

Allokering av inntekter og kostnader til filial:

Skatteplikt og fradragrett

Allokering av inntekter og kostnader til filialer av utenlandske selskaper viser seg i praksis å medføre utfordringer og norske skattemyndigheter foretar i stigende grad nærmere vurderinger av denne allokeringen.

Artikkelen er forfattet av:



Advokatfullmektig
Anders Ekås
KPMG Law Advokatfirma AS



Advokat
Vivi Cecilie Bjerkaas
Senior manager
KPMG Law Advokatfirma AS

I det videre vil det derfor gis en oversikt over viktige prinsipper for allokering av inntekter og kostnader til Norge for utenlandske selskaper med filialer i Norge.

Ifølge skatteloven (heretter sktl.) § 2–3(1) b vil det foreligge skatteplikt etter internretten for utenlandske selskaper dersom selskapet har «formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket». I henhold til ligningspraksis ilegges ikke formuesskatt for filialer av utenlandske selskaper (med visse unntak). I det videre vil vi derfor behandle spørsmålet om skatteplikt for virksomhetsinntekter.

Ifølge sktl. § 2–3(1)a vil et utenlandsk selskap også kunne bli skattepliktig til Norge for formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket. Imidlertid vil de fleste skatteavtalene legge beskatningsretten til slik formue og inntekt til hjemstaten. Vi vil derfor ikke behandle dette grunnlaget for skatteplikt videre i denne artikkelen.

Skatteplikten etter internretten kan begrenses i skatteavtale. Ifølge skatteavtalene (de

aller fleste avtalene) vil det kun foreligge beskatningsrett til virksomhetsinntekter dersom det foreligger et «fast driftssted». Den alminnelige regelen om fast driftssted i skatteavtalene innebærer gjerne at det må foreligge et fast forretningssted der et foretaks virksomhet blir helt eller delvis utøvd, jf. eksempelvis Den Nordiske Skatteavtalen (heretter NSA) artikkel 5. I tillegg kan det foreligge særlige regler om fast driftssted for virksomhet på kontinentalsokkel, se nærmere nedenfor.

Vi vil søke å trekke opp reglene som gjelder de fleste av skatteavtalene som Norge har inngått. Vi vil påpeke at det i hvert enkelt aktuelle tilfelle må undersøkes om reglene også gjelder skatteavtalen som får anvendelse, idet avvik kan forekomme.

I det videre forutsettes at det foreligger skatteplikt til Norge etter skatteloven og at det foreligger et fast driftssted etter den aktuelle skatteavtalen. Se imidlertid nedenfor om betydningen av vilkårene for fast driftssted for allokeringen av inntekter knyttet til deltakerlignede selskaper.

Hovedproblemstillingen i det videre blir således hvilke (typer) inntekter og kostnader som kan/skal allokere til Norge. Vi vil også behandle spørsmålet om beregningen av inntektenes og kostnadenes størrelse (herunder spørsmålet om prising av konserninterne transaksjoner).

Vi vil ikke gi noen nærmere redegjørelse av spesielle problemstillinger og regler knyttet til bank, forsikring og finansinstitusjoner. Særlige regler knyttet til skip og luftfart, behandles heller ikke.

Videre faller reglene knyttet til petroleumsvirksomhet utenfor. Vi vil imidlertid gi en kort oversikt over reglene for virksomhet som er knyttet til petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

Begrepet filial – NUF

Begrepet filial er, etter det vi kan se, ikke benyttet i skatteloven. Regnskapsloven nevner i enkelte bestemmelser dette begrepet, for eksempel regnskapsloven § 8–2(2) om innsending av filialregnskapet. I de tilfellene et utenlandsk selskap får begrenset skatteplikt til Norge for virksomhet her, men uten at denne virksomheten organiseres som et datterselskap, vil det foreligge en norsk filial av et utenlandsk selskap. En alternativ betegnelse for disse tilfellene er NUF, men vi vil kort presisere at utenlandske selskaper som registreres i Brønnøysundregistrene som norsk utenlandsk foretak (NUF), i enkelte tilfeller vil kunne anses som alminnelig skattepliktige til Norge. Ved bruk av betegnelsen NUF bør dette has for øye.

Generelle utgangspunkter og prinsipper

Allokering av inntekter og kostnader etter skatteavtaleretten

Det følger av OECDs modellavtale artikkel 7(1) at kildestaten har beskatningsretten til profitt (inntekter minus kostnader) «that are attributable to the permanent establishment». Tilsvarende formuleringer



FILIALER I NORGE: Artikkelen gir en oversikt over viktige prinsipper for allokering av inntekter og kostnader til Norge for utenlandske selskaper med filialer i Norge.

er gjerne inntatt i mange av de andre skatteavtalene Norge har inngått.

Videre fremgår det av OECD-modellavtalen artikkel 7(3) at det skal kunne gis skattemessig fradrag for kostnader «for the purpose of the permanent establishment, including general administrative expenses».

Nærmere om selvstendighetsfiksjonen

Selvstendighetsfiksjonen er inntatt i OECDs modellavtale art 7(2). Det faste driftsstedet skal tilordnes «the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise».

Det skilles gjerne mellom den såkalte ubegrensede begrensede selvstendighetsfiksjonen og den begrensede fiksjonen, jf. Skaar «Norsk Skatteavtalerett». Den ubegrensede selvstendighetsfiksjonen går ut på at filialen for skatteformål i alle henseender anses som en selvstendig enhet for skatteformål. Imidlertid, etter gjeldende rett, er det gjort visse modifikasjoner i denne selvstendighetsfiksjonen (den ubegrensede selvstendighetsfiksjon).

OECD-kommentarene gir uttrykk for at det må foretas en tostegs prosess. Steg 1 omfatter en faktum- og funksjonsanalyse. Steg 2 vil omfatte en klarlegging av fortjeningen som skal allokere til det faste driftsstedet.

Faktum- og funksjonsanalysen – steg 1

Hensikten med steg 1 er å kartlegge virksomheten som knytter seg til det faste driftsstedet, de funksjonene filialen utfører og de risikoene som er tillagt det faste driftsstedet.

Videre må det foretas en analyse av hvilke eiendeler, rettigheter, forpliktelser og gjeld samt «egenkapital» som skal allokere til filialen.

Den første delen av denne analysen vil gjerne være en klarlegging av hvilken faktisk aktivitet og hvilke funksjoner som utføres i Norge (for eksempel hva slags virksomhet, hvor mange ansatte er det i Norge, hva utfører de ansatte, har selskapet underleverandører i Norge ovs.).

Funksjon- og faktumanalysen skal også identifisere transaksjoner med andre selskaper, herunder transaksjoner med andre konsernselskaper, og på hvilke betingelser mv. de er inngått.

Imidlertid skal analysen også identifisere de disposisjoner («dealings») som er gjennomført mellom det faste driftsstedet og hovedforetaket. Dette er ikke alltid enkelt idet filialen er en avdeling i hovedforetaket og det her vil være snakk om å inngå disposisjoner «med seg selv». I OECD-kommentarene er det innført en terskel for at det kan sies å foreligge en «disposisjon». En må ha tilstrekkelig dokumentasjon til å identifisere en reell hendelse for at den skal kunne tillegges økonomisk betydning som en «disposisjon» mellom hovedforetaket og filialen. Vi viser i denne forbindelse til ordlyden i OECD-kommentarene side 19 punkt 38.

Det må så analyseres hvilken risiko som er tillagt filialen i Norge. Risiko anses gjerne som tilordnet filialen i Norge dersom «significant people functions» utføres her, mer presist følger risiko den delen av selskapet som påtar seg og kontrollerer denne risikoen. Det faste driftsstedet vil for eksempel ha risikoen for tap på kundefordring dersom hele salgfunksjonen utøves der. Vi gjør imidlertid oppmerksom på at OECD anser det faste driftsstedet å ha samme risiko knyttet til gjeld mv. som resten av hovedselskapet.

Eiendeler vil, som hovedregel, tilordnes filialen i Norge dersom denne filialen sitter med det «økonomiske» eierskapet (begrepet «økonomisk» eierskap brukes fordi en filial ikke vil ha det juridiske eierskapet til eiendelen). Ved vurderingen av hvem som har det «økonomiske» eierskapet til en eiendel, må det sees særlig hen til hvor «the significant people functions» utføres. I denne sammenheng legges det gjerne vekt på hvem som utøver beslutningsmyndigheten til eiendelen. Dersom hovedforetaket fatter beslutninger om bruken av en eiendel og ellers har risikoen hvis for eksempel denne blir ødelagt eller lignende, vil gjerne hovedforetaket, og ikke filialen, anses å ha det «økonomiske eierskapet». Da vil det ikke være aktuelt å allokere eiendelen til Norge.

Det er en vanlig oppfatning blant medlemslandene i OECD at faktisk bruk vil være avgjørende for allokering av materielle (fysiske) eiendeler, for eksempel driftsmidler.

For at det fingerte selskapet skal kunne bære de tilordnede funksjonene, risikoene og eiendelene, må det også få finansiering (fri kapital og rentebærende gjeld). Fri kapital gir ikke gjeldsfradrag, og andelen kapital i forhold til gjeld kan derfor ha betydning for inntektsfastsettelsen. Det må derfor tas sikte på å allokere gjeld og kapital slik at forholdet mellom de to ikke gir grunnlag for tynn kapitalisering.

I vurderingen av hvor de kontraktbaserte rettigheter og forpliktelser skal allokere, vil det være styrende hvem avtalen ville ha blitt inngått med dersom det faste driftsstedet hadde vært et uavhengig selskap.

Tilknytningskravet

Når det er klarlagt hvilke aktiviteter, funksjoner og risikoer som er tillagt det faste driftsstedet, blir neste spørsmål hvilke (typer) inntekter og kostnader som skal allokere til det faste driftsstedet.

I denne forbindelse oppstiller OECDs mønsteravtale artikkel 7(1) et krav om at inntektene og kostnadene må være «attributable» to the permanent establishment. Dette innebærer igjen at inntekter og kostnader må knytte seg til det faste driftsstedet i Norge.

Det oppstilles generelt sett ikke noe krav om kvalifisert tilknytning, jf. Skaar «Norsk Skatteavtalerett» s. 210.

Ikke alle inntekter og kostnader skal allokere til Norge. OECDs mønsteravtale og skatteavtalene generelt bygger ikke på et tiltrekningsprinsipp («force of attraction»-prinsipp). Dette innebærer gjerne generelt at inntekter og kostnader knyttet til virksomheten i hjemstaten til det utenlandske selskapet ikke skal allokere til Norge.

Det avgjørende er at det foreligger en funksjonell tilknytning mellom inntekter og kostnader og det norske faste driftsstedet. Dersom det er tvil om det foreligger tilstrekkelig tilknytning, vil ledelsens hensikt kunne være et relevant moment, jf. Skaar «Norsk Skatteavtalerett» s. 209.

Videre innebærer dette kravet at det må foretas en vurdering av hvilke prosjekter/kontrakter det utenlandske selskapet har i Norge det aktuelle inntektsåret og som oppfyller vilkårene for skatteplikt. Inntekter og kostnader knyttet til prosjekter som ikke gir skatteplikt til Norge, vil således normalt ikke ha den nødvendige tilknytning.

ningen til skattepliktig virksomhet i Norge og skal derfor ikke allokere hit.

Selv om et utenlandsk selskap har en kontrakt i Norge som tilfredsstiller vilkårene for fast driftssted, kan det likevel være at deler av inntektene og kostnadene knyttet til denne kontrakten ikke kan/skal allokere til Norge. Dette gjelder for eksempel dersom det foreligger ren utleie som, på nærmere vilkår, ikke anses å gi skatteplikt i Norge. I et slikt tilfelle vil selskapet ikke være pliktig til å allokere leieinntektene til Norge.

Dersom det utenlandske selskapet produserer en maskin eller et annet produkt i utlandet og importerer dette til Norge, vil inntekter og kostnader knyttet til dette produktet ikke være skattepliktig/fradragsberettiget i Norge dersom dette innebærer at det foreligger ren import av maskinen/produktet. I slike tilfeller vil ofte de utenlandske selskapene gjerne foreta testing, tilpasninger, opplæring mv. i Norge. Dersom disse tjenestene oppfyller kravene til fast driftssted, vil inntektene og kostnadene knyttet til disse tjenestene ikke bli skattepliktige/fradragsberettigede i Norge, selv om inntektene og kostnadene knyttet til selve importen av produktet ikke er det.

Det stilles ikke krav til at inntekten og kostnaden skal være pådratt i Norge. Inntekter og kostnader pådratt i utlandet vil også kunne allokere til Norge dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

Dersom inntekter eller kostnader relaterer seg til flere selskaper, må det foretas en vurdering av hvilke deler av inntektene og kostnadene som har tilknytning til Norge. Det er således kun den delen av kostnaden som knytter seg til Norge, som vil kunne allokere hit.

Spørsmålet blir så hvorvidt en inntekt eller kostnad som er pådratt før det faste driftsstedet er startet opp – eller er opphørt i Norge – kan allokere til Norge.

OECD-kommentarene tar ikke direkte stilling til denne problemstillingen. Etter det vi kan se er spørsmålet heller ikke grundig behandlet i sentrale rettskilder. Etter vårt syn må inntekter og kostnader som er en direkte forutsetning for det faste driftsstedet og skatteplikten hit, være skattepliktig/fradragsberettiget her. Et eksempel kan være anbuds-kostnader som leder til kontrakter som gir skattepliktige inntekter. En slik forståelse må sies å kunne

være forenlig med tolkningen av kravet til tilknytning der det generelt sett kun kreves at det er tilstrekkelig funksjonell sammenheng. Løsningen blir imidlertid mer usikker i de tilfellene der kostnader og inntekter ikke har nærmere sammenheng med det faste driftsstedet og skatteplikten hit, for eksempel anbuds-kostnader som ikke har ledet til skatteplikt hit. I disse tilfellene vil det, etter vårt syn, måtte bero på en nærmere konkret vurdering om kostnadene (og eventuelle inntekter) skal allokere til Norge.

Direkte og indirekte allokeringemetoder

Den direkte allokeringemetode er generelt foretrukket, jf. OECD-kommentarene og norsk rettsteori.

Denne allokeringemetoden innebærer at selskapet må identifisere konkret hvilke inntekter og kostnader som har den nødvendige tilknytningen og som skal allokere til Norge.

Den indirekte allokeringemetoden for beregning av fortjeneste ved filialen kan benyttes dersom dette er akseptert i den aktuelle staten (artikkel 7(4)). Denne metoden kan benyttes dersom det er særlig vanskelig eller uforholdsmessig dyrt å identifisere de ulike inntektene og kostnadene.

Utgangspunktet for beregningen av skattepliktig inntekt tas i regnskapet

I denne sammenheng vil en gjerne ta utgangspunkt i hovedforetakets regnskaper i utlandet med mindre det skulle foreligge separate norske regnskaper for filialene, hvilket sjelden er tilfelle etter vår erfaring.

I prinsippet skal den delen av det utenlandske regnskapet som omfatter inntekter og kostnader som skal allokere til Norge, være i tråd med norske regnskaps- og bokføringsregler.

Imidlertid er, etter vår erfaring, ofte inntektene og kostnadene bokført etter utenlandsk GAAP i hovedforetaket. Det må i så fall foretas en vurdering av hvilke avvik det er mellom utenlandsk (foreign) GAAP og NGAAP (Norwegian generally accepted accounting principles), dette for å sikre at eksempelvis tilfesting av inntekter og kostnader blir riktig.

Det må så foretas nødvendige omregninger til NOK dersom inntektene og kostnadene ikke er bokført i NOK i hovedforetakets regnskaper. Ved omregning av resul-

tatposter skal gjennomsnittlig dagskurs benyttes, mens kurs ved årsslutt skal benyttes ved omregning av balanseposter. Differanser som oppstår som følge av bruk av ulike kurs for resultat- og balanseposter, såkalte omregningsdifferanser, føres gjerne mot «egenkapitalen» til filialen. Differanser vil anses som skattepliktig skattemessig fradragsberettiget inntekt/kostnad.

For øvrige regnskapsmessige spørsmål viser vi til artikkelen Del I: Regnskaps- og bokføringsmessige spørsmål for NUF av revisjonspartner Svein Wiig og revisjonspartner Gunnar Sotnakk i Revisjon og Regnskap nr. 2/2011.

Allokering av indirekte kostnader

Den indirekte allokeringemetoden kan benyttes dersom det vil være umulig eller svært tids- og kostnadskrevende å finne frem til eksakte inntekter og kostnader som knytter seg til det faste driftsstedet.

I slike tilfeller vil det særlig være snakk om å allokere såkalte indirekte kostnader til den norske filialen. Dette kan eksempelvis være generelle administrative kostnader som hovedforetaket har hatt hvor det kan være vanskelig å identifisere hvilke datterselskaper, filialer mv. som kostnadene konkret knytter seg til.

Kort om beregning av de indirekte kostnadene

De indirekte kostnadene beregnes gjerne ved å ta utgangspunkt i en allokeringnøkkel som multipliseres med totale indirekte kostnader i hovedforetaket.

En vanlig brukt allokeringnøkkel, som er generelt akseptert, beregner forholdet mellom omsetning i hovedforetaket (ev. inkl. datterselskaper) på den ene siden og omsetningen/inntektene i den norske filialen. Andre typer allokeringnøkler kan også være relevante.

Kravet om «nytte» («benefit») mv.

En forutsetning for at det faste driftsstedet skal kunne fradragsføre indirekte kostnader, er at det driftsstedet har hatt «nytte» (benefit) av de tjenestene mv. som ligger til grunn for de indirekte kostnadene som allokere.

Det er derfor viktig at det foretas en vurdering av hvilke tjenester mv. som det faste driftsstedet har fått og har hatt nytte av.

Det er videre viktig at det foretas en vurdering av valg av beregningsmåte (alloke-

ringsnøkkel mv.) som gjenspeiler de tjenestene mv. som er levert og den «nyttens» det faste driftsstedet har hatt. Dersom et fast driftssted har dratt nytte av regnskapsføringstjenester utført av hovedforetaket (og som utføres av ansatte ved hovedkontoret), kan slike indirekte kostnader allokeres til det faste driftsstedet etter de nærmere omstendighetene. Imidlertid må en påse at sum regnskapsføringskostnader står i forhold til omfanget av det faste driftsstedets behov for slike tjenester. Ved valg av beregningsmåte, allokeringssnøkkel mv. bør det tas hensyn til dette, slik at det faste driftsstedet får allokert en forholdsmessig andel av disse kostnadene. Dette kan i sin tur innebære at sum kostnader ikke kan allokere til det norske faste driftsstedet med samme prosent som eksempelvis til andre faste driftssteder selskapet måtte ha i andre land.

Videre må det avklares hvorvidt det skal tillegges et fortjenesteelement på disse indirekte kostnadene eller ikke. Allokering av indirekte kostnader etter ovennevnte regler vil kun være ment i de tilfellene det ikke skal gjøres et slikt påslag, men kostnadene i stedet kan allokere til det faste

driftsstedet uten påslag, se nedenfor under «Prising av konserninterne transaksjon og «disposisjoner».

Allokering av inntekter og kostnader til Norge etter internretten

Ifølge sktl. § 2-3(1)b vil et utenlandsk selskap, som nevnt, være skattepliktig for inntekter av virksomhet som drives eller bestyres her i riket.

Det foreligger imidlertid ingen spesielle bestemmelser i skatteloven som regulerer den nærmere allokeringen av inntekter og kostnader til filialer.

Bestemmelsen i sktl. § 2-3(1)b tolkes imidlertid dit hen at den gjelder «netto inntekt» (og netto formue).

Utgangspunktet er imidlertid at alle interne skatteregler vil få anvendelse for filialer (med mindre en konkret tolkning av den enkelte skatteregel skulle tilsi noe annet). Dette innebærer bl.a. at det kan gis skattemessig fradragsrett for kostnader som har «tilknytning» til den virksomheten som drives eller bestyres i Norge og som er pådratt for å erverve, sikre eller

vedlikeholde skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1, jf. sktl. § 2-3(1).

Høyesterett gir videre anvisning på at det kan sees hen til skatteavtaleretten der internretten ikke gir noen klare løsninger.

Basert på en nærmere gjennomgang av relevante rettskilder, vil kravet til tilknytning i § 2-3(1)b jf. § 6-1 og

§ 5-1, generelt sett innebære allokering av de samme inntektene og kostnadene som etter mønsteravtalen.

I enkelte rettsteoretiske fremstillinger er det uttalt at tilknytningskravet ikke stiller opp noen geografisk begrensning, dvs. at salg i Sverige og Danmark også vil kunne være skattepliktig inntekt. Vi vil imidlertid anføre at forutsetningen for dette må være at virksomheten utenfor Norge har tilstrekkelig tilknytning til Norge. Dersom den ikke skulle ha slik tilknytning, vil det kunne hevdes at Norge ikke kan sies å ha nødvendig hjemmel til å beskatte disse inntektene.

Få mer tid til rådgivningsoppgaver!

Tripletex er et webbasert og komplett økonomisystem.

www.tripletex.no – 22 83 60 00

EHF-faktura – send og motta uten ekstra kostnad

Webbasert – tilgjengelig overalt

Styr brukernes rettigheter – bevar kontrollen

Modulbasert – velg ut én eller bruk hele systemet

Integrasjon mot Altinn og Nets

Vi har nå over 16 000 brukere.

Tripletex fungerer både på PC og Mac.

Våre moduler:



tripletex

Den direkte allokeringemetoden anses som den foretrukne også etter internretten. Dette innebærer at selskapet også etter internretten må identifisere og allokere de enkelte inntektene og kostnadene som har den nødvendige tilknytningen til den norske virksomheten og som derfor gir skatteplikt til Norge.

Imidlertid er det også adgang til å allokere kostnader etter den indirekte metode etter internretten. I stor utstrekning aksepteres allokering av slike kostnader etter samme prinsipper som etter OECD-avtalen, og vi viser derfor til ovennevnte redegjørelse.

Prising av konserninterne transaksjoner og disposisjoner etter skatteavtaleretten *Steg 2*

Steg 2 omfatter prisingen av konserninterne transaksjoner og «disposisjoner» mellom hovedforetaket og det faste driftsstedet.

Prisingen fastlegges ved en analogisk anvendelse av de retningslinjene som gjelder for internprising av transaksjoner mellom nærstående parter. Dette innebærer en sammenlignbarhetsanalyse og valg av den prisingsmetoden som etter omstendighetene gir best uttrykk for armlengdeprinsippet. På samme måte som ved internprising mellom nærstående parter, må også filialen og hovedforetaket utarbeide dokumentasjon for å underbygge at prisingen er gjort på armlengdes avstand.

Det vil føre for langt å gi en nærmere redegjørelse for de ulike prinsippene for prising og deres anvendelse på transaksjoner og «disposisjoner» mellom hovedforetak og filial.

Imidlertid kan det nevnes at en transaksjon og/eller en «disposisjon» som et utgangspunkt og hovedregel, vil prises med ett fortjenesteelement. Unntak kan gjøres dersom transaksjonen og/eller «disposisjonen» kan sees under en CCA-(cost contribution) eller shared service-synsvinkel. I disse tilfellene vil det eksempelvis være snakk om en ansatt i et konsernselskap hvis arbeidskapasitet også kan brukes av filialen i Norge. I slike tilfeller vil det, på visse vilkår, ikke være nødvendig å foreta et fortjenestepåslag. I stedet vil kostnadene allokere til den norske filialen uten påslag.

Prising av konserninterne transaksjoner og «disposisjoner» etter internretten

Konserninterne transaksjoner må prises på armlengdes avstand, jf. (forutsetningsvis) sktl. § 13–1.

Sktl. § 13–1 gjelder imidlertid ikke for «disposisjoner» mellom hovedforetak og filial.

Etter det vi kan se foreligger det ikke entydige og klare rettskilder på hvordan slike «disposisjoner» skal prises.

Imidlertid må det i disse tilfellene være relevant å se hen til OECDs mønsteravtale med kommentar for å vurdere prisingen av disse «disposisjonene» etter intern skatterett. I denne sammenheng kan det være relevant å se hen til at en filial, etter skatteavtaleretten, anses som en selvstendig enhet for skatteformål. Eventuelle «disposisjoner» mellom hovedforetak og filial må derfor prises etter armlengdeprinsippet. Dette må i sin tur innebære at prinsippene vi har redegjort for ovenfor også vil få anvendelse for slike «disposisjoner». En annen sak er at det i praksis vil kunne være vanskelig å fastsette armlengdes pris, siden filialen gjerne regnes som en avdeling av hovedforetaket (juridisk sett). Dette bør ikke forhindre at det søkes å prise også slike «disposisjoner» på armlengdes avstand.

Særlig om driftsmidler – skattemessige avskrivninger – leie

Dersom filialen som nevnt ovenfor, anses som økonomisk eier («economical owner») av driftsmidlene, skal driftsmidlene allokere til balansen til filialen.

Selskapet vil da kunne kreve skattemessig fradrag for skattemessige avskrivninger i Norge forutsatt at vilkårene i internretten er oppfylt.

Driftsmidler som tas inn i Norge, avskrives etter sktl. §§ 14–60 flg. Anses selskapet som hjemmehørende i EØS etter skatteavtalen, vil det i stedet kunne foretas saldoavskrivninger, jf. sktl. §14–60 (5) med enkelte særlige regler for beregningen av avskrivningene.

Dersom hovedforetaket anses som «økonomisk eier» og filialen leier driftsmidlene, vil det kunne være aktuelt å allokere leiekostnader til den norske filialen. Leieprisen må i et slikt tilfelle fastsettes i tråd med armlengdeprinsippet.

Særlig om fradragsrett for rentekostnader

Ifølge sktl. § 6–1 jf. § 6–40(1) kan det kreves skattemessig fradragsrett for rentekostnader som pådras til å erverve, sikre eller vedlikeholde skattepliktig inntekt.

I OECD-kommentarene er det imidlertid lagt til grunn at det likevel ikke kan kreves skattemessig fradrag for såkalte «interne rentekostnader», dvs. rentekostnader som knytter seg til gjeld mellom filial og hovedforetak. Det antas imidlertid at det i prinsippet kan kreves fradrag for rentekostnader dersom disse knytter seg til allokering av ekstern gjeld til filialen (eksempel lån hos ekstern bank, kredittinstitusjon).

I OECD-kommentarene av 2010 åpnes det for at det også må kunne gis skattemessig fradrag for slike «interne» rentekostnader dersom det kan påvises at disse er armlengdes. Etter det vi forstår, anses dette ikke som akseptert i gjeldende rett på nåværende tidspunkt. Vi mener imidlertid at det bør være grunnlag for å kunne kreve skattemessig fradrag for slike renter dersom selskapet kan påvise at disse er armlengdes. Videre bør også renter på lån mellom søsterselskaper (filialer) gi fradragsrett.

Særlig om allokering av selskapsandeler til filialer

Når kan så en selskapsandel, for eksempel eierandel i aksjeselskap, sies å være allokert/har tilstrekkelig tilknytning til filialen slik at inntekter og kostnader knyttet til eierandelen skal allokere til Norge?

Allokering av en enkeltstående selskapsandel til Norge må anses som en passiv kapitalplassering og vil ikke kunne sies å være virksomhet i § 2–3(1)b sin forstand. Inntektene knyttet til denne eierandelen skal derfor ikke uten videre allokere til Norge.

Drives det aktiv kapitalforvaltning i Norge, vil dette, etter en nærmere vurdering, kunne medføre skatteplikt til Norge etter internretten og skatteavtalen.

Et annet tilfelle vil være når virksomhet allerede foregår i Norge og denne virksomheten oppfyller vilkårene for skatteplikt til Norge etter internretten og skatteavtalen. Inntekter og kostnader knyttet til selskapsandeler som allokere til – og har tilknytning til denne eksisterende virksomheten i den norske filialen, vil etter omstendighetene kunne bli skattepliktige/fradragsberettigede i Norge.

Dersom en kommer til at inntekter og kostnader knyttet til selskapsandelen er skattepliktig til Norge, vil fritaksmetoden i prinsippet gjelde dersom de nærmere vilkårene i sktl. § 2–38 for øvrig er oppfylt.

Hold deg konkurransedyktig.

Benytt Norges ledende regnskapssystem i nettskyen.

24SevenOffice benyttes av store økonomihus og moderne regnskapsførere av mange grunner ...

Tilpasset endringer
i bransjen og
fremtidens behov

Fleksibelt.
Skreddersy
arbeidsflyt
med kunder

Nye
inntektsmuligheter

Regnskap
i sanntid

Brukervennlig,
effektivt og kraftig

Ferdig prekontering,
elektronisk faktura
og attestering

Ekklusiv rabatt og 6 måneders fri tilgang for medlemmer av DnR.

Registrer ditt byrå på 24SevenOffice.com/no/revisor



24SevenOffice
Hello integration, goodbye installation

Et eksempel på dette kan være dersom et svensk AB eier aksjer i ulike AS. Disse eierandelene i AS'et allokeres så til den norske filialen. Dersom det gis utbytte fra AS til filialen, vil i prinsippet 3 % sjablonginntekt ilegges. I dette tilfellet kan imidlertid konsernunntaket i § 2–38(6)c i prinsippet kunne få anvendelse for selskaper hjemmehørende innen EØS, jf. sktl. § 2–38(6) c 2pkt. Gevinster ved realisasjon av slike eierandeler under fritaksmetoden, er nå skattefrie.

Særlig om beskatning av filialer som skal deltakerlignes

Ifølge sktl. §10–41 jf. § 10–40 skal skattepliktig inntekt for deltaker i deltakerlignede selskaper (DLS-selskapet), settes til deltakerens andel av overskudd eller underskudd i DLS-selskapet, fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter.

Under de fleste skatteavtalene vil deltakeren være omfattet av skatteavtalen, idet deltakeren vil anses som skattesubjektet, selv om DLS-selskapet som regel ikke vil være det (da DLS-selskapet ikke er eget skattesubjekt).

Etter internretten er det i prinsippet tilstrekkelig å ha en slik DLS-andel for at det skal foreligge skatteplikt for andelen av overskudd til Norge, jf. Henning Naas m.fl. «Norsk Internasjonal skatterett».

Spørsmålet blir så om en utenlandsk deltaker i et (norsk) DLS-selskap vil være skattepliktig til Norge for den forholdsmessige andelen av skattepliktig inntekt fra DLS-selskapet etter skatteavtalen. Problemstillingen knytter seg til om vilkårene for fast driftssted må være oppfylt på deltakernivå eller om det er tilstrekkelig at den utenlandske deltakeren har en DLS-andel for at vedkommende (selskap) skal være skattepliktig til Norge.

Dette tilfellet har nære likhetstrekk med tilfellene der et utenlandsk selskap kun har en enkeltstående eierandel i eksempelvis et aksjeselskap, jf. vår redegjørelse ovenfor. En tilsvarende løsning kan også tenkes for utenlandske deltakere med eierandel i DLS-selskap, dvs. at en enkeltstående eierandel ikke anses tilstrekkelig til å bli skattepliktig til Norge.

Ordlyden i skatteavtalene (artikkel 5) kan på sin side muligens tilsi at vilkårene for fast driftssted må være oppfylt for den «personen» som omfattes av avtalen.

I Skaar «Norsk skatteavtalerett» er det lagt til grunn at det ikke er noe krav om at den utenlandske deltakeren har et fast forretningssted i Norge dersom en annen part har slik forretningsinnretning. Det kan se ut til at Skaar gir uttrykk for at det er et unntak for joint venture-avtaler av kortere varighet og omfang. I disse tilfellene kreves det fysisk deltakelse i Norge for deltakeren.

Ifølge OECD-kommentarene til artikkel 5 punkt 19.1 fremgår det i forhold til byggeregelen at det er tilstrekkelig at DLS-selskapet oppfyller vilkårene. Det kreves således ingen tilstedeværelse for deltakeren. Vi er enig med Henning Naas m.fl. i «Norsk Internasjonal Skatterett» at tilsvarende må kunne legges til grunn for vurdering av de øvrige bestemmelsene om fast driftssted i mønsteravtalen.

Dersom det skulle kreves fysisk deltakelse fra deltakeren i Norge, vil dette kunne innebære en relativt enkel måte for deltakeren å forhindre skattelegging av inntekter som et (norsk) DLS-selskap har oppjent i Norge.

Vi vil derfor anføre at det må anses som gjeldende rett at det ikke kreves oppfyllelse av vilkårene for fast driftssted på deltakernivå, men at det vil være tilstrekkelig at den utenlandske deltakeren har en slik eierandel i Norge. Vi vil i det videre ikke behandle de spesielle tilfellene som oppstår der den ene staten anser deltakeren som et skattesubjekt og den andre staten ikke gjør dette.

På denne bakgrunn vil vi hevde at deltakeren vil være skattepliktig for sin andel av overskuddet beregnet etter reglene i sktl. §§ 10–40 flg.

I denne forbindelse kan det kort nevnes at gevinst ved realisasjon av DLS-eierandel i prinsippet vil kunne anses som skattepliktig til Norge så lenge DLS-selskapet driver virksomhet her. I disse tilfellene vil gjerne realisasjonen anses som salg mv. av DLS-selskapets eierandelerandel og ikke salg mv. av andel i forhold til den aktuelle skatteavtalen. Vi viser i denne forbindelse til bl.a. Utv. 1998 s. 432 (FIN) og Utv. 2000 s. 240 (FIN).

Særlig om virksomhet knyttet til oljevirksomhet på kontinentalsokkel

Ifølge petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1 vil det foreligge skatteplikt for undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid.

I disse tilfellene vil ikke sktl. §2–3(1)b få anvendelse idet virksomheten anses utøvet utenfor riket (vilkåret «her i riket» vil således ikke være oppfylt).

I enkelte skatteavtaler er det, som nevnt, inntatt egen artikkel knyttet til fast driftssted i tilfeller der en skattyter driver virksomhet «knyttet til» forberedende undersøkelser, utforskning eller utnyttelse av petroleumforekomster. Vilkåret er gjerne at virksomheten må være utøvd i et eller flere tidsrom som til sammen tilsvarer eller overstiger 30 dager i løpet av en tolv måneders periode. Eksempler på dette er NSA artikkel 21.

I disse tilfellene vil selve virksomheten knyttet til oljevirksomheten på sokkelen anses som et eget fast driftssted.

I skatteavtalene der det ikke er inntatt egne bestemmelser om fast driftssted, vil løsningen bero på om den enkelte skatteavtalen gjelder på kontinentalsokkelen. Dersom den ikke gjør dette, for eksempel i skatteavtalen med Sveits, vil internretten gjelde uten begrensninger av skatteavtalen.

Utgangspunktet er, både etter internretten og etter skatteavtalene, at alminnelige prinsipper og regler for allokering av inntekter og kostnader gjelder for slik faste driftssteder. Vi viser derfor til ovenfor nevnte redegjørelser for allokering av inntekter og kostnader.

Indirekte variable dager

Det gis imidlertid fradragrett for en forholdsmessig andel av indirekte variable dager basert på følgende regel:

$$\text{Sum indirekte variable kostnader} \times \frac{\text{(operative dager på norsk kontinentalsokkel)}}{\text{Aktive dager}}$$

Faste kostnader

Videre er det i rettspraksis utviklet en såkalt 356-dagers regel for allokering av faste (indirekte og direkte) kostnader. Formålet bak regelen er at kun en forholdsmessig del av faste kostnader som har slik tilknytning til norsk inntekt, vil være fradagsberettiget.

Fradraget beregnes etter følgende regel:

$$\text{Sum faste kostnader} \times \frac{\text{(operative dager på norsk kontinentalsokkel)}}{365 \text{ dager}}$$

Et unntak fra denne regelen er det såkalte «sesongunntaket». Denne regelen innebærer at dersom virksomheten ikke kan drives som følge av sesongbetonte forhold, for eksempel vinter, skal nevneren reduseres med gjennomsnittlige antall dager selskapet har hatt oppdrag eller faktisk antall dager selskapet har hatt oppdrag dersom dette antallet er høyere enn gjennomsnittlige antall dager.

Særlig om tilvirkningskontrakter

Ifølge skatteloven § 14–5(3) skal «tilvirkningskontrakter» verdsettes etter reglene for tilvirkning etter bestilling, jf. (2)a. Dette tolkes dit hen at direkte inntekter og kostnader knyttet til en tilvirkningskontrakt utsettes til beskatning/fradragsrett når kontrakten er ferdigstilt for skatteformål. Indirekte fordelbare kostnader kan fradragsføres løpende.

En kontrakt anses som en tilvirkningskontrakt dersom avtalen gjelder tilvirkning av et formuesobjekt, selskapet har et resultatansvar for dette, kontrakten anses som en fast pris-kontrakt og selskapet holder materialene og utfører oppdraget for frem-

med regning (der eiendomsretten til objektet overføres til kontraktspartnern).

Denne regelen gjelder også for filialer av utenlandske selskaper.

Slike tilvirkningskontrakter vil også ofte anses som «anleggskontrakter» i Norsk Regnskapsstandard (NRS) sin forstand. Inntekter knyttet til slike avtaler skal da beregnes etter løpende avregningsmetode (med mindre filialen defineres som «et lite foretak», i så fall kan fullført kontraktmetode også benyttes for regnskapsformål).

Dersom filialen anses som totalleverandør av kontrakten i Norge, dvs. utfører alle funksjoner og har alle nødvendige risikoer knyttet til utføringen av kontrakten, er det tatt til orde for at alle inntektene og kostnadene allokteres til Norge for skatteformål og regnskapsformål.

Dersom en del av denne kontrakten ikke gir skatteplikt til Norge, for eksempel fordi en maskin produseres i utlandet og importeres til Norge, må inntekter og kostnader knyttet til denne delen av avtalen holdes utenfor ved beregningen av skattepliktig

inntekt. (I disse tilfellene vil det imidlertid likevel kunne være aktuelt å ta disse inntektene og kostnadene inn i filialregnskapet.

Det som imidlertid gjerne er utfordrende er at det utenlandske selskapet kan ha mange kontrakter i Norge, hvor noen av disse oppfyller vilkårene for å anses som en tilvirkningskontrakt, andre ikke.

Ved beregningen av det aktuelle årets skattepliktige inntekt, må en derfor sørge for at inntekter og kostnader knyttet til de kontraktene som ikke er tilvirkningskontrakter fradragsføres løpende i tråd med relevante skatteregler. Videre må selskapet så sørge for å beregne de utsatte inntektene og kostnadene knyttet til tilvirkningskontraktene. Inntekter og kostnader som skal utsettes i henhold til § 14–5, vil så inntas i postene 21–23 i RF 1217 (forskjells-skjema).

Husk at...

Revisorforeningen arbeider for gode og hensiktsmessige rammevilkår for norske revisorer og for næringslivet. Som talerør for deg som enkeltmedlem og for bransjen kan vi påvirke veivalg og beslutninger som får konsekvenser for deg i ditt daglige arbeid.



For at vi skal lykkes, er det viktig at vi er mange. Sammen er vi sterke!

Derfor bør også du bli medlem i Revisorforeningen.

Visste du at:

du som medlem får betydelige rabatter både på kurs, bøker og tidsskrifter, og at vi i tillegg legger til rette for at du på enklest mulige måte kan være løpende oppdatert innenfor alle de fagområdene du må beherske i jobben din?

Visste du at:

du som medlem – enten du jobber innen revisjon, regnskapsføring eller andre bransjer – har mulighet for å stille spørsmål/diskutere faglige spørsmål med våre eksperter innen alle relevante fagområder?

Visste du at:

du som medlem får tilbud om en rekke medlemsfordeler? Ved å benytte våre forsikringsordninger og vår nye bankavtale vil du kunne spare inn kostnaden ved medlemskap allerede i år 1!

**Hvorfor vente?
Meld deg inn i dag!**

revisorforeningen • no