

Internasjonal beskatning - etablering av virksomhet over landegrensene

Gjert Melsom
Finansdepartementet

Kristiansand symposium
11. juni 2002

Oversikt

- Når får man filial?
- Forskjell datterselskap (AS) vs. fast driftssted (filial)
- Allokering av inntekt/utgift til filial

Skattetilpasning



Del 1: Når får man filial?

- Artikkel 5 punkt 1:
 - fast forretningssted gjennom hvilket et foretaks virksomhet helt eller delvis blir utøvet
 - forberedelser telles ikke med
 - begynner når virksomheten utøves
- Unntak offshore: utøver virksomhet som overstiger 30 dager i løpet av 12 mnd, jf. ”norsk mønster” art. 21

Vilkår 1

- Et ”forretningssted”:
 - lokaler, utstyr, eks ”vending machine”, server, men ikke WEB-siden!! (www.oecd.org)
 - til disposisjon, eie, leie - krever ikke rettskrav til stedet (F-komm presiserer)

Vilkår 2

- ”fast” f.sted - både a) stedskrav og b) tidskrav
- a) stedskrav (lokasjon)
 - tilknytning mellom forretningssted og et geografisk punkt. F-komm presiserer geografisk og kommersiell helhet, eks marked, kontorhotell, male bygård (en-flere kontrakter), ikke konsulent ett prosjekt - flere lokasjoner,
- b) tidskrav
 - praksis mer enn 6 måneder (F-komm)
 - unntak når gjentakende eller eksklusiv virksomhet (F-komm), eks campingplass,

Vilkår 3

- Virksomhet (aktivitet) utøves ”gjennom” f.d
 - vid forståelse: regelmessig basis, eks rådgivende ingeniør i kundens lokaler, maler i kundens lokaler (F-komm)
 - ikke daglig levering på varerampe (F-komm)
 - ikke ren utleie av fysiske eller immaterielle driftsmidler (bare-boat av rigger)

Artikkel 5 punkt 2 flg.

- Punkt 2: Eksempler på f.d
- Punkt 3: Bygg og anlegg -12 mnd, (F-komm) bygging av oljeplattform flere steder
- Punkt 4: Unntak forberedende/hjelpende art
 - ikke direkte inntektsbringende, allokering vanskelig, lette tilgang til nye markeder
 - omfatter ikke vesentlig/viktig del av virksomheten
 - F-Komm: ikke rørledning og kabler, unntak ved levering av eget innhold, para 4 a) ”levering” (ikke f.d.
 - unntak i flere norske avtaler)

Forts.

- Punkt 5: avhengig agent = f.d., dvs fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket
 - ”agent” kan være fysisk person uten bosted, selskap, filial (F-komm)
 - faktisk utøvelse tilstrekkelig (F-komm)
 - i realiteten gjennomfører handelen (F-komm)
- Punkt 6: unntak: agenten er uavhengig
 - hvem har instruksjon, kontroll og risiko (F-komm)

Del 2: AS vs Filial

- Globalskatteplikt
- Ikke beskatning i hjemlandet av overskudd, men utbytte
- NOKUS, skl. § 10-60: 50 % kontroll, mindre enn 2/3 av norsk skatt, sktavg dersom passiv karakter
- Forskjellig klassifisering- LLC-USA (FIN 4.9.01)
- Begrenset (global) skatteplikt,
- Kreditmetoden: løpende beskatning i hjemlandet, dvs: utnytte filialens underskudd (utsette overskudd i konsernet)
- Unntaksmetoden: fordel ved lavt skattenivå og overskudd

Beskatningsgrunnlaget filial

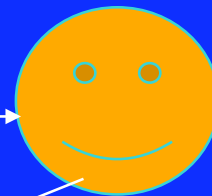
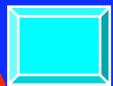
- Nasjonale regler kan diskrimminere
- Ikke-diskrimminering, jf. OECD art 24.3
 - skattesats, fradrag, avskrivninger, osv
 - godtgjørelse
 - konsernbidrag (FIN Utv 95/478 og 93/1336)
- EØS avtalen art. 3 (forskjellsbeh.), jf. art. 31 (fri etableringsrett)

Problemstilling - royalty/renter



Norge

Aserbajdsjan



avtalt 100\$

10\$ i kildeskatt

får 90\$



??

Royalty og renter

- Royalty og renter skal betales mellom mor og datter/uavhengige-armlengde
- Kildeskatt på royalty og renter mellom mor og datter, NB: ikke på betalinger fra Norge!
- Forholdet til konsern interne tjenester
- Praksis: ingen royalty og renter mellom filial og HK, men fordeling av kostnader
- Derfor ikke kildeskatt
- Dersom filialen måtte betale for bruk av HK's rettigheter senkes inntekten
- Motsatt - HK benytter filialens rettigheter (ville økt filialens inntekt)

- "Uttrykket "royalty" i denne artikkel betyr betaling av enhver art som mottas som vederlag for bruken av, eller retten til å bruke, enhver opphavsrett til verker av litterær, kunstnerisk eller vitenskapelig karakter,alle slags patenter, varemerker, mønster eller modeller, tegninger, hemmelige formler eller fremstillingsmåter, eller for opplysninger (know-how) om industrielle, kommersielle eller vitenskapelige erfaringer."

(forts) definisjonen i skatteavtalene

- Tillegget om leasing - OECDs mønster før 1992. De fleste eldre avtaler, samt de fleste avtaler med u-land inneholder i tillegg følgende setning etter "...fremstillingsmåter":
- "...eller for bruken av eller retten til å bruke industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr,..."

OECD-lands forståelse

- Enighet om datamaskinprogrammer, jf kommentarene punkt 12-17
- Update 2002: Tillegg om know-how
- Reservasjoner til kommentarene
- Andre digitale produkter enn datamaskinprogrammer er ikke regulert direkte, men anvendes analogt

- Internt bruk i virksomheten er ikke royalty (inkl site license, nettverk)
- Overdragelse av opphavsrettslige beføyelser som gir rett til videre kommersiell utnyttelse mot tredjemenn er royalty
- Kjøp av hele eller den alt vesentlige delen av opphavsretten er ikke royalty, men art. 7 (forretningsinntekt) eller art. 13 (gevinst), uavhengig av om eksklusiv rett i begrenset område/tid, tilleggsbetaling ifm bruk og engangsbetaling.

Characterisation TAG report om E-handel (www.OECD.org):

1. Nedlasting (kopiering) fra nettet ikke royalty

- overføring en tilfeldig/uvesentlig del av transaksjonen - bruken det vesentlige
- sml datamaskinprogrammer, praktisk hensyn, nøytralitet med annen handel
- Reservasjoner/enkelte u-land hevder: kopieringen er nettopp den vesentligste del av transaksjonen, jf intern rett, samt provenyvensyn

(forts 2) report

2. Internt bruk av digitale produkter, for eksempel musikk, film, data, know-how

- kommentarene om datamaskinpr. Analogt, ikke royalty

3. Grensen tjeneste - Know-how

- K-H: overdragelse av eksisterende, teknisk og konfidensiell informasjon til bruk i industrielle prosesser, eks.

(forts 3) report

4. Tidsbegrenset rett til digitale produkter - leie av utstyr?

- Ikke royalty- begrunnelse:
 - ikke utstyr; ikke industrielt, kommersielt, vitenskapelig; i realiteten salg

5. Bruk av servere (eks asp) - leie av utstyr for kunden?

- Normalt ikke leie - faktorer:
 - kunden har ikke fysisk besittelse, kontroll, risiko, økonomisk interesse i server, flere brukere, leiebeløp lavere enn verdien av server

Hvordan unngå kildeskatt?

- Kunden betaler
- Opprette filial
- *License* forbindes ofte med royalty
- *Purchase of a tangible copy of a computer program* (salg av programeksemplar)
- *Transfer of full ownership to a computer program* - art. 13, evt. art. 7 (ikke royalty)
- *Leasing* - royalty etter den vide definisjon
- bundling, i enkelte land betraktes som del av en maskin, jf. art. 7

Kildeskatt på utbytte

- Kildeskatt på utbytte, intern vs. skatteavtale sats (fra Norge 25% statssktv.)
- Beskatning i hjemlandet av utbytte, dog kredit eller unntak etter skatteavtale/ intern rett for kildeskatt og/ eller underligg. selskapsskatt (sktl. 16-20, EU mor-datter)
- Ikke kildeskatt på utbetalt overskudd
- Unntak: Branch Profit Tax i noen land
- Skatteavtalen hindrer BPT? Eks USA

Renter/finansiering

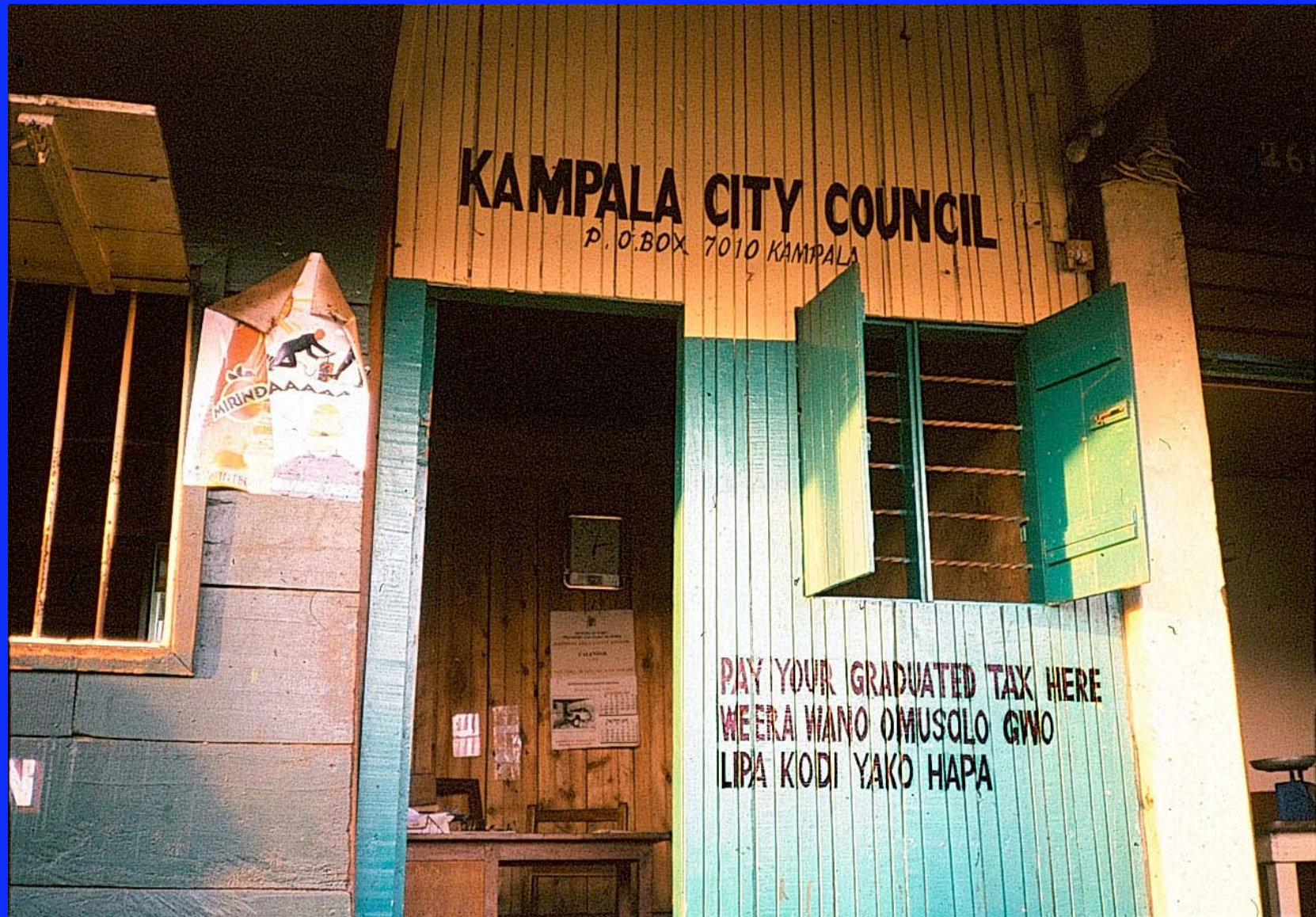
- Enkelte land har krav til egenkapital for datterselskaper
- Stamp duty ved egenkapitaltilskudd til datterselskaper
- Praksis - ikke intern rente, men allokering av rente
- Fleksibel finansiering?
Overfører HK EK eller lån til filialen?
- 1: HK "belastes" rentene hvor høy skatt (høyere inntekt i norsk filial 28 %)
- 2: Filial betaler rentene

Gevinstbeskatning

- Aksjegevinst - beskattes hvor aksjonæren er bosatt
- Mulig unntak for utflytting (sktl. § 2-3.3), artikkel 13
- Mulige unntak for fast eiendom (NBA art 13.2)
- Salg av filial, kildestaten beskatter

Andre hensyn

- Norsk selskapsrett mv.
- Markedsmessige hensyn
- Begrense ansvar
- Enklere registrering, NUF-register Br.sund - org.nr.
- SFU-brosjyre
- Enklere å omdanne fra filial til AS enn motsatt
- Garanti og ansvar
- Beskatning av utsendte ansatte



Internprising mor/datter vs. allokering av inntekt/utgift til filial

- Internprising mellom nærstående foretak, jf. sktl. § 13-1, OECD art 9, OECDs retningslinjer for internprising 1995 (TPG)
- Artikkel 7 med kommentarer, rapport 1993



Allokering av inntekt/utgift til filial

artikkel 7

- Single purpose branch eller ikke transaksjoner mellom HK-filial
- Problemer hvor transaksjoner mellom
 - filial - HK
 - filial - filial
- Hovedregel: art 7 punkt 1, 2 setning- fortjeneste som kan tilskrives filialen, jf. sktl. § 2-3, 1 ledd
- FN avtalen: noe videre (force of attraction)

Art 7 punkt 2

- Sp. ”fortjenestepåslag” eller kosnadsfordeling
- Utgangspunkt, jf punkt 2: armlengdeprinsippet, dvs ”fortjenestepåslag” ved:
 - Varer og tjenester som relaterer seg (direkte) til HK eller filialens virksomhet (overfor kunder)
 - Overføring av driftsmidler, aksjer mv
- Sammenlignbarhetsanalyse
- OECDs TPG anvendes analogt
- Andre metoder? Se punkt 4

Kostnadsfordeling

- Gjelder ved bruk av immaterielle rettigheter, gjeldsrenter (unntak bank) og generalomkostninger, komm art 7 punkt 3
- Indirekte fordelingsmetoder:
 - omsetning, inntekter, utgifter, antall ansatte, kapitalstruktur
- Renter: åpnes for justering for tynn kapitalisering (komm 18.3)