

- Det er søkt om prisedskrivning (PNS) for en større mengde ferdigvarer pr. 30. september 2022, enn for samme periode i fjor.
- Ser en bort fra importen av mineralvann og øl, er importert mengde RÅK-varer pr. tredje kvartal 2022 på samme nivå som i tilsvarende periode i 2021.

(Kilde: www.landbruksdirektoratet.no)

Søke om tollnedsettelse

Alle bedrifter som er registrert i Brønnøysundregisteret kan søke om tollnedsettelse. Dette gjøres i Altinn.

Det er produktets varenummer i tolltariffen som avgjør om et produkt er en RÅK-vare, eller ikke, og så lenge man finner varenummeret i vedlegg 1 til RÅK-importforskriften, er produktet en RÅK-vare. Forskjellige markeringer i

vedlegget, avgjør om det må søkes spesielt for produktet, eller om produktet har en fast nedsatt tollsats:

- Det kan søkes om tollnedsettelse for varenummer med +MX1, +MX2, +D1 eller +D2 i kolonnen for varens opprinnelsesland.
- Om varenummeret i vedlegg 1 til RÅK-importforskriften ikke er markert med +MX1, +MX2, +D1 eller +D2 i kolonnen for varens opprinnelsesland, har varenummeret en fast nedsatt tollsats. Disse varenumrene er det ikke nødvendig å søke om tollnedsettelse på.

Hvilke råvarer som er tollbelagt i RÅK-ordningen, finner man informasjon om i vedlegg 2 til RÅK-importforskriften.

Det bør søkes om tollavgiftsnedsettelse når importen finner sted, i og med at toll beregnes på importtidspunktet. Det er

likevel mulig å søke om tollavgiftsnedsettelse med tilbakevirkende kraft.

I søknaden må det oppgis hvilket varenummer i tolltariffen det søkes om nedsettelse på, i tillegg må opprinnelseslandet oppgis fordi dette kan påvirke tollsatsen. Til søknaden må også vedlegges dokumentasjon på innholdet i produktet fra produsenten, som inneholder alle produktets råvarer, det prosentvise innholdet av alle råvarer som er relevante for tollberegningen og råvareinnholdet i produktet på importtidspunktet.

Mer informasjon om råvarepriskompensasjon av varer kan du lese om på www.landbruksdirektoratet.no og www.toll.no

Kilder: www.landbruksdirektoratet.no og www.toll.no

Kreditfradrag – regler til glede og besvær

Kreditfradrag er fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet. Reglene om kreditfradrag skal hindre at norske virksomheter¹ blir utsatt for dobbeltbeskatning når de driver internasjonalt. Artikkelen omtaler en rekke problemstillinger som viser både hvordan kreditreglene virker – og ikke virker.



Advokat
Johannes Beck
Ernst & Young Advokatfirma

I første del av artikkelen gis en kort¹ beskrivelse av hovedtrekk i kreditreglene, mens artikkelens andre del tar for seg en rekke problemstillinger med praktiske eksempler. Eksempelene viser hvordan kreditreglene fungerer. Her kommer det også frem problematiske

sider ved reglene som gjør at skattyter av forskjellige grunner ikke får kreditfradrag. Blant annet gjennomgås hva som skjer med selskaper som skattlegges i utlandet samtidig som de har underskudd i Norge og hvordan reglene for beregning av utenlandsinntekten som gir grunnlag for kreditfradrag kan gi helt urimelige utslag. Det foreslås også enkelte punkter hvor reglene burde vært endret slik at de kan fungere etter intensjonen.

De som har befattning med reglene, oppdager fort at de er svært kompliserte og at de på tross av sitt formål ofte ikke løser dobbeltbeskatningssituasjonene. Kreditreglene er et eksempel på at «the devil is in the details».

Hovedtrekk i de internrettslige kreditreglene

Forholdet mellom norsk internrett og skatteavtalene

I norsk internrett er det to typer kreditregler i sktl. § 16-20 til § 16-29 og i

¹ Reglene gjelder også etter omstendighetene for privatpersoner, men disse omtales ikke spesifikt i det følgende.

§ 16-30 til § 16-33. Etter innføringen av fritaksmetoden er det hovedsakelig² de førstnevnte reglene som brukes, og det er stort sett disse som omtales i det følgende. Reglene er praktisk viktige for skattytere som har inntekter fra utlandet som skattlegges både i Norge og utlandet, enten det er passive inntekter (renter, utbytte, royalty, leieinntekter), virksomhetsinntekter eller NOKUS-inntekt.

Norge har skatteavtaler med en rekke land. De fleste av disse avtalene har også kreditfradrag som metode for unngåelse av dobbeltbeskatning. Hvis det ikke foreligger en skatteavtale med den annen stat, er det de internrettslige kreditreglene som fullt ut angir rammene for kreditfradrag. Hvis en skatteavtale kommer til anvendelse, vil den angi metoden for, og statenes forpliktelse til, å unngå dobbeltbeskatning, som noen ganger kan gå lenger enn internretten. Detaljreguleringene følger av de internrettslige reglene. Det er imidlertid verdt å merke seg at det fortsatt finnes en del skatteavtaler som gir anvisning på unntaksmetoden som metode for unngåelse av dobbeltbeskatning. Unntaksmetoden innebærer at Norge er forpliktet til å unnta inntekten fra beskatning (og heller ikke gir fradrag for tilhørende kostnader) hvis skatteavtalen fordeler beskatningsretten til den andre staten. Denne metoden kommenteres ikke nærmere her.

Formålet med kreditreglene

I henhold til forarbeidene³ er det en målsetning for kreditreglene at de skal etablere skattemessig nøytralitet mellom utenlands- og innenlandsinvesteringer (kapitaleksportnøytralitet), og hindre at det norske skattesystemet begrenser norske investorers virksomhet i utlandet som følge av dobbeltbeskatning. Samtidig skal skattyter heller ikke komme gunstigere ut enn om all inntekt var opptjent i Norge.

Hovedvilkårene for kreditfradrag

Skattyteren må være skattemessig bosatt/hjemmehørende i Norge og dermed global-skattepliktig hit for å få kreditfradrag i norsk skatt.⁴ Hvis skattyteren f.eks. er et utenlandsk hjemmehørende selskap som blir ilagt norsk kildeskatt på et utbytte, er det den utenlandske skattyterens hjemstat som har ansvar for å avverge en eventuell dobbeltbeskatning.

Kreditfradrag gis for skatt betalt på en utenlandsinntekt, som er en inntekt med kilde i utlandet som skattlegges både i utlandet og i Norge.⁵ Fradraget er begrenset til det laveste av

- faktisk betalt skatt i utlandet, og
- den delen av (betalbar) norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt som faller på utenlandsinntekten (betegnet som maksimalt kreditfradrag).⁶

En konsekvens av begrensningen til norsk skatt på utenlandsinntekten, er at hvis skattenivået er høyere i utlandet enn i Norge (noe det ofte er når det i utlandet ilegges kildeskatt på bruttobetalinger, mens det i Norge ilegges skatt på nettoinntekten), gis det bare kredit opp til norsk skattenivå. Eksempel 1 nedenfor viser hvordan kreditreglene fungerer i et enkelt tilfelle.

Eksempel 1

Sett at et aksjeselskap mottar 1000 i bruttoinntekt fra utlandet knyttet til betaling for bruk av et patent. Betalingen kan karakteriseres som en royalty-betaling. I utlandet ilegges kildeskatt med 20 % av bruttobeløpet, dvs. 200. I Norge inntektsføres bruttobeløpet på 1000 og selskapet krever kredit i Norge for skatt betalt i utlandet.¹ Etter kreditreglene er brutto utenlandsinntekt 1000, men selskapet har 500 i direkte og indirekte kostnader som skal fordeles, slik at utenlandsinntekten blir

(1000-500=) 500. Norsk skatt på utenlandsinntekten er (500*0,22=) 110. Kredit er begrenset til det laveste av faktisk betalt skatt i utlandet (200) og norsk skatt på utenlandsinntekten (110). Kreditfradraget blir derfor 110. De 90 i utenlandsk skatt som overstiger den norske skatten, gis det ikke fradrag for, men de kan fremføres. (Hvis selskapet fortsetter å betale høy skatt på inntekten i utlandet, får det aldri brukt noe av kreditten til fremføring, jf. nærmere om dette nedenfor.) Prinsipielt er dobbeltbeskatningen avverget fullt ut i dette tilfellet, siden de 90 som ikke kommer til fradrag, skyldes at skattenivået i utlandet er høyere enn i Norge.

¹ NB! Det er alltid bruttobeløpet som skal inntektsføres. Hvis bare nettobeløpet etter utenlandsk skatt inntektsføres, tilsvarer dette at man krever inntektsfradrag for den utenlandske skatten, og da kan man ikke også kreve kreditfradrag, jf. punktet lenger ned om Kombinasjon av kreditfradrag og inntektsfradrag.

Hvis skattyter har positiv utenlandsinntekt, men negativ norsk inntekt,⁷ vil kreditfradraget bli begrenset til den (betalbare) norske skatten som faller på utenlandsinntekten. I eksempelet ovenfor innebærer dette at hvis norsk inntekt hadde vært negativ med 500, mens utenlandsinntekten var positiv med 500, så ville netto skattepliktig inntekt i Norge vært 0. Norsk skatt ville dermed også vært 0 og det ville ikke vært noen norsk skatt å gi fradrag i. På denne måten oppstår en slags dobbeltbeskatning fordi den positive utenlandsinntekten skattlegges i Norge, men nulles ut av den negative norske inntekten (alternativt kan man se det slik at verdien av underskudd til fremføring forsvinner fordi norsk inntekt og utenlandsinntekt nøytraliserer hverandre).

² Kreditreglene i §§ 16-30 flg. er likevel viktige for de tilfellene hvor de kan anvendes, som typisk er når skattyter mottar utbytte fra lavskattelands utenfor EØS og har en eierandel på minst 10 % og eiertid på minst to år, og NOKUS-reglene ikke kommer til anvendelse.

³ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) punkt 1.4 på s. 4.

⁴ Etter omstendighetene kan også et norsk fast driftssted av et utenlandsk selskap få kreditfradrag i Norge hvis skatteavtalen har en ikke-diskrimineringsklausul tilsvarende den som er inntatt i OECDs mønsteravtale art. 24.

⁵ Jf. sktl. § 16-21 (3).

⁶ Jf. sktl. § 16-21 (1).

⁷ Inntekten kan godt komme fra utlandet, men oppfyller ikke vilkårene for å være utenlandsinntekt som er at den både må være skattepliktig i utlandet og i Norge.



Kreditfradrag er fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet.

Utenlandsk skatt som det ikke gis fradrag for i et år, kan fremføres i inntil fem år. For at skatten skal komme til fradrag i et senere år, må den ligge innenfor maksimal kredit det året. Først gis kreditfradrag for skatt betalt det senere året før det kommer på tale med kredit for det fremførte beløpet. I mange tilfeller vil det ikke være noe mer å gå på innenfor rammen av maksimal kredit. Dette gjør at fremføringsadgangen har et svært begrenset anvendelsesområde. Dette vises helt forenklet i tabell 1 nedenfor og nærmere gjennomgang i punktet Fremføring av kreditfradrag.

I tabell 1 er skattenivået som beskrevet i eksempel 1, som betyr at de 90 i utenlandsk skatt som overstiger norsk skatt på inntekten, blir kredit til fremføring som samles opp år for år. I år 3 er skatten i utlandet av en eller annen grunn lavere (80) enn den norske skatten (110), og skattyter får da benyttet (110-80=) 30 av kredit til fremføring. De 30 som anvendes, anses å knytte seg til år 1.

Tabell 1

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Norsk skatt på utenlandsinntekten	110	110	110	110	110
Faktisk betalt skatt i utlandet	200	200	80	200	200
Kredit til fremføring	90	180	240	330	420
Anvendt kredit til fremføring	-	-	30	-	-

Inntektsfradrag som alternativ til kreditfradrag

Når effektiv kredit oppnås, gis det fradrag for utenlandsk skatt i norsk skatt, krone for krone. Kreditfradrag er derfor som utgangspunkt attraktivt for skattyter. I stedet for kreditfradrag kan skattyter kreve fradrag i inntekt for utenlandsk skatt etter sktl. § 6-15. Ved inntektsfradrag er verdien tilsvarende skattesatsen på alminnelig inntekt (22 %). Dersom skattyter har underskudd til fremføring, vil et inntektsfradrag øke

underskuddet og dette kan til forskjell fra kredit fremføres uten tidsbegrensning, jf. sktl. § 14-6. I mange tilfeller oppnås ikke effektiv kredit, og da vil inntektsfradrag være et aktuelt alternativ fordi det gjør at dobbeltbeskatningen i det minste blir redusert et stykke på vei. Inntektsfradrag kan også være aktuelt der hvor skattenivået i utlandet er betydelig høyere enn i Norge.

Utvalgte problemstillinger

Nærmere om beregning av utenlandsinntekten

Utenlandsinntekt oppstår vanligvis ved at en annen stat beskatter overskuddet i en filial/fast driftssted eller ilegger kildeskatt (normalt i form av en bruttoskatt) på renter, royalties, utbytter og tidvis også tjeneste- og leiebetalinger.⁸ Norge skattlegger som utgangspunkt hjemmehørende skattytere for all inntekt i medhold av globalinntektsprinsippet, slik at det oppstår dobbeltbeskat-

⁸ Merk at selv om en kildeskatt typisk trekkes og innbetales av det utenlandske selskapet, er det reelt sett en skatt ilagt utbytte-/betalingsmottakeren.

ning når både Norge og utlandet skattlegger, jf. sktl. § 2-2 (6).⁹

Generelt begrenset metode

Det er to kategorier utenlandsinntekt i kreditreglene i sktl. § 16-20 flg.; inntekt fra lavskatteland og annen inntekt, hvor den siste er hovedkategorien. Det gjøres ikke utover dette noe skille pr. land eller pr. type inntekt (det opereres altså med en såkalt generelt begrenset metode).¹⁰ Generelt er det gunstigere med en generelt begrenset metode enn en metode med begrensning til pr. land eller pr. inntekt. Ved å skille ut lavskattelandinntekter i en egen kategori, er likevel muligheten for å få kredit for utenlandsk skatt som er høyere enn norsk skatt på den samme inntekten begrenset.

Fordeling av kostnader til utenlandsinntekten – generelt

Utenlandsinntekten beregnes som en nettoinntekt etter norske skatteregler. Dette innebærer at man tar utgangspunkt i brutto utenlandsinntekt og fordeles kostnadene som er pådratt i selskapet mellom norsk inntekt og utenlandsinntekten. Det er ikke noe vilkår at kostnadene må være pådratt i utlandet; spørsmålet er om de knytter seg til utenlandsinntekten. I Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) er det fastsatt særskilte fordelingsregler. Utgangspunktet er at alle kostnader et selskap har som skattemessig er fradragsberettiget i det aktuelle inntektsåret, skal fordeles mellom norsk inntekt og utenlandsinntekt. Kostnader som kan fordeles direkte til enten norsk inntekt eller utenlandsinntekt, skal fordeles direkte, mens kostnader som ikke kan fordeles direkte, skal fordeles forholdsmessig i samsvar med nettoinntektsprinsippet (dvs. basert på størrelsen av norsk inntekt og utenlandsinntekt etter at direkte kostnader er fordelt). Forarbeidene synes å vektlegge at fordelingen skal skje i henhold til arm-lengdeprinsippet, og da er en direkte metode å foretrekke.¹¹ Imidlertid fokuserer omtalen i forarbeidene særlig på fordeling av inntekter og kostnader mellom

hovedkontor og fast driftssted, og mindre på fordeling av kostnader knyttet til utenlandsinntekt som oppstår uten at det foreligger et fast driftssted, f.eks. utbytte-, rente- og royaltyinntekter, til tross for at dette er praktiske typetilfeller. For slike inntekter er veiledningen i forarbeidene dermed noe mer begrenset. Nedenfor beskrives hvordan kostnader fordeles til utenlandsinntekten etter direkte og indirekte metode.

Fordeling av kostnader etter direkte metode

Hvilke direkte kostnader som kan fordeles direkte til utenlandsinntekten, vil variere avhengig av typen inntekt.

- For passive inntekter som utbytter og renter, vil det antakelig være begrenset med direkte kostnader. For royaltyinntekter kan situasjonen være at avskrivninger på aktiverte immaterielle eiendeler som brukes til å oppbære inntekten skal fordeles ut og gå til fradrag. For leieinntekter, f.eks. fra utleie av en rigg eller et helikopter, kan det åpenbart være betydelige direkte kostnader knyttet til det utleide driftsmidlet.
- Inntekter fra langvarig virksomhet i utlandet hvor skattyter får en filial eller eventuelt et fast driftssted etter en skatteavtale, og hvor skattleggingen i kildestaten skjer på grunnlag av netto overskudd i filialen/det faste driftsstedet, vil f.eks. lønnskostnader knyttet til jobb i utlandet, leie av lokaler i utlandet og kostnader til leie av utstyr og maskiner (eventuelt avskrivninger) typisk allokere direkte. Hvis Norge har skatteavtale med det andre landet basert på OECDs mønsteravtale, vil kommentarene til mønsteravtalen normalt gi detaljerte føringer for hvilke kostnader som skal allokere til det faste driftsstedet – ikke minst rentekostnader, som er utførlig omtalt. Et hovedpoeng i disse reglene er at inntekten skal fastsettes som om det faste driftsstedet var en selvstendig og uavhengig enhet. Dette prinsippet gir et godt utgangspunkt for allokeringen. Når det spesifikt gjelder rentekostnader, skal allokeringen likevel skje etter en indirekte metode, jf. nærmere nedenfor. Reglene legger

også opp til at andre indirekte kostnader som selskapet har, skal fordeles etter en indirekte metode.

- For betalinger for tjenester, så som installasjonsprosjekter, ingeniørarbeid eller it-konsulenter og hvor det ikke oppstår filial eller fast driftssted på grunn av kort varighet, men f.eks. trekkes kildeskatt på tekniske tjenester, vil typisk prosjektrengskaper – om slike utarbeides – kunne gi et godt utgangspunkt for vurderingen av hvilke kostnader som kan fordeles direkte.¹² Hvis det ikke er laget et prosjektrengskap, må man forsøke å konstruere et regnskap for arbeidet. For utenlandske selskaper som omfattes av NOKUS-reglene, utarbeides det i mange tilfeller regnskap i utlandet siden selskapet som oftest også er en egen legal enhet i hjemstaten. Det utarbeides også et norsk skatteregnskap. Disse kan hver for seg eller sammen gi et godt utgangspunkt for fordelingen av direkte kostnader. Hvis selskapet er skattesubjekt i Norge, men ikke er en egen legal enhet eller skattesubjekt i hjemstaten, eller hjemstaten eventuelt ikke har noen regnskapsplikt eller skattesystem, må fordelingen av kostnader skje på grunnlag av det norske skatteregnskapet.

Det kan oppstå situasjoner hvor noen kostnader bare har tilknytning til et bestemt av flere forretningsområder i selskapet, f.eks. kan det være kostnader til spesiell programvare, teknisk utstyr eller avskrivninger på et bestemt driftsmiddel. Hvis dette forretningsområdet både har prosjekter i Norge og i utlandet, må man kunne fordele kostnadene direkte mellom norsk inntekt og utenlandsinntekt innenfor forretningsområdet, i stedet for å fordele kostnadene indirekte mellom all norsk inntekt og all utenlandsinntekt.

Utenlandsinntekten skal i samsvar med formålene bak reglene som er nevnt innledningsvis, i punktet Hovedtrekk i de internrettslige kreditreglene, regnes

⁹ Noen få typer inntekt er likevel unntatt fra beskatning i henhold til skatteloven. Det viktigste unntaket er fritaksmetoden i sktl. § 2-38.

¹⁰ For skatt ilagt virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, er det imidlertid sterke begrensninger i adgangen til å få kredit.

¹¹ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) punkt 4.6.2.1.

¹² I en del tilfeller vil utlandet ikke skattlegge slik aktivitet siden skatteavtalens fast driftsstedsbestemmelse (typisk artikkel 5) forhindrer at kildestaten skattlegger når det ikke foreligger et fast driftssted.

ut på en måte som sikrer at norsk inntekt og utenlandsinntekt likebehandles. Dette tilsier at alle kostnader et selskap har, enten det er direkte eller indirekte, må fordeles ut på selskapets inntekter. I den grad det ikke er mulig å allokere en kostnad direkte, typisk fordi den (i alle fall i noen grad) er relevant for alle selskapets inntekter og dermed vanskelig lar seg tilordne en eller flere bestemte inntekter, skal den fordeles etter indirekte nettometode.

Fordeling av kostnader etter indirekte metode

Den indirekte nettometoden fungerer slik at det settes opp en brøk hvor telleren (beløpet over streken) er utenlandsinntekten etter fradrag for direkte kostnader som ganges med de indirekte kostnadene som skal fordeles. Nevneren (beløpet under streken) er netto skattepliktig inntekt (dvs. at den inkluderer all skattepliktig inntekt, både utenlandsinntekt og annen inntekt) tillagt indirekte kostnader som skal fordeles. Den indirekte metoden gir anvisning på en resultatbasert fordelingsnøkkel. Desto større utenlandsinntekten er i prosent av samlet inntekt, desto større andel av de indirekte kostnadene blir fordelt til utenlandsinntekten – og motsatt.

Hvis den inntekten som ikke kvalifiserer som utenlandsinntekt i beregningen – for enkelhets skyld kalt norsk inntekt – er negativ, vil en forholdsmessig større andel av de indirekte kostnadene fordeles til utenlandsinntekten. Hvis den norske inntekten er negativ med et så stort beløp at totalinntekten (beløpet i nevneren) blir null eller negativ, fordeles alle de indirekte kostnadene til utenlandsinntekten. Situasjonen kan f.eks. oppstå hvis den norske delen av virksomheten går med et underskudd som er større enn en positiv utenlandsinntekt. Et slikt resultat er kun en teknisk konsekvens av at fordelingen av kostnader gjøres med en brøk knyttet til resultatposter. I virkeligheten er det klart at det også kan påløpe kostnader for å oppbevare en negativ inntekt. Dette tilsier at man er tilbakeholden med bruk av en indirekte metode hvis det er mulig å fordele kostnader mer presist med andre metoder. En negativ utenlandsinntekt skal frem-

føres og vil redusere positiv utenlandsinntekt i et senere år. Oppstår denne situasjonen, vil det normalt være best å kreve inntektsfradrag i stedet for kreditfradrag for å unngå å måtte fremføre en negativ utenlandsinntekt.

Kostnadene som det kan være aktuelt å fordele etter indirekte metode, er en residualpost etter fordeling av kostnader etter direkte metode, og kan grovt sett typisk deles inn i tre kategorier.

- Kostnader til FoU-prosjekter som er direkte fradragsberettigede (altså ikke aktiveringspliktige), vil normalt måtte anses som kostnader uten tilknytning til en spesifikk inntektspost som skal fordeles etter en indirekte metode. Hvis kostnadene blir aktivert som egne driftsmidler, forutsetter forarbeidene at avskrivningene skal fordeles etter en direkte metode. Det kan imidlertid være argumenter for at FoU-kostnadene i konkrete tilfeller skal fordeles etter en annen fordelingsnøkkel.
- Rentekostnader skal som utgangspunkt alltid allokere etter en indirekte metode. Det er to unntak. For det første, dersom skattyter har virksomhet i annen EØS-stat og godtgjør at 90 % eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet i Norge, kan rentekostnadene fordeles etter en direkte metode jf. FSFIN § 16-29-4 (2). Dette er en oppfølging av EFTA-domstolens avgjørelse i Seabrokers-saken.¹³ For det andre, dersom 90 % eller mer av gjeldsrentene er tilknyttet skattyters virksomhet utenfor Norge, skal gjeldsrentene tilordnes basert på en direkte metode.
- Administrasjons- eller eierkostnader, f.eks. kostnader til styre og backoffice-funksjoner, kan være aktuelt å fordele etter en indirekte metode basert på en konkret vurdering. Det er ikke gitt noen veiledning rundt dette i forarbeidene. Særlig hvis det er snakk om faste driftssteder eller NOKUS er det verdt å ha i mente at disse typisk vil ha sine egne administrasjonskostnader lokalt. Uten at det nødvendigvis er avgjørende, kan resultatene bli urimelige om disse skal belastes dobbelt. Når det gjelder

andre typer utenlandsinntekt, f.eks. når det er trukket kildeskatt på royalty eller tekniske tjenester, kan det være argumenter for at også en andel av denne typen kostnader skal fordeles ut.

Det er også en særregel for konsernbidrag i FSFIN § 16-29-4 (5). Fradragsberettiget konsernbidrag skal i giverselskapet tilordnes Norge så langt selskapet etter fordeling av direkte og indirekte kostnader har nettoinntekt tilordnet Norge. Etter dette skal konsernbidraget tilordnes utlandet. Behandlingen skal være symmetrisk på mottakers hånd. Regelen er normalt sett gunstig for skattyter, siden en forholdsmessig fordeling av konsernbidrag kunne redusert utenlandsinntekten i mange tilfeller.¹⁴ En konsekvens av regelen er imidlertid også at det er vanskelig for skattyter å overføre en utenlandsinntekt gjennom konsernbidrag til et selskap som kunne utnyttet den bedre.

Det er etter forfatterens syn to hovedutfordringer med den indirekte metoden. For det første brukes den i større utstrekning enn det er grunn til. For det andre er den teknisk konstruert på en måte som gir uriktige resultater. Disse punktene kommenteres nærmere nedenfor.

Den indirekte metoden brukes i for stor utstrekning

Rentekostnader skal etter kreditreglene, som en klar hovedregel, fordeles etter indirekte metode. Det er som nevnt et snevert unntak innenfor EØS. For faste driftssteder skal fordelingen av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og fast driftssted i henhold til noen av Norges skatteavtaler skje i samsvar med OECDs Authorized Approach (AOA). AOA er et komplisert regelverk som bygger på et armlengdeprinsipp. For situasjoner hvor AOA skal anvendes ved fordelingen av inntekter og kostnader mellom avtalestatene med sikte på fastsetting av skattepliktig inntekt eller tap, synes det i dag underlig at rentekostnader likevel og helt generelt skal fordeles

¹⁴ Tidligere skulle det også gjøres en forholdsmessig fordeling av konsernbidrag mellom norsk inntekt og utenlandsinntekt, men dette ble endret etter EFTA domstolens avgjørelse i E-7/07 Seabrokers.

¹³ Sak E-7/07.

etter en indirekte metode i relasjon til kreditreglene som anvendes for å unngå dobbeltbeskatning av den samme inntekten. Også utenfor tilfeller hvor AOA skal anvendes, burde reglene åpnet opp for en direkte allokering metode, eller eventuelt andre allokering metoder, så lenge allokeringen er godt begrunnet og i samsvar med armlengdeprinsippet. Reglene burde vært oppdatert i lys av rettsutviklingen de siste tjue årene som går i retning av direkte fordeling. Dette synspunktet har også relevans for FoU-kostnader, men her kan potensielt unntaksregelen i FSFIN § 16-29-4 (4) komme til anvendelse, se også kort om dette avslutningsvis i punktet Nærmere om beregning av utenlandsinntekten, ovenfor.

Også for NOKUS bør allokeringen kunne skje etter en direkte metode hvis det aktuelle selskapet har regnskapsplikt i hjemstaten og regnskapet følger anerkjente regnskapsstandarder. Beregningen av den skattepliktige NOKUS-inntekten skal foretas i tråd med norske skatteregler som om selskapet var skattyter, se sktl. § 10-65 (1). Etter ordinære norske regler har skattyter krav på fradrag for renter betalt på egen gjeld innenfor rammene av rentebegrensingsreglene, se sktl. § 6-40 (1), jf. § 6-41. I forbindelse med beregningen av skattepliktig NOKUS-inntekt må det derfor foretas en vurdering av hvilke rentekostnader som direkte relaterer seg til denne konkrete inntekten for å komme frem til et skattemessig riktig resultat. Når skattyter har denne plikten til å foreta en korrekt beregning av NOKUS-selskapets rentekostnader, fremstår det som inkonsekvent og dårlig begrunnet at denne fordelingen ikke også skal benyttes ved beregningen av maksimalt kreditfradrag ettersom forenklingshensynene som begrunner en indirekte allokering av kostnader, ikke gjør seg gjeldende når det kreves kredit for skatt betalt av NOKUS-selskap.

Fordeling av kostnader etter indirekte metode gjøres kun i relasjon til kreditfradrag, og kan, særlig med hensyn til rentekostnader, gi resultater som økonomisk sett åpenbart er feil. Resultatet kan være en økonomisk diskriminering av grensekryssende aktivitet som vil være i strid

med kreditreglenes formål om nøytralitet. Denne diskrimineringen kan også potensielt anses som en restriksjon i henhold til EØS-retten.

Den indirekte metoden er feilkonstruert

I tillegg til at kreditreglene legger opp til fordeling av kostnader etter indirekte metode i større utstrekning enn det er grunn til, er den indirekte metoden teknisk konstruert slik at den gir tilfeldige og urimelige utslag.

Regelen er utformet slik at det bare er skattepliktige inntekter som tas med i nevneren i brøken som settes opp ved fordelingen av indirekte kostnader. Fritatte aksjeinntekter eller inntekter som av annen grunn ikke er skattepliktige, tas ikke med i nevneren. Dette medfører generelt at maksimalt kreditfradrag blir lavere, og er dermed ugunstig for skattyter. I utgangspunktet høres det konsistent ut at det bare er skattepliktige inntekter som tas med over og under streken. Men poenget med regelen er å fordele kostnader slik at netto utenlandsinntekt blir beregnet mest mulig riktig. Økonomisk gir det da bedre mening at både skattepliktige og skattefrie inntekter tas med i nevneren siden det også påløper fradragsberettigede kostnader for å oppebære fritatte inntekter.¹⁵ Gitt den store betydningen fritaksmetoden har i dagens skattesystem, kan beregningen av utenlandsinntekten påvirkes kraftig av om et datterselskap er finansiert med egenkapital (hvor avkastningen ofte gir fritatte aksjeutbytter) eller gjeld (hvor avkastningen gir skattepliktige inntekter). Dette illustreres i eksempelet nedenfor.

Eksempel 2

Sett at et holdingselskap låner 1000 i banken og må betale 100 i årlige rentekostnader. 800 av de 1000 skytes inn som egenkapital i et norsk datterselskap. Holdingselskapet mottar årlig 100 i utbytter fra datter som er skattefrie etter fritaksmetoden. De resterende kr 200 lånes ut til et utenlandsk datterselskap som betaler 30 i renter. Rentebetalingene ilegges 20 % kildeskatt i utlandet, dvs. 6. Morselskapet krever kreditfradrag for den utenlandske kildeskatten. I dette tilfellet blir beregningen som følger: Skattepliktig globalinntekt er (30 i skattepliktig inntekt og 100 i rentekostnad) = 70. Utenlandsinntekten før fordeling av rentekostnader er 30. Rentekostnad som skal fordeles er 100. Beregningen blir da $((100 * 30) / 30) = 100$ i rentekostnader som skal gå til fradrag i utenlandsinntekten. Utenlandsinntekten blir da -70 og det blir ingen norsk skatt på utenlandsinntekten. Om rentekostnadene hadde blitt fordelt ut fra de økonomiske realitetene som er at det er 200 av de 1000 som er lånt ut til utenlandsk datter, skulle bare 20 av de 100 i rentekost-

nader blitt fordelt til utenlandsinntekten. I et slikt tilfelle ville utenlandsinntekten blitt $(30 - 20) = 10$. Norsk skatt på utenlandsinntekten ville vært 2,2. Av de 6 i kildeskatt ville det altså vært 3,8 som skattyter ikke hadde fått fradrag for. De 3,8 skyldes kun at det aktuelle utlandet har et mye høyere skattenivå enn Norge, slik at det ikke kan forventes kredit for det overskytende. Om man hadde tatt med de skattefrie utbytteinntektene i en forholdsmessige fordeling av indirekte kostnader ville resultatet blitt $((100 * 30) / (30 + 100)) = 23$ til fradrag i utenlandsinntekten og kredit på 22% av $(30 - 23) = 1,54$. Merk at i eksempelet vil alminnelig inntekt som utgangspunkt være negativ (30 i skattepliktig inntekt og 100 i fradragsberettigede kostnader), og da er det ikke noen norsk skatt å få kredit i. Det typiske vil være konsolidering i konsernet gjennom at operativ datter gir konsernbidrag med skattemessig virkning opp til mor som gir positiv alminnelig inntekt og betalbar skatt som det kan gis kredit i.

¹⁵ Inntekter som er unntatt fra beskatning etter skatteavtale, skal imidlertid ikke tas med. For disse er det også en særregel om reversering av kostnadsfradrag i sktl. § 6-3 (5).

Forskjellen mellom de tre forskjellige alternativene er illustrert i tabell 2 nedenfor, hvor den eneste forskjellen er fordelingen av kostnader til utenlandsinntekt.

Tabell 2

	Alt 1	Alt 2	Alt 3
Brutto skattepliktig renteinntekt fra utlandet	30	30	30
Fradragsberettigede rentekostnader	100	100	100
Alminnelig inntekt før mottatt konsernbidrag	- 70	- 70	- 70
Rentekostnader som fordeles	100	20	23
Utenlandsinntekt (etter fordeling av kost)	- 70	10	7
Norsk skatt på utenlandsinntekt @ 22 %	-	2,20	1,54
Faktisk betalt skatt i utlandet	6	6	6
Kreditfradrag (forutsatt mottatt konsernbidrag)	-	2	2
Kredit til fremføring	6	3,80	4,46

Konsekvensene av at skattefrie inntekter ikke tas med i nevneren, kan bli veldig store. Problemstillingen har vært tema i to tingrettssaker som begge endte med at skattyter tapte.¹⁶ I den sammenhengen var det et spørsmål om tolkning av lov og forskrift. Etter forfatterens syn både kan og bør Finansdepartementet endre den relevante forskriftsbestemmelsen i FSFIN § 16-29-4 slik at regelen fungerer i samsvar med intensjonen.

Nedenfor illustreres beregningen av norsk skatt på utenlandsinntekten i relasjon til inntekt opptjent av et norsk selskap gjennom en filial/fast driftssted i utlandet. For ordens skyld forutsettes at inntekten er fastsatt i samsvar med OECDs AOA. Eksempelen viser at selv om inntekten til det faste driftsstedet er fastsatt som om det var en selvstendig og uavhengig enhet, medfører reglene om fordeling av kostnader etter indirekte metode at Norge bare gir kredit for halvparten av den utenlandske skatten, til tross for at skattenivået i Norge og utlandet er likt.

Eksempel 3

Sett at et aksjeselskap har en brutto inntekt fra et fast driftssted i utlandet på 1000 og det i forbindelse med skattefastsettingen i utlandet er allokert 800 i kostnader (som også inkluderer 200 i rentekostnader på lån allokert til filialen) til driftsstedet. Skattepliktig overskudd i driftsstedstaten er dermed 200. Det er trukket 22 % skatt i utlandet av de 200, slik at betalbar skatt i utlandet er 44. Ved siden av inntekten fra det faste driftsstedet, har selskapet andre skattepliktige inntekter med kilde i Norge slik at samlet alminnelig inntekt før fordeling av indirekte kostnader, er 900. Det er 500 i kostnader som skal fordeles etter indirekte metode (beløpet inkluderer rentekost-

nadene på 200). Selskapet krever kredit i Norge for skatt betalt i utlandet. I dette eksempelet er det ikke noen forskjeller av betydning i de materielle skattereglene mellom landene, slik at utenlandsinntekten før fordeling av kostnader etter indirekte metode er $(1000 - 600 =) 400$. Indirekte kostnader fordeles forholdsmessig basert på nettoinntekten etter fordeling av direkte kostnader med $((400/900) * 500 =) 222$ til utenlandsinntekten. Etter fordeling av kostnader er netto utenlandsinntekt $(400 - 222 =) 178$. Beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten er $(178 * 22\% =) 39$. I dette tilfellet vil Norge gi kredit for 39 av den utenlandske skatten.

Forutsetningen er også for NOKUS at fordelingen av rentekostnader skal skje etter en indirekte metode. En vesentlig forskjell fra faste driftssteder er at NOKUS ofte er egne skattesubjekter i utlandet som kan ta opp lån til bruk i virksomheten lokalt. Dersom det er overskudd i NOKUSet, vil den norske deltakerens andel av rentekostnadene gå til fradrag i alminnelig inntekt i det norske selskapet. (Underskudd i NOKUS kan imidlertid ikke konsolideres med positiv inntekt fra andre kilder.) Etter dagens regler kan ikke rentekostnadene fradras som en direkte kostnad ved kreditberegningen, men etter indirekte metode. Rentekostnadene for NOKUSet vil da blandes sammen med andre rentekostnader i den norske deltakeren. Både for faste driftssteder og NOKUSer er konsekvensen at kreditfradraget baseres på en annen beregning enn beregningen av skattepliktig inntekt. Dette innebærer at det er en manglende sammenheng i systemet, og mangelen på sammenheng synes ikke uten videre å være godt begrunnet.

For fullstendighetens skyld nevnes at det i FSFIN § 16-29-4 (4) er en særregel som åpner opp for at indirekte kostnader «unntaksvis» kan fordeles på en annen måte enn etter den indirekte metoden, men så vidt vites finnes det ikke noe publisert praksis om anvendelse av bestemmelsen. Unntaket gjelder uansett ikke for rentekostnader, noe som begrenser nytteverdien vesentlig. Dette burde endres.

Nærmere om norsk skatt på utenlandsinntekten Ikke kreditfradrag ved underskudd i alminnelig inntekt

En forutsetning for å få kreditfradrag etter reglene i sktl. §§ 16-20-16-29 er at selskapet har betalbar skatt i Norge. Kreditfradraget kan i et enkelt år ikke bli høyere enn utenlandsinntektens andel av betalbar norsk skatt (maksimalt kreditfradrag). Hvis selskapet samlet sett har underskudd i det aktuelle året, eller underskudd til fremføring fra tidligere år som absorberer årets overskudd, vil det ikke gis kreditfradrag selv om utenlandsinntekten isolert sett er positiv. Dette kommer som en overraskelse på mange.

¹⁶ Sakene er inntatt i Utv. 2021-1244 og Utv. 2020-616. Av plasshensyn er det ikke anledning til å gå nærmere inn på argumentasjonen i dommene.

Forskjell på underskudd med bare norsk inntekt og blanding av norsk inntekt og utenlandsinntekt

- Et selskap som bare har virksomhet i Norge, vil kunne fremføre et underskudd uten tidsbegrensning. Året det blir overskudd kan dette avregnes mot underskuddet, slik at det ikke blir dobbeltbeskatning.
- Et selskap som har positiv utenlandsinntekt og negativ norsk inntekt som reduserer totalinntekten helt (til 0) eller delvis, vil få en fullstendig eller delvis reduksjon i betalbar skatt. Det samme skjer om selskapet har underskudd til fremføring knyttet til norsk inntekt som går til fradrag i årets inntekt.¹⁷ Siden den betalbare norske skatten reduseres, reduseres også maksimalt kreditfradrag. Dette får to utslag: selskapets kreditfradrag reduseres og verdien av (det fremførbare) underskuddet reduseres. Dette er egentlig to sider av samme sak. Konsekvensen er at et selskap som har inntekt både fra Norge og fra utlandet kan bli hardere beskattet (dobbelbeskattet) enn et selskap som bare har inntekter fra Norge.

I praksis kan denne innretningen av kreditreglene gjøre det mindre attraktivt å få utenlandsinntekt enn norsk inntekt, siden den gir en risiko for dobbeltbeskatning av utenlandsinntekt som aldri vil oppstå for norsk inntekt. Dette kan vises med et eksempel:

Eksempel 4

Et selskap har 1000 i utenlandsinntekt og minus 500 i norsk inntekt, slik at total inntekt er 500. Skatten på de 500 er med 22 % 110. De 110 knytter seg til utenlandsinntekten og utgjør dermed maksimalt kreditfradrag. I utlandet har selskapet betalt 22 % skatt på de 1000 i inntekt, dvs. 220. I dette tilfellet får selskapet kredit for bare 110 av de 220, altså halvparten av den utenlandske skatten. De resterende 110 går til fremføring (hvor de antakelig ikke kan

benyttes). Resultatet ville blitt likt hvis norsk inntekt i det aktuelle året var 0, men selskapet hadde 500 i underskudd til fremføring knyttet til den norske inntekten. I sistnevnte tilfelle ville effekten vært at underskuddet til fremføring ble verdiløst, fordi bruken av underskuddet på 500 med en skatteverdi på 22 % = 110 korresponderer med en reduksjon i kreditfradraget på 110, slik at nettoverdien blir 0.

Eksempelen viser hvor uheldig begrensningen til maksimal kredit virker.

En bedre løsning

Man trenger ikke å se lenger enn til de lite brukte kreditreglene i sktl. §§ 16-30 – 16-33 for en bedre løsning. Reglene gjelder bare for skatt knyttet til mottatt utbytte, og fungerer slik at norsk skatt på utenlandsinntekten regnes ut isolert (begrensning til såkalt ordinær kredit), dvs. at det i beregningene ikke gjøres en fordeling av årets betalbare skatt mellom norsk og utenlandsk inntekt. Hvis vilkårene for kredit er oppfylt uten at selskapet har betalbar skatt, så fremføres kreditten og går til fradrag når det er betalbar skatt. Kreditten er altså ikke begrenset til norsk skatt på utenlandsinntekten i et fremtidig år, jf. også punktet Fremføring av kreditfradrag, nedenfor.

Både hensynene bak de norske kredreglene, særlig hensynet til kapitaleksportnøytralitet, og rimelighetshensyn tilsier at løsningen i sktl. §§ 16-30 – 16-33 også bør innarbeides i kreditreglene i sktl. §§ 16-20-16-29. Det kan også anføres at den nåværende utformingen av reglene utgjør en restriksjon på grensekryssende aktivitet som kan være i strid med EØS-retten, siden de norske skattereglene effektivt sett forskjellsbehandler selskaper som bare har norsk inntekt og de som også har utenlandsinntekt.¹⁸

¹⁷ Underskudd til fremføring knyttet til utenlandsinntekten skal gå til fradrag i utenlandsinntekten.

¹⁸ Se også omtale i Zimmer Internasjonal Inntektsskatterett, 5. utg., s. 315.

En mindre god,¹⁹ men like fullt bedre løsning enn den nåværende, ville vært å tillate at et selskap som har underskudd til fremføring som relaterer seg til norsk inntekt, kan velge å spare dette til et år hvor det er overskudd i norsk inntekt. Dette kan formodentlig gjøres gjennom en endring i sktl. § 14-7.

I praksis vil det for en skattyter som har betalt skatt i utlandet uten å ha betalbar skatt i Norge, ofte være bedre å kreve inntektsfradrag enn kreditfradrag med fremføring. Inntektsfradrag gir i det minste et fradrag på 22 % av den utenlandske skatten. For et selskap som ikke har betalbar skatt, vil et inntektsfradrag øke underskuddet, men underskuddet kan fremføres uten tidsbegrensning og brukes når inntekten blir positiv. I punktet Fremføring av kreditfradrag, nedenfor, forklares hvordan fremføringsregelen fungerer.

Fremføring av kreditfradrag

Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag i norsk skatt i det inntektsåret den knytter seg til, kan fremføres inntil fem år etter sktl. § 16-22 første ledd. Fremføringsadgangen gjør ikke noe unntak fra begrensningen til maksimal kredit i sktl. § 16-21. Dette betyr at kredit hvert enkelt år er begrenset til det laveste av faktisk betalt skatt i utlandet, og eventuell kredit til fremføring, og norsk skatt på utenlandsinntekten. Årets utenlandske skatt på utenlandsinntekten vil gå til fradrag først, og ofte fortrenge bruk av kredit til fremføring. Det er bare hvis skatten betalt i utlandet er lavere enn norsk skatt på utenlandsinntekten det året, at det er rom for å bruke kredit til fremføring. Effekten er vist i tabell 1 ovenfor.

Fremføringsretten er hovedsakelig kun anvendelig ved tilvirkningskontrakter
Begrensningen i fremføringsadgangen gjør at fremføring i praksis kun er anvendelig i typetilfeller hvor tidfestingsforskjeller mellom Norge og utlandet gjør at en inntekt kommer til beskatning tidligere i utlandet enn i Norge.²⁰ Dette typetilfellet slår særlig

¹⁹ Løsningen er mindre god fordi den bare fungerer for underskudd til fremføring og ikke årets underskudd i norsk inntekt.

²⁰ Regelen kan tidvis også anvendes dersom man et år

til ved tilvirkningskontrakter, hvor Norge skattemessig bruker fullførts kontraktsmetode, som innebærer at inntekten skattemessig tidfestes først når kontrakten er fullført, mens mange andre land skatlegger basert på løpende avregning, som innebærer at en forholdsmessig andel av inntekten tas til beskatning hvert år. Dette er illustrert i eksempel 5 nedenfor.

Eksempel 5

Sett at et aksjeselskap vinner et oppdrag som går ut på legging av en rørledning i et annet land. Prosjektet har en varighet på 5 år og vil gi et fast driftssted i det andre landet. Kontrakten klassifiseres som en tilvirkningskontrakt. I det andre landet inntektsføres 20 % av resultatet pr. år, si 200 pr år. I Norge inntektsføres 100 %, dvs. 1 000, når kontrakten er fullført i år 5. I utlandet betales det 22 % skatt pr. år av de 200, dvs. 44. Utenlandsinntekten følger

norske tidfestingsregler og tidfestes i år 5. Før dette er det ingen utenlandsinntekt å få fradrag i. Fremføringsadgangen innebærer at de 44 i utenlandsk skatt som betales hvert år kan fremføres til år 5. I år 5 er norsk skatt på utenlandsinntekten ($1000 \cdot 22\% =$) 220. Skattyter kan da kreve fradrag for det laveste av faktisk betalt skatt i utlandet i de fem årene, dvs. 220, og norsk skatt på utenlandsinntekten, dvs. 220. I eksempelet gis det full kredit.

I tabell 3 nedenfor illustreres hvordan krediten fremføres i år 1-4 og så kommer til fradrag i år 5 (sammen med det årets utenlandske skatt) som følge av at hele inntekten tas til beskatning i år 5 når kontrakten er fullført.

Tabell 3

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Norsk skatt på utenlandsinntekten	-	-	-	-	220
Faktisk betalt skatt i utlandet	44	44	44	44	44
Kredit til fremføring	44	88	132	176	-
Anvendt kredit til fremføring	-	-	-	-	176

Hvis tilvirkningskontrakten i stedet varer seks år, vil krediten til fremføring fra år 1 gå tapt og dobbeltbeskatning oppstår, siden kredit som nevnt kun kan fremføres i inntil 5 år. Det ville vært enkelt å øke fremføringsadgangen til ti år. Skattyter ville uansett hatt risikoen for å kunne dokumentere illeggelsen og betalingen av den utenlandske skatten. Hvis skattyter har flere parallelle tilvirkningskontrakter, vil kreditfradraget kunne undermineres, fordi samtidig som en kontrakt er fullført og tas til inntekt, påløper fradragsberettigede kostnader på andre kontrakter som ikke er fullført og som trekker ned betalbar norsk skatt og dermed maksimal kredit.

Fremføring gir sjeldent effektiv kredit

Som nevnt ovenfor er grunnen til at fremføringsadgangen bare fungerer i et begrenset antall situasjoner, den generelle begrensningen i § 16-21 som sier at kreditfradraget i et enkelt år aldri kan være høyere enn det laveste av den delen av norsk skatt som faller på utenlandsinntekten det året (maksimal kredit) og faktisk betalt skatt i utlandet samme år + kredit til fremføring. En utenlandsinntekt er som nevnt en inntekt som skatlegges både i Norge og i utlandet, som altså innebærer at utenlandsinntekten vil være skattlagt i utlandet. Selskapet vil ønske kredit både for den utenlandske skatten som er betalt i inneværende år og for skatten (krediten) som fremføres. Reglene sier at man får kredit for skatt som er betalt i inneværende år før man eventuelt kan få kredit for skatt som fremføres. Kredit for skatten som er

betalt i inneværende år, vil da normalt fortrenge kredit for skatt som er betalt i et tidligere år som følge av begrensningen til maksimal kredit. Dette kan illustreres med et eksempel.

Eksempel 6

Sett at et aksjeselskap i år 1 har 2 000 i positiv brutto utenlandsinntekt, 400 i netto utenlandsinntekt og 4 000 i negativ norsk inntekt, slik at betalbar skatt er 0. De 2 000 i brutto utenlandsinntekt er ilagt 20 % kildeskatt i utlandet, dvs. 400. Siden det ikke er noen betalbar norsk skatt i år 1 i Norge, fremføres de 400 i utenlandsk skatt til år 2. Sett at selskapet i år 2 har 400 i positiv netto utenlandsinntekt og 400 i positiv norsk inntekt, slik at betalbar skatt er ($800 \cdot 22\% =$) 176. Utenlandsinntekten opptjent i år 2 er på samme måte som i år 1 ilagt 400 i skatt i utlandet. Kredit vil være begrenset til det laveste av norsk skatt på utenlandsinntekten i år 2 og faktisk betalt skatt i utlandet i år 2 + kredit til fremføring. Norsk skatt på utenlandsinntekten er ($400 \cdot 22\% =$) 88. Dette innebærer at det gis kredit for 88 av de 400 i skatt som er betalt i utlandet i år 2. De resterende 312 i utenlandsk skatt fra år 2 og de 400 fra år 1 må fremføres til neste år.

Situasjonen kan i praksis være verre eller bedre enn i eksempelet, men eksempelet er ikke noe uvanlig tilfelle. Verdien av et inntektsfradrag vil til sammenligning være 22 % av 400, dvs. 88. I eksempelet ovenfor vil det klart lønne seg å kreve inntektsfradrag for skatten som ble betalt i år 1, mens det for skatten som ble betalt i år 2 hvor det gis 88 i kreditfradrag, er nøytralt.

En viss adgang til å ombestemme seg mht. valg av kredit eller inntektsfradrag
Et relevant spørsmål er om en skattyter som først krever kreditfradrag eller inntektsfradrag, men senere ser at det ville vært bedre å velge et annet spor, kan ombestemme seg.

Skatteforvaltningsloven åpner opp for å endre selvfastsetting i tre år etter innle-

har en høyt beskattet utenlandsinntekt og det neste året en utenlandsinntekt som er lavt beskattet, men disse tilfellene synes det å være få av i praksis.

veringsfristen for skattemeldingen, jf. § 9-4. Innenfor treårsperioden må skattyter derfor selv kunne endre mellom kredit- og inntektsfradrag. Merk at man i så fall må gå tilbake til det året skatten ble betalt i utlandet. Det er f.eks. ikke adgang til å kreve inntektsfradrag i det året hvor man ser at kreditten til fremføring ikke kan benyttes. Hvis det har gått mer enn tre år, må man anmode skattekontoret om å ta opp saken til endring i medhold av skatteforvaltningsloven § 12-1. Skattekontoret har etter hovedregelen en femårs endringsadgang. Erfaringsmessig går skattekontoret ofte med på å gjøre slike endringer hvis endringen er foranlediget av en endringssak om et annet tema, f.eks. en inntektsøkning som gjør det nødvendig med tilpasninger av andre poster. Utenfor tilfellene med endringssaker, synes praksis å være mindre konsistent. Noen saksbehandlere vil nok godta slike endringer, andre ikke. Skattyter har neppe et krav på slik endring.

Kombinasjon av kreditfradrag og inntektsfradrag

For en skattyter vil det kunne være fordelaktig å kreve kreditfradrag for skatt knyttet til en utenlandsinntekt når nettomarginen er høy og inntektsfradrag for skatt knyttet til en utenlandsinntekt hvor marginen er lav. Dette kan illustreres med et eksempel:

Eksempel 7

Sett at et selskap har 1 000 i bruttoinntekt fra et fast driftssted i stat A og 1 000 i bruttoinntekt på en betaling for tekniske tjenester fra land B. Skattleggingen i stat A skjer på et nettogrunnlag, kostnadene er 800 og skattesats er 22 %. Selskapet betaler derfor 44 i skatt på nettoinntekten på 200 som er opptjent gjennom det faste driftsstedet. Det legges til grunn at skattleggingen av inntekten i Norge er helt parallell den i land A. Det gis derfor isolert sett kreditfradrag for hele skatten betalt i stat A (22-22). Skattleggingen i stat B skjer til forskjell på et bruttogrunnlag og satsen er 20 %. I Norge skjer skattleggingen uansett på et nettogrunnlag. Nettomarginen er 10 % og norsk skatt er da $(1000-900 \cdot 0,22) = 22$. I dette tilfellet gis det kredit kun for 22 av de 200 i utenlandsk skatt. Ved et inntektsfradrag vil skatteverdien til forskjell være 22 % av 200, dvs. 44.

Oppmykning av adgangen til å kombinere

I en uttalelse fra 29. oktober 2021 uttaler Finansdepartementet seg om adgangen til å kombinere inntektsfradrag og kreditfradrag. Uttalelsen er skattytervennlig og myker opp standpunkter inntatt i en tidligere uttalelse fra 30. november 2018. Et sentralt avsnitt i uttalelsen lyder:

«Departementet har etter en ny vurdering kommet til at skattyter i samme inntektsår kan kombinere kreditfradrag og inntektsfradrag innenfor samme inntektskategori, så lenge det ikke kreves fradrag etter flere regelsett for samme skattebeløp.»

I korthet kan skattyter basert på uttalelsen velge den kombinasjonen av kredit- og inntektsfradrag som gir størst verdi for

skattyter, med det forbehold at det ikke kan kreves både inntektsfradrag og kreditfradrag for samme skatt. Uttalelsen bør uansett leses i sin helhet før man begynner å regne.

Tidfestingsforskjeller kan resultere i dobbeltbeskatning

Som beskrevet ovenfor kan ubenyttet kredit fremføres i inntil fem år. I eksempel 5 var det forskjeller i tidfesting av inntekten mellom Norge og utlandet ved at inntekten ble tidfestet tidligere i utlandet enn i Norge. Fremføringsadgangen fungerte slik at det ble gitt kredit. Andre typer tidfestingsforskjeller vil kreditreglene ikke kunne avhjelpe. Et slikt tilfelle illustreres nedenfor:

Eksempel 8

Et norsk selskap med fast driftssted i utlandet eier en maskin verdt 1 000. I Norge kan maskinen saldoavskrives med 20 % pr. år, mens i utlandet kan den saldoavskrives med 40 %. Forskjellen i avskrivningsprofil innebærer at avskrivningene i Norge de første årene er lavere enn i utlandet. Etter hvert vil dette snu, og avskrivningene blir høyere i Norge enn i utlandet. Forskjellen i avskrivningsprofil vil også føre til lavere skatt i utlandet de første årene og høyere de senere årene. Det oppstår altså en midlertidig forskjell mellom Norge og utlandet. Kredit er begrenset til det laveste av faktisk betalt skatt og norsk skatt på utenlandsinntekten. Sett at nominell skattesats i utlandet er 22 % som i Norge. De første årene vil faktisk betalt skatt i utlandet være lavere enn i Norge, og det gis full kredit. Etter hvert vil dette som nevnt snu og faktisk betalt skatt i utlandet vil være høyere enn i Norge, men det gis ikke kredit for det overskytende beløpet. Dette vil lede til dobbeltbeskatning ved at deler av de midlertidige forskjellene blir permanente gjennom kreditreglene.

Det er vanskelig å finne enkle og praktiske regelverksløsninger på tidfestingsforskjeller av den typen som er nevnt i eksempel 8. For skattyter kan en mulig løsning i konkrete situasjoner være å samordne avskrivningene i Norge og utlandet i den grad det er tillatt.²¹ I noen tilfeller vil inntektsfradrag kunne være mer fordelaktig enn kreditfradrag.

Ikke fradrag for skatt trukket i strid med skatteavtale

Skatteavtaler fordeler beskatningsretten mellom statene som er part i avtalen. Hvis kildestaten trekker kildeskatt i strid med det som er avtalt, følger det av sktl. § 16-27 at Norge som bostedsstat ikke gir kredit.

To typetilfeller vanlige i praksis

I praksis ser man ofte to typetilfeller.

- Den andre staten trekker kildeskatt med for høy sats. Sett at avtalen sier at kildestaten kan trekke 10 % kildeskatt på

²¹ I Norge kan skattyter f.eks. velge å ikke kreve fulle avskrivninger.

en rentebetaling, men i stedet trekker 20 %. Norge vil da bare gi kreditfradrag for 10 %.

- Den andre staten trekker kildeskatt på inntekt hvor beskatningsretten er lagt eksklusivt til bostedsstaten. Et eksempel kan være at kildestaten trekker skatt på betaling for tekniske tjenester, mens skatteavtalen sier at bostedsstaten har eksklusiv beskatningsrett for inntekter fra tekniske tjenester med mindre vilkårene for fast driftssted i kildestaten er oppfylt. I et slikt tilfelle vil Norge ikke gi kredit for den utenlandske skatten (med mindre det faktisk foreligger et fast driftssted).

Skattyters handlingsalternativer

Dersom kildestaten trekker skatt i strid med skatteavtalen, vil den norske skattyteren være henvist til å kreve skatten refundert fra kildestaten under henvisning til skatteavtalen. I noen tilfeller er dette greit nok. Av og til skyldes trekket av kildeskatt bare at skattyteren ikke hadde fulgt riktig prosedyre i utlandet for å påberope seg skatteavtalen. I andre tilfeller er det tilnærmet umulig eller i alle fall ikke regningssvarende å kreve refusjon. I en del tilfeller vil det være bedre for skattyter å kreve inntektsfradrag enn kreditfradrag i slike situasjoner.

Det kan spørres om den norske staten burde tatt ansvaret når den andre staten ikke forholder seg til skatteavtalen, som tross alt er en mellomstatlig avtale, i stedet for at det blir en kostnad som må bæres av hvert enkelt selskap. Et motargument er at det er selskapene selv som må vurdere risikoen ved å investere i bestemte land. Ved systematiske eller store brudd må man uansett kunne sende en henvendelse til Finansdepartementets skattelovavdeling som kan følge opp overfor den andre staten.

Et annet spørsmål er om en skattyter som blir ilagt 20 % skatt på en inntekt hvor skatteavtalen kun tillater at kildestaten trekker 15 %, kan kreve kredit for 15 % og inntektsfradrag for de overskytende 5 %. Spørsmålet har to sider. For det første om man kan kombinere kredit- og inntektsfradrag på en slik måte, jf. uttalelsen fra Finansdepartementet

som er omtalt i punktet Kombinasjon av kreditfradrag og inntektsfradrag, ovenfor. For det andre om sktl. § 6-15 kan tolkes slik at det kan kreves inntektsfradrag for skatt ilagt i strid med skatteavtale. Det er ikke anledning innenfor rammen av denne artikkelen til å gjøre grundig rede for problemstillingene og løsningene må anses usikre. Skattemyndighetene har i noen saker vært avvisende til å gi inntektsfradrag for den delen som overstiger skatteavtalesatsen (dvs. de 5 % i eksempelet) dersom det allerede er krevet kredit for det beløpet som kan illegges etter skatteavtalen (dvs. de 15 % i eksempelet).

Ingen begrensning hvis Norge ikke har skatteavtale med den andre staten

Hvis Norge ikke har skatteavtale med den andre staten, er det ikke avtalt noen fordeling av beskatningsretten og da gjelder heller ikke noen begrensning som nevnt over. Merkelig nok kan dette tidvis gjøre at skattyter kommer bedre ut i relasjon til kredit enn om Norge hadde hatt skatteavtale med den andre staten.

Manglende dokumentasjon

For kreditfradrag gjelder et særskilt krav i FSFIN § 16-29-8 om at underliggende dokumentasjon skal sendes inn sammen med kravet. Selve kravet fremsettes gjennom skjema RF-1145 og eventuelt RF-1149, ofte med tillegg av et vedlegg som gir utfyllende detaljer. Det som skal dokumenteres er:

- at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragberettiget i norsk skatt,
- at beløpet er innbetalt til fremmed stat, og
- at beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær skattefastsetting i fremmed stat.

Dokumentasjonskravene kan skape utfordringer i praksis

Erfaringsmessig kan dokumentasjonskravene skape utfordringer, men utfordringene er normalt annerledes avhengig av om det gjelder kildeskatter eller skatt ilagt overskuddet i en filial/fast driftssted. Nedenfor nevnes noen få erfaringspunkter.

Når det gjelder kildeskatter, er det for det første ofte en utfordring at selv om det norske selskapet er skattesubjekt, så trekkes og innbetales skatten av den utenlandske kunden som ikke uten videre sørger for å innhente tilstrekkelig dokumentasjon og/eller sende denne til den norske tjenesteleverandøren. Det er derfor viktig at norske leverandører tar inn i avtalen med utenlandske kunder at kunden har en plikt til å innhente og oversende nødvendig dokumentasjon. Det kan f.eks. tas inn i avtalen at om kunden ikke skaffer til veie nødvendig dokumentasjon, så må kunden kompensere det norske selskapet for den utenlandske kildeskatten. For det andre er det ofte en utfordring at dokumentasjonen som utstedes fra myndighetene knyttet til kildeskatt er av varierende kvalitet og ikke nødvendigvis helt presist oppfyller alle dokumentasjonsvilkårene i kreditreglene. Erfaringsmessig bruker de fleste saksbehandlere i Skatteetaten godt skjønn og er enig i at det til syvende og sist handler om å sannsynliggjøre at de materielle vilkårene for kredit er oppfylt, men tidvis kan det være så vanskelig å få tak i dokumentasjon at det ikke kan sannsynliggjøres at vilkårene er oppfylt.

Når det gjelder skatt betalt av overskuddet i en filial/fast driftssted, sendes det typisk inn en skattemelding i utlandet og skatten betales inn, men det er ikke alle stater som utsteder et skatteoppgjør – og blant de som gjør det, er det ikke alle som gjør det innen rimelig tid. Dette kan skape problemer med å dokumentere at skatten er endelig fastsatt. Dersom det erfaringsmessig er slik at innsendt skattemelding blir lagt til grunn eller alternativt at skatten i alle fall ikke blir lavere enn det som er sendt inn, bør det ikke være nødvendig å avvente et eventuelt endelig oppgjør før det gis kredit. Desto lenger tid som går før skattyter får kredit, desto større blir likviditetsulempen. Også her er erfaringen at de fleste saksbehandlere i Skatteetaten utviser godt skjønn.

Skattedirektoratet har i en uttalelse fra 2012²² uttalt seg om innholdet i doku-

²² https://www.skatteetaten.no/contentassets/c445bf817fee4d5189e4e54e58166ecc/kreditfradrag_for_inntektskatt_betalt_i_fremmed_stat_og_krav_til_dokumentasjon.pdf

mentasjonskravene. Uttalelsen klargjør en del problemstillinger, men sier lite om en del av de andre spørsmålene som oppstår i praksis.

Frister

Frister for å kreve kreditfradrag følger nå både av skatteforvaltningsloven gjennom adgangen til endring av selvfastsetting i § 9-4 og av skatteloven § 16-25.

Fristene er ikke samordnet.

Siden det er et krav for kreditfradrag både at skatten er endelig fastsatt i utlandet og at dokumentasjon sendes inn sammen med kravet, er det vanlig at et krav om kreditfradrag først kan sendes inn etter innleveringsfristen for skattemeldingen i Norge. Hvis skatten er endelig fastsatt innen tre år etter innleveringsfristen i Norge, er det enkleste å sende inn kravet gjennom en endring av selvfastsetting etter skatteforvaltningsloven.

Utenfor treårsfristen i skatteforvaltningsloven aktualiseres fristene i skatteloven § 16-25. Regelen inneholder for det første en seks månedersfrist for fremsetting av kravet etter at endelig

skatt er fastsatt i utlandet (som overstyres av treårsregelen i § 9-4 så lenge man er innenfor denne). For det andre er det en absolutt tiårsfrist for fremsetting av kravet, som f.eks. gjelder hvis skatten ikke er endelig fastsatt innen en slik periode.

Avslutning

Det grunnleggende systemet i kreditreglene i sktl. § 16-20 flg. fungerer ganske godt, og det er ikke lett å tenke seg en vesentlig annerledes utforming av reglene som kan ivareta både hensynet til å unngå dobbeltbeskatning og hensynet til at utenlandsinntekt ikke skal behandles bedre enn annen inntekt.

Når det er sagt, er reglene svært rigide, og som gjennomgått over, er det flere endringer som burde gjøres. Endringene vil sikre at reglene fungerer i tråd med formålet og gir rimelige resultater. I tillegg til endringene som er omtalt ovenfor, bør Finansdepartementet etter mitt syn også få en samtykkehjemmel²⁵ hvor kredit kan innvilges etter søknad i tilfeller som ikke passer godt inn i de

typetilfellene lovtteksten regulerer, men hvor hensynet bak reglene tilsier at det gis kredit. Dette kan f.eks. være godt egnet i noen hybridtilfeller og visse andre tilfeller.

Slik kreditreglene nå fungerer, avhjelper de dobbeltbeskatning kun i noen av tilfellene hvor intensjonen bak reglene tilsier at dobbeltbeskatning skulle vært unngått. Dette gjør at skattyter som har utenlandsinntekt har en betydelig risiko for dobbeltbeskatning, noe som virker som et hinder for norske virksomheter som vil satse i utlandet. Det synes ikke som om disse hindringene er bevisste fra lovgiver. Dette tilsier at man nå gjør en helhetlig revisjon av dette viktige regelverket.

Til slutt vil jeg rette en stor takk til mine kolleger Gjert Melsom og Tone Marit Frøland-Blank for gode innspill til artikkelen.

²⁵ Slik som finnes for omorganiseringer i sktl. § 11-22.