONSERNBIDRAG MED I FORDELINGSGRUNNLAGET?.....	13
6. HVORDAN FORDELES GJELDSRENTER NÅR DET ER BETALT SKATT I TO KATEGORIER UTENLANDSINNTEKT?	15
7. RETTSPOLITISKE VURDERINGER	16
7.1. OPPFYLLER DE NORSKE REGLENE FORMÅLET OM Å UNNGÅ DOBBELTBESKATNING?	16
7.2. OPPFYLLER DE NORSKE REGLENE NORGES FORPLIKTELSER ETTER SKATTEAVTALENE?18	
8. AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	20
LITTERATURLISTE	21

Sammendrag

Reglene om kreditfradrag er en metode for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning. Metoden som sådan er internasjonalt anerkjent, og normalt overlates det til det enkelte lands nasjonale lovgivere å gi mer detaljerte bestemmelser om hvordan kreditreglene skal anvendes.

Formålet med denne oppgaven er å se nærmere på om de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag virker slik at dobbeltbeskatning unngås, og om disse reglene bidrar til å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser.

I oppgaven vil jeg se nærmere på hvorfor de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter benytter en indirekte metode, dvs. en sjablonregel basert på nettoinntektsprinsippet. Videre vurderes endel konkrete problemstillinger som har betydning for fastsetting av fordelingsgrunnlaget ved beregningen. Skal skattefrie inntekter tas med? Hva med skattepliktig konsernbidrag? I tillegg drøftes det hvordan gjeldsrentene skal fordeles når det er betalt skatt i to kategorier utenlandsinntekt. Videre inneholder oppgaven en del med rettspolitiske vurderinger.

Gjennomgangen vil vise at det kan oppstå situasjoner hvor de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter kan føre til at formålet om å unngå dobbeltbeskatning ikke oppnås. Det vurderes hvilke regelendringer som kan avhjelpe disse situasjonene.

1. Innledning

Hovedproblemstillingene i denne oppgaven er å vurdere om de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag oppnår det legislative hensynet om å unngå dobbeltbeskatning, og å vurdere om de norske reglene oppfyller Norges internasjonale forpliktelser etter EØS-avtalen og skatteavtalene.

Valget av dette temaet skyldes at økt globalisering og internasjonalisering har ført til et intensiverende internasjonalt fokus på riktig beskatning av multinasjonale konsern¹. Dette aktualiserer reglene som bidrar til å unngå internasjonal dobbeltbeskatning, herunder blant annet reglene om kreditfradrag.

Dersom ikke fordelingsreglene² i skatteavtalene avveger situasjoner med juridisk³ dobbeltbeskatning, er det utarbeidet to hovedmetoder⁴ for å løse slike problemer. Disse metodene er kreditmetoden (godtgjørelsesmetoden) og unntaksmetoden (fordelingsmetoden). Det kan også være et alternativ å kreve inntektsfradrag i hjemstaten for betalt skatt i kildestaten, men dette løser ikke dobbeltbeskatning like effektivt som fradrag i skatt. I en nylig avgitt tolkningsuttalelse åpner imidlertid Finansdepartementet for å kombinere kreditfradrag og inntektsfradrag i større utstrekning enn tidligere⁵.

Kreditmetoden innebærer at begge stater skattlegger inntekten, men den ene staten (normalt hjemstaten) gir fradrag (kredit) i skatt for skatt som er betalt i den andre staten. De norske reglene bygger på denne metoden, og det rettslige grunnlaget er skatteloven⁶ § 16-20 flg. Lovbestemmelsene er utdypet i Finansdepartementets skatteforskrift (FSFIN)⁷ §16-29. Norsk internrett bygger på såkalt ordinær kredit. Det innebærer at fradrag i hjemstaten begrenses til et beløp som svarer til den skatten som hjemstaten har beregnet på utenlandsinntekten, jf. skatteloven § 16-21 første ledd. For å komme frem til dette kreditbeløpet, er det nødvendig å beregne

¹ OECD/G20 Inclusive Framework, 2021 - BEPS 2.0.

² OECD Model Convention 2017 Art. 6 til 22.

³ Zimmer, 2017, s. 30 og OECD Commentary on the Model Convention 2017 Art. 1.

⁴ OECD Model Convention 2017 Art. 23A og 23B.

⁵ Tolkningsuttalelse: Kreditfradrag og inntektsfradrag, 2021. Dette omtales ytterligere i punkt 2.

⁶ Lov om skatt av formue og inntekt LOV-1999-03-26-14.

⁷ Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 (FSFIN).

utenlandsinntekten. Dette innebærer at inntekter og kostnader må tilordnes Norge eller utlandet. Reglene for tilordning av inntekts- og fradragposter er gitt i FSFIN § 16-29-4. Det er gitt en særregel for tilordning av gjeldsrenter i bestemmelsens andre ledd. Det er problemstillinger som oppstår som følge av FSFIN § 16-29-4 andre ledd som er utgangspunktet for drøftelsene i oppgaven.

I utenlandsk rett varierer utformingen av de nasjonale reglene for å unngå dobbeltbeskatning. Selv om en stat benytter kreditmetoden, kan nasjonale regler sette andre begrensninger enn norsk internrett. Noen generelle fellestrekk kan likevel nevnes; full kreditt⁸ benyttes normalt ikke og det foretas ofte en form for begrensning av fordelingsgrunnlaget⁹. I tillegg til at det er ulikheter mellom de ulike nasjonale reglene, kan også forholdet mellom det enkelte lands skatteavtaler og denne statens interne regler, variere. Eksempelvis kan det nevnes at land som USA og Storbritannia henviser direkte til de interne reglene i sine skatteavtaler, mens etter dansk rett kan en skattyter velge om kredit skal kreves etter skatteavtalen eller interne regler¹⁰.

I den videre behandlingen vil jeg først gi en kort oversikt over de norske reglene i punkt 2, før jeg ser overordnet på sammenhengen mellom norsk internrett, skatteavtaler og forholdet til EØS-avtalen (punkt 3). I oppgavens hoveddel vurderes først hvorfor gjeldsrenter skal allokere etter den indirekte metoden (punkt 4). Deretter reises det spørsmål om skattefrie inntekter og skattepliktig konsernbidrag skal inngå i fordelingsgrunnlaget (punkt 5). I punkt 6 vurderes det hvordan gjeldsrentene skal fordeles når det foreligger to inntektskategorier. I punkt 7 foretas en vurdering av om de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter avverger dobbeltbeskatning, og om reglene oppfyller Norges forpliktelser etter skatteavtalene. Noen avsluttende bemerkninger følger i punkt 8.

2. Nærmere om det rettslige grunnlaget etter norsk rett

Ved beregning av maksimalt kreditfradrag¹¹ tas det utgangspunkt i global-

⁸ Zimmer, 2017, s. 152.

⁹ MATERIALS on International, TP & EU Tax Law, 2020) Overview of national tax systems.

¹⁰ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 3.3.

¹¹ Naas, Kristiansen, Backer-Grøndahl, Skaarberg Holen, & Holm Rynning, 2017 s. 1241 flg.

inntekten. Deretter må det foretas en allokering av inntekter og kostnader mellom Norge og utlandet. Formålet med en slik fordeling er å fastsette størrelsen på utenlandsinntekten, siden maksimal kredit begrenses til det laveste av norsk skatt på utenlandsinntekten, betalt skatt i utlandet og betalt skatt i Norge.

Ved beregning av maksimalt kreditfradrag benyttes den generelt begrensede metode, jf. skatteloven § 16-21 første ledd. Det innebærer at ulike inntektskilder som samles i én utenlandsinntekt. Norge benytter en modifisert versjon slik at det skal foretas separate beregninger innenfor to inntektskategorier; (a) inntekt fra virksomhet i lavskatteland/NOKUS og (b) all annen utenlandsinntekt. I disse kategoriene behandles betalt skatt i flere land samlet. Som nevnt tidligere har Finansdepartementet nylig avgitt en uttalelse¹² som utvider adgangen til å kombinere kreditfradrag og inntektsfradrag. Dette gjelder både for inntekter fra ulike land og inntekter fra ulike kilder i samme land. Resultatet av uttalelsen er at den generelt begrensede metode modifiseres ytterligere, og dette er nok begrunnet i hensynet til å motvirke dobbeltbeskatning. Andre staters internrett kan eksempelvis bygge på at de ulike landene vurderes hver for seg. Alternativt kan utenlandsinntekten beregnes for hver inntektskilde (per-item-method)¹³.

De nærmere reglene om tilordning av inntekter og kostnader er gitt i FSFIN § 16-29-4. Forskriftsbestemmelsens hovedregel er at det skal foretas en direkte tilordning både for inntekts- og fradragsposter, jf. FSFIN § 16-29-4 første ledd. Dette innebærer at inntektene eller kostnadene skal tilordnes Norge eller utlandet etter hvor «inntekten er rettmessig oppebåret eller kostnaden rettmessig pådratt.»

Når det gjelder tilordning av gjeldsrenter, følger det av FSFIN § 16-29-4 andre ledd første setning at disse skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første ledd er tilordnet. Dette kalles for en indirekte metode og er i realiteten en sjablonregel. I forskriftens andre ledd andre og tredje setning er det innført unntaksregler for skattesubjekter innenfor EU/EØS, se mer om dette i punkt 3.2.

¹² Tolkningsuttalelse: Kreditfradrag og inntektsfradrag, 2021.

¹³ Zimmer, 2017, s. 321.

I FSFIN § 16-29-4 tredje og fjerde ledd åpnes det for tilordning etter andre metoder dersom det er vanskelig å tilordne kostnadene etter den direkte metode. Det følger av ordlyden i forskriftens tredje og fjerde ledd at dette unntaket ikke gjelder for gjeldsrenter. Dette er også oppfatningen i juridisk teori¹⁴.

Det er gitt regler om hvordan konsernbidrag for giver- og mottakerselskapet skal behandles ved beregning av maksimalt kreditfradrag i FSFIN § 16-29-4 femte ledd. Dette omtales nærmere i punkt 5.3.

I FSFIN § 19-29-4 sjette til åttende ledd er det gitt en del regler for personlige skattytere. Reglene for slike skattesubjekter omtales kun i begrenset utstrekning.

3. Sammenhengen mellom norsk internrett og internasjonale forpliktelser

3.1. Utgangspunkt

For å vurdere om de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag oppfyller Norges internasjonale forpliktelser etter EØS-avtalen og skatteavtalene, er det av betydning å gi en kort redegjørelse for det rettslige forholdet mellom norsk internrett og våre internasjonale forpliktelser.

3.2. EØS-avtalen

Ved EØS-loven §1¹⁵ er EØS-avtalen¹⁶ inkorporert i norsk rett med lovs rang. I EØS-loven § 2 bestemmes det at ved tolkingskonflikter går både lover og forskrifter som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, foran andre regler. Verken EU-traktaten eller EØS-avtalen inneholder egne regler om skatt. Alle statene vil imidlertid være bundet av de generelle prinsippene om de fire frihetene, statsstøttereglene¹⁷ og konkurransereglene. Disse generelle reglene vil dermed også kunne få betydning for skattespørsmål.

¹⁴ Naas, Kristiansen, Backer-Grøndahl, Skaarberg Holen, & Holm Rynning, s. 1245.

¹⁵ Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. LOV-1992-11-22-109.

¹⁶ Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, 1994.

¹⁷ Zimmer, 2017, s. 101 og E-1/04 Fokus Bank ASA v. Norway, 2004.

I en rådgivende uttalelse fra 2008¹⁸ vurderte EFTA-domstolen om de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag (nettoinntektsprinsippet) var i strid med etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 31. Situasjonen var at Seabrokers AS virksomhet i Norge og hadde en filial i Skottland. Filialen var et fast driftssted og ble beskattet i Skottland. EFTA-domstolen kom til at Seabrokers AS var i en sammenlignbar situasjon med et selskap som drev all sin virksomhet i Norge, og konkluderte med at det forelå en restriksjon. Følgelig forelå det strid mellom norsk lovgivning og EØS-avtalen.

Konklusjonen i Seabrokers-saken førte til endringer i FSFIN § 16-29-4 andre ledd andre og tredje setning¹⁹. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om den nye skjematiske fordelingsregelen, med en grense på 90 prosent eller mer, er i overensstemmelse med uttalelsene i Seabrokers-saken. Videre kan det stilles spørsmål om særregelen for EU/EØS-land burde blitt innført også for land *utenfor* EU/EØS. Bidrar sjablonregelen, basert på nettoinntektsprinsippet, til å avverge dobbeltbeskatning slik som dobbeltbeskatningsloven²⁰ forutsetter? Slike spørsmål vil bli drøftet i punkt 7.1.

3.3. Skatteavtaler

Skatteavtaler er folkerettslige traktater som inngås mellom stater²¹. Skatteavtalene gir ikke beskatningshjemmel i seg selv, og kan kun begrense forpliktelsene som følger av norsk lovgivning.

Når det gjelder kreditreglene, følger det av skatteloven § 16-27 første setning at i tilfeller hvor retten til kreditfradrag fremgår av skatteavtale, skal de norske reglene benyttes «så langt de passer». Det er kun dersom skatteavtalen inneholder uttrykkelige bestemmelser om hvordan kreditfradraget skal fastsettes, at disse skal gå foran internretten. Det må foretas en konkret vurdering av innholdet i bestemmelsene som regulerer fremgangsmåten for å unngå dobbeltbeskatning i

¹⁸ EFTA Court, 2008 Case E-7/07 - 7 May 2008.

¹⁹ 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), 2013.

²⁰ Lov om adgangen for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsloven) LOV-1949-07-28-15, 1949.

²¹ Skaar, 2006, s. 41.

den aktuelle skatteavtalen. Det kan ikke utelukkes at det oppstår uklarhet eller motstrid mellom skatteavtalene og norsk internrett. Forholdet mellom de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter i FSFIN 16-29-4 andre ledd og OECDs Mønsteravtale vil bli nærmere drøftet i punkt 7.2.

4. Hvorfor skal gjeldsrenter allokeres etter den indirekte metoden?

Ved tilordning av inntektsposter vil det normalt være uproblematisk å finne ut hvor en inntekt rettmessig hører hjemme. Siden oppgavens tema er reglene om fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag, vil fordeling av inntekter og andre kostnader kun omtales meget kort. Hovedfokuset vil være gjeldsrenter for juridiske personer, og i første rekke multinasjonale konsern.

Mange utgiftsposter lar seg fordele etter den direkte metode. Enkelte utgiftsposter er imidlertid vanskeligere å knytte til en bestemt inntekt eller virksomhet, noe som gjør det vanskeligere å benytte den direkte tilordningsmetoden i FSFIN § 16-29-4 første ledd. Dette gjelder særlig gjeldsrenter²².

Det kan være vanskelig å fastslå hvilken aktivitet eller virksomhet en gjeldspost er knyttet til. Spørsmålet om hvor den enkelte rentekostnad rettmessig hører hjemme kompliseres ytterligere ved konserntransaksjoner. I multinasjonale konsern er det typisk at kun enkelte av (topp)selskapene tar opp eksterne banklån. Disse selskapene bruker midlene både til å investere i andre selskaper, og til å stille kreditt tilgjengelig for datterselskaper og filialer. I slike tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre om gjelden er brukt til investering eller finansiering. Dermed er det også vanskelig å avgjøre hva gjeldsrentene er knyttet til. Dette er også begrunnelsen for at lovgiver har akseptert at en debitor får fullt fradrag for alle gjeldsrenter etter skatteloven § 6-40, selv om gjelden blir brukt til å finansiere inntekter som er skattefrie etter fritaksmetoden²³.

²² Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 4.6.2.

²³ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer. Innføring av fritaksmetoden punkt 6.5.3.4.

Denne asymmetriske fradragretten løser imidlertid ikke spørsmålet om hvordan de samlede gjeldsrentene skal fordeles mellom Norge og utlandet ved beregning av utenlandsinntekten etter kreditreglene. Er inntekten i utlandet et resultat av kapitaltilførsel i form av egenkapital eller lån? Hva hvis kapitalen som har bidratt til å skape inntekten skyldes en kombinasjon, eller anses som hybridkapital? Hvor stor andel av inntekten kan føres tilbake til know how eller bransjekunnskap i det aktuelle selskapet – og hvordan er dette finansiert? Hva med økonomiske konsekvenser av generelle markedssvingninger? Det kan også stilles spørsmål om hvordan gjeldsrentene skal fordeles dersom det tas opp et lån i ett selskap, og dette lånet kommer flere andre selskaper til gode, eksempelvis ved utvikling av produkter og immaterielle eiendeler.

Dersom alle gjeldsrentene tilordnes til Norge, vil det føre til at Norge «tar kostnaden» for at skattepliktig inntekt i utlandet blir høyere. Det kan føre til at det norske skattefundamentet svekkes til fordel for utenlandske jurisdiksjoner.

Et enkelt eksempel kan illustrere dette:

En virksomhet har inntekt fra aktivitet i Norge på 300, og fra Utlandet (utenfor EU/EØS) på 100. Skattesatsen er 22 prosent både i Norge og Utlandet. Globalinntekten i Norge er 400. Det betales skatt på 88 i Norge og 22 i Utlandet. Gjeldsrentene er 60.

Ved fordeling av gjeldsrentene mellom Norge og Utlandet, må fordelingsgrunnlaget fastsettes. I eksempelet legges det til grunn at fordelingsgrunnlaget utgjør inntekt i Norge fratrukket gjeldsrentene; $300 - 60 = 240$. Andel gjeldsrenter til Utlandet fastsettes slik: $(60 \cdot 100) / 240 = 25^{24}$. Det fører til at utenlandsinntekten utgjør $100 - 25 = 75$, og maksimalt kreditfradrag blir $75 \cdot 22\% = 16,5$.

Dette leder til følgende forskjeller:

	Uten fordeling av gjeldsrenter	Med fordeling av gjeldsrenter
Skatt i Norge	88,0	88,0
Maksimalt kreditfradrag	-22,0	-16,5
Sum skatt i Norge	66,0	71,5

²⁴ Se nærmere forklaring til brøken i punkt 5.1.

Som eksempelet viser, vil sum skatt i Norge reduseres dersom det ikke tilordnes renter til utlandet. I forarbeidene²⁵ er det vist til at dersom det ikke tilordnes rentekostnader til utlandet eller det aksepteres en direkte tilordningsmetode for gjeldsrentene, vil dette kunne åpne for store manipulasjonsmuligheter i selskap med virksomhet i flere land. Dette kan begrunnes med at skattytere kan påvirke skatten ved valg av finansieringsstrukturer. Dette strider mot det generelle nøytralitetshensynet i skatteretten, og kan åpne for omgåelse. Lovgiver har erkjent at en sjablonregel basert på nettoinntektsprinsippet ikke er optimal, og har gitt uttrykk for at en direkte tilordning kan fremstå som det mest korrekte²⁶. Senere er det også uttalt at bruttoformuesverdier vil være et materielt riktigere grunnlag for fordeling av gjeldsrentene. Lovgiver har likevel konkludert med å videreføre systemet med fordeling etter nettoinntektsprinsippet²⁷.

Det kan nevnes at det er innført en særregel for lønnstakere og pensjonister i FSFIN § 16-29-4 andre ledd fjerde setning. Begrunnelsen for at gjeldsrenter i disse tilfellene skal tilordnes direkte, er at slike inntekter (lønn og pensjon) i svært liten grad er et resultat av låneopptak²⁸. Denne begrunnelsen er ikke treffende for virksomheter, og spesielt ikke for selskap i konsern.

Som nevnt tidligere er det innført et unntak for skattytere som driver virksomhet i en annen EU/EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-4 andre ledd andre og tredje setning. Dersom skattyteren kan godtgjøre at 90 prosent eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyterens virksomhet *i Norge*, kan gjeldsrentene fordeles direkte. Det samme gjelder dersom 90 prosent eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet virksomhet *utenfor Norge*. Dette unntaket er begrunnet i Norges forpliktelser til å overholde likebehandlingsreglene i EØS-avtalen (se punkt 3.2). Begrunnelsen for unntaket kan forsvares ut fra et EØS-perspektiv hvor hovedformålet er å sikre fri flyt av varer, tjenester, personer og kapital i et indre marked. Det kan imidlertid diskuteres om det det legislative grunnlaget for forskriftens hovedregel for

²⁵ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 4.6.3 Særlig om renter på s. 26.

²⁶ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 4.6.3 Særlig om renter på s. 26.

²⁷ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) Om endringer i skatteloven mv. punkt 1.10.4 side 19.

²⁸ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) Om endringer i skatteloven mv. punkt 1.10.4 side 19 og 20.

gjeldsrenter svekkes når det åpnes for direkte allokering i enkelte situasjoner. Motsatt kan det også stilles spørsmål om tilsvarende «sikkerhetsventil» burde blitt innført også utenfor EU/EØS. Dette drøftes nærmere i punkt 7.1.

5. Hvilke poster inngår i fordelingsgrunnlaget?

5.1. Utgangspunkt

Det at kreditfradraget ikke kan overstige norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten, sier ikke noe om hvor stort rentebeløp som skal allokere til utenlandsinntekten. Løsningen på dette spørsmålet finnes verken i skatteloven § 16-21 første eller tredje ledd. Det fremgår imidlertid av FSFIN § 16-29-4 andre ledd at fordelingen skal skje «forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter første ledd er tilordnet.»

For å komme frem til hvordan gjeldsrentene skal fordeles, må det foretas en hjelpeberegning for å komme frem til et fordelingsgrunnlag. I skjema RF-1145 Fradrag for skatt betalt i utlandet – kreditskjema (del 4) er fordelingsgrunnlaget omtalt som «korrigert inntekt». Den korrigerede inntekten (fordelingsgrunnlaget) benyttes deretter til å beregne hvor stor del av gjeldsrentene som skal tilordnes utlandet når utenlandsinntekten skal beregnes. Fordelingen skjer etter denne brøken:

$$\text{Gjeldsrenter til utlandet} = \frac{\text{Rentekostnader} \times \text{Inntekt i utlandet}}{\text{Korrigert inntekt (fordelingsgrunnlaget)}}$$

Det kan oppstå spørsmål om hvilke poster som skal inngå, eller ikke skal inngå, i fordelingsgrunnlaget. Dette er ikke regulert direkte i lov eller forskrift. Det fremgår av RF-1145 at globalinntekten tillegges kostnader som skal fordeles og renter som er avskåret etter rentebegrensningsreglene i skatteloven § 6-41. Videre gjøres det fradrag for inntektsført konsernbidrag og utbytte som omfattes av skatteloven § 16-30. Disse korrigeringsene er begrunnet i hensynet til å etablere et riktig fordelingsgrunnlag. Eksempelvis skal ikke utenlandsinntekten reduseres med avskårne renter. Nedenfor behandles to ulike inntektsposter som i stor grad vil kunne påvirke fordelingsgrunnlaget, og dermed størrelsen på utenlandsinntekten og kreditfradraget.

5.2. Skal skattefrie inntekter med i fordelingsgrunnlaget?

Den første problemstillingen er knyttet til vurderingen av hva som inngår i «nettoinntekten» som fordelingen skal skje forholdsmessig etter. Forskriften har ingen legaldefinisjon av dette begrepet.

Spørsmålet er om inntekter som er skattefrie etter fritaksmetoden skal inkluderes i fordelingsgrunnlaget. En slik løsning kan være rimelig dersom det er slik at gjelden har vært med på å finansiere både skattefrie- og skattepliktig inntekt.

På den andre siden kan det hevdes at FSFIN § 16-29-4 andre ledd første setning må tolkes i lys av ordlyden i skatteloven § 16-21, som forskriften er ment å utfylle. En naturlig språklig forståelse av skattelovens bestemmelse sammenholdt med forskriftens regel, taler for at begrepet «nettoinntekten» må referere seg til den forholdsmessige andelen av skattepliktig inntekt som faller på utenlandsinntekten.

Ved innføring av kreditreglene i 1997 ble det uttalt i forarbeidene²⁹ at gjeldsrentene skal fordeles etter nettoinntektsprinsippet. Ved lovendringen i 2007³⁰ fastholdt lovgiver at «nettoinntektsprinsippet [kan] videreføres uendret.» Disse forarbeidene gir ikke direkte uttrykk for at begrepet nettoinntekt skal begrenses til skattepliktig inntekt, men det finnes andre holdepunkter som kan underbygge en slik forståelse. Ved innføringen av skattereformen i 1992³¹, la lovgiver til grunn at «[d]en alminnelige inntekten tilsvare[r] dagens nettoinntekt.» Den alminnelige inntekten er grunnlaget for skatteberegningen, og dette taler for at lovgiver har ment at nettoinntekt er det samme som skattepliktig inntekt. Denne forståelsen av ordlyden i lov og forskrift er fulgt opp i juridisk teori³², og er bekreftet i to tingrettsdommer; Cermaq-saken og Mowi-saken³³.

²⁹ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 4.6.3.

³⁰ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) Om endringer i skatteloven mv. punkt 1.10.4.

³¹ (Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992) Punkt 2.1.

³² Zimmer, 2017, s. 315.

³³ Sak 19-083470TVI-OTIR/04 Cermaq Group AS UTV-2020-616, 2019 og Sak 19-083263TVI-THOD/1 Mowi ASA, 2021. Begge dommene er rettskraftige.

I begge dommene drøftes det om det foreligger andre rettskilder som gir tilstrekkelig grunnlag for å falle ned på en annen løsning enn den som kan utledes av lov og forskrift. Det vurderes om formålsbetraktninger om unngåelse av dobbeltbeskatning kan overstyre lovens og forskriftens tekniske bestemmelser om kreditfradragets størrelse. Videre drøftes det om sammenhengen i regelverket kan lede til et annet resultat. Her omtales særlig konsekvensene av at kreditreglene ikke ble endret ved innføring av fritaksmetoden i 2004. I tillegg vurderes det om reelle hensyn kan lede til et annet resultat. Herunder vurderes det om det er urimelig at regelverket vil kunne ramme enkelte norske holdingselskaper i store multinasjonale konsern. Etter en samlet vurdering finner både Oslo tingrett og Hordaland tingrett at det må legges avgjørende vekt på lovens ordlyd og forarbeider, og konkluderer med at skattefrie inntekter ikke skal tas med i fordelingsgrunnlaget.

Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om regelverket *bør* være slik. Rettskildemessig anses ikke underrettspraksis som prejudikater, men argumentasjonen vil kunne ha betydning for forståelsen av kreditreglene. Nedenfor vil jeg utdype noen av momentene med mine betraktninger. Det første momentet om kreditreglenes formål om å unngå dobbeltbeskatning, har også en side til Norges forpliktelser etter skatteavtalene og vurderes i punkt 7.2.

Når det gjelder koblingen til innføring av fritaksmetoden, er det av betydning å forstå hvordan reglene var før fritaksmetoden. Etter godtgjørelsesmetoden³⁴ var et selskap skattepliktig for hele sitt overskudd uten fradrag for utdelt utbytte. Aksjonæren som mottaker av utbyttet ble ilagt skatt på utbyttet, men fikk en godtgjørelse slik at utbyttet på aksjonærens hånd i realiteten ble skattefritt (ikke reell skatteplikt). Etter fritaksmetoden er utgangspunktet fortsatt at det er skatteplikt på mottatt utbytte, men reglene i fritaksmetoden medfører at utbyttet i stor grad blir skattefritt for selskapsaksjonærer (ikke formell skatteplikt).

Selv om konsekvensen for en selskapsaksjonær tilsynelatende gir likt resultat, er det viktig å merke seg at metodene bygger på to forskjellige systemer.

³⁴ Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) LOV-1991-07-20-65 - OPPHEVET § 3-4.

Godtgjørelsesmetoden hadde et mye snevrere anvendelsesområde enn fritaksmetoden, og gjaldt kun norske aksjonærer. Dette var problematisk etter Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, som krever at norske og utenlandske personer/selskap må likebehandles. Det var Norges forpliktelser etter EØS-avtalen som var årsaken til innføring av fritaksmetoden³⁵. Dette førte til et betydelig utvidet virkeområde – fra Norge til hele Europa.

Endringen fra godtgjørelsesregler til fritaksregler gjelder beskatning av utbytte og gevinster, men dette endret ikke kreditreglene. Etter min mening må det legges til grunn at kreditreglene hele tiden bygget på at grunnlaget for fordeling av gjeldsrentene er skattepliktig inntekt³⁶. Det kan nevnes at lovgiver omtalte forholdet til skatteloven § 16-30 i forarbeidene til fritaksmetoden³⁷. At forholdet til skatteloven § 16-20 og kreditreglenes beregningsgrunnlag ikke ble omtalt eksplisitt, underbygger etter min vurdering at innføring av fritaksmetoden ikke var ment å skulle endre på dette.

Når det gjelder momentet om urimelighet for holdingselskaper i multinasjonale konsern, mener jeg at domstolene kunne gått lengre i å avvise dette. Dersom inntekter som ikke beskattes i Norge tas med i fordelingsgrunnlaget, vil konsekvensen bli at en større andel av gjeldsrentene tilordnes Norge. Dette innebærer at utenlandsinntekten øker og dermed øker også kreditfradraget på grunn av de skattefrie inntektene. Dette mener jeg er uheldig og uriktig, fordi Norge vil måtte gi kredit i større utstrekning enn skattepliktig inntekt i Norge skulle tilsi.

Etter min mening er det ikke rimelig å la fradragretten for gjeldsrenter etter skatteloven § 6-40 «smitte over» på kreditreglene (se punkt 4). Dette er en asymmetri til fordel for skattepliktige, som er akseptert av lovgiver. Dersom skattepliktige *i tillegg* skulle fått et større fradrag for utenlandsk skatt, en skatt som ikke har noen tilknytning til den skattefrie inntekten, vil asymmetrien etter

³⁵ E-1/04 Fokus Bank ASA v. Norway, 2004.

³⁶ Lov om skatt av formue og inntekt LOV-1911-08-18-8 (OPPHEVET) § 22 A-1 og Lov om skatt av formue og inntekt LOV-1999-03-26-14 § 16-21.

³⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer, 2004 punkt 6.5.4.7.

min vurdering bli enda større. Kreditreglene motvirker dette ved ikke å kreditere utenlandsk skatt i norsk skatt som ikke faller på utenlandsinntekten.

5.3. Skal skattepliktig konsernbidrag med i fordelingsgrunnlaget?

Når det ovenfor konkluderes med at det er skattepliktig inntekt som inngår i fordelingsgrunnlaget, kan det diskuteres om mottatt skattepliktig konsernbidrag også må inkluderes. Denne problemstillingen ble også behandlet i Mowidommen.

Det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at hver juridisk enhet betraktes som ett skattesubjekt³⁸. Norge har altså ikke «konsernbeskatning», men det er likevel innført noen skatteregler hvor selskapene i et konsern ses i sammenheng. Reglene om konsernbidrag i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 er et slikt unntak. Bestemmelsene er begrunnet i at skattleggingen bør være nøytral og uavhengig av selskapsorganisering. Det er derfor gitt anledning for selskap i skattekonsern å overføre overskudd for å utjevne inntekt. Reglene om innvinning av inntekt følger av skatteloven kapittel 5. Det må legges til grunn at inntekt i selskap A er innvunnet i dette selskapet, selv om A kan overføre overskuddet til selskap B som et konsernbidrag. Konsernbidraget vil være skattepliktig i selskap B, med korresponderende fradrag i selskap A.

Ved fordeling av gjeldsrentene ved beregning av maksimalt kreditfradrag, blir spørsmålet om konsernbidraget skal inngå i fordelingsgrunnlaget på lik linje med annen skattepliktig inntekt. Dette er heller ikke eksplisitt regulert i lov eller forskrift, men det er gitt en egen regel om konsernbidrag i FSFIN § 16-29-4 femte ledd. Det følger av den innledende ordlyden i FSFIN § 16-29-4 at ved beregning av det maksimale kreditfradraget etter skatteloven § 16-21 skal det «anvendes følgende fremgangsmåte:» Sammenholdt med ordlyden i femte ledd, underbygger dette at forskriftsbestemmelsen regulerer både fremgangsmåte og rekkefølge for vurderingene.

³⁸ Rt.1995 s. 958 Quatro.

Det er en forutsetning for direkte tilordning etter FSFIN § 16-29-4 første ledd at inntekter skal tilordnes «etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret». Inntekt i form av et konsernbidrag vil være «rettmessig oppebåret» av giverselskapet. Denne ordlyden trekker i retning av at mottatt konsernbidrag ikke skal inngå i fordelingsgrunnlaget. Samme konklusjon er kommet til uttrykk i Mowi-dommen fra 2021, i vedtak fra Skatteklagenemnda 28. oktober 2009 og brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet datert 16. november 2007³⁹. Disse rettskildene fremstår som konsistente, og underbygges av formålsbetraktninger og reelle hensyn.

Bakgrunnen for regelen i FSFIN § 16-29-4 femte ledd er at det skal være mulig for selskap i konsern å kunne overføre utenlandsinntekt seg imellom. Den praktiske tilnærmingen er omtalt i forarbeidene⁴⁰ og går i korthet ut på at konsernbidrag i giverselskapet først skal gå til fradrag i norsk nettoinntekt. Når denne er redusert til null, skal eventuelt overskytende ytet konsernbidrag redusere utenlandsinntekten i giverselskapet. Mottakerselskapet får overført samme type inntekt som giverselskapet avgir.

Bestemmelsen om at konsernbidrag først og fremst skal tilordnes norsk inntekt, og at fordelingen skal være den samme i giver- og mottakerselskapet, er begrunnet i hensynet til å hindre tilpasninger. Dersom grunnlaget for den forholdsmessige fordelingen av gjeldsrentene kan påvirkes ved bruk av konsernbidrag, ville regelen vært lett å omgå. Ved å øke inntekten i Norge, ville en større del av rentekostnadene bli tilordnet Norge, med den følge at utenlandsinntekten ga større rom for kreditfradrag. Videre vil regelen sikre bedre nøytralitet mellom selskap som har filialer og selskap som er i en konsernstruktur.

Etter min vurdering er denne forståelsen logisk i forhold til kreditreglene. Mottatt konsernbidrag «hører ikke til» det samme selskapet som har pådratt seg gjeldsrenter som skal fordeles, og derfor bør konsernbidraget ikke inn i fordelingsgrunnlaget. FSFIN gir likevel adgang til å benytte konsernbidrag for å

³⁹ Sak 19-083263TVI-THOD/1 Mowi ASA, SKN-2007-8 inntatt i UTV-2010-476 og Utv. 2007 s. 1886 FIN.

⁴⁰ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) Om endringer i skatteloven mv., 2006 punkt 1.10.5.

overføre utenlandsinntekt, samtidig som rekkefølgebestemmelsen bidrar til å beskytte det norske skattefundamentet.

6. Hvordan fordeles gjeldsrenter når det er betalt skatt i to kategorier utenlandsinntekt?

Som nevnt i punkt 2 benytter Norge den generelt begrensede metode ved beregning av maksimalt kreditfradrag. Det innebærer at maksimalt kreditfradrag må beregnes for hver kategori utenlandsinntekt; (a) inntekt fra lavskatteland/NOKUS og (b) annen utenlandsinntekt, jf. skatteloven § 16-20 første ledd. Spørsmålet blir dermed hvordan gjeldsrentene skal fordeles når begge inntektskategoriene benyttes.

I skatteloven § 16-21 første ledd står det at kreditfradraget «ikke [kan] overstige den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt, beregnet før fradraget, som forholdsmessig faller på hver av de to kategoriene utenlandsinntekt.» Videre følger det av FSFIN § 16-29-4 andre ledd første setning at gjeldsrentene «skal tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene i § 16-21 første ledd a og b.» Ordlyden i lov og forskrift taler for at gjeldsrentene først skal fordeles forholdsmessig mellom Norge og utlandet, og deretter fordeles gjeldsrentene som skal til utlandet, forholdsmessig mellom de to kategoriene utenlandsinntekt. Dette er også kommet til uttrykk i lovens forarbeider⁴¹.

I lavskatteland/NOKUS-kategorien kan det oppstå en del særlige utfordringer. Dette skyldes at ordlyden i reglene om maksimalt kreditfradrag synes å bygge på en forutsetning om at inntekter og kostnader fra utlandet beregnes brutto på den norske skattyterens hånd. Dette harmonerer ikke med prinsippene om deltakerfastsetting, som etter norsk rett bygger på nettofastsetting. Disse problemstillingene vil være aktuelle både for NOKUS⁴² og utenlandske selskap med deltakerfastsetting (USDF)⁴³.

⁴¹ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) Om endringer i skatteloven mv. punkt 1.10.4 niende avsnitt.

⁴² Lov om skatt av formue og inntekt LOV-1999-03-26-14 §§ 10-60 flg.

⁴³ Lov om skatt av formue og inntekt LOV-1999-03-26-14 §§ 10-40 flg.

For eksempel vil rentekostnader som er pådratt i et NOKUS allerede ha kommet til fradrag ved beregning av NOKUS-inntekten som inngår i den norske globalinntekten. Dersom det også allokeres en andel av de samlede gjeldsrentene til utenlandsinntekten i denne kategorien, kan det argumenteres med at utenlandsinntekten til NOKUSet reduseres «dobbel». Dette kan føre til at utenlandsinntekten settes for lavt, slik at kreditfradraget kan bli for lavt til å avverge dobbeltbeskatningen.

Det kan hevdes at ordlyden i forskriften må tolkes innskrenkende, siden det oppstår en urimelig situasjon som Finansdepartementet ikke kan ha vurdert ved utformingen av forskriften. Ordlyden i forskriften forutsetter imidlertid tydelig at det skal skje en forholdsmessig fordeling mellom de to kategoriene. Dersom det ikke skal tilordnes gjeldsrenter til NOKUS/USDF-inntekten, utover de rentene som inngår i nettofastsettingen, innebærer det at gjeldsrenter i lavskatteland/NOKUS-kategorien i realiteten tilordnes direkte. Dette strider mot en klar ordlyd og hensynene bak sjablonregelen om indirekte fordeling av gjeldsrentene.

Etter min mening er det uheldig at det kan være risiko for at enkelte gjeldsrenter fradras to ganger i utenlandsinntekten. Hensett til kompleksiteten i kreditreglene generelt, og spesielt i situasjoner hvor lavskatteland/NOKUS-kategorien benyttes, kan det være gode grunner til å akseptere en regel om direkte allokering for NOKUS/USDF. En slik løsning vil lette litt på de administrative byrdene for skattesubjektene, og skattemyndighetenes kontrollarbeid kan bli noe enklere. Det viktigste argumentet er likevel at reglene i større grad vil kunne bidra til å avverge dobbeltbeskatning. Ut fra den klare ordlyden i FSFIN § 16-29-4 andre ledd første setning, bør dette løses ved en forskriftsendring.

7. Rettspolitiske vurderinger

7.1. Oppfyller de norske reglene formålet om å unngå dobbeltbeskatning?

De norske kreditreglene vil ikke avverge alle tilfeller av juridisk dobbeltbeskatning. Dette gjelder særlig i de tilfellene den utenlandske skatten beregnes med en høyere skattesats enn den norske, og i tilfellene hvor kreditfradrag skal beregnes i to kategorier utenlandsinntekt.

På et mer overordnet nivå kan det stilles spørsmål om bruk av regelen i FSFIN § 16-29-4 andre ledd første og andre setning om fordeling av gjeldsrentene, er *egnet* til å avverge dobbeltbeskatning. Lovgiver har erkjent⁴⁴ at den beste måten å avverge dobbeltbeskatning på vil være en direkte metode hvor gjeldsrentene fordeles dit hvor de rettmessig hører hjemme, dvs. om et lån er brukt til å generere inntekter i Norge eller utlandet. Likevel har lovgiver fastholdt en sjablonregel hvor gjeldsrentene fordeles etter en indirekte metode basert på en fordeling etter nettoinntekten.

Det må vurderes om reglene kan forsvares ut fra en avveining mot andre hensyn. For det første vil hensynet til å unngå skatteomgåelse være relevant. Dette momentet er trukket fram av lovgiver ved flere anledninger⁴⁵, og må etter min mening tillegges betydelig vekt. Dette hensynet har stadig større fokus i internasjonal sammenheng, eksempelvis kan det vises innføringen av artikkel 29 i OECDs modellavtale⁴⁶, samt BEPS 2.0. som legger til rette for fordeling av beskatningsrett til markedsstater (Pillar 1) og en global minimumsskatterate (Pillar 2)⁴⁷. For det andre kan hensynet til administrative konsekvenser få betydning. En regel om direkte tilordning av gjeldsrentene vil være avhengig av at skattesubjektet kan sannsynliggjøre hvilken inntekt eller virksomhet gjelden og gjeldsrentene skal knyttes til. En slik regel vil antakelig innebære at kravene til dokumentasjon skjerpes, og byrdene for skattesubjektene økes. I tillegg vil dette kreve økt kontrollaktivitet fra skattemyndighetenes side.

Som nevnt i punkt 3.2 kan det stilles spørsmål ved om forskriftens skjematisk fordelingsregel på 90 prosent i EU/EØS-tilfellene, er i overensstemmelse med Seabrokers-avgjørelsen. Så vidt vites er ikke dette blitt bestridt, og det vil føre for langt å gå i dybden på dette her. Det kan likevel nevnes at i en artikkel skrevet etter Seabrokers-avgjørelsen fremheves det at domstolene bør utvise varsomhet med å frata lovgiver adgangen til å utferdige eget skattesystem⁴⁸.

⁴⁴ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 4.6.3 på s. 26.

⁴⁵ Se note 25 og 26.

⁴⁶ Resultat etter BEPS Final Report - Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, 2015 (omgåelsesregel).

⁴⁷ OECD/G20 Inclusive Framework, 2021. BEPS 2.0. Avtale signert 1. juli 2021.

⁴⁸ Brian J. Arnold in Cooperation with the IBFD's Tax Treaty Unit, 2008, s. 455.

Men det kan stilles spørsmål om Norge bør innføre en tilsvarende unntaksregel også utenfor EU/EØS. Dette vil innebære at det aksepteres direkte tilordning dersom 90 prosent av gjeldsrentene er tilknyttet enten Norge eller utlandet. En slik regel vil antakelig bidra til å avverge dobbeltbeskatning i større grad enn gjeldende rett. Samtidig vil slik begrenset direkte tilordning ha karakter av å være en «sikkerhetsventil». Etter min mening vil det være en administrativ fordel dersom 90-prosentregelen fikk anvendelse også utenfor EU/EØS. Begrunnelsen for dette er at siden Norge benytter den generelt begrensede metode, vil kategorien annen utenlandsinntekt kunne omfatte inntekt som stammer fra virksomhet både i og utenfor EU/EØS. Det er ikke omtalt i forarbeidene hvordan gjeldsrentene skal fordeles ved beregning av maksimalt kreditfradrag dersom unntaket for EU/EØS benyttes, samtidig som skattesubjektet også har betalt skatt i et land utenfor EU/EØS.

Det kan bemerkes at reglene om fremføring av kreditfradraget etter skatteloven § 16-22 bidrar til å dempe de uheldige konsekvensene av de norske reglene, og vil kunne føre til at dobbeltbeskatning likevel avverges i løpet av fremføringsperioden på fem år.

7.2. Oppfyller de norske reglene Norges forpliktelser etter skatteavtalene?

Siden de fleste skatteavtaler som Norge har inngått er bilaterale, må det i utgangspunktet foretas en konkret vurdering av den enkelte skatteavtale. Av hensyn til oppgavens omfang bygger vurderingene i dette avsnittet likevel på OECDs Mønsteravtale.

Som nevnt i punkt 3.3 er de norske reglene utformet slik at skattelovens kreditregler skal benyttes «så langt de passer», jf. skatteloven § 16-27. Dette utgangspunktet er eksempelvis annerledes i Sverige og Finland⁴⁹ som i prinsippet nekter kredit etter interne regler der det foreligger en skatteavtale.

⁴⁹ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 3.3.

Metodebestemmelsene i Mønsteravtalen kapittel V angir hovedprinsippene for metodene; unntak eller kredit. Ordlyden i Mønsteravtalen artikkel 23 B regulerer ikke eksplisitt hvordan den konkrete beregningen av kreditfradraget skal gjennomføres. OECD sine kommentarer til Mønsteravtalen artikkel 23 B⁵⁰ viser imidlertid tydelig at det er opp til det enkelte land å regulere den nærmere beregningen av kreditfradraget. Denne forståelsen av forholdet mellom skatteavtaler og internrettslige regler er i samsvar med uttalelser i lovforarbeidene⁵¹ og juridisk teori⁵². Dette innebærer at det er skattelovens bestemmelser om den nærmere beregningen som kommer til anvendelse, med mindre noe annet er uttrykkelig forutsatt i den konkrete skatteavtalen.

Det imidlertid uklart hvor langt denne «selvbestemmelsesretten» strekker seg. Selv om metoden for ordinær kredit er internasjonalt akseptert⁵³, kan det ikke utelukkes at detaljerte regler i et lands intern rett *kan* være av slik karakter at de ikke er forenlige med det overordnede formålet om å avverge dobbeltbeskatning og forebygge skatteomgåelser. Når det gjelder de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter kan det stilles spørsmål ved om den sjablongmessige fordelingen av gjeldsrentene er forenlig med det overordnede formålet med skatteavtalene. Eller om de norske reglene om beregning av fordelingsgrunnlaget er i strid med skatteavtalenes formål.

Siden skatteavtalene er å anse som traktater har de trinnhøyde som norsk lov. I Norge gjelder det et generelt tolkningsprinsipp som innebærer at det foreligger en presumsjon for at nyere lovgivning er i samsvar med landets folkerettslige forpliktelser (presumsjonsprinsippet). Videre gjelder det en sterk presumsjon for at nyere lovgivning skal tolkes slik at eldre skatteavtaler går foran⁵⁴. Slike generelle tolkningsprinsipper kan være én årsaksfaktor til at spørsmålet om skatteavtalestrid sjelden kommer på spissen for norske domstoler.

⁵⁰ OECD Commentary on the Model Convention 2017 avsnitt (60) (62) (63).

⁵¹ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden) punkt 4.5.2.4.

⁵² Folkvord, Furuseth, & Gjems-Onstad, 2019, s. 994-995 og Zimmer, 2017, s. 159.

⁵³ Zimmer, 2017, s. 152.

⁵⁴ Skaar, 2006, s. 43.

I Mowi-dommen⁵⁵ ble deler av problemstillingen behandlet. I denne saken anførte saksøker (atter subsidiært) at Skatteklagenemndas vedtak var i strid med skatteavtalene med Korea, Singapore, Polen og Chile siden konsernbidraget ble trukket ut av fordelingsgrunnlaget som ble benyttet til fordeling av gjeldsrentene ved beregning av maksimalt kreditfradrag. Retten la avgjørende vekt på ordlyden i skatteavtalene, og fant at ingen av skatteavtalene inneholder eksplisitt regulering av konsernbidrag. Videre viste retten til OECDs kommentarer til artikkel 23 B i avsnitt 62 om at utfordringer som kan oppstå under kreditmetoden ikke bør detaljreguleres i skatteavtalen, men overlates til lovgivningen i den enkelte stat. Retten konkluderte med at konsekvensene av norsk intern rett ligger innenfor det statene har blitt enige om i de aktuelle skatteavtalene.

8. Avsluttende bemerkninger

Som gjennomgangen viser, må det antas at de norske reglene om fordeling av gjeldsrenter ved beregning av maksimalt kreditfradrag oppfyller Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Når det gjelder spørsmålet om de norske reglene oppnår formålet om å unngå dobbeltbeskatning, kan det synes formålstjenlig med noen justeringer av norsk internrett. Etter min mening er det gode grunner til å vurdere om man skal akseptere direkte tilordning av gjeldsrenter i enkelte situasjoner. Eksempelvis kan det vurderes å innføre en generell regel om direkte tilordning basert på en vesentlighetsgrense på 90 prosent – dvs. både innenfor og utenfor EU/EØS. I tillegg synes jeg at det bør vurderes å innføre en regel om direkte tilordning i lavskatteland/NOKUS-kategorien. Akkurat i disse tilfellene synes det å foreligge en reell risiko for at sjablonregelen for fordeling av gjeldsrentene kan føre til at formålet om å unngå dobbeltbeskatning ikke oppnås.

⁵⁵ Sak 19-083263TVI-THOD/1 Mowi ASA, 2021.

Litteraturliste

- Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde. (1994, 01 01). *EØS-avtalen*.
- Brian J. Arnold in Cooperation with the IBFD's Tax Treaty Unit. (2008). Tax Treaty News 2. Allocation of Expenses for Purposes of the Foreign Tax Credit and Freedom of Establishment. *Bulletin for International Taxation*, ss. 454-455.
- EFTA Court. (2004, november 23). E-1/04 Fokus Bank ASA v. Norway.
- EFTA Court. (2008, mai 7). E-7/07 Seabrokers AS v. Norway.
- Finans- og tolldepartementet. (1991). Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992.
- Finans- og tolldepartementet. (1996, mars 29). Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden).
- Finansdepartementet. (1999). Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 (FSFIN). *FOR-1999-11-19-1158*.
- Finansdepartementet. (2004, oktober 1). Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer.
- Finansdepartementet. (2006, desember 15). Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) Om endringer i skatteloven mv.
- Finansdepartementet. (2007, november 16). Utv. 2007 s. 1886 FIN. *Om tilordning av gjeldsrenter når selskapet har mottatt konsernbidrag*.
- Finansdepartementet. (2013, april 5). 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).
- Finansdepartementet. (2021, oktober 29). Tolkningsuttalelse: Kreditfradrag og inntektsfradrag.
- Finansdepartementet. Skatteavtaler mellom Norge og andre stater. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>
- Folkvord, B., Furuseth, E. & Gjems-Onstad, O. (2019). *Norsk bedriftsskatterett* (11. utg.). Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Hordaland tingrett. (2021, oktober 4). Sak 19-083263TVI-THOD/1 Mowi ASA.

- Lov om adgangen for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsloven) LOV-1949-07-28-15. (1949, juli 28).
- Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. LOV-1992-11-22-109.
- Lov om skatt av formue og inntekt LOV-1911-08-18-8 (OPPHEVET). (1911, august 18).
- Lov om skatt av formue og inntekt LOV-1999-03-26-14. (1999).
- Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) LOV-1991-07-20-65 - OPPHEVET. (1991).
- Naas, H., Kristiansen, S. R., Backer-Grøndahl, F., Skaarberg Holen, H., & Holm Rynning, M. (2017). *Norsk Internasjonal skatterett* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- OECD. (2015, oktober 5). BEPS Final Report - Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Hentet fra <https://www.oecd.org/ctp/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>
- OECD. (2017). *OECD Commentary on the Model Convention 2017*.
- OECD. (2017). *OECD Model Convention 2017*.
- OECD/G20 Inclusive Framework. (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>
- Oslo tingrett. (2019, november 26). Sak 19-083470TVI-OTIR/04 Cermaq Group AS UTV-2020-616.
- Rt. 1994 s. 132.
- Rt.1995 s. 958 Quatro.
- Raad, K. v. (2020). *MATERIALS on International, TP & EU Tax Law* (18. utg.). International Tax Center Leiden.
- Skatteklagenemnda. (2009, oktober 28). SKN-2007-8 inntatt i UTV-2010-476.
- Skaar, A. A. (2006). *Norsk skatteavtalerett* (1. utg.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Zimmer, F. (2017). *Internasjonal inntektsskatterett* (5. utg.). Oslo:
Universitetsforlaget.