

Høringsforslag om kildeskatt:

# Fastsetting og betaling

Finansdepartementet sendte 27. februar 2020 på høring et forslag om å innføre kildeskatt på visse rente- og royaltymbetalinger til nærstående selskaper i utlandet. De foreslåtte reglene for fastsetting og betaling reiser flere spørsmål som bør avklares før reglene vedtas.



Advokat  
Elin Sund  
Advokatfirmaet PwC



Advokat  
Kjetil Vinnes Raknerud  
Advokatfirmaet PwC



Advokat  
Hilde Thorstad  
Advokatfirmaet PwC

Hovedinnholdet i forslaget er beskrevet i forrige utgave av bladet (nr. 3-2020).

Det er tvilsomt om den vidtrekkende trekkplikten som er foreslått, kan innføres for betalinger til selskaper hjemmehørende innenfor EØS-området. For slike selskaper som velger skattlegging etter nettometoden, er det dessuten uklart hvordan netto skattepliktig inntekt skal fastsettes og hvilke dokumentasjonskrav som gjelder. Videre er det uklart hvordan de foreslåtte reglene skal anvendes ved betalinger til og fra selskaper som ikke er selvstendige skattesubjekter.

## Gjennomføring av trekk, innbetaling og rapportering

### Fastsetting ved trekk

Departementet foreslår som nevnt at kildeskatten skal fastsettes av den som betaler renter og royalties ved at det foretas skattetrekk i forbindelse med utbetalingen. Regler om fastsetting foreslås innført i skattebetalingsloven

### Oppsummering av forslaget til fastsetting og betaling av skatten

Departementet foreslår at kildeskatten skal fastsettes av den som betaler renter og royalties ved gjennomføring av skattetrekk ved utbetalingen. Dette innebærer at norsk selskap eller filial som foretar rente- eller royaltymbetaling som er gjenstand for kildeskatt, skal fastsette kildeskattetrekket, samt innbetale og rapportere trekket til skattemyndighetene. Det utenlandske selskapet har som utgangspunkt ingen rapporteringsforpliktelser.

Ved utbetalingen må betaler ta stilling til om betalingen omfattes av de interne kildeskattereglene, herunder om mottaker er hjemmehørende i et lavskatteland ved betaling av renter. Videre må det vurderes om beskatningsretten etter internretten er begrenset basert på skatteavtale mellom Norge og det aktuelle landet. Dersom betaler ikke kjenner mottakerens skattemessige status, må det trekkes 15 % kildeskatt basert på den internrettslige skattesatsen.

Det er foreslått at plikten til å trekke kildeskatt skal gjelde også for betalinger til selskaper hjemmehørende innenfor EØS-området, uavhengig av om det aktuelle selskapet velger skattlegging etter nettometoden. Slike selskaper plikter etter de foreslåtte reglene å levere skattemelding innen de ordinære fristene. Det foreslås at kildeskatten i disse tilfellene skal anses som en forskuddsskatt.

Trekk- og rapporteringsplikten for kildeskatt på rente og royalty er knyttet til hver betaling, slik at trekkplikten oppstår hver gang det foretas en rente- eller royaltymbetaling som skal ilegges kildeskatt.

Rapporterings- og innbetalingsfristen for kildeskatt på rente og royalty er syv dager etter betalingen. Det norske selskapet eller filialen som er trekkpliktig, kan selv endre kildeskattetrekket i en treårsperiode som løper fra opprinnelig rapporterings- og betalingsfrist.

Et selskap som betaler rente eller royalty som skal ilegges kildeskatt, vil ha solidaransvar for kildeskatten som skal trekkes på betalingen. Ansvarer gjelder ikke dersom det norske selskapet eller filialen kan påvise at manglende trekkplikt ikke skyldes en forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet.

Det foreslås at betalingsmottaker skal kunne søke refusjon av for mye betalt skatt innen utgangen av tre år etter fastsettelsesåret.



Det foreslås at kildeskatten skal fastsettes av den som betaler renter og royalties ved at det foretas skattetrekk i forbindelse med utbetalingen.

§§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd, som i dag gjelder kildeskatt for utenlandske arbeidstakere, artistskatt og kildeskatt på utbytte.

Bakgrunnen for at departementet har foreslått at skatten skal fastsettes ved trekk, er at det antas at den skattepliktige mottakeren i mange tilfeller vil ha liten eller ingen tilknytning til Norge, bortsett fra at vedkommende selskap mottar en skattepliktig ytelse. Det foreslås at det tas inn et unntak fra plikten til å levere skattemelding for skattepliktige som bare mottar renter og royalties som skattlegges etter de foreslåtte reglene i sktl. §§ 10-80 og 10-81.

Fastsettingen skal skje ved at betaleren holder tilbake det skattepliktige beløpet ved betalingen, sender melding til skattemyndighetene, og deretter innbetaler trekket.

Departementet presiserer at beløpet den trekkpliktige opplyser om i meldingen til skattemyndighetene, utgjør den endelig fastsatte skatten. Trekk skal foretas fortløpende ved hver enkelt betaling. Ettersom plikten til å foreta kildeskattetrekk knyttes opp mot utbetalingen, kan det ikke være tilstrekkelig for trekkplikt at det er oppstått privatrettslig krav på betaling av rente eller royalti, slik tilfellet er ved utbyttebetalinger.

### Krav om betaling

Som nevnt i artikkelen i nr. 3-2020, oppstår det spørsmål om hvordan reglene skal forstås dersom det ikke foretas en betalingsoverføring som det kan foretas trekk i. Det fremgår av høringsnotatet at det skal foretas trekk selv om betalingen ikke skjer i form av penger. I så fall må betaleren ifølge høringsnotatet påse at mottakeren overfører et beløp som er tilstrekkelig til dekning av trekket før rentene/royaltien blir utbetalt. Det må likevel være en forutsetning at midlene rent faktisk stilles til disposisjon for mottakeren eller at det skjer et oppgjør. Som tidligere nevnt er det ikke tilstrekkelig for trekkplikt at det foreligger en privatrettslig krav på utbetaling/oppgjør. Som nevnt i artikkelen i nr. 3-2020 innebærer Grunnlovens forbud mot å gi lover tilbakevirkende kraft, etter vår vurdering, at det ikke kan være hjemmel for å ilegge kildeskatt på betaling av renter som er påløpt/opptjent før lovens ikrafttredelsestidspunkt, uavhengig av når betaling/oppgjør faktisk skjer.

### Rapporterings- og innbetalingsfrist og endringsadgang

Rapporterings- og innbetalingsfristen for kildeskatt på rente og royalti skal være syv dager etter utbetalingen. Dette er tilsvarende frist som for kildeskatt på artistskatt og på vedtatt utbytte. Dersom det betales renter 15. februar 2021 som skal ilegges kildeskatt, vil rapporterings- og betalingsfristen være 22. februar 2021. Reglene foreslås implementert i skatteforvaltningsloven § 8-8 fjerde ledd og ny bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften § 8-8-4, samt skattebetalingsloven §§ 5-4 b og 10-14.



Rapporterings- og innbetalingsfristen for kildeskatt på rente og royalti skal være syv dager etter utbetalingen.

Det norske selskapet eller filialen som er trekkpliktig, kan selv endre kildeskattetrekket i en treårsperiode som løper fra opprinnelig rapporterings- og betalingsfrist, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd annet punktum. Fristen tilsvarende fristene for endring av kildeskatt for utenlandske arbeidstakere og artistskatt. Forutsetningen er at skattekontoret ikke har varslet om at fastsettingen er under kontroll. I eksempelet hvor renter betales 15. februar 2021, vil siste endringsfrist vil være 22. februar 2024.

### Trekkpliktiges vurdering av mottakers skatteplikt

Selskapet som foretar utdelingen, må selv vurdere om ytelsen er gjenstand for kildeskatt, og eventuelt hvilken kildeskattesats som skal anvendes. Ved vurderingen av om ytelsen omfattes av de interne reglene, må selskapet særlig vurdere:

- om betalingen må anses som renter eller royalties i lovens forstand;
- hvorvidt mottaker skal anses nærstående på noe tidspunkt i inntektsåret, og for utbetaling av renter, om det utenlandske selskapet som mottar betalingen, må anses hjemmehørende i lavskatteland,
- om mottaker er ordinært skattepliktig til Norge og dermed fritatt fra kildeskatt, og
- hvorvidt mottaker kvalifiserer for redusert kildeskattesats eller fritak fra kildeskatt etter bestemmelser i skatteavtale.



*Det foreslås at et selskap som foretar utbetalinger av renter og royalties, skal ha samme ansvar for uriktig skattetrekk som selskaper som utbetaler utbytte.*

### Noen utfordringer ved vurderingen

Fristreglene er ikke harmonisert med tidspunktet for nærstående vurderingen, ettersom to selskaper vil bli ansett nærstående dersom de er nærstående på noe tidspunkt i inntektsåret. Dersom de aktuelle selskapene ikke blir nærstående før etter at betalingen er gjennomført, kan det ikke være aktuelt å trekke kildeskatt på betalingstidspunktet. Ettersom plikten til å trekke kildeskatt er knyttet til betalingstidspunktet, ville det vært mer naturlig å begrense kildeskatten til betalinger til selskaper som er nærstående på betalingstidspunktet.

Det oppstår også særlige problemstillinger ved betalinger til og fra utenlandske selskaper i tilfeller hvor det er uavklart på betalingstidspunktet om det utenlandske selskapet er ordinært skattepliktig til Norge på betalingstidspunktet. Se nærmere nedenfor om betalinger til fast driftssted av utenlandsk selskap.

Den foreslåtte kildeskattesatsen er 15 %. Utgangspunktet er dermed at det skal trekkes 15 % kildeskatt av bruttobetalingen dersom betalingen til

det utenlandske selskapet omfattes av reglene. Skatteplikten kan være begrenset i skatteavtale mellom Norge og det aktuelle landet. Dette innebærer at utbetaler må vurdere om mottakerselskapet kvalifiserer for redusert kildeskattesats eller fritak fra kildeskatt etter den aktuelle avtalen.

### Solidaransvar for kildeskatten

Det foreslås at et selskap som foretar utbetalinger av renter og royalties, skal ha samme ansvar for uriktig skattetrekk som selskaper som utbetaler utbytte. Dette innebærer at selskapet kan holdes solidarisk ansvarlig for skatten dersom trekk i utbytte til utenlandske aksjonærer ikke er foretatt eller betalt inn i samsvar med loven. Dette kan for eksempel være tilfellet når selskapet som har foretatt betalingen har lagt til grunn at mottaker ikke er hjemmehørende i et lavskattelend, hvis skattekontoret skulle være uenig i vurderingen.

Unntak fra solidaransvaret gjelder når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste. Det må antas at

dette i praksis vil bli en snever unntaksregel, ettersom departementet forutsetter at betaler normalt lett kan skaffe seg nødvendige opplysninger for å ta stilling til om betalingen skal ilegges kildeskatt og hvilken skattesats som er den korrekte.

### Ikke forhåndsgodkjenning som grunnlag for redusert trekk

Departementet har vurdert, men foreløpig ikke valgt å foreslå regler om forhåndsgodkjenning og dokumentasjonskrav som kan fritta betalende selskap fra solidaransvaret for kildeskatt på renter og royalty. Begrunnelsen er at en slik ordning vil være administrativt byrdefull for den skattepliktige og for skatteetaten, og at at trekkpliktige antas å ha eller lett kan skaffe nødvendige opplysninger, siden partene er nærstående.

I praksis innebærer dette at den trekkpliktige må holde igjen kildeskatt slik at betalingsmottaker må søke refusjon dersom man skal få en avklaring på hvorvidt det skal ilegges kildeskatt for den enkelte betalingen. Dette må anses vesentlig mer byrdefullt enn en frivillig ordning med forhåndsgodkjenning

supplert med nærmere bestemte dokumentasjonskrav som fritar betalende selskap fra solidaransvaret. Regler som fritar fra solidaransvar finnes allerede for kildeskatt på utbytte, og det er vanskelig å se at det ikke kan lages tilsvarende ordning for kildeskatt på rente- og royaltybetalinger.

Som det fremgår ovenfor, stiller de foreslåtte reglene store krav til betaler ved vurderingen av om det foreligger trekkplikt, og eventuelt hvilken kildeskattesats som skal anvendes. Dette tilsier at det burde være adgang til å avklare skatteplikten før utbetalingen foretas.

## Betalinger fra og til norske filialer

### Betalinger fra norske filialer

I praksis vil det ofte ikke være klart om et utenlandsk selskap blir skattepliktig til Norge når aktiviteten her starter opp, for eksempel fordi det er usikkert hvor lenge prosjektet vil vare. I slike tilfeller kan rente- og royaltybetalinger fra hovedkontoret bli gjennomført før det er avklart om selskapet blir skattepliktig til Norge, og dermed også om hele eller deler av betalingen skal belastes filialen/driftsstedet. Det vil da være uklart om betalingen vil utløse skatteplikt på betalingstidspunktet, og det vil i praksis være umulig å overholde fristen for fastsetting og trekk, som er syv dager etter utbetaling. Dette tilsier at betalinger som belastes norske filialer ikke burde utløse kildeskatteplikt før året etter at det betalende selskapet først blir ansett skattepliktig til Norge.

Også i tilfeller hvor det er på det rene at et utenlandsk selskap har etablert et fast driftssted i Norge, kan det i praksis være uavklart på betalingstidspunktet i hvilken grad en betaling skal belastes den norske filialen. I praksis innebærer reglene at det utenlandske selskapet allerede ved betaling av renter og royalties som kan være omfattet av reglene, må ta stilling til i hvilken grad betalingen skal belastes den norske filialen/det faste driftsstedet. Dette er vurderinger som til en viss grad ikke kan gjøres før ved årsslutt, for eksempel ved allokering av royalty-

kostnader basert på omsetning hos de enkelte enhetene.

### Betalinger til utenlandsk selskap med aktivitet i Norge

De foreslåtte reglene om kildeskatt gjelder ikke for vederlag som skattlegges som inntekt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav a eller b (norske filialer eller faste driftssteder). På samme måte som ved utbetalinger fra selskaper med aktivitet i Norge, kan det være uklart på betalingstidspunktet om mottaker er skattepliktig til Norge etter reglene i sktl. § 2-3 første ledd. Det må antas at betaler vil bære risikoen for sin egen vurdering av skatteplikten, dvs. at selskapet kan bli holdt ansvarlig for manglende innbetaling av kildeskatt dersom det viser seg at mottaker ikke er eller blir ordinært skattepliktig til Norge.

### Rederibeskattede selskaper

Det foreslås i høringsnotatet at betalinger fra rederibeskattede selskaper ikke skal være gjenstand for kildeskatt.

Ettersom selskaper som kvalifiserer for rederiskatteordningen først velger ordinær beskatning eller rederibeskatning for det enkelte året på tidspunktet for levering av skattemeldingen, vil det i praksis ofte ikke være klart om selskapet skal rederibeskattes på betalings- tidspunktet. Det må likevel være adgang til å la være å trekke kildeskatt dersom selskapet planlegger å velge rederibeskatning for det aktuelle året. Dersom selskapet likevel ikke velger beskatning under rederiskatteordningen ved innlevering av skattemeldingen, må det kunne endre fastsettingen og innbetale kildeskatt på det tidspunktet beslutningen om å kreve ordinær beskatning er truffet.

### Selskaper med deltakerfastsetting og hybride enheter

#### Betalinger fra selskaper med deltakerfastsetting

Som nevnt i artikkelen i nr. 3-2020 bør reglene om kildeskatt utformes slik at det fremgår uttrykkelig at det bare skal trekkes kildeskatt av en forholdsmessig andel av betalinger fra selskaper

som ikke er egne skattesubjekter dersom ikke alle deltakerne skattlegges (ordinært) i Norge. Dette er særlig aktuelt innenfor shipping- og offshorebransjen, hvor enkelte deltakere kan være rederibeskattet (og dermed unntatt fra trekkplikt) eller fritatt fra norsk skatteplikt etter reglene i skatteloven § 2-34 eller gjennom skatteavtale.

Det er ikke foreslått særlige regler om hvem som har fastsettings- og trekkplikt i tilfeller hvor ikke alle deltakerne er skattepliktige til Norge. Det er imidlertid neppe adgang til å innføre regler om fastsettings- og trekkplikt for utenlandske selskaper med deltakerfastsetting som ikke driver virksomhet i eller ledes fra Norge, ettersom et slikt selskap ikke vil være omfattet av norsk skattelovgivning. Fastsettings- og trekkplikten i slike tilfeller vil dermed antakelig måtte pålegges deltakerne som er skattepliktige til Norge. En slik løsning vil imidlertid kunne medføre praktiske utfordringer, ettersom utbetalingen som det skal foretas trekk i, vil bli foretatt av selskapet med deltakerfastsetting, og ikke av de enkelte deltakerne. Gjennomføring av fastsetting og trekk i slike tilfeller bør utredes nærmere.

#### Betalinger til selskaper med deltakerfastsetting

Ved utbetalinger til selskaper med deltakerfastsetting hvor enkelte av deltakerne er skattepliktige til Norge, må kildeskatteplikten være begrenset til den forholdsmessige andelen av betalingen som tilfaller selskaper som ikke er ordinært skattepliktige til Norge. Dette er nærmere omtalt i artikkelen i nr. 3-2020. Omfanget av fastsettings- og trekkplikten i disse tilfellene bør reguleres særskilt.

### Refusjonsordning

Betalingsmottakeren kan selv søke om refusjon av kildeskatt, dersom det er grunnlag for fritak eller lavere kildeskattetrekk. Fristen for å søke om refusjon er foreslått å være tre år etter utløpet av det året kildeskatten er fastsatt, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6. Dette innebærer at kildeskatt på renter og

royalty som ilegges i løpet av 2021 må søkes refundert innen 31. desember 2024. Dette er samme fristregel som gjelder for kildeskatt ved beskatning av utenlandske arbeidstakere med begrenset skatteplikt til Norge.

Fristen for å søke om refusjon av kildeskatt på renter og royalty er betydelig kortere enn fristen for å søke om refusjon av kildeskatt på utbytte, som er fem år etter utløpet av året kildeskatten er fastsatt. Det er ikke gitt noen nærmere begrunnelse for hvorfor fristen er foreslått satt til tre år. Etter vår oppfatning vil det være gode grunner for å ha samme fristregel for refusjon av kildeskatt på renter og royalty som for kildeskatt på utbytte.

## Forholdet til EØS-avtalen

### Trekkplikt uavhengig av nettobeskatning

Utbetalinger til EØS-selskaper skal etter forslaget ilegges kildeskatt på samme måte som utbetalinger til andre subjekter.

Som omtalt i artikkelen i nr. 3-2020 legges det opp til at EØS-selskaper som blir ilagt kildeskatt på renter og royalty, kan kreve at skatten istedenfor ilegges på en beregnet nettoinntekt med samme sats som for alminnelig inntekt. Departementet foreslår at plikten til å trekke kildeskatt skal gjelde uavhengig av om det mottakende selskapet velger skattlegging etter nettometoden. Ved valg av nettometoden skal kildeskatten gjøres om til forskuddsskatt, som vil bli godskrevet ved skatteoppgjøret og eventuelt tilbakebetalt dersom den overstiger ordinær selskapskatt på netto overskudd.

### Effektiv fastsetting og innkreving vektlagt

Departementet legger til grunn at de foreslåtte reglene utgjør en restriksjon på retten til fri bevegelighet av kapital og ev. tjenester på tvers av landegrensene. Trekkplikten for betaleren kan gjøre det mindre attraktivt å låne kapital hos utenlandske nærstående långivere eller å leie eiendeler fra uten-

landske eiere (dersom kildeskatteplikten omfatter utleie av visse fysiske driftsmidler). For utenlandske långivere eller eiere av eiendeler, gjør reglene det mer byrdefullt å yte lån eller å leie ut eiendeler til norske skattepliktige, enn det er for norske långivere eller eiere av eiendeler.

Departementet er likevel av den oppfatning at reglene kan begrunnes i hensynet til effektiv fastsetting og innkreving av skatten, og henviser i denne sammenhengen til flere saker som har vært behandlet av EU-domstolen, hvor temaet har vært fri bevegelighet av tjenester. Departementet fremhever at EU-domstolen har argumentert for at en kildeskatteordning er mer hensiktsmessig enn å pålegge de utenlandske skattepliktige å levere skattemelding på et fremmed språk, med de administrative byrdene dette innebærer i form av at de må sette seg inn i skattesystemet i et annet land. Videre nevnes det at tsjekkiske regler om trekkplikt ikke kunne opprettholdes fordi de utenlandske tjenesteyterne utførte tjenester i Tsjekkia mer enn bare på tilfeldig basis.

### Forskjellsbehandling i strid med EØS-avtalen?

Som nevnt i artikkelen i nr. 3-2020 vil 15 % kildeskatt på bruttobetalinger ofte utgjøre et langt høyere beløp enn 22 % skatt på netto overskudd. Kildeskattetrekket vil dermed ofte medføre en betydelig likviditetsulempe for EØS-selskaper. Selskapene risikerer både å måtte betale en forskuddsskatt som langt overstiger den endelige skatten på inntekten, og at de må betale forskuddsskatten i året før fastsettingsåret, i motsetning til norske selskaper som betaler forskuddsskatt i fastsettingsåret. Vi kan ikke se at en slik forskjellsbehandling av EØS-selskaper kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.

Hensynet til at de utenlandske selskapene ikke skal bli pålagt den administrative byrden med å levere skattemelding, kan etter vår vurdering ikke tillegges vekt når selskapet selv velger å levere skattemelding. Rente- og royaltymbetalinger vil for øvrig ofte ha sam-

menheng med langvarige kontraktsforhold, og dermed ikke ha karakter av tilfeldige inntekter med kilde i Norge, selv om det aktuelle selskapet ikke driver virksomhet i Norge.

Departementet bør etter vår vurdering revurdere om plikten til å trekke kildeskatt skal gjelde EØS-selskaper som velger nettobeskatning før de endelige reglene utformes.

## Gjennomføring av nettobeskatning for selskaper hjemmehørende i EØS-området

### Krav om ordinær skattemelding

EØS-selskaper som velger skattlegging etter nettometoden må etter forslaget levere skattemelding som omfatter inntektene og kostnadene knyttet til lånet eller leieforholdet. Det foreslås at slik skattemelding må leveres innen de alminnelige fristene for året etter at kildeskatten er ilagt, og skatteforvaltningslovens regler for fastsetting av skatt skal for øvrig gjelde.

### Uklare vilkår for fradragsrett

Som omtalt i artikkelen i nr 3-2020 mener vi spørsmålet om hvilke kostnader som har tilstrekkelig tilknytning til den norske inntekten, burde vært grundigere utredet. Slik forslaget foreligger, er det vanskelig for aktuelle selskaper å vite hvilke kostnader det kan kreves fradrag for og hvilke dokumentasjonskrav som gjelder.

I den foreslåtte lovteksten (forslag til ny sktl. § 6-7) fremgår det at selskap eller innretning som er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i en annen EØS-stat, kan kreve fradrag for kostnader pådratt til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt etter §§ 10-80 og 10-81 (dvs. de foreslåtte kildeskattereglene) «som om skatteplikten gjaldt inntekt etter § 2-2 sjettede ledd» (dvs. som om selskapet var skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet).

Vi antar det ikke er meningen at det utenlandske selskapet skal ha rett til fradrag for alle kostnader, uavhengig av om disse har tilknytning til den

norske inntekten, men at henvisningen til skatteloven § 2-2 innebærer at selskapene skal ha fradragrett for samme type kostnader som norske hjemmehørende selskaper.

### Tilknytningskrav

En naturlig løsning vil være å tillate fradrag i samme utstrekning som for skattytere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b (skatteplikt på grunnlag av virksomhet som drives i Norge eller bestyres herfra) får fradrag for sine kostnader. Dette ville innebære at selskapet har fradragrett for kostnader som knytter seg til inntekter som er skattepliktige til Norge, inkludert en andel av felleskostnader som kommer selskapets virksomhet i flere land til gode, jf. f.eks. Skatte-ABC 2019/20, side 1484. For selskaper som er hjemmehørende i land Norge har inngått skatteavtale med, fremstår det naturlig å anvende skatteavtalens regler for allokering av kostnader til faste driftssteder analogisk.

Omtalen i høringsnotatet gir liten avklaring av hvilke regler som skal gjelde for allokering av kostnader. Innledningsvis synes departementet å oppstille et alminnelig tilknytningskrav. Det fremgår her at det er de kostnadene som «knytter seg til» det aktuelle leie- eller låneforholdet som skal kunne fradras. Videre fremgår det at det avgjørende skal være om de relevante kostnadene omfattes av skatteloven artikkel 6.

### Avgrensning mot kostnader knyttet til eierskapet?

Eksemplifiseringen av hvilke kostnader som vil være fradragberettigede, reiser imidlertid tvil om hvilke tilknytningskrav som skal gjelde. Det nevnes her at det for lisenser i immaterielle rettigheter kan gis fradrag for kostnader knyttet til lisensieringen av den immaterielle eiendelen som benyttes i Norge, men ikke kostnader i forbindelse med utviklingen av lisensproduktet fordi dette er kostnader knyttet til eierskapet. Det er ikke nærmere begrunnet hvorfor en andel av kostnadene til utviklingen av produktet ikke vil ha tilstrekkelig tilknytning til den norske

inntekten. Det fremgår heller ikke om departementet er av den oppfatning at kostnader som knytter seg til eierskapet til den aktuelle eiendelen, generelt ikke vil være fradragberettiget.

### Krav til likebehandling av EØS-selskaper

Som nevnt i artikkelen i nr. 3-2020, vil det være en klar diskriminering av EØS-baserte selskaper om de ikke får fradrag for kostnader som et norsk selskap i samme situasjon ville fått fradrag for – forutsatt at kostnaden har tilstrekkelig tilknytning til inntekten som er skattepliktig til Norge. For eksempel må et utenlandsk selskap ha krav på saldoavskrivninger på linje med norske selskaper, på linje med EØS-selskaper som driver skattepliktig virksomhet i Norge, jf. sktl. § 14-40 flg.

### Tilordning basert på tenkt tilstedeværelse

Det er en utfordring i forbindelse med tilordningen av kostnader at det utenlandske selskapet (i motsetning til selskaper som driver virksomhet i Norge) ikke har noen tilstedeværelse her, ettersom tilordningen av kostnader normalt vil ta utgangspunkt i virksomheten som drives i Norge. Dette skaper behov for klare retningslinjer for hvilke kostnader det kan kreves fradrag for basert på en tenkt tilstedeværelse i Norge.

Vi forventer at det vil komme mange kritiske merknader til departementets forslag i høringsnotatet på dette punktet.

### Dokumentasjonskrav

Av den foreslåtte lovteksten fremgår det at skattyteren «*må dokumentere at vilkårene for fradragrett ... er oppfylt*». Det er uklart hvilket dokumentasjonskrav som her oppstilles, og om kravene skal tilsvare de alminnelige dokumentasjonskravene for selskaper som er skattepliktige til Norge. Det vil være naturlig at dokumentasjonskravene tilsvare kravene til norske selskaper dersom man ikke skal diskriminere utenlandske selskaper. Også dette må forventes avklart før de endelige reglene vedtas.

Det bør også avklares hva som skal inngå i skattemeldingen for det utenlandske selskapet, herunder om det for eksempel skal gjelde samme dokumentasjonskrav med hensyn til konserninterne transaksjoner som for utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge.

Departementet foreslår ikke regler om regnskaps- og/eller revisjonsplikt for selskaper som krever nettobeskatning. Det er uklart hvorvidt det vil kreves signatur fra revisor på relevante ligningspapirer.

### Valget gjelder skattleggingsperioden

Det fremgår av høringsnotatet at selskapet kan velge mellom brutto- og nettobeskatning, men at valget må gjelde for «hele skattleggingsperioden». Dette må innebære at selskapet vil stå fritt til å velge bruttobeskatning enkelte inntektsår og nettobeskatning andre år.

### Problemstillinger som bør vurderes nærmere

Vi forventer at det vil komme kritiske innspill til de foreslåtte reglene om trekkplikt i høringsrunden. Særlig gjelder dette den omfattende trekkplikten knyttet til betalinger til EØS-selskaper som velger skattlegging etter nettometoden. Vi mener at departementet bør vurdere nærmere både reglene om trekkplikt og reglene om fastsettelse av skattepliktig nettoinntekt for slike selskaper i lys av EØS-retten.

Reglene om trekkplikt bør også vurderes nærmere for utbetalinger hvor selskaper med deltakerfastsettelse er betaler eller mottaker, samt tilfeller hvor det ikke er avklart på betalingstidspunktet om betalingen vil være omfattet av kildekatte-reglene. Ved betalinger fra selskaper som er begrenset skattepliktige til Norge, bør det vurderes om trekkplikten først skal inntre fra året etter at skatteplikten til Norge etableres.