

Uttaksbeskatning ved fast driftssted i Norge

Av advokat Anders V. Heieren

Anders V. Heieren er født 1962, cand.jur. 1988, partner og leder for skatteavdelingen i Arntzen de Besche Advokatfirma AS.

I forbindelse med Revidert Nasjonalbudsjett, ble det i Prop. 112 L (2011–2012) av 15. mai 2012 fremlagt forslag til endringer i reglene for beskatning ved flytting av driftsmidler ut av norsk skatteområde. Reglene ble vedtatt 15. juni 2012 med effekt fra og med 15. mai 2012. Artikkelen omtaler enkelte sider ved reglene i forhold til utenlandske selskaper med fast driftssted i Norge, uten å ta sikte på en fullstendig analyse.

1. Problemstilling – virksomhet på sokkelen

Utenlandske selskaper med fast driftssted og eiendeler av betydning er særlig praktisk for offshore aktivitet på norsk sokkel i forbindelse med ulike typer supplyfartøyer, stand-by, ankerhåndtering, brønnoperasjoner, seismiske aktiviteter, drift og utleie av oljerigger (annet enn bareboat), løfteoperasjoner, rør- og kabellegging, vedlikehold osv. Slik virksomhet omfattes dertil ofte av offshoreklausulen i norske skatteavtaler som gjør at et oppdrag på minimum 30 dager er tilstrekkelig for å etablere et fast driftssted. Reglene kommer også til anvendelse for andre typer selskaper, men vanligvis vil dette gjelde tjenesteleveranser med begrenset verdi av allokerte aktiva.

Det avgjørende er hvor lenge fartøyet har vært tilknyttet det faste driftsstedet i Norge. Reglene kan derved gi et insentiv til å bytte fartøy ved langvarige oppdrag. Reglene kan også komme til å gi opphav til nye saker om hva som er et «sammenhengende driftssted» der for eksempel en rammeavtale dekker 5 år men resulterer i kortere oppdrag i noen av årene, men det er et tema som ikke belyses nærmere her.

2. Reglene slik de er etter 15. mai 2012

Med effekt fra 2008 ble det innført regler i sktl § 9-14 om skatt på latente gevinster på eiendeler som ble tatt ut av norsk beskatningsområde. Skatt-tyter hadde adgang til å utsette denne skatteplikten til eiendelen faktisk ble realisert. Skatteplikten falt bort dersom eiendelen ikke ble realisert innen

fem år etter uttaket. Denne betalingsutsettelsen kom til anvendelse på uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander måtte skattyter derimot svare skatt ved utflyttingen.

I lys av EU-domstolens avgjørelse i National Grid Indus-saken (C-371/10), fant Finansdepartementet grunnlag for å foreta innstramninger. Saken gjaldt skatt av gevinst på utestående fordring ved flytting av et selskap fra Nederland til England. EU-domstolen fant at skattleggingen utgjorde en restriksjon etter EØS-avtalen, men at utflyttingsskatt var akseptabelt, fordi det var et legitimt formål på denne måten å fordele beskatningskompetansen mellom landene. Skattyter vant likevel frem med at de aktuelle reglene gikk lenger enn det som var nødvendig ut fra formålet, fordi skatten ble betalbar i forbindelse med utflyttingen.

Endringene, som ble satt i kraft 15. mai 2012, er i hovedsak som følger:

- Tidligere falt skatteplikten bort etter 5 år dersom det ikke var foretatt realisasjon etter utflyttingen. Regelen er bortfalt. Skatten beregnes endelig ved utflytting og skatteplikten varer helt frem til realisasjon skjer.
- Tidligere bortfalt skatteplikten hvis eiendelen ble tatt inn igjen i norsk beskatningsområde, mens slikt «gjeninntak» nå ikke får noen betydning for den opprinnelige uttaksbeskatningen.
- Det påløper nå renter fra skatten oppsto til betaling skjer ved betalingsutsettelse.
- Reglene om at det i enkelte tilfeller kunne kreves sikkerhetsstillelse for utsatt skattebetaling er endret slik at det alltid skal stilles sikkerhet.
- Skatten skal beregnes på grunnlag av markedsverdi på uttakstidspunktet uten adgang til reduksjon for senere verdifall.
- Det gis ikke kredit for utenlandsk skatt ved salg etter utflytting av eiendelen.
- Skattytere som har foretatt utflytting til et land utenfor EØS, skal ikke lenger ha krav på å utsette skattebetalingen.

I sammenheng med innstramningene er det også gjort enkelte endringer i reglene for tapsfradrag, kredit for gevinstbeskatning i utlandet og fritaksmetoden.

Reglene omfatter alle typer eiendeler. Særlig praktisk er fysiske driftsmidler som ulike typer fartøyer og rigger. Etter omstendighetene kan det være aktuelt også med immaterielle eiendeler, finansielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Etter FSFIN §§ 9-14-1 og 9-14-2 er fysiske eiendeler unntatt fra uttaksbeskatning hvis det faste driftsstedet har kortere varighet

enn 12 måneder. Men dette unntaket gjelder likevel ikke hvis den aktuelle eiendelen er mindre enn 2 år gammel. Det er også et unntak for uttaksgevinster på fysiske eiendeler som ikke overstiger NOK 5 millioner.

Fordi skatten tidligere ikke ble betalbar med mindre driftsmiddelet ble solgt innen 5 år, og uansett bortfalt for sesongpreget aktivitet når driftsmiddelet igjen ble tatt inn i norsk skatteområde året etter, oppstod det i praksis få saker under de tidligere reglene. Med de nye reglene vil uttaksbeskatning som utgangspunkt oppstå selv om det utenlandske selskapet får et tilsvarende oppdrag på norsk sokkel i året etter eller senere år, og skatten fra utflyttingen blir betalbar selv om selskapet senere får nye oppdrag med samme driftsmiddel.

3. Rettslige spørsmål som følge av de nye reglene

Uttaksbeskatning er utvilsomt et hinder for den frie etableringsretten slik denne er nedfelt i EØS-avtalen artikkel 31. Dette er slått fast i National Grid Indus avsnitt 41: «...forskelsbehandling...i forhold til nederlandske selskaper der flytter deres faktiske hovedsæde inden for det nederlandske område, utdør en restriktion, der i princippet er forbudt i medfør af traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.» I avsnitt 48 fremgår det så at «...lovgivning som den i hovedsagen omhandlede regler om uttak beskatning er egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen av beskatningskompetencen mellem de omhandlede medlemsstater».

Det avgjørende blir derved om slike regler om uttaksbeskatning er utformet på en slik måte at de er «forholdsmessige», jf avsnitt 51.

Kjernen i vilkåret om at restriksjoner ikke må være «uforholdsmessige» er at restriksjonen ikke må gå lenger enn det som er nødvendig for å ivareta det legitime formål. I National Grid Indus¹ er dette uttrykt på følgende måte i avsnittene 81 og 85 (min kursivering):

«Selv hvis det antages, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er egnet til å oppnå formålet om at sikre sammenhengen i det nationale skattesystem, bemærkes imidlertid, at kun fastsættelsen av skattebeløpet på tidspunktet for et selskaps flytning af sit faktiske hovedsete, og ikke beløpets øjeblikkelige oppkrævning, skal anses for ikke at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at virkeliggjøre et sådant formål...

¹ Kravet om forholdsmessighet, ofte også omtalt som «proporsjonalitetsprinsippet», er uttrykt tilsvarende i en lang rekke avgjørelser, se f.eks. Manninen C-319/02 avsnitt 29, Lenz C-315/02 avsnitt 27 og EFTA domstolens avgjørelse i Fokus Bank E-1/04 avsnitt 28.

Det følger således af det foregående at...skat...som...øjeblikkeligst opkræves...er uforholdsmæssig.

Det kan være grunn til å understreke at domstolens slutninger gjelder for de reglene som var aktuelle i National Grid Indus saken, og at disse reglene bare beskattet kapitalgevinster som var oppstått i den perioden selskapet var skattemessig hjemmehørende i Nederland, jf avsnitt 43:

«Den omhandlede medlemsstat utøver nemlig kun sin beskatningskompetence over kapitalgevinster der er oppstået på dens område i den periode hvor National Grid Indus hadde sit skattemessige hjemsted der.»

Hvis de aktuelle reglene hadde lagt til grunn beskatning av kapitalgevinster som var oppstått mens selskapet var hjemmehørende i en annen medlemsstat, er det derimot grunn til å anta at slike regler ikke ville vært ansett som egnet til å fordele beskatningskompetansen på en hensiktsmessig måte. De ville derved ikke forfulgt et legitimt formål.

Spørsmålet blir om de nye reglene for såvidt gjelder utenlandske selskaper med fast driftssted i Norge forfølger et legitimt formål i form av en (rimelig) fordeling av beskatningskompetanse, og om de er i samsvar med kravet til forholdsmessighet.

4. Forholdet til EØS-retten

EU domstolen legger til grunn for sin drøftelse at formålet med Nederlands regler om uttaksbeskatning var å beskatte latente gevinster mens selskapet National Grid Indus var hjemmehørende i Nederland. Dette samsvarer godt med formålet med de norske uttaksskattereglene, ref Ot. prp. nr. 1 (2008–200) s 49, i punkt 8.5.1.1:

«Behovet for tiltak er i utgangspunktet begrunnet i at det etter gjeldende rett er begrenset adgang til å skattlegge urealiserte gevinster ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, jf punkt 8.2 ovenfor. Manglende hjemmel for skattlegging i disse tilfellene kan medføre at *gevinster som er opparbeidet mens eiendeler har hatt tilknytning til Norge*, ikke blir skattlagt her.» Og videre avslutningsvis: «I tråd med dette mener departementet at en bør innføre regler som generelt sikrer skattlegging av urealiserte kapitalgevinster på uttakstidspunktet. I motsatt fall vil grenseoverskridende samhandling og virksomhet

kunne medføre *uthuling av det norske skattefundamentet.*» (Mine kursiveringer)

Endringene av 15. mai 2012 representerer bare en innstramning som en tilpasning til National Grid Indus. Bakgrunnen for og formålet med uttaks-skattereglene er uendret.

Som det fremgår av drøftelsen i punkt 2 i Prop. 112 L (2011–2012) av 15. mai 2012, er innstramningen generelt antatt å være i samsvar National Grid Indus. Det kan kanskje diskuteres hvor langt dommen rekker. For eksempel oppstod det ikke noe spørsmål om dobbeltbeskatning eller kredit ved flyttingen i den saken siden selve gevinsten etter sin natur (valutagevinst målt mot engelske pund) ble borte ved flyttingen til England. Men de nye reglene har i stor utstrekning dekning i uttalelsene i dommen og spørsmålet om den dekker alle sider av de nye norske reglene er ikke tema her.²

Effekten for oljeservice-selskapene blir at for det første oppdraget på norsk sokkel under de nye reglene, vil de bli underlagt uttaksbeskatning beregnet som forskjellen mellom markedsverdi ved avsluttet oppdrag, jf § 9-14 (8), og historisk kostpris redusert med eventuelle lineære avskrivninger, jf § 14-61. Denne måten å utmåle uttaksgevinsten på er i samsvar med de gamle reglene, men disse hadde som nevnt begrenset praktisk anvendelse. Under de nye reglene kan en bruke som eksempel et utenlandsk selskap som kjøpte et supplyskip i 2001 og får et oppdrag på norsk sokkel i løpet av 2012 som varer i mer enn 12 måneder. Hvis selskapet er «uheldig», fartøyet er av den rette typen og godt vedlikehold, kan det tenkes at markedsverdien ved uttreden i 2013 overstiger historisk kostpris fratrukket 4 % eller 7 % lineære avskrivninger, jf skatteloven § 14-61 og FSFIN § 14-62-2 bokstav d og e.³ I så fall blir det utenlandske selskapet beskattet for en verdistigning som (i det alt vesentlige) har skjedd før selskapet hadde noen skattemessig tilknytning til Norge. Beskatningen går derved lenger enn det uttalte formålet med reglene, og lenger enn de reglene som ble vurdert i National Grid Indus saken.

2 Jf også det forhold at kombinasjonen krav til sikkerhet, rentebelastning, stor fare for dobbeltbeskatning og manglende kredit gjør at skatten i praksis nok må betales ved flytting, mens øyeblikkelig skattlegging jo nettopp var det som ikke er tillatt, jf avsnitt 85 og domskonklusjonen. Når reglene er så strenge at øyeblikkelig skattlegging er eneste realistiske alternativ kan det være tema for en egen artikkel om de går for langt, det er ikke noe særskilt for faste driftssteder.

3 Oljeprisen i 2001 lå på USD 25/fat. Senere økning i oljepris kan indikere en økning i etterspørsel som kan drive opp markedsverdien av slike fartøy med mindre tilbudssiden øker tilsvarende.

Det synes vanskelig å konkludere med at reglene er forholdsmessige på dette punktet. En ting er at de går lenger enn sitt eget formål. Men selv om en skulle innfortolke at formålet også er å beskatte utenlandske gevinster, så synes det vanskelig å konkludere med at reglene i så fall forfølger et legitimt formål – at de er egnet til på en rimelig måte å fordele beskatningskompetansen mellom landene. I en tenkt konfliktsituasjon er det dessuten litt vanskelig å se for seg hvordan Norge skulle argumentere for at formålet er et annet og noe mer enn det som uttrykkelig fremgår av forarbeidene.

I mangel av særlige regler skal både kostpris og markedsverdi omregnes til NOK mens de typisk er gjennomført i USD. Valutaeffekter alene kan gi store og tilfeldige differanser. I forhold til uttaksskattereglenes (legitime) formål, kan det ikke være grunn til å ta med i norsk skattegrunnlag de valutaeffekter som har oppstått i perioden før norsk skatteplikt forelå. I 2001 var dollarkursen ca NOK 9. Med en eiendel fra 2001 er det nesten gitt at det vil kunne oppstå et betydelig uttakstap. Det er vanskelig å se hvorfor Norge skal gi fradrag for et slikt tap, rent bortsett fra at reglene høyst sannsynlig må ha en symmetrisk behandling av gevinster og tap for å kunne anses som forholdsmessige. Motsetningsvis var kursen nede i NOK 5 i 2008 og hvis vi ser en fortsatt styrking av dollarkursen kan man lett tenke seg uttaksskattegevinster som i det vesentlige skyldes valutaeffekter uten tilknytning til Norge.

Hvis samme selskap får et nytt oppdrag i 2014, er det derimot markedsverdien som utgjør inngangsverdien. Forskjellen på reglene for det første og det andre oppdraget er påtagelig. Bakgrunnen er naturligvis å unngå å beskatte den samme gevinsten flere ganger – man kan da ikke bruke historisk kostpris enda en gang. For det andre oppdraget er vi derved mye nærmere et regelsett som er i samsvar med det uttrykte formålet og som på en forholdsmessig måte fordeler beskatningskompetanse mellom statene.⁴

I National Grid Indus la EU-domstolen vekt på at reglene skulle være egnet til å unngå dobbeltbeskatning, jf formuleringen i avsnitt 48:

«Kapitalgevinster, der realiseres efter nævnte selskabs flytning af hjemsted, beskattes udelukkende i værtsmedlemsstaten, hvor de er opstået, hvilket gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning af kapitalgevinsterne.»

⁴ Med det forbehold at OECD retningslinjene om beskatning av fast driftssted gjør det uklart om Norge overhodet har beskatningsrett til en gevinst oppbåret av et fast driftssted av et utenlandsk selskap, jf nedenfor.

Hvis Norge ilegger en skatt ved uttreden med utgangspunkt i historisk kostpris, er det åpenbart en fare for at skattyter kan bli dobbeltbeskattet ved at samme kostpris blir lagt til grunn ved fremtidig salg av eiendelen i hjemlandet, uten kredit for tidligere norsk skatt ved uttreden. National Grid Indus gjaldt flytting av et selskaps hjemsted. Ved flytting av et selskap skjer det parallelt en flytting ut fra et land og inn i et annet. Den siterte formuleringen indikerer at det er markedsverdien som skal legges til grunn som inngangsverdi også i forhold til inntreden. For et fast driftssted skjer det, i alle fall etter gjeldende regler, ikke en tilsvarende «innflytting» når det faste driftsstedet etableres, men prinsippene for å unngå dobbeltbeskatning bør være de samme.⁵

Bruk av markedsverdi også ved inntreden gjør at verdsettelse blir et enda mer sentralt tema som kan medføre praktiske problemer og hvor verditakster må innhentes i ettertid m.v. Vi har sett saker der ligningskontoret har ment at bokførte verdier er et mer korrekt uttrykk for markedsverdi enn skipsmeglernes verdianslag, når bokført verdi overstiger takst. For selskapene er det viktig at verdsettelsesmetoden er konsekvent og forutsigbar. Den beste og vanligste fremgangsmåten er å bruke uavhengige megleranslag, fortrinnsvis to eller flere. Forhåpentligvis vil ligningskontorene også engasjere meglere eller andre profesjonelle, men det er en frykt for at mer «hjemmesnekrede modeller» kan bli benyttet til å angripe uavhengige takster og profesjonelle verdsettelse.

Fordi dollarkursen har vist seg å kunne svinge relativt mye over en kort periode og de aktuelle eiendelene kan være svært kostbare, kan igjen valuta-effekter bli utslagsgivende. Antakelig burde all verdsettelse, både i forhold til historisk kostpris (som primært ikke bør benyttes), verdsettelse ved inntreden og ved uttreden, fastsettes i USD (gitt at det er den aktuelle valuta). Forskjellene i verdi målt i USD kunne så omregnes til NOK målt til kursen ved uttak.

Formålet med reglene er som nevnt å fange opp til beskatning verdistigning som har skjedd mens det var norsk skatteplikt. Dette formålet må nødvendigvis ha som forutsetning at Norge overhodet har beskatningsrett til slike gevinster. Høyesterettsdommen i *Allseas Marine, Utv 2011 s 1111*, bygger på at Norge har slik beskatningsrett etter norsk internrett. Langt

⁵ Etablering av fast driftssted, og opphør av det samme, er en mer flyktig hendelse uten spesielle selskapsrettslige former eller problemstillinger sammenlignet med flytting av et selskap. Det kan også variere i større grad hvorvidt medlemslandene tillegger etablering/opphør av fast driftssted noen spesiell skattemessig konsekvens. Det er ikke helt opplagt at prinsippene i *National Grid Indus* har en direkte overføringsverdi i forhold til faste driftssteder.

mer uklart er det om Norge vil ha beskatningsrett ved uttreden til et EØS-land, hvor det vil foreligge en skatteavtale. Etter oppdateringen av OECD's retningslinjer for beskatning av fast driftssted i juli 2008, har utviklingen klart gått i retning av at et fast driftssted skal beskattes som om det var en selvstendig enhet. Det samme fremgår forøvrig i pkt. 6.5.1.3 i Ot.prp. nr 62 (2006–2007) om dokumentasjonskrav ved internprising. Fordi det typisk (men ikke nødvendigvis) vil være hovedkontoret i utlandet som er involvert i kjøp og salg av fartøyer, er det gode argumenter for at denne typen inntekter ikke skal tilordnes det faste driftsstedet.

Dette kan motivere til tilpasninger ved at skattyter ikke tilordner eierskap til det faste driftsstedet hvor gevinst er det aktuelle, og motsatt i taps-situasjoner. Hvis det er «hovedkontoret» som har eierskapet, vil skatteavtalen kunne stenge for såvel gevinstbeskatning som uttaksbeskatning. Med uttaksbeskatning vil denne grensedragningen under skatteavtalene bli langt mer aktuell.

5. Oppsummering

Hovedformålet med uttaksskattereglene er å beskatte latente gevinster i norske selskaper som flytter ut. Måten de rammer faste driftssteder av utenlandske selskaper på viser dels at reglene på dette området går lenger enn formålet, dels at de får nokså tilfeldige utslag, at de kan være upraktiske og sannsynligvis i alle fall delvis er i strid med den frie etableringsretten.

Et alternativ ville være å si at for faste driftssteder av utenlandske selskaper er norske interesser tilstrekkelig ivaretatt med reglene i sktl § 14–64 om reversering av avskrivninger. Et annet alternativ ville være at inngangsverdien for uttaksskatteformål settes lik markedsverdien på tidspunktet for etablering av det faste driftsstedet, og at en måler verdiendringer i den aktuelle valuta hvor kun netto forskjell omregnes til norske kroner, fortrinnsvis kombinert med et høyere krav til varighet. Det er også grunn til å vurdere om unntaket fra tidskravet for eiendeler som er mindre enn 2 år gamle er hensiktsmessig. For et helt nytt fartøy vil verdiendringer typisk oppstå som rene valutaeffekter. Grunnen til regelen er at forskjellen mellom saldoavskrivninger og lineære avskrivninger er størst i de første årene av eiendelens levetid (10 prosentpoeng forskjell for skip og rigger). Men her snakker vi altså om faste driftssteder med mindre enn 12 måneders varighet, for eksempel utenlandske seismikkselskaper med 1–3 måneders kontrakter. Det er vanskelig å se at det foreligger sterke grunner for at Norge bør kunne ilegge en uttaksskatt i tilfeller av så kort varighet. Skattyter får uansett bare 4 % el-

ler 7 % avskrivning i stedet for de 14 % som gjelder for mer varig virksomhet, og kun forholdsmessig for de dager som oppdraget varer, jf FSFIN § 14-62-4. Om beregningen da kommer ut med gevinst eller tap fremstår som temmelig tilfeldig. Og jo kortere varigheten er, jo vanskeligere vil det typisk være å påvise slike funksjoner i Norge at en eventuell salgsgevinst ville vært skattepliktig her.

Det kan tenkes at Finansdepartementet arbeider med justeringer i regelverket i skrivende stund. Etter planen skal statsbudsjettet for 2013 med lovendringer legges frem 8. oktober 2012. Det er derved sannsynligvis fremlagt når denne artikkelen står på trykk og kanskje er noen av synspunktene allerede tatt høyde for i forslag til nye regler.