

## Del II: NUF

# Beskatning av filialer

Denne del II i artikkelen om norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) tar for seg sentrale skattemessige spørsmål. I del I ble viktige regnskaps- og bokføringsmessige spørsmål gjennomgått.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat/Siviløkonom  
Marius Basteviken  
Senior manager KPMG Law  
Advokatfirma DA



Advokat  
Vivi Cecilie Bjerkaas  
Manager KPMG Law Advokatfirma  
DA

## Allokeringer mellom filial og hovedforetak

Vi skal i dette kapitlet se nærmere på prisfastsettelsen i forbindelse med allokeringer mellom filialen og hovedforetaket. I utgangspunktet vil internprisingens verktøy være til nytte, men samtidig må det tas hensyn til særskilte forhold knyttet til filialer. Vi starter derfor med det rettslige utgangspunkt, Artikkel 7 i mønsteravtalen, for så å se nærmere på typetilfeller av allokeringer mellom filial og hovedforetak. Til slutt vil vi også knytte en kort kommentar til OECDs autoriserte tilnærming.

### Artikkel 7 i mønsteravtalen

Utgangspunktet for en filials skatteplikt er det aktuelle landets internrett; i det videre forutsetter vi at dette vilkåret er oppfylt. Spørsmålet blir da hvor stor skattepliktig inntekt som må tilordnes filialen. I Artikkel 7 i mønsteravtalen fra 2008 står det:

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independent with the enterprise of which it is a permanent establishment.

Den skattepliktige fortjenesten skal altså fastsettes som om filialen var en atskilt og separat virksomhet. Videre skal man anta at filialen handler helt uavhengig av hovedforetaket. Denne selvstendighetsfiksjonen legger grunnlaget for at armlengdeprinsippet i internprisingen kan benyttes for å fastslå filialens fortjeneste, jf. Artikkel 9(1) i mønsteravtalen.

I Norge og de fleste sammenlignbare land anses OECDs retningslinjer for internprising<sup>1</sup> å være den beste kilden for utdyping og anvendelse av armlengdeprinsippet. Dette fører til enkelte utfordringer i for-

hold til filialer. I mønsteravtalen omtales «the profits of an enterprise», altså virksomhetens fortjeneste, mens OECDs retningslinjer for internprising har et transaksjonsbasert fokus. I praksis betyr ikke dette nødvendigvis noen realitetsforskjell, men den teoretiske tilnærmingen er ulik. På mange måter kan man hevde at dersom man skal vurdere filialens fortjeneste sett under ett, vil dette i stor grad minne om «Comparable Profits Method» (CPM) som beskrevet av amerikanske skattemyndigheter. I OECD-terminologi vil den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden (TNMM) være den mest sammenlignbare, selv om denne har en mer transaksjonsbasert tilnærming enn CPM.

Den praktiske forskjellen er, som nevnt ovenfor, ikke nødvendigvis vesentlig. Dersom hver enkelt transaksjon er i henhold til armlengdeprinsippet, må nødvendigvis fortjenesten (altså «summen» av enkelttransaksjonene) også være i henhold til armlengdeprinsippet. Utfordringen er allikevel at begrepene transaksjon og allokering ikke er helt sammenfallende. Det betyr at ikke alle allokeringer vil prises på samme måte som transaksjoner, og følgelig vil dette få konsekvenser for filialens fortjeneste.

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, juli 2010.

UNIVERSITETSFORLAGET.NO

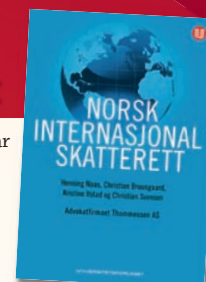
Henning Naas, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen – Advokatfirmaet Thommessen AS

## Norsk internasjonal skatterett

Boken drøfter sentrale skatte- og avgiftsmessige spørsmål som oppstår i Norge i forbindelse med skattyteres utøvelse av virksomhet, investeringer og arbeid på tvers av landegrensene. Hovedfokuset er på intern norsk skatterett og begrensningene i norsk beskatningsrett.

Kr 1399,- | 1420 sider

Kjøp boken i bokhandel eller på:  
bestilling@universitetsforlaget.no, www.universitetsforlaget.no, eller 24 14 75 55



Det er fortjenesten, ikke allokeringene, som er fokuset i mønsteravtalen. Like fullt er det problematisk at behandlingen av allokeringer avviker fra behandlingen av transaksjoner, siden dette medfører at fortjenesten ikke vil være fullt ut i henhold til armlengdeprinsippet. Dette paradokset er en av grunnene til at OECD har introdusert OECDs autoriserte tilnærming i en rapport av 22. juli 2010, jf. nedenfor.

OECDs autoriserte tilnærming er, som nevnt nedenfor, ikke fullt ut implementert. Vi er allikevel av den oppfatning at de aller fleste allokeringer kan finne sted i overensstemmelse med armlengdeprinsippet i OECDs retningslinjer for internprising. I det videre vil vi derfor gå gjennom noen typetransaksjoner og gi innspill på hvordan disse kan prises som om filialen var en uavhengig virksomhet.

## Allokering av inntekter

I mange tilfeller vil inntektssiden i en filial være forholdsvis ukomplisert. Dersom det drives inntektsgenererende virksomhet i filiallandet, vil denne inntekten som utgangspunkt tillegges filialen. Et eksempel er situasjoner hvor filialen opptrer som en distributør; salgsinntektene skal da allokere til filialen. Inntekten som oppnås er fastsatt mellom uavhengige parter; filialen som selger og sluttkunde som kjøper. Dersom salgsinntekten i sin helhet inntas i filialens skatteregnskap, er det vanskelig å se for seg noen vesentlig skatterisiko.

## Store kontrakter

En noe mer utfordrende situasjon knytter seg til større prosjekter. La oss anta at en andorransk entreprenør skal bygge et slott i Norge. Kontrakten vil juridisk sett inngås med det andorranske selskapet. Det er allikevel viktig å huske på at filialen er en del av dette selskapet; i enkelte sammenhenger får man inntrykk av at filialer kun er en skattemessig enhet uten forankring i det juridiske subjektet. Spørsmålet blir hvordan inntekten skal fordeles mellom hovedforetaket og filialen.

I internprising benyttes som oftest funksjons- og risikoanalyser for å avklare partenes involvering i konserninterne transaksjoner. Dette er understøttet av OECDs retningslinjer for internprising. På samme måte vil en analyse av funksjonene utført av henholdsvis hovedforetaket og filialen være nyttig for å fastslå hvordan inntekten skal fordeles. Dersom det vesentlige av arbeidet skjer lokalt i Norge, vil det være naturlig at inntekten fra kontrakten også tillegges filialen.

Risikoanalyser blir en noe mer teoretisk øvelse i denne sammenheng, siden det ikke finnes juridiske skillelinjer mellom hovedforetaket og filialen. En filial kan ikke inngå juridisk bindende kontrakter i eget navn, og det er vanskelig å se for seg at hovedforetaket skal kunne begrense sin kontraktsrisiko. I de aller fleste tilfellene vil dermed en filials risikoprofil være noe lavere enn hos for eksempel datterselskap uten at denne forskjellen nødvendigvis er

signifikant. Etter selvstendighetsfiksjonen bør det allikevel, etter vår mening, være mulig å fordele forretningsrisikoer mellom hovedforetaket og filialen; i alle fall i økonomisk forstand.

## Oppfølging og vedlikehold

En annen typesituasjon er oppfølging og vedlikehold etter at hovedprosjektet er fullført. Det andorranske slottet er nå oppført, men kontrakten inneholder bestemmelser om oppfølging og vedlikehold. Spørsmålet blir da om filialen opptrer som en «selvstendig» virksomhet overfor sluttkunden, eller om filialen er en underleverandør til hovedforetaket. Vi mener dette kan variere fra situasjon til situasjon avhengig av funksjonsanalysen. I det første tilfellet vil inntekten fra sluttkunden tillegges filialens skatteregnskap; i det andre tilfellet vil en kostplussmodell være egnet. Dersom filialen er en underleverandør til hovedforetaket, vil altså inntekten allokere basert på filialens kostnadsbase med et påslag; uavhengig av inntekten fra sluttkunden som tilfaller hovedforetaket.

## Allokering av kostnader

Vi vil nå vende fokus mot kostnadsdelen hos filialen. Erfaringsmessig er det som oftest her skatterisikoen ligger for norske filialer. Tvister om skattemessig fradragrett for kostnader danner i mange tilfeller grunnlaget for bokettersyn. Det er også her distinksjonen mellom begrepene allokering og transaksjon som oftest kommer til syne. Vi vil allikevel nedenfor vise hvordan vi mener begrepene i større grad kan harmoniseres i påvente av full implementering av OECDs autoriserte tilnærming.

## Kjernevirksomhet vs. støtte

Det tilbakevendende spørsmålet når det gjelder allokeringer av kostnader til en filial, er hvorvidt dette skal skje til kost eller med et påslag. På den ene side kan man argumentere med at en allokering skal skje til kost nettopp fordi hovedforetaket allokere de kostnadene som relaterer seg til filialen, og det er følgelig ikke noe grunnlag for å benytte noe påslag. På den annen side kan man argumentere med at selvstendighetsfiksjonen tilsier at man skal operere med markedspriser så langt det lar seg gjøre, og at et påslag vil være det naturlige i mange tilfeller.

Vi mener det ikke foreligger noen motstrid mellom de to ovennevnte beskrivelsene. Etter vår oppfatning har vurderin-

*FORDELING: Om en andorransk entreprenør bygger et slott i Norge, kan det bli spørsmål om hvordan inntekten skal fordeles mellom hovedforetaket og filialen.*



gen om hvorvidt påslag på kostnadene skal benyttes ved allokeringer til filialen store likhetstrekk med vurderingen om hvorvidt kostnadsbidragsordning kan benyttes i internprisingssammenheng, jf. kapittel 8 i OECDs retningslinjer for internprising.

Forutsetningene for å benytte kostnadsbidragsordning, altså at transaksjonsprisen settes til kost, er at samtlige deltakere har nytte av aktivitetene samt at aktivitetene ikke kan anses som kjernevirksomhet for utøveren.

Dersom hovedforetaket yter en tjeneste til filialen som må anses som en del av kjernevirksomheten for førstnevnte, vil det være grunnlag for å benytte et armlengdes påslag på kostnadsbasen dersom kostplussmetoden benyttes. Finnes det pålittelige markedspriser, kan disse benyttes under forutsetning av at de er sammenlignbare.

På samme måte vil det være rimelig at filialen benytter samme prisingssprinsipp dersom denne yter tjenester til hovedforetaket. Hvis for eksempel filialen opptrer som en underleverandør knyttet til vedlikehold, som nevnt ovenfor, må hovedforetaket være forberedt på å betale markedspris for disse tjenestene; dette er filialens kjernevirksomhet.

Dersom aktiviteten som utføres av hovedforetaket, må sies å være en støttefunksjon, vil prinsippene for kostnadsbidragsordning kunne komme til anvendelse. Hovedforetaket kan allokere til kost fordi det egentlig ikke er snakk om en tjeneste, men snarere at hovedforetaket har pådratt kostnader *på vegne av* filialen.

Ved å benyttes ovennevnte separasjon av aktivitetene som utføres, vil altså forskjellene mellom begrepene allokering og transaksjon holdes til et minimum.

#### Indirekte kostnader

I Artikkel 7(3) i mønsteravtalen angis det:

«In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.»

Indirekte kostnader er et samlebegrep, og vil som oftest være sammenfallende med begrepet støttefunksjoner ovenfor. Som Artikkel 7(3) sier, kan man anse at disse kostnadene er påløpt *på vegne av* filialen. I de fleste tilfellene vil derfor hovedforetaket allokere indirekte kostnader uten påslag til filialen, siden aktivitetene som ligger til grunn for de indirekte kostnadene kan omfattes av kostnadsbidragsordninger. Det er nok allikevel slik at enkelte hovedforetak av ulike årsaker definerer indirekte kostnader for vidt. Resultatet blir da at enkelte tjenester som skulle blitt allokert med påslag, blir allokert til kost.

#### Fritaksmetoden

Et utenlandsk selskap som anses som «tilsvarende» et norsk selskap, vil være subjekt under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38(1)k. Dersom det utenlandske selskapet har en filial i Norge og aksjene mv. er eid som ledd i filialens virksomhet, jf. skatteloven § 2-3(1)b, vil aksjeinntektene som utgangspunkt være skattefrie under fritaksmetoden.

I § 2-38(6) fremgår det imidlertid at det skal beregnes 3 % sjablonginntekt på de netto skattefrie inntektene. Formålet med regelen er at det gis en sjablongmessig reversering av fradrag for eierkostnader.

Etter ordlyden i § 2-38(6) omfattes ikke utenlandske selskaper (idet det ikke henvises til bokstav k i bestemmelsen). I Ot. prp.nr.1 (2008-2009) gis det uttrykk for at utenlandske selskaper som er unntatt fra kildeskatt, vil være fritatt for å beregne 3 %-inntekten. Forarbeidene nevner på dette punktet imidlertid ikke konkret hvordan regelen skal forstås i de tilfellene der aksjer mv. er allokert til norsk filial og filialen mottar skattefrie aksjeinntekter. Zimmer har i «Bedrift, selskap og skatt» utgave 5 antatt at 3 %-regelen ikke vil få anvendelse i disse tilfellene. Spørsmålet

har nå blitt avklart i og med Finansdepartementets uttalelse av 10. februar 2011. Det skal ikke ilegges 3 % sjablonginntekt på skattefrie aksjeinntekter i norske filialer.

Imidlertid har Finansdepartementet varslet i sitt brev av 10. februar 2011 at reglene er til nærmere vurdering. Det er derfor usikkert om den gunstige behandlingen av utenlandske selskaper og filialer vil bli opprettholdt og eventuelt når en lovendring vil bli foretatt.

#### Skatteplikten til Norge

Et annet forhold som gjerne har blitt trukket frem, som taler for å ha filialstruktur for utenlandske konsern sammenlignet med for eksempel å ha norske aksjeselskaper i Norge, er at norske aksjeselskaper vil være (automatisk) skattepliktige til Norge for inntektene som tilordnes selskapet. Utenlandske selskaper med filialer i Norge vil imidlertid bli skattepliktige (kun) for inntekter og kostnader som tilskrives det faste driftsstedet, jf. mønsteravtalen artikkel 7. Det vil i konkrete tilfeller variere i hvilken grad dette i praksis vil medføre ulik beskatning av henholdsvis aksjeselskaper på den ene siden og filialer på den andre siden.

Imidlertid vil omsetning knyttet til ren import og salg av varer i utgangspunktet ikke anses å gi fast driftssted. Det har derfor blitt akseptert at også inntekter knyttet til import og salg heller ikke skal beskattes i Norge. På denne bakgrunn har derfor flere utenlandske selskaper med filialer i Norge blitt skattlagt kun for f.eks. montasje og service på produkter de har solgt i Norge og ikke for inntektene fra selve salget.

#### Restrukturering

I en del tilfeller der det foretas restruktureringer i utlandet, vil det bli ansett å foreligge en skattemessig transaksjon på «filial-

#### Midt-Norges største Vismaforhandler til byråbransjen



**ConsIT** tilbyr Visma's programvareløsninger til det norske SMB-markedet, og vi har hovedtyngden av vår kundemasse innen nettopp byråbransjen.

Vi har mer enn 25 års erfaring innen IT, administrasjon og økonomi, med solid kompetanse fra tidligere stillinger i forskjellige regnskapsbyrå.

Hos oss får du riktig løsning, opplæring og brukerstøtte.

Vi har gode referanse kunder over hele landet du kan ta en prat med.



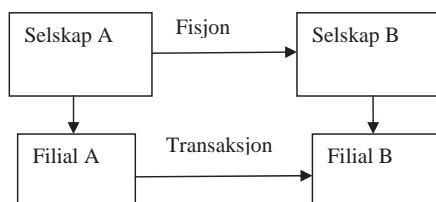
**ConsIT AS**

Kjøpmannsgata 12 | 7500 Stjørdal | Tlf 932 10 533 | [consit.no](http://consit.no) | [salg@consit.no](mailto: salg@consit.no)  
Avd. kontor Oslo - Pilestredet 15 | 0164 Oslo

nivå» i Norge. Et eksempel på dette er der det foretas fisjon av det utenlandske selskapet og dette selskapet har filial i Norge:

I utgangspunktet vil gevinst på slike transaksjoner være skattepliktige.

I utgangspunktet vil gevinst på slike transaksjoner være skattepliktige.



Imidlertid kan det søkes om skattefritak i medhold av skatteloven § 11-22. Dette forutsetter at det søkes om fritak i forkant av restruktureringen. Vår erfaring er at mange utenlandske selskaper ikke er klar over dette.

Spørsmålet blir da om fritak kan gis ved bruk av konsernforskriften og da særlig om det er tilstrekkelig at det bes om skattefritak ved innsendelse av selvangivelse.

Etter det vi forstår, har skattemyndighetene tradisjonelt stilt seg kritisk til dette, også for selskaper innen EU/EØS. Det foreligger imidlertid nå et høringsutkast fra 18. januar 2010 fra Finansdepartementet der det er gitt uttrykk for at det kan gis skattefritak i medhold av konsernforskriften på visse vilkår ved overføringer mellom filialer. Forslaget er fortsatt under behandling.

Imidlertid vil det ikke være anledning til å overføre generelle skatteposisjoner verken ved bruk av konsernforskriften eller ved søknad om skattefritak etter skatteloven § 11-22. Dette innebærer for eksempel at det ikke kan foretas skattefrie overføring av underskudd til fremføring.

Norske selskaper har imidlertid anledning til å overføre underskudd til fremføring skattefritt, ved å benytte fisjons- og fusjonsreglene i skatteloven kapittel 11. I høringsutkastet av 18. januar 2010 kan det se ut til at de foreslåtte reglene for skattefritak ved fisjoner og fusjoner over landegrensene ikke skal få anvendelse der det foretas en overføring fra en norsk filial til en annen (som i eksemplet ovenfor).

Dette vil således innebære, etter vårt syn, en ubegrunnet forskjellsbehandling av

norske filialer. Det bør vurderes hvorvidt denne forskjellsbehandlingen kan anses å være et brudd på EU/EØS-retten.

Det har i denne forbindelse vært anført at underskuddet kan utnyttes ved avgivelse av konsernbidrag fra den ene filialen til den andre og at det derfor er mindre behov for skattefritak på dette punktet. Til dette kan det innvendes at det ikke alltid er slik at selskapene (filialene) står i konsernbidragsposisjon.

Videre har det blitt anført at underskuddet til fremføring ikke vil falle bort ved at skatteplikten til Norge opphører og at dersom filialen i fremtiden igjen blir skattepliktig, vil underskuddet kunne utnyttes på dette senere tidspunktet.

Til dette kan det anføres at det, på restruktureringstidspunktet, kan fremstå som usikkert om – og når underskuddet kan utnyttes. Hensynet til nøytralitet bør imidlertid tilsi at filialer likestilles med norske aksjeselskaper på dette punktet slik at underskuddet til fremføring også kan overføres med skattefrie virkning. Dette gjelder spesielt i de tilfellene der det ikke er aktuelt å opprettholde filialen etter at restruktureringen er gjennomført. Skatte-reglene bør her ikke være til «hinder for» at de utenlandske selskapene kan få en endelig avvikling av skattemessige forhold tilknyttet filialen.

### Konsernbidrag mellom/til og fra filialer og/eller norske aksjeselskaper

Et utenlandsk selskap som er hjemmehørende i land innenfor EØS, anses «likestilt» med norsk selskap dersom det utenlandske selskapet tilsvarer et norsk selskap eller sammenslutning og selskapet er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd b (eller petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1) samt at det mottatte konsernbidrag er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren.

Dersom vilkåret om «samme skattekonsern» er oppfylt ved utgangen av året, kan det således gis konsernbidrag til og fra norske filialer av hovedforetak innenfor EØS. Det kan også, innenfor EØS, gis og mottas konsernbidrag mellom norske filialer og norske aksjeselskaper forutsatt at vilkårene for øvrig er oppfylt.

I Marks & Spencer-saken ble det foretatt inntektsutjevning «nedover i eierkjeden». I dette tilfellet kom EU-domstolen til at

de britiske reglene for inntektsutjevning var i strid med EU-reglene. Det ble antatt at det kunne gis konsernbidrag over landegrensene dersom underskuddet til fremføring ikke kunne utnyttes lokalt (det såkalte Marks & Spencer-unntaket). I bl.a. to etterfølgende saker, Oy AA- og Ex Holding-saken, kom EU-domstolen, på den annen side, til at det ikke forelå brudd på EU-reglene.

Regeringsrätten i Sverige har i en dom av 11. mars 2009 ansett de svenske konsernbidragsreglene, som i stor grad tilsvarer de norske reglene, å være i strid med EU-retten i det tilfellet at det gis konsernbidrag nedover i eierkjeden til dekning av underskudd i et likvidert datterselskap.

I en artikkel inntatt i Utvalget 2009 s. 1447 skrevet av seniorskattejurist Mattias Nurmi åpnes det for at det må innrømmes konsernbidrag med skattemessig effekt i tilfellene som omfattes av «Marks & Spencer-unntaket».

Etter vårt syn bør det foretas en prinsipiell vurdering av dette spørsmålet. I denne sammenheng må det også foretas en vurdering av muligheten for å gi og motta konsernbidrag mellom filialer over landegrensene. Det antas at det særlig vil være behov for inntektsutjevning mellom filialer av søsterselskaper innen et konsern. Videre vil det også kunne være behov for inntektsutjevning mellom filialer og søsterselskaper. Det kan i denne forbindelse ikke legges avgjørende vekt på at underskuddet til fremføring ikke vil falle bort ved opphør av skatteplikt til Norge og at underskuddet derfor aldri vil kunne bli ansett som «endelig utnyttet» fra norsk ståsted. Det må legges særlig vekt på at de utenlandske selskapene kan ha et legitimt behov for å likvidere filialen i Norge i de tilfellene de ikke lenger ønsker å drive virksomhet i utlandet og i den forbindelse få utnyttet underskuddet i likvidasjonsåret. Tiden vil imidlertid vise om det vil bli gitt gjennomslag for dette.