

Brexit

– skattemessige konsekvenser



Advokat
Per Kirknes
PwC



Advokat
Bodil Marie Myklebust
PwC



Advokat
Kjetil Vinnes Raknerud
PwC

Storbritannia har foreløpig en frist for utmeldelse av EU til 31. oktober. En No Deal vil ha de største og mest umiddelbare skattemessige konsekvensene for norske selskaper og fysiske personer bosatt i Norge, og i artikkelen har vi satt mest fokus på dette.

Etter mange runder landet Brexit-prosessen foreløpig 11. april med at UK fikk en utsettelse av utmeldingsfristen til 31. oktober. Da hadde det britiske parlamentet allerede stemt ned den fremforhandlede avtalen mellom UK og EU tre ganger...

På EUs side er det enighet om å ta en ny status på rådsmøtet 20–21. juni. I avtalen om utsettelse ble det klargjort fra EU at utmeldingsavtalen ikke vil bli reforhandlet, men at UK står fritt til å ombestemme seg og forbli i unionen.

Ulike scenarier

Noe av det som er forvirrende med Brexit, er at det ikke er konsensus om hva som er alternativene. Det er stor forskjell på virkelighetsforståelsen til medlemmene av EUs råd og en del av parlamentarikerne i Westminster. Av det som ligger på bordet nå, mener vi likevel det er mulig å se for seg følgende hovedalternativer:

Oppsummering

- Brexit vil ha skattemessige konsekvenser for norske bedrifter
- Konsekvensene vil variere, avhengig av hva bedriften holder på med
- Det vil bli forsinkelser i vareførselen
- Det vil måtte gjøres tilpasninger i ERP-systemer mv.
- Norske bedrifter vil oppleve endringer i tollmessige forpliktelser og mva-rapportering utenfor Norge
- Brexit vil påvirke anvendelsen av fritaksmetoden, men for norske selskaper med datterselskaper i UK (over 10 % eierskap) vil fritaksmetoden fortsatt gjelde.
- For UK selskaper med investeringer i Norge vil ikke fritaksmetoden gjelde etter Brexit, men her kommer skatteavtalen inn.
- Rederiskatteordningen vil bli påvirket. Her blir det viktig å forholde seg til flaggkravet.

- a. Parlamentet i UK godkjenner den fremforhandlede avtalen, eller en justert versjon
- b. UK ombestemmer seg og forblir i EU
- c. EU og UK blir enige om å starte forhandlinger om en annen type avtale
- d. Det skjer ikke noe mer før 31. oktober, og UK forlater unionen uten en avtale (No Deal)

Det er mye som kan sies om de tre første alternativene, men det de har til felles er at de alle sammen er bedre enn det siste alternativet sett med norske øyne. Samtidig må det store politiske endringer til for at noen av de tre skal materialisere seg, og det er rett og slett litt vanskelig å se for seg at dette vil skje innen 31. oktober.

En No Deal vil ha de største og mest umiddelbare skattemessige konsekvensene for norske selskaper og fysiske personer bosatt i Norge, og det er derfor dette vi skal bruke tid på i denne artikkelen.

Dersom UK sier seg enig i den fremforhandlede avtalen eller ombestemmer seg og forblir i EU, skjer det ikke noe skattemessig på kort sikt. Det samme vil nok være tilfelle dersom man starter forhandlinger om en annen type avtale.

Hva blir konsekvensene av No Deal?

Innledningsvis bør det presiseres at Brexit og en No Deal situasjon vil ha veldig forskjellige konsekvenser avhengig av hvor man befinner seg og hvem

man er. Vi fokuserer i denne artikkelen hovedsakelig på konsekvenser for norske bedrifter og datterselskap i konsern med norsk konsernspiss, samt for fysiske personer. Innenfor denne gruppen vil det også være store variasjoner. Et godt råd innledningsvis er derfor å analysere sin egen situasjon, finne hvilke områder man kan bli berørt på og iverksette tiltak for å unngå skattemessig risiko.

Den dagen UK ikke lenger er medlem av EU, gjelder ikke lenger EØS-avtalen mellom Norge og UK. I forbindelse med en eventuell No Deal 31. oktober vil derfor Norge og UK ikke lenger ha en formell frihandelsavtale. Dette vil ha flere skattemessige konsekvenser.

Toll

Tollprosedyrer

Vi tror tollprosedyrene er noe av det som kommer til å påvirke norske bedrifter mest i forbindelse med en No Deal-situasjon. Vareførsel som går direkte mellom Norge og UK med båt eller fly blir i utgangspunktet ikke endret, men norske aktører er også involvert i vareførsel mellom UK og kontinentet med lastebil. Det er her de store utfordringene kommer. Dette gjelder både varer som kommer til eller fra Norge, men også varer som norske bedrifter f.eks. kjøper på kontinentet og selger til kunder i UK.

Det vil for første gang på mange tiår bli tollkontroll av vareførsel mellom UK og resten av EU. Dette betyr at alle lastebilene som frakter varer mellom EU og Frankrike, må stoppe ved grensepassering, mens de i dag kjører rett gjennom tunnelen eller om bord på en ferge. Det forventes store forsinkelser i en overgangsperiode (UK har selv planlagt for en to mil lang parkeringsplass for ventende lastebiler), men også på lengre sikt er det grunn til å tro at tollkontroll vil føre til at vareførselen vil gå tregere enn i dag.

Varene som transporteres via kontinentet, vil også måtte tolldeklarerer. Her er det også først og fremst omfanget som er et problem. Det er estimert



En No Deal-Brexit vil ha de største og mest umiddelbare skattemessige konsekvensene for norske selskaper og fysiske personer bosatt i Norge.

at antallet tolldeklarasjoner som skal prosesseres vil femdobles sammenlignet med i dag (!) Vi tror verken datasystemene eller antall ansatte hos tollmyndighetene og spedisjonsfirmaene er skalerte for denne mengden transaksjoner, og at dette i seg selv vil skape forsinkelser.

Bedriftene, og deres datasystemer, vil også bli berørt ved at det må utstedes grunnlagsdokumenter for tolldeklarerer, som det ikke har vært behov for tidligere.

Vi tror også at det kan bli behov for å endre bruken av tollprosedyrer for vareførsel som går direkte mellom Norge og UK. Vi tenker da på den betydelige mengden av varer som går til og fra baser i UK til bruk på norsk eller britisk sokkel. Her blir det mye viktigere enn tidligere å sørge for at varer som eies av norske bedrifter ikke blir fortollet inn i UK, men heller holdes innenfor en midlertidig prosedyre eller et tollager.

Konsekvensene av en No Deal vil muligens bli mindre 31. oktober enn de ville blitt dersom UK hadde gått ut allerede 29. mars. Myndighetene på begge sider av kanalen har fått noen flere måneder til å forberede seg. Det går likevel hele tiden en grense for hvor langt man kan gå, for begge par-

ter håper selvsagt at det ikke skal bli nødvendig med en No Deal.

Blir det økte tollsats?

I utgangspunktet innebærer bortfallet av en frihandelsavtale at Norge og UK må behandle hverandre i henhold til WTO-regler om såkalt bestevilkårsbehandling. Dette innebærer kort sagt at partene ikke kan gi hverandre bedre tollbehandling enn de gir alle andre. De ordinære tollsatsene som UK og Norge har, vil derfor gjelde som utgangspunkt. Inn til Norge vil det derfor bli toll på klær og landbruksprodukter, mens UK vil ha toll på en lang rekke produkter som det ikke er toll på i dag. UK vil i første omgang basere tolltariffen sin på EUs tariff, men det er også publisert en liste over varer som vil få endret tollsats allerede fra Brexit-tidspunktet. Etter hvert vil UK få en tolltariff som er tilpasset landets egne behov, og ikke EUs felles behov. Om dette vil medføre mye eller lite toll er avhengig av hvilke politiske krefter som vinner frem.

18. mars sendte den norske Regjeringen ut en pressemelding om at man hadde kommet til enighet med UK om en avtale med Storbritannia om handel med varer i tilfelle «No Deal». I pressemeldingen sies det at alle etablerte tollpreferanser, inkludert nulltoll for industrivarer videreføres. Når det gjelder tollfrie kvoter for handel med

sjømat og landbruksprodukter, videreføres det kvoter der handel har funnet sted. Dette er selvsagt positivt, men avtalen har så vidt vi kan se ikke blitt offentliggjort. Det er etter vårt syn uklart hvilken status denne avtalen har i forhold til reglene om bestevilkårsbehandling i WTO-avtalen. Vil UK ha rett til å gi Norge bedre tollsatser enn andre tredjeland uten en formell frihandelsavtale på plass?

Det kan også være grunn til å merke seg at norske bedrifter kan få økte tollkostnader selv om Norge og UK blir enige om en gunstig avtale. Det er nemlig den tollmessige opprinnelsen som avgjør hvilken behandling varene får, og mange varer som selges av norske bedrifter har opprinnelse andre steder enn i Norge. Vennskapet mellom Norge og UK hjelper altså ikke hvis varen du selger til en britisk kunde er laget eller bearbeidet f.eks. i EU. I så fall vil varene få full toll, med mindre EU og UK har blitt enige om en avtale.

Eventuell økt toll vil sannsynligvis kunne absorberes greit i de fleste situasjonene, men det er grunn til å være ekstra påpasselig f.eks. med leveringsbetingelser frem mot fristen i oktober. Dersom man har en stor kontrakt som gjelder leveranser av en vare, og påtar seg å levere på DDP-vilkår (Delivered Duty Paid), kan selv en lav tollsats bli en stor kostnad i prosjektet.

Andre tollspørsmål?

Det er flere tollspørsmål som norske bedrifter i dag stort sett ikke behøver å forholde seg til, men som vil kunne bli viktige etter Brexit. Det gjelder for det første klassifisering av varer i tolltariffen. I dagens situasjon er alle industrivarer tollfrie innenfor EØS, og derfor har det ingen økonomisk betydning om varene blir tolldeklart med riktig varenummer eller ikke. Systemet med varenummer er svært sinnrikt, og vi tror det blir gjort en del feil her som det vil kunne bli viktigere å gardere seg mot ved fremtidig salg til UK.

Dersom det blir forskjell på frihandelsavtalen mellom Norge/UK og EU/

UK, vil også spørsmålet om tollmessig opprinnelse få økt betydning. Det kan bli tollmessig lønnsomt å produsere varer i Norge, og det kan bli vanskelig å ha felles europeisk varelager i EU dersom dette også skal forsyne kunder i UK (på grunn av påbudet i frihandelsavtalene om såkalt «direkte transport»).

Mva

Brexit har ikke direkte betydning for norsk merverdiavgift, men vil ha innvirkning på norske bedrifter eller datterselskaper som er registrert for mva i UK. I tillegg vil det ha betydning for norske bedrifter eller datterselskaper som er registrert i andre EU-land, og som handler med aktører i UK.

Betydningen for mva i UK og i EU er først og fremst det tekniske. Innkjøp og salg må kodes annerledes i dag i regnskapssystemene, og i tillegg må det i en del tilfeller utarbeides nye dokumenter. Dette høres ut som trivielle detaljer, men erfaringen viser at endring av regnskapssystemer er tidkrevende og kostbart. Det kjennes kanskje ut som om det er lenge til 31. oktober, men for de dette gjelder er det nok bare tiden og veien.

UK har informert om at de viderefører det merverdiavgiftssystemet de i dag har felles med resten av EU, med unntak av enkelte lettelselser som gjelder handel mellom landene. Systemet for import-mva blir imidlertid forenklet for bedrifter, slik at man kan rapportere dette direkte i mva-oppgaven, tilsvarende det vi har i Norge.

Det som faller bort er først og fremst systemet med fritatt intra community transactions, som erstattes av import/eksport. For de bedriftene som ikke tidligere har eksportert/importert, vil dette kunne være en stor endring, siden man blant annet må samarbeide IT-messig med speditører.

Vi nevner også at systemet med såkalte distance sales av varer til forbrukere faller bort overfor UK-kunder. Det kan bety at en bedrift som i dag bare er registrert ett sted i EU, også må

registrere seg i UK for salg dit. Tilsvarende vil gjelde for salg av elektroniske tjenester til forbrukere, som i dag kan håndteres felles gjennom den såkalte Mini One Stop Shop-ordningen.

Selskapsbeskatning – konsekvensen for norske selskaper

Fritaksmetoden

Etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2–38, er norske selskapers investeringer i selskaper innenfor EØS i stor grad fritatt for beskatning på utbytter og gevinster (tap er ikke fradragsberettiget). Videre er utbytte fra norske selskaper til selskapsaksjonærer innenfor EØS i stor utstrekning heller ikke gjenstand for kildeskatt. Dette vil bli endret ved en No Deal Brexit.

Norske selskaper som investerer i aksjer og selskapsandeler i UK

Dersom UK ikke lenger er en del av EØS og er å anse som et lavskatteland,¹ blir norske selskaper med investeringer i aksjer og selskapsandeler i UK ikke omfattet av fritaksmetoden og dermed gjenstand for 22 % skatt på utbytte og gevinster (tap blir fradragsberettiget). Etersom alminnelig skattesats i UK p.t. er 19 %, vil UK som hovedregel ikke bli ansett som et lavskatteland.

For investeringer i normalskatteland (ikke lavskatteland) utenfor EØS, gjelder fritaksmetoden dersom det norske selskapet har eid mer enn 10 % av aksjene og hatt mer enn 10 % av stemmene på generalforsamlingen sammenhengende de siste to årene (tap er ikke fradragsberettiget dersom man på noe tidspunkt har vært over 10 % de siste to årene).

Norske selskaper med datterselskaper i UK vil dermed fortsatt være omfattet av fritaksmetoden etter en No Deal så lenge kravene til eierandel og eiertid er oppfylt. Porteføljeinvesteringer (under 10 %) vil derimot ikke være omfattet. For slike investeringer kan imidlertid kapitalforsikring, jf. sktl. § 10–20 (10), gjennom et norsk holdingselskap

¹ Dersom den alminnelige inntektsskatten på et selskaps overskudd hjemmehørende utenfor Norge er under 2/3 av hva den skulle ha vært dersom selskapet var hjemmehørende i Norge, er selskapet å anse som hjemmehørende i et lavskatteland.

være en løsning, men da må investeringene flyttes før No Deal Brexit/mens fritaksmetoden fortsatt gjelder.

UK-investeringer i aksjer og selskapsandeler i Norge

Som sagt vil fritaksmetoden/unntaket fra kildeskatt på utbytte ikke lenger gjelde dersom UK trer ut av EØS og det skal dermed etter internretten trekkes 25 % kildeskatt på utbytte. Av skatteavtalen følger derimot at kildeskatten skal reduseres til 15 % og helt ned til null dersom et UK-selskap eier minst 10 % av kapitalen i det utdelende selskapet. Norske datterselskaper vil dermed som tidligere være unntatt fra plikten til å trekke kildeskatt.

Konsernbidrag

Etter skatteloven kan det som hovedregel kun avgis konsernbidrag mellom norske selskaper. Det er likevel etter EU-retten åpnet for at det helt unntaksvis kan gis konsernbidrag mellom EØS-selskaper. Ved en No Deal Brexit

vil det dermed ikke lenger være mulig å avgi/motta konsernbidrag til/fra UK-selskaper. Den praktiske konsekvensen av dette er imidlertid begrenset, siden dette uansett er vanskelig å oppnå også innenfor EØS, noe som Yara-dommen (UTV 2019 s. 21) nylig viste.

Det som derimot er en reell konsekvens av No Deal når det gjelder konsernbidrag, er at det ikke lenger vil være mulig å yte konsernbidrag *mellom* filialer av UK selskaper i Norge eller fra et norsk selskap *til* en filial av UK selskaper. Når det gjelder konsernbidrag *fra* filialer av UK selskaper i Norge til et norsk selskap hjemmehørende her, følger det av ikke-diskrimineringsbestemmelsen i skatteavtalen at det vil være mulig å yte konsernbidrag.

Da vilkårene for å avgi/motta konsernbidrag med skattemessig effekt må være oppfylt ved utgangen av hvert enkelt inntektsår, vil endringene for

konsernbidrag få konsekvenser for hele 2019 dersom No Deal Brexit er et faktum i oktober.

NOKUS

Etter NOKUS-reglene skal norske deltakere i norskkontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskattelands utenfor EØS beskattes løpende for en forholdsmessig andel av selskapets overskudd. Da UK som hovedregel ikke er å anse som et lavskattelands med dagens skattenivå, vil NOKUS-beskatning imidlertid neppe bli aktuelt annet enn i enkelte særtilfeller.

Fusjon/fisjon over landegrensene

Noe som også kan være verdt å merke seg, er at reglene om skattefri fusjon og fusjon over landegrensene med EØS-selskaper ikke lenger vil gjelde. Etter at skatteloven åpnet for slike omorganiseringer, har vi sett at reglene har blitt benyttet ved flere omorganiseringer både for norske selskaper og selskaper med filialer her. En mulighet fremover

maestro 

Bli med til nye høyder



- Når du velger et produkt fra Maestro kan du være trygg på at du har valgt riktig
- Våre produkter er under stadig utvikling og er dermed til enhver tid optimaliserte med tanke på digitalisering og flyt
- Om kort tid lanserer vi også en skybasert versjon

maestro.no

dersom UK-selskaper er involvert i omorganiseringen, kan til en viss grad være å benytte reglene om aksjebytte, jf. sktl. § 11–11.

Exitskatt

Ved utflytting av selskap/eiendeler fra Norge, vil det etter omstendighetene være aktuelt med utflyttingsskatt etter sktl. §§ 9–14/10–71 (§ 10–70 behandles nedenfor under temaet personskatt).

De to regelsettene kan oppsummeres som følger:

Sktl. § 9–14 gjelder utflytting av eiendeler fra Norge. Kort oppsummert vil en rekke eiendeler (fysiske driftsmidler, immaterielle eiendeler, varelager m.m.) anses realisert dagen før utflytting fra Norge, og dermed utløse gevinstbeskatning. Tap ved slik realisasjon er imidlertid kun fradragsberettiget ved flytting til en annen EØS-stat. Ved en No Deal Brexit vil dermed slikt tap ikke være fradragsberettiget ved flytting til UK.

Selskaper hjemmehørende i en EØS-stat kan kreve utsatt betaling av utflyttingsskatt, men slik utsettelse vil altså ikke lener være aktuelt for selskaper hjemmehørende i UK etter en eventuell No Deal Brexit.

Sktl. § 10–71 gjelder utflytting av selskaper fra Norge. Bestemmelsen innebærer at et selskap som flyttes ut av Norge anses for å realisere sine eiendeler dagen før utflytting, men i praksis gjelder bestemmelsen kun ved flytting til land utenfor EØS samt til en viss grad lavskatteland innenfor EØS. Ved en No Deal Brexit vil dermed flytting av selskap til UK medføre at sktl. § 10–71 kommer til anvendelse, i motsetning til det som er tilfellet i dag.

Kreditfradrag

Både etter skatteoven og etter de fleste av Norges skatteavtaler, er kreditmetoden hovedmetoden for å avhjelpe internasjonal dobbeltbeskatning. Retten til å kreve kreditfradrag for skatt betalt i UK påvirkes ikke av en Brexit, men beregningen av såkalt «maksimalt

kreditfradrag» vil bli noe annerledes. For selskaper er det tilordningen av gjeldsrenter ved denne beregningen som særlig blir påvirket.

Når man beregner maksimalt kreditfradrag – i praksis beregner fastsatt norsk skatt på utenlandsinntekten – er hovedregelen at inntekter og kostnader skal tilordnes Norge eller utlandet etter en direkte allokering metode, altså slik at man vurderer hvor en inntekt er «rettmessig oppbåret» og hvor en kostnad er «rettmessig pådratt», jf. FSFIN § 16–29–4.

For gjeldsrenter er det derimot i utgangspunktet kun anledning til en forholdsmessig – indirekte – allokering mellom Norge og utlandet. Dersom den utenlandske skatten stammer fra virksomhet i en EØS-stat, kan det imidlertid likevel gjøres en direkte allokering dersom minst 90 % av rentene knytter seg direkte til selskapets virksomhet i Norge.

Dette kan for eksempel ha praktisk betydning dersom den aktuelle utenlandske skatten er kildeskatt på renteinntekter. Normalt vil det ikke være naturlig å allokere rentekostnader til en renteinntekt, slik at «utenlandsinntekten» ved en direkte allokering metode i et slikt tilfelle vil være brutto renteinntekter fra utlandet. Forutsatt at selskapet har tilstrekkelig betalbar skatt i Norge, vil maksimalt kreditfradrag da kunne være 22 % av renteinntekten. Ved en indirekte allokering metode er det derimot risiko for at beregnet utenlandsinntekt reduseres kraftig, slik at maksimalt kreditfradrag også reduseres tilsvarende.

Rederiskatt

Den norske rederiskatteordningen vil også påvirkes av Brexit. Det mest praktiske er forholdet til flaggkravet (kravet til andel EØS-tonnasje) i sktl. § 8–11 (8), hvor selskap med britisk flagg naturlig nok ikke lenger vil anses som EØS-tonnasje. Med mindre det inngås en egen avtale, vil dette også gjelde skip registrert i skipsregisteret på Gibraltar. Norske rederibeskattede selskaper med skip registrert i UK/

Gibraltar må derfor vurdere om Brexit kan medføre at flaggkravet ikke oppfylles og om det i så fall er risiko for å bli kastet ut av rederiskatteordningen.

Et annen, men trolig mindre praktisk effekt, er at selskaper hjemmehørende i UK ikke lenger vil kunne være omfattet av den norske rederiskatteordningen, noe som typisk vil være aktuelt om et UK-rederi driver virksomhet i Norge gjennom et fast driftsted.

Personskatt

Kreditfradrag

For fysiske personer vil reglene om beregning av maksimalt kreditfradrag påvirkes på samme måte som det som er kommentert under punktet om selskapsbeskatning over, men for fysiske personer er det særlig fordeling av minstefradrag og personfradrag som påvirkes av en eventuell No Deal Brexit. Disse fradragene skal som hovedregel allokere etter den indirekte metoden, men inntekt fra EØS-stater skal likestilles med inntekt fra Norge ved denne allokeringen, med mindre 90 % eller mer av inntekten stammer fra en annen EØS-stat.

Exitskatt

For fysiske personer er utflyttingsskatt aktuelt hvis man eier aksjer, andeler mv. ved utflytting fra Norge – herunder dersom man påberoper seg skattemessig bosted i en annen stat etter skatteavtale. Latente gevinster som overstiger 500 000 kroner, anses realisert dagen før utflytting fra Norge. Ved utflytting til en annen EØS-stat gis det imidlertid utsettelse med betalingen – uten sikkerhet – forutsatt at Norge har skatteavtale med det aktuelle landet, og at denne avtalen inneholder bestemmelser om informasjonsutveksling. Ved flytting utenfor EØS – herunder flytting til UK etter en eventuell No Deal Brexit – må skatten imidlertid betales ved utflytting, eller det må stilles betryggende sikkerhet.