

Fast driftsstad etter OECD sin mønsteravtale artikkel 5(1) sett i lys av norsk rett

Rettstilstanden omkring dei objektive og subjektive vilkåra

Kandidatnr: 159661

Rettleiar: Bjarte Songstad

Leveringsfrist: 02.06.2008

Til saman 14998 ord

Innholdsoversikt

<u>1</u>	<u>INNLEIING</u>	<u>1</u>
1.1	PROBLEMSTILLINGA	1
1.2	TEMA	2
1.3	INTERNASJONAL SKATTERETT OG SKATTEAVTALAR	3
1.4	METODE VED TOLKING AV SKATTEAVTALAR	5
<u>2</u>	<u>KORT OM HISTORIA KRING FAST DRIFTSSTAD</u>	<u>8</u>
<u>3</u>	<u>FAST DRIFTSSTAD CONTRA AKSJESELSKAP</u>	<u>9</u>
<u>4</u>	<u>METODE FOR ANALYSE</u>	<u>11</u>
4.1	”LAW IN BOOKS, LAW IN ACTION”	11
<u>5</u>	<u>KORT OM FUNKSJONALITETEN</u>	<u>12</u>
<u>6</u>	<u>OBJEKTIVE VILKÅR</u>	<u>13</u>
6.1	FORRETNINGSINNRETNING	14
6.1.1	GRENSEDAGINGA	16
6.2	GEOGRAFISK TILKNYTING	18
6.2.1	BASETEORIEN	19
6.2.2	STØTTETEORIEN	21
6.2.3	GEOGRAFISK OG FORRETNINGSMESSIG EINING	23
6.2.4	GEOGRAFISK EINING	24
6.2.5	FORRETNINGSMESSIG EINING	30
6.2.6	AKTIVITETAR SOM ETTER SIN ART IKKJE VIL HA TILSTREKKELEG TILKNYTING	31
<u>7</u>	<u>SUBJEKTIVE VILKÅR</u>	<u>32</u>
7.1	DISPOSISJONSKRAVET	32
7.1.1	UTVIKLINGSLINER	32
7.1.2	DET NÆRARE INNHALDET	34

7.2	TIDSKRAV	35
7.2.1	UTVIKLING	36
7.2.2	OFFSHOREKLAUSULAR	38
7.2.3	UNNTAK FRÅ 6 MÅNADER SAMANHENGANDE VERKSEMD	39
7.3	OPPSTÅING AV SKATTEPLIKT	44
<u>8</u>	<u>UTVIKLINGA VIDARE</u>	<u>45</u>
<u>9</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>A</u>
9.1	LITTERATUR	A
9.2	ARTIKLAR	D

1 Innleiing

1.1 Problemstillinga

Den overordna problemstillinga for denne drøftinga er når det eksisterer ein fast driftsstad (eng; permanent establishment) i skatteavtalar som er basert på OECD sin mønsteravtale art 5(1), sett i lys av norsk rett.¹ Siktemålet med teksten er å forklare rettstilstanden for dei generelle reglane og vise grensedraginga for når vilkåra er oppfylt. Dette inneber at drøftinga vil bli forsøkt konsentrert kring rettsbruken som kjem til uttrykk gjennom dommar og avgjerder som norske domstolar og administrative styresmakter har fatta, men dette rettskjeldemateriale er ikkje tilstrekkeleg for å gi ei uttømande forklaring av innhaldet i vilkåra.² Difor vil også utanlandsk rettspraksis, samt innanlandsk- og utanlandsk teori vere relevante kjelder i drøftinga..

Av plassomsyn har eg måtte avgrense tyngda for drøftinga til dei objektive og subjektive vilkåra. Dei objektive vilkåra knyt seg til eksistensen av ei forretningsinnretting og geografisk tilknytning, mens dei subjektive vilkåra er at skatteytaren må ha rett til å disponere forretningsinnrettinga, samt at denne retten må eksistere for ei viss tid. Funksjonalitetsvilkåret knyt seg til om det skjer verksemdsaktivitet i kjeldestaten. Det vert berre føretatt ei summarisk handsaming av sistnemnde vilkår.

Forutan plassomsyn er dei subjektive og objektive vilkåra valt då desse vilkåra fleire gonger har vore drøfta inngåande av norske domstolar.³ Den siste og kanskje den

¹ Det vert i flg. nytta PE som forkorting av permanent establishment.

² Høgsterett er relativ atterhalden med bruk av utanlandsk praksis, men det sjå høgsterettsdom HR-2008-727-A av 28.04.2008 premiss 53 der Høgsterett nytta dansk-, canadisk- og britisk administrativ praksis ved avklaring av bustadomgrepet i skatteavtalen artikkel 3(2). Utsegn i Kommentaren vert derimot flittig nytta: Sjå bl.a. Rt. 1994 s. 752 (Alphawell) på s. 763 og Utv. 1981 s. 285 (Creole) på s. 289 flg. Sjå også kapittel 1.4.

³ Sjå Rt. 1984 s. 99 (Alaska-dommen), Rt. 1994 s. 752 (Alphawell-dommen) og Rt. 2004 s. 967 (PGS-dommen).

viktigaste grunnen til avgrensinga, er at mykje av utviklinga i OECD-statane sin internasjonale skatleggingstankegang kjem til uttrykk gjennom tilknytings- og tidskravet. Kommentaren til Mønsteravtalen er sånn sett ei viktig rettskjelde i denne samanhengen. Denne har som føremål å forklare innhaldet i vilkåra i dei ulike føresegna i Mønsteravtalen. Denne har gjennomgått vesentlege endringar sidan 1963, og gjennom endringar i denne kan ein sjå utviklingstendensar. Desse søker eg å få fram, då eg vonar utviklinga kan bidra til å få fram omsyna bak regelen, og på den gjere innhaldet av regelen klårare. Rett nok er det ei svak side ved Kommentaren er at den i stor grad nyttar seg av konkrete eksempel, som er vanlig i common law-tradisjonen. I nordisk og tysk rettsbrukstradisjon er det vanleg med ei større grad av utpensling av generelle reglar, enn det som kjem til uttrykk i denne.⁴

1.2 Tema

Det eksisterer ingen parallell til konstruksjonen PE i norsk intern rett, og ein finn berre omgrepet i skatteavtalar Noreg har inngått med framande statar.⁵ PE-omgrepet er på sett og vis ein hybrid. Ei god forklaring av omgrepet sin karakter er gitt av Skaar:

”[PE] utgjør et kompromiss mellom kildebeskatning og bostedsbeskatning. Et fast driftssted kan betraktes som ’bostedet’ til et utenlandsk selskap som driver forretningsvirksomhet i en annen stat.”⁶

Det må presiserast at PE ikkje utgjer eit rettssubjekt som sådan. Skatteplikta oppstår som følgje av at visse objektive omstende er tilstades.

Nokre av dei viktigaste omsyna som ligg det at statar med utvikla økonomi inngår skatteavtalar er i hovudsak at desse ønskjer å verne om skattefundamentet sitt, samt gi verksemder like skattemessige vilkår for å oppnå konkurransemessig nøytralitet.⁷ Desse omsyna skin klart gjennom som ei grunngeving for PE-regelen.

⁴ Eit typisk problem i dei tilfelle ulike rettskulturar skal bli samde om felles reglar.

⁵ Motsatt Danmark: Kildeskattloven §2, 1. ledd litra d: ”Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler [ethvert] fast driftssted her i landet”.

⁶ Skaar 2. s 126

⁷ Sjå Zimmer 1 s. 69-72

1.3 Internasjonal skatterett og skatteavtalar

Det er sagt at skatteavtalar no har blitt meir aktuelt frå ein norsk ståstad særleg på grunn av tre forhold.⁸ For det første fekk ein på slutten av 1960-talet og utover 1970-talet oljeutvinning på norsk kontinentalsokkel; kompetanse og kapital vart i stor grad henta frå utlandet. For det andre skjedde det på 1980- og 90-talet nedbygging av valutarestriksjonar som medførte at store praktiske hindringar for etablering i utlandet vart fjerna. Den tredje årsaka utviklinga innanfor kommunikasjonsteknologien. Kommunikasjon over landegrensene vart mot år 2000 særst forenkla. Dette har også gitt ringverknader innafor produksjons- og tenestemønsteret.⁹ Globalt ser ein at produksjonen har blitt meir optimalisert – noko som har bidrege til at statane i større grad er blitt økonomisk avhengige av kvarandre.¹⁰ Som følgje av ein meir grenselaus økonomi er det blitt meir vanleg at verksemdar opererer i fleire land, anten på same tid, eller i løpet av eit avgrensa tidsrom.

For å forstå PE, må ein sjå på skatteavtalar, som er konteksten omgrepet står i.

Bakgrunnen for skatteavtalar ligg i praktiseringa av statssuverenitetsprinsippet. Den enkelte stat sin skattejurisdiksjon er som utgangspunkt avgrensa geografisk. Prinsippet som ligg til grunn for denne avgrensinga er territorialprinsippet som er definert "[e]n stat skattlegger enhver aktivitet av økonomisk karakter på statens territorium og enhver formuesgjensstand som befinner seg på statens territorium."¹¹ I norsk internrett føl dette av skattelova §2-3 litra b som seier at:

”[p]erson, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende

⁸ Sjå Zimmer 1 s. 17-18

⁹ Årsaka til internasjonalisering av økonomien kan ikkje berre basert på desse faktorane; også frihandelsområde som EU/EØS, auka tal på medlemmar i WTO og flytting av produksjon til lavkostland har medført endringar i produksjonsmønster.

¹⁰ Grunntanken bak frihandel er at land skal spesialisere sin produksjon – noko som medfører auka produksjon. Sjå Adam Smith i ”Wealth of Nations” som allereie i 1776 uttalte at masseproduksjon og ulik spesialisering i landa ville medføre ei samla auke i den globale produksjonen.

¹¹ Sverre s. 12

utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket”.¹²

Skattelova §2-3 bygger etter førearbeida ”på et kildeskattprinsipp”.¹³ Men dei fleste statar avgrensar ikkje skatteplikta til å gjelde inntekt opptent innafor sitt geografiske område. Statane nyttar seg også av globalitetsprinsippet som er definert ”[d]e som har alminnelig skatteplikt, er som utgangspunkt skattepliktige til [bostedsstaten] for all sin inntekt, uansett hvor i verden den er opptjent”.¹⁴ For Noreg sin del føl det av sktl. §2-1 som omfattar fysiske personar og §2-2 for selskap, at begge prinsippa gjeld. Som føresegna også viser, er det relativt enkelt å komme inn under norsk skattejurisdiksjon samanlikna med det å komme ut av denne. Desse reglane gjeld stort sett i dei fleste OECD-statar.

Konsekvensane av det overnemnte er at skatteytaren vert rekna å ha alminneleg eller avgrensa skatteplikt til fleire statar på ein gang. Plikta til å betale skatt til fleire statar for same inntektsposten, er det som i skatteretten vert omtalt som internasjonal dobbelskattlegging.¹⁵ Dette er kjerneproblematikken i internasjonal skatterett.¹⁶ Omsynet til rettferd og økonomisk effektivitet har medført at statane må bli samde om å fordele skatteprovenyet, då dobbelskattlegging kan vere økonomisk skadeleg.¹⁷ Føremålet med skatteavtalar er å oppnå rimelege løysingar på dobbelskattleggingsproblematikken, både for skatteytaren og dei involverte statane.¹⁸ Skatteavtalar er eit kompromiss på folkerettsleg nivå: Statane gir frå seg ein del av skattleggingssuvereniteten mot at skatteytaren blir frigjort frå internasjonal dobbelskattlegging.

¹² For nærare forklaring av regelen sjå f.eks. Zimmer 1 s. 138, Rt. 1997 s. 1646 (Trinc/Trag), Rt. 2001 s. 512 (Safe Service)

¹³ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 34

¹⁴ Zimmer 1 s. 23

¹⁵ Sjå Zimmer 1. s. 29-30.

¹⁶ Zimmer 1 s. 17

¹⁷ Zimmer 1 s. 26 og 2003-komm. I-1 premiss 1.

¹⁸ Sjå Zimmer 1 s. 71

Det er regjeringa ("Kongen") som har kompetanse til å inngå skatteavtalar med framande statar, med heimel i skatteavtaleloven av 1949.¹⁹ Dei skatteavtalane Noreg har inngått er anten basert på FN eller OECD sine mønsteravtalar, som tener som mal ved utforminga av innhaldet i avtalane. Avtalane er stort sett bilaterale.²⁰ Sjølv om Noreg ift. folkeretten nyttar seg av det dualistiske prinsipp, vil skatteavtalane på grunn av skatteavtalelova få trinnhøgde som norsk lov allereie ved ratifiseringa.²¹

Verdt å merke seg er at skatteavtaleloven setter grenser for innhaldet av skatteavtalane, då desse berre kan lempe norsk skatt – ikkje auke det norske skatteprovenyet.²² Vidare er det eit særpreg ved skatteavtalane at desse som hovudregel ikkje reduserer skattetrykket, men derimot fordeler dette mellom dei involverte statane.²³

Ei sentral side ved skatteavtalar er at desse er inngått under føresetnad at dei skal vere gjensidige. Dette tilseier at skatteavtalen må *tolkast* likt i begge statar, men det er ikkje eit krav at avtalen skal bli *etterfølgt* likt i begge statar.²⁴

1.4 Metode ved tolking av skatteavtalar

Sidan PE er eit omgrep ein finn i skatteavtalar, må ein følgje dei tolkingsreglane som gjeld for tolking av desse. Skatteavtalar er traktatar og skal difor tolkast i samsvar med internasjonale reglar for traktattolking. Wienkonvensjonen av 1969 om tolking av traktatar er ikkje ratifisert av Noreg, men artikkel 31 som omhandlar korleis traktatar skal tolkast, er internasjonal sedvane (*ius cogens*), og er såleis bindande for Noreg. Artikkel 31 første ledd seier at ein avtale skal tolkast i god tro ("good faith").

Godtrukravet har samanheng med at avtalar skal haldast – noko som inneber at ein ved

¹⁹ Lov av 18. juli 1949 nr. 15. Ratifiseringsprosessen er rett nok forenkla for skatteavtalar samanlikna med hovudregelen om traktatinngåing

²⁰ Unntak frå dette er den nordiske skatteavtalen som er multilateral. OECD har ytra ønske at statane i større grad nyttar seg av multilaterale avtalar.

²¹ Sjø skatteavtalelova §1 som føresetnadsvis ikkje gjer ratifikasjonssamtykke eller etterfølgjande lovvedtak frå Stortinget nødvendig. Søkalla framskote verknadstidspunkt er eit særtekk for skatteavtalar.

²² Dobbeltskattleggingslova §1, 1. ledd.

²³ Særleg er dette aktuelt for land (bl.a. Noreg) som i stor grad nyttar kreditmetoden. Sjø òg Zimmer 1 s. 244-249

²⁴ Vogel s. 39. Eksempelvis kan eit land mangle internrettsleg heimel for å skattlegge ein inntektstype.

tolkinga skal ein søke å komme fram til det tolkingsresultat som stemmer best overeins med partane sin *felles forståing* av traktaten.²⁵

Utgangspunktet for godtrutolkinga er den vanlege betydinga av ordlyden, sett i lys av kva samanheng ("context") ordlyden står i og føremålet med traktaten ("purpose").²⁶ Ordlyden sin vanlege betyding er her den gjengse oppfattinga av omgrepet innafor det aktuelle rettsområdet, ikkje omgrepet sin betyding i daglegtalet.

Kontekst betyr at ein også må sjå kva tekstar som er utveksla mellom partane *før* inngåinga av skatteavtalen. Så lenge desse er uttrykkeleg akseptert av begge partar som ein del av avtalen, blir dei ein del av konteksten som vil ha betyding som tolkingsmoment.²⁷

Det er også viktig å merke seg at i artikkel 31, 3. ledd vert det sagt at etterfølgjande avtaler og praksis med omsyn til tolkinga av avtalen skal vektleggast.²⁸ Inn under denne regelen er det viktig å sjå Kommentaren sin posisjon. Denne vert utarbeidd gjennom delegatforhandlingar i OECD sin Fiscal Committee. Alle statane blir samde om innhaldet i Kommentaren (eventuelt tar eksplisitte atterhald), og såleis må det som Kommentaren gir uttrykk for, vektleggast som ei rettskjelde ved tolkinga av innhaldet av skatteavtalen, sjølv om skatteavtalen er eldre enn dei nyaste kommentarane. Vidare autoriserer også Wienkonvensjonen artikkel 31, 3. ledd bruk av utanlandsk praksis som rettskjeldefaktor, både som støttemoment i ei avgjerd, men også som bidrag ved tolkinga av innhaldet i dei ulike føresegnene. Norske styresmakter skal difor søke å komme fram til løysingar som i størst mogleg grad er i samsvar med tidlegare utanlandske avgjerder.²⁹

²⁵ Ruud og Ulfstein s. 93-94.

²⁶ Wienkonvensjonen artikkel 31, 2. ledd. Victor Uckmar s. 157. Også kjent som "the textual approach": *Teksten* som er bestemmande når ein skal finne ut kva partane si felles forståing er.

²⁷ Victor Uckmar s. 157 som seier "With reference to tax treaties, this includes notes or letters exchanged during signing of the treaty."

²⁸ Victor Uckmar s. 157

²⁹ Sjå Nygaard bl.a. s. 51-52 om rettskjeldelæra kring utanlandsk praksis og Wienkonvensjonen art. 31.

Etter Wienkonvensjonen artikkel 31, 3. ledd vil også gjensidige avtalar mellom statane ha vekt som tolkingsmoment. På den andre sida skal ein vere varsam med å leggje for stor vekt på slike avtalar, då det er ein avtale mellom skattekreditorane – og ikkje skatteytaren. Dessutan har slike avtalar ofte eit preg av å vere eit kompromiss, der retten har måtte vike av omsyn til det å oppnå semje. Sikkert er det at gjensidige avtalar skal stå tilbake for domstolar sine tolkingar av dei same vilkåra.

Det gjeld også den ulovfesta regel i folkeretten som seier at rettsbruken kring Wienkonvensjonen artikkel 31, 1.-3.ledd skal skje heilskapleg.³⁰

Nokre statar har eit PE-omgrep i sin materielle internrett, men innhaldet i internretten skal ikkje leggjast til grunn ved tolkinga av innhaldet i Mønsteravtalen sin art. 5(1). PE i Mønsteravtalen skal tolkast konvensjonsautonomt, men det inneber ikkje det same som at alle vilkåra er absolutt lausrive frå internretten i statane; bl.a. skal verksemdsomgrepet ("business") delvis tolkast slik det er i tolkingsstaten sin internrett. denne regelen føl av Mønsteravtalen artikkel 3(2).³¹ Føresegna seier at eitkvart uttrykk som ikkje er definert i skatteavtalen eller føl av konteksten, skal tolkast slik at det får det same innhaldet som omgrepet har i staten sin internrett ("under the law of that state"). Ordlyden "that state" har vore gjenstand for tolkingsproblem. Omgrepet opnar for at det er kan anten vere kjeldestaten sin rett, eller internretten i domstolsstaten (lex fori). Det sikre må vere at det er regelen om lex fori som må velgast, uavhengig om domstolsstaten også er kjeldestaten.³² Det kan grunngjevast i effektivitet, samt innrettingsomsynet for skatteytaren – då domstolar stort sett søker å nytte sin eigen materielle rett ved løysingar av tvistar.³³

³⁰ Victor Uckmar s. 157: "the application of paragraphs 1,2 and 3 of article 31 is a single combined operation, since such article has to be considered as a single, closesly intepreted rule".

³¹ Sjø f.eks. Weizman s. 283 som sier: "fast driftssted [...] i særlig grad bør tillægges en ensartet international betydning, og hvor afgørelser fra andre jurisdiksjoner er af særlig betydning".

³² Dahlberg s. 158. Sjø Rt. 2004 s. 957

³³ Gaarder s. 35 omtaler dette som "the homeward trend".

2 Kort om historia kring fast driftsstad

Dagens PE-omgrep som ein finn i skatteavtalane har sitt opphav i tysk rett. Den første skatteavtalen me kjenner til var mellom Prøyssen og Sachsen som vart inngått i 16. april 1869.³⁴ Denne skatteavtalen introduserte omgrepet PE.³⁵

Etter første verdskrigen vart Folkeforbundet organet for utarbeiding av skatteavtalar. Den første ordentlege studie av den internasjonale dobbelskattleggingsproblematikken vart publisert i The Report on Double Taxation og presentert for Finanskomiteen i Folkeforbundet i 1923. Som eit resultat av rapporten stifta Folkeforbundet i 1928 ein komité med ansvar for førebygging og lemping av dobbelskattlegging.

Utbrotet av andre verdskrig medførte at skatteavtalearbeidet Vest-Europa stogga. Derimot vart det mellom latinamerikanske og nordamerikanske statar i 1943 utarbeidd ein mønsteravtale som har fått tilnamnet Mexico-avtalen. I 1946 vart denne avtalen, med vesentlege modifiseringar følgd opp av dei andre vestlege statane i den såkalla London-avtalen av 1946. Både Mexico- og Londonavtalen hadde ei føresegn om PE som i hovudsak var lik dei som ein såg i dei tyske skatteavtalane.

Etter andre verdskrig vart OECD stifta. Grunna polariseringa mellom austmaktene og Vesten var ikkje FN eigna forum for samarbeid om skatteavtalar, og OECD vart forumet for utarbeiding av skatteavtalar mellom industrilanda.³⁶ I 1963 publiserte OECD Fiscal Committee den første Mønsteravtalen med kommentarar. Denne fekk stor tilsluting, og mange statar nytta denne heilt eller delvis ved utarbeiding av skatteavtalar.

Behovet for revisjon av både kommentarar og ordlyden i Mønsteravtalen medførte ein vesentleg endring av Mønsteravtalen og Kommentaranene. Denne reviderte utgåva vart publisert i 1977. Seinare reviderte utgåver vart gitt i 1992, 1994, 1995, 1997, 2000,

³⁴ Victor Uckmar i International Tax Law, Andrea Amatucci (red.) s. 150.

³⁵ 1869 skatteavtale mellom Austerrike og Ungarm og i 1899 skatteavtale mellom Prøyssen og Austerrike. Alle bygt etter mønster frå Prøyssen/Sachsen-avtalen.

³⁶ Det er i FN også utarbeidd ein mønsteravtale. Noreg nyttar denne i stor grad ved utarbeiding av skatteavtalar med land i den 3. verda fordi denne gir kjeldestaten større skattleggingskompetanse enn OECD-mønsteravtalen.

2003 og 2007. Sjølv om ordlyden i artikkel 5(1) ikkje har forandra seg nemneverdig sidan 1963 har føresegna sitt materielle innhald gjennomgått vesentlege endringar.

Per 2008 eksisterer det meir enn 3000 bilaterale og multilaterale skatteavtalar basert på OECD sin Mønsteravtale, og det er ikkje til å skuve under teppet at Mønsteravtalen må seiast å ha vore ein suksess.³⁷

3 Fast driftsstad contra aksjeselskap

Ei verksemd kan organiserast i eit *eige* retts-/skattesubjekt – for norsk vedkomande vil det som oftast vere eit (allmenn)aksjeselskap. Verksemd kan også utøvast utan at det er organisert i eit *eige* subjekt. Vel verksemda å drive verksemd i Noreg utan at det er stifta eit aksjeselskap, kan aktiviteten dersom nærare vilkår er oppfylt, tilseie at verksemda blir drive gjennom ein PE. Sentrale faktiske og rettslege sider ved val av verksemdsmodell må difor nemnast.

Eit aksjeselskap må etablerast etter aksjelova sine reglar. Skatteplikta oppstår frå stiftinga av, og det skal betalast skatt av det overskot som er att etter at kostnadane er trekt frå inntektene. Skattesatsen for netto verksemdsinntekter er 28 % i Noreg. Viktig er det å merke seg at morselskapet og dotterselskapet er to ulike rettssubjekt og transaksjonar som ikkje er utbytte eller konsernbidrag må handsamast etter nærare reglar for internprising jf. skattelova § 13-1 og Mønsteravtalen art. 9.

Om ein ser til norsk internrett, har ein i skattelova tatt høgde for at verksemdaktivitet kan skje i Noreg utan at det er etablert eit føretak som er heimehøyrande her jf. sktl. §2-3. Føresegna kjem lettare til bruk enn føresegner om PE i skatteavtalane.³⁸

³⁷ Sjøå http://www.oecd.org/document/44/0,3343,en_2649_33747_40514092_1_1_1_1,00.html

³⁸ Føresegna stiller bl.a. ikkje noko krav til geografisk eller tidsmessig tilknytning i motsetnad til Mønsteravtalen sitt PE-omgrep. Sjøå også Zimmer i Norsk Lovkommentar til sktl. §2-3 og Brudvik s. 116. Noreg har altså i skatteavtalar som bygger på Mønsteravtalen difor fråskreve seg noko av den skattleggingsretten som føl av sktl. §2-3.

Ein PE er ikkje eit eige rettssubjekt og det vert ikkje krevje noko *formell* prosedyre for at dette skal oppstå. Ein PE er oppstått når vilkåra i Mønsteravtalen artikkel 5(1) er oppfylt.

Når det gjeld kva som kan skattleggast i den faste driftsstadene er det nettoinntekter som kan allokeraast til denne jf. Mønsteravtalen artikkel 7(1) og 7(2).³⁹ For utanlandske selskap i Noreg betyr dette at netto verdiskapinga som skjer gjennom driftsstadene vert skattlagt som verksemdsinntekter med 28% . Transaksjonar mellom PE og andre delar av verksemda som ikkje har samband med verdiskaping er ikkje skattepliktig.⁴⁰

Visse selskapsrettslege sider ved aksjeselskap vil også få betydning for skattlegginga. For eksempel kan eit selskap ikkje gi frå seg overskot på andre måtar enn det loven føreset. Dette kan vere konsernbidrag (sktl. §10-2 jf. §10-4 jf. asl. §8-1) og utbytte (§10-13 jf. asl. §8-1). Etter aksjelova §8-1, 1. ledd kan utbytte og konsernbidrag berre vere ”årsresultat etter det godkjente resultatregnskapet for siste regnskapsår og annen egenkapital” med frådrag for visse bestemte kostnader.

For selskap heimehøyrande i EØS vil utbytte frå eit dotterselskap i Noreg vere skattefritt jf. sktl. §2-38, 1. ledd, bokstav i, jf. 5. ledd. For slike selskap kan det i mange tilfelle vere mest kostnadseffektivt å stifte eit aksjeselskap i Noreg som verksemda blir drive gjennom, då fritaksmodellen gir høve til å utnytte skattekreditten som ligg i at verksemden organisert som eigne rettssubjekt ikkje er skattepliktig for mottatt utbytte.

Utanlandske aksjeselskap som er heimehøyrande utanfor EØS plikter å betale kjeldesatt av utbytte betalt av norsk selskap jf. sktl. §10-13. Den generelle skattesatsen på utbyttet er etter ssv. §3-5, tredje ledd 25 %. Verdt å merke seg er likevel at skatteavtalane avgrensar skatteleggingsretten til kjeldestaten til 15 eventuelt 5 prosent skatt.⁴¹

³⁹ I Zimmer 1 s. 160 talar forfattern om ”selvstendighetsfiksjonen” som betyr at driftsstadene må vurderast som om det var eit eige rettssubjekt.

⁴⁰ Sjå Brudvik 118-120 for nærare forklaring.

⁴¹ Reduksjonen ift. hovudregelen føreset at det er ein skatteavtale mellom mottakaren sin heimstat og Noreg.

Til sist må det merkast at nøytralitetsprinsippet i skatteretten tilseier at det skattemessige nettoresultatet ikkje bør vere påverka om ein vel å drive verksemda i eit eige aksjeselskap eller gjennom PE og dette har lovgjevar delvis tatt høgde for.⁴²

4 Metode for analyse

4.1 "Law in books, law in action"⁴³

Hovudregelen for PE finn ein i Mønsteravtalen sin artikkel 5(1). Denne seier:

“For the purposes of this convention the term ”permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”

I teorien – iallfall den som er utarbeidd av teoretikarar frå civil-law området – har det vore vanleg å dele analysen av PE opp i ei objektiv-, ei subjektiv- og ei funksjonalitetsvurdering.⁴⁴ Dei tre vilkåra er kumulative, men som drøftinga vil vise eksisterer det *undervilkår* i desse vilkåra som kan vere kumulative eller moment som inngår i ei heilskapsvurdering. Oppfyljing av vilkåra kan også skje på ulike måtar (alternative vilkår), som ein særleg vil sjå ved tilknytings- og tidskravet.

Ei slik inndeling kan ha mykje for seg, når det gjeld å gi ein god analyse av kva som ligg i dei nærare vilkåra i Mønsteravtalen sin artikkel 5(1). På den andre sida kan ein slik analyse gjere ei forklaring av retts- og forvaltningspraksis vanskeleg, då ein sjeldan ser att den same analytiske tilnærminga hos praktikarar som har som oppgåve å finne

⁴² Sjå sktl. §5-1, §5-30 som ikkje stiller krav til korleis verksemda er organisert. Tilstreккеleg at det skjer verksemdsaktivitet.

⁴³ Overskrifta henta frå Watson ”Legal Transplants” der han viser at implementering av framand rett, medfører ofte at regelen endrar karakter i implementasjonsstaten..

⁴⁴ Skaar har i ”Permanent establishment” vore tonegivande. Metoden synes å ha fått stor oppslutting (sjå f.eks. Vogel s 285-294). Zimmer nyttar ein metode der han deler opp i eksistensen av forretningsstad, at denne skal vere fast og at det må bli drive verksemd gjennom denne.

løysingar i konkrete tvistar, som hos teoretikarar. I Alphawell-dommen kan det f.eks. synast som om Høgsterett la til grunn at ein også måtte gjere ei heilskapsvurdering då den uttalte ” ’fast driftssted’, må avgjøres etter en *samlet vurdering*. ”⁴⁵ I teorien kan ein ikkje finne haldepunkt for å gjere slike heilskapsvurderingar.

På tross av at rettsbruken i mange konkrete tilfelle (”law in action”) ikkje samsvarer med teorien (”law in books”) har eg valt å legge til grunn den metoden ein finn civil-law teori. Denne analysemetoden får definitivt best fram innhaldet av regelen og grensedraginga.

5 Kort om funksjonaliteten

Som eit grunnleggande krav til at ein aktivitet skal reknast å skje gjennom ein PE, må det i forhold til Mønsteravtalen skje ein aktivitet som kan omtalast som forretningsverksemd (”business”).⁴⁶

Det er sagt at verksemdsombegrepet har fire aspekt.⁴⁷ For det første må aktiviteten som vert utøvd gjennom forretningsinnrettinga vere ”virksomhet” etter internretten i staten som krav PE-skattlegging: I norsk rett tilseier verksemd at det må skje ein ”økonomisk aktivitet som er objektivt eigna til å gå med overskot over tid”.⁴⁸ Dette betyr at aktivitet av ideell karakter fell utafor. Dessutan vil aktivitet av kommersiell karakter, som på likningstidspunktet er av ein sånn art, at det ikkje er truleg i eit rimeleg framtidsperspektiv vil gå med overskot, falle utafor.⁴⁹ Vidare vil aktivitet som genererer inntekt, men som ikkje skjer i eit slik omfang at det kan reknast som verksemd, falle utafor den norske verksemdsregelen.⁵⁰

⁴⁵ Rt. 1994 s. 752 på s. 764

⁴⁶ 2003-Kommentaren (5)-1 premiss 1.

⁴⁷ Skaar 2 s. 158

⁴⁸ Sjø Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

⁴⁹ Rt. 1985. s. 319

⁵⁰ Sjø føresetnadvis Rt. 1952 s. 150. Sjø Zimmer 2 s. 126-132 for den nærare grensedraginga.

For det andre må aktiviteten vere verksemd etter vedkomande skatteavtale sin verksemdsregel. Visse verksemdsaktivitetar kan i følge mønsteravtalen ikkje danne PE; eksempelvis vil ikkje aktivitetane skipstransport og luftfart som oppstilt i Mønsteravtalen artikkel 8 vere omfatta av skatteavtalen sin verksemdsregel. Årsaka til at desse aktivitetane er unntatt frå verksemdsregelen i artikkel 5(1) er i hovudsak at det er bevismessig vanskeleg å seie at slik aktivitet har PE. Likeeins vil ikkje rein passiv inntekt (f.eks. renter på lån) vere omfatta av verksemdsregelen, då slik inntekt normalt vil bli alminneleg kjeldeskatlagd.⁵¹

For det tredje må aktiviteten vere rekna som kjerneaktivitet: Førebuande og hjelpande aktivitet til det som skjer i forretningsrettinga vert ikkje rekna som verksemd, sjølv om slik aktivitet gjerne vert omfatta av internrettslege verksemdsomgrep.⁵² Grensedraginga kan her by på utfordringar. Som hjelpespørsmål må ein spør om den aktiviteten som skjer bidrar direkte til inntekter i verksemda. F.eks. vil det å lage avisreklamar vere kjerneaktivitet for eit reklamebyrå, mens det vil vere hjelpande aktivitet for ein dekkjeljar som lager annonser for dekkja sine. Kjerneaktiviteten for dekkjeljaren er sal av dekk.

For det fjerde må verksemda ha ei bestemt tilknytning til den faste forretningsinnrettinga – dvs. at den må utførast *gjennom* eller i nær tilknytning til den faste forretningsinnrettinga.⁵³ Inntektsgjevande aktivitet som skjer utafør eller utan tilknytning til forretningsinnrettinga er såleis ikkje forretningsaktivitet etter Mønsteravtalen artikkel 5(1).

6 Objektive vilkår

I dette kapitlet vil det bli drøfta kva som utgjer ei *forretningsinnretting* og kravet til *fysisk tilknytning* mellom forretningsinnrettinga og eit bestemt geografisk område. Dette utgjer dei objektive vilkåra.

⁵¹ Sjå Mønsteravtalen art. 10 til 13

⁵² Sjå Mønsteravtalen art 5(4).

⁵³ Skaar 2 s. 158, men sjå her om utviklinga i kap. 5.2

6.1 Forretningsinnretting

Mønsteravtalen artikkel 5(1) nyttar seg av omgrepet "place of business" og direkte oversatt til norsk vil det vere "forretningsstad". Ei tolking av ordlyden "forretningsstad" tilseier at det må vere snakk om ein stad der det skjer ein aktivitet som skal klassifiserast som forretningsaktivitet. Likevel seier Kommentaren at "place of business" kan vere eit kvart objekt som er forretningsmessig passande å tene som grunnlag for verksemdsaktivitet.⁵⁴ Kommentaren seier vidare at "place of business" dekkjer einkvar eigedom, fasilitet eller installasjon som er nytta til å utføre verksemda uavhengig om denne er eksklusivt nytta til dette føremålet.⁵⁵ Vogel seier at "all the tangible assets used for carrying on the business" kan oppfylle vilkåret om forretningsinnretting.⁵⁶ I tyske skatteavtalar vert omgrepet "feste Geschäftseinrichtung" nytta.⁵⁷

Ut frå det overnemnte om "place of business", er "forretningsinnretting" den mest korrekte oversettinga frå den engelske originalteksten og difor vil denne oversettinga bli nytta, sjølv om norske skatteavtalar nyttar seg av "forretningssted".⁵⁸

I omgrepet "forretningsinnretting" ligg det ei avgrensing som må tolkast inn: Det er eit krav om at forretningsinnrettinga må vere synleg ("visible") i den andre staten.⁵⁹ Dette skil PE frå rein kjeldestatsskattlegging som ikkje krev noko som helst synleg innretting i den andre staten.

I synleg-kravet ligg det at det må vere tale om eit fysisk objekt ("substantial, physical object").⁶⁰ Det er ikkje tvilsamt at maskinar og utstyr kan utgjere ei

⁵⁴ Skaar 1 s. 123

⁵⁵ 2003-Komm. (5)-2 premiss 4.

⁵⁶ Vogel s. 285

⁵⁷ Sjå for eksempel skatteavtalen Noreg-Tyskland artikkel 5(1).

⁵⁸ Zimmer 1 nyttar "forretningssted", sjå s. 140 flg.

⁵⁹ Skaar 1 s. 111 og Vogel s. 285.

⁶⁰ Skaar 1 s. 123

forretningsinnretting.⁶¹ Av teori føl det at det nedre grensa er satt lavt; ein laptop kan utgjere ei forretningsinnretting.⁶² I den tyske feiardommen er det slått fast at ein skorsteinsfeiar sitt utstyr var ei forretningsinnretting.⁶³

Kommentaren seier at det faktum at ei verksemd har ein viss grad av plass ("certain amount of space") til sin disposisjon er tilstrekkeleg til å konstatere ei forretningsinnretting.⁶⁴ At Kommentaren legg vekt på "space" kan tyde på at det er eit krav om at skatteytaren må drive verksemda gjennom eit lokale. For mange forretningsaktivitetar er det ikkje naturleg at ein har eit lokale, og dette er heller ikkje noko krav i følgje Kommentaren. Rett nok krev den at driftsmiddel må vere på ein stad eller eit område i den andre staten og desse må vere tilgjengeleg for skatteytaren. Det er truleg dette som ligg i at skatteytaren må ha ei viss grad av plass til disposisjon. For å illustrere kva som ligg i "space"-kravet, har det vore sagt at "[p]lass til en spilleautomat vil i og for seg være tilstrekkelig" til å oppfylle dette.⁶⁵

Kommentaren stiller krav om at det må drivast verksemd gjennom forretningsinnrettinga. Den seier "[t]he term 'place of business' covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise"⁶⁶.

Her meiner eg Kommentaren er misvisande, då vurderinga av sjølve forretningsverksemda blir vurdert i forhold til vilkåret om at forretningsverksemd må vere "carried on" gjennom forretningsinnrettinga, jf. artikkel 5(1) som er eit absolutt vilkår for PE-skattlegging. Vurderinga av forretningsinnretting er utelukkande *objektiv*: Skatteytaren må ha eit objekt til sin disposisjon som *kan* tene som basis for forretningsverksemd. Rett nok heng desse vilkåra tett saman, men ved å blande saman vilkåra legg ikkje Kommentaren opp til ei separat vurdering av funksjonalitets-, dei objektive- og subjektive vilkåra.⁶⁷

⁶¹ 2003-Komm. (5)-2 premiss 2

⁶² Skaar 2 s. 130 som rett nok omtalar dette som "tvilsomt".

⁶³ PrOVG publisert i OVGE Bd. 51 (1907) s. 133.

⁶⁴ 2003-Kommentaren (5)-2 premiss 4.1

⁶⁵ Zimmer 1 s. 142

⁶⁶ 2003-Kommentaren (5)-2 premiss 4. Min kursivering.

⁶⁷ Dette kan vere ei av årsakene til at Høgsterett i Rt. 1994 s.752 la til grunn ei heilskapsvurdering.

Den beste måten å finne ut om det eksisterer ei forretningsinnretting er etter mi meining å vurdere om objektet er eigna til å tene som basis for ei forretningsverksemd.⁶⁸ Det vil sei at ein ikkje treng å vurdere kva verksemdsutøvaren reint faktisk *har* prestert gjennom objektet, men derimot må vurderinga knytte seg til kva objektet *kan* nyttast til i vedkomande verksemd.⁶⁹

6.1.1 Grensedraginga

I det følgjande vil det bli forsøkt å forklare kva som fell innafor omgrepet forretningsinnretting, samt kva som fell utafor. Eksemplifiseringa er ikkje uttømande.

Det er ikkje tvilsamt at lokale kan utgjere forretningsinnretting. Lokale kan også omfatte hotellrom dersom f.eks. ein seljar marknadsfører varer og sel frå dette. Dei fleste typane lokale er også omfatta av artikkel 5(2) litra c-e.⁷⁰

Mønsteravtalen seier at forretningsinnrettinga må vere fast ("fixed"). Den leksikalske tydinga tilseier at forretningsinnrettinga må vere festa til grunnen, men på bakgrunn av Kommentaren og praksis skal "fast" tolkast innskrenkande; denne seier at fast ikkje betyr at forretningsinnrettinga må vere festa til jorda som den står på. Det er tilstrekkeleg at utstyret blir på ein bestemt stad (a particular site).⁷¹ At mobile driftsmiddel kan reknast som forretningsinnrettingar vert stadfesta i både Alaskadommen og PGS-dommen.⁷²

Når det er eit krav om at forretningsinnrettinga må vere eit fysisk objekt, vil difor reine immaterielle verdiar, verdipapir og bankkontoar såleis ikkje tene som forretningsinnretting. Men dersom det skjer ein utstrakt omsetting av slike verdiar frå eit

⁶⁸ Skaar 2 s 128 som stiller oppstiller det same vurderingstemaet.

⁶⁹ Skaar 1 s. 128

⁷⁰ Ordlyden i 5(2) er upresis då den seier "[t]he term "permanent establishment" includes especially". Det er eksempel på forretningsinnrettingar den oppstiller, ikkje faste driftsstader. Utover den generelle regelen i artikkel 5(1) gir artikkel ikkje 5(2) nemneverdig bidrag.

⁷¹ Kommentaren premiss 5

⁷² Rt. 1984 s. 99 (Alaska) på s. 105, Rt. 2004 s. 957 (PGS) premiss 33.

kontor i ein framand stat, kan fort ustyret som mogleggjer denne omsettinga (kontorlokale, datamaskinar osv.) vere ei forretningsinnretting.⁷³

Vidare er ikkje ei nettside er ikkje eit fysisk objekt, og såleis kan ikkje ei nettside som eit selskap sel varene sine gjennom reknast som heimehøyrande i utlandet, sjølv om domenet er registrert i denne staten. Derimot vil ein server kunne tene som forretningsinnretting for den som leiger ut plass på denne.

Viktig er det å merke seg at menneske ikkje kan utgjere ein forretningsinnretting. Forretningsverksemd kan rett nok gjerast gjennom menneske i form av agentar og kommisjonærar. Men det verker ulogisk å snakke om menneske som forretningsinnrettingar. Difor fell menneske utafor hovudregelen i artikkel 5(1), men ein har ein særregel om avhengige agentar i artikkel 5(5). Ein bør rett nok merke seg at Noreg nyttar seg framleis av tidlegare artikkel 14 i Mønsteravtalen om utøvarar av fritt yrke, sjølv om OECD har utelete denne i nyare mønsteravtalar.⁷⁴ Inntekt frå fritt yrke som vert utøvd i utlandet skal skattleggast i kjeldestaten. Føresegna har visse liksskapstrekk med PE-regelen, men kan ikkje takast til inntekt for at menneske kan utgjere eit PE etter artikkel 5(1).

Når det gjeld dyr som forretningsinnretting seier Mønsteravtalen at inntekt frå jordbruksverksemd (inkluderer dyr) er inntekt frå fast eigedom og ikkje fortieneste frå verksemd.⁷⁵

Det er uttalt at ein veddeløpshest kan utgjere ei forretningsinnretting, men her vil sjeldan kravet til geografisk tilknyting.⁷⁶ Slike vil jo ofte skifte banar for dei ulike løpa.

Kriteriet forretningsinnretting er på sett og vis det vilkåret som det er lettaste å vurdere, då hovudregelen er at ikkje-fysiske objekt fell utafor. Terskelen er lav – noko som speleautomateksempelen og Feiardommen viser.⁷⁷

⁷³ Vogel s. 285

⁷⁴ Sjø skatteavtalen Noreg-Canada frå 2002.

⁷⁵ Sjø Skaar 2 s. 131 der det vert sagt at avlstdyr i reindriftsnæringa kan utgjere forretningsinnrettingar.

⁷⁶ Skaar 2. s. 131

6.2 Geografisk tilknytning⁷⁸

Det må tolkast inn i ordlyden ”fast forretningssted” at verksemda må ha tilknytning til eit bestemt geografisk område, samt at tilknytninga må vere tilstades i løpet av et visst tidsrom.

Under dette kapitlet vil det bli drøfta kor sterk geografisk tilknytning som vert kravd. På bakgrunn av 2003-Kommentaren er det tre måtar den geografiske tilknytninga kan vere oppfylt på.⁷⁹

Desse tre vert i det følgjande nemnt som ”baseteorien”, ”støtteteorien” og teorien om geografisk og forretningsmessig eining. Desse vil bli forsøkt forklart nærare i det følgjande.⁸⁰

Men først eit par merknader til problemstillinga geografisk tilknytning. Det er særleg to problem som denne reiser. For det første kor sterk fysisk tilknytning til jorda si overflate må ein krevje. For det andre, korleis ein skal vurdere dei tilfella der verksemda flyttar på seg innafor eit område – typisk aktivitet utført ved hjelp av flyttbare forretningsinnrettingar; og i den samanheng må ein stille spørsmålet om kor avgrensa må området vere for at ein talar om eit bestemt geografisk område.

Eit omsyn som talar mot å stille eit rigid krav til fysisk forbinding mellom forretningsinnrettinga og tilknytning denne har til grunnen, er at dette vil avgrense verkeområdet for PE-regelen i stor grad. Tanken om skattemessig likestilling mellom verksemdar som driv ulike aktivitetar er også eit relevant omsyn innafor den internasjonale skatteretten.

Artikkel 5(2) ramsar opp innrettingar som kan utgjere ei fast forretningsinnretting. Eksempla på forretningsinnrettingar som er oppstilt i Mønsteravtalen artikkel 5(2) er

⁷⁷ Preußische Obergericht 1907 Bd. 51 s. 133.

⁷⁸ Sjø Skaar 1 s. 125 som seier tilknytingskravet er ”perhaps the most crucial part of the PE principle”.

⁷⁹ Kommentaren har stått stort sett uforandra vedrørende heile artikkel 5(1) etter 2003.

⁸⁰ Sjø kapittel 6.2.1 til 6.2.3.

ting som utgjør fast eiendom, eller iallfall føreset bruk av slik (her; filial og staden for effektiv leing). Fast eiendom vil alltid vere festa til grunnen og ha tilstrekkeleg fysisk tilknytning til eit bestemt område. Som vist tidlegare er artikkel 5(2) på sett og vis overflødig ift. artikkel 5(1). Artikkel 5(2) kan ikkje takast til inntekt for ei antitetisk tolking, slik at forretningsinnrettinga må vere festa til grunnen.

Kommentaren stiller heller ikkje eit krav til at forretningsinnrettinga skal vere festa til grunnen. Den seier at det må vere ”a link between the place of business and a specific geographical point.”⁸¹ Det er nok at utstyret blir på eit bestemt område, eller sagt m.a.o. det er tilstrekkeleg at eit visst område er disponibelt for utføring av forretningsverksemd.⁸² I utanlandsk teori er det gitt uttrykk for at sjølv aktivitet som skjer i lause lufta kan reknast å ha tilstrekkeleg fysisk tilknytning til grunnen.⁸³ Utsegna må reknast å vere kontroversielt, og den sikre regelen er at forretningsinnrettinga må ha tilknytning til jorda si overflate, men at det ikkje er noko krav om at forretningsinnrettinga må vere bolta fast eller vere ein fast eiendom.⁸⁴

Når det gjeld problemstillinga om korleis ein skal vurdere dei mobile verksemdene, og rettsstilstanden omkring desse, vert dette svart i dei følgjande kapitla.

6.2.1 Baseteorien

Det originale kravet til geografisk tilknytning har vore at all forretningsaktivitet må skje gjennom ein forretningsinnretting som er lokalisert på *ein* bestemt stad. I all forretningsaktivitet ligg det at både kjerne-, - førebuaende og hjelpande aktivitet må skje i eller gjennom forretningsinnrettinga, og denne må vere på same staden gjennom heile perioden.⁸⁵ Det er sagt at ”[i] slike tilfeller har utenlandske foretak et distinkt sted som kan oppfattes som foretakets ’bosted’ i kildestaten.”⁸⁶

⁸¹ 2003-Kommentaren art. 5 premiss 5

⁸² 2003-Kommentaren art. 5 premiss 5 og Skaar 1 s. 126.

⁸³ Debatin Systematik IV ann. 51.

⁸⁴ Sjø tysk rettspraksis: Finanzgericht Münster EFG 1966, s. 501. Sjø òg 2003-Kommentaren art. (5)-4 premiss 5: ”this does not mean that the equipment [...] has to be fixed to the soil on which it stands.”

⁸⁵ Kjerneaktivitet er den aktiviteten som *genererer* inntekter i verksemda: Typisk produksjon og sal. Førebuaende aktivitet er typisk klargjering av produksjon og sal – eksempelvis montering av

I 1963-Kommentaren vart det sagt at forretningsinnrettinga måtte vere på ein ”distinct situs”.⁸⁷ Ordlyden tilsa at forretningsinnrettinga måtte vere på ein bestemt stad på jordkloden.

Lokasjonskravet i 1963-Kommentaren tilsa at flyttbare forretningsinnrettingar og verksemder der kjerneaktiviteten ikkje vart gjort direkte gjennom forretningsinnrettinga, fall utafor. Sjølv om ei verksemd hadde ei forretningsinnretting der førebuande og hjelpande aktivitet skjedde, ville ikkje inntektene kunne skattleggast dersom kjerneaktiviteten vart gjort *utafor* forretningsinnrettinga. Eit eksempel er dersom innkjøp av støvsugarar og opplæring av seljarar skjedde på eit kontor, og sal skjedde ved oppsøkande sal. Innkjøp og opplæring ville vere førebuande aktivitet som skjedde i forretningsinnrettinga; her kontoret, mens sal som ville vere kjerneaktivitet ville skje utafor forretningsinnrettinga; her heime hjå kundane. Her ville ikkje verksemda oppfylle kravet til fast forretningsinnretting etter baseteorien.

Likevel ser ein frå praksis at lokasjonskravet i 1963-Kommentaren vart nytta nokså fleksibelt. Torghandlardommen er interessant i så måte.⁸⁸ Den viser at baseteorien i praksis ikkje har vore så rigid som det overnemnte kan tyde på. Saka galdt ein nederlandsk torghandlar som kvar veke drog til tre ulike torg i tre tyske byar og selte varer som han kjøpte ein annan stad i Tyskland. Han opererte frå ein bod, som han i hovudsak satt opp på presis dei same plassane på torga. Torghandlaren nytta inga bygning eller konstruksjon som var festa til grunnen. Tyske skattestyremakter aksepterte PE, sjølv om torghandlaren hadde fleire stader han utførte forretningsverksemda på. Retten uttalte at PE etter både tysk internrett og skatteavtalen føresette ei viss tilknytning til grunnen og ei viss avgrensa geografisk tilknytning for verksemdsområdet. Sidan torghandlaren opererte frå dei same tre plassane på dei same tre marknadane, meinte retten at desse tre plassane var sentrum (basen) for

produksjonsutstyr, eller oppussing av salslokale. Hjelpaktivitet kan vere marknadsføring, transport etc. Sjå Skaar 1 s. 279-325 for nærare forklaring.

⁸⁶ Skaar 2 s. 132

⁸⁷ 1963-Kommentaren art. 5 premiss 1.

⁸⁸ EFG 1966 s. 501 Finanzgericht Münster

forretningsverksemda. Kravet til geografisk tilknytning var såleis oppfylt. Torghandlaren fekk PE på dei tre nemnte torga. Dommen viser to ting: For det første kan ein ha PE fleire stader innafor det same tidsrommet, så lenge aktiviteten på dei ulike stadane skjer med ein nokså bestemt frekvens. For det andre viser den baseteorien sitt krav om at all aktivitet måtte skje gjennom forretningsinnrettinga, vart tolka nokså lempeleg med omsyn til førebuande aktivitet (som i saka var innkjøp av varer meint for vidareasal).

Baseteorien er framleis tilstrekkeleg til skattlegging, men er ikkje nødvendig.

6.2.2 Støtteteorien

Det er særst upraktisk å avgrense PE-skattlegging til utelukkande dei tilfella som vert omfatta av baseteorien. Difor er det ikkje så kontroversielt at 1977-Kommentarane sa at tilknytning var oppfylt dersom det var ei forbinding mellom forretningsinnrettinga og eit bestemt geografisk punkt.⁸⁹ Utsegna er blitt tolka som at det ikkje lenger var eit krav om at verksemda sin kjerneaktivitet skulle skje gjennom forretningsinnrettinga, men det var tilstrekkeleg at denne skjedde innafor den framande staten sin geografiske jurisdiksjon. Men det var framleis krav om at forretningsinnrettinga var på ein bestemt stad, men i forhold til tidlegare var det tilstrekkeleg at førebuande og hjelpande aktivitet måtte skje gjennom denne, mens kjerneaktiviteten kunne skje utafor. Hjelpaktiviteten eller den førebuande aktiviteten *støtta* såleis kjerneaktiviteten – difor ”støtteteorien”. Om ein nyttar eksempelet med støvsugarseljaren, vil denne etter støtteteorien kunne ha PE i den framande staten – sjølv om kjerneaktiviteten (sal) skjedde utafor forretningsinnrettinga.

Eit eksempel på rettspraksis som er nytta til å illustrere støtteteorien er Scanwell-dommen.⁹⁰ Rett nok var det den nordiske skatteavtalen (NSA) som regulerte forholdet, men partane var samde om at OECD-Kommentarane skulle leggest til grunn, då PE-føresegna sitt materielle innhald er likt i både NSA og OECD sin mønsteravtale. Saka galdt ein svensk ingeniør som på oppdrag av eit oljeselskap skulle utføre inspeksjonar på ein plattform. Han hadde eit kontor til disposisjon i på plattformen. Tida nytta han til

⁸⁹ 1977-Kommentaren art 5 premiss 5 som sa at det måtte vere ”a link between the place of business and a specific geographical point”

⁹⁰ Publisert i Utv. 1991 s. 598

75 % inspeksjon rundt på plattformen, mens 25 % av tida nytta han på kontoret. Kontorarbeidet må klassifiserast som førebuande og hjelpande aktivitet, då sjølve inspiseringa rundt på plattformen var kjerneaktivitet. Lagmannsretten aksepterte støtteteorien og uttalte:

”Slik forholdene ligger an i denne saken, kan det ikke være synderlig tvilsomt at selskapets virksomhet er foretatt av Mats Johansson og at det vesentligste av virksomheten er drevet på plattformen og bl.a. med *basis* fra den kontor plass som ble stilt til disposisjon.”

Eit eksempel frå tysk rettspraksis er Jordmordommen.⁹¹ Ei jordmor som ofte var ute hos pasientane vart rekna å ha PE i Tyskland, på tross av at ho nytta vesentleg mindre tid på heimekontoret enn heime hos pasientane. På heimekontoret hadde ho venterom og eit rom der ho kunne ta imot pasientar og gi konsultasjonar. Retten slo fast at dette heimekontoret var å rekne som senteret for forretningsverksemda hennar, og dette heimekontoret var å rekne som fast, sjølv om ho utførte langt dei fleste oppdrag heime hos pasientane.⁹² Førebuande og hjelpande aktivitet som innkjøp av utstyr, føring av journalar skjedde på heimekontoret. Kjerneaktiviteten som var å assistere fødsjar samt gi konsultasjonar, skjedde i stor grad heime hjå pasientane.

Konsekvensen av støtteteorien som kom med 1977-Kommentaren, var at rettsbruken måtte endrast noko: Etter Mønsteravtalen art. 5(4) skal ikkje hjelpande og førebuande aktivitet medføre at ei verksemd får fast driftsstad, men føresegna må tolkast innskrenkande i dei tilfelle kjerneaktiviteten ”mottek” støtte frå den førebuande og hjelpande aktiviteten. Støtteteorien medførte at artikkel 5(4) fekk eit innsnevra omfang samanlikna med tidlegare. Etter 1977-Kommentaren kjem artikkel 5(4) *berre* til bruk dersom førebuande og hjelpande aktivitet skjer gjennom den faste forretningsinnrettinga i den framande staten, mens inga kjerneaktivitet skjer i staten. Dersom kjerneaktiviteten mottek støtte (hjelpe- og førebuande aktivitet) frå den faste forretningsinnrettinga, er det så nær samanheng mellom aktivitetane at det må konstaterast PE for heile aktiviteten. Unntaksregelen i artikkel 5(4) slår i slike tilfelle ikkje gjennom.

⁹¹ EFG 1963 s. 398 Finanzgericht Schleswig-Holstein.

⁹² Nærare omtale av dommen i Skaar 1 s. 127.

6.2.3 Geografisk og forretningsmessig eining

Mange typar verksemdar vert utøvd innafor eit mindre eller større geografisk område utan at verksemda har tilknytning til eit bestemt punkt på jordkloden. Eit eksempel her seljaren som sel støvsugarar ved oppsøkande sal innafor ein bestemt by (utan at han har eit kontorlokale til disposisjon), seismikkskipet som undersøker eit større geografisk område på havet, lastebilsjåføren som hentar og leverer varer, og artisten som turnerer frå stad til stad i eit land i løpet av eit bestemt tidsrom.

Verksemdar som driv slike typar forretningsverksemd kan det synast som OECD har tatt på alvor, og i 2003-Kommentarane skjer det såleis ei radikal endring i rettstilstanden. Vurderinga skal no skje på eit breiare grunnlag. 2003-Kommentaren seier:

“Where the nature of the business activities carried on by an enterprise is such that these activities are often moved between neighboring locations, there may be difficulties in determining whether there is a single ‘place of business’[...]. [A] place of business will generally be considered to exist where, in light of the nature of the business, a particular location within which the activities are moved may be identified constituting a coherent whole commercially geographically with respect to that business.”⁹³

Som ein ser frå utsegna vart 1963-kommentaren sin ordlyd ”distinct situs” fjerna frå Kommentaren. No er det tilstrekkeleg til å konstatere geografisk tilknytning at dersom arten av verksemda tilseier at den utgjer *ei* eining både geografisk og forretningsmessig.

Eit omsyn bak endringa i tilknytingskravet som kom med 2003-Kommentaren må truleg ha vore eit ønske frå OECD statane om å oppnå ein større grad av nøytralitet mellom ulike typar verksemdar. Forretningsaktivitetar som utelukkande på grunn av sin mobile karakter, skal ikkje bli kome i ei særstilling, samanlikna med verksemdar som berre kan drive forretningsaktivitet på eit bestemt område. Skattemessig nøytralitet er blitt eit

⁹³ 2003-Komm. (5)-4 premiss 5.1

prinsipp i mange statar sin interne skatterett, og det kan synast som om OECD ser på dette som eit mål i seg sjølv, og difor ønskjer å gje kjeldestatane utvida skattleggingskompetanse.

Eit tolkingsproblem i 2003-Kommentaren er kva som nærare ligg i ”a coherent whole commercially and geographically.” Dette er forsøkt forklart ved hjelp av kasuistikk, ikkje ved generelle forklaringar. Det kan synast som ein i OECD til tider har vanskeleg å bli samde om generelle rettsreglar.⁹⁴ På tross av manglande generelle retningsliner vil eg forsøke å gjere forklare kva som ligg i omgrepa ”coherent whole commercially and geographically” ved hjelp av eksempel i Kommentaren, samt norsk og utanlandsk praksis. Siktemålet er å komme fram til den generelle regelen.

Viktig er det å merke seg at kommersiell- og geografisk eining er kumulative vilkår, noko som kjem fram av Kommentaren.⁹⁵

6.2.4 Geografisk eining

Verksemd som vert drive innafør eit område som er tilstrekkeleg geografisk avgrensa kan ha tilstrekkeleg tilknytning, dersom denne aktiviteten også utgjer ei kommersiell eining: ”[é]n farm eller ett marked vil dermed kunne utgjøre ’ett sted’ i forhold til reglene om fast driftssted.”⁹⁶

Av Kommentaren føl det at ei gruve/dagbrot utgjer eit avgrensa stad, sjølv om forretningsaktiviteten må flytte rundt innafør denne, sjølv om gruva er sær stor.⁹⁷

Vidare seier Kommentaren at eit kontorhotell kan vere ein stad for eit konsulentfirma som leiger kontor der, sjølv om konsulentfirmaet leiger forskjellige kontor innafør ulike tidsrom.⁹⁸ Eksempelvis kan konsulentfirmaet leige eit kontor i perioden januar – mars, mens dei leiger eit anna i perioden april-juni. Føresetnaden for geografisk tilknytning er

⁹⁴ Årsaka til dette kan nok delvis skuldast rettskulturelle skilnadar hos medlemane i Fiscal Committee. Sjå også kapittel 1.4.

⁹⁵ 2003-Kommentaren (5)-5 premiss 5.4

⁹⁶ Skaar 2 s. 135

⁹⁷ 2003-Kommentaren (5)-4 premiss 5.2. Malmgruver kan vere på storleik med ein liten norsk kommune.

⁹⁸ 2003-Kommentaren (5)-4 premiss 5.2

at kravet til kommersiell også eining er oppfylt. For eit konsulentfirma må difor oppdragsgjeveren vere den same. Regelen er kritisert av Skaar:

”Eksempelet viser hvor lite robust regelen er: Konsulentfirmaet kan velge ulike kontorhoteller fra [oppdrag til oppdrag], slik at det ikke oppstår noen regularitet i bruken av hvert sted. Da foreligger det ikke noe fast driftssted.”⁹⁹

Slutninga må difor vere om verksemdsutøveren har høve til å flytte på seg, kan han tilpasse denne flyttinga på ein slik måte at dei kan unngå PE om det er ønskeleg.¹⁰⁰

Kommentaren seier vidare at ei gågate, utandørsmarknad eller eit torg som verksemdsutøveren regelmessig setter opp boden sin vil utgjere ein bestemt stad for han.¹⁰¹ Eksempla viser at så lenge området er nokså presist gitt, og aktiviteten skjer på regelmessig basis utgjer det ei geografisk eining.

Eit eksempel som vissnok har vore diskutert i OECD, der resultatet av diskusjonen var at tilknytingskravet kunne vere oppfylt er den australske farmen.¹⁰² Desse kan vere sær store i utstrekning – kanskje så store som Noreg sitt areal. Om det vert gjort oppdrag for same oppdragsgjeveren vil det kunne medføre at tilknytingskravet er oppfylt, sjølv om dei ulike oppdraga skjer mange hundre kilometer frå ein annan.

Frå norsk rettspraksis har ein Alphawell-dommen.¹⁰³ Tvisten i saka galdt spørsmålet om ein engelsk ingeniør hadde fast driftsstad i Noreg gjennom innhenting av geologisk data som han henta og delvis analyserte på Statoil sine kontor i Stavanger og Bergen. Gjennom perioden 1983-1986 var Pegrum til saman ca. 600 dagar i Noreg, fordelt på ca. 50 opphald. Verken i Stavanger eller Bergen hadde han ein fast kontorplass, men

⁹⁹ Skaar 2 s. 135

¹⁰⁰ Eit opent spørsmål er korleis dette vil stå seg ift. omgåingsreglar. I utgangspunktet skal ikkje internretten sine omgåingsreglar kunne nyttast på folkeretten sitt område. Etter min mening er det ikkje haldepunkt for å nytte den ulovfesta omgåingsnorma i norske rett i slike tilfelle. Sjå også EFD-saka Cadbury-Schweppes C-196/04. Rett nok ei sak som galdt forholdet mellom engelsk rett og EF-retten.

¹⁰¹ 2003-Kommentaren art. 5 premiss 5.2

¹⁰² Skaar i Skatterett 2003 nr. 2 s. 136-137

¹⁰³ Rt. 1997 s. 752

han nytta derimot plassar som Statoil viste han til etter kor det var ledig til ei kvar tid. Retten viste til OECD-kommentaren av 1977 som sa:

”Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place...”

Retten subsumerte deretter:

”Pegrum ble anvist kontor plass av Statoil på forskjellige steder, ikke bare i Stavangerområdet, men også i Bergen. Kontoret ble dels valgt ut fra hva som til enhver tid var ledig, men særlig ut fra hvilket prosjekt han skulle arbeide med. Arbeidet skjedde tidvis også i kontorlandskap, og Pegrum hadde aldri noen av Alphawells dokumenter eller utstyr med til Norge. Jeg kan vanskelig se at Alphawells forretningssted kan karakteriseres som "fast", slik dette uttrykket naturlig bør forstås.”

At resultatet vart at PE ikkje var tilstades er forståeleg, då 1977-Kommentaren gav få hint om at i 2003 skulle ein akseptere PE dersom mobile verksemder utgjorde ei geografisk og kommersielt heile, men eg er einig med Skaar som seier at ”[p]å bakgrunn av utviklingen blant medlemsstatene i OECD, må det kunne settes spørsmålstejn ved rettsoppfatningen i Alphawell i dag”.¹⁰⁴ Hadde saka kommen opp i dag, meiner eg at Pegrum truleg ville hatt PE i Noreg.

Frå norsk likningspraksis har ein det upubliserte ”Flotellbrevet” frå 1980 gitt av Skattedirektoratet. Saka kan virke som om norske likningsstyresmakter aksepterte fastleikskravet på eit breiare grunnlag enn tidlegare. Faktum i saka var fleire flotell som opphaldt seg på norsk kontinentalsokkel i 17 månader. Eit av desse flotella var på Ekofisk-feltet som er fast knytt til grunnen, men flotellet vart flytta rundt på ulike stader innafor feltet, som er relativt stort i omfang. Norske skattestyresmakter meinte at alle flotella skulle reknast å ha geografisk tilknytning til Noreg, ikkje berre det som var på

¹⁰⁴ Skaar 2 s. 136

Ekofisk. Svenske skattesstyresmakter gjekk med på dette. Vedtaket si haldbarheit må sjåast i lys av at det var eit vedtak basert på ein gjensidig avtale mellom to skattekreditorar. Å sei at Skattedirektoratet allereie i 1980 hadde utvikla ein teori om geografisk og kommersiell eining er lite truleg, men saka viser at behovet for revisjon av støtteteorien var tilstades allereie kort etter denne vart innført.

Skattedirektoratet aksepterte at ei verksemd hadde tilstrekkeleg geografisk tilknytning, då forretningsaktiviteten skjedde innafør eit bestemt geografisk område. Styresmaktene avvika såleis frå det tidlegare vilkåret om at forretninga skulle bli drive gjennom eit bestemt geografisk punkt (“specific geographic point”).¹⁰⁵ Sett i lys av at det var 1977-Kommentaren som galdt i 1980, utvida norske styresmakter sin skattleggingskompetanse sett i forhold til det som skatteavtalen og Kommentaren gav rett til. Skaar meiner grunnen til at resultatet i saka vart oppnådd var “[t]he rationale of the case is that the continuous presence of the platform within a spatially delimited area was sufficient to meet the “location test” of the basic rule.”¹⁰⁶

Ein liknande velvilje til å fråvike støtteteorien og konstatere PE såg ein ikkje att i Alphawell- og PGS-dommen.¹⁰⁷

Ein dom som fortener spesiell merksemd båe som konkret eksempel på at geografisk tilknytning ikkje var oppfylt og tvilsam rettsbruk i Høgsterett er Rt. 2004 s. 957 (PGS). Saka galdt spørsmålet eit seismikkselskap som hadde to seismikkskip som opererte innafør to bestemte geografiske område (561 og 1100 kvadratkilometer) hadde PE i Elfenbeinskysten. Høgsterett svarte negativt på dette. Det blir i dommen blant anna uttalt:

”PGS har gjort gjeldende at de seismiske undersøkelser fant sted innen to avgrensede områder på den ivorianske kontinentalsokkel, slik at kravet til

¹⁰⁵ 1977-Kommentaren artikkel 5 premiss 5.

¹⁰⁶ Skaar 1 s. 139

¹⁰⁷ Rt. 1994 s. 752 og Rt. 2004 s. 957. Skaar meinte at Flotellbrevet medførte endra praksis hos norske skattesstyresmakter, men som han vidare seier “[h]owever, the significance of the case as a source of law may be discussed”.¹⁰⁷

bestemt sted er oppfylt for hvert område. Ifølge praksis mellom OECD-statene og kommentarene til mønsteravtalene av 1977 og 2003 kreves ikke lenger fysisk tilknytning til et bestemt punkt. Jeg bemerker til dette at en form for tilknytning til et bestemt geografisk område må foreligge, jf. Rt-1984-99 hvor et fiskefartøy ikke ble ansett som fast driftssted under fiske i andre lands kystfarvann. Etter min mening står undersøkelser av kontinentalsokkelen ved hjelp av seismikk i en annen stilling enn gruve- eller anleggsdrift på land, hvor installasjoner, maskiner og utstyr er stasjonære i perioder innenfor det området som utgjør det faste driftssted. Seismiske undersøkelser av større deler av havbunnen skjer fra fartøyer som nødvendigvis må bevege seg kontinuerlig innen det området undersøkelsen gjelder. Ut fra mitt syn på kravet til varighet er det imidlertid ikke nødvendig å ta noe bestemt standpunkt til dette.”

Slik eg les utsegna i dommen verker det som Høgsterett meinte at sidan skipa var i konstant rørsle, kunne det ikkje konstituere PE , då dei meinte at skipa måtte ha sterkare tilknytning, men dommen er uklar på dette området. Om det var berre tilknytning saka galdt, og ein la til grunn Mønsteravtalen, seier denne at ein må legge vekt på verksemda sin karakter og sjå om det ut frå denne karakteren dannar ei eining (båe forretningsmessig og geografisk), på tross av selskapet sin mobil karakter.¹⁰⁸ Vurderinga er objektiv, og eit hjelpespørsmål er om karakteren av verksemda og måten aktiviteten blir utført på (om det i denne bransjen er vanleg å flytte på seg ved utøving av verksemdsaktivitet), tilseier at selskapet har geografisk tilknytning til eit område.

Til dette skal det svarast at når det gjeld seismikkskip, ligg det i deira natur å flytte rundt på seg innafor eit *bestemt* geografisk område etter kvart som havbotn blir undersøkt. At områda var relativt store skulle ikkje hatt noko å sei for resultatet. På den andre sida har seismiske undersøkinga fellestrekk med fiske og sjøtransport som ikkje vert rekna å ha tilstrekkeleg tilknytning.¹⁰⁹ For desse typar verksemdar skjer det kontinuerleg flytting av skipet, og inga av verksemdene er det noko fysisk tilknytning til havbotn. Det taler mot at tilknyttinga i PGS-dommen var tilstrekkeleg, men sett i lys av eksempelet om den australske farmen kan ikkje storleiken på området vere avgjerande

¹⁰⁸ 2005-Kommentaren art. 5 premiss 5.2

¹⁰⁹ Så i denne samanheng Rt. 1984 s. 99

så lenge dette er spesifikk avgrensa. Dessutan skjer fiske utan at området er bestemt på førehand – det skjer der fisken er til ei kvar tid – i motsetnad til seismiske undersøkingar der området er avgrensa allereie i oppdragsavtalen. Høgsterett si parallelltolking av typetilfella fiske og seismiske undersøkingar synes difor nokså konstruert.

PGS-dommen er også interessant frå eit rettskjeldesynspunkt. Begge partar viste i sin prosedyre til 2003-Kommentarane, mens det faktiske forholdet skjedde i 1996.¹¹⁰ Sett i lys av at Høgsterett aksepterte 2003-Kommentarane som rettskjelde, må ein stille eit det interessante rettsbruksspørsmålet om kommentarar som er gitt *etter* at det faktiske forholdet har skjedd, kan leggest til grunn ved løysingar av tvistar.¹¹¹ Omsynet til parten si innretting og vern mot tilbakeverkande kraft skulle tilsei at tidlegare kommentarar ikkje kan leggest til grunn. Kommentaren seier:

”Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles. However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretations and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the member countries.”¹¹²

Kommentaren seier altså at nye kommentarar til ikkje-endra artklar vil for rettsbrukaren vere bindande som rettskjelde. Eg meiner likevel at utsegna ikkje kan takast til inntekt for at nye kommentarar, som er gitt etter det faktiske forhold er skjedd, kan leggjast til grunn ved tvisteløysingar der det faktiske forholdet har skjedd før kommentarar er gitt.¹¹³

¹¹⁰ Sjø dommens premiss 18

¹¹¹ Sjø tvml. §191. Retten var ikkje bunden av partane si semje vedrørande bruk av 2003-Kommentaren.

¹¹² 2005-Kommentaren I-11 premiss 35

¹¹³ Skaar i Skatterett 2005 s. 339-364. Særleg 358-362. Han meiner at nye kommentarar berre gjeld for skatteavtalar som er inngått *etter* at kommentarane er gitt. Dette er ikkje gjeldande rett jf. det siterte i 2003-Kommentaren.

6.2.5 Forretningsmessig eining

Omgrepet forretningsmessig eining tilseier at det må vere ein viss økonomisk samanheng mellom verksemdsaktivitet som skjer på ulike stader. I norsk praksis har ikkje kommersiell eining vore drøfta nemneverdig (iallfall ikkje eksplisitt). Det vert difor gitt eit kort resymé frå den kasuistikk som Kommentaren har gitt vedrørende innhaldet i kva som ligg i kommersiell eining.

Dersom ein målar utfører eitt målingsoppdrag for ein kunde inne i ein kontorbygning, er aktiviteten *ei* kommersiell eining sjølv om bygget er stort. Derimot om målaren utfører målararbeid av same omfang, men for fleire oppdragsgjevarar under fleire kontraktar utgjør ikkje aktiviteten ei kommersiell eining.¹¹⁴ Regelen er sårbar for tilpassingar. Om ein tar eksempelet med konsulentselskapet som leigde lokale innafor eit kontorhotell og seier at selskapet skifter til eit anna kontorhotell for kvar kontrakt dei skal utføre, tilseier 2003-Kommentaren at det ikkje eksisterer noko kommersielt eining fordi kvar kontrakt vert utført på ulike kontor.¹¹⁵

Om ein ser på eksempelet om den australske farmen og ser på dette i lys av kommersiell eining, skal den store avstanden mellom dei aktivitetane vert utført ikkje ha stort å sei for konstateringa av PE, så lenge oppdragsgjevaren er den same.¹¹⁶ Er det ulike oppdragsgjevarar – fordi farmaren nyttar seg av underleverandørar for ulike oppdrag – vert det ikkje konstatert PE, fordi det ikkje eksisterer ”commercial coherence” for kvart oppdrag.

I Alphawell-dommen ville vilkåret kommersiell eining vore oppfylt truleg vore oppfylt dersom saka hadde kommen for retten i dag.¹¹⁷ Her hadde Pegrum oppdrag for same oppdragsgivaren heile perioden. Avtalen gjekk ut på at han skulle arbeide for Statoil i eitt år, med opsjon for inngåing av nye avtalar på likelydande vilkår. Avtalen vart

¹¹⁴ 2003-Kommentaren (5)-5 premiss 5.3

¹¹⁵ Eksempelet henta frå Skaar i Skatterett 2003 nr. 2 s 136

¹¹⁶ Skaar i Skatterett 2003 nr. 2 s. 136-137

¹¹⁷ Rt. 1994 s. 957

fornya sånn at den gjekk frå 1982 til slutten av 1986. Arbeidet var det same kvar gang: Tolking av seismiske data.

6.2.6 Aktivitetar som etter sin art ikkje vil ha tilstrekkeleg tilknytning

Det følj av Mønsteravtalen og rettsopfattinga elles at visse verksemdar etter sin art ikkje vil oppnå tilstrekkeleg tilknytning. Dette kan vere fordi verksemda ikkje opererer innafør eitt bestemt geografisk område, eller det av praktiske grunnar er sær s vanskeleg å konstatere PE.

Den prøyssiske høgsteretten avsa ein dom i 1933 vedrørande eit selskap som leigde messa på eit krigsskip. Spørsmålet var om selskapet hadde PE i Prøyssen.¹¹⁸ Retten kom fram til at selskapet ikkje hadde PE ombord i skipet. Shipping og skip generelt manglar tilknytning til eit bestemt punkt og område – noko som artikkel 8(1) har tatt høgde for. Så lenge skip ikkje oppfyller tilknytningvilkåret er det slått fast at uavhengig verksemd ombord (f.eks. kantinedrift) heller ikkje kan oppfylle det. Dette er slått fast i tysk rettspraksis.¹¹⁹ Resultatet ville truleg blitt det same i Noreg. Resultatet blir ikkje annleis dersom eit skip har PE fordi det driv transport innanriks eller det er andre grunnar som bruk av dokkar, terminalar osv. gjer at det har PE, då skipet sin PE ”will not affect the taxation of independent business activities performed onboard the ship. The docks, terminals, etc., are the place of business of the carrier, and not for the restaurant or shop-owner onboard.”¹²⁰

Når det gjeld andre flyttbare forretningsinnretningar som fly er det sikkert at desse ikkje kan utgjere ein PE i seg sjølv. Dette også om flyet går i innanlands trafikk. Men andre forhold ved flytransportverksemda som billettkontor, innsjekkingskranke, verkstad osv. kan medføre at flyverksemda får PE i landet det opererer i.

¹¹⁸ Preußische Oberverwaltungsgericht i OVGE Bd. 90 (1933) s. 47.

¹¹⁹ Bundesgerichtshof i HFR 1974 s. 231

¹²⁰ Skaar 1 s. 137

7 Subjektive vilkår

Sjølv om det føreligg ei forretningsinnretting og denne må reknast å vere fast i geografisk forstand, må skatteytaren ha rett til å nytte forretningsinnrettinga; han må ha disposisjonsrett over denne. Rett til å nytte forretningsinnrettinga medfører at to forhold må avklarast; kva ligg det i at skatteytaren har rett til å nytte forretningsinnrettinga (disposisjonskravet), og kor lenge må han nytte forretningsinnrettinga eller ha planar om dette, for at driftsstaden er fast (tidskravet).¹²¹ Kravet til lengda av bruken kjem eg tilbake til under kapitlet om tidskravet. Disposisjons- og tidskravet er det som i det følgjande vil bli drøfta nærare.¹²²

7.1 Disposisjonskravet

Mønsteravtalen oppstiller ikkje direkte eit disposisjonsvilkår i teksten. Men "[i]ndirekte kan man finne støtte for kravet ved at virksomheten må være 'carried on' gjennom forretningsstedet."¹²³ Høgsterett synes også å akseptere eit disposisjonskrav, noko som kjem til uttrykk i Alphawell-dommen.¹²⁴

7.1.1 Utviklingslinjer

I tidlegare tysk høgsterettspraksis vart det i mange saker kravd at verksemdsutøvarane måtte ha ein rett til å nytte forretningsinnrettinga.¹²⁵ Det var likevel usemje blant rettsbrukarane andre stader om "rett" skulle tolkast som eit rettskrav eller om det var tilstrekkeleg med tålt bruk eller stilleiande samtykke.¹²⁶ Problemet var ikkje løyst i 1977-Kommentaren som sa at det var utan betydning om eigedommar, fasilitetar eller

¹²¹ Oppdelinga finn ein også att i Vogel s. 286

¹²² Ein finn att denne terminologien hos blant anna Skaar i artikkel publisert i Skatterett 2003 nr. 2 s. 129-152.

¹²³ Skaar i Skatterett 1995 s. 347. Jensen aksepterer òg eit krav om disposisjonsrett sjå Skatterett 1997 nr. 3 s. 298 flg. At det er eit vilkår synes ikkje tvilsamt etter gjeldande rett.

¹²⁴ Rt. 1994 s. 957 s. 763. Høgsterett er uttrykkeleg sparsom med å gå nærare i kva som ligg i disposisjonsretten, noko eg meiner er uheldig, då resultatet i dommen i stor grad var avhengig om disposisjonskravet var oppfylt.

¹²⁵ Sjøå BstBI 1990 II 166

¹²⁶ Sjøå diskusjonen mellom Skaar og E. Jensen i Skatterett 1995 s. 339-364, 1996 s. 178-200, 1997 s. 162-170 og 1997 s. 297-304.

installasjonar var eigd eller leigd eller på annan måte stilt til verksemdsutøvareren sin disposisjon.¹²⁷ Fordi rekkevidda av utsegna var usikkert, var det på den eine sida teoretikarar som sa at verksemdsutøvareren måtte ha rettskrav på å nytte innrettinga, mens andre sa at det var tilstrekkeleg med faktisk bruk som ikkje nødvendigvis måtte byggje på eit rettskrav. I norsk teori var det to ulike syn som gjorde seg gjeldande: Det eine var at skatteytaren måtte ha ein eigedomsrett eller ein avtale som kunne få domstolane sitt sanksjonsapparat til å verne bruken.¹²⁸ Det andre synet var at det var tilstrekkeleg med eitkvart rettsleg grunnlag for bruken; under her tålt bruk og okkupasjon (ein bruk som ikkje kunne oppretthaldast om denne vert angripen). Men også partane sin felles forståing (utan at det kjem til uttrykk i ein formalisert avtale) kunne danne grunnlag for ein disposisjonsrett.¹²⁹ Skaar meinte for eksempel at Høgsterett tok feil vedrørande rettsreglane kring disposisjonsretten i Alphawell-dommen, då retten syntes å ha krevje at Pegrum skulle ha eit ”juridisk krav på å disponere kontor plass hos Statoil.”¹³⁰ Han meinte det var tilstrekkeleg at Pegrum hadde høve til å nytte lokala.

I 2003-Kommentaren skjedde det ei endring som medførte at mykje av tvilen vart eliminert. Den seier at det reine faktum at ei verksemd har ein viss plass til disposisjon som er nytta til forretningsverksemd, er tilstrekkeleg til å konstituere ein forretningsinnretting. Ingen formalisert juridisk rett vert kravd. Kommentaren seier eksplisitt at det kan eksistere ein fast driftsstad kor ei verksemd ulovleg har okkupert eit område/lokale som det driv forretningsverksemd frå.¹³¹

Etter ei tolking av Kommentaren er difor hovudregelen at skatteytaren må ha juridisk rett til å nytte forretningsinnrettinga (utgangspunktet er at bruken ikkje kan hindrast utan skatteytaren sitt samtykke), men bruk som ikkje kviler på ein formell rett (eks. okkupasjon) er også tilstrekkeleg til å konstatere ein disposisjonsrett.¹³²

¹²⁷ 1977-Kommentaren art. 5 premiss 4. Denne vart ikkje endra før 2003-Kommentaren.

¹²⁸ Jensen Skatterett 1997 nr. 3 s. 299

¹²⁹ Skaar Skatterett 1995 s. 346 flg.

¹³⁰ Rt. 1994 s. 752 på s. 762

¹³¹ 2003-Kommentaren art. 5 premiss 4.1.

¹³² Skaar 2 s. 139. Mao. spørsmålet er om skatteytaren har nytta forretningsinnrettinga. Er svaret ja, er vilkåret om disposisjonsretten oppfylt uavhengig om bruken er rettmessig eller ulovleg.

7.1.2 Det nærare innhaldet

Det er vidare eit krav om at den bruken som skjer gjennom forretningsinnrettinga er verksemd. Dette føl av Kommentaren som seier at den reine eksistensen av eit verksemd på ein bestemt stad, medfører ikkje at staden er til disposisjon for verksemda.¹³³

Det er ikkje eit vilkår at skatteytaren skal ha faktisk monopol på bruken av forretningsinnrettinga. Eit tenkt eksempel er at fleire uavhengige verksemdar deler eit kontorlandskap. Her kan den utanlandske skatteytaren ha PE sjølv om kopimaskinar og resepsjonist vert delt av brukarane.

Kravet til verksemd er interessant då det stiller eit krav om at skatteytaren må ha rett til å disponere forretningsinnrettinga til dette. For å forklare nærare kva som ligg i dette vil det bli nytta eksempel.

Om eit *selskap* som til dømes ANS eller KS der det er avtalt brutto overskotsdeling kan det vere slik at den eine deltakaren opererer i eitt land (x), mens den andre opererer i eit anna (y). Her kan han som opererer frå x bli rekna for å ha PE i y, sjølv om han ikkje er fysisk tilstades her. Føresetnaden er at han som driv verksemda i y oppfyller vilkåra for skatteplikt der. Eksempelet viser at ein selskapsavtale får betydning ikkje berre for fordelinga av inntektene innbyrdes mellom partane, men også skattemessig – avtalen medfører at partnaren i x vert rekna å få sine inntekter frå verksemd i y.¹³⁴

Joint ventures skal i følgje teori vurderast annleis enn deltakarlikna selskap.¹³⁵ *Joint ventures* kan vere så mangt, men eksempelet som her vert nytta er at aktiviteten til venturen ikkje er organisert i eit eige rettssubjekt.¹³⁶ Her kan ikkje den eine deltakaren reknast å ha rett til å nytte forretningsinnrettinga til den andre deltakaren, sjølv om mykje av denne sin aktivitet skjer i eit anna land. Det er utelukkande inntekter frå

¹³³ 2003-Kommentaren art. 5 premiss 4.2. Sjå også kapitlet om verksemdskravet og kapitlet om tilknytingskravet.

¹³⁴ Eksempelet henta frå Skaar 2 s. 145

¹³⁵ Skaar 2 s. 145

¹³⁶ *Joint ventures* er i norsk rett ei samlebeskriving av aktivitet som blir drive av to eller fleire deltakarar. Desse kan organisere seg som AS, ANS, uavhengige deltakarar, sameigarar osv. I andre land har ein ofte eigne lovføresegn for kva som utgjer ein *venture* og korleis denne skal handsamast skattemessig.

aktivitet i det landet som venturen ligg i som kan allokeraast til deltakaren. Såleis vert det ikkje PE-skattlegging på denne si hand om skatteytaren er heimehøyrande i staten venturen ligg i. Annleis om venturen ligg i ein annan stat enn skatteytaren sin heimstat; her kan venturen konstituere PE for denne.

Når det gjeld trusts kan ein skatteytar som er tilgodesett i ein trust bli rekna for å ha rett til å nytte trusten sin forretningsinnretting, dersom trusten driv verksemd gjennom forretningsinnrettinga.¹³⁷ Det vert ikkje krevje at den som er tilgodesett skal delta aktivt i den verksemd som bidrar til utbetaling frå trusten. Det er tilstrekkeleg at han får inntekter som kan allokeraast til aktivitet som trusten har i utlandet. Eit absolutt vilkår er at trusten driv verksemd; passiv kapitalforvaltning vil som hovudregel bli alminneleg kjeldeskatlagd.

Medlemsskap i eit samvirkeleg kan bli rekna å oppfylle disposisjonskravet fordi medlemen har rett til utbytte frå samvirkeleg. Dette medfører at utbytte frå eit samvirkeleg kan bli skattlagt i kjeldestaten som inntekt som vert tilordna ein PE.¹³⁸ Det er ikkje utenkeleg at inntekta alternativt kan bli skattlagt som utbytte.

7.2 Tidskrav¹³⁹

I ”fast” og ”permanence” ligg det at skatteytaren må ha ein rett til å nytte, eller reint faktisk nyttar forretningsinnrettinga over ei viss tid. Ordlyden *fast* driftsstad tilseier at bruken må ha festa seg.

Den generelle regelen i Mønsteravtalen artikkel 5(1) stiller ikkje noko krav til kor lenge ei verksemd må vere på ein stad for at krava til PE er oppfylt. Om tidsmessig lengde seier Kommentaren at sidan forretningsinnrettinga må vere fast, føl det at ein PE berre kan reknast for å førekomme dersom verksemda har ei viss varigskap – altså at den ikkje er av rein mellombels karakter.¹⁴⁰

¹³⁷ Skaar 2. s. 146.

¹³⁸ Skaar 2. s 146

¹³⁹ Skaar kallar dette for ”the permanence test”. Sjå Skaar 1, s. 209

¹⁴⁰ Sjå Kommentaren premiss 6.

I det sistnemnte ligg den viktige avgrensinga at aktivitet av rein mellombels karakter ikkje er tilstrekkeleg fast, men mellombels aktivitet er ikkje alltid ekskludert – det er berre den *reine* mellombelse aktivitet som ikkje er tilstrekkeleg fast. Omgrepet ”fast” etter Mønsteravtalen har difor eit innhald som avviker frå ordlyden sin alminnelege betyding.¹⁴¹ Det er grensa mellom mellombels og fast aktivitet etter Mønsteravtalen sin terminologi dette kapitlet i hovudsak vil forsøke å vise.

Viktig er det å merke at Kommentaren ikkje utelukkar all aktivitet som varer i for kort tid til at den etter den nemnte hovudregelen er oppfylt. Kommentaren seier at ei forretningsinnretting kan konstituere ein PE, sjølv om den i praksis eksisterer for eit veldig kort tidsrom, fordi karakteren (”the nature”) av verksemda er slik at den vil bli utført for eit kort tidsrom.¹⁴²

Unntaket er av sentral betyding. Den legg opp til å vurdere verksemda sin karakter dersom tidskravet etter hovudregelen ikkje er oppfylt. Ein må i vurderinga spørje om det er vanleg for denne type verksemd, at den blir utøvd for eit kort tidsrom. Vurderinga er til dels skjønnsmessig, og Kommentaren gir verken ei uttømande liste eller klare haldepunkt for å sei kva typar verksemder som er omfatta. Grensdraginga er såleis i stor grad overlete til rettsbrukarane (særleg domstolane).

7.2.1 Utvikling

Tidskravet er kanskje det PE-vilkåret som ein kan merke seg den tydelegaste utviklinga i OECD. Viktig å merke seg er at tidskravet kan variere noko mellom statane, men tendensen er den same: Utviklinga har gått i retning av at det vert kravd stadig mindre tidsmessig tilknytning for at kravet er oppfylt.

I 1981 uttalte Stavanger byrett i Creole-saka at to år var tilstrekkeleg lengde for at tidskravet var oppfylt for eit utanlandsk oljeserviceselskap si verksemd i Noreg.¹⁴³ Går ein langt tilbake i tid har vissnok tidskravet vore på 4 år, men dette var før

¹⁴¹ Skaar 2 s. 151

¹⁴² 2003-Kommentaren (5)-5 premiss 6.

¹⁴³ Utv. 1981 s. 285

Mønsteravtalen si tid.¹⁴⁴ Etter andre verdenskrig var visnok to år gjennomgåande tilstrekkeleg etter det rettskjeldemateriale som Skaar har analysert.¹⁴⁵ Han viser også til ein japansk dom der 18 månader var tilstrekkeleg i 1982.¹⁴⁶

I Alphawell-dommen hadde Pegrum vore i Noreg omkring 600 dagar fordelt på rundt 50 opphald i perioden 1983-1986. Høgsterett aksepterte at "[d]et er heller ikke noe krav om at oppholdet må være kontinuerlig, men hyppigheten av avbrudd må etter min mening tillegges en viss betydning."¹⁴⁷ Interessant å merke ved utsegna om at avbrota skal tillegast betydning berre har den leksikalske betydninga av "fast" som rettskjeldemessig forankring". Høgsterett sitt utsegn strider mot 1977-Kommentaren som sa "the activity need not be permanent in the sense that there is no interruption of operations, but operations must be carried out on a regular basis."¹⁴⁸ No skal det merkast at det var ikkje avgjerande for resultatet i dommen at tidskravet ikkje var oppfylt; det geografiske tilknytingskravet var heller ikkje oppfylt. Det kan synast som om Høgsterett la til grunn ei heilskapsvurdering ved fast-vurderinga, tilknytninga for både tidskravet og den geografiske tilknytninga skulle vurderast samla.¹⁴⁹

2003-Kommentaren gir ikkje noko presist svar på kor lenge som må til, men den gir ei negativ avgrensing som gir ein viss peikepinn:

“[E]xperience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months”.¹⁵⁰

¹⁴⁴ Skaar i Skatteret 2003 nr. 2 s 139.

¹⁴⁵ Skaar 1 s. 219

¹⁴⁶ Tokyo Distriktsrett si avgjerd: Gyosei Jiken Sibanreishu 1982 s. 834

¹⁴⁷ Dommen s. 764

¹⁴⁸ 1977-Kommentaren Artikkel 5 premiss 7.

¹⁴⁹ Ei slik heilskapsvurdering synes noko konstruert. Ein bør forvente at vår høgaste domstol av omsyn til prejudikatsverdien ville strekke seg til å gi ei avklaring av kva som ligg nærare i tidskravet.

¹⁵⁰ 2003-Kommentaren artikkel 5 premiss 6

Kommentaren seier ikkje utrykkeleg kor den nedre grensa går. Men ut frå ei føresetnadsvis tolking av Kommentaran og ei direkte tolking av andre rettskjelder (under her; teori) er det tenkeleg at skattesstyresmaktene vil leggje seg på rundt 6 månader som grensa for tidsmessig tilknytning.¹⁵¹ Dette viser òg den nyaste høgsterettsdommen som vurderte tidsmessig tilknytning. I Rt. 2004. s. 957 (PGS) uttaler Høgsterett om tidskravet etter hovudregelen i artikkel 5(1):

”Jeg bemerker at ’fast driftssted’ ut fra en naturlig forståelse må ta sikte på virksomhet av noe mer varig karakter. Ved fortolkning av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten må etter min mening utgangspunktet være at fast driftssted normalt krever at virksomhet gjennom driftsstedet utøves i mer enn seks måneder i samsvar med OECD-statenes praktisering av mønsteravtalen artikkel 5 første ledd. Enkeltstående oppdrag av noen ukers varighet faller klart utenfor en naturlig forståelse av fast driftssted.”

PGS-dommen stadfester hovudregelen om seks månader. Det finnes ikkje haldepunkt i anna rettskjeldemateriale som tilseier at hovudregelen for tidskravet på nokon som helst måte er blitt redusert etter avseiinga av PGS-dommen.

Som Kommentaren slår fast kan PE oppstå sjølv om forretningsverksemda berre blir drive ”for a very short period time because of the nature of the business”. Kva som ligg i utsegna vil bli forklart i det følgjande. Det vil bli nytta eksempel og kasuistikk i framstillinga.

7.2.2 Offshoreklausular¹⁵²

Mønsteravtalen sitt geografiske område var som utgangspunkt avgrensa til statane sitt landterritorium. Utviklinga i 1960-70-åra gjekk i retning av utstrakt oljeutvinning på kontinentalsokkelen. Leiteboring kunne ikkje skattleggast fordi dette var aktivitet som ikkje oppfylte det alminnelege tidskravet. Slik boring av brønningar tar normalt berre eit

¹⁵¹ Skaar 2 s. 153

¹⁵² Sjølv om desse er eksplisitte unntak gitt som eigne heimlar, har dei så stor praktisk betydning for Noreg sin del, at desse vert tatt med. Det er ikkje hovudregelen i 5(1) som grunnjev unntaket, men eigne føresegn i skatteavtalar Noreg har inngått.

par månader. Difor begynte sokkelstatane å ta inn særreglar om slik aktivitet. Kjenneteiknet for desse er at tidskravet er langt kortare enn etter hovudregelen. Eit eksempel er den norsk-canadiske skatteavtalen artikkel 21 nr.2 og 3. Ei verksemd vert rekna å ha PE dersom denne har utøvd verksemd knytt til undersøking eller utvinning av ressursar på havbotn gjennom forretningsinnrettinga meir enn 30 dagar i løpet av ein tolv månadersperiode. Dette er ein lex specialis-regel, og den kan eigentleg ikkje takast til inntekt for at tidskravet i 5(1) er lempa.

7.2.3 Unntak frå 6 månader samanhengande verksemd

Det vil i dette avsnittet bli forsøkt vist til tilfelle der tidskravet er oppfylt sjølv om aktiviteten ikkje blir drive i minimum 6 månader samanhengande gjennom den faste forretningsinnrettinga. Det er fire tilfeller der dette unntaket er aktuelt.

Det første tilfellet ein har sett det som nødvendig å opne for unntak frå kravet om minimum 6 månaders verksemd, er i dei tilfella ein har repeterande verksemd. Slik repeterande verksemd har ein når ein likearta verksemdsaktivitet vert drive av same skatteytar som går inn og ut av eit land sitt jurisdiksjonsområde over eit tidsrom. Her har praksis, som eg vil komme nærare inn på, lagt til grunn ein kumuleringstankegang, som i realiteten tilseier at ein skal sjå på verksemda sin samla aktivitet over eit tidsrom ved vurderinga av tidskravet.

Unntak frå kravet om rundt 6 månaders samanhengande verksemd er aktuelt for verksemdar som driv sesongrelaterte aktivitetar. Dette kan vere hausting av fornybare naturressursar, aktivitetar som grunna klimatiske forhold berre er moglege å utføre ei viss tid av året, eller at marknaden varierer i løpet av året – typisk turistverksemdar. Men ein kan også ha tilfelle der ei verksemd går inn og ut av jurisdiksjonsområdet av heilt andre grunnar: For eksempel kan det vere tale om ei handtverkarverksemd som er heimhøyrande i ein stat, men tar på seg oppdrag innafor fleire land sine geografiske område. Her kan verksemda operere nokre månader i eitt land, for så å opphøyre

aktiviteten her, for så seinare å komme tilbake igjen. Ei føresetnad for PE er her at krava om geografisk og kommersiell tilknytning er oppfylt.¹⁵³

At verksemdar som driv repeterande verksemd kan oppfylle tidskravet er slått fast i Alphawelldommen der retten uttalte at det er ”ikke noe krav om at oppholdet må være kontinuerlig”.¹⁵⁴ Kommentaren støttar også dette ved å sei “activities [...] of a recurrent nature; in such cases, each period of time during which the place is used needs to be considered in combination with the number of times during which the place is used”.¹⁵⁵

Kommentaren gir ikkje ein bestemt regel for når det tidskravet er oppfylt ved repeterande verksemd, samt kor nær samanheng det må vere i opphalda og arten av aktiviteten. Ein er sånn sett vist til andre rettskjelder for å avklare rettstilstanden de lege lata.

Om ein ser tilbake på Alphawell-dommen så drøfter denne handsaminga av repeterande verksemd.¹⁵⁶ I saka hadde Pegrum over 50 opphald i Noreg i løpet av tidsrommet 1983 til 1986, som til saman medførte at han hadde opphaldt seg i Noreg rundt 600 dagar. Høgsterett meinte at Pegrum ikkje hadde fast driftsstad i Noreg. Grunngevinga var at

”[h]yppige og korte opphold med derav følgende stadig skiftende kontorer taler for at kravet om fasthet ikke er oppfylt. Det fremgår av Pegrums oppgaver at han i 1983 - 1986 hadde omkring 50 opphold i Norge på til sammen vel 600 dager (eksklusive reisedager). Ut fra det rettskildematerialet jeg har redegjort for, kan jeg ikke finne at dette gir den nødvendige tilknytning som ligger i kravet om et fast ("permanent") driftssted.”

¹⁵³ Sjøå kap 4.2.4 og 4.2.5. Typetilfellet er aktuelt frå ein norsk ståstad etter utvidinga av verkeområdet for EØS-avtalen.

¹⁵⁴ Rt. 1994 s. 752 på s. 764

¹⁵⁵ 2003-Kommentaren (5)-6 premiss 6

¹⁵⁶ Rt. 1994 s. 957

Dommen må lesast slik at retten har lagt ei samla vurdering til grunn kva gjeld geografisk tilknytning og kravet til varigskap.¹⁵⁷ Ein kan stille seg spørsmålet om utfallet ville blitt noko anna dersom Pegrum hadde nytta seg av same forretningsinnrettinga kvar gong han opphaldt seg i Noreg.

Ei føresetnad for at ein kan konstatere at tidskravet er oppfylt for repeterande verksemd er at det er ei viss regularitet i opphalda og at desse skjer i minst ein tidsperiode for kva einskild sesong.¹⁵⁸ Dette medfører at ”gjentagelse av en virksomhet på f.eks. fire måneder hvert enkelt år i en toårig kontrakt med en kunde oppfylle[r] vilkårene for fast driftssted, mens fast driftsstedsstatus kan bli avvist hvis den enkelte sesong bare er på to måneder.”¹⁵⁹ Det er også sagt at tidskravet også ville vore oppfylt dersom dei 8 månadane var fordelt på f.eks. fire år.

Eit anna unntak er der ein har mellombelse avbrot i den aktiviteten som grunnjev at kravet til verksemd er oppfylt. Dette tilfellet har likskapstrekk med repeterande verksemd, men i motsetnad til dette er det ikkje utflytting som grunnjev opphaldet i verksemda, men derimot stans av verksemdsaktiviteten.¹⁶⁰

Mellombelse avbrot i aktiviteten kan skuldast anten uføresette hendingar som f.eks. at ein maskin går sund, eller føresette hendingar – som at aktiviteten må stogge i påvente av nye oppdrag. Kommentaren seier at mellombelse avbrot i aktiviteten ikkje medfører at ein PE sluttar å eksistere.¹⁶¹ Dette er ei rasjonell vurdering, då regelen ville blitt særskild fordelaktig og lett å omgå dersom ein sat som krav at aktiviteten skulle gå kontinuerleg. Eit eksempel frå likningspraksis er den såkalla Canada/Noreg-boresaka, der faktum galdt eit norsk boreskip som hadde oppdrag for eit canadisk oljeselskap utafor kysten av

¹⁵⁷ Høgstrett bør kanskje kritiserast for å ha lagt for mykje i den leksikalske betydninga av ”fast”, i staden for å legge metoden som den nytta tettare opp mot tyskinspirert omgrepsjurisprudens.

¹⁵⁸ Skaar 2 s. 155

¹⁵⁹ Skaar 2 s. 155, som og viser til at ”holdningene til disse spørsmålene varier[er] i forskjellige land.”

¹⁶⁰ Slik eg ser det er det ein terminologisk smakssak om ein vil vurdere dette som eit eige unntak eller om ein vil rubrisere dette under repeterande verksemd. I Skaar 2 vert dette rubrisert som vert repeterande verksemd.

¹⁶¹ 2003-Kommentaren (5)-6 premiss 6.1

Canada.¹⁶² Avtalen gjekk over fem år. Skipet kunne berre bore dei fire månadane i året området ikkje var islagt. Mellom kvar periode med boring utførte boreskipet oppdrag utafor canadisk jurisdiksjonsområde. Canadiske og norske skattesstyresmakter vart samde i at aktiviteten skulle reknast som eitt prosjekt og at boreskipet skulle reknast å ha PE i Canada.¹⁶³

Det skal merkast at brevet ikkje seier noko om korleis tida vart rekna. Om tidsutrekninga uttalar Skaar: ”a likely assumption is that Canadian tax authorities based the decision on the aggregated period of time covered by the contract, i.e. 20 months.”. Saka er òg interessant då norske likningsstyresmakter aksepterte PE for ein rigg som opererte innafør eit geografisk område allereie i 1982, mens seismikkskipa i PGS-dommen ikkje vart rekna å ha tilstrekkeleg geografisk tilknytning.

Ein må også merke seg at uføresette hendingar i løpet av ein kontraktperiode ikkje påverkar tidskravet. Om ein tar endrar eksempelet med boreskipet og seier at dette skulle bore i 8 månader innafør same sesong, men blir avbrote ved fleire høve slik at den faktiske tida boring skjedde var rundt fem månader, er tidskravet oppfylt, sjølv om den faktiske aktiviteten skjedde i mindre enn seks månader.¹⁶⁴ Dette fordi det er skatteytaren sin intensjon på etableringstidspunktet som er avgjerande for vurderinga av tidskravet.

Som tredje tilfelle som vil bli grundigare gjennomgått, er der verksemda utøver ein aktivitet *eksklusivt* i den andre staten. Aktivitet som vert utøvd eksklusivt i ein stat kan bl.a. vere såkalla ”one shot projects”. Det som kjenneteiknar slik aktivitet er at den aktiviteten som verksemda utfører anten ikkje har likskap med den aktivitet som tidlegare har blitt utført i verksemda, eller at eit selskapet er etablert med det føremål å gjennomføre eitt bestemt oppdrag. Selskapet er heimehøyrande i eit anna land enn det landet aktiviteten skal bli utført. I desse tilfella har ikkje selskapet anna tilknytning til heimstaten enn at det er formelt sett heimehøyrande der.

¹⁶² Upublisert brev frå Finansdepartementet til Sjøfartsdirektoratet av 21. mars 1983, og brev frå Revenue Canada til boreselskapet mottatt 25. november 1982. Omtalt i Skaar 1 s. 225

¹⁶³ Dommen kan òg takast til inntekt for PE for repeterande verksemd.

¹⁶⁴ Skaar 2 s. 156

I slike tilfelle kan vil verksemdsutøveren ha sterkare tilknytning til kjeldestaten enn heimstaten for den verksemda han driv, og difor taler sterke omsyn for å gi kjeldestaten skattleggingskompetanse. Kommentaren har gitt ei retningsline på bakgrunn av desse omsyna. Den seier at PE kan eksistere sjølv om "the business [...] have short duration because of its nature but it is wholly carried on in that country, its connection with that country is stronger".¹⁶⁵

Det kan verke som om Kommentaren legg til grunn ein "force of attraction"-tankegang. Det avgjerande i slike tilfelle er om det landet som verksemda blir utført i, er det landet som verksemda har sterkast tilknytning til. For "one shot projects" er det opplagt at tilknytninga er sterkast til det landet forretningsverksemda faktisk blir utøvd.

Eit eksempel på ein eingangsaktivitet er ein utanlandsk bankmannen som bestemmer seg for å selje øl under ein musikkfestival i Noreg.¹⁶⁶ Til dagleg jobbar han i ein bank i utlandet og driv ikkje med ølsal. Det faktum at ølsalet skjer eksklusivt i Noreg tilseier ut frå ein tankegang om kor verksemda har sterkast tilknytning til Noreg, at inntektene skal skattleggast i her på bakgrunn av at det eksisterer ein PE her. Resultatet ville blitt annleis om ølseljaren til dagleg dreiv ein pub i heimlandet, fordi dette ikkje ville vore ein eingangsaktivitet frå denne si side, og tidskravet ikkje ville såleis ikkje vore oppfylt.¹⁶⁷

Frå SFU-praksis har ein eksempelet om det amerikanske TV-selskapet som skulle produsere fjernsyn frå Lillehammer OL. Her sendte selskapet over mange tilsette og mykje utstyr. Selskapet var tilstades i Noreg i rundt eit halvt år. SFU meinte at tidskravet ikkje var oppfylt. Det var heller ikkje rekna som eit eingangsprosjekt, då fjernsynsproduksjon var innafor verksemda sitt alminnelege forretningsområde.¹⁶⁸

¹⁶⁵ 2003-Kommentaren (5)-6 premiss 6

¹⁶⁶ Eksempelet er noko modifisert frå eksempelet i Skaar 2 s. 155

¹⁶⁷ Resultatet er kritisert i Skaar 2 s. 155

¹⁶⁸ Sjå SFU s. 58

Når det gjeld det fjerde grunnlaget for å fråvike hovudregelen er dette dei tilfella skatteytar har forsøkt å unngå tidskravet ved å nytte seg av ulike verksemder. Eit tenkt eksempel er der skatteytaren eig fleire selskap som utfører ingeniørtenester i ein annan stat, men har fordelt kontrakten utover fleire verksemder der ingen av desse isolert sett har utført oppdrag som oppfyller hovudregelen sitt tidskrav. Om selskapa er i slekt eller er eigd av same person(ar) og dei objektive vurderingane tilseier at alminnelege omgåingsreglar må leggjast til grunn, kan ein konstatere PE.

Det er urimeleg om staten der verksemda vert utøvd ikkje skal kunne skattlegge der verksemder som er i slekt samla sett oppfyller kravet til tidsmessig tilknytning, utan at det er eit krav om at dei enkelte selskapa isolert oppfyller krava. Kommentaren har tatt høgde for dette. Den seier:

”Also, there may be cases where a particular place of business would be used for very short periods of time by a number of similar businesses carried on by the same or related persons in an attempt to avoid that the place be considered to have been used for more than purely temporary purposes by each particular business.”¹⁶⁹

7.3 Oppståing av skatteplikt

Sjølve oppståinga av skatteplikt for ein PE kan skje på to måtar. Anten at verksemdsutøvarer begynner å betale skatt frå første dag verksemda har starta, eller at han har utøvd verksemd så lenge at vilkåra er oppfylt. I det siste tilfellet må ein vurdere kor lang tid skatteytaren faktisk har nytta forretningsinnrettinga.

I dei aller fleste typetilfelle vil skatteytaren ha ordna med avtalar til å nytte forretningsinnrettinga før verksemda startar opp. Skatteytaren har gjerne kjøpt eit næringslokale, inngått avtalar med tilsette og ordna med salsavtalar. Skatteytaren kan såleis opplyse om at han har som intensjon å vere på staden for eit visst tidsrom eller eit ubestemt tidsrom. Veit han, eller reknar det som overvegande sannsynleg, at han skal vere på staden så lenge at tidskravet er oppfylt, talar praktiske omsyn for at skatteplikta

¹⁶⁹ 2003-Kommentaren (5)-6 premiss 6.1

oppstår frå første dag verksemda er komen i gang. I likningspraksis vil nok skatteplikta oppstå frå dag ein i slike tilfelle.

På same måte som i det føre tilfellet har skatteytaren inngått avtalar av ulike slag som tilseier at driftsstaden blir fast. Men i motsetnad til føre tilfellet har ikkje skatteytaren gitt uttrykk for kor lenge han skal vere på staden. I slike tilfelle kan skatteplikt oppstå dersom det ut frå dei objektive omstenda er tilstrekkelege haldepunkt for at skatteytaren kjem til å bli på driftsstaden i tilstrekkeleg tid til at tidskravet er oppfylt. Normale bevisreglar må gjelde. For norsk vedkomande må det vere overvegande sannsynleg at tidskravet vert oppfylt.

I nokre tilfelle veit ikkje skatteytaren kor lenge han skal vere på staden. Gjerne er det ein verksemdutøvar så inngår ein resultatavtale eller han har inngått nye avtalar etter at den tidlegare avtalen vart inngått. På tidspunktet for starten av verksemda rekna han det ikkje som overvegande sannsynleg at han skulle vere på staden tilstrekkeleg lenge til at tidskravet var oppfylt og skattestyresmaktene hadde heller ikkje haldepunkt for å sei at skatteytaren skulle bli på staden i tilstrekkeleg tid, men det faktiske forholdet etter ei tid viser at tidskravet er oppfylt. Skatteytaren kan f.eks. vere ein konsulent som hadde eit oppdrag som aleine ikkje var tilstrekkeleg til at tidskravet vart oppfylt, men etter ei stund får han nye oppdrag som han skal utføre frå driftsstaden som medfører at tidskravet blir oppfylt. Her oppstår skatteplikta når tidskravet er oppfylt.

Ingen rimelege omsyn tilseier at i dei tilfelle verksemdsutøvarer ikkje visste kor lenge han skulle vere på staden skal sleppe unna skatteplikt, der den faktiske bruk viser at tidskravet er oppfylt. Her vil ein legge til grunn ein metode som går på å sjå kor lang tid verksemd faktisk har vore utøvd. Skatteplikta vil gjelde for heile perioden, ikkje berre perioden etter at tidskravet er oppfylt.

8 Utviklinga vidare

Ut frå det som no er gjennomgått kan det synast som om det tradisjonelle synet i OECD om at terskelen for PE skal vere høg har blitt forfekta. Tidskravet, samt

tilknytingskravet har tradisjonelt vore strengt, mens det i dag vert krevje langt mindre enn tidlegare, og ikkje minst disposisjonskravet som i røynda er blitt ei vurdering om det har skjedd ein faktisk bruk av forretningsinnrettinga.¹⁷⁰

Det er ikkje lenger eit krav om at verksemda skal skje på ein bestemt stad – det er tilstrekkeleg at aktiviteten skjer innafor eit bestemt område. Tidskravet som iallfall før 1980 var 24 månader, er no redusert til rundt 6 månader (i mange tilfelle mindre). Årsakene til denne lempinga i krava er nokså samansett, men ein del av årsakene kan ein nok finne i at den generelle oppfattinga blant OECD-statane som vidareforedlingsstater er forlate. OECD-statane er også råvareprodusentar; Noreg og Canada er klare eksempel på det.

Ein kan på tampen stille spørsmålet om utviklinga vil fortsette i ein slik retning at vilkåra for PE blir så lempa at ein endar opp med rein kjeldeskattelegging. For å svare på det må ein finne svar på om det er behov for PE-konstruksjonen. På sett og vis er det eit spørsmål om rein kjeldeskattelegging kan gjennomførast effektivt som alternativ til PE-skattelegging. Det kan ein nok tenke seg i vårt utvikla informasjonssamfunn. På den andre sida kan rein kjeldeskattelegging medføre uheldige resultat; grensa mellom verksemd og verdiskaping på den eine sida, og førebuande aktivitet av ein ikkje-verdiskapande aktivitet på den andre sida kan bli praktisk vanskeleg å trekke. PE som terskel viser seg faktisk nyttig i den praktiske grensedraginga.

Misser ein PE-konstruksjonen som har visse kvalitative og kvantitative vilkår vil all verdiskaping som ei utanlandske verksemd har i eit land bli skattlagt. Dette vil i verste fall kunne legge avgrensingar på det økonomiske samkvemet mellom statar.

Om utviklinga skulle gå enda meir mot kjeldeskattelegging vil berre tida vise. Enn so lenge må ein halde seg til Kommenterarar som ikkje våger å gi seg inn på det generelle, og ein norsk Høgsterett som tidvis stiller seg nokså fritt i forhold til folkeretten. Rettskjeldebiletet på skatteavtalane sitt område kunne med hell vore klarare. På den andre sida, det er desse forholda som gjer internasjonal skatterett til det spanande rettsområdet som det er.

¹⁷⁰ Skaar Skatterett 2003 nr 2. s. 152 som seier at dette ”i virkeligheten [er] frafalt”.

9 Litteraturliste

9.1 Litteratur

Adam Smith:

Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and the Causes of the Wealth of Nations*.
Glasgow 1776.

Almvik og Kristiansen:

Fred-Ove Almvik og Vegard Kristiansen, *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3. utgåve,
Bergen 2006
ISBN 82-450-0459-6

Brudvik:

Arthur J. Brudvik, *Skatterett for næringsdrivende*. 31. utgåve. Oslo 2008.
ISBN 978-82-02-26787-2

Dahlberg:

Mathias Dahlberg, *Internationell beskatning – en lärobok*. Uppsala 2005.
ISBN 91-44-03790-2

Debatin:

Helmut Debatin, R. Korn, Doppelbesteuerung : Sammlung der Zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung. München 1993.

ISBN 3-406-36413-6

Gaarder:

Karsten Gaarder og Hans Petter Lundegaard, Gaarders innføring i internasjonal privatrett. 3. utg. Oslo 2000.

ISBN 82-00-45239-5

Nygaard:

Nils Nygaard, Rettsgrunnlag og standpunkt. 2. utgåve, Bergen 2004.

ISBN 82-15-00632-9

Ruud og Ulfstein

Morten Ruud og Geir Ulfstein, Innføring i folkerett. 3 utgåve, Oslo 2006.

ISBN 978-82-15-00988-9

SFU:

Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978-1998: Internasjonal beskatning – utvalgte emner, Harald Bjørgen (red.) m.fl. Sandnes 1998.

Skaar 1:

Arvid Aage Skaar, Permanent establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle.

Deventer 1991.

ISBN 90-6544-594-3

Skaar 2:

Arvid Aage Skaar m.fl., Norsk Skatteavtalerett. Oslo 2006.

ISBN 978-82-05-35549-1

Sverre:

Øystein A. Sverre, Skatt i internasjonal virksomhet : en praktisk håndbok for eksportbedrifter. Oslo 1999.

ISBN 82-7217-095-7

Uckmar:

International Tax Law, Victor Uckmar, Andrea Amatucci (red). Haag 2006.

ISBN 90-411-2390-3

Vogel:

Klaus Vogel m.fl., Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice. 3. utg. London 2007.

ISBN 90-411-0892-0

Watson:

Alan Watson, Legal Transplants – An Approach to Comparative Law. Edinburgh 1974.
ISBN 0-7011-2031-2

Weizman:

Leif Weizman, Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende inndkomst og formue.
København 1994.
ISBN 87-574-6950-4

Zimmer 1:

Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett. 3. utgåve, Oslo 2003
ISBN 978-82-15-00408-2

Zimmer 2:

Frederik Zimmer, Lærebok i Skatterett. 5 utgåve, Oslo 2005.
ISBN 82-15-00836-4

9.2 Artiklar

Skaar i Skatterett 1995:

Arvid Aage Skaar, Mer katolsk enn paven? En dom om fast driftssted. Tidsskrift for
skatt og avgift 1995 s. 339-364

Skaar i Skatterett 1997:

Arvid Aage Skaar, Fast driftssted og 183-dagers regelen – replikk. Tidsskrift for skatt og avgift 1997 s. 162-170.

Jensen i Skatterett 1996:

Erik Jensen, Oss katolikker i mellom. Tidsskrift for skatt og avgift 1996 s. 178-200.

Jensen i Skatterett 1997:

Eirik Jensen, Fast driftssted – duplikk. Tidsskrift for skatt og avgift 1997 s. 297-304.