



Strawberry

Mars 2019

Høringsnotat - Skatteplikt for utenlandske mellommenn mv. for vederlag og andre økonomiske rettigheter knyttet til fast eiendom

Innholdsfortegnelse

1 Innføring av begrenset skatteplikt for utenlandske mellommenn mv. for vederlag og andre økonomiske rettigheter knyttet til fast eiendom.....	3
1.1 Innledning og sammendrag	3
1.2 Bakgrunn mv.....	3
1.3 Gjeldende rett	5
1.4 Vurderinger og forslag	5
2 Registreringsplikt i Enhetsregisteret og nytt register for utenlandske mellommenn for fast eiendom ...	10
2.1 Innledning og sammendrag	10
2.2 Bakgrunn	10
2.3 Gjeldende rett	10
2.4 Vurderinger og forslag	10
3 Konsekvenser av forslaget	11
3.1 Økonomiske og administrative konsekvenser	11
3.2 Konsekvenser for utenlandske mellommenn	11
3.3 Konsekvenser for norske eiere og leiere av fast eiendom.....	11
3.4 Konsekvenser for Skatteetaten	11
4 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt	12
4.1 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt	12
5 Forslag til lovendringer	13
5.1 Forslag til endring av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a	13
5.2 Forslag til endring av enhetsregisterloven	13
5.3 Forslag til lov om mellommannsregister for fast eiendom (fast eiendomsmellommannsregisterloven).....	13
5.4 Forslag til endringer i skattebetalingsloven	15
5.5 Forslag til endringer i skatteforvaltningsloven	16

1 Innføring av begrenset skatteplikt for utenlandske mellommenn mv. for vederlag og andre økonomiske rettigheter knyttet til fast eiendom

1.1 Innledning og sammendrag

I dette høringsnotatet foreslås det å innføre begrenset skatteplikt til Norge for visse utenlandske selskaper mv. Etter forslaget skal den mellommann som formidler bruk av fast eiendom eller på annen måte opptjener vederlag knyttet til fast eiendom, skattlegges for inntekten, selv om vedkommende ikke er skattepliktig etter skatteloven §§ 2-1 og 2-2.

Av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a fremgår det at utenlandske selskaper mv. har skatteplikt til Norge for «inntekt av fast eiendom» som vedkommende eier eller rår over i riket. Det er ikke helt klart hvor langt denne hjemmelen rekker, særlig sett i lys av skatteloven § 5-20 første ledd bokstav d. Bestemmelsen i § 2-3 første ledd bokstav a foreslås derfor utvidet til å omfatte utenlandske mellommenn for fast eiendom og andre som har en kvalifiserende økonomisk interesse i fast eiendom som ligger i Norge.

En utvidelse av skatteplikten til Norge, vil motvirke uthuling av det norske skattefundamentet, bidra til bedre likebehandling av eiendomsaktører og motvirke konkurransevridninger i det norske markedet.

Det foreslås å innføre en tilføyelse i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a som vil presisere hvilke inntekter som vil omfattes av den utvidede skatteplikten for selskaper mv. som ikke er hjemmehørende i Norge.

Skattleggingen vil som et utgangspunkt skje ved en kildeskatt. Den skattepliktige vil imidlertid etter forslaget kunne bli underlagt nettobeskatning ved å registrere seg i enhetsregisteret og et register for mellommenn for fast eiendom, forutsatt at vederlaget innbetales på en norsk konto som fremgår av registreringen. Det foreslås derfor å innføre en registreringsrett for utenlandske mellommenn i

enhetsregisteret og det nye registeret for mellommenn for fast eiendom.

Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra inntektsåret 2020.

Som følge av endringen av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a, foreslås det også endringer i enhetsregisterloven, skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven samt vedtakelse av en ny lov om mellommannsregister. Disse endringene mv. er også behandlet i dette høringsnotatet.

1.2 Bakgrunn mv.

Markedet for leie av fast eiendom, kjøp av hotellovernatting mv. har endret seg betydelig de senere årene. Dette skyldes i stor grad økt globalisering og nye teknologiske løsninger og forretningsmodeller.

Tidligere har utøvelse av mellommannsaktivitet i stor grad vært betinget av fysisk tilstedeværelse, enten i form av en fysisk formidlingsagent eller et fysisk kontor. Inntekter knyttet til fast eiendom som mellommennene har opparbeidet seg, har derfor historisk vært skattepliktige til Norge som følge av den fysiske tilknytningen til riket.

Den økende digitaliseringen gjør at internasjonale selskap i dag kan utøve mellommannsvirksomhet i hvilket som helst land gjennom internettbaserte digitale plattformer (som f.eks. en nettside eller applikasjon), hvor tilbydere og leietakere / kjøpere av f.eks. overnatting kan samhandle. Ved f.eks. inngåelse av leiekontrakt mellom utleier og leietaker krever de utenlandske mellommennene et gebyr som vederlag for mellommannstjenesten. De nye forretningsmodellene som har vokst frem gjør det derfor mulig å drive med mellommannsvirksomhet uten fysisk tilstedeværelse i en stat. Som en konsekvens undergis ikke aktivitetene begrenset skatteplikt.

Inntekter som tidligere var skattepliktige, er dermed nå ikke underlagt norsk beskatning.

Den manglende, eller lave, beskatningen av inntektene til utenlandske mellommenn skaper konkurransevridninger i Norge, når norske mellommenn undergis en ordinær skattlegging i Norge. Dette fører også til en uthuling av norske skattefundamenter. Skattesystemet må i større grad tilpasses for at velferdsordningene kan opprettholdes, ved å motvirke uthuling av norske skattefundamenter, samtidig som det skal være attraktivt å investere og skape arbeidsplasser i Norge.

De nye forretningsmodellene som har vokst frem er et utslag den økende digitaliseringen av økonomien. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) har adressert utfordringen ved beskatning av den digitale økonomien gjennom sitt prosjekt om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-prosjektet). I BEPS-rapporten «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 – 2015 Final Report»¹ fra 2015 anerkjenner OECD at digitaliseringen av forretningsmodellene som digitalisering muliggjør, representerer en utfordring for det internasjonale skattesystemet.

BEPS-prosjektet fokuserer generelt på de nye forretningsmodellene, men statene som deltar har ikke gjennom BEPS-prosjektet klart å enes om en beskatningsløsning for de nye forretningsmodellene. Internasjonal enighet om en beskatningsløsning for de nye forretningsmodellene er derfor ventet å ta tid og være en mer langsiktig løsning.

Utfordringen med å skattlegge internasjonale selskaper som tilbyr tjenester over digitale plattformer myntet på det norske markedet, er også behandlet av Delingsøkonomiutvalget i NOU 2017:4.² Som delingsøkonomiutvalget påpeker er dagens regler tilpasset eldre

forretningsmodeller. For dagens digitaliserte forretningsmodeller er derimot gjeldende rett lite dekkende.³ Som påpekt av delingsøkonomiutvalget, er det generelt sett en manglende regulering av de nye forretningsmodellene, hvilket bl.a. kan føre til et behov for å endre skattereglene.⁴

Det har skjedd et dynamisk skifte i utleiestrukturen. Likevel, som påpekt av delingsøkonomiutvalget, bør utleieaktører *innenfor* delingsøkonomien beskattes på lik linje som tradisjonelle aktører *utenfor* delingsøkonomien.⁵ Dette har en side mot andre skattepliktige, men også finansieringen av velferdsstaten mv. Det er et mål å styrke konkurranseevnen til fastlandsøkonomien.⁶ Her spiller skattesystemets utforming og robusthet inn.

Utenlandske aktører innen utleiemarkedet og mellommannsmarkedet har hittil kunnet utøve profitabel virksomhet med ingen eller lav total norsk skattebelastning (med norsk utleier innberegnet). Dette skyldes bl.a. manglende rapporteringsplikt til skattemyndighetene. Med et ønske om en bedre kontroll og økt skattlegging etter gjeldende rett, foreslo derfor Utvalget i NOU 2017:4 å innføre en rapporteringsplikt for tredjepartsformidlere om leieforhold samt utleiernes vederlag.⁷ Utvalgets forslag ble vedtatt, og fra 1. januar 2020 vil utenlandske mellommenn som opererer i Norge være pliktige til å rapportere opplysninger om brukernes vederlag mv.

Rapporteringsplikten som er pålagt mellommennene er imidlertid begrunnet i et ønske om å få informasjon om brukerne av de digitale plattformene, slik at en kan skattlegge utleierne. Skattesystemet bør imidlertid i større grad ivareta Norges skattefundamenter og motvirke konkurransevridninger mellom tradisjonelle aktører og digitale utenlandske

¹ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

² NOU 2017:4, *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*, s. 131

³ NOU 2017:4, *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*, s. 7 og s. 125 flg.

⁴ NOU 2017:4, *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*, s. 7

⁵ NOU 2017:4, *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*, s. 125

⁶ NOU 2014:13, *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*, s. 11

⁷ NOU 2017:4, *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*, s. 7 flg.

mellommenn. Det er således ikke tilstrekkelig å begrense skatteplikten til kun å gjelde brukerne, herunder utleierne, av formidlingstjenestene, men en bør også skattlegge vederlaget mellommennene mottar ved formidling av fast eiendom i Norge.

1.3 Gjeldende rett

1.3.1 Begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd

I skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a til h, listes det opp en rekke inntektsarter som en «person, selskap eller innretning» har plikt til å svare skatt av dersom vedkommende ikke er alminnelig skattepliktig etter skatteloven §§ 2-1 eller 2-2. Etter § 2-3 første ledd bokstav a gjelder dette «formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket».

Vilkårene «eier eller rår over» gjør at enkelte begrensede økonomiske rettigheter antakelig faller utenfor beskatningshjemmelen, fordi rettighetshaveren verken eier eller har rådighet over eiendommen.

Det foreligger lite rettspraksis eller forvaltningspraksis som inngående behandler hva som ligger i at en person «eier eller rår over» en fast eiendom. Den manglende skattleggingen av globale mellommenn som Airbnb, Hotels.com mv. tilsier imidlertid at hverken de skattepliktige eller skattemyndighetene har funnet internretten vid nok til å fange opp slik verdiskapning som skjer i form av formidlingstjenester mv.

1.4 Vurderinger og forslag

1.4.1 Innledning

For å kunne skattlegge inntekter med tilknytning til fast eiendom i Norge, men hvor den som oppbærer inntekten hverken eier eller rår over eiendommen, må den internrettslige hjemmelen utvides, eventuelt klarlegges. For å beskatte personer bosatt i stater som Norge har skatteavtale med, er Norge imidlertid avhengig

av at skatteavtalene åpner opp for slik utvidet beskatning.

1.4.2 Kildestatens adgang i skatteavtalene til beskatning av fast eiendom

Det følger av skatteavtalens fordelingsregler, ofte artikkel 6, at inntekt fra fast eiendom kan skattlegges i den stat eiendommen er lokalisert (kildestaten).⁸ Dette gjelder selv om skattyter ikke har et fast driftssted i riket slik at terskelen for å beskatte generell virksomhetsinntekt er oppfylt. Statene står også fritt til velge beskatningsform, dvs. brutto eller nettobeskatning av inntektene som skriver seg fra fast eiendom.

Etter OECD Mønsteravtale art. 6 omfatter bestemmelsen «inntekt som oppbæres ved direkte bruk, utleie eller ved enhver annen form for utnyttelse av fast eiendom».⁹ Ordlyden «utleie eller ved enhver annen form for utnyttelse av fast eiendom» tilsier at også vederlag fra passiv utnyttelse av fast eiendom er omfattet av bestemmelsen. Det er således ikke nødvendig for en person å utøve aktive eier- eller disposisjonsrettigheter knyttet til en fast eiendom for at vederlag skal kunne være omfattet av art. 6 i skatteavtalene.¹⁰ Utøvelse av mellommannsvirksomhet innebærer at tredjeparter opptjener vederlag ved en verdiskapning i bindeleddet mellom de mer tradisjonelle aktørene (eier og leietaker/kjøper). Formidling av utleie av fast eiendom må anses for å være en form for utnyttelse av fast eiendom som kan omfattes av bestemmelsen.

Fast eiendom har tradisjonelt blitt utnyttet på ulike økonomiske måter, f.eks. ved utstedelse av økonomiske bruksrettigheter, opprettelser av sameie eller fremleieavtaler. Økonomisk bruksrett til fast eiendom, utnyttelse av fast eiendom i et sameie samt fremleie av en disposisjonsrett til en fast eiendom er alle utnyttelsesmåter hvis inntekter er omfattet av fast eiendomsbestemmelsen i skatteavtalene, jf. bl.a. Vogel¹¹ med videre henvisinger..

⁸ OECD Mønsteravtale Art. 6(1)

⁹ Jf. Den nordiske skatteavtale Art. 6(2)

¹⁰ OECD kommentarene Art. 6(3)

¹¹ Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, fourth edition, s. 409 flg.

Alle disse tradisjonelle utnyttelsesformene har økonomiske likhetstrekk til de ulike formene for mellommannsvirksomhet som en ser i dag. Når mellommennene går inn som bindeledd mellom den som disponerer den faste eiendommen og mulige kjøpere/leietakere, opptjener de også rett til en del av det samlede vederlaget som sluttbruker er villig til å betale for bruken av den faste eiendommen. Dette tilsier at også mellommannsvirksomhet bør være omfattet av artikkel 6 på lik linje som de tradisjonelle utnyttelsesformene.

Mellommannsvirksomhet har spesielt likhetstrekk med fremleie, i hvert fall i økonomisk forstand. Det samme økonomiske resultat kunne vært oppnådd ved at eier av den faste eiendommen leide ut den faste eiendommen til utenlandske mellommenn for et gitt beløp minus vederlaget ($x-y$). Den utenlandske mellommannen fremleier videre den faste eiendommen til en leietaker for det gitte beløpet (x). Dersom x hadde vært lik 100 kr, og de totale gebyrene ville ha vært 15 %, kunne utleieren ha leid ut den faste eiendommen til en utenlandsk mellommann for 85 kr (100 kr-15 %) og den utenlandske mellommannen kunne ha fremleid den faste eiendommen til en potensiell leietaker for 100 kr. Gevinsten på 15 kr ville da vært mellommannen sitt vederlag for formidlingstjenesten. En slik inntekt ville uten tvil vært omfattet av artikkel 6.

Det kan argumenteres for at utleie i dag består av mer enn ren utnyttelse av den faste eiendommens plassering og bygg. Dette kan f.eks. illustreres med hoteller hvor hotellopplevelsen og hoteldriften bringer inn en andel av inntektene fra romutleien, og ikke kun hotellets beliggenhet eller hotellbygget. Dermed kan det stilles spørsmål ved om artikkel 6 gir adgang til beskatning. Ettersom fast eiendom og bruken av denne spiller en så sentral rolle i hotellvirksomhet er det imidlertid rimelig og anta at den hovedsakelige verdien kan utledes av bruken av den faste eiendommen, og ikke fra de

øvrige tjenester. I så fall vil inntekten som utgangspunktet omfattes av artikkel 6. For mellommenn innen hotellbransjen vil også vederlaget i hovedsak være knyttet opp verdien av rommet og i mindre eller i ingen grad mot verdien av tilleggstjenester som gjesten betaler separat for. Dette tilsier at slike inntekter har en sterkere tilknytning til eiendomsskatten enn det en hoteldrift har, slik at vederlaget til mellommannen omfattes av eiendomsbestemmelsen i skatteavtalene, selv om ikke nødvendigvis hoteldrift gjør det.¹²

Ved tolkning av skatteavtaler veier skatteavtalenes ordlyd og OECD-kommentarene tungt; deretter vektlegges praksis mellom avtalestatene i en konkret skatteavtale og statspraksis.¹³ Høyesterett har også lagt vekt på rettspraksis fra andre staters øverste domstoler.¹⁴ OECD-Kommentarene må leses dithen at de gir statene ganske vidt spillerom til å definere hva som faller innenfor fast eiendomsbestemmelsen, særlig siden det er en henvisning til nasjonal rett. Det er også lite klar statspraksis eller norsk praksis med skatteavtalemotparter som tilsier noe annet. Dette gjør det enklere å utvide og klargjøre interne hjemler når dette ikke strider mot andre sentrale rettskilder.¹⁵

En stats beskatningsrett begrunnes ofte ut fra den skattepliktiges bruk av offentlige tjenester og infrastruktur. Både bruk av offentlige tjenester og den nærliggende infrastruktur vil påvirke utleieprisen av fast eiendom eller hotellrom, i tillegg til beliggenhet. En mellommanns vederlag vil derfor påvirkes av disse faktorene.

Videre kan også en rett til å utnytte landskap eller naturressurser, i seg selv tilsi en sterkere beskatningsrett.¹⁶ Dette er en fellesnevner for grunnrentebeskatningen av olje, kraft og snart fiskeoppdrett. Et tilsvarende synspunkt kan tilsi at utenlandske mellommenn som utnytter verdien av norsk eiendomsrett og beliggenhet, bør skatlegges for vederlaget som må sies å være knyttet til norske særressurser.

¹² Reimer, I Reimer & Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. Utgave (2015), Artikkel 6 s. 452

¹³ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utgave (2017), s. 75 flg.

¹⁴ Rt. 2011 s. 1581 avsnitt 51

¹⁵ Wien-konvensjonen for tolkning av internasjonale traktater, Art. 31-33

¹⁶ Reimer, I Reimer & Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. Utgave (2015), Artikkel 6 s. 441 flg.

1.4.3 Nærmere om lovforslaget

I forslaget til nytt første ledd bokstav a i skatteloven § 2-3 foreslås det at det tas inn et nytt punktum som utvider og klargjør hva som er omfattet av «inntekt av fast eiendom». I tillegg til mer tradisjonelle inntektstyper som utleieinntekt og gevinst ved realisasjon, vil også mellommenns inntekter bli skattepliktige såfremt inntektene har tilknytning til fast eiendom. Dette vil kunne være kommisjoner, provisjoner mv. Utvidelsen vil også omfatte andre begrensede økonomiske rettigheter i fast eiendom, som usufruct [overdragelse av rett til fremtidig avkastning], fremleie mv.¹⁷

Sammenlignet med gjeldende rett innebærer forslaget at flere inntektstyper knyttet til fast eiendom blir skattepliktig til Norge. Spørsmålet om hvorvidt noe er «inntekt av fast eiendom» i henhold til skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a, vil derfor ikke lenger være avhengig av om den skattepliktige eier eller rår over eiendommen. Endringen vil medføre at andre inntektsskapende aktiviteter med tilknytning til fast eiendom blir skattepliktig til Norge, såfremt inntekten har en tilstrekkelig tilknytning til eiendommen.

Ordlyden «også omfatte vederlag» retter seg mot betaling for en tjeneste som er knyttet til utnyttelse av eiendommen, typisk utleie av rom, hus eller tomt. Vederlaget søker å ta del i den økonomiske interessen som eieren har i eiendommen. Kravet om at et vederlag må ytes innebærer at mellommannsaktiviteter som det ikke kreves betaling for vil falle utenfor bestemmelsen dersom tjenesten tilbys fra en person som ikke er alminnelig skattepliktig til Norge.

For å unngå omgåelser, er det tilstrekkelig at en mellommann krever et gebyr fra en eiendomstransaksjon, f.eks. utleie. Dersom en mellommann lar noen bruke en digital plattform vederlagsfritt, men f.eks. tar et høyt gebyr i forbindelse med overføring av leiebetalingen, vil vederlaget fortsatt være omfattet av

bestemmelsen fordi det er et vederlag betalt til en mellommann i en eiendomstransaksjon. Dersom mellommannen velger nettobeskatning, så vil vedkommende kunne argumentere for at hele eller deler av nevnte gebyr ikke har tilknytning til eiendomstransaksjonen, men i stedet er en skattefri finansieringstjeneste. Skatteloven § 13-1 første ledd kan brukes til å korrigere klassifikasjonen dersom noe i realiteten er betaling for en mellommannstjeneste, men rubriseres som noe annet i skattemeldingen hvor det kreves nettobeskatning.

Av ordlyden «som kan utledes av» følger det at den inntektsskapende aktiviteten ikke nødvendigvis trenger direkte tilknytning til eierskap eller rådighet over den faste eiendommen. Endringen medfører derimot at det er tilstrekkelig å konstatere en mer indirekte tilknytning mellom inntekten og den faste eiendommen.¹⁸ En slik indirekte tilknytning vil foreligge ved mellommannsaktiviteter, hvor mellommannen ikke eier eller rår over den faste eiendommen, men bruker en annen persons faste eiendom, til egen inntektsskapende aktivitet.¹⁹ Ordlyden må ses i sammenheng med «herunder kommisjon, provisjon o.l.» slik at det tilstrekkelig at mellommannen krever et gebyr fra utleier og/eller leietaker i forbindelse med utleietransaksjon av den faste eiendommen. Hvorvidt gebyret klassifiseres som kommisjon, provisjon, markedsføringsgebyr, utleiegebyr eller lignende vil ikke være avgjørende for skatteplikten.

Motsetningsvis vil f.eks. gebyrer ifm. kortbetaling ikke bli ansett for å være «utlede[t] av» fast eiendom, men en betaling for en finansiell tjeneste ytt av et finansforetak. Videre vil vederlag for reklame herunder klikkbasert betaling heller ikke kunne bli ansett for å være «utlede[t] av» fast eiendom da reklametjenesten ikke vil være knyttet til noen konkrete eiendomstransaksjoner.

Ved gebyr for tilgang til mellommannsplattformen, f.eks. i form av en

¹⁷ Reimer, I Reimer & Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. Utgave (2015), Artikkel 6 s. 440-441

¹⁸ Reimer, I Reimer & Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. Utgave (2015), Artikkel 6 s. 448 flg.

¹⁹ Reimer, I Reimer & Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. Utgave (2015), Artikkel 6 s. 431

abonnementstjeneste, vil ikke tilgangen til mellommannstjenesten nødvendigvis resultere i en avtaleinngåelse om utleie eller salg av fast eiendom, og således ikke være «utlede[t] av fast eiendom» i streng forstand. Imidlertid må også denne type vederlagsstrukturer omfattes da det ellers ville ha vært for enkelt å omgå av regelverket når formålet med abonnementet er å legge til rette for eiendomstransaksjoner på en digital plattform.

Dersom avtalen mellom brukerne av mellommannsaktivitetene, herunder f.eks. utleieren og leietakeren, skulle opphøre, enten ved frivillig kansellering, ugyldighet eller heving, vil ethvert vederlag være omfattet da vederlaget er «utlede[t] av» fast eiendom, såfremt ikke kravet på vederlag også bortfaller.

Lovteksten «mellommannsaktiviteter» er et vidt begrep som er ment å omfatte bl.a. ordinære formidlingsaktiviteter, men også tilfeller der eiendomsretten overdras til en stråmann som i tur leier den ut mot et vederlag. Det samme gjelder også for mer tradisjonelle former av fremleie.

Vederlag som «utledes fra fast eiendom» bør som nevnt under skatteavtalevurderingene overfor også kunne omfatte vederlag for formidling av produkter hvor bruken av den faste eiendom utgjør den hovedsakelige verdi av produktet, slik som hotellovernatting, leie av konferanselokaler mv. Tilfeller hvor bruken av den faste eiendommen som sådan kommer mer i bakgrunnen vil imidlertid ikke kunne beskattes etter bestemmelsen, f.eks. provisjon for formidling av restaurantbesøk, opplevelsespakker, teater osv.

Hvor mellommannens provisjon er beregnet av en underliggende transaksjon (f.eks. kjøp av hotellovernatting) som inkluderer både bruken av den faste eiendommen (f.eks. adgangen til hotellrommet mv.) og øvrige tjenester (f.eks. frokost, transport o.l.) og hvor verdien av bruken av den faste eiendommen er den hovedsakelige verdien, beskattes hele vederlaget i tråd med hovedformåls læren. I den grad vederlag for formidling av ikke-eiendomsrelaterte tjenester er beregnet på eget, spesifisert grunnlag og ikke inngår i samme

transaksjon vil det imidlertid ikke være rom for beskatning ettersom vederlaget ikke er utledet av fast eiendom.

For å unngå tilpasninger, kan ikke det avgjørende for beskatning være hvem mellommannen har inngått avtale med eller hvem som betaler mellommannens honorar. Det samme må gjelde hva angår fastsettelse av vederlaget, herunder om det er et fast beløp eller prosent av vederlaget eller størrelsen av det som leies ut. Det avgjørende må være at vederlaget utløses når den faste eiendommen, f.eks. (hotell)rommet, leiligheten, næringslokalet mv. leies ut.

En konsekvens av dette må bli at reklamehonorar som f.eks. utløses når søkemotorer som f.eks. Google videresender kunder til en hjemmeside faller utenfor lovforslaget. Dette honoraret gjelder uavhengig av om endelig utleieavtale inngås, og er vanligvis klikkbasert. Det samme må sies å gjelde dersom mellommannen yter rådgivning før avtale inngås. Honorar til rådgivning vil falle utenfor, ettersom dette honoraret gjelder uavhengig av om endelig utleieavtale inngås. En forutsetning for beskatning av mellommannens vederlag er således at vederlaget først kan kreves når avtale inngås. Skulle vederlaget være avhengig av hvorvidt en avtale inngås, må differansen/den økte betalingen på grunnlag av avtaleinngåelsen i så tilfelle anses som et skattepliktig vederlag etter de reglene som her foreslås.

Lovforslaget er begrenset til fast eiendom, da formålet bak utvidelsen er å fange opp inntekter som er omfattet av fast eiendomsbestemmelsen i skatteavtalene. Etter hvert som formidling av løsøre blir mer utbredt, kan det vurderes om en tilsvarende bestemmelse bør innføres for løsøre.

Forslaget vil bli gjennomført ved endringer i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a.

Ettersom det foreslås å innføre en brutto kildeskatt på skattytere som velger å ikke la seg registrere i enhetsregisteret og fast eiendomsmellommannsregisteret, må det gjøres visse endringer i skatteforvaltnings- og skattebetalingsloven. Trekk- og/eller

innbetalingsplikten vil legges på eieren av den faste eiendommen eller den som har rett på leieinntektene mv. dersom dette ikke er eieren. Begge vil være skattepliktige enten som hjemmehørende i Norge eller etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a.

Ansvar for manglende innbetaling av kildeskatt vil ligge på den utenlandske mellommannen og den innbetalingspliktige. Det legges opp til at det i praksis kun unntaksvis vil være aktuelt å gjøre dette ansvaret gjeldende for ikke-næringsdrivende innbetalingspliktige. Ansvaret for manglende innbetaling av kildeskatt vil da kun gjøres gjeldende i en sak mot den utenlandske mellommannen.

Når det gjelder rapportering, foreslås det at den skattepliktige vil få skattemeldingsplikt uavhengig av om den skattepliktige registrerer seg eller ikke, jf. skatteforvaltningsloven § 8-2 (1) bokstav a.

Videre foreslås det at hvis skattyter ikke registrerer seg i enhetsregisteret og fast eiendomsmellommansregisteret vil den

trekkpliktige pliktig å innbetale kildeskatt på vederlaget til mellommannen, uavhengig om vederlaget privatrettslig anses betalt av leier eller utleier av eiendommen. Denne plikten vil gjelde uavhengig av om den trekkpliktige er en forbruker, næringsdrivende mv. Ved gjennomført trekk skal det tilbakeholdte beløpet meldes og betales til skattemyndighetene. Det samme gjelder dersom den trekkpliktige har mottatt sitt vederlag etter at mellommannen har fått sitt vederlag (typisk dersom leietaker betaler til mellommannen som viderebetaler til utleier). Videre vil den trekkpliktige være ansvarlig for eventuelt manglende trekk av slik kildeskatt med mindre det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra den trekkpliktige eller noen i dets tjeneste.

Det vises til forslag til ny §§ 5-4b, 5-10b, 10-14 og 16-29 i skattebetalingsloven samt ny § 8-8 fjerde ledd og endringer i §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd i skatteforvaltningsloven.

2 Registreringsplikt i Enhetsregisteret og nytt register for utenlandske mellommenn for fast eiendom

2.1 Innledning og sammendrag

For å legge til rette for en registeringsrett og nettobeskatning for mellommenn mv. må det etableres et nytt register i Brønnøysund, mellommannsregisteret for fast eiendom.

De kontroll- og innfordringshensyn som kan begrunne en kildeskatt, gjør seg i mindre grad gjeldende der utlendingen registrerer seg med kontaktinformasjon og et norsk kontonummer som kan brukes for skattebetaling. Samme kontonummer kan også brukes av partene til eiendomstransaksjonen, slik at skattemyndighetene får kontroll over skattepliktige transaksjoner. Dette vil gjøre det mindre betenkelig med nettobeskatning basert på skattemelding og etterfølgende skattebetaling.

Den trekkpliktige i en eiendomstransaksjon vil som et utgangspunkt få et ansvar for å betale inn kildeskatt til skattemyndighetene og et subsidiært ansvar for manglende innbetaling. Dette ansvaret kan bortfalle dersom vederlaget er innbetalt til kontohaver, av enten leietaker eller utleier, på det kontonummeret som vil fremgå av det foreslåtte mellommannsregisteret for fast eiendom.

Det foreslås at det etableres et register hvor mellommannselskapene får redusert sin skattebelastning ved å registrere seg i registeret. I registeret bør det bl.a. opplyses om mellommannselskapets kontonummer. Kontonummeret som rapporteres må være det samme kontonummer som oppgis til partene i eiendomstransaksjonen.

2.2 Bakgrunn

For at skattemyndighetene skal kunne kontrollere hvilke beløp mellommannselskapet har utledet som inntekt av fast eiendom i Norge, er det nødvendig å ha et kontrollregister som kan kontrollere opplysningene mellommannselskapet har oppgitt. Skattesystemet i Norge er i stor grad bygget på skattyterens tillit og redelighet, imidlertid må det åpnes for muligheter for etaten til å kontrollere at de opplysninger den skattepliktige rapporterer faktisk stemmer.

Ved å opprette et mellommannsregister, hvor mellommannselskapet får et insentiv til å rapportere inn sitt kontonummer, gis etaten en mulighet til å kontrollere inntektene som er avledet av fast eiendom i Norge.

2.3 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett foreligger det ikke noen plikt eller rett for utenlandske mellommenn å registrere seg i Norge, med mindre de skal etablere et norsk selskap eller har aktiviteter i Norge.

I henhold til Enhetsregisterloven § 6 første ledd bokstav h må utenlandske enheter ha en norsk representant.

Det er også vedtatt en opplysningsplikt for utenlandske mellommenn, hvor de plikter å rapportere opplysninger om utleiebeløp fra norske utleiere til skattemyndighetene. Den vedtatte rapporteringsplikten trer i kraft fra og med 1. januar 2020.

2.4 Vurderinger og forslag

Det å etablere et registreringssystem anses som en enkel måte å få kontroll over mellommenn mv. innen fast eiendom, da et slikt register kan bygge på allerede eksisterende og fungerende registersystemer i Norge. Den tekniske utformingen av dette bør ikke by på særlige problemer eller utfordringer med tanke på de opplysninger en trenger å innhente, opplysninger om mellommannen og kontonummer. Førstnevnte opplysninger vil være de samme som inngis til Enhetsregisteret slik at det er kun et kontonummer som kommer i tillegg.

Et norsk kontonummer vil være et lite inngripende krav med tanke på at mellommannen vil unngå brutto kildebeskatning med tilhørende utsettelse av beskatningen. Dette må sies å ligge innenfor de skranker som følger av EØS-retten, særlig begrunnet i hensynet til effektiv skattekontroll.

3 Konsekvenser av forslaget

3.1 Økonomiske og administrative konsekvenser

I innføringsåret vil innføringen av et nytt register kreve noe ressurser administrativt, for å etablere og følge opp det nye registeret. Det vil også kreve ressurser å lage et nytt skattemeldingskjema og tilpasse Altinn. For de mellommenn som ikke registrerer seg i mellommannsregisteret, må trekk- og betalingsordningen som gjelder for kildeskatter utvides til å omfatte denne kildeskatten. Disse kostnadene vil i stor grad være oppstartskostnader som på ganske kort sikt antas å bli oppveid av det økte skatteprovenyet.

Det konkrete beløpet er imidlertid uklart ettersom mye av denne virksomhetsaktiviteten ikke har blitt rapportert tidligere og kostnadene vil avhenge av hvordan markedet innretter seg fremover med hensyn til slike mellommannsaktiviteter mv.

3.2 Konsekvenser for utenlandske mellommenn

Endringene medfører skatteplikt for utenlandske mellommenn og andre som får til økonomiske rettigheter i fast eiendom. Utenlandske mellommenn mv. får således en plikt til å utarbeide og sende inn skattemelding.

Ved registrering i mellommannsregisteret vil utenlandske mellommenn få redusert sin totale skattebelastning. Registrering vil medføre at selskapene får redusert sin kildeskatt fra 25 % til 0 %, imidlertid vil de få nettobeskatning på alminnelig inntekt på 22 % med mulighet for fradrag for tilknyttede kostnader.

3.3 Konsekvenser for norske eiere og leiere av fast eiendom

Forslaget legger opp til en kildeskatteplikt og rapporteringsplikt som kan minne om den som gjelder utbytte utbetalt til utenlandske aksjonærer. Disse pliktene vil bli pålagt eiere mv. som er skattepliktig til Norge for eiendom i riket, uavhengig av om disse er privatpersoner eller selskaper mv. Disse vil også få et subsidiært ansvar for kildeskatten, dersom den unnlates uten at vederlaget har blitt innbetalt til mellommannen på det kontonummeret som fremgår av mellommannsregisteret for fast eiendom.

Dette vil medføre økte etterlevelseskostnader for et fåtall norske skattepliktige. Det antas imidlertid at de fleste utenlandske mellommenn mv. vil registrere seg i mellommannsregisteret for fast eiendom slik at dette vil utgjøre minimale beløp.

3.4 Konsekvenser for Skatteetaten

Endringene vil kreve tilpasninger av Skatteetatens systemer, men vil på sikt virke forenklerende for skattemyndighetene.

På kortere sikt, særlig for skattefastsettelsesåret 2020 antas det at ressursbruken kan øke noe fordi det kan forventes at flere selskaper vil levere skattemelding. Ettersom det foreløpig er et begrenset antall med mellommenn som blir berørt av forslaget burde imidlertid den ekstra arbeidsbyrden bli forholdsvis begrenset.

4 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt

4.1 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra inntektsåret 2020.

5 Forslag til lovendringer

5.1 Forslag til endring av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-3 første ledd bokstav a skal lyde:

- (1) Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av
 - a. formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket. *Inntekt av fast eiendom vil også omfatte vederlag og andre økonomiske rettigheter som kan utledes av fast eiendom, herunder kommisjon, provisjon o.l. fra mellommannsaktiviteter.*

5.2 Forslag til endring av enhetsregisterloven

I lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret gjøres følgende endringer:

§ 2 første ledd bokstav b skal lyde:

- (1) I denne lov forstås med:
 - b) Tilknyttet register:
 1. Arbeidsgiverdelen av Arbeidsgiver/arbeidstakerregisteret (folketrygdloven § 25-1)
 2. Foretaksregisteret (lov av 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak).
 3. Stiftelsesregisteret (stiftelsesloven § 8)
 4. Merverdiavgiftsregisteret (merverdiavgiftsloven kapittel 14)
 5. Statistisk sentralbyrås Virksomhets- og foretaksregister (statistikkloven § 2-2)
 6. Skattedirektoratets register over upersonlige skattytere, jf. skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav a.
 7. Konkursregisteret (lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 144).
 8. *Mellommannsregisteret for fast eiendom (lov om mellommannsregister for fast eiendom)*

5.3 Forslag til lov om mellommannsregister for fast eiendom (fast eiendomsmellommannsregisterloven)

Det foreslås å vedta en ny lov om mellommannsregister for fast eiendom (fast eiendomsmellommannsregisterloven). Fast eiendomsmellommannsregisterloven lyder som følgende:

Kapittel I. Innledning.

§ 1-1 (organisasjon)

Mellommannsregisteret for fast eiendom er felles for hele landet. Registeret føres av en registerfører utnevnt av Kongen.

Registerføreren kan delegere sin myndighet etter første ledd annet punktum til andre tjenestemenn ved registeret etter nærmere regler gitt av Kongen.

Kongen gir nærmere forskrifter om registerets organisasjon, lokalisering og administrasjon, og om føringen av registeret. På samme måte kan det gis forskrifter om hvorledes meldingene til registeret skal utformes, og om dokumentasjon av opplysninger. Kongen kan også gi de nærmere forskrifter som ellers finnes påkrevd til gjennomføringen av loven.

Krav i eller i medhold av loven her om underskrift eller om at klage, underretning eller liknende skal gis skriftlig, er ikke til hinder for bruk av elektronisk kommunikasjon.

§ 1-2 (norske og utenlandske foretak)

Med norske foretak menes i denne lov ethvert foretak med hovedkontor i Norge eller på norsk kontinentalsokkel. Andre foretak er utenlandske.

§ 1-3 (forhold til særlovgivningen)

Lovens bestemmelser får anvendelse når ikke annet er bestemt i lov eller i medhold av lov.

Kapittel II. Registreringspliktige og registreringsberettigede foretak

§ 2-1 (registreringsobjekt)

Enhver utenlandsk mellommann kan registrere seg i mellommannsregisteret for fast eiendom. Med utenlandsk mellommann menes en juridisk person som gjennom en plattform tilbyr en som eier eller rår over fast eiendom i riket å samhandle med potensielle kjøpere eller leietakere av den faste eiendommen eller kjøpere av produkter som hovedsakelig avleder sin verdi fra fast eiendom. En utenlandske mellommann vil også omfatte andre begrenset skattepliktige som har begrensede økonomiske rettigheter i fast eiendom.

Kapittel III. Hvilke opplysninger som skal registreres.

§ 3-1 (utenlandske mellommenn)

For utenlandske mellommenn skal registeret inneholde opplysninger om:

1. Foretaksnavn, foretaksform og forretningsadresse for det utenlandske foretak (hovedforetaket)
2. Opplysning om hvor mellommannen har sitt forretningskontor
3. Hvem som representerer mellommannen utad og tegner dets firma
4. Navn og adresse på plattform som mellommannsaktiviteten utøves gjennom
5. Kontonummer vederlag fra mellommannsaktiviteten kommer inn på

Kapittel IV. Meldingene til registeret

§ 4-1 (førstegangsmelding og endringsmelding fra foretaket)

Registreringspliktige foretak skal meldes til registeret før næringsvirksomheten påbegynnes i dette riket. Førstegangsmeldingen skal inneholde opplysninger som nevnt i kapittel III.

Opphører et registrert foretak mv. eller bortfaller for øvrig vilkårene for registrering i registeret, skal opphøres meldes til registeret og foretaket slettes. Melding skal inngis uten ugrunnet opphold. Tilsvarende gjelder dersom det for øvrig skjer endringer i forhold som er registrert eller det inntreer nye forhold som registeret skal inneholde etter bestemmelsene i kapittel III.

§ 4-2 (hvem meldeplikten påligger)

Plikten til å gi melding etter § 4-1 påligger styret for virksomheten her i landet dersom slikt styre finnes. Finnes ikke slikt styre, påhviler

meldeplikten daglig leder for virksomheten her i landet dersom denne finnes. Finnes verken styre eller daglig leder, påhviler meldeplikten den eller de som kan forplikte hovedforetaket ved signatur.

§ 4-3 (registreringsnektelse)

Dersom registerføreren finner at en melding ikke er lovmessig skal han nekte registrering. Registrering skal også nektes dersom vilkårene for registrering i mellommannsregisteret ikke foreligger eller dersom opplysningene er så utydelige eller så uklare at det ikke er mulig å fastslå hvordan de skal forstås.

Dersom feilen er av en slik art at den lar seg rette, skal registerføreren gi melder en passende frist til å rette feilen. Samtidig skal han gjøre melder kjent med at dersom ikke feilen rettes innen fristens utløp, vil meldingen bli avvist.

Kapittel V. Registreringen

§ 5-1 (innføring i registeret)

Når de innkomne opplysninger er kontrollert og funnet i orden, skal de straks innføres i registeret.

Kapittel VI. Klage over registerførerens avgjørelser

§ 6-1 (klage)

Registerførerens vedtak kan påklages til departementet av enhver som har rettslig klageinteresse i saken. Klagen skal være skriftlig.

Klagefristen er 3 uker fra det tidspunkt underretning om vedtaket etter § 5-3 er kommet fram til vedkommende. For den som ikke har mottatt slik underretning, løper fristen fra det tidspunkt han har fått eller burde ha skaffet seg kjennskap til vedtaket. Et vedtak om registrering kan likevel ikke påklages når det er gått mer enn 3 måneder etter at vedtaket ble truffet.

Forøvrig kommer reglene i forvaltningsloven §§ 29 til 33 og 36 til anvendelse på klagebehandlingen ved mellommannsregisteret.

§ 6-2 (domstolkontroll)

Den med søksmålsinteresse kan ikke reise søksmål om registerførerens vedtak uten å ha nyttet sin rett til å klage over vedtaket etter § 6-1 og klage er avgjort av departementet. Forvaltningsloven § 27 tredje ledd og § 27 b får tilsvarende anvendelse.

Kapittel VII. Forskjellige bestemmelser

§ 7-1 (straff)

Ved forsettlig eller uaktsom overtredelse av bestemmelsene i § 4-1 om meldeplikt til mellommannsregisteret, straffes de som har meldeplikt etter § 4-2 med bøter. Påtale finner sted etter begjæring av departementet. Medvirkning straffes ikke.

§ 7-2 (ikrafttredelse)

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

5.4 Forslag til endringer i skattebetalingsloven

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 5-4b:

§ 5-4b Plikt til å foreta trekk eller innbetale kildeskatt på vederlag til utenlandsk mellommann for fast eiendom

(1) *Person som eier eller rår over fast eiendom hvor mellommann mv. som oppfyller vilkårene i lov om mellommannsregister for fast eiendom § 2-1, men som ikke er registrert etter denne bestemmelsen, opptjener vederlag og som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav a annet punktum, plikter å innbetale skatt til dekning av mellommannens inntektsskatt av slikt vederlag. Hvor mellommannen er oppført i mellommannsregisteret for fast eiendom har personen ingen plikt til å innbetale eller trekke kildeskatt etter denne bestemmelsen hvis vederlaget er innbetalt på konto som følger av registeret.*

(2) *Hvor flere personer eier eller rår over den faste eiendommen er det den personen som har krav på leiebetaling*

fra leietaker som har plikter etter denne bestemmelse.

(3) *Kildeskatten beregnes av den innbetalingspliktige til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året. Grunnlaget for beregningen skal være brutto vederlag for mellommannen (opptjent både fra den innbetalingspliktige og fra den innbetalingspliktiges kunde) som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav a annet punktum eksklusiv eventuell merverdiavgift.*

(4) *Departementet kan i forskrift i nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.*

Ny § 5-10b:

§ 5-10b Gjennomføring av skattetrekk i betaling av vederlag til utenlandsk mellommann for fast eiendom

- (1) Hvor personen nevnt i § 5-4b foretar betaling til mellommannen, gjennomføres skattetrekket ved at personen beregner skattetrekket og holder dette tilbake ved betalingen. Skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for den skattyteren til å få betalingen utbetalt, selv om oppgjør finner sted på et senere tidspunkt.
- (2) Dersom skattyter for noen del mottar betalingen i naturalytelser, skal trekkpliktige gjennomføre skattetrekk så langt kontant betaling rekker.
- (3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.

Ny § 10-14

§ 10-14 Betaling av kildeskatt på vederlag til utenlandsk mellommann for fast eiendom

Kildeskatt etter § 5-4b for en periode forfaller til betaling samme dag som personen skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 fjerde ledd

Ny §16-22

§ 16-22 Ansvar for kildeskatt på vederlag til utenlandsk mellommann mv. for fast eiendom

Dersom kildeskatt på vederlag til utenlandsk mellommann mv. for fast eiendom ikke blir håndtert i samsvar med reglene i § 5-4b eller beløpet ikke blir betalt i samsvar med § 10-14, er den innbetalingspliktige ansvarlig for beløpet. Unnlatelse av å foreta trekk medfører likevel

ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra den trekkpliktige eller noen i dets tjeneste.

5.5 Forslag til endringer i skatteforvaltningsloven

I lov 26. mai 2017 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

Nytt § 8-8 fjerde ledd

(3) Person som skal innbetale kildeskatt etter skattebetalingsloven §§ 5-4b og 10-14 skal levere melding om grunnlag for skatten.

Endringer i § 9-1 tredje ledd

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, *skatt som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav a annet punktum og omfattet av skattebetalingsloven § 5-4b*, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8

Endringer i § 9-2 annet ledd

(2) Trekkpliktige beregner skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, *skatt som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav a annet punktum og omfattet av skattebetalingsloven § 5-4b*, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.