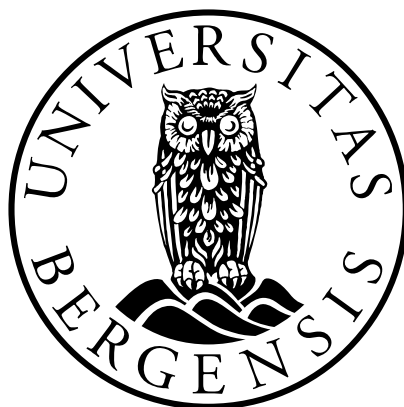


Agentregelens innhold etter BEPS tiltaks punkt 7

En utvidelse av virkeområdet til agentregelen

Kandidatnummer: 112

Antall ord: 14367



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

[Dato 01.06.2018]

Innholdsoversikt

Innholdsoversikt	1
1 Om oppgaven	3
1.1 Tema og problemstilling.....	3
1.2 Aktualitet	4
1.3 Struktur	5
2 Hoveddel	6
2.1 Rettskildebildet og juridisk metode.....	6
2.1.1 Tilgrensende tema og utfordringer ved rettskildebildet	8
2.1.2 Avgrensninger	9
2.2 Historisk- og rettslig bakteppe.....	10
2.3 Generelt om art. 5	12
2.3.1 Samhandlingen mellom art. 5(1) og (5)	13
2.4 Den nåværende agentregelen.....	13
2.4.1 Subjektet.....	14
2.4.2 Kompetansekrav	14
2.4.3 Regelmessig bruk	15
2.4.4 Virksomhetskravet	16
2.4.5 Avhengighet	16
2.5 Agentregelen anvendt i praksis.....	18
2.5.1 Dell-dommen i Norge.....	18
2.5.2 Dell-dommen i Spania.....	20
2.5.3 Zimmer-dommen.....	22
2.6 Rettstilstanden etter gjeldende rett og praksis	22
2.7 BEPS tiltakspunkt 7 og det nye tillegget i agentregelen	24
2.7.1 BEPS-prosjektet	24
2.7.2 Tiltakspunkt 7.....	26
2.7.3 Agentregelens nye handlingsalternativ	27
2.7.4 Mer konkret om det nye tillegget i agentregelen.....	29
2.7.5 Uavhengige agenter.....	34
2.7.6 Omfattede typetilfeller	35
2.7.7 Omtalen av tillegget i agentregelen.....	36

2.7.8	Implementeringen av BEPS	39
2.7.9	Konkret om implementeringen av MLI art. 12	40
2.7.10	Den nye regelens rekkevidde og slagkraft	42
2.8	Allokering til fast driftssted opprettet ved den nye agentregelen	43
2.8.1	Generelt om allokering	43
2.8.2	Nye retningslinjer for allokering	46
3	Avsluttende bemerkninger	49
4	Litteraturliste	53

1 Om oppgaven

1.1 Tema og problemstilling

Temaet for oppgaven er kildeskatt og regelen om fast driftssted i OECDs mønsteravtale art. 5, nærmere angitt agentregelen i art. 5 (5). OECDs mønsteravtale legger grunnlaget for en stor andel av verdens skatteavtaler. Dersom et foretak er skattepliktig til både sin hjemstat og kildestaten virksomheten ble utøvet i, er det skatteavtalene som fordeler beskatningsretten. En kildestat kjennetegnes ved at skatteretten tillegges den staten hvor inntekten har sin kilde.¹ Hovedregelen for fast driftssted etter art. 5 (1) er at et utenlandsk foretak blir skattepliktig i kildestaten, ved virksomhet drevet gjennom en forretningsinnretning, som er fast stedlig og tidsmessig.²

Agentregelen i art. 5 (5) er å regne som en utvidelse av hovedregelen for fast driftssted. Regelen omfatter de tilfellene hvor en representant tilstedeværende i kildestaten, kan etablere fast driftssted for hovedmannen. Frem til nå har regelen berodd på om agenten på regelmessig basis har sluttet rettslig bindende avtaler på vegne av hovedmannen. Agentregelen i art. 5 (5) ble tillagt som et sekundærkriterium, for å hindre at ikke-hjemmehørende skattesubjekter skulle kunne unngå fast driftssted-status etter art. 5 (1), ved å ha en representant som utøvet virksomhet på deres vegne i kildestaten. I praksis har det imidlertid vist seg at store multinasjonale foretak, forholdsvis enkelt kan unngå skatteplikt etter agentregelen ved ulike strategier og arrangementer.

Art. 5 endres som følge av OECDs BEPS-prosjekt og tiltakspunkt 7. Både BEPS-arbeidet og OECDs skatteavtalearbeid vil beskrives nærmere senere. Tiltakspunkt 7 tilfører art. 5 (5) et nytt handlingsalternativ, som omfatter tilfellene hvor agenten har en fremtredende rolle ved inngåelsen av avtaler, hvilke blir sluttet på regelmessig basis på vegne av prinsipalen uten vesentlige endringer. Regelendringen baserer seg agentens substansielle aktivitet i kildestaten.

¹ Zimmer (2004) s. 134

² Skaar (2001) s.127

Oppgavens sentrale problemstilling er agentregelens innhold og rekkevidde etter BEPS tiltakspunkt 7. Det vil redegjøres for agentregelens nye innhold, videre regelendringens status og hvilke endringer det nye tillegget i agentregelen er ment å medføre i praksis.

1.2 Aktualitet

I takt med samfunnsutviklingen har endringene i verdenshandelen, økt digitalisering og globalisering medført nye utfordringer for kildestatene og i stor grad økt aktualiteten til kildebeskatningsproblematikken. Store multinasjonale selskap opererer på den internasjonale handelsscenen, de har gjerne liten fysisk tilstedeværelse i kildestatene og restrukturerer enkelt sine virksomheter på tvers av landegrensene for å tilpasse seg nasjonale- og internasjonale skatteregler. Stadig flere stater befinner seg i posisjon som kildestat, hvor de ser skattefundamentene forflyttes og ønsker å sørge for at gigantene i verdenshandelen beskattes for sin verdiskaping i deres land.

Kampen om skattefundamentene er en realitet for en rekke land. I konkurransen om å tiltrekke seg de multinasjonale selskapene og skatteinntektene, gjøres flere grep i en rekke land. Konkurransen er usunn og på mange måter et såkalt «*kappløp mot bunnen*», for å gi foretakene de mest gunstige og fristende skattevilkårene. Europeiske land som Nederland og Irland kan nevnes, Irland har som illustrasjon en selskapsskatt på 12,5 % og Nederland gjør sitt regelverk særdeles gunstig for holdingselskap i store konserner. Apple-saken medførte et tilleggsskattekrav på 120 milliarder norske kroner ilagt av EU-kommisjonen, som følge av ulovlig statsstøtte fra irske myndigheter til teknologigiganten.³ Grunnet ulike tilretteleggelser fra de irske myndighetenes side, hadde Apple effektivt betalt 1 % og ned til 0,005 % skatt i Irland i perioden 2003-2004. Selv om det er tale om små prosentsummer, er det et viktige bidrag til Irland i form av penger, arbeidsplasser og andre positive effekter for irsk økonomi. Sammenlignet med selskapsskatt i andre land, som Norges sats på 24 %, gjør slike vilkår det umulige å opprettholde en sunn konkurransesituasjon for de øvrige nasjonalstatene.

³ <https://e24.no/naeringsliv/apple/eu-apple-maa-betale-13-milliarder-euro/23779732>

Kildebeskatning er blitt en aktualitet som har fått fokus internasjonalt og som det arbeides med på flere fronter i skrivende stund. Enkelte nasjonalstater har innført egne kildebeskatningsregler og andre organisasjoner, som EU, arbeider med de samme problemstillingene med et bredere fokus. OECD driver per dags dato med implementeringen av BEPS-prosjektet, *Base Erosion and Profits Shifting*, for å hindre uthuling- og forflytning av nasjonalstatenes skattefundament. Arbeidet har til formål å restaurere kildestatens beskatningsmulighet og sørge for at skattleggingen i størst mulig grad skal skje i de statene hvor verdiene genereres. Konkret tilføres OECDs mønsteravtale 15 tiltakspunkter med ulike regelendringer for å bedre situasjonen. Tiltakspunkt 7 angår den faste driftsstedregelen og søker å bøte på kjente omgåelsesmuligheter og strategier for å unngå kildeskatteplikten.

1.3 Struktur

Oppgaven kommer til å bli bygget opp med en innledende del om bakteppet for regelen, generelt om art. 5 og den nåværende agentregelen i art. 5 (5). Videre vil det bli redegjort for BEPS-prosjektet, spesielt tiltakspunkt 7, videre det nye tillegget i agentregelen, rekkevidden av denne endringen og implementeringen av regelen. Avslutningsvis vil det gis en kortere sammenfatning av de etterfølgende retningslinjene for allokering til fast driftssted, opprettet med hjemmel i den endrede agentregelen.

2 Hoveddel

2.1 Rettskildebildet og juridisk metode

Oppgaven bygger i stor grad på internasjonale rettskilder. Det vil derfor fokuseres på de særskilte problemene det reiser ved gjennomgang av rettskildebildet og metode. For øvrig vises det til at «*alminnelig, norsk rettskildelære*»⁴ gjelder på skatterettens område, i likhet med andre rettsområder i norsk rett, men anses ikke nødvendig å utdype nærmere i oppgaven.

OECDs mønsteravtale danner grunnlaget for en rekke bilaterale, unntaksvis multilaterale, skatteavtaler mellom verdens stater. Skatteavtalene som inngås bygger i større eller mindre grad på mønsteravtalen, det grunnet statenes avtalefrihet til å fremforhandle avvikende vilkår. Skatteavtalene er folkerettslige traktater med trinnhøyde som norsk lov. Norsk rettstradisjon bygger på det dualistiske prinsipp. Traktatene må implementeres etter prosedyrene i Grl. § 26 (2), med behandling av både Regjering og Storting. Skatteavtalene er imidlertid særegne hva traktater angår. Vedtagelsen av dobbeltbeskatningsavtaleloven innebærer at alle norske skatteavtaler automatisk får trinnhøyde som norsk lov. Såfremt Stortinget samtykker til avtaleinngåelsen, står Regjeringen fritt til å fremforhandle skatteavtaler.⁵

Det er en forutsetning for beskatning etter en skatteavtalebestemmelse, at det foreligger en internrettslig hjemmel som omfatter det konkrete tilfellet. Sktl. § 2-3 (1) b) er den interne hjemmelen for kildebeskatning, hvor utenlandske selskap som «*utøver eller deltar i*» virksomhet som «*drives eller bestyres herfra*», på visse vilkår kan beskattes for deler av selskapsinntekten i Norge. Eventuelle skatteavtalebestemmelser skattesubjektet kan påberope seg, som hjemmehørende i et eller begge landene som er avtaleparter, kan kun hjemle lemping av skattebyrden. En skatteavtalehjemmel kan aldri hjemle beskatning eller skjerpede skattesatser, jf. sktl. § 2-37 (1).⁶

⁴ Naas m.fl. (2011) s.72

⁵ Naas m.fl. (2011) s. 79

⁶ Naas m.fl. (2011) s. 80

Tolkning av skatteavtalene skal gjøres i tråd med «*de folkerettslige reglene om tolkning av traktater*»⁷, hvilket utledes fra Wienkonvensjonen art. 31 flg. Det grunnleggende utgangspunktet for tolkningen er den alminnelige forståelsen av ordlyden i traktatens bestemmelser, videre sett hen til dens formål og kontekst. Norge har ikke ratifisert Wienkonvensjonen, men anses bundet av tolkningsreglene grunnet reglenes stilling som folkerettslig sedvanerett.⁸

OECD utgir kommentarer til veiledning ved anvendelsen av mønsteravtalens bestemmelser. Bruk av kommentarene som tolkningsfaktor fordrer at ordlyden i den aktuelle skatteavtalen, er tilsvarende mønsteravtalens bestemmelse.⁹ Videre må ikke avtalepartene ha avtalt en avvikende forståelse av ordlyden seg imellom. Spørsmålet er videre hvilken rettskildemessig vekt disse kommentarene skal tilskrives. Formelt sett kan ikke kommentarene anses som en bindende rettskildefaktor ved anvendelsen av de bilaterale skatteavtalene. Reelt sett er imidlertid kommentarene en viktig tolkningsfaktor ved anvendelsen av mønsteravtalens bestemmelser.¹⁰ De gir tolkningsbidrag til den alminnelige forståelsen av begrepene som brukes i de ulike bestemmelsene. I Safe Service-dommen¹¹ uttalte Høyesterett følgende om vekten av OECDs kommentarer; «*jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e)*». Deretter viste Høyesterett til flere dommer som underbygde denne forståelsen. Kommentirutgaven tillegges dermed stor vekt i rettsanvendelsesprosessen.

Hva angår utenlandsk rettspraksis, uttrykker Dell-dommen at domsavsigelsene er «*av interesse [for] korleis vedkomande artikkel er forstått i andre land*».¹² Av rettskildemessig vekt i norsk metodelære vil en slik kilde ha mindre formell vekt. Imidlertid viser praksis, som

⁷ Rt-1994-752 s. 762

⁸ Naas m.fl. (2011) s. 85

⁹ Nørsgaard Laursen (2011) s. 37

¹⁰ Naas m.fl. (2011) s. 83

¹¹ Rt-2004-957 avsnitt 46

¹² Rt-2011-1581 avsnitt 51

Dell-dommen, at disse sees hen til og tillegges vekt. Dette er særlig hensiktsmessig ved tolkningen av internasjonale traktater og forståelsen av disse. Her står de ulike rettsanvenderene ovenfor samme rettskildemateriale, det er hensiktsmessig for forutberegnelighet og likebehandling at det etterstrebtes sammenfallende anvendelse. En sammenfallende traktattolkning og –anvendelse vil videre bidra til å hindre dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning.

2.1.1 Tilgrensende tema og utfordringer ved rettskildebildet

Det nye tillegget i agentregelen i art. 5 (5) er publisert i BEPS Final Report fra 2015, men endringen er ikke implementert i de aktuelle skatteavtalestatene. I oppgavens øyemed blir dermed innholdet i den nye regelen hovedsakelig utpenslet på grunnlag av ordlydstolkning, OECDs kommentarutgave og hensynene bak bestemmelsen. Man støter på mange måter på de samme problemene som ved en helt ny lovtekst med kun tilgjengelige forarbeider. Det foreligger ingen rettsanvendelse av reglene å støtte seg på ved fastsettelsen av regelens innhold.

I den nåværende fasen av BEPS-prosjektet vil både implementeringen og mottagelsen av den nye agentregelen redegjøres for. Skatteavtalenes natur, som både traktat og bilateral avtale, medfører spesielle utfordringer. Avtalepartene har avtalefrihet og behøver ikke å implementere de konkrete endringene i BEPS-prosjektets tiltakspunkter i sine skatteavtaler. At dette gjøres i praksis blant de fleste skatteavtalelandene, er imidlertid prekært for å oppnå formålet bak regelendringene og et sammenfallende skatteavtaleregulering internasjonalt. En redegjørelse av det praktiske omkring implementeringen vil kunne vise eventuelle styrker og svakheter ved den nye regelen, slik den fremstår på inneværende tidspunkt. De innsendte kommentarene fra ulike skatterettslige aktører under arbeidet med BEPS, vil vises til med samme formål.

Allokering er et relevant, tilgrensende tema. Dersom det er grunnlag for å opprette et fast driftssted etter art. 5, er det allokeringsreglene og retningslinjene i art. 7 som avgjør det

skattbare beløpet som kan beskattes i kildestaten. Som følge av endringene i agentregelen, er det utgitt et tillegg til retningslinjene for allokering i de nye tilfellene. Temaet vil behandles i oppgavens kapittel 2.9.

Av tilgrensende tema vil redegjørelsen av implementeringen, omtalen av endringene og de nye retningslinjene for allokering blir behandlet for å gi et mest mulig helhetlig bilde av regelen på nåværende tidspunkt. Dette er begrunnet i at man er i en tidlig fase, hvor dette er informasjon av betydning.

2.1.2 Avgrensninger

Oppgaven vil avgrense mot den interne hjemmelen for kildebeskatning, sktl. § 2-3 (1) b), da denne på generell basis anses å ha et mer omfattende virkeområde enn skatteavtalehjemmelen i mønsteravtalen art. 5.^{13 14} Det forutsettes for denne oppgavens henseende, at den interne hjemmelen omfatter tillegget i art. 5 (5). Dette synes Høyesterett å legge til grunn i Delldommen¹⁵, som omfatter et kommisjonærarrangement midt i kjerneområdet til agentregelens endring, hvor den interne hjemmelens rekkevidde ikke ble behandlet inngående.

Art. 5 om fast driftssted er en omfattende regel, det kan derfor ikke redegjøres fullt ut for denne i oppgaven. Art. 5 (1-4) og (7) vil kun behandles i kortere deler underveis, i den grad det er nødvendig for å danne et helhetlig bilde av oppgavens tema.

Hva angår BEPS og de særskilte tiltakspunktene, vil fokuset ligge på tiltakspunkt 7. Det vil redegjøres kort for både prosjektet og tiltakspunkt 7 mer generelt. Det er imidlertid den delen av tiltakspunkt 7 som utgjør tillegget i agentregelen, som vil bli behandlet i oppgaven.

¹³ Skaar (2001) s. 173

¹⁴ Brudvik (2017) pkt. 4.3.2.4

¹⁵ Rt-2011-1581 avsnitt (36)

2.2 Historisk- og rettslig bakteppe

I tråd med den alminnelige beskatningsretten, er det skattesubjektenes hjemstat som har førsteretten på skatteinntektene, jf. OECDs mønsteravtale art. 7 (1). Det rettslige utgangspunktet er globalskatteplikt, hvor skattesubjektet blir skattepliktig til hjemstaten for all sin formue og inntekt, jf. bl.a. sktl. § 2-2 (1) og (9). Kildebeskatning gir skatteavtalestatene en mulighet til å beskatte verdier som skapes på sine territorium, selv om skattesubjektet er bosatt- eller hjemmehørende i et annet land. Kildestaten kan dermed få beskatningsrett, dersom et ikke-hjemmehørende skattesubjekt driver virksomhet av en tilstrekkelig grad og varighet på deres territorium til å etablere fast driftssted.

I takt med at verdens handelsaktører i økende grad opptrer på tvers av landegrensene, oppstår behovet for skatteavtaler. OECDs mønsteravtale er utgangspunktet for en rekke bilaterale skatteavtaler verden over, som skal fordele beskatningsretten, forhindre skatteflukt, skape forutsigbare skatteregler og unngå juridisk dobbeltbeskatning av de internasjonale handelsaktørene.¹⁶ Mønsteravtalen omtaler dobbeltbeskatning som skattlegging av samme skattesubjekt og inntektspost i et eller flere land i samme tidsperiode.¹⁷ Globalskatteplikten åpner i så henseende for dobbeltbeskatning, hjemstatens rett til å beskatte all inntekt og formue tilhørende sine skattesubjekts, havner i kollisjon med kildestatens rett til å beskatte virksomhet innenfor egne landegrenser.

Skattesubjektets hjemstat har ansvar for å sørge for at sine skattesubjekt ikke blir dobbeltbeskattet, hvilket sikres ved bruk av ulike versjoner av unntaks- eller kreditmetoden. I norsk rett gis det som hovedregel kreditt for skatt betalt av norske skattesubjekt i utlandet, innenfor grensene av hva som ville vært norsk beskatning på en tilsvarende inntektspost. Reglene intern retten finnes i sktl. § 16-20 flg.

¹⁶ Naas m.fl. (2011) s. 77

¹⁷ Mønsteravtalen (2017) Introduksjon pkt. 1

I de tilfellene man ikke har en skatteavtale, må man se hen til internrett i de aktuelle avtalestatene. Det skaper større usikkerhet og risiko for næringslivet. Norge har i dag omkring 80 offisielle skatteavtaler¹⁸, norsk næringsliv i utlandet vil derfor i stor grad kunne bero sin forretningsdrift på skatteavtaler. De statene det fortsatt ikke er inngått skatteavtaler med, er ofte betegnet som «*skatteparadiser*», hvor næringslivet tilbys særdeles lave skattesatser, høyt hemmelighold eller andre fordelaktige regler.¹⁹ Manglende skatteavtalesamarbeid blir gjerne begrunnet utfra det rasjonale at man ikke ønsker å beskytte næringslivet i denne typen skatteregimer.

Kildebeskatning er et omdiskutert tema. Dale Pinto, en australsk skatterettsprofessor, skriver om begrunnelsen for kildebeskatning i sin doktorgradsavhandling, omhandlende nettopp dette temaet.²⁰ Det uttales at den omforente begrunnelsen for kildeskatt, er «*the benefit-theory*» (heretter fordelsteorien), hvor skatteyteren nyter godt av en rekke fordeler og tilretteleggelser i kildestaten.²¹ Det er foretakets tilgang til disse fordelene, som begrunner kildestatens rett til å skattlegge. Fordelene kan være infrastruktur, tilrettelegging for næringslivet eller andre fordeler for selskapet eller dets kunder. Pinto viser til dette sitatet som oppsummerer tankegangen godt, «*the country where income originates should be compensated for the cost of providing public services*».²² Når det kommer til mindre grad av fysisk tilstedeværelse, som ved elektronisk handel, går diskusjonen frist. Pinto viser bl.a. til Arvid A. Skaar som mener fordelsteorien fortsatt begrunner kildebeskatning.²³ Skatteyteren nyter fortsatt godt av infrastrukturen i det landet vedkommende driver virksomhet i.

Den første av OECDs mønsteravtaler ble opprettet allerede i 1963,²⁴ senere har en rekke versjoner med mindre endringer blitt publisert og implementert av skatteavtalepartene. Vedrørende hvilken versjon av mønsteravtalen den konkrete skatteavtalen bygger på, kan

¹⁸ <https://www.regjeringen.no/> - Norges skatteavtaler

¹⁹ Naas m.fl. (2011) s. 77

²⁰ Pinto (2003)

²¹ Pinto (2003) s. 444

²² Pinto (2003) s. 444

²³ Pinto (2003) s. 447

²⁴ Naas m.fl. (2011) s. 83

status her være ulik i forskjellige jurisdiksjoner. Den siste versjonen ble utgitt i 2017, i forbindelse med BEPS og endringene av skatteavtalereglene for å hindre uthuling av skattefundamentet. Fra den første mønsteravtalen og til og med den gjeldende versjonen etter BEPS, finnes det et krav til fysisk tilstedeværelse i kildestaten ved etablering av fast driftssted. I forarbeidet til BEPS ble det foreslått en ny terskel for fast driftssted ved «*signifikant digitalt nærvær*» i kildestaten, dette ble imidlertid ikke tatt med i denne omgang.²⁵

2.3 Generelt om art. 5

Mønsteravtalens art. 5 regulerer kildestatens beskatningsrett i form av reglene om fast driftssted. Utgangspunktet etter art. 5 (1) er at kildestaten får beskatningsrett når foretaket har «*fast driftssted*», i form av en forretningsinnretning, i denne staten. Resten av art. 5 utfyller denne hovedregelen med liste forhold som faller innenfor, utenfor og særlige utvidelser som kan komme til anvendelse.

Art. 5 (1) kommer til anvendelse dersom det foreligger en forretningsinnretning, denne er fast stedlig og over tid, og skattyters virksomhet drives gjennom dette driftsstedet. Arvid A. Skaar omtaler det som et krav til «*objektiv og subjektiv tilstedeværelse i driftsstedstaten*» og «*krav til driftsstedets funksjoner*».²⁶ Den objektive tilstedeværelsen fordrer at det finnes en forretningsinnretning i kildestaten og at denne fysisk lokalisert i tråd med stedskravet. Kravet til subjektiv tilstedeværelse innebærer en rett eller faktisk anledning til å benytte seg av innretningen og at denne bruken har foregått over en tilstrekkelig tidsperiode. Funksjonene som utøves må være forretningsvirksomhet og denne aktiviteten må utøves gjennom forretningsinnretningen.²⁷

²⁵ Berg-Rolness (2016) pkt. 12.5.4

²⁶ Skaar (2001) s. 127

²⁷ Skaar (2001) s. 127 – avsnittet er basert på denne kilden

Art. 5 (2) angir en rekke eksempler på forretningsinnretninger, som vil oppfylle de objektive vilkårene i bestemmelsens første ledd. Listen over unntatte aktiviteter i art. 5 (4) angir det motsatte, en rekke forberedende- og støttende funksjoner, som ikke vil være aktivitet som kan utgjøre et fast driftssted. Art. 5 (3) har en særregel for fast driftssted ved bygge- og installasjonsprosjekter av en viss varighet. Videre vil art. 5 (5) medføre at en representant i kildestaten etablerer fast driftssted for selskapet. Byggeregelen i art. 5 (3) og agentregelen i art. 5 (5) utgjør begge utvidelser av adgangen til å etablere fast driftssted etter hovedregelen i (1). Art. 5 (4) gjør tilsvarende innskrenkninger i de to alternative grunnlagene for fast driftssted. Art. 5 (6) innskrenker agentregelen ved at uavhengige agenter ikke kan etablere fast driftssted for hovedmannen.

2.3.1 Samhandlingen mellom art. 5(1) og (5)

Agentregelen utgjør en utvidelse av den faste driftsstedsregelen, en representant i kildestaten vil på lik linje med en forretningsinnretning kunne konstituere et fast driftssted. Metodisk vil man først anvende utgangspunktet for fast driftssted i art. 5(1), deretter se hen til agentregelen dersom vilkåret om forretningsinnretning ikke er oppfylt²⁸. Art. 5(1) er primærregelen for fast driftssted, mens agentregelen utgjør et sekundærkriterium for kildebeskatning. Alternativet til skatteplikt etter agentregelen eksisterer altså uavhengig av om selskapet oppfyller terskelen for fast driftssted etter art. 5(1)-(3). Ulike kriterium vil dermed utløse fast driftssted, enten en forretningsinnretning eller en representant som opptrer i kildestaten.

2.4 Den nåværende agentregelen

Agentregelen i art. 5 (5) ble primært nedfelt for å regulere salgssituasjonene²⁹, hvor representanten inngår kontrakter om salg av varer og tjenester til tredjepersoner i kildestatene på vegne av hovedmannen. Agenten må ha fullmakt til å slutte rettslig bindende avtaler på vegne av prinsipalen på rutinemessig basis. Det er videre krav om en form for

²⁸ Skaar (2006) pkt. 5.4.2

²⁹ Skaar (2006) pkt. 5.4.7.4

avhengighetsforhold mellom representanten og selskapet vedkommende arbeider på vegne av. Bestemmelsens vilkår er kumulative, hvilket betyr at representanten må oppfylle samtlige for å etablere fast driftssted for hovedmannen. Hva som mer konkret ligger i vilkårene vil bli redegjort for i det følgende.

2.4.1 Subjektet

Legaldefinisjonen i art. 3 (1) a) legger en vid forståelse av «*person*» til grunn. Enhver juridisk- eller fysisk person i kildestaten, kan på visse vilkår gi selskapet «*fast driftssted*» i kildestaten. Ordlyden «*person*» avgrenser mot maskiner, servere o.l.³⁰ I praksis kan subjektet være alt fra en ansatt, et datterselskap eller salgsrepresentant m.v. Det ikke noe krav til at representanten er hjemmehørende i kildestaten, selv om dette i praksis ofte er tilfellet.³¹

2.4.2 Kompetansekrav

Art. 5 (5) krever at agenten har en form for fullmakt eller autorisasjon til å slutte avtaler på vegne av hovedmannen. Ordlyden «*authority to conclude contracts in the name of the enterprise*» tilsier en ikke ubetydelig myndighet til å fremforhandle og inngå kontrakter på vegne av hovedmannen. Bestemmelsens ordlyd, «*authority*», uttaler klart et krav til at agenten innehar en form for fullmakt. Det fremkommer av juridisk teori at det kan være en formell fullmakt eller konkludent adferd³². Imellom de to ytterpunktene foreligger det et vidt spenn av mulige samarbeidskonstellasjoner mellom agenten og hovedmannen, herunder kontrakt, ansettelsesforhold m.m.

En naturlig språklig forståelse av «*in the name of the enterprise*» taler i retning av at kontrakten som agenten slutter må være i hovedmannens navn og med dette konstituere en avtale mellom hovedmannen og en tredjepart. Det kreves imidlertid ingen firkantet, formell

³⁰ Skaar (2006) pkt. 5.4.2.1

³¹ Nørregård Laursen (2011) s. 159

³² Naas m.fl. (2011) s. 357

kompetanse til at agenten kan signere avtaler i hovedmannens navn.³³ Her uttales det i kommentarutgaven at det ikke er tale om en bokstavelig tolkning, men at essensen i vilkåret er at hovedmannen «*i realiteten*» blir bundet av agentens disposisjoner.³⁴ Bakgrunnen for revideringen i OECD kommentarene var at agenter i common law-land kan signere i eget navn, men fortsatt binde hovedmannen rettslig i avtale med tredjepersoner.³⁵ Dette utdypes nærmere i gjennomgangen av Dell-dommen i pkt. 2.6.1. Autorisasjonskravet og krav til fullmaktens innhold sammenfattes som at agenten «*formelt eller i realiteten [må] ha fullmakt til å pådra hovedmannen rettslige forpliktelser*».³⁶ Det er uten betydning om agenten eller hovedmannen formelt undertegner avtalen med tredjepersonen, dersom agentens handlinger i kildestaten anses å ha bundet hovedmannen før signeringen finner sted.³⁷ Vurderingen av om agenten rettslig binder prinsipalen er en konkret vurdering av fullmaktens innhold.

Kravet til fullmaktens innhold bygger på intern rett i kildestaten, hvor det er avgjørende om agenten har kompetanse til å rettslig binde sin hovedmann i avtale med tredjeparter etter internrettslige regler.³⁸ Begrensningene i form av de unntatte aktivitetene i art. 5 (4), gjelder tilsvarende for fullmaktens innhold og setter begrensninger for hvilke aktiviteter agentens fullmakt kan angå.

2.4.3 Regelmessig bruk

Ordlyden «*habitually exercises*» fordrer en gjentakende bruk av agentens kompetanse til å binde hovedmannen i kontrakter med tredjepersoner. Det holder dermed ikke at agenten utøver aktivitet på vegne av hovedmannen, vedkommende må regelmessig gjøre bruk av sin autorisasjon til å binde hovedmannen. Utfra en naturlig språklig forståelse kreves det i nedre kategori klart noe mer enn et engangstilfelle, men det kan vanskelig utledes noen konkret terskel for hva som kreves. Agenten «*makes use of his authority repeatedly and not merely in*

³³ Naas m.fl. (2011) s. 360

³⁴ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (5) pkt. 32.1

³⁵ Skaar (2006) pkt. 5.4.3.3

³⁶ Naas m.fl. (2011) s. 359

³⁷ Naas m.fl. (2011) s. 360

³⁸ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (5) pkt.32.1

isolated cases».³⁹ Hvor mye som kreves, vil bero på en helhetsvurdering av kontraktens natur og virksomheten til hovedmannen⁴⁰. Skaar påpeker at «*habitually*» vil være «*et krav om regularitet eller frekvens, og ikke om varighet*»⁴¹. Her vil bransjen agenten opptrer i og eventuelle andre særtrekk komme inn i vurderingen.

Bakgrunnen for at det er et krav til regelmessig bruk av autorisasjonen og ikke kun generell aktivitet, bringer oss tilbake til begrunnelsen for kildebeskatning. Det er agentens fysiske tilstedeværelse og aktivitet i kildestaten over tid, som skal gi prinsipalens kjernevirksomhet tilstrekkelig tilknytning, til å rettferdiggjøre at beskatningsretten forflyttes fra hjemstaten. Verdiene som skapes i kildestaten over tid, er beskatningsgrunnlaget.

2.4.4 Virksomhetskravet

Utfra ordlyden oppstilles det kun et eksplisitt virksomhetsvilkår etter hovedregelen i art.5 (1) for forretningsinnretninger. Juridisk teori tar imidlertid til orde for at det samme kravet til virksomhetsførsel gjelder etter agentregelen.⁴² Videre må agenten utøve virksomhet i tråd med internretten i det landet vedkommende opptrer i.⁴³ Agentens aktiviteter må dermed minst oppfylle den nedre terskelen for skattepliktig virksomhet etter norsk intern rett. Enkelte virksomhetstyper kan være unntatt fra skatteavtalen ved fremforhandlede særregler, blant annet jordbruk, skipsfart eller lignende.⁴⁴

2.4.5 Avhengighet

Den nåværende regelen i art. 5 (6) avgrenser mot «*broker, general commission agent or any other agent of an independent status*», dette forutsatt at agenten har opptrådt i tråd med

³⁹ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (5) pkt. 32

⁴⁰ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (5) pkt. 33.1

⁴¹ Skaar (2006) pkt. 5.4.7

⁴² Skaar (2006) pkt. 5.4.6

⁴³ Skaar (2006) pkt. 5.4.6

⁴⁴ Skaar (2006) pkt. 5.4.6

«ordinary course of their business». Art. 5 (6) innskrenker virkeområdet i art. 5 (5), ved at uavhengige agenter ikke kan etablere fast driftssted. Driver agenten innenfor sin egen ordinære, skattepliktige virksomhetsførsel, vil det være uten betydning om vedkommende har fullmakt til å inngå rettslig bindende avtaler på vegne av hovedmannen.⁴⁵

Kommentarutgaven utleder to eksplisitte krav til en uavhengig agent, vedkommende må være rettslig- og økonomisk uavhengig av foretaket det opereres på vegne av og opptre i egen ordinær virksomhet.⁴⁶ Vurderingen av agentens rettslige- og økonomiske avhengighet er konkret beroende på fordelingen av rettigheter og forpliktelser mellom representant og hovedmann.⁴⁷

Vurderingen av rettslig avhengighet beror hovedsakelig på «i hvilken grad agenten er underlagt hovedmannens instruks og kontroll».⁴⁸ Den uavhengige agenten er typisk engasjert for en særskilt oppdragsgiver ikke innehar blant egne arbeidstakere. Det kan, som ordlyden nevner, være snakk om en advokat, eiendomsmegler eller lignende i kildestaten. Med motsatt fortegn vil imidlertid ansatte arbeidstakere alltid bli regnet som avhengig av hovedmannen.⁴⁹ En ansatt vil både være under selskapets instruksjonsmyndighet (rettslig avhengig) og lønnet av foretaket (økonomisk avhengig).⁵⁰ Hovedmannens løpende instruksjonsmyndighet har tradisjonelt blitt ansett som et viktig kjennetegn på rettslig avhengighet. Graden av detaljert instruksjonsmyndighet hovedmannen må inneha i den løpende virksomheten til agenten, vurderes utfra hva som er vanlig kontrollprosedyre og instruksjon i tilsvarende virksomhet.

Vurderingen av agentens økonomiske avhengighet beror på fordelingen av risiko mellom representanten og hovedmannen⁵¹. Her vil både forretningsmessige- og økonomiske vurderinger inngå. Hvorvidt agenten arbeider for flere oppdragsgivere, har andre vesentlige

⁴⁵ Naas m.fl. (2011) s. 360

⁴⁶ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (6) pkt. 37

⁴⁷ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (6) pkt. 38

⁴⁸ Naas m.fl. (2011) s. 361

⁴⁹ Skaar (2006) pkt. 5.4.4.1

⁵⁰ Skaar (2006) pkt. 5.4.4.1

⁵¹ Naas m.fl. (2011) s. 362

inntektskilder eller kun driver virksomhet med hovedmannen. Arbeider agenten «*wholly or almost wholly*» på vegne av en prinsipal over en lengre tidsperiode, vil sannsynligheten for uavhengig status være mindre.⁵² Videre er det relevant hvorvidt agenten har en innsats- eller resultatforpliktelse til hovedmannen. Har representanten fastsatt betaling uavhengig av resultat eller bærer vedkommende risikoen for løsning av oppdraget på tilfredsstillende måte. Som en illustrasjon vil en ansatt som oftest kun ha en innsatsforpliktelse overfor sin arbeidsgiver. En uavhengig agent har gjerne et resultatansvar ovenfor prinsipalen og bærer den økonomiske risikoen for at arbeidet blir vellykket.⁵³

Avslutningsvis skal «*in the ordinary course of their business*» forstås objektivt. Det avgjørende er om agenten opptrer på vegne av egen virksomhet eller utfører arbeidsoppgaver som typisk ligger under hovedmannens virksomhet.⁵⁴ Vurderingen skal gjøres på bakgrunn av bransjen agenten operer i, ikke eventuelle særordninger mellom hovedmannen og agenten.⁵⁵ Kommentarene uttaler at det skal vektlegges hva som er vanlig virksomhetsførsel i bransjen, hvilke arbeidsoppgaver som normalt tillegges samme yrkesgruppe i kildestaten.⁵⁶ Er agenten en megler, vil vurderingen bero seg på hva som vanligvis ligger innenfor dennes alminnelige virksomhetsutøvelse.⁵⁷ Agenten og hovedmannen skal altså ikke kunne konstruere et individuelt, spesielt opplegg for å unngå agentreglens vilkår.

2.5 Agentregelen anvendt i praksis

2.5.1 Dell-dommen i Norge

Dell-dommen⁵⁸ behandlet spørsmålet om Dell AS utgjorde et fast driftssted for det irsk-registrerte morselskapet Dell Products i Norge. Kommisjonæren Dell AS hadde en

⁵² Mønsteravtalen (2014) art. 5 (6) pkt. 38.6

⁵³ Zimmer (2009) s. 186

⁵⁴ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (6) pkt. 38.7

⁵⁵ Skaar (2006) pkt. 5.4.5.2

⁵⁶ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (6) pkt. 38.8

⁵⁷ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (6) pkt. 38.8

⁵⁸ Rt-2011-1581

kommisjonsavtale med kommittent Dell Products. Dell AS solgte datamaskiner og utstyr for Dell-konsernet til bedriftskunder og offentlige kunder i Norge. Saken gjaldt tre ligningsår, hvor spørsmålet var om det var grunnlag for å etablere fast driftssted etter agentregelen i art. 5 (5). Resultatet av et fast driftssted ville være at de delene av inntjeningen til Dell Products som kan knyttes til Norge, kan allokere til det faste driftsstedet og beskattes av norske myndigheter.

Tingretten og lagmannsretten kom til at Dell Products hadde fast driftssted i Norge etter art. 5 (5). Lagmannsretten⁵⁹ la en funksjonell forståelse av «*in the name of*» til grunn og mente spørsmålet var hvorvidt agenten «*i realiteten*» bandt hovedmannen.⁶⁰ Inntektene for de aktuelle ligningsårene ble allokert etter art. 7 i en fordeling 60%-40%, henholdsvis størst andel til det faste driftsstedet i Norge og resten til kommittenten i Irland.

Høyesterett kom derimot til motsatt resultat. Partene bestred ikke for Høyesterett at Dell AS var en avhengig mellommann for Dell Products Irland. Høyesterett slo raskt fast at avtalene Dell AS gjorde i Norge ikke var rettslig bindende for Dell Products, og viste til kommisjonsloven fra 1916 som grunnlag. Det springende punktet for Høyesterett var innholdet i autorisasjonskravet etter art. 5 (5). Dell-konsernet prosederte på den forståelsen at representanten må kunne gjøre rettslig bindende avtaleinngåelser på vegne av hovedmannen. Skattemyndighetene argumenterte, i likhet med lagmannsretten, for en funksjonell forståelse av ordlyden, forankret i hensynene bak skatteavtalen, om å sikre statenes skattefundament.

Diskusjonen om det krever rettslig binding av hovedmannen stammer fra kommentarene til mønsteravtalen, hvor det ble gjort endringer som uttalte avtalen «*i realiteten*» ikke måtte inngås i hovedmannens navn.⁶¹ Endringene ble gjort fordi man i common law-land har en rettstilstand hvor representanten signerer i eget navn og fortsatt binder hovedmannen. Finansdepartementet tok til orde for at det var tale om en realitetsendring, hvor en funksjonell

⁵⁹ LB-2010-032855

⁶⁰ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (5) pkt. 32.1

⁶¹ Mønsteravtalen (2014) art. 5 (5) pkt. 32.1

forståelse av ordlyden nå skulle legges til grunn.⁶² Som lagmannsretten tar opp i sin domsavsigelse, har det blitt drøftet i juridisk teori om en slik funksjonell forståelse har rettslige holdepunkter. Arvid A. Skaar blir sitert i domsavsigelsen⁶³ hvor han tolker OECDs kommentarer i den retning at det kan være grunnlag for en funksjonell forståelse, men faller likevel tilbake på den klare ordlyden i art. 5 (5) «*in the name of*».⁶⁴ Høyesterett endte med at agenten må ha autorisasjon til å gjøre rettslig bindende avtaler på vegne av hovedmannen.

Høyesterett fremhever internasjonal løsning av disse spørsmålene, i form av endring av skatteavtalene. Dell AS ble ikke ansett som en avhengig agent, hvilket ikke utløste kildeskatteplikt for Dell Products Irlands inntjening i Norge. Høyesterett frastår fra å legge avgjørende vekt på hensynene bak regelen og skatteavtalene, og begrunner det i at ordlyden i art. 5 (5) og rettskildebildet for øvrig taler i motsatt retning.

2.5.2 Dell-dommen i Spania

Redegjørelsen er basert på en artikkel publisert på nettsiden Lexology, som publiserer rettslige oppdateringer fra hele verden, om saken med en detaljert redegjørelse av to instansers domsavsigelser.⁶⁵ Undertegnede har ikke selv lest domsavsigelsen. Både sammendraget fra Dell-dommen i Spania og den kommende Zimmer-dommen er ment som et uttrykk for hvordan den nåværende agentregelen anvendes i praksis og oppfattes i ulike land.

Dell-konsernet og typetilfellet ble behandlet i 15 europeiske land, hvor spørsmålet var om man kunne beskatte kommittenten etter agentregelen. Imidlertid var det kun Spania som kom til avvikende resultat i 2015.⁶⁶ De spanske domstolene konkluderte med at Dell Spania, med samme kommisjonær-kommittent-arrangement som i Norge, utgjorde et fast driftssted etter art. 5 (5) og art. 5 (1) i skatteavtalen med Irland. Med samme rettslige grunnlag som i de

⁶² Utv-2000-949 / BFU-2003-107

⁶³ LB-2010-032855

⁶⁴ Skaar (2006) s. 183 – Referanse fra Lagmannsrettsdommen

⁶⁵ Artikkel, den spanske Dell-dommen, 2015

⁶⁶ Berg-Rolnes (2016) s. 529

andre europeiske landene spørsmålet ble behandlet i, kom de spanske domstolene til motsatt resultat.

Forretningsmodellen innbar at Dell Spania markedsførte og solgte det elektroniske utstyret på det spanske markedet på vegne av Dell Products. Avtalene med spanske kunder ble gjort i Dell Spania sitt eget navn, men for Dell Products regning. Blant Dell Spanias oppgaver i arrangementet var etterfølgende kontakt med kundene, logistikkoppgaver og lagring varene før levering. Generelt var virksomheten i stor grad fragmentert både i Irland og i Spania.

Begge instansene i spanske domstoler mente det forelå et fast driftssted både på bakgrunn av hovedregelen om fast driftssted etter første ledd og etter agentregelen.

Hva angår fast driftssted etter art. 5 (1), anså skattemyndighetene og domstolene den utstrakte tilknytningen mellom Dell Spania og Dell Products for grunnlag for fast driftssted. Dette på tross av at det irske selskapet ikke hadde noen form for fysisk tilstedeværelse i Spania. Argumentasjonen gikk ut på at Dell Spanias aktivitet på vegne av sin hovedmann var betydelige og gikk utover et ordinært kommisjonærarrangement.

Videre fastslo spanske domstoler at Dell Spania var å anse som en avhengig agent, på tross av at Dell Spania inngikk salgavtalene i eget navn og ikke hadde fullmakt til å rettslig binde hovedmannen. Dell Spania var i så stor grad under Dell Products kontroll, at domstolene anså hovedmannen som bundet av avtalene i realiteten. Videre anså ikke domstolene seg bundet av den nåværende kommentarutgaven på dette punktet, siden beskatning av kommisjonærarrangement er under behandling i OECD. De spanske myndighetene og domstolene så hen til den norske dommen i Dell-saken og den tilsvarende Zimmer-saken i Frankrike som behandles nedenfor. Begge instanser i spanske domstoler vurderte imidlertid rettstilstanden annerledes.

2.5.3 Zimmer-dommen

Zimmer-saken⁶⁷ fra Frankrike i 2010 ble omtalt i *International Tax Review* under overskriften «*Zimmer Wins French Decision on Permanent Establishment*».⁶⁸ Saken gjaldt et kommisjonærforhold, i likhet med den norske Dell-dommen, hvor Frankrikes høyeste domstol, Conseil d'État, uttalte at det kreves noe utover en vanlig kommisjonsavtale for å etablere fast driftssted etter art. 5 (5).

Saken gjaldt et konsernforhold, hvor det britisk hjemmehørende selskapet Zimmer Limited hadde en samarbeidsavtale med Zimmer SAS. Zimmer SAS var hjemmehørende i Frankrike og solgte ortopedisk utstyr til det franske markedet på vegne av konsernet. I 1995 omgjorde Zimmer Ltd. avtalen med Zimmer SAS til en kommisjonsavtale, hvor Zimmer SAS inngår avtaler med tredjepersoner i eget navn, men for kommittentens regning. Kommisjonsavtalen medførte en reduksjon av inntjeningen i Frankrike, som kunne beskattes av franske myndigheter.

Franske skattemyndigheter la til grunn at Zimmer SAS konstituerte et fast driftssted for Zimmer Ltd., hvorav sistnevnte ble ilagt selskapsskatt på inntjening fra de franske salgene og tilleggsskatt. Fransk høyesterett fant imidlertid at det ikke forelå grunnlag for fast driftssted i Frankrike. Agenten, Zimmer SAS, inngikk ikke avtaler med franske kunder som var rettslig bindende for prinsipalen etter fransk intern rett. Kommisjonærarrangementet er tilsvarende som i norsk rett, kommisjonæren selger varene i eget navn, men for fremmed regning.

2.6 Rettstilstanden etter gjeldende rett og praksis

Formålet med agentregelen, som en utvidelse av fast driftsstedsregelen i art.5 (1), var at man stengte av en ikke ubetydelig omgåelsesmulighet, i form av representanter utplassert i kildestatene. Kommisjonærtilfellene og lignende arrangementer ble imidlertid en tydelig

⁶⁷ 31. mars 2010 - avgjørelse 304715

⁶⁸ Artikkel, Zimmer-dommen

illustrasjon på at man kunne unngå skatteplikt etter agentregelen, ved forholdsvis enkle arrangementer mellom partene.

For å illustrere skattefundamentet som glipper gjennom kildestatens hender, hadde Dell Norge en omsetning på 1400 millioner i Norge i 2011, hvorav 31 av disse millionene ble ansett som skattbar inntekt for norske myndigheter etter lagmannsrettens dom. Lagmannsretten anså, som kjent, Dell Norge som fast driftssted for Dell Products i Irland. Ole Gjems-Onstad gjør regnestykket i sin artikkel, hvor den skattbare inntekten ved det faste driftsstedet som følge av en skattesats (daværende) på 28 % vil utgjøre 0,62 % av Dells totale omsetning i Norge⁶⁹. Lagmannsrettens dom ble på avsigelsestidspunktet ansett som en stor seier av Gjems-Onstad, som kalte artikkelen sin «0,62 % skatt av 1 400 millioner kr - en seier!». Dette på tross av at domsavsigelsen kun fanget opp en mindre andel av den potensielle inntekten i skattbare kroner.

Rettspraksis fra ulike europeiske land illustrerer både problemene og de ulike forsøkene på løsning av disse. Flere multinasjonale selskap så seg tjent med å restrukturere samarbeidet til en kommisjonæravtale, noe som medførte at kildestatene fikk innskrenket sin adgang til å beskatte verdiskapningen innenfor egne grenser. Kildestatene sitter igjen med mulighet til å beskatte representanten, som gjerne er et hjemmehørende skattesubjekt. Men ordningen er dimensjonert slik at en svært liten del av det skattbare overskuddet blir liggende igjen hos representanten.

Norge og Frankrike, sammen med de fleste andre europeiske landene som hadde problemstillingen oppe, valgte å holde seg lojalt og konservativt til mønsteravtalens ordlyd og den etterfølgende kommentarutgaven. Mange juridiske forfattere sluttet seg til Høyesteretts fortolkning av kildene i Dell-dommen, var den korrekte.⁷⁰ Ole Gjems-Onstad har imidlertid uttalt seg kritisk til om Høyesterett var så låst av kildene, som de syntes å legge til grunn.⁷¹

⁶⁹ Gjems-Onstad, artikkel (2011)

⁷⁰ Gjems-Onstad, Ferdowsi, Folkvord, Furuset (2015) s. 1012

⁷¹ Gjems-Onstad (2012) s. 1028

Gjems-Onstad vektla at Dell Products, på tross av at Dell AS ikke kunne binde dem rettslig, «behandlet [avtaleinngåelsene] som bindende».

De spanske domstolene vektla hensynene bak regelen og foretok en langt mer funksjonell, formålsrettet tolkning av agentregelen. Man kan på mange måter spørre seg om de offensive rettsanvenderene forutså endringene i BEPS eller la en for offensiv tolkning til grunn. Dell-Spania og lagmannsretten i Dell-dommen traff på mange måter tidsånden i BEPS på en del punkter forut for sin tid, kommisjonærarrangementet er omfattet i kjernen av det nye handlingsalternativet i agentregelen. Dell-Spania ligger tidsmessig svært nært opp til BEPS Final Report og innholdet var sannsynligvis kjent, noe som gjør det mindre radikalt med en funksjonell tolkning. På andre områder gikk imidlertid de spanske domstolene lengre, hvor fast driftsstandsregelen i art. 5 (1) post-BEPS fortsatt ikke har noe rom for å konstituere fast driftssted uten fysisk tilstedeværelse.

De spanske domstolenes forståelse er i tråd med bestemmelsens hovedformål, fange opp vesentlig salgsaktivitet ved representanter i kildestatene. Det kan imidlertid være uheldig for andre hensyn bak skatteavtalens bestemmelser med en slik dynamisk tolkning, herunder skattesubjektenes forutberegnelighet, økt fare for dobbeltbeskatning og likebehandling av virksomhetsutøvere i ulike jurisdiksjoner. Dommen fra de spanske domstolene er et rettspolitisk og idealistisk utsagn, hvor man gir et klart signal til multinasjonale selskap i lignende arrangementer som operer på det spanske markedet.

2.7 BEPS tiltakspunkt 7 og det nye tillegget i agentregelen

2.7.1 BEPS-prosjektet

OECD, G20 og en rekke land utenfor disse samarbeidsorganisasjonene har utarbeidet BEPS-tiltaksplan, tiltak mot «*Base Erosion Profit Shifting*», for å hindre forflytning og uthuling av

de nasjonale skattefundamentene.⁷² Tiltaksplanen samler over 100 land og jurisdiksjoner⁷³, noe som gir samarbeidet stor slagkraft. Multinasjonale selskap operer i stadig økende grad internasjonalt og på tvers av landegrensene, å sikre de enkelte statenes nasjonale skattefundament er et problem som krever løsninger internasjonalt.

Formålet med BEPS-prosjektet har vært å hindre den stadig økende skatteflukten som mangler og motstrid i skattereglene åpner for. I «*BEPS Explanatory Statement*» tillegges det globale tapet i selskapsskatteinntekt et sett av grunner. Det nevnes konkret «*aggressive tax planning by some multinational enterprises, the interaction of domestic tax rules, lack of transparency and coordination between tax administrations, limited country enforcement resources and harmful tax practices*».⁷⁴ Rapporten, «*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*» fra 2013, som dannet grunnlaget for BEPS-arbeidet, fastslo at det var samhandlingen mellom de overforstående nevnte problemene som åpnet for skatteflukt, ikke en spesiell regel eller en konstruksjon alene.⁷⁵ BEPS-prosjektet endrer og modifierer det eksisterende skatteavtaleregulverket med sikte på å avhjelpe en rekke kjente utfordringer i internasjonal skatterett. Ønsket er å restaurere både kilde- og bostedsbeskatning i de tilfellene hvor virksomhetshaverne opptrer på tvers av landegrenser og ved hjelp av ulike arrangement blir subjekt for dobbel ikke-beskatning.⁷⁶

Tallene OECD opererer med viser et omtrentlig tapt inntektsgrunnlag i en størrelsesorden som illustrerer hvorfor dette er et prioritert tema internasjonalt. Strategier og arrangementer man søker å hindre ved BEPS-arbeidet koster verdens stater et sted imellom 100-240 milliarder amerikanske dollar årlig, noe som utgjør 4-10% av den globale selskapsinntekten.⁷⁷ Det er tale om massive summer i tapte skatteinntekter.

⁷² BEPS Explanatory Statement (2015) pkt. 9

⁷³ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

⁷⁴ BEPS Explanatory Statement (2015) pkt. 2

⁷⁵ BEPS Explanatory Statement (2015) pkt. 5

⁷⁶ Berg-Rolness (2016) s. 713

⁷⁷ <http://www.oecd.org/tax/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>

BEPS anses som en historisk revisjon av skatteavtalene, hvor man i «*BEPS Explanatory Statement*» uttaler det som «*the first substantial – and overdue - renovation of the international tax standards in almost a century.*»⁷⁸ Sett i lys av at det er gjort få store revisjoner i skatteavtalereguleringen på nesten et århundre, er det nødvendigvis prekært at dette regelverket holdes oppdatert i møte med moderne verdenshandel, for å sikre nasjonalstatenes skattefundament.

2.7.2 Tiltakspunkt 7

BEPS tiltakspunkt 7 reviderer den faste driftsstedregelen og art. 5, for å bedre kunne imøtegå utfordringene uthuling- og forflytning av skattefundamentene medfører for regelen. Formålet bak endringene som gjøres i tiltakspunkt 7 er å hindre kjente omgåelsesveier og strategier for unngå fast driftssted. Endringene omfatter en utvidelse av agentregelen i art. 5 (5) for å spesielt omfatte kommisjonærarrangementet, hindre strategisk bruk av opplistingen i art. 5 (4) og omgåelse av byggeregelen i art. 5 (3). Hva angår endringene i art. 5 (4), vil disse ha en ikke uvesentlig slagside mot både hovedregelen etter art. 5 (1) og agentregelen i art. 5 (5). Negativlisten i art. 5 (4) utelukker ikke lenger automatisk fast driftssted for de omfattede aktivitetene, men fordrer en konkret vurdering av aktivitetene i lys av foretakets kjernevirksomhet. Mer generelt medfører regelendringen en større risiko for at flere store lagerinnretninger, innkjøpskontorer osv. vil kunne utløse skatteplikt.⁷⁹ Videre vil art. 5 (4.1) få tilført en ny antifragmenteringsregel, for å hindre at store multinasjonale selskap fraksjonerer opp virksomheten i mindre enheter av skattemessige årsaker.

En siste del av BEPS tiltakspunkt 7 omhandler allokering av inntektene, dersom foretaket får etablert fast driftssted på grunnlag av regelendringene i art. 5. Det endelige tillegget i retningslinjene ble publisert i Mars 2018. Det vil redegjøres for dette arbeidet avslutningsvis under pkt. 2.9.

⁷⁸ BEPS Explanatory Statement (2015) pkt. 8

⁷⁹ Artikkel – Såstad (2015)

2.7.3 Agentregelens nye handlingsalternativ

BEPS tiltakspunkt 7 tilfører agentregelen et nytt handlingsalternativ. Regelendringen senker terskelen for når en representants tilstedeværelse er tilstrekkelig til å opprette et fast driftssted på vegne av prinsipalen. I BEPS Final Report blir det klart uttalt at hovedformålet med endringen i art. 5 (5), er å hindre den fremtredende bruken av kommisjonærarrangement for å slippe kildeskatteplikt.⁸⁰ Målet er at den ikke-hjemmehørende hovedmannen skal måtte skatte for sin omsetning og verdiskapning i kildestaten.

Kommisjonærtilfellene defineres i BEPS-arbeidet som «*an arrangement through which a person sells products in a State in its own name but on behalf of a foreign enterprise that is the owner of these products*».⁸¹ Kommisjonærforholdet betegnes i norsk rett ved at kommisjonæren foretar handler i «*eget navn, for fremmed regning*»⁸² og reguleres av Kommisjonsloven fra 1916.

Imidlertid er ordlyden er vid og vil også omfatte lignende arrangementer. Dette er tydelig intendert, da eksempelet⁸³ som blir vist til i kommentarene ikke angår et kommisjonærarrangement. Dette vil bli redegjort videre for i pkt. 2.7.6. Regelen i art. 5 (5) utvides fra å kun angå rettslig bindende avtaler agenten gjør på vegne av prinsipalen, til å omfatte agenter som har en vesentlig og rutinemessig rolle i salgsprosessen på vegne av sine hovedmenn. Adgangen til å anse en agent som avhengig etter art. 5 (6) utvides, hvor agenter som opptrer tilnærmet eksklusivt for et- eller flere selskap de er nært beslektet til, ikke vil anses som uavhengige.

Endringen utvider virkeområdet til agentregelen fra å gjelde det mer snevre «*habitually [...] concludes contracts*», til å også omfatte «*habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the*

⁸⁰ BEPS Final Report (2015) s. 9-10

⁸¹ BEPS Final Report (2015) s. 15

⁸² Gjems-Onstad, Ferdowski, Folkvord, Furuset (2015) s. 1010

⁸³ BEPS Final Report (2015) art. 5(5) pkt. 32.6

enterprise»⁸⁴. Her retter man seg altså mot og ønsker å omfatte de tilfellene hvor salgsprosessen og forhandlingen utøves av agenten i kildestaten, men ulike arrangementer gjør at inntjeningen ikke omfattes av kildestatens beskatningsrett. Dette er vanlige omgåelsestilfeller man har sett i praksis, både i og utenfor kommisjonærtifellene. Arrangementene har blitt brukt for å sørge for at agenten formelt ikke har anledning til å binde hovedmannen rettslig, selv om realiteten er at agenten gjør alt det vesentlige arbeidet frem mot avtaleinngåelsen.

Tillegget i agentregelen krever følgende tre forhold⁸⁵; at agenten utøver hoveddelen av arbeidet frem mot sluttingen av kontraktene og at disse kontraktene på rutinemessig basis blir sluttet uten materiell endring hos den ikke-hjemmehørende hovedmannen. Videre at kontraktene er i hovedmannens navn eller i agentens navn, men angår gjenstander som hovedmannen eier eller har bruksrett til. Alternativt levering av tjenester utført av hovedmannen. Den vesentlige endringen i regelen ligger i at man går fra et krav om å inngå rettslig bindende avtaler for hovedmannen⁸⁶, til å omfatte kontrakter som ikke blir bindende sluttet på vegne av hovedmannen etter intern retten i kildestaten.⁸⁷ Endringen medfører altså at agentens vesentlige og vedvarende aktivitet på vegne av prinsipalen vil kunne medføre fast driftssted, selv om kontraktene med tredjemann sluttes utenfor kildestatens grenser eller av agenten selv i eget navn.⁸⁸

Formålet er å omfatte de tilfellene hvor selgeren opptrer som en vesentlig pådriver for salget i kildestaten, og overføringen av verdier mellom hovedmannen og kundene er et direkte resultat av representantens salgsaktivitet.⁸⁹ Store multinasjonale selskap har via kommisjonærarrangementet og lignende arrangementer unngått skatteplikt i kildestatene, på tross av en vesentlig og varig tilstedeværelse av representanter over tid. For å trekke linjene tilbake til formålet bak kildeskatteplikten, må aktiviteten være tilstrekkelig til å rettferdiggjøre en fravikelse av hjemstatens beskatningsrett. Foreligger det grunnlag for å konstituere et fast

⁸⁴ Mønsteravtalen (2017) art. 5 (5)

⁸⁵ BEPS Final Report (2015) pkt. 32.1

⁸⁶ BEPS Final Report (2015) pkt. 32.4

⁸⁷ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.5

⁸⁸ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.5

⁸⁹ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.5

driftssted for hovedmannen, vil dette omfatte all aktivitet agenten utfører på vegne av prinsipalen.⁹⁰

2.7.4 Mer konkret om det nye tillegget i agentregelen

Endringen⁹¹ ...

«habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts»

fordrer en gjentagende samhandling mellom partene, hvor agenten opptrer på hovedmannens vegne på regelmessig basis. Utfra ordlyden *«habitually»* må agenten med et gjentakende element opptre som hovedaktøren i forhandlingen med kundene, nok til at det over tid rettferdiggjør en skatteplikt for prinsipalen for de verdiene som skapes i kildestaten. Vilkåret *«habitually»* retter seg mot agentens aktivitet i kildestaten og hvorvidt vedkommende i tilstrekkelig grad opptrer på vegne av hovedmannen. *«Habitually»* har det samme innholdet for begge handlingsalternativene i agentregelen.⁹² Agenten må utgjøre mer enn en kortsiktig og overgangspreget tilstedeværelse for det ikke-hjemmehørende selskapet i kildestaten.⁹³

«The extent and frequency of activity necessary» for å oppfylle kravet til gjentagende aktivitet på hovedmannens vegne vil variere, blant annet på bakgrunn av virksomhetens- og kontraktens natur.⁹⁴ Dette vil være en konkret vurdering, som vil variere utfra den aktuelle saken og forholdene i denne. Kommentirutgaven legger ikke opp til en konkret *«frequency-test»*, som vil være tilsvarende i alle saker.⁹⁵

At agenten *«plays the principal role»* forutsetter at agenten spiller en fremtredende rolle både i forhandlingen og/eller avtaleslutningen med tredjemann i kildestaten. Agentens aktivitet i kildestaten er den utløsende årsaken til at avtalene blir inngått. Det foreligger en direkte

⁹⁰ BEPS Final report (2015) art. 5 (5) pkt. 34

⁹¹ Mønsteravtalen (2017) art. 5 (5)

⁹² BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 33.1

⁹³ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 33.1

⁹⁴ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 33.1

⁹⁵ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 33.1

årsakssammenheng mellom agentens aktivitet i kildestaten og kontraktene som inngås med kundene.⁹⁶ Kommentartutgaven uttaler at en typisk fremtredende rolle kan være agentens handlinger i salgsprosessen for å få tredjemann til å inngå avtalen.⁹⁷ Det kan også være prosessering av en internettbestilling, forhandling om pris og avtalevilkår, mottagelse eller forsendelse av en ordre. Agenten må utføre de vesentlige delene av salgsprosessen, kommentarene avgrenser mot «*mere promotion or advertising*».⁹⁸ Vurderingen av agentens rolle vil måtte sees i lys av hvilke deler av kontraktsinngåelsen hovedmannen står for.

Kommentartutgaven uttaler at testen av om det foreligger et fast driftssted, ved at agenten regelmessig spiller en fremtredende rolle i avtaleforhandlingen skal gjøres «*focusing on substantial activities taking place in one state in order to adress cases where the conclusion of contracts is clearly the direct result of these activities*».⁹⁹ Det nye tillegget i agentregelen fokuseres på agentens tilstedeværelse og betydelige aktivitet i kildestaten over tid. Agentens aktivitet må være av en slik frekvens og størrelsesorden, at den rettfærdiggjør beskatning av den ikke-hjemmehørende hovedmannen.

Agentens salgsaktivitet må gjøres ...

«*on behalf of*»

prinsipalen i kildestaten. «*On behalf of*» er et avgjørende stikkord, hvor det naturlig nok utfra regelen og konteksten er avgjørende at agenten opptrer på vegne av prinsipalen. Motsatsen til dette kan være på vegne av representantens egen virksomhet og i kontraktsforhold med flere selvstendige kontraktører. Typisk en uavhengig agent, hvor aktiviteten gjøres som ledd selvstendig virksomhet. Det er nettopp agentens aktivitet på vegne av hovedmannen, som utgjør grunnlaget og rettfærdiggjør beskatning av hovedmannen. Agenten opptrer som en forlengelse av hovedmannens virksomhet i kildestaten. Kommentarene understreker at hovedmannen må bli direkte- eller indirekte påvirket av agentens aktivitet.¹⁰⁰ «*On behalf of*» fordrer både et tilknytningspunkt mellom agenten og hovedmannen, men også et kontaktpunkt

⁹⁶ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.5

⁹⁷ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.5

⁹⁸ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32

⁹⁹ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.5

¹⁰⁰ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.3

mellom aktiviteten agenten gjør og hovedmannens virksomhet. Det sammenfattes i kommentarene som at representanten må involvere hovedmannen opp til et «*particular extent in business activities in the State concerned*»¹⁰¹.

Videre må kontraktene bli ...

«*routinely concluded without material modification by the enterprise*»

av det utenlandske foretaket. Ordlyden «*routinely concluded*» fordrer at kontrakter på regelmessig basis blir sluttet med kunder i kildestaten. Ordlyden fordrer det samme gjentakende elementet som «*habitually*», men denne gangen angår det hvorvidt avtalene i kildestaten blir sluttet på regelmessig basis uten vesentlig modifikasjon av hovedmannen. Kommentarene gir liten veiledning på hva som ligger i vilkåret «*routinely concluded*». Agenten utgjør hovedmannens vedvarende tilstedeværelse i kildestaten, hvor det regelmessig blir sluttet avtaler til inntekt for hovedmannen, hvilket utgjør økonomisk aktivitet i kildestaten. Skal den økonomiske aktiviteten de sluttete avtalene utgjør kunne beskattes, må avtalene bli sluttet med et gjentakende preg og i et tilstrekkelig omfang til å rettferdiggjøre kildeskatteplikt.

Utfra ordlyden «*without material modification*» vil ikke ubetydelige, formalistiske endringer kunne gjøres av hovedmannen, for å unngå skatteplikt i kildestaten. Det avstenger ikke for fast driftssted etter agentregelen at hovedmannen slutter avtalene formelt utenfor kildestaten, dersom agenten hadde den fremtredende forhandlingsposisjonen og innholdet i avtalen hovedsakelig er det samme. Ordningen man har sett i praksis hvor hovedmannen kun rent formelt inngår den rettslig bindende avtalen med tredjeperson utenfor kildestatens grenser eller i en nettbutikk, vil dermed ikke lenger være tilstrekkelig til å unngå fast driftssted. Hovedmannen vil måtte gå inn i avtalen og gjøre materielle endringer, for at arrangementet ikke skal bli omfattet av agentregelen. Hovedmannen må ha en reell rolle i forhandlingene med kundene i kildestaten. Materielle endringer kan blant annet være endring av pris, vesentlige avtalevilkår eller lignende. Rene formalia, som signering eller godkjenning av avtalen uten noen reell endring, vil ikke være tilstrekkelig. Grensedragningen mellom

¹⁰¹ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.3

formelle- og materielle endringer gjøres ikke nærmere i kommentarene til den nye art. 5 (5), det hersker dermed en viss usikkerhet omkring hvor den konkrete grensen går.

Både sett i lys av ordlyden «*routinely concluded without material modifications*», «*habitually plays the principal role*» og hensynene bak regelendringen, vil det måtte antas at regelen ikke stenger for at et mindre antall avtaler blir vesentlig modifisert av hovedmannen. Ordlyden taler ikke i seg selv i retning av at hovedmannen ikke kan endre vilkårene vesentlig i et beskjedent antall kontrakter. Videre vil både hensynet til at man søker å unngå omgåelse og sikre skattefundamentene i kildestaten, tale i retning av at hovedmannen ikke skal kunne unngå regelens virkeområde ved å modifisere et mindre antall av avtalene.

Et krav til at hovedmannen ikke gjør materielle endringer av kontraktene, vil være i tråd med formålet bak agentregelen. Det er representantens aktivitet i kildestaten som begrunner beskatningsretten etter agentregelen, og dersom vesentlige deler av forhandlingen og avtaleslutningen skjer i utlandet vil ikke de samme hensynene spille inn. Dersom hovedmannen gjør en stor andel av forhandlingen og avtaleinngåelsen, vil det snarere være et spørsmål om fast driftssted etter et potensielt, nytt fast driftsstedskriterium med digital tilstedeværelse. Ser man videre på grensedragningen mellom formelle- og materielle endringer i lys av formålet med regelendringen, nemlig hindre omgåelse av agentregelen, må det kunne antas at endringer som fremstår som formålsstridige eller lite underbygget av forretningsmessig motiver med større sannsynlighet vil falle utenfor «*material modifications*».

Endringene i de alternative formene for kontraktsinngåelse i bokstav a) - c) legger til rette for den beskrevne endringen av agentregelen ovenfor. De lyder som følger ...

«and these contracts are

a) in the name of the enterprise, or

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise»

Kommentarutgaven uttaler at opplistingen av de ulike avtaleformene legger til rette for endringene i agentregelen, ved at det ikke kun skal være avtaler som kan rettslig håndheves mellom tredjeperson og firmaet agenten handler på vegne av som vil omfattes.¹⁰²

Opplistingen medfører at også «*contracts that create obligations that will effectively be performed by such enterprise rather than by the person contractually obliged to do so*» skal omfattes.¹⁰³ Avtaler hvor agenten er rettslig bundet til å oppfylle med tredjemann, men oppfyllelsen av avtalen gjøres av hovedmannen, vil dermed være omfattet. Her står man typisk ovenfor kommisjonærtilfeller, hvor kommisjonæren slutter avtalen i eget navn med tredjeperson, men kommittenten står for oppfyllelsen i form av overføring av eierskap eller bruksrett til salgsobjektet.

Bokstav a) «*in the name of the enterprise*» begrenser seg ikke til de tilfellene hvor kontraktene rent faktisk gjøres i prinsipalens navn eller i agentens navn, men hvor representanten rettslig binder hovedmannen i avtale med tredjeperson.¹⁰⁴ Det fremkommer ikke av kommentarene som at «*in the name of the enterprise*» har fått endret betydning fra den tidligere versjonen.

Bokstavene b) og c) relaterer seg typisk til de typetilfellene hvor agenten ikke rettslig binder hovedmannen i avtale med tredjeperson, men hvor det gjelder salg av gjenstander, bruk av dem eller levering av tjenester på vegne av hovedmannen.¹⁰⁵ Det følger av traktatteksten i bokstav b) at hovedmannen må eie eller ha bruksrett til de aktuelle gjenstandene eller tjenestene. Det vil dermed enten være tale om avtaler som rettslig binder hovedmannen i avtale med tredjeperson eller som i realiteten medfører en overføring av eierskap fra hovedmannen. Samarbeidskonstellasjonen mellom agenten og hovedmannen, må være av en slik karakter at overføring av eierskap eller bruk av varer eller tjenester overføres fra hovedmannen.¹⁰⁶ Det er typisk her kommisjonærtilfellene kommer inn, agenten

¹⁰² BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.7

¹⁰³ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.7

¹⁰⁴ BEPS Final report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.9

¹⁰⁵ BEPS Final report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.8

¹⁰⁶ BEPS Final report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.10

fremforhandler avtalen med tredjeperson og inngår selv den rettslig bindende avtalen, mens hovedmannen overfører eierskap eller bruksrett til salgsgjenstanden eller tjenesten.¹⁰⁷ Det er agentens fremtredende rolle og graden av aktivitet i kildestaten, som er grunnlag for at deler av inntekten bør tilskrives det faste driftsstedet.

2.7.5 Uavhengige agenter

Etter BEPS og tiltakspunkt 7 har art. 5 (6) fått en annen utforming og en medfølgende utdyping av tilknytningskravet i art. 5 (8). Art. 5 (6) (1)¹⁰⁸ har samme innhold som den tidligere regelen, at en uavhengig agent ikke kan etablere fast driftssted for oppdragsgiver, når representanten opptrer innenfor rammene av sin egen vanlige virksomhet i kildestaten.

I art.5 (6) (2) skal agenten likevel anses som avhengig, dersom vedkommende utøver virksomhet *«exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related»*. Art.5 (6) (2) medfører en utvidet adgang for kildestatene til å anse en agent som avhengig sine kontraktører, dersom disse er et eller flere nært beslektede selskap. Utfra ordlyden åpnes det for at en tett tilknytning mellom agenten og selskapene den representerer, vil kunne medføre fast driftssted og at agenten utløser kildeskatteplikt for sine kontraktører. Selskapsstrukturene skal ikke være til hindrer for å anse agenten som avhengig. Regelendringen opptrer som en del av antifragmenteringsarbeidet i BEPS tiltakspunkt 7, med endringene i henholdsvis art.5 (4) og (4.1).

Videre omtales hva som ligger i *«closely related»* i en ny art.5(8). Bestemmelsen redegjør for når agenten er *«closely related»* til de oppdragsgivende selskapene. Første punktum fastslår at vurderingen skal bero på de tilgjengelige faktaene, videre hvorvidt agenten er under direkte kontroll av oppdragsgiver eller både oppdragsgiver og agent er under direkte kontroll av samme selskap. Etter andre punktum vil agenten og de oppdragsgivende selskapene anses

¹⁰⁷ BEPS Final report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.10

¹⁰⁸ BEPS Final report (2015) art. 5 (6)

«*closely related*», dersom oppdragsgivende selskap har 50% av kapital eller stemmerett i selskapet som utgjør agenten.

2.7.6 Omfattede typetilfeller

Kommentarutgaven gir eksempler¹⁰⁹ på hva som vil omfattes av den nye og endrede ordlyden i agentregelen. En selger som gjør forarbeidet og mottar ordre fra kunder, men ikke formaliserer ordren, vil kunne utløse fast driftssted etter den nye agentregelen. Med motsatt fortegn blir det fastslått at en selger som kun markedsfører en vare for hovedmannen, som medisinsk utstyr til et sykehus, ikke alene vil nå opp til terskelen for fast driftssted. Da legger man til grunn at representanten kun markedsførte utstyret, mens legene selv tok kontakt etter ønske i ettertid, hvor hovedmannen da står for salgsprosessen og selger utstyret til legene.

Videre skisserer kommentarutgaven et konkret tilfelle¹¹⁰, som vil omfattes av den nye regelen. Selskapet RCO i land R har et heleid datterselskap, SCO, i land S. RCO driver web-basert netthandel til kunder i land S. De ansatte i SCO står for salgsprosessen av varene og tjenestene tilbudt av RCO i land S. Selgerne, ansatt i SCO, konsulterer kunden på mengde, antyder pris ved promotering, viser til at kontrakten må slutes i nettbutikken og standardbetingelsene der. Kommentarutgaven fastslår at det er uten betydning at selgeren ikke har autorisasjon til å forandre på vilkårene for avtalen mellom kunden og hovedmannen. Det skisserte eksempelet vises til som et typisk tilfelle av den utvidede regelen i praksis, hvor agenten SCO har hovedposisjonen i fremforhandlingen av avtalen og denne slutes av hovedmannen RCO uten vesentlig materiell endring. SCO vil utgjøre fast driftssted for morselskapet, som får kildeskatteplikt for det som kan allokere av inntekter etter reglene i mønsteravtalen art.7.

For å dra linjene tilbake til de innledende eksemplene i første avsnitt, vil det kreves en større grad av salgsaktivitet enn kun markedsføring. Både pris, kvantitet og forhandling av andre

¹⁰⁹ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.5

¹¹⁰ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.6

vilkår er avgjørende deler av avtaleinngåelsen. Det er graden av aktivitet som representanten utøver i kildestaten som skal begrunne kildebeskatning. Videre skal det være en direkte sammenheng mellom salget og agentens aktivitet i kildestaten, som underbygger at verdiene genereres i kildestaten. Foregår store deler av salgsaktiviteten i hjemstaten til hovedmannen, vil det ikke rettferdiggjøre å la kildestaten få beskatningsretten etter agentregelen.

Kommentarene viser til «*low risk-distributors*»¹¹¹, som et typetilfelle som ikke vil omfattes av det nye tillegget i agentregelen. Dette vil være salgssituasjoner hvor selger, i likhet med kommisjonærtifellene, selger varer som ikke er under vedkommendes eierskap på salgstidspunktet. Forskjellen kommer imidlertid ved at selgeren vil kjøpe varen fra en leverandør, før den deretter overtas til kunden. Selgeren sitter uten risikoene ved å inneha et varelager, men opptrer ikke som en avhengig agent for sine leverandører.

Eksemplene som blir skissert i OECDs kommentarer gir et uttrykk for hva regelendringen er ment å omfatte fra lovforfatterens side. I mangel av annen praksis blir eksemplene både en viktig kilde for skattesubjektene og myndighetene i skatteavtalestatene, når man skal anvende regelen i praksis. Kommentirutgaven blir, som nevnt i kap. 2.1, i stor grad sett hen til i praksis, på tross av mindre formell rettskildemessig vekt.

2.7.7 Omtalen av tillegget i agentregelen

Før den endelige BEPS tiltakspunkt 7-rapporten ble utgitt, ble det i to omganger innsamlet og publisert kommentarer til de foreslåtte endringene fra en rekke aktører i skatterettens sfære. Kommentarene fra ulike skatterettslige aktører vil bli løselig skissert og redegjort for. Formålet bak redegjørelsen er å vise mottakelsen av endringene blant de skatterettslige aktørene, og regelens presumerte svakheter og styrker.

¹¹¹ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.12

Formidlingen vil kun omfatte kommentarene til endringen i agentregelen, ikke befatte seg med omtalen av de øvrige endringene i BEPS tiltakspunkt 7. Det er videre kun et knippe kommentarene som er gjennomgått. Jeg finner det ikke hensiktsmessig å gå konkret inn på de ulike forslagene på ordlyd i diskusjonsutkastene, både av hensyn til at den endelige ordlyden er bestemt og av hensyn til oppgavens ordgrense. Heller ikke kommentarer fra enkeltaktører vil redegjøres for konkret. Det bør påpekes at man står ovenfor subjektive formidlinger fra ulike aktører, hvor disse ikke nødvendigvis representerer nøytrale informasjonskilder. Formålet bak redegjørelsen er å illustrere mottagelsen og omtalen av lovendringen fra de ulike aktørene, til dette er kommentarene velegnet.

«*Comments on discussion draft*» (jan 2015) var tilbakemelding på det første «*Discussion draft*» og et stort antall kommentarer ble mottatt. Flere ulike aktører, som næringslivsorganisasjoner, skatterådgivningsfirmaer og store næringslivsselskap, sendte inn kommentarer til de foreslåtte endringene.

Utformingen av den nye lovteksten gikk igjen i mange av kommentarene, særlig graden av subjektive og vide vilkår, herunder bl.a. «*material modification by the enterprise*», «*habitually*». Selv om kommisjonærtilfellene ble eksplisitt nevnt som begrunnelse for regelendringen, var alle forslagene videre og ville omfatte også andre tilfeller utenfor den eksplisitt nevnte begrunnelsen. Her etterspurte flere av de kommenterende partene utdypende retningslinjer i kommentarene på hva dette innebar, som kunne gi både skattesubjektene forutberegnelighet og skattemyndighetene retningslinjer. Flere av aktørene som kommenterte uttrykte en generell skepsis til om en regel med en subjektiv, vid ordlyd var veien å gå.¹¹²

Flere aktører påpekte også den vesentlige administrative byrden for både skatteyttere og skattemyndigheter.¹¹³ Mange av næringslivets deltakere og representanter fryktet at en vid agentregel, som kan omfatte også mer enn kommisjonærtilfellene, vil medføre at også mindre

¹¹² «*Comments on discussion draft*» (januar 2015). Nevnt av bl.a. ABB, AFME/BBA, AMCHAM Italy, BASF, Business Europe, BIAC Tax committee m.fl.

¹¹³ «*Comments on discussion draft*» (januar 2015). Nevnt av bl.a. ABB, AFME/BBA, AOTCA/CFE, BASF, CIOT, EY.

faste driftssted vil omfattes av regelendringen. Regelen vil derfor kunne anvendes på foretak som ikke forsøker å omgå skattereglene, men snarere har en legitim og forretningsmessig begrunnelse for at virksomheten drives slik den gjør. Særlig bank- og forsikringsbransjen uttrykte spesiell bekymring, med tanke på at deres forretningsmodeller gjerne utformes slik at de kan utløse beskatning etter den nye agentregelen. Disse bransjene ble unntatt virkeområdet i den endelige rapporten til tiltakspunkt 7. Videre påpekte flere at mindre virksomhet i kildestater kan bli tyngt av skatteplikt i en grad som er skadelig for næringslivet og investeringsviljen. Flere av de som kommenterer har konkrete løsningsforslag, hvor man finner både en inntektsgrense hos det faste driftsstedet i kildestaten, en legaldefinisjon av kommisjonærtilfellet som regulering av bestemmelsens virkeområde og en «*purpose- / abuse test*» hvor agentens formål tas inn i betraktning.¹¹⁴

Videre ble «*Comments on revised discussion draft*» (juni 2015) utgitt i med kommentarer til «*Revised discussion draft*». Selv om ordlyden endret til et av valgalternativene, uttrykker partene en del av de samme bekymringene. Både i form av ordlydens vidde og subjektivitet og at mindre faste driftssted med legitime formål skulle bli omfattet. Regelen vil kunne treffe langt videre enn det uttalte formålet, hvilket var å ramme dem som utnytter skattesystemet og avvikende nasjonale- og internasjonale regler.

BEPS Monitoring Group (heretter BMG) har interessante og avvikende kommentarer til begge diskusjonsutkastene fra OECD. Gruppen består av eksperter innen internasjonal skatt, oppnevnt og finansiert av en rekke ulike organisasjoner i sivilsamfunnet. De har i begge sine kommentarer avvikende innstilling fra store deler av næringslivet og næringslivsorganisasjonene som ellers deltok i kommentarrundene.¹¹⁵ Den helt overordnede kritikken fra BMG går på at BEPS tiltakspunkt 7 ikke går langt nok og i stor nok grad tar tak i nåtidens utfordringer, slik navnet og formålet tilsier. BMGs kommentar til det første diskusjonsutkastet går på at man for snevert vektlegger nettopp enkelte problemstillinger, og ikke går mer ambisiøst og videre til verks. I forbindelse med kommentarene til det reviderte

¹¹⁴ «*Comments on discussion draft*» (januar 2015). Nevnt bl.a. CIOT, Deloitte LLP.

¹¹⁵ BMG-kommentar: «*Comments on discussion draft*» (januar 2015) og «*Revised comments on discussion draft*» (juni 2015)

disposisjonsutkastet gir BMG kross kritikk for at næringslivet og dets representanter, har fått for mye gehør ved utformingen av ny skatteavtalerett. I motsetning til svært mange andre kommentatorer som uttalte seg, mente altså BMG at BEPS-arbeidet ikke gikk langt nok ved endringene av agentregelen og art. 5 generelt.

2.7.8 Implementeringen av BEPS

Som følge av arbeidet med BEPS 15 tiltakspunkter, skal det gjøres endringer i et stort antall bilaterale skatteavtaler mellom verdens statlige aktører. BEPS tiltaksplan ble endelig offentliggjort i oktober 2015. Som et verktøy for å implementere disse endringene undertegnet over 70 land på «*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*» (heretter MLI) i juni 2017. Formålet bak traktaten er å automatisere endringene av skatteavtalene, slik at disse kan implementeres raskt og enhetlig. MLI åpner for at traktatpartene kan la sine skatteavtaler oppdateres automatisk og uten bilaterale forhandlinger. MLI skal tre i kraft juli 2018, det antas at de første endringene vil være operative tidlig 2019.¹¹⁶ Skatteavtalestatene må først ratifisere MLI i egne nasjonale forum, før de omfattede skatteavtalene kan revideres.

OECDs hjemmesider oppgir for øyeblikket en liste på 78 land som har undertegnet en innledende signering av MLI. Norge signerte i juni 2017.¹¹⁷ Signaturene til nå innebærer at over 1200 bilaterale skatteavtaler¹¹⁸ er omfattet, hvor begge parter har signert den innledende traktaten og latt den konkrete skatteavtalen være omfattet. Antall signaturer og omfattede skatteavtaler er forventet å øke frem til traktaten trer i kraft.

MLI gir de konkrete traktatpartene frihet med tanke på hvilke skatteavtaler som skal omfattes av de automatiserte endringene. Landenes undertegnelser omfatter dermed ikke nødvendigvis alle landets skatteavtaler, de kan unntas fra MLI og forhandles frem bilateralt. MLI endrer de

¹¹⁶ <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>

¹¹⁷ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

¹¹⁸ <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>

skatteavtalene hvor begge avtalepartene har angitt at den aktuelle avtalen skal omfattes. Kravet om at begge partene må ha latt skatteavtalen bli omfattet, er i tråd med skatteavtalenes grunnleggende prinsipp om gjensidighet. Hvert land som signerer skal sende med en «*MLI Position*», heretter posisjonsrapport, hvor landets preferanser på ulike valgalternativer som følge av MLI legges frem, eventuelle reservasjoner og hvilke skatteavtaler som omfattes.¹¹⁹ Posisjonsrapporten og de eventuelle endringene og reservasjonene landet gjør, gjelder felles for alle skatteavtalene det konkrete landet velger å la omfattes.¹²⁰

MLI utgjør en endring fra tidligere skatteavtalepraksis, hvor man har inngått og fremforhandlet avtaler bilateralt. I så henseende må MLI regnes som et taktskifte for den internasjonale skatteavtaleretten. Den automatiserte endringen som følge av MLI muliggjør en målrettet og tidseffektiv implementering av BEPS. Imidlertid bør det understekes at MLI kun omfatter BEPS og de 15 tiltakspunkter. Traktaten skal ikke utgjøre noen endring iforhold til traktatspartenes generelle avtalefrihet i andre henseender.

OECD-, G20- og land utenfor organisasjonene arbeider sammen i Inclusive Framework, for å følge progresjonen og redegjøre for implementeringen av BEPS 15 tiltakspunkter. Over 110 jurisdiksjoner arbeider sammen for å utbedre regelsettet og sørge for en hurtig implementering av BEPS-prosjektet.¹²¹

2.7.9 Konkret om implementeringen av MLI art. 12

Hva konkret angår fast driftsstandsregelen og utvidelsen av agentregelen, er det MLI art. 12 som regulerer de aktuelle endringene som følge av BEPS tiltakspunkt 7. MLI art. 12 (1) og (2) redegjør for regelendringen i henholdsvis art. 5 (5) og (6) i OECDs mønsteravtale. Art. 12 (3) bokstav a) og b) fastslår at endringene i art. (5) (5) og (6) skal gjelde for de valgte

¹¹⁹ <http://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf> nr. 13

¹²⁰ <http://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf> nr. 11

¹²¹ <http://www.oecd.org/tax/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>

skatteavtalene. MLI art. 12 (4) gir statene mulighet til å reservere seg mot implementeringen av art. 5 (5) og (6) i sin helhet.

For å bruke Norge som illustrasjon, lar Norge 28 skatteavtaler omfattes i sin posisjonsrapport, hvorav alle disse 28 skatteavtalene omfatter MLI art. 12 (3) a) og b), både endringen i art. 5 (5) og (6) blir omfattet i den automatiske revisjonen av disse skatteavtalene.¹²² Blant de omfattede og omtalte avtalene Norge innlemmer, finner man blant annet avtalen med Australia, Storbritannia, Irland, Nederland m.fl.

En rekke land lar, i likhet med Norge, art. 12 (3) a) og b), omfattes. Blant disse finner vi land som Frankrike, Nederland, Japan, Spania, New Zealand, India m.fl.¹²³ Imidlertid har en del land ha valgt å reservere seg mot endringen av agentregelen i sin posisjonsrapport, jf. art. 12 (4). Dette gjelder blant annet Australia, Kina, Canada, Tyskland, Irland, Sveits, Storbritannia, Singapore, Østerrike, Belgia, Korea m.fl.¹²⁴ Land som USA har ikke signert MLI traktaten, landet oppgis i mønsteravtalen fra 2017 med reservasjon om å bruke art. 5 (5) og (6), slik den stod i den tidligere versjonen av utgivelsen.¹²⁵

Fremfor BEPS-arbeidet har enkelte stater, som bl.a. Australia¹²⁶ og Storbritannia¹²⁷, istedenfor innført en egen unilaterale kildeskatt «*diverted profits tax*» (heretter DTP), rettet mot store multinasjonale selskaper med samme formål som regelendringene i tiltakspunkt 7. De nevnte landene har også reservert seg mot utvidelsen av agentregelen i MLI art. 12. DTP tar sikte på å beskatte multinasjonale selskaper som overskrider en viss inntektsgrense internasjonalt og som generer verdier i de gitte kildestatene. Nasjonale løsninger er ikke nødvendigvis fordelaktig, dersom man ønsker en samlet og effektiv internasjonal samhandling for å hindre skatteflukt – slik BEPS-prosjektet er et uttrykk for. Det er også

¹²² «*MLI Position*» Norge s. 18

¹²³ Utledet fra ulike landenes «*MLI Position*» fra OECDs offisielle liste, «*Signatories and Parties*»

¹²⁴ Utledet fra de ulike landenes «*MLI Position*» fra OECDs offisielle liste, «*Signatories and Parties*»

¹²⁵ Mønsteravtalen (2017) art. 5 (5) pkt. 187

¹²⁶ <https://www.ato.gov.au/general/new-legislation/in-detail/direct-taxes/income-tax-for-businesses/diverted-profits-tax/?=redirected>

¹²⁷ https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf

mindre forutberegnelig for skattesubjektene, dersom nasjonalstatene søker egne løsninger og regler.

2.7.10 Den nye regelens rekkevidde og slagkraft

Det nye tillegget i agentregelen fremstår som en vesentlig utvidelse av agentregelens virkeområde, hvilket gir skattemyndighetene økt anledning til å konstituere fast driftssted for store multinasjonale selskaper som følge av agents aktivitet. Regelendringen utgjør både en lavere terskel for fast driftssted og en økt inntekt i form av kildeskatt for skatteavtalestatene. Sett i lys av den nåværende regelen som kun kommer til anvendelse dersom det inngås en rettslig bindende avtale mellom hovedmannen agenten arbeider på vegne av og tredjeperson, har den nye utvidede regelen langt større rekkevidde og slagkraft.

Regelendringen har medført en ny fast driftsstedstest, med et mindre sikkert og uttalt innhold. Handlingsalternativet som omfatter slutting av kontrakter har et avklart innhold, selv om det krever kompetanse om ulike lands nasjonale rett og det kan være usikkerhetsmomenter der. Det nye alternativet har imidlertid en videre ordlyd som er langt mer åpen for fortolkning i ulike skatteavtaleland. Kommentartutgaven utreder til en viss grad innholdet i den nye regelendringen, men den er på langt nær kartlagt uttømmende. Kommisjonærtifellet vil klart falle innenfor og danner kjernen for hva regelen er ment å omfatte. Lignende arrangementer vil dermed sannsynligvis nå opp i samme grad. Eksempelet¹²⁸ fra kommentarene redegjort for i pkt. 2.7.6 illustrerer hvilke lignende tilfeller regelendringen er myntet på.

Usikkerhetsmomentene kommer med de mer tvilsomme tilfellene, hvor begge partene i større grad opptrer i salgs- og forhandlingsprosessen. Skatteavtalestatene får et våpen i form av en vid ordlyd som kan omfatte flere tilfeller, hvilket vil gjøre friheten til å ta tak i uønskede arrangementer større.

¹²⁸ BEPS Final Report (2015) art. 5 (5) pkt. 32.6

Selv om en rekke kommentatorer til lovforslagene etterspurte mer inngående kommentarer til den nye fast driftsstedstesten, finner man blant annet ingen videre utledning av hva som menes med «*routinely concluded*» eller «*without material modification*». Når en traktatregel skal utvikles videre i de nasjonale forum uten klare retningslinjer, kan det oppstå motstrid i tolkning og ulik håndhevelse av den aktuelle regelen. Det må anses å være et ikke ubetydelig faremoment å la store deler av regelen stå åpen for fortolkning, både iforhold til dobbeltbeskatning, likebehandling og forutberegnelighet.

Samlet sett kan man si at det er tale om en vidtrekkende og merkbar endring for de omfattede skattesubjektene. Imidlertid reserverer en rekke land seg mot at endringene i agentregelen blir implementert i sine skatteavtaler. Det kan derfor se ut som om tillegget i agentregelen ikke vil få den slagkraften som man hadde håpet, i beste fall ikke i den farten man hadde håpet. Fremtiden vil vise hvordan dette vil slå ut i praksis, hvorvidt de reserverte statene ender opp med å implementere andre regler for å bevare skattefundamentene eller slutte seg til det nye tillegget i agentregelen etter hvert bilateral fremforhandling. I hvilken grad nasjonalstatene velger å anvende det nye tillegget i agentregelen, vil også vise seg i praksis. Hvorvidt man kun tar kommisjonærtilfellene eller går bredere til verks.

2.8 Allokering til fast driftssted opprettet ved den nye agentregelen

2.8.1 Generelt om allokering

Selv om agenten etablerer fast driftssted i kildestaten, vil det likevel være et spørsmål om hvor stor del av inntektene som kan allokere til det faste driftsstedet. Det er på mange måter steg to i kildebeskatningsdiskusjonen, hvor man får slått fast den øvre grensen av inntektene som kan tilskrives det faste driftsstedet og beskattes i kildestaten. Hvilke inntekter som kan allokere til det faste driftsstedet reguleres av art. 7 og de medfølgende retningslinjer.

Mangler man gode regler og retningslinjer for allokering av inntektene til kildestaten, vil man kunne ende uten skattegevinst, på tross av at det blir etablert fast driftssted for det utenlandske

foretaket. Parallelt med de konkrete endringene i agentregelen, blir retningslinjene for allokering revidert for å sikre at endringene får resultat i økte skatteinntekter for kildestatene.

Som utgangspunkt er det ikke tale om å allokere alle inntektene for en kontraktinngåelse til det faste driftsstedet i kildestaten, dette understrekes på nytt i de nye retningslinjene.¹²⁹ Tanken er at kun de verdiene som genereres i kildestaten, som skal være skattbar inntekt der. Det oppstilles et tilknytningskrav, hvor det kun er inntekt som har forbindelse til det faste driftsstedets virksomhet som kan allokeres dit.¹³⁰ Videre oppstilles det en selvstendighetsfiksjon i art. 7 (2), hvor inntektene som kan allokeres skal avgjøres utfra hva et sammenlignbart, selvstendig selskap som utøver samme aktivitet i et tilsvarende marked ville tjent.¹³¹ Vurderingen av verdiene som skal allokeres gjøres utfra en analogi av internprisingsreglene og –retningslinjene tilhørende art. 9.¹³² Selger altså Dell Norge datamaskiner for Dell Products, og arrangementet oppfyller vilkårene til fast driftssted, må den skattbare inntekten beregnes utfra hva et tilsvarende selskap i det norske markedet ville tjent etter innkjøp av maskiner, drift av utsalget og betjening av andre utgifter. Inntekten for produksjonen av datamaskinene skal for eksempel ikke tillegges utsalgsstedet i Norge, et uavhengig selskap ville på lik linje måtte kjøpe utstyret for salg. Dell Norges inntjening må ligge innenfor en akseptert skjønnsmargin av hva en tilsvarende, selvstendig data- og utstysformidler ville tjent.

I de tilfellene hvor agenten er et beslektet selskap, vil både art. 7 og art. 9 avgjøre den skattbare inntekten til kildestaten.¹³³ Internprisingsreglene og -retningslinjene tilhørende art. 9 vil avgjøre hvor mye inntekter og utgifter som skal tillegges representanten, som gjerne er et datterselskap hjemmehørende i vedkommende stat. Vurderingen beror på om de beslektede selskapene overpriser eller underpriser varer og tjenester seg imellom, for å flytte skattefundamentet til et gunstigst mulig beskatningsområde. På sin side vil art. 7 avgjøre hvilken andel av overskuddet for kontraktsinngåelsene, som kan tillegges og beskattes ved det

¹²⁹ Additional Guidance (2018) pkt. 31

¹³⁰ Ordlyden i mønsteravtalen (2017) art. 7 (1) (2) + Zimmer (2009) s. 191

¹³¹ Zimmer (2009) s. 193

¹³² AOA (2010) B-2 pkt. 10

¹³³ Additional Guidelines (2018) pkt. 34

faste driftsstedet, da ved å allokere en del av inntektene til den ikke-hjemmehørende prinsipalen.

For å klargjøre anvendelsen av allokeringsregelen fikk man i 2010 AOA, «*Authorized OECD Approach*», *Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Sammenholdt med den tidligere AOA fra 2008 og andre kilder, utgjør rapporten de gjeldende retningslinjene ved allokering til fast driftssted. Rapporten var et forsøk på gjøre praksisen av allokeringsregelen i art.7 for faste driftssted mest mulig enhetlig i OECD-landene, da man i praksis hadde sett store variasjoner.¹³⁴ Ved denne revisjonen ble selvstendighetsfiksjonen, «*the functionally separate entity approach*», lagt til grunn som metode for inntektsallokering til fast driftssted.¹³⁵

Hva angår de generelle retningslinjene for allokering til fast driftssted etter art. 5 jf. art. 7, er det tale om en analyse med to steg etter reglene i AOA (2010). Hvorav første steg i analysen består av en «*functional and factual analysis*» og andre steg består av en armlengdes analyse av inntektsfordelingen mellom det faste driftsstedet og hovedmannen. Første steg identifiserer betydelige økonomiske aktiviteter og risiko hos det faste driftsstedet, men utfra hypotesen at det faste driftsstedet er et selvstendig, tilsvarende selskap som utøver lignende aktiviteter under samme forhold.¹³⁶ I AOA nevnes en rekke momenter som det skal tas hensyn til i analysen, herunder funksjonene det faste driftsstedet utøver, hvilke eiendeler som bør tillegges det faste driftsstedet, graden av risiko for virksomheten hos de ulike aktørene og hvorpå representanten tar på seg oppdrag for andre enn prinsipalen.¹³⁷ Både det faste driftsstedet og hovedmannen skal vurderes som om de var selvstendige enheter.¹³⁸ Under steg to foretas det en fastsettelse av godtgjørelsen mellom det hypotetiske faste driftsstedet og hovedmannen på armlengdes avstand. Alle disposisjonene mellom det faste driftsstedet og hovedmannen skal sammenlignes med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige avtaleparter, for å fastlegge allokering til det faste driftsstedet.¹³⁹ Fremgangsmåten i AOA

¹³⁴ AOA (2010) A pkt. 3

¹³⁵ Berg-Rolness (2016) pkt. 11.5.2

¹³⁶ AOA (2010) D-2 pkt. 57

¹³⁷ AOA (2010) B-2 pkt. 10

¹³⁸ Berg-Rolness (2016) pkt. 11.5.3

¹³⁹ Berg-Rolness (2016) pkt. 11.5.3

skal ikke sees som en utskiftning av nasjonal rett på området, men snarere som en øvre grense for inntekten som kan tilskrives det faste driftsstedet.¹⁴⁰

Hva angår fast driftssted ved avhengig agent i kildestaten, har AOA D-5 noen særlige retningslinjer for fast driftssted opprettet etter art. 5 (5). Det er imidlertid som utgangspunkt tilsvarende regler for allokering til fast driftssted som etter art. 7 generelt, altså en to stegs analyse som nevnt ovenfor.

2.8.2 Nye retningslinjer for allokering

I forbindelse med BEPS tiltakspunkt 7 og utvidelsen av den faste driftsstandsregelen, ble det satt i gang arbeid for å klargjøre retningslinjene ved allokering etter art. 7. Tillegget i retningslinjene skal redegjøre for allokering ved fast driftssted opprettet som følge av det utvidede virkeområdet i art. 5 etter BEPS. Hovedfokus for denne redegjørelsen vil bli den delen av retningslinjene som tar for seg allokering til fast driftssted etablert etter den nye agentregelen. Allokering av inntekter var frem til nylig under diskusjon i OECD og redegjøres for i en rekke offisielle, publiserte dokumenter.¹⁴¹ «*Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*» etter art. 7 ble offentliggjort i Mars 2018, basert på dette arbeidet.

Additional Guidance fastslår at de tidligere retningslinjene for allokering, fortsatt er anvendelige post-BEPS.¹⁴² Det uttales eksplisitt at den tilføyde endringen i agentregelen kun medfører en lavere terskel for å konstituere et fast driftssted, men ingen endring av regelens natur.¹⁴³ Utgangspunktet for vurderingen er fortsatt at det faste driftsstedet kun skal kunne beskattes, for samme inntektsmengde som et uavhengig, lignende foretak som utfører tilsvarende aktivitet ville hatt som overskudd. Dette prinsippet gjelder selv om den aktuelle

¹⁴⁰ AOA (2010) B-2 pkt. 9

¹⁴¹ Discussion draft (June 2017), Comments on discussion draft (September 2016), Discussion draft (July 2016), Comments on discussion draft (Oct 2017)

¹⁴² Additional Guidance art. 7 pkt. 30

¹⁴³ Additional Guidance art. 7 pkt. 30

staten ikke har implementert AOA (2010) eller en tidligere versjon av mønsteravtalens allokeringregler.¹⁴⁴

Additional Guidance fokuserer spesielt på allokeringproblematikken hvor man står ovenfor både et fast driftssted og en nært beslektet agent, nærmere angitt faren for dobbeltbeskatning ved allokering av inntekter både etter art. 7 og art. 9. De to bestemmelsene må i disse tilfellene begge anvendes, før de skattbare verdiene i kildestaten er klarlagt. Retningslinjene uttaler at rekkefølgen artikkel 7 og 9 blir anvendt i er uvesentlig, såfremt dobbeltbeskatning blir avverget. Retningslinjene går ikke nærmere inn på hvordan selve prosessen skal gjøres. I de tre eksemplene som blir skissert i retningslinjene, blir kun artikkel 9 anvendt i den grad at det fastslås at samhandlingen mellom hjemmehørende representant og ikke-hjemmehørende prinsipal er på armlengdes avstand. Anvendelsen av art. 7 blir som hovedsak fokusert på AOAs to stegsmetode, som nevnt tidligere.

Det understrekes også at nettoresultatet til det faste driftsstedet og beskatningsmuligheten til kildestaten kan være alt fra negativ, gå i null eller ha et skattbart overskudd.¹⁴⁵ Det er altså ingen selvfølge at et fast driftssted medfører økte skatteinntekter for kildestaten, også disse kan gå med underskudd eller ha høye utgifter og lignende. Ligger forretningsdisposisjonene mellom representanten i kildestaten til det ikke-hjemmehørende selskapet på armlengdes avstand etter art.9, vil det ikke alltid være overskudd igjen å beskatte ved det faste driftsstedet.

Videre avstenger ikke retningslinjene for administrativt tilpassede og praktiske løsninger for å fastslå fast driftssted og innhente beskatning.¹⁴⁶ Kildestatene står dermed relativt fritt til å finne passende løsninger i praksis, så fremt man holder seg innenfor hovedlinjene retningslinjene skisserer.

¹⁴⁴ Additional Guidance art. 7 pkt. 32

¹⁴⁵ Additional Guidance art. 7 pkt. 42

¹⁴⁶ Additional Guidance art. 7 pkt. 43

Retningslinjene holder seg på det generelle plan og gjør få dypdykk ned i spesielle problemstillinger. De mer konkrete problemstillingene og spørsmålene som kommer til å oppstå i prosessene må besvares av de ulike skattemyndighetene og domstolene nasjonalt ved anvendelsen av regelsettet.

3 Avsluttende bemerkninger

De avsluttende bemerkningene vil forsøke å se oppgavens behandlede problemstillinger i et videre og mer overordnet perspektiv. Om BEPS-arbeidet, slik man ser det på nåværende tidspunkt, gjør skatteavtaleretten rustet for nåtiden og fremtiden. Skatteavtalene står for første gang på mange år overfor en større revisjon i 15 punkter som skal avhjelpe særskilte utfordringer i internasjonal- og nasjonal skatterett. Det foreligger en rekke skatterettslige utfordringer i møte med globalisering og digitalisering, hvilket gjør at mønsteravtalen har et revideringsbehov for å kunne imøtegå disse utfordringene. På mange måter blir BEPS-prosjektet en vindusutstilling og et prøveforsøk på automatiserte, store revisjoner av skatteavtalene. Hvor man får besvart spørsmålet om mønsteravtaleinstituttet makter å holde følge med utviklingen i verdenshandelen.

For å først gå inn på oppgavens hovedtema og agentregelen, imøtegår tiltakspunkt 7 en eksplisitt problemstilling i form av kommisjonærarrangementet. Kommisjonærtilfellet og lignende arrangementer hadde i lenger tid medført at fast driftsstedsreglene ikke ble utløst, på tross av representanters vedvarende og vesentlige aktivitet i kildestaten. Regelendringen har imidlertid en vid utforming og vil potensielt favne en rekke skattesubjekter. Sett i lys av de øvrige endringene i tiltakspunkt 7 og antifragmenteringsarbeidet, vil det bli vanskeligere å slippe skatteplikt ved å dele opp og omstrukturere virksomheten. Regelen har imidlertid klare usikkerhetsmomenter, både i form av det mer konkrete innholdet og hvor mange land som vil la den inngå i sine skatteavtaler. Den endrede agentregelen vil kunne medføre at det er vanskeligere å sette opp strukturer uten risiko for å utløse skatteplikt, nasjonalstatene har større frihet hva angår å slå ned på disse arrangementene. Endringene i agentregelen medfører et steg i riktig retning for å omfatte arrangementene, som lenge har sluppet unna beskatning. Men det fordrer at de nasjonale myndighetene innfører og anvender dem.

I forbindelse med begynnelsen av BEPS-arbeidet i 2013, ble det uttalt

«The OECD's work on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) aims to bring the international tax rules into the 21st century».¹⁴⁷ Imidlertid har BEPS-prosjektet i ettertid fått motbør både for innhold og tidsbruk.

Selv om andre deler av BEPS-arbeidet imøtegår videre problemstillinger, er det en kjensgjerning at en rekke endringer ikke gjøres i denne omgang. Særlig elektronisk handel og muligheten for å drive virksomhet med svært liten eller ingen fysisk tilstedeværelse, innebærer en fortsatt prøvelse på skatteavtalesinstituttet. Selv om det ble vurdert å endre art. 5 (1) i BEPS-arbeidet til å inneholde et krav til digital tilstedeværelse, ble dette satt på vent for en ytterligere utredning av emnet.¹⁴⁸

Videre synes tidsaspektet å være en utfordring for BEPS-prosjektet. Revisjonene av skatteavtalene må holde tritt med de raske endringene i verdenshandelen. «*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*» dannet grunnlaget for de 15 tiltakspunktene i 2013, tiltakspunktene ble publisert i «*BEPS Final Report*» i 2015. Nå er vi i 2018 og reglene har enda ikke blitt implementert og iverksatt i skatteavtalestatene.

På mange måter spiller de to nevnte problemene ovenfor godt sammen og illustrerer en av skatteavtaleinstituttets utfordringer. De endringene som blir innført i denne omgang går sakte, og er sannsynligvis langt fra alle revisjonene det vil være behov for. Tempoet verdenshandelen og næringslivet utvikler seg i, underbygger denne problemstillingen ytterligere. Som følge av at kildebeskatningsproblematikken får en stadig større plass på den internasjonale agendaen, har man sett en rekke ulike reaksjoner og løsninger på utfordringene blant både nasjonalstater og andre internasjonale samarbeid.

Oppfølgeren til tiltakspunkt 1 sitt arbeid med BEPS-utfordringene grunnet digitalisering, «*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*», åpnet for å la

¹⁴⁷ Berg-Rolness (2016) pkt. 12.5.1

¹⁴⁸ Berg-Rolness (2016) pkt. 12.5.4

nasjonalstatene selv implementere visse nødløsninger for å sørge for beskatning av den digitale økonomien.¹⁴⁹ De følgende tre mulighetene¹⁵⁰ ble vurdert som mulige regelendringer: «(i) a new nexus rule in the form of «significant economic presence» test, (ii) a withholding tax which could be applied to certain types of digital transactions, and (iii) an equalisation levy, intended to address disparity in tax treatment between foreign and domestic businesses where the foreign business had a sufficient economic presence in the jurisdiction». Den sistnevnte, som ikke er selvforklarende, oversettes til en utligningsavgift intendert på digital handel. Ingen av disse alternativene ble tatt med som regelendringer i BEPS-prosjektet, men ble og blir vurdert som mulige løsninger på beskatning av den digitale økonomien.

Av nasjonale initiativ kan man begynne innenfor egne grenser, hvor Miljøpartiet De Grønne foreslo en såkalt «google-skatt» av aktører på det digitale markedet.¹⁵¹ Dette ble ikke vedtatt, men Stortinget ba regjeringen om å styrke samarbeidet med OECD-landene om skatteavtalene og vurdere EU-tiltakene, som vil bli redegjort for nedenfor. USA har gått helt i motsatt retning. President Trump åpnet for skatteamnesti med over halvert skatt for selskapene som flyttet tilbake til USA, som en del av den nylig innførte skattereformen.¹⁵² Et ytterligere eksempel er Storbritannias- og Australias innføring av «diverted profit tax» ble omtalt i pkt. 2.7.9.

Videre har EU-kommisjonen i mars 2018 fremlagt forslag for å sikre beskatning av den digitale økonomien. Forslaget inneholder både en midlertidig hasteløsning og en mer langsiktig reform av skattesystemet.¹⁵³ Hasteløsningen EU-kommisjonen lanserer er en midlertidig omsetningsskatt ved omsetning av digitale tjenester på 3%. Dette skal sørge for at nasjonalstatene får en del av skatteinntektene og ikke implementerer en rekke ulike løsninger som medfører forskjellsbehandling innad i EU. Den mer langsiktige løsningen går på å beskatte digital handel utfra kriteriet «digital tilstedeværelse», og med dette frigjøre seg fra kravet til fysisk tilstedeværelse. Forslaget inneholder både en omsetningsterskel før

¹⁴⁹ OECD Interim Report (2018) on Digitalisation s. 21 pkt. 21

¹⁵⁰ OECD Interim Report (2018) on Digitalisation s. 21 pkt. 20

¹⁵¹ <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/?p=70308>

¹⁵² <https://www.dn.no/nyheter/2018/01/18/0508/Utenriks/apple-henter-hjem-nesten-2000-milliarder-kroner-seier-for-trump>

¹⁵³ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

virksomheten blir omfattet, krav om et visst antall brukere og et visst antall inngåtte kontrakter om digitale tjenester.

Som alle de ulike løsningsforslagene illustrerer er det her betydelige usikkerhetsmomenter, både i form av hvilke regelsett som vil bli dominerende og hvordan OECDs- og EUs arbeid vil samordne seg med hverandre og ulike nasjonale initiativ.

For å avslutte på en positiv linje, har OECDs Inclusive Framework mer enn 110 tilsluttede medlemsland, som følger med på implementering av BEPS og arbeider videre med BEPS-relaterte utfordringer.¹⁵⁴ En slik tilslutning og vedvarende internasjonalt engasjement blant en rekke stater, viser at temaet er på agendaen og er gjenstand for kontinuerlig arbeid. Et vellykket BEPS-prosjekt og implementering av dette, vil kunne ha en positiv påvirkning på senere endringer og fremtidig arbeid med mønsteravtalens regler.

¹⁵⁴ OECD Interim Report (2018) on Digitalisation s. 21 pkt. 22

4 Litteraturliste

Juridisk litteratur:

«*Norsk skatteavtalerett*» av Arvid Aage Skar, Wiersholm, 1. utgave (2001)

«*Norsk skatteavtalerett*» av Arvid Aage Skar m.fl., Wiersholm, 2. utgave (2006) – elektronisk tilgjengelig på rettsdata

«*Internasjonal inntektsskatterett*» av Frederik Zimmer, 4. utgave (2009)

«*Norsk internasjonal skatterett*» av Henning Naas, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen, Thommessen, 1. utgave (2011)

«*Fast driftssted*», Anders Nørgaard Laursen(2011)

«*Norsk Bedriftsskatteretterett*» av Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord, Eivind Furuseth, Gyldendal Forlag, 9.utgave (2015) – elektronisk tilgjengelig på rettsdata

«*Norsk Bedriftsskatteretterett*» av Ole Gjems-Onstad, Gyldendal Forlag, 8.utgave (2012) – elektronisk tilgjengelig på rettsdata

«*Skatteparadisene og den internasjonale selskapsskatteretten*», Kjetil Berg-Rolnes(2016) – elektronisk tilgjengelig på rettsdata

«*Skatterett for næringsdrivende*» av Arthur J. Brudvik, 40.utgave, Cappelen Damn (2017) – elektronisk tilgjengelig på rettsdata

«*Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*», Arvid Aage Skar (2003) – elektronisk tilgjengelig på lovdata

Dale Pinto, australsk doktorgrad/skatterettsprofessor: «*The theretical foundation and continued rationale for source-based taxation in an electronic commerce environment*» (2003)

https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/25597/187155_65308_0306IP_A_TF_Vol_27-3_2012_Pinto_.pdf?sequence=2&isAllowed=y

(Sist besøkt: 24.05)

Kilder fra OECD:

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017*, OECD publishing.

http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2014*, OECD publishing

http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en

OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – Final Report 2015*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

OECD/G20 Base Erosion Shifting Project, 2015 Final Reports, *Executive Summaries*, Action 7 <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – MLI <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OECDs offisielle liste av «*Signatories and Parties*» til MLI og linker videre til hvert av landenes «*MLI Position*». Offisiell versjon av 22.03.2018.

<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

Norges offisielle «*MLI Position*», spesielt art.12/agentregelen

<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf>

AOA - «*Authorized OECD Approach*», 2010 Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf

Comments on discussion draft – Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, Beps act.7, jan-2015 <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>

Revised Comments on discussion draft – Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, Beps act.7, jun-2015 <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>

OECD (2018), Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

About BEPS <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

(Sist besøkt: 28.05)

Informasjon om Inclusive Framework on BEPS <http://www.oecd.org/tax/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>

(Sist besøkt: 28.05)

MLI informasjonsbrosjyre <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>

(Sist besøkt: 28.05)

MLI – frequently asked questions <http://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf>

(Sist besøkt: 28.05)

Artikler og annen juridisk informasjon:

Ole Gjems-Onstad, «Dell-dommen: 0,62 % skatt av 1 400 millioner kr - en seier!», Skatterett nr.2 (2011). Tilgjengelig på lovdata.

Oppsummering av beps action 7 av Deloitte

<https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-actions.html>

(Sist besøkt: 31.05)

«Hvordan vil BEPS påvirke skattleggingen av store virksomheter», Rolf Saastad m.fl., Praktisk økonomi & finans 04 /2015 (Volum 31) – Tilgjengelig på Idunn.

Informasjon om DTP i Storbritannia og Australia

- Storbritannia: <https://www.ato.gov.au/general/new-legislation/in-detail/direct-taxes/income-tax-for-businesses/diverted-profits-tax/?=redirected>

(Sist besøkt: 31.05)

- https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf

(Sist besøkt: 31.05)

Norges skatteavtaler <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

(Sist besøkt: 24.05)

MDGs forslag om google-skatt <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/?p=70308>

(Sist besøkt: 24.05)

Nyhetsartikler

- <https://e24.no/naeringsliv/apple/eu-apple-maa-betale-13-milliarder-euro/23779732>

(Sist besøkt: 25.05)

- <https://www.dn.no/nyheter/2018/01/18/0508/Utenriks/apple-henter-hjem-nesten-2000-milliarder-kroner-seier-for-trump>

(Sist besøkt: 24.05)

- https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

(Sist besøkt: 24.05)

Rettspraksis

Rt-2011-1581(Dell-dommen)

Rt-2004-957 (Seismikkundersøkelse / Elfenbenskysten)

Rt-1985-319 (Ringnes-dommen)

Rt-1994-752 (Alphawell-dommen)

Artikkel om den spanske Dell-dommen, «*The Dell case - Spanish subsidiary considered a permanent establishment*» skrevet av det spanske advokatfirmaet Gómez-Acebo & Pumbo, publisert i lexology.com

- <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d2539d44-62c8-4d00-b63c-858b177d4551>

(Sist besøkt: 25.05)

Artikkel om Zimmer-saken, «*Zimmer Wins French Decision on Permanent Establishment*», International Tax Review, Utgave 5, juni 2010, s.39. (hentet via oria)

- <http://www.heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr21&id=1&size=2&collection=journals&index=journals/intaxr>

(Sist besøkt: 25.05)