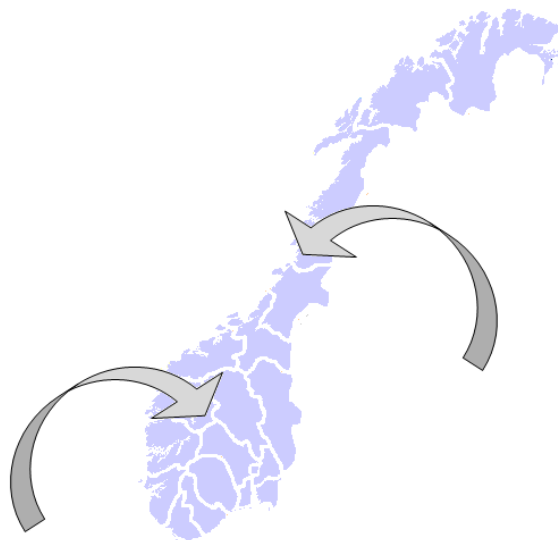




HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

# Skatterettslig håndtering av utenlandsk foretak som etablerer seg i Norge

Med fokus på fast driftssted, dobbeltbeskatning og internprising



Bacheloroppgave utført ved

Høgskolen Stord/Haugesund – Økonomisk- administrativ utdanning

---

Av: André Emil Storesund Larsen - Student 128946

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HSH innestår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

# Forord

Bacheloroppgavens tittel: *Skatterettslig håndtering av utenlandsk foretak som etablerer seg i Norge, med fokus på fast driftssted, dobbeltbeskatning og internprising.*

Oppgaven er skrevet som en del av den treårige bachelor-utdanningen i økonomi og administrasjon. Oppgaven utgjør 15 studiepoeng, noe som angir mengden arbeid som ligger i oppgaven/faget. Jeg har valgt fordypning i regnskapsføring, en fordypning som kvalifiserer for utdanningskravet til regnskapsfører. Skatterett utgjør en stor del av denne fordypningen.

Jeg har valgt å ta for meg de skatterettslige spørsmålene knyttet til fast driftssted, dobbeltbeskatning og internprising som oppstår når utenlandsk foretak etablerer seg i Norge.

Navn på student: *André Emil Storesund Larsen*

*(Sign)*

Navn på veileder: *Adrian Helgesen*

Gradering: *Offentlig*

# Sammendrag

Selskaper som etablerer virksomhet i Norge står overfor faren for å bli dobbelt beskattet. Slik dobbeltbeskatning utgjør et problem for investorer og eiere. Det som kan avgjøre slik problematikk er bestemmelser om virksomhetssted og fast driftssted. Hvor virksomheten er lokalisert avgjør skatteplikten. Selskaper må også forholde seg til internprising når de skal etablere virksomhet i Norge.

Målet med oppgaven er å se på hvilke regler som gjelder for fast driftssted, dobbeltbeskatningstilfeller og internprising. Juridisk metode er metoden jeg bruker gjennom oppgaven.

I oppgaven går jeg gjennom hvordan et utenlandsk selskap kan etablere seg i Norge med tanke på relevant selskapsform. I oppgavens hovedkapitler går jeg gjennom fast driftssted, dobbeltbeskatning og internprising. Jeg kommer med eksempler underveis som belyser temaene. Til slutt nevner jeg kort om arbeidsutleie til Norge.

# Innhold

Forord .....	i
Sammendrag .....	ii
Innhold .....	iii
1. Innledning.....	1
1.1 Grunn for valg av tema.....	1
1.2 Tema og problemstilling.....	1
1.3 Avgrensning.....	1
1.4 Oppgavens disposisjon .....	2
2. Etablering av virksomhet .....	3
2.1 NUF – Norskregistrert utenlandsk foretak .....	3
2.1.1 De ulike typer NUF .....	4
2.1.2 Formelle krav ved etablering.....	5
2.2 Aksjeselskap i konsernforhold.....	6
2.2.1 Formelle krav ved etablering.....	6
3. Fast driftssted .....	7
3.1 Norsk internrett.....	7
3.2 Skatteavtalen.....	9
3.3 NUF .....	12
3.3.1 Allokering av inntekter.....	12
3.3.2 Allokering av kostnader .....	14
3.4 Aksjeselskap .....	15
4. Dobbelbeskatning.....	16

4.1	Norsk lov .....	16
4.2	Skatteavtalen.....	17
4.3	Metoder for å forhindre dobbeltbeskatning .....	17
4.3.1	Unntaksmetoden.....	17
4.3.2	Den alternative fordelingsmetoden .....	18
4.3.3	Kreditmetoden.....	18
4.3.4	Praktisk eksempel; unntaksmetoden og kreditmetoden .....	19
5.	Internprising .....	22
5.1	Oppgave- og dokumentasjonsplikt .....	22
5.2	Armlengdeprinsippet .....	23
5.2.1	Norsk lov .....	23
5.2.2	Skatteavtalen .....	25
5.3	Transaksjonsmetoder .....	25
5.3.1	Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden.....	26
5.3.2	Videresalgspris-metoden.....	26
5.3.3	Kost-pluss-metoden.....	27
5.3.4	Andre metoder.....	27
6.	Utleie av arbeidskraft .....	29
	Konklusjon .....	32
	Litteratur.....	34

# 1. Innledning

## 1.1 Grunn for valg av tema

I dag preges næringslivet av stadig globalisering. Mange virksomheter etablerer seg over landegrensene fra hvor de opprinnelig har sitt virke. Jeg synes denne utviklingen er interessant, men tenker samtidig på de problemstillinger som oppstår når en virksomhet er etablert i mer enn ett land. På grunnlag av det, valgte jeg temaet skatterett. Til utforming av problemstilling fikk jeg god hjelp av min veileder, Adrian Helgesen.

## 1.2 Tema og problemstilling

Oppgavens tema er utenlandske virksomheter som etablerer virksomhet i Norge. Temaet er omfattende, da det omfatter alt fra beskatning av driftsmidler til behandling av arbeidsgiveravgift. Jeg tar for meg de skatterettslige spørsmålene som oppstår når et utenlandsk foretak etablerer virksomhet i Norge. Jeg ønsker å fokusere på problematikken rundt bestemmelsen av fast driftssted, dobbeltbeskatningstilfeller og tilfeller hvor internprising kan forekomme. Disse tre temaene er omfattende nok til å skrive en avhandling om hver av dem. Mitt ønske er å samle disse tre temaene i en rapport, på den måten for å gi leseren en innføring i disse tre problemområdene som jeg velger å kalle dem.

Problemstillingen min blir derfor:

*Skatterettslig håndtering av utenlandsk foretak som etablerer seg i Norge, med fokus på fast driftssted, dobbeltbeskatning og internprising.*

## 1.3 Avgrensning

Når utenlandsk virksomhet etablerer seg i Norge, oppstår som jeg har påpekt mange problemstillinger knyttet til den skatterettslige situasjonen virksomheten må forholde seg til.

Derfor velger jeg å fokusere på dobbeltbeskatningstilfeller, vurdering av fast driftssted og internprising i konsern. Følgelig tar jeg ikke med statlige avgifter, som for eksempel arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Selv om skatt og avgift er nært relatert, avgrenser jeg oppgaven mot avgift.

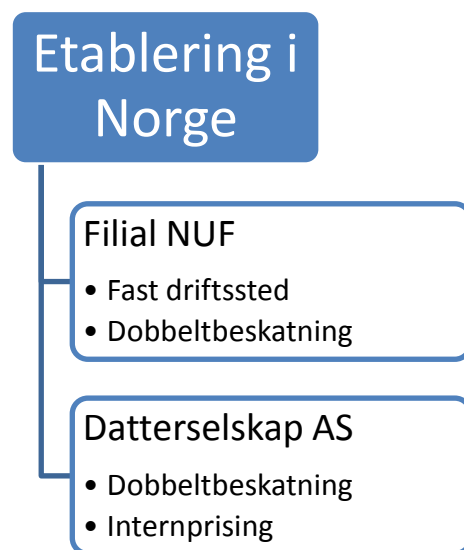
Selv om utenlandsk virksomhet kan etablere forskjellige typer selskaper i Norge, velger jeg å fokusere på norskregistrert utenlandsk foretak og aksjeselskap i konsernforhold. Jeg tar ikke med allmennaksjeselskap (ASA), ansvarlig selskap (ANS) eller kommandittselskap (KS). Videre velger jeg å avgrense oppgaven mot petroleumsvirksomhet, utenlandske artister og skipsvirksomhet. De førstnevnte er regulert ved egne lover, nemlig petroleumsskatteloven og artistskatteloven. Skipsvirksomhet er regulert i skattelovens kapittel 8.

## **1.4 Oppgavens disposisjon**

I oppgavens første kapittel presenterer jeg tema og problemstilling, og grunngir valget av avgrensninger. For å vise hvordan selskaper kan etablere seg i Norge, beskriver jeg i kapittel 2 de to valgte selskapsformene og hvilke formelle krav som gjelder for dem. I kapittel 3 ser jeg på hva norsk lov og skatteavtalen sier om fast driftssted og hvilke vilkår som bestemmer fast driftssted. Videre i oppgaven tar jeg for meg i kapittel 4 problematikken rundt dobbeltbeskatning. I kapittel 5 tar jeg for meg internprising. I denne oppgaven gjelder det for aksjeselskap i konsernforhold med utenlandsk morselskap. I oppgavens siste kapittel, kapittel 6, tar jeg for meg utleie av arbeidskraft. Der ser jeg om det finnes noen spesielle regler for slik utleie. Oppgavens konklusjon følger til slutt i oppgaven.

## 2. Etablering av virksomhet

Virksomheter som ønsker å etablere seg i Norge, kan velge å gjøre det på flere enn én måte. Valg av selskapsform er noe av det første en etablerende virksomhet er nødt til å gjøre. Jeg avgrenser som nevnt oppgaven til å gjelde to selskapsformer; NUF og aksjeselskap i konsernforhold. Det kan være ulik grunn til at en virksomhet foretrekker den ene selskapsformen foran den andre. Uten å begrunne hvilken selskapsform som er best, da det ikke fremgår av problemstillingen, beskriver jeg de to selskapsformene.



*Modellen ovenfor illustrerer hvordan jeg ser sammenhengen mellom etablert selskap og problemområdene fast driftssted, dobbeltskatning og internprising. Alle de tre temaene overlapper hverandre til en viss grad.*

### 2.1 NUF – Norskregistrert utenlandsk foretak

NUF er resultatet av en dom i EF-domstolen. Avgjørelsen i Centrosdommen gjorde det mulig å etablere filialer over landegrensene innen EØS-området. Sakens kjerne var et dansk ektepar som etablerte et ansvarlig selskap, et såkalt Ltd, i Storbritannia i 1992. Deretter etablerte de en



filial i Danmark, og ønsket å ha virksomhet derfra. Danske myndigheter nektet etableringen av denne danske filialen, og hevdet formålet med filialen var å unngå dansk aksjekapital. Den britiske aksjekapitalen er 1 britisk pund<sup>1</sup>. Saken ble anket helt opp til høyesterett, og etterfølgende til EF-domstolen. Dommen i EF-domstolen sier at myndigheter i det enkelte land som er innbefattet av EØS-rett, ikke kan hindre etableringen av filialer i det gjeldende land (Centrosdommen, 1999).

Etter denne rettspraksisen er det registrert mange nye NUF i Norge. Bare i 2010 ble det registrert 4 703 slike filialer. I 2001 var tallet på etableringer av NUF på 200 (Statistisk sentralbyrå, 2011). Det er med andre ord lett å se at denne type forretningsinnretning har økt i antall etableringer.

Et NUF vil følge selskapsretten og skatteretten hvor filialen er etablert (registreringslandet/kildestaten). En eventuell skatteavtale kan føre til at skatteplikten til Norge blir lempet i forhold til internretten.

### 2.1.1 De ulike typer NUF

Det finnes ulike former for NUF. Hovedsakelig er det tre hovedtyper NUF, og disse nevner jeg kort om.

*Tradisjonelle NUF* er det ofte store internasjonale bedrifter som står bak. Det kan være ulike årsaker til at bedriftene velger denne selskapsformen. En grunn kan være knyttet til overføringer av verdier. Et eksempel på et internasjonalt foretak som har etablert seg som NUF, er SkandiaBanken<sup>2</sup>.

Ved de såkalte *NUN-NUF (Norge-Utland-Norge)* vil en person opprette et utenlandsk selskap, for eksempel et aksjeselskap (Limited: Ltd) i Storbritannia, for så å etablere en norsk filial under det britiske selskapet. Det man ofte ser er at samme person står bak hele prosessen, og at virksomheten er i Norge.

Det er en viss risiko knyttet til akkurat denne type NUF. Dersom hovedforetaket i utlandet (la oss si et Ltd. i Storbritannia) blir slettet eller går konkurs, vil den norske filialen kunne bli ansett som et enkeltpersonforetak. Som et enkeltpersonforetak får eieren plutselig ubegrenset ansvar for foretakets aktiviteter.

---

<sup>1</sup> Aksjekapitalen for ltd. i Storbritannia er 1 £. Opplysning hentet fra: [www.kontorfabrikken.no/nuf-eller-as/](http://www.kontorfabrikken.no/nuf-eller-as/)

<sup>2</sup> Opplysninger hentet fra [www.purehelp.no](http://www.purehelp.no): *Skandiabanken Ab Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak*

*ENK-NUF* er etablert av utenlandske private næringsdrivende, med andre ord av et enkeltpersonforetak. Denne formen for NUF er vanlig blant håndverkere og andre som yter service. Et foretak kan for eksempel registrere ENK-NUF i Norge dersom den næringsdrivende ofte arbeider i Norge og ønsker å ha et fast driftssted her.

Virksomheter kan også etablere andre typer NUF; ikke-næringsdrivende NUF (for eksempel kun for at filialen skal ha funksjon som representant) eller NUF som er registrert pga. krav om skatt fra myndighetene.

### **2.1.2 Formelle krav ved etablering**

Et NUF er ikke et eget rettssubjekt (Konkursrådet, 2008). Likevel er det enkelte formelle krav til etableringen av et NUF. Først og fremst må innehaverne registrere filialen i Enhetsregisteret. Enhetsregisterloven § 4 sier at et selskap skal registreres i Enhetsregisteret, et register som tildeler organisasjonsnummer, dersom det også skal registreres i et tilknyttet register. Enhetsregisterloven § 2 nevner at et slikt tilknyttet register er blant annet Foretaksregisteret. Foretaksregisterloven § 2-1 (2) sier at *”Utenlandske foretak som driver næringsvirksomhet her i landet eller på norsk kontinentalsokkel skal også registreres”*. Det betyr at et NUF har registreringsplikt i Foretaksregisteret. Det gjelder selv om hovedforetaket er hjemmehørende i for eksempel Storbritannia.

Ettersom NUF ikke er eget rettssubjekt, krever norske skattemyndigheter at filialen har representanter. Jeg nevner kort om disse, da det ikke har stor relevans for oppgaven. Et NUF trenger en moms-representant som er ansvarlig for at det blir beregnet og betalt merverdi av varer og tjenester som NUF omsetter. En grunn for et slikt krav kan være at det er vanskelig å gå til utlandet for å kreve inn moms som går ut fra omsetning i Norge. Kravet følger av merverdiavgiftsloven § 2-1 (6) som sier at avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, skal ha en representant som har forretningssted eller er bosatt i merverdiavgiftsområdet. Representanten må derfor være bosatt i Norge.

Enhetsregisterloven § 5 (2) sier: *”For å kunne tildele organisasjonsnummer må følgende opplysninger meldes: [...] Daglig leder, forretningsfører, innehaver eller tilsvarende kontaktperson; dersom dette er en juridisk person, må det i tillegg oppgis en fysisk person som kontaktperson.”* Det er med andre ord krav om en representant, i lovens ord en kontaktperson. Denne kontaktpersonen har kun ansvar for at opplysninger gitt til

skattemyndigheten er korrekte. Det fremgår av paragrafens ordlegging; den sier ingenting om et juridisk ansvar med tanke på finansielle transaksjoner.

Dersom det utenlandske hovedforetaket har et begrenset ansvar, som for eksempel Ltd., vil også den norske filialen ha et begrenset ansvar. Da vil NUF i Norge få samme rettigheter og plikter som et aksjeselskap, og må forholde seg til følgende regler i Norge.

## 2.2 Aksjeselskap i konsernforhold

Virksomheten som etablerer seg i Norge, kan også gjøre det ved å danne et aksjeselskap i Norge. Aksjeselskapet blir da å anse som et datterselskap under morselskapet i utlandet.

### 2.2.1 Formelle krav ved etablering

Når et aksjeselskap etablerer seg i Norge, er det krav om at de som stifter selskapet skal signere et stiftelsesdokument. Det følger av aksjeloven § 2-1 (1), som sier følgende: *”For å stifte et aksjeselskap skal den eller de som skal tegne aksjer i selskapet (stifterne), opprette et stiftelsesdokument. Stiftelsesdokumentet skal inneholde selskapets vedtekter (§ 2-2) og de bestemmelser som er nevnt i § 2-3.”* Vedtektene er nevnt i aksjeloven § 2-2 (1). Jeg går ikke nærmere inn på disse vedtektene, men velger å nevne at aksjekapitalens størrelse og selskapets foretaksnavn er to av vedtektene som skal være å finne i stiftelsesdokumentet. Stifterne (de som tegner aksjene) må også opplyse om i hvilken kommune i Norge aksjeselskapets hovedkontor skal ligge.

Aksjekapitalen er minimum kr 100 000 for å kunne danne et aksjeselskap. Det følger av aksjeloven § 3-1 (1). Kravet om aksjekapital kan være et insentiv til foretak som vurderer å etablere virksomhet i Norge, heller velger å etablere en filial. Da slipper foretaket unna med den norske aksjekapitalen som er regulert i aksjeloven. Dersom hovedforetaket er hjemmehørende i Storbritannia, vil som nevnt aksjekapitalen der være 1 pund.

Det er et krav om at aksjeselskapet registrerer seg i Foretaksregisteret, jfr. aksjeloven § 2-18 (1). Loven sier at denne registreringen skal forekomme innen 3 måneder etter at stiftelsesdokumentet er signert. Dersom en slik registrering ikke er skjedd innen denne fristen, kan norske skattemyndigheter kreve selskapet oppløst.

## 3. Fast driftssted

Fast driftssted er avgjørende dersom norske skattemyndigheter skal beskatte utenlandsk foretak. Hovedregelen i skatteavtalen sier at et selskap skal betale skatt for inntekt i den stat der selskapet anses å være hjemmehørende. Dersom et utenlandsk foretak har fast driftssted i Norge, vil det føre til at foretaket har skatteplikt til Norge (Skaar et al., 2006). Jeg velger å se på de to regelverkene som regulerer hvorvidt et utenlandsk foretak har skatteplikt til Norge, nemlig den norske internretten og skatteavtalen. Disse to regelverkene utelukker ikke hverandre. Skatteavtaler kan lempe på skatteplikten, men ikke virke skjerpene (Skaar et al., 2006).

### 3.1 Norsk internrett

Norsk internrett omhandler ikke bestemmelsen *fast driftssted*. Dermed er fast driftssted ikke et vilkår for at norske skattemyndigheter skal beskatte utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge (Skaar et al., 2006). Derimot setter skatteloven som vilkår at et selskap er hjemmehørende i Norge for at det har skatteplikt til Norge. Motsatt fall får selskapet begrenset skatteplikt. For å få en kontrast til skatteavtalen og hva den sier om fast driftssted, nevner jeg hva norsk internrett setter som vilkår for at et utenlandsk etablerende selskap har skatteplikt til Norge.

Skattelovens § 2-2 omhandler skatteplikt for selskap som er hjemmehørende i riket Norge. Paragrafen sier at selskaper som aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebanker, forsikringsselskaper, samvirkeforetak og andre innretninger er å anse som eget skattesubjekt. Selskap som er hjemmehørende i Norge har dermed plikt til å svare skatt etter skatteloven § 2-2. Hovedsakelig vil det være nok at et selskap er registrert i Norge for at det er hjemmehørende. Registreringen i Norge er likevel ikke alltid tilstrekkelig for at selskapet skal være hjemmehørende. Det er først og fremst styrefunksjonene i et foretak som skal være avgjørende for at det er hjemmehørende i Norge (Stoveland, 2010, note 34). Registreringen i

enhetsregisteret og foretaksregisteret er dermed ikke nok for at skatteplikt oppstår for et selskap. For å vise hvilken rettspraksis som omhandler temaet, viser jeg til en straffesak avsagt i Høyesterett. Saken gikk ut på at et selskap hevdet det ikke var hjemmehørende i Norge, og dermed ikke leverte selvangivelse til norske skattemyndigheter. Høyesterett kom fram til at selskapet var hjemmehørende i Norge, da selskapet ble ledet fra Norge (Rt. 2002, s. 1144). Det som veide tyngst var at ledelsen av selskapet var bosatt i Norge og foretok avgjørelser/bestemmelser i Norge. Det førte til at norske skattemyndigheter krevde at selskapet var skattepliktig etter skatteloven § 2-2.

Det er med andre ord ikke bare norske foretak som tolkes å være hjemmehørende; det kan også være utenlandske foretak slik det fremgår av dommen gjengitt i Rt. 2002 Straffesak. I neste avsnitt ser vi på hva norsk internrett sier om begrenset skatteplikt til Norge.

Det er skattelovens § 2-3 som omfatter skatteplikt for selskaper som ikke er hjemmehørende i riket Norge. Dersom et selskap ikke har skatteplikt etter skattelovens § 2-1 (personer) eller § 2-2, er det § 2-3 som regulerer skatteplikten til utenlandsk virksomhet. Skatteloven § 2-3 (1) sier følgende:

*Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av:*

*a. formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket,*

*b. 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,*

*c. utbytte på aksjer og renter av grunnfondsbevis i selskap som er hjemmehørende i riket, etter reglene i § 10-13 [...]*

Som § 2-3 første ledd bokstav b sier, er det skatteplikt for virksomhet som styres fra Norge. Jeg vil først forklare hva som ligger bak ordet *virksomhet*. Dersom et foretak driver aktivitet av økonomisk art, taler det for at foretaket er en virksomhet. Likevel er det flere momenter vi må se på for å definere virksomhetsbegrepet. I følge Lignings-ABC (Skattedirektoratet, 2011) ser vi på varigheten, omfanget og hvilken type inntektsgivende aktivitet foretaket driver. Inntektsverv er med andre ord ikke avgjørende for at et foretak er en virksomhet. Lignings-

ABC (Skattedirektoratet, 2011, s.1407) nevner at utleie vil være en inntektsgivende aktivitet, men fremdeles ikke komme under virksomhetsbegrepet. Dermed er ikke omsetning det eneste vilkåret for at et foretak kan være en virksomhet. Det er verdt å nevne at skatteloven § 5-30(1) lister opp enkelte aktiviteter som er fordel vunnet ved virksomhet. Det er blant annet omsetning av varer og tjenester, salg av eiendeler og avkastning på kapital. I motsetning vil en frivillig organisasjon ikke være en virksomhet, ettersom formålet ikke er erverv. En slik organisasjon vil dermed være fritatt for skatt på formue og inntekt etter skatteloven § 2-32 (1).

Skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b nevner videre at virksomheten må *drives* fra Norge. Et foretak driver virksomhet dersom det er av økonomisk karakter. Aktiviteten må finne sted i Norge. Jeg velger å se til Rt. 1925 (s. 431) som viser til dom hvor A. Litland, en deltaker i Sæberhagen, Litland, Riis & Co, ble skattepliktig for sin del av gevinst ved salg av byggekontrakter. Skatteplikten gjaldt selv om han ved salgstidspunktet var flyttet til utlandet. I dommen konkluderer Høyesterett med at selskapet drev virksomhet i Norge, og viser til skattelovens (datidens gjeldende byskattelov) begrep om inntektsfastsettelse. Høyesterett mente videre at gevinsten var knyttet til virksomheten i Norge. I gjeldende skattelov er det kapittel 5 som beskriver hva som menes med inntekt, og da spesielt inntekt ved virksomhet.

Skatteloven krever, som jeg tidligere har nevnt, ikke fast driftssted i ordets betydning for at utenlandsk foretak skal være skattepliktig til Norge. Det er nok at virksomheten drives herfra, og som jeg har forklart innebærer det også ledelse av virksomheten.

## 3.2 Skatteavtalen

Skatteavtaler mellom Norge og andre land har som formål å hindre at selskaper blir utsatt for dobbeltbeskatning, men også at staten blir utsatt for skatteunndragelser (Finansdepartementet, 2011). Norge har skatteavtaler med mange land<sup>3</sup>, hvor de fleste avtaler har mønsteravtalen til OECD som utgangspunkt (Skaar et al., 2006). Jeg tar ikke for meg en spesiell skatteavtale, men bruker derimot mønsteravtalen. Heretter refererer jeg til skatteavtalen, men viser til mønsteravtalen til OECD. Jeg benytter engelsk versjon av skatteavtalen. De enkelte skatteavtaler mellom Norge og andre stater foreligger vanligvis på norsk, engelsk og den andre statens språk.

---

<sup>3</sup> Oversikt over skatteavtaler hentet [http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330)

Det er artikkel 5 i skatteavtalen som omfatter fast driftssted (eng: permanent establishment). Som jeg nevnte innledningsvis i dette kapitlet, åpner skatteavtalen for at et selskap kan bli skattepliktig i den stat der det faste driftsstedet er ansett å være etablert. Artikkel 5 sier at: "[...] the term permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on" (OECD, 2008, punkt 1 under artikkel 5). Oversatt til norsk betyr det at fast driftssted er et fast forretningssted der et selskaps virksomhet blir drevet helt eller delvis fra. Hovedregelen finner vi i skatteavtalens artikkel 7, punkt 1. Den sier at hjemstaten har retten til beskatning, men at inntekt opptjent ved et fast driftssted (kildestaten) er skattepliktig til kildestaten. Fast driftssted er derfor et unntak fra regelen om beskatningsrett i hjemstaten.

Punkt 2 under skatteavtalens artikkel 5 definerer hva som spesielt menes med fast driftssted. Listen i punkt 2 består av seks forretningsinnretninger. Disse forretningsinnretningene er: sted hvor foretakets ledelse er, en filial, et kontor, en fabrikk, et verksted og steder hvor foretak utvinner naturressurser. Denne listen går under navnet *positivlisten*. Den angir ikke eksempler på fast driftssted, men eksempler på innretninger som viser objektiv tilstedeværelse i kildestaten (Skaar et al., 2006). Den objektive tilstedeværelsen betyr i følge Skaar et al. (2006) at det er krav om forretningsinnretning (som positivlisten angir eksempler på). Det er også et krav om sted, noe som betyr at foretaket må knyttes til en fysisk beliggenhet. Den subjektive tilstedeværelsen vil være disposisjonskrav, dvs. rett og mulighet til å benytte forretningsinnretningen, og varighetskrav. Varighetskravet innebærer at bruken av forretningsstedet må vare en viss tid. Det fremgår for eksempel av artikkel 14 om lønnsinntekter.

Punkt 4 i artikkel 5 om fast driftssted tar for seg innretninger som ikke skal anses å være fast driftssted. Skaar et al. (2006) kaller denne opplistingen for *negativlisten*, og nevner at eksemplene i listen aldri vil være fast driftssted. Norsk oversettelse finner vi i Prop. 59 S 2009-2010 (2009, s.12-13) som forklarer hva som anses å ikke være fast driftssted:

*a) bruk av innretninger utelukkende til lagring, utstilling eller utlevering av varer som tilhører foretaket;*

*b) opprettholdelsen av et varelager som tilhører foretaket utelukkende for lagring, utstilling eller utlevering av varer som tilhører foretaket;*

*c) opprettholdelsen av et varelager som tilhører foretaket utelukkende for bearbeidelse ved et annet foretak;*

*d) opprettholdelsen av et fast forretningssted utelukkende for innkjøp av varer eller til innsamling av opplysninger for foretaket;*

*e) opprettholdelsen av et fast forretningssted utelukkende for å drive enhver annen aktivitet for foretaket, som er av forberedende art eller har en karakter av hjelpevirksomhet;*

*f) opprettholdelsen av et fast forretningssted utelukkende for en kombinasjon av aktiviteter som nevnt i underpunktene a) til e), forutsatt at det faste forretningsstedets samlede virksomhet som skrives seg fra denne kombinasjon, er av forberedende art eller har karakter av å være hjelpevirksomhet.*

Disse innretningene vil ikke utgjøre fast driftssted i betydning av skatteavtalen.

Skatteavtalens artikkel 5 om fast driftssted nevner også tilfeller der en ikke-uavhengig mellommann tar avgjørelser og inngår kontrakter på vegne av hovedforetaket. Punkt 6 i artikkel 5 sier at foretaket da har fast driftssted i staten hvor avtaleinngåelsen og utøvelsen av myndighet forekommer. Forretningsinnretninger som er opplistet i negativlisten vil likevel ikke anses å være fast driftssted selv under punkt 6. Det som er viktig å drøfte er hvor undertegnelse og avtaleinngåelse foregår og i hvilken grad. Dersom en avhengig mellommann inngår avtaler i Norge, men undertegnelsen foregår i staten hvor hovedvirksomheten er, kan det være vanskelig å fastsette fast driftssted. I tilfeller der signering av avtaler forekommer som en formalitet, regner skattemyndighetene i Norge stedet som fast driftssted (Zimmer, 2009).

I dom avsagt i lagmannsretten i Dell-saken (LB-2010-032855, 2011) kom retten frem til at en agent/kommisjonær i Norge under et irsk selskap utgjorde fast driftssted, og at agenten (som er et selskap) hadde fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av hovedselskapet i Irland. Kontraktene var juridisk bindende for både filialen og for selskapet i Irland. Retten la vekt på at det faste driftsstedet i Norge selger varer under det internasjonale merkevarenavnet som hovedselskapet står bak, og at det ikke er opplysninger om at det faste driftsstedet ikke står bak produktene. Salg av produkter skjer også på standardvilkår bestemt av hovedselskapet. Vi



ser i denne saken at inngåelse av kontrakter foretatt av avhengig mellommann binder hovedselskapet, og at norske skattemyndigheter tolker det som et fast driftssted.

Foretaket skal ikke være et fast driftssted dersom selskapet driver virksomhet via en megler, kommisjonær eller annen uavhengig mellommann. Personene nevnt må opptre innenfor de vanlige rammene for deres virksomhet (Prop. 59 S 2009-2010, 2009). Dersom disse personene opptrer utenfor rammene, kan det innebære at de utgjør et fast driftssted på vegne av hovedvirksomheten.

### **3.3 NUF**

Det er allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted som er aktuelt når jeg behandler NUF i perspektiv av fast driftssted. Som skatteavtalens artikkel 5 nevner, er filialer et fast driftssted. NUF er en filial og en forlenget arm av en hovedvirksomhet. I denne oppgaven er filialen NUF etablert i Norge av et utenlandsk selskap. Det kan av og til være vanskelig å allokere inntekter og kostnader til forholdsvis hovedselskap og filial.

Skattelovens § 2-3 (1) bokstav b regulerer som tidligere nevnt selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge, men som har begrenset skatteplikt for den inntekt som er ervervet i Norge. Skaar et al. (2006, s. 193) sier at med inntekt menes nettoinntekt, dvs. at fradrag er ført med. Paragrafen sier likevel lite om hvordan allokering av inntekt og kostnader skal forekomme. Ser man til skattelovens § 13-1 om interessefellesskap, gir paragrafen ingen veiledning om allokering av inntekt eller kostnad. Den regulerer bare tilfeller der inntekten eller formue er redusert pga interessefellesskap (internprising). Skaar et al. (2006) uttaler at den norske internretten ikke regulerer eller sier hvordan en allokering av inntekter og kostnader skal skje.

#### **3.3.1 Allokering av inntekter**

Hvor mye av inntekter som skal allokere til det faste driftsstedet som NUF utgjør, kan være en utfordring. I denne oppgaven er det allokering mellom NUF og hovedvirksomhet i utlandet. Skatteavtalens artikkel 7 omhandler allokering av inntekter. Artikkelen sier at staten hvor et foretak er hjemmehørende, har beskatningsrett for inntekt ved virksomhet. Dersom foretaket har et fast driftssted i en annen stat, vil inntekt opptjent ved det faste driftsstedet være skattepliktig til denne andre stat, kalt kildestaten (OECD, 2008). Skatteavtaler vil da hjelpe mot dobbeltbeskatning. Skaar et al. (2006) nevner to måter for allokering av inntekter

og kostnader; den direkte metode og den indirekte metode. Den direkte metoden innebærer at hver inntektspost og kostnadspost skal vurderes særskilt for seg selv, for så å allokere de til tilhørende filial eller hovedvirksomhet. Den indirekte metoden går ut på at inntekter og kostnader allokeres til filial og hovedvirksomhet etter forholdstall (Skattedirektoratet, 2011). Det kan være for eksempel en viss prosentandel av en inntektspost. Denne indirekte metoden bør samsvare det som en direkte metode ville resultere i. Det er derfor bare av praktiske årsaker at den indirekte metoden kan brukes. Den direkte metoden er derfor foretrukket av skattemyndighetene (Skaar et al., 2006).

Et praktisk eksempel på allokering av inntekt er en bedrift med 200 ansatte. Selskapet har sin hovedvirksomhet på Island, men har etablert seg i Norge som et NUF hvor 50 av de 200 ansatte arbeider. Selskapet produserer mat til eldreheim og anses å være et storkjøkken. Filialen i Norge har hatt suksess med en ny type komler. Pga høye salgstall av komlene og stordriftsfordeler, har hele virksomheten (både i Norge og på Island) fått høyere omsetning. Inntekten knyttet til et parti med komler setter vi til kr 100 000. Norske myndigheter vil da være interesserte i å få skatteinngang på inntekten opptjent ved filialen i Norge. Den direkte metoden vil da innebære at hele inntekten på kr 100 000 vil være skattepliktig til Norge. Dersom det av praktiske årsaker er vanskelig å allokere inntekten, vil den indirekte metoden kunne brukes. Forholdet mellom antall ansatte og inntekten kan brukes for å finne allokeringen.  $\text{Kr } 100\,000 / 200 \text{ ansatte} = \text{kr } 500 \text{ pr ansatt}$ . Med de 50 ansatte i den norske filialen vil kr 25 000 være inntekt som allokeres til NUF'et. Pga. stor uvisshet knyttet til den indirekte metoden, er den som nevnt ikke foretrukket.

Skatteplikten på inntekt for et NUN-NUF er regulert etter skatteloven § 2-2. Et NUN-NUF er som nevnt innledningsvis registrert i Norge av selskap eller person som er bosatt i Norge, men underlagt et utenlandsk ansvarsbegrenset selskap. Allokering av inntekt vil i det tilfellet innebære hele globalinntekten, dvs. inntekt i både Norge og utlandet skal beskattes.

Et tradisjonelt NUF (etablert i Norge av utenlandsk foretak ikke hjemmehørende i Norge) vil være skattepliktig for inntekt som er opptjent i Norge, jmfør skatteloven § 2-3 (1). Vi ser her at et tradisjonelt NUF vil ha begrenset skatteplikt i motsetning til NUN-NUF som har full skatteplikt til Norge etter norsk internrett. Skatteavtaler vil likevel føre til at dobbeltbeskatning ikke forekommer.

ENK-NUF vil være fullt skattepliktig til Norge dersom den personlig næringsdrivende er bosatt i Norge. Det fremgår av skatteloven § 2-1 (2) som sier at skatteplikt oppstår når vedkommende oppholder seg i riket mer enn 183 dager i løpet av 12 måneder eller mer enn 270 dager i løpet av 36 måneder. Begrenset skatteplikt oppstår ved samme regler som de andre variantene av NUF; det er skatteloven § 2-3 (1) om begrenset skatteplikt.

Allokering av inntekt kan ses fra to sider. Norske skattemyndigheter vil ha den skatteinngang som de mener den norske stat har krav på. Internasjonale selskaper må da allokere inntekter etter god forretningsskikk. Likevel kan det hende at lav skatt i en stat gjør at selskaper allokere mest mulig av inntekten dit. Den problemstillingen omhandler jeg under kapitlet om internprising.

### 3.3.2 Allokering av kostnader

Dersom et utenlandsk selskap har etablert NUF i Norge, er det ofte knyttet kostnader til det faste driftsstedet som filial utgjør. Det som er av interesse for norske skattemyndigheter, er hvorvidt kostnadene kan allokere til NUF'et. Artikkel 7 i skatteavtalen omfatter kostnader. Følgende er gjengitt i artikkel 7, punkt 3 (OECD, 2008, punkt 3 under artikkel 7):

*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.*

Med andre ord betyr det at utgifter som knytter seg til det faste driftsstedet, kan NUF'et føre til fradrag. Det gjelder også utgifter til administrasjon, selv om disse utgiftene ikke er påløpt i fast driftsstedetsstaten. Det er spesielt administrasjonsutgiftene som er vanskelige å allokere. En tilstrekkelig løsning kan være å allokere en viss del av administrasjonsutgiftene ved hovedvirksomheten i utlandet til filialen i Norge, og begrense allokeringen til å være proporsjonal med filialens omsetning (BFU 13/04, 2004).

Det er avsagt dom i lagmannsretten der et selskap krevde fradrag for kostnader knyttet til seismisk letevirkosomhet med begrunnelse om at disse kostnadene var knyttet til selskapets faste driftssted i Norge; CGG Services Marine Norge NUF. Lagmannsretten (Utv. 2010 s. 568) viser til at kostnadene ikke knytter seg til det faste driftsstedet i de årene fradragene ble forsøkt ført. Selskapet forsøkte ett år også å kreve fradrag for kostnader tilknyttet filialen, selv

om fast driftssted ikke forelå. Dommen viser til skatteavtalens artikkel 7 punkt 3 og den norske internretten hvor skatteloven § 2-3 (1) bokstav b regulerer begrenset skatteplikt til Norge for utenlandsk selskap som ikke er hjemmehørende i Norge. Dommen nevner også petroleumsskatteloven, en lov jeg ikke utdyper.

### 3.4 Aksjeselskap

Fast driftssted er ikke et problemområde når et aksjeselskap i utlandet etablerer datterselskap i Norge. Det fremgår av registreringen av et aksjeselskap. Det som er essensielt for et aksjeselskap, er om det er hjemmehørende i Norge eller utlandet. I følge Lignings-ABC (Skattedirektoratet, 2011, s. 1234) *”vil også lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, de årlige generalforsamlingsmøtene og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet være av betydning.”* Det åpner for at et aksjeselskap kan bli ansett å være hjemmehørende i utlandet. Dersom styret er å finne i utlandet, er det likevel ikke slik at et aksjeselskap ikke er hjemmehørende i Norge. Selskapet er fremdeles underlagt den norske aksjeloven. Det betyr at norske skattemyndigheter anser aksjeselskapet som hjemmehørende i Norge (Skattedirektoratet, 2011).

Et eksempel på rettspraksis som er relevant for utenlandsk aksjeselskap, er Alphawell-saken gjengitt i Rt. 1994 (s. 752). Aksjonærene i selskapet var et ektepar. I saken var det to spørsmål som ble reist; om selskapets tilstedeværelse i Norge utgjorde fast driftssted og om den ene aksjonæren var personlig skattepliktig for opptjent inntekt det ene året. Høyesterett kom frem til at selskapet ikke utgjorde fast driftssted i Norge, og dermed ikke var skattepliktig for virksomhetsinntekten opptjent i Norge. Begrunnelsen for det var at selskapet, representert av aksjonæren, ikke hadde fast kontorsted. Hver gang aksjonæren var i Norge, fikk han tildelt et tilfeldig kontor. Hensyn til varigheten av arbeidet var også avgjørende for hva Høyesterett kom frem til. Aksjonæren ble derimot personlig skattepliktig det ene året, ettersom han oppholdt seg i Norge i mer enn 183 dager i løpet av en periode på 12 måneder.

## 4. Dobbelbeskatning

Dobbelbeskatning har vi når skatteyder blir skattepliktig for samme inntekt eller formue i to eller flere land. Det er enighet mellom de fleste stater i verden at slik dobbelbeskatning bør unngås, da det kan hemme investeringer over landegrensene (NOU 2003: 9, 2003).

Dobbelbeskatning bør også unngås av reelle hensyn.

Det er spesielt to praktiske eksempler på dobbelbeskatning. I det ene tilfellet vil et selskap etablert i Norge være skattepliktig i Norge for hele sin inntekt, både den som er opptjent i Norge og i utlandet. Det framgår av det såkalte globalinntektsprinsippet. Samtidig vil hjemstaten (landet der hovedselskapet holder til) kreve skatt av inntekten opptjent i kildestaten. Det andre tilfellet oppstår når et selskap har alminnelig skatteplikt til to eller flere stater (NOU 2003: 9, 2003).

I følge Skatteutvalget (NOU 2003: 9, 2003) forekommer det ofte konflikter mellom stater der et selskap har sine eiere, ledelse eller kapitalforvaltere, og stater der virksomheten holder til.

### 4.1 Norsk lov

Den norske internretten gjelder for både hjemmehørende foretak og foretak som ikke er hjemmehørende. Skatteloven § 2-37 omhandler begrensning av skatteplikt for unngåelse av internasjonal dobbelbeskatning. Skatteloven § 2-37 (1) åpner for at *”Skatteplikt etter denne lov kan begrenses ved bestemmelse i avtale inngått i medhold av lov om adgang for Kongen til inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbelbeskatning mv.”*

Paragrafen gir ingen veiledning om hvordan dobbelbeskatning skal unngås, men åpner for at skatteavtaler kan regulere beskatningen.

Skattelovens kapittel 16 handler om fradrag i skatt og refusjon. Det som er aktuelt for denne oppgaven er bestemmelsene fra §§ 16-20 til 16-29. Paragrafene omhandler fradrag i skatt for skatt betalt i en annen stat. Disse reglene tilsvarer kreditmetoden for unngåelse av

dobbeltbeskatning. §§ 16-30 til 16-33 omhandler fradrag i skatt for betalt skatt på utbytte i utlandet. Også disse paragrafene innebærer kreditfradrag for betalt skatt i utlandet.

Kreditmetoden gjennomgår jeg på neste side.

## 4.2 Skatteavtalen

Skatteavtalen beskriver hvilke metoder som to stater skal bruke når de fastsetter skattepliktig inntekt og formue etter allokering. Det er nedlagt i skatteavtaler ulike metoder for beskatning etter hvilke stater avtalen er mellom.

Et praktisk eksempel på en skatteavtale mellom to land, er skatteavtalen mellom Norge og Polen. Formålet med avtalen er som alle andre skatteavtaler; unngå dobbeltbeskatning. Denne skatteavtalen avviker litt fra mønsteravtalen, men uten å komme med radikale endringer. Den sier blant annet at virksomhetsinntekt opptjent i Norge for foretak hjemmehørende i Polen, skal beskattes i Norge. Polske skattemyndigheter skal unnta den samme inntekten. Polen benytter derfor unntaksmetoden. Norske myndigheter skal i følge avtalen benytte kreditmetoden for inntektsskatt som er betalt i Polen. Det føres som fradrag (Prop. 59 S 2009-2010, 2009).

## 4.3 Metoder for å forhindre dobbeltbeskatning

De er tre hovedmetoder for å forhindre dobbeltbeskatning av inntekter og gevinster. Metodene er gjengitt i både norsk internrett og skatteavtalen, men som nevnt har begge reglement fokus på enkelte metoder. Formålet med reglementet er å forhindre at selskaper betaler skatt flere ganger for samme inntekt eller gevinst (med tilhørende mulighet for fradrag for tap). Jeg tar nedenfor for meg de tre metodene.

### 4.3.1 Unntaksmetoden

Denne metoden har også et annet navn; fordelingsmetoden. Metoden innebærer at inntekter og formue blir beskattet i én stat. Dermed står man overfor et tilfelle der et selskap etablert i Norge enten er skattepliktig til Norge (kildestaten) eller hjemstaten. Dersom et selskap er hjemmehørende i Norge, vil betalt skatt i utlandet på formue og inntekt som også beskattes i Norge, føre til dobbeltbeskatning. Et hjemmehørende selskap har normalt full skatteplikt til Norge. Når et selskap ikke er hjemmehørende i Norge, må vi se til skatteavtalen mellom Norge og den andre staten.

Det er kapittel 5 i skatteavtalen som omfatter metoder for å unngå dobbeltbeskatning. Artikkel 23A beskriver unntaksmetoden. Punkt 1 under artikkelen sier følgende (OECD, 2008, punkt 1 under artikkel 23A):

*Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.*

Oversatt til norsk betyr det ovennevnte at inntekt og formue skal unntas beskatning dersom de samme postene er beskattet i den andre staten. Tilhørende fradrag for tap eller kostnad knyttet til den unntatte inntekten, kan ikke bli ført (Skattedirektoratet, 2011).

#### **4.3.2 Den alternative fordelingsmetoden**

Den alternative fordelingsmetoden bygger videre på den ordinære unntaksmetoden. Forskjellen er at lønnsinntekten opptjent i utlandet tas med som skattegrunnlag i Norge, men den norske inntektsskatten er redusert med den delen av inntektsskatten i Norge som går ut fra inntekten i utlandet (Skatteetaten, 2011). Reduksjonen i skatt/fradraget endrer seg progressivt. Et annet navn på denne metoden er *unntaksmetode med progresjonsforbehold*. Metoden blir brukt i skatteavtaler mellom stater, men er begrenset til kun å gjelde lønnsinntekt. Derfor har denne metoden bare nytte for lønnstakere, og ikke virksomheter. Det følger av oversikt i Lignings-ABC (2011, s. 1245 til 1247) som viser at stater bruker den alternative fordelingsmetoden ved lønnsinntekt. Ved virksomhetsinntekter er det unntaksmetoden og kreditmetoden som blir brukt.

#### **4.3.3 Kreditmetoden**

Kreditmetoden går ut på at et selskap som er etablert i Norge og i utlandet blir beskattet i begge land. Deretter kan selskapet kreve fradrag for den betalte skatten i det landet er selskapet er hjemmehørende. Med andre ord kan selskapet kreve fradrag for betalt skatt til kildestaten. Fradraget skal tilsvare den skatten som selskapet har betalt i utlandet. I denne oppgaven blir det dermed slik at dersom selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, vil selskapet kunne kreve kreditfradrag for betalt skatt i Norge.

Følgende beskriver skatteavtalens artikkel 23B kreditmetoden som noen stater bruker. Punkt 1 lyder som følgende (OECD, 2008, punkt 1 under artikkel 23B):

*Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:*

*a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;*

*b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.*

*Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.*

Fradraget kan ikke overstige skatten på utlandsinntekten som er beregnet etter internretten i hjemstaten. Dette fremgår av skatteavtalen sistnevnte ledd ovenfor.

#### **4.3.4 Praktisk eksempel; unntaksmetoden og kreditmetoden**

Viser her et eksempel på unngåelse av dobbeltbeskatning. Et selskap har sin hovedvirksomhet i Polen, men har etablert seg i Norge som et NUF. Filialen i Norge har hatt suksess med dyrking av sjampinjong. Grunnen til suksess er en ny type drivhus som bidrar til økt produksjon. Hovedvirksomheten i Polen har vist interesse for den nye typen drivhus, og har også økt sin produksjon av sjampinjong som en følge av drivhuset. Hovedvirksomheten i Polen er et aksjeselskap. Hele virksomheten (både i Polen og i Norge) har hatt en inntekt i 2010 på kr 10 000 000 knyttet til sin totale produksjon. Som en følge av dokumentasjon levert til norske skattemyndigheter, ser det ut til at filialen i Norge har bidratt til 25 % av salgsinntekten i 2010. 25 % av kr 10 000 000 utgjør kr 2 500 000. Aksjeselskap betaler ikke inntektsskatt til kommune eller fylkeskommune. Derimot betaler et aksjeselskap inntektsskatt til staten i følge Fallan (2009). Oversikten på neste side viser hvordan en slik inntekt vil fordele seg mellom statene for å forhindre at salgsinntekten på kr 10 000 000 blir skattlagt to ganger; en gang i Norge og en gang i Polen. Forutsetter at sats for selskapsbeskatning i Polen er på 20 %. Den samme skatten er 28 % i Norge<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup>Prop. 1 LS (2010-2011): Formelle skattesatser, hentet fra <http://www.regjeringen.no/mobil/nb/dep/fin/dok/regpubl/prop/2010-2011/prop-1-ls-20102011/2/2/3.html>



	<b>Unntaksmetoden</b>	<b>Kreditmetoden</b>
<b>Skattepliktig inntekt til Norge</b>	kr 2 500 000 <sup>(1)</sup>	kr 2 500 000 <sup>(2)</sup>
<b>Skattepliktig inntekt til Polen</b>	kr 7 500 000 <sup>(1)</sup>	kr 10 000 000 <sup>(2)</sup>
<b>Kreditfradrag i Norge</b>	<i>ikke relevant</i>	kr 0 <sup>(2)</sup>
<b>Kreditfradrag i Polen</b>	<i>ikke relevant</i>	kr 500 000 <sup>(2)</sup>
<b>Skatteinngang i Norge</b>	kr 700 000 <sup>(1)</sup>	kr 700 000 <sup>(2)</sup>
<b>Skatteinngang i Polen</b>	kr 1 500 000 <sup>(1)</sup>	kr 2 000 000 <sup>(2)</sup>
<b>SUM betalt skatt (for selskapet)</b>	kr 2 200 000 <sup>(1)</sup>	kr 2 200 000 <sup>(2)</sup>

#### **Forklaring til postene i tabellen:**

- (1) Etter unntaksmetoden vil Norske myndigheter ikke kreve skatt på inntekten som stammer fra utlandet. Derimot vil inntekten som stammer fra den norske filialen, være skattepliktig til Norge. Dersom denne delen allerede er beskattet i Polen, vil den norske delen av inntekten være dobbeltbeskattet. Skatteavtalen mellom Norge og Polen sier da at Polen skal unnta den norske inntekten. Skatteinngangen i Norge blir dermed:  $kr\ 2\ 500\ 000 * 0,28 = kr\ 700\ 000$ . Skatteinngangen i Polen blir som følgende:  $kr\ 7\ 500\ 000 * 0,20 = kr\ 1\ 500\ 000$ .
- (2) Etter kreditmetoden skal selskapet betale skatt i begge stater, men kan kreve fradrag for skatt betalt i utlandet i hjemstaten. Det er alltid hjemstaten som skal være behjelpelig med å hindre dobbeltbeskatning. I denne oppgaven er selskapet hjemmehørende i Polen, men har filial i Norge. Dermed vil norske myndigheter ha skatt av inntekten knyttet til driftsstedet i Norge. Selskapet er etter kreditmetoden skattepliktig til Polen for hele sin inntekt. Inntektsskatt for hele inntekten beregnet i Polen:  $kr\ 10\ 000\ 000 * 0,20 = kr\ 2\ 000\ 000$ . Inntektsskatt beregnet i Norge for inntekt ved filialen:  $kr\ 2\ 500\ 000 * 0,28 = kr\ 700\ 000$ . Den norske delen av inntekten er nå dobbeltbeskattet. Det fører til at selskapet kan kreve fradrag i Polen for betalt skatt i Norge. Skatt på norsk inntekt beregnet i Polen blir som følgende:  $kr\ 2\ 500\ 000 * 0,20$

= kr 500 000. Reell betalt skatt i Norge for filialinntekten er kr 700 000.

Kreditfradraget er begrenset til kr 500 000, selv om betalt skatt i Norge er kr 700 000.

Fradraget skal normalt tilsvare skatt betalt i den andre staten (her Norge). I dette tilfellet er fradraget begrenset til å være kr 500 000 som tilsvarende beregnet skatt i Polen på inntekten opptjent i Norge. Begrensningen fremgår av skatteavtalens artikkel 23B punkt 1 bokstav b.

Forskjellen på skattesatsene ( $28\% - 20\% = 8\%$ ) i Norge og Polen gjør at Polen har beregnet lavere skatt på inntekten som går ut fra det faste driftsstedet i Norge enn hva norske skattemyndigheter har beregnet. Det totale skattebeløpet som selskapet må betale er likevel lik i begge metoder. Med andre ord er den totale skattebelastning uavhengig av metoden for unngåelse av dobbeltbeskatning.

## 5. Internprising

Skaar et al. (2006, s. 326) sier at *”internprising er fordeling av skattepliktig inntekt mellom konsernselskaper”*. Mer konkret vil det bety at det forekommer en prising av varer og tjenester som bidrar til en endring i virksomhetsinntekt og som kan forskyve/endre skattegrunnlaget. Det er en vanlig prosess i næringslivet i dag, da stadig flere foretak er i et konsernforhold eller står hverandre nær på annen måte.

Videre forklarer Skaar et al. (2006, s. 326) at *”selskaper som er i samme konsern, vil imidlertid kunne påvirke fordelingen av bruttoinntekter og fradragposter mellom konsernselskapene gjennom prising av varer, tjenester mv som overføres mellom konsernselskapene.”*

Internprisingsproblematikken gjelder spesielt i de tilfeller der selskapene i et konsern blir behandlet av forskjellige skatteregler, for eksempel to lands ulike skatteregler (Skaar et al., 2006). Selv om Skaar et al. kun nevner konsern i sin definisjon av internprising, viser han videre at dette gjelder alle selskaper som er nærstående. Ettersom NUF ikke er et eget rettssubjekt, og kun en forlenget arm av hovedvirksomheten i utlandet, vil ikke internprising være aktuelt for denne type selskapsform. Internprising mellom NUF og utenlandsk hovedvirksomhet ville vært å selge/prise varer til seg selv.

### 5.1 Oppgave- og dokumentasjonsplikt

Selskaper som har plikt til å levere selvangivelse, og foretar kontrollerte transaksjoner, har plikt til å levere oppgave om transaksjonene. Oppgaven skal inneholde hvilken art transaksjonen har og av hvilket omfang transaksjonen er mellom de nærstående partene (Ligningsloven, 1980). Det fremgår av ligningslovens § 4-12 (1).

Dokumentasjonskravet fremgår av ligningslovens § 4-12 (2). Paragrafen sier at dokumentasjonen *”gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og*

*mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.*” Dokumentasjonen er grunnlaget som norske skattemyndigheter benytter ved kontroll av prisingen. Kravet om dokumentasjon gjelder bare for selskaper som sammen med avhengig part har 250 ansatte eller flere, og enten har en salgsinntekt som overstiger kr 400 000 000 eller har en balansesum som overstiger kr 350 000 000. Grensene gjelder for begge nærstående parter sammen. Disse grensene fremgår av ligningslovens § 4-12 (3). Samme paragraf sier at dersom den ene nærstående parten er utenlandsk, og den norske stat ikke kan hente ut opplysninger om inntekt og formue, skal det norske selskapet skriftlig gi dokumentasjon til norske skattemyndigheter.

Det er uansett et unntak for kontrollerte transaksjoner mellom to nærstående parter. I følge Lignings-ABC er det ikke dokumentasjonsplikt for selskaper som har kontrollerte transaksjoner der verdien av disse er mindre enn 10 000 000 pr år, og selskapet har mindre enn 25 000 000 utestående hos nærstående selskap (Skattedirektoratet, 2011, s. 647).

I følge ligningsloven § 4-12 (5) bokstav a skal også transaksjoner mellom *”selskap eller innretning som er hjemmehørende i Norge og dets faste driftssteder i utlandet”* være dokumentert. Det samme gjelder omvendt; når utenlandsk selskap eller innretning har transaksjoner mellom seg og det norske driftsstedet i Norge (Ligningsloven, 1980).

## **5.2 Armlengdeprinsippet**

Regelen om internprising er at to nærstående selskaper skal prise sine varer og tjenester som om handelen hadde foregått mellom to uavhengige parter (KPMG, 2009). Dette prinsippet kalles armlengdeprinsippet, og innebærer at prisingen skal skje på en armlengdes avstand mellom to nærstående parter. En vare eller tjeneste skal prises som om handelen hadde skjedd mellom to uavhengige parter. Prising av varer og tjenester som bidrar til at den skattepliktige inntekten reduseres, fører dermed til lavere skatteinngang for staten.

### **5.2.1 Norsk lov**

Skatteloven § 13-1 (1) sier følgende: *”Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning”*. Det må med andre ord foreligge et interessefelleskap i følge skatteloven. Et slikt interessefelleskap kan være to aksjeselskap i et

konsernforhold, men også andre selskaper som er nærstående. Norske skattemyndigheter vil kunne betrakte to nærstående parter som uavhengige enheter. En slik gjennomskjæringsregel er produktet av rettspraksis og juridisk teori. Den fremgår ikke i lovtekst (Skaar et al., 2006). Resultatet av slik gjennomskjæring er at skattemyndighetene kan oppjustere inntekten.

Det er § 13-1 (4) i skatteloven som sier at ved fastsettelse av inntekt og formue, skal det tas hensyn til OECD sine retningslinjer for internprising. Med retningslinjer for internprising menes det metoder for internprising.

Ligningsloven § 4-12 (4) sier at nærstående parter er:

- a. *selskap eller innretning som den oppgave- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,*
- b. *person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den oppgave- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent,*
- c. *selskap eller innretning som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og*
- d. *nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.*

Under punkt (a) kan vi se at et datterselskap etablert i Norge, som morselskapet i utlandet kontrollerer med minst 50 %, vil sammen med morselskapet tolkes som nærstående parter. Punkt (b) regulerer det tilfellet der eiere eller andre som kontrollerer et selskap som er underlagt plikten til oppgave og dokumentasjon, anses å være nærstående dersom eierandelen er minst 50 %. Det gjelder ofte i store konsern (Skattedirektoratet, 2007). Det samme gjelder også for familie som eier eller kontrollerer det oppgavepliktige selskapet som under punkt (b), jamfør punkt (d).

Aksjeloven regulerer som det lyder fra navnet, aksjeselskap og lignende innretninger. Også aksjeloven regulerer internprising. Aksjeloven § 3-9 (1) sier at *”transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig.”* Regelen gjelder for konsern. Transaksjoner kan være avtaler eller andre rettslige bestemmelser. Utbytte og konsernbidrag er åpne transaksjoner, som aksjeloven regulerer (Bråthen, 2010, note 346).

Når det gjelder kostnader og inntekter, kan det forekomme transaksjoner som er nøye planlagt i den grad at inntekten føres til den stat hvor effektiv inntektsskatt er lavest, og kostnader føres til den staten hvor berettigede fradrag er høyest. Aksjeloven § 3-9 (2) sier at disse *”kostnader, tap, inntekter og gevinster som ikke kan henføres til noe bestemt konsernselskap, skal fordeles mellom konsernselskapene slik god forretningskikk tilsier.”* Hva som lovteksten mener med god forretningskikk må utdypes. Ut fra ordets betydning vil det innebære at selskapet opptrer ryddig og rederlig. Selskapet bør finne en fordelingsnøkkel som gjør at inntekt og kostnader allokeres forholdsmessig til datterselskap og morselskap. Det er spesielt viktig for grensekryssende konsernforhold.

### 5.2.2 Skatteavtalen

Det er artikkel 9 i skatteavtalen som omhandler internprising. Punkt 1 i denne artikkel åpner for at skattemyndigheter kan oppjustere inntekten dersom den er redusert som en følge av avtale mellom nærstående parter. Internprising er som nevnt ikke illegalt i seg selv. Det er heller de disposisjoner som nærstående selskaper kan foreta seg, som gjør at skattemyndigheter er interessert i dokumentasjon av prisingen. Justering av inntekt er nevnt i artikkelen (OECD, 2008, punkt 1 under artikkel 9): *”[...] commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises [...] may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”* Alle transaksjoner som er forskjellige fra transaksjoner som ville skjedd mellom to uavhengige selskaper, kan med andre ord skattemyndigheten gjennomskjære og kreve skatt av inntekten (dersom transaksjonen gjaldt inntekt).

### 5.3 Transaksjonsmetoder

Metoder for transaksjoner (metoder for internprising) har det formål å kontrollere om finansielle og forretningsmessige transaksjoner er skjedd i tråd med armlengdeprinsippet. Det er tre typer transaksjonsmetoder. Metodene er ikke lovpålagt å bruke, og konsernselskap kan selv velge hvordan de prissetter transaksjoner. Kravet er likevel at prissettingen ikke strider mot armlengdeprinsippet (OECD, 2001).

I alle tilfeller betyr kontrollert transaksjon at et selskap med hensyn på internprising kontrollerer prisen mellom nærstående parter; seg selv og et annet selskap. Ukontrollert transaksjon vil forekomme mellom uavhengige, ikke-nærstående parter.

### 5.3.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden

Forkortet navn på denne metoden er SUP. Metoden innebærer en sammenlikning av pris ved en kontrollert transaksjon bestående av eiendeler eller tjenester og en sammenliknbar ukontrollert transaksjon. Dersom prisene er ulike kan det tyde på at transaksjonen ikke er i tråd med armlengdeprinsippet.

Et eksempel på en slik kontroll kan være et morselskap i utlandet som selger en tjeneste knyttet til lagerkontroll til datterselskapet i Norge. Nytt lagerkontrollsystem vil føre til bedre omsetning. Vederlaget for en slik tjeneste ville vært omtrent kr 40 000 dersom handelen hadde foregått mellom to uavhengige parter. Prisen som er bestemt mellom selskapene er kr 80 000 for tjenesten. Utgiften blir en kostnad for datterselskapet i Norge, og kan etter skatteloven § 6-1 kreve fradrag for kostnaden. Norge har høyere fradrag enn den andre staten, hvor inntektsskatten er lavere enn i Norge. Selskapene har oppjustert prisen for å få høyest mulig fradrag i Norge. Den lave skatten på virksomhetsinntekt i den andre staten fører til at morselskapet betaler lite skatt. Ved å bruke SUP-metoden vil norske skattemyndigheter finne ut at prisen på tjenesten er høyere enn om transaksjonen hadde skjedd mellom to uavhengige parter. Dermed kan norske skattemyndigheter sette ned fradraget.

Dom avsagt i Borgarting lagmannsrett tar for seg et tilfelle med nedsettelse av fradrag. Saken gjaldt et norsk datterselskap, Enterprise Oil Norge AS, som betalte for tjenester levert av morselskapet i Storbritannia. Klagemotpart til oljeselskapet hevdet at selskapene var nærstående og hadde påvirket vederlaget, noe lagmannsretten var enig i. Selskapene hadde med andre ord ikke handlet på en armlengdes avstand. Resultatet var at fradraget ble redusert. I samme sak ble det også løftet spørsmål om oljeselskapet hadde levert tilstrekkelig dokumentasjon om prisingen (Utv. 2010 s. 207).

### 5.3.2 Viderealgpris-metoden

Viderealgpris-metoden går ut på at prisen på en vare som et selskap A har kjøpt fra et annet nærstående avhengig selskap B, ses i sammenheng med hvilken pris selskap A får for å viderealgse varen til et uavhengig selskap C. Det er i dette tilfellet nødvendig å justere for en viss bruttomargin, som kalles for *viderealgprismarginen* (OECD, 2001). Bruttomarginen skal dekke overskudd og andre kostnader knyttet til salget. Etter justeringen vil en eventuell differanse oppstå; som kan tyde på brudd på armlengdeprinsippet.

Det som er verdt å merke seg her er at det er snakk om en vare. Om det er et krav om fysisk vare, er ukjent. Vi antar derfor at det er snakk om fysiske produkter/varer, og ikke tjenester. Det fremgår også av ordlyden i både Lignings-ABC (Skattedirektoratet, 2011, s. 639) og OECD sine retningslinjer (OECD, 2001, kap. II, s. 10).

### 5.3.3 Kost-pluss-metoden

Metoden innebærer en kontroll av kostnader som et selskap pådrar seg når det selger en vare eller tjeneste til en nærstående part. Kostnadene får et påslag som er kalt *kost-pluss*.

Kostnaden med påslaget blir deretter å anse som en standard-pris som kalles armlengdepris (Skattedirektoratet, 2007). Den kontrollerte transaksjonen skal være sammenlignbar med en ukontrollert transaksjon dersom (OECD, 2001, kap. II, s. 11):

- 1. ingen av forskjellene (hvis noen) mellom de to transaksjonene som sammenlignes eller mellom foretakene som utfører transaksjonene, ville i vesentlig grad kunne påvirke kost-pluss-påslaget i det åpne marked, eller*
- 2. rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentlige konsekvensene av slike forskjeller. Ved fastsettelse av hvorvidt en transaksjon er en sammenlignbar ukontrollert transaksjon for kost-pluss-metodens formål gjelder de samme prinsipper som er beskrevet [...] vedrørende videresalgspris-metoden.*

Dersom begge disse to vilkårene er innfridde, vil den kontrollerte transaksjonen kunne bli sammenlignet med en ukontrollert transaksjon mellom to uavhengige parter.

### 5.3.4 Andre metoder

De metodene som er nevnt ovenfor er tradisjonelle transaksjonsmetoder. I følge Lignings-ABC (Skattedirektoratet, 2011) foreligger det også andre metoder for internprising. Transaksjonsoverskuddsmetodene er fellesbetegnelsen på to metoder; transaksjonsbasert nettomargin-metoden og overskuddsdelingsmetoden. Jeg nevner kort om disse to metodene.

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden blir brukt i tilfeller der transaksjoner skal ses sammen. Metoden sammenlikner nettofortjenesten i en kontrollert transaksjon med nettofortjenesten i en ukontrollert transaksjon.



Overskuddsdelingsmetoden går ut på at overskudd eller tap som har oppstått i en kontrollert transaksjon mellom to eller flere nærstående uavhengige parter, blir fordelt mellom disse partene etter innsats. Med innsats menes det her risiko eller eiendel. I følge Lignings-ABC er det viktig med tilstrekkelig informasjon om parter og transaksjonen når overskuddsdelingsmetoden blir brukt (Skattedirektoratet, 2011, s. 640)

## 6. Utleie av arbeidskraft

Utleie av arbeidskraft fra utlandet og til Norge blir regulert av både norsk internrett og skatteavtalen.

Utleie av arbeidskraft foreligger når arbeidsgiver i utlandet leier ut sin arbeidskraft til oppdragsgiver i Norge. Skatteetaten kaller oppdragsgiver i Norge for *innleier* og arbeidsgiver i utlandet for *utleier* (Skatteetaten, 2006). Begge tilfeller kan utløse skatteplikt til Norge.

Skattelovens § 2-3 (1) regulerer skatteplikten til selskaper og personer som utøver eller deltar i virksomhet, dom drives eller styres fra Norge. I følge skattelovens § 2-3 (2) blir arbeidstakeren skattepliktig for den inntekt som han/hun har opptjent ved å stille sin arbeidskraft til rådighet i Norge. I Lignings-ABC er det opplyst om at det gjelder når utleier i utlandet leier ut arbeidstaker til oppdragsgiver i Norge, og ikke når utleier selv er ansvarlig for arbeidet (Skattedirektoratet, 2011). Likevel kan både oppdragsgiver og den utenlandske arbeidsgiveren være ansvarlige for betaling av skatter og avgifter knyttet til utleien av arbeidet.

Skatteavtalens artikkel 15 omhandler lønnsinntekt ved arbeid. Artikkelens første punkt sier at inntekt ved arbeid i en annen stat enn der hvor arbeidstaker er bosatt, er skattepliktig i denne andre staten. Punkt 2 under artikkel 15 sier at (OECD, 2008, punkt 2 under artikkel 15):

*Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:*

*a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and*

*b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and*

*c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.*

Med andre ord er arbeidsinntekt mottatt i en annen stat (her Norge) enn hvor arbeidstaker er bosatt, skattepliktig til hjemstaten bare dersom mottaker oppholder seg i Norge i mindre eller lik 183 dager i løpet av 12 måneder. De 12 månedene må være innenfor en 12 månedersperiode, dvs ikke begrenset til å være inntektsåret/kalenderåret (Skattedirektoratet, 2011). Perioden på 12 måneder kan derfor gjelde fra juni 2009 til juni 2010. Den som er ansvarlig for utbetalingen av inntekten, må da ikke være bosatt i Norge. Dersom arbeidsgiver har fast driftssted i Norge, kan ikke utbetalingen komme fra det faste driftsstedet (Prop. 59 S 2009-2010, 2009).

Noen skatteavtaler har en egen tilpasning til artikkel 15. Denne tilpasningen innebærer at dersom utleie av arbeidskraft forekommer, vil arbeidstaker være skattepliktig for inntekten i den andre staten (ikke hjemstaten). I oppgavens tilfelle vil inntekt være skattepliktig til Norge fra første dag. Skatteavtalen mellom Norge og Polen har denne tilpasningen (Prop. 59 S 2009-2010, 2009).

Skatteetaten (2006) presenterer en liste over momenter som kan føre til at norske skattemyndigheter hevder at utleien av arbeidskraft fører til skatteplikt for oppdragsgiver, og dermed tolker denne som reell arbeidsgiver. Først er det viktig å se om oppdragsgiver i Norge leder arbeidet. Også i dette tilfellet ser man at ledelse kan føre til skatteplikt. For det andre ser vi om oppdragsgiver har ansvar for arbeidsresultatet, eller om oppdragsgiveren har en viss risiko knyttet til arbeidsresultatet. Dersom oppdragsgiver har den risiko som fører til at den blir gjort ansvarlig ved for eksempel dårlig resultat eller mislighold, teller det ved tolkningen av skatteplikten til Norge. Når oppdragsgiver har ansvar for stedet hvor arbeidet blir utført, taler også det for at skatteplikt til Norge. Skatteetaten (2006) sier videre at dersom arbeidstaker får betalt pr time, teller også det om hvorvidt det er skatteplikt. Det samme gjelder hvis oppdragsgiver stiller midler til rådighet for arbeidstaker, som for eksempel klær, mat eller verktøy. Dersom disse ovennevnte vilkårene er oppfylte, vil oppdragsgiver (innleier) være den reelle arbeidsgiveren. I et slikt tilfelle ser myndigheten bort fra forholdet,

arbeidsavtalen, mellom arbeidstaker og arbeidsgiver (utleier) i utlandet. Skatteavtalens artikkel 15 punkt 2 bokstav b, som nevnt på forrige side, er dermed ikke oppfylt.

I følge et brev til Skattebetalerforeningen (Finansdepartementet, 2008) er det et skille mellom arbeidsutleie og ren formidling av arbeidskraft fra utlandet. Hovedgrunnen til skillet er at formidler av arbeidskraft (for eksempel Adecco) ikke har et arbeidsgiverforhold til den ansatte, mens en arbeidsgiver har det direkte. Formidling av arbeidskraft vil ikke innebære skatteplikt til Norge for arbeidstaker.

# Konklusjon

Målet med oppgaven var å få en oversikt over de spørsmålene et foretak må forholde seg til og hvilke problemer som kan oppstå når det etablerer virksomhet i Norge. Oppgaven åpner derfor ikke for en konklusjon med bare et utfall.

De tre temaområdene jeg har skrevet om, fast driftssted, dobbeltbeskatning og internprising, har jeg sett at er nært knyttet sammen. Selskaper som etablerer seg i Norge må forholde seg til disse tre skatteområdene. Det gjelder spesielt når et selskap anses å drive virksomhet (for filialer er det fast driftssted) og regler for at selskapet ikke skal være dobbeltbeskattet for samme inntekt eller formue. Internprising er ikke aktuelt for filialer/NUF, og i min oppgave er det bare aktuelt for konsernforhold. Likevel har jeg sett at også internprising er knyttet sammen med dobbeltbeskatning.

Jeg har funnet ut at selskaper som etablerer virksomhet i Norge står overfor både norske internregler og reguleringer i skatteavtalen (dersom denne finnes mellom Norge og et annet respektivt land). Det avgjørende for at et selskap kan bli skattepliktig etter skatteloven, er at det er hjemmehørende i Norge. Jeg sett at et selskap er registrert i Norge, men hjemmehørende i utlandet, likevel kan ha begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3. Selskapet driver da virksomhet i Norge, men det blir styrt fra utlandet. Etter å ha sett på lovkommentarer og dommer har jeg funnet ut at det er et skille mellom hvor ledelsen befinner seg og hvor den daglige driften foregår når det kommer til fast driftssted. Også om det finnes en avhengig person som slutter avtaler på vegne av selskapet, spiller inn når skattemyndighetene tolker et forretningssted som fast driftssted.

Dobbeltbeskatning på inntekt og formue har jeg sett blir unngått med de tre metodene; unntaksmetoden, den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden. Jeg har sett på hva norsk lov og skatteavtalen sier om temaet, og kommet med eksempler på bruk av metodene.

Internprising er et stort tema. Derfor har jeg begrenset temaet til å være av generell karakter. Jeg har sett på krav til dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner, og at det er oppgaveplikt for store selskap. Videre har jeg sett på de metoder som blir brukt for å undersøke om priser er påvirket av nærstående parter.

Til slutt har jeg sett på utleie av arbeidskraft til Norge. Både norsk internrett og skatteavtalen avgjør til hvilken stat arbeidstakeren er skattepliktig. Jeg har studert de vilkår som kan avgjøre om det er arbeidsgiver i utlandet eller oppdragsgiver i Norge som er den reelle arbeidsgiver.

Dette var etter min vurdering de tre viktigste skatteområdene et selskap står overfor når det etablerer virksomhet i Norge.

# Litteratur

Aksjeloven. (1997). *Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr 44* .

BFU 13/04. (2004). *Allokering av utgifter og inntekter ved etablering av filial i utlandet (skatteloven § 2-2, jf. skatteavtalens artikkel 7)*. Hentet 3. mai 2011 fra Skattedirektoratet:

<http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/bfu/2004/Allokering-av-utgifter-og-inntekter-ved-etablering-av-filial-i-utlandet-skatteloven--2-2-jf-skatteavtalens-artikkel-7/>

Bråthen, T. (2010). *Lover og kommentarer: Aksjeloven, note (346)*. Hentet fra <http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?grid=051764>

Centrosdommen, sak: C-212/97 (EF-domstolen 9. mars 1999).

Enhetsregisterloven. (1994). *Lov om Enhetsregisteret av 3. juni 1994 nr 15* .

Fallan, L. (2009). *Innføring i skatterett 2009/2010* (27. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.

Finansdepartementet. (2011, 6. april). *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*. Hentet 17. april 2011 fra [http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330)

Finansdepartementet. (2008). *Utv 2008 s. 531: Spørsmål i forbindelse med utenlandske næringsdrivende - skatteplikt etter skatteloven og skatteavtale*. Hentet 10. mai 2011 fra <http://abo.rechtsdata.no/document.aspx?path=/xhtml/1022/189868.htm>

Foretaksregisterloven. (1985). *Lov om registrering av foretak av 21. juni 1985 nr 78* .

- Forsidebilde.* (Eget verk med utgangspunkt i bilde uten opphavsrett). Hentet 4. mai 2011 fra [http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/8/80/Rogaland\\_kart.png](http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/8/80/Rogaland_kart.png)
- Konkursrådet. (2008). *Uttalelse nr. 54 - Konkursbehandling av norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF)*. Hentet 25. mars 2011 fra [http://www.konkursradet.no/Uttalelser/Uttalelse-nr.-54-Konkursbehandling-av-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-\(NUF\)-756/](http://www.konkursradet.no/Uttalelser/Uttalelse-nr.-54-Konkursbehandling-av-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-(NUF)-756/)
- KPMG. (2009). *Internprising - Verdt å vite 2009*. Hentet 3. mai 2011 fra <http://www.kpmg.no/default.aspx?did=9457250>
- LB-2010-032855 (Dell-saken), sak: 10-032855ASD-BORG/03 (Borgarting lagmannsrett 2011).
- Ligningsloven. (1980). *Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr 24* .
- Merverdiavgiftsloven. (2009). *Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr 58* .
- NOU 2003: 9. (2003). *Forslag til endringer i skattesystemet*. (Oslo: Finansdepartementet)  
Hentet fra <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2003/nou-2003-9/14.html?id=381990>
- OECD. (2008). *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*. Hentet 1. mai 2011 fra <http://www.oecd.org/dataoecd/43/57/42219418.pdf>
- OECD. (2001). *OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter – norsk oversettelse*. Hentet fra <http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-internprising.pdf>
- Prop. 59 S 2009-2010. (2009). *Samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Polen med tilhørende protokoll, undertegnet i Warszawa 9. september 2009*. Hentet 1. mai 2011 fra <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/prop/2009-2010/prop-59-s-2009-2010.html?id=587140>
- Rognsaa, A. (2003). *Prosjektoppgaven: Krav til utforming*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Rt. 1925 A. Litland, Rt. 1925 s. 431 (Norges Høyesterett 12. mai 1925).



Rt. 1994 Alphawell Ltd, Rt. 1994 s. 752 (Norges Høyesterett 10. juni 1994).

Rt. 2002 Straffesak, Rt. 2002 s. 1144 (Norges Høyesterett 20. september 2002).

Skaar, A. A. m fl. (2006). *Norsk skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Skattedirektoratet. (2011). *Lignings-ABC 2010/11* (32 ed.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.

Skattedirektoratet. (2007). *Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer*. Hentet 6. mai 2011 fra [http://www.skatteetaten.no/Upload/PDFer/Retningslinjer\\_dokumentasjon.pdf](http://www.skatteetaten.no/Upload/PDFer/Retningslinjer_dokumentasjon.pdf)

Skatteetaten. (2011). *Informasjon til deg som har inntekt eller formue i utlandet*. Hentet 3. mai 2011 fra <http://www.skatteetaten.no/no/Bibliotek/Publikasjoner/Rettledninger/Rettledninger-2011/Informasjon-til-deg-som-har-inntekt-eller-formue-i-utlandet/>

Skatteetaten. (2006). *Skatteplikt for innleide utenlandske arbeidstakere*. Hentet 5. mai 2011 fra <http://www.skatteetaten.no/no/Artikler/2006/Skatteplikt-for-innleide-utenlandske-arbeidstakere/>

Skatteloven. (1999). *Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr 14*.

Statistisk sentralbyrå. (2011). *Auke i talet på nye føretak*. Hentet fra <http://www.ssb.no/vis/emner/10/01/foretak/main.html>

Stoveland, P. H. (2010). *Lover og kommentarer: Skatteloven, note (34)*. Hentet fra <http://abo.retsdata.no/browse.aspx?grid=051742>

Utv. 2010 s. 207, sak: LB-2009-034075 (Borgarting lagmannsrett 2010).

Utv. 2010 s. 568, sak: LG-2009-044263 (Gulating lagmannsrett 2010).

Zimmer, F. (2009). *Internasjonal inntektsskatterett*. Oslo: Universitetsforlaget.