

BFU 1/11, avgitt 14. januar 2011:

Fellesregistrering med filial av utenlandsk datterselskap

Et utenlandsk selskap skal etablere en filial med fast forretningssted i Norge. Det norske morselskapet reiste spørsmål om det var mulig å fellesregistrere den norske filialen med det norske morselskapet, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.

Skattedirektoratet kom til at slik fellesregistrering kunne gjennomføres, selv om det dreide seg om et utenlandsk selskap.

Innsenders fremstilling av faktum og jus

Innledning/bakgrunn

Det vises til tidligere innsendt anmodning om bindende forhåndsuttalelse hvor AA ASA ba skatteetaten om en bindende forhåndsuttalelse knyttet til fellesregistrering med filial av AAB. AAB er hjemmehørende i BB. AAB er eid med 50 % hver av AAL og AAC. Både AAL og AAC er heleide datterselskaper av AA ASA. Bindende forhåndsuttalelse ble gitt av Skattedirektoratet ved brev av 7. desember 2009. Direktoratet kommer i uttalelsen frem til at filialen ut i fra de gitte opplysninger ikke kunne fellesregistreres med AA-konsernet.

Som følge av at AAB har økt sine leveranser til selskaper i AA-konsernet, ser man et behov for at filialen har fysisk tilstedeværelse i Norge. Gjennom dette vil filialen drive virksomhet fra fast driftssted i Norge. Fordi BFUen fra 7. desember ikke presist angir hva som skal til for at filialen skal kunne fellesregistreres med AA ASA, bes for ordens skyld om skatteetatens bekrefteelse i en ny BFU, på at vilkårene for fellesregistrering vil foreligge ved endringen som skissert. Det vises til punkt 2 nedenfor og deretter vår vurdering av registreringsregelverket i punkt 3 før en oppsummering gis i punkt 4.

Nærmere om AABs planlagte virksomhet i Norge

AA ASA har som del av en ønsket omstrukturering som beskrevet bl.a. i vårt brev av 16. september 2009, sett et økt behov for at AAB har en tilstedeværelse i Norge, og at AABs virksomhet/omsetning skjer gjennom filialen i Norge.

Å omsette AABs tjenester gjennom filialen i Norge vurderes av flere grunner. AAB leverer bare tjenester til norske og svenske foretak med overvekt på leveranser til Norge. Siden oppstarten av AAB, har omfanget av tjenester som leveres til AAselskaper i Norge og Sverige økt betydelig. Med økt leveranse av tjenester til Norge, er det også nødvendig å ha tilstedeværelse i Norge for å ha direkte kundekontakt, oppfølging av leveranser samt administrasjon av de tjenester som leveres til AABs kunder. Sett fra kundenes ståsted, vil det å ha geografisk nærhet og kontaktflate i Norge mot den som er ansvarlig for leveransene, åpenbart være en fordel. Filialen vil derfor være kontraktsmotpart og leverandør av de tjenester som produseres ved hovedkontoret. I den grad man kan omtale leveranser mellom hovedkontor og filial i terminologien underleverandør og leverandør, vil hovedkontoret være underleverandør til filialen.

Filialen vil være fullt ut skattepliktig for omsetningen i Norge, basert på inntekter og kostnader fastsatt iht. armlengdeprinsippet.

Det vil derfor bli ansatt en person i den norske filialen som vil ha ansvaret for den direkte kundekontakten med tjenesteververne. Dette arbeidet vil bestå i driftsmøter med eksisterende kunder hvor man gjennomgår kvalitets- og produktivitetsrapporter. Alt (ny)salgslarbeid og forhandlinger i forbindelse med tjenesteleveransene, avtaleinngåelse mv., vil også bli tillagt denne personen. Vedkommende som vil inneha denne stillingen, vil oppholde seg store deler av sin arbeidstid i Norge. For ordens skyld gjøres oppmerksom på at vedkommende vil bli innmeldt i arbeidstakerregisteret og vil være skattepliktig til Norge for inntekt opptjent her. Også controllerfunksjonen i AAB vil utføres fra Norge. Controllerfunksjonen innebærer ansvaret for, og utarbeidelse av, budsjett- og planprosesser iht. konsernets til enhver tid gjeldende vedtak og rutiner, kontroll og rapportering av resultater, utforming av løpende prognoser, bistand med fakturering, bistand med prosjektarbeid og utarbeidelse av økonomiske analyser. Også denne personen vil få ansettelse i filialen, bli innmeldt i arbeidstakerregisteret, og få full skatteplikt til Norge.

Salget vil bli strukturert slik at de norske kjøperne av tjenester fra AAB, skal forholde seg til den norske filialen for de tjenester som ytes fra AAB. Det vil derfor være filialen som står ansvarlig overfor de norske kundene ift. de tjenester som ytes fra AAB, uavhengig av om tjenestene fysisk utføres i Norge eller i BB.

Avgift Rettsavdelingen i skattedirektoratet

Innsenders vurdering

Innlemmelse av norsk filial av AAB i fellesregistreringen

Etter merverdiavgiftsloven § 2–2 tredje ledd følger det at

«To eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene.»

Basert på praksis, blant annet BFU 76/05, er det fastslått at filialer av utenlandske enheter kan inngå i norske fellesregistreringer forutsatt at vilkårene for fellesregistrering i sin alminnelighet er oppfylt. I dette tilfellet eier AA ASA indirekte 100 % av aksjene i AAB, og selskapene er samarbeidende innen salg av finansielle tjenester, da AAB leverer tjenester som AA ASA og andre fellesregistrerte selskaper benytter i denne virksomheten. Vilkaene for fellesregistrering av AABs norske filial med AA ASA vil derfor være til stede, og AA ASA vil derfor ha en rett til å få tatt opp filialen i fellesregistreringen.

Omsetning av tjenester fra hovedkontor til filial

Det følger videre av praksis, blant annet BFU 76/05 samt brev fra Finansdepartementet av juli 2002, at omsetning av tjenester mellom filial og hovedkontor ikke vil anses som omsetning i avgiftsmessig forstand. Dette innebærer at den norske

SPØRSMÅLET: Det norske morselskapet reiste spørsmål om det var mulig å fellesregistrere den norske filialen med det norske morselskapet.



filialen av AAB ikke skal beregne merverdiavgift etter reglene for snudd avregning («reverse charge») for de tjenester som mottas fra AAB, og som skal benyttes i filialens virksomhet.

Kravet til virksomhet, ref. forrige BFU til AA datert 7. desember 2009

Det vises til beskrivelsen ovenfor av de ansvarsoppgaver og gjøremål som vil tillegges filialen, og dette oppfyller derfor etter innsenders oppfatning de krav til virksomhet som fremkommer i BFU til AA datert 7. desember 2009.

Filialen vil således ha både ha tilstedeværelse, samt aktivitet i Norge.

Omsetning mellom filial og fellesregistrerte selskaper

Den norske filialen vil som nevnt inngå i fellesregistrering med de norske kundene. Dette innebærer at tjenestene ikke skal faktureres med merverdiavgift til de norske kundene, da omsetning innen en avgiftsmessig fellesregistrering ikke skal faktureres med merverdiavgift.

Når det gjelder spørsmålet om fellesregistrering, vises for øvrig til fremstillingen i vårt brev av 16. september 2009, hvor vår vurdering og konklusjon fastholdes.

Innsenders oppsummering/konklusjon

Vi er av den oppfatning at den norske filialen av AAB kan inngå i fellesregistrering med AA ASA, og at det verken skal beregnes merverdiavgift etter reglene for snudd avregning, når tjenester omsettes fra AAB til den norske filialen, og når det omsettes tjenester fra den norske filialen til andre fellesregistrerte enheter.

Skattedirektoratets vurderinger

Det følger av merverdiavgiftsloven § 2–2 tredje ledd første punktum at

«Samarbeidende selskaper kan anses som én avgiftspliktig virksomhet når minst 85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av et eller flere av de samarbeidende selskaper og selskapene er fellesregistrert.»

Spørsmålet om utenlandsk selskap kan inngå i en fellesregistrering med norske selskaper er ikke avklart i lovteksten, og er i begrenset utstrekning omtalt i forarbeidene.

Det følger imidlertid av rettspraksis – Rt. 2007 s. 140 «Olympia Capital» – at uten-

landske selskaper kan inngå i slik fellesregistrering så lenge det utenlandske selskapet har virksomhet i Norge. Det følger videre av forvaltningspraksis – se særlig Finansdepartementets uttalelse av 2. juli 2002, som det uttrykkelig vises til i nevnte dom – at det med virksomhet i Norge menes «omsetningsvirksomhet og fast representasjon i Norge».

I foreliggende tilfelle er det opplyst at AAB skal etablere filial i Norge med fast driftssted og ansatte, og filialen skal omsette avgiftspliktige tjenester til norske og svenske selskaper i AA-konsernet. Direktoratet finner det klart at dette innebærer en etablering av virksomhet i Merverdiavgifts-området som tilfredsstiller kravet til virksomhet i Norge. AAB kan følgelig inngå i en fellesregistrering, begrenset til den del av virksomheten som drives i Norge, jf. departementets brev av 2. juli 2002. Vi tilføyer at slik etablering i Norge kan medføre registreringsplikt i Norge, jf. merverdiavgiftsloven §§ 2–1 og 14–1.

Direktoratet legger videre til grunn at lovens eier- og samarbeidskrav er oppfylt i forhold til AA ASA og AAB, og at vilkårene for fellesregistrering i merverdiavgiftsloven § 2–2 tredje ledd dermed er oppfylt.

Innsender spør om omsetning mellom hhv. utenlandsk hovedkontor og norsk filial, og norsk filial og fellesregistrerte selskaper er avgiftspliktig omsetning.

Det følger av forvaltningspraksis – med utgangspunkt i departementets brev av 2. juli 2002 – at overføring av tjenester mellom utenlandsk hovedkontor og norsk filial anses som overføring innenfor samme rettssubjekt, som ikke utløser plikt til å beregne merverdiavgift. Det samme gjelder overføring av tjenester mellom norsk filial og enheter den er fellesregistrert med.

Vi tilføyer at overføring av tjenester fra det utenlandske hovedkontoret til norsk selskap i fellesregistreringen, skal avgiftsberegnes.

Konklusjon

En norsk filial av AAB kan inngå i fellesregistrering med AA ASA. Det skal ikke beregnes merverdiavgift etter reglene for snudd avregning, når tjenester omsettes fra AAB til den norske filialen, og når det omsettes tjenester fra den norske filialen til enheter den er fellesregistrert med.