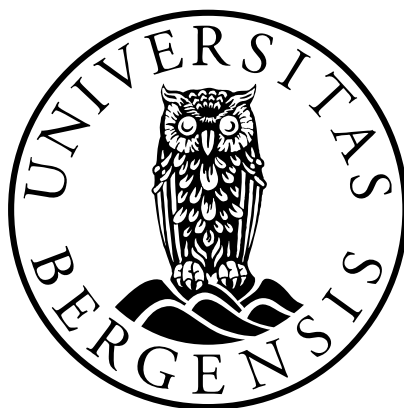


Utvidelse av fast driftssted

*Endring av de spesifikke aktivitetsunntakene i
art. 5(4)*

Kandidatnummer: 55

Antall ord: 14 372



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

11. Desember 2017

Forord

Til minne om en omsorgsfull, smilende og inspirerende person – Ove Magne, som gikk bort høsten 2017.

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	4
1.1	Forkortelser.....	4
1.2	Tema og problemstilling.....	6
1.3	Avgrensninger og struktur	10
2	Den nåværende regelen om fast driftssted	12
2.1	Selskapers skatteplikt etter norsk intern rett.....	12
2.1.1	Alminnelig skatteplikt	12
2.1.2	Begrenset skatteplikt	13
2.1.3	Virkninger av begrenset skatteplikt ved fast driftssted	16
2.2	OECD art. 5	18
2.2.1	Norge og skatteavtaler.....	18
2.2.2	Tolkning av skatteavtaler	18
2.2.3	Hovedregel om fast driftssted.....	22
2.2.4	Unntak fra fast driftssted Art. 5 (4)	26
3	Endringer som følge av BEPS-prosjektet	34
3.1	BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)	34
3.1.1	Innledning.....	34
3.2	Action 7 – utvidelse av begrepet fast driftssted.....	36
3.2.1	Generelt	36
3.2.2	Endringer i art. 5 (4)	37
3.3	MLI.....	51
3.3.1	Innledning.....	51
3.3.2	MLI art. 13.....	52
3.3.3	Norge og forholdet til MLI.....	57
4	Konsekvenser av endringene i art. 5(4)	58
4.1	Betydningen av MLI art. 13(6).....	58
4.2	Konsekvens av at flere selskap får fast driftssted i Norge.....	60
4.2.1	Allokering.....	60
4.3	Oppsummering	62
5	Litteraturliste.....	65

1 Innledning

1.1 Forkortelser

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
art.	Artikler i traktater, både OECD Model tax convention on income and on capital, 2014 og Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016.
OECD komm.	Commentaries on the articles of the model tax convention on income and capital, 2010.
OECD mønsteravtalen/ mønsteravtalen	Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014
Sktl.	Skatteloven, 1999
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016. Multilateralt instrument for implementering på norsk (av BEPS-tiltak)

- NSA Nordisk skatteavtale. Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter op inntekt og formue.
- G20 Group of 20, et internasjonalt, økonomisk samarbeidsforum bestående av 19 land i tillegg til den europeiske union (EU)

1.2 Tema og problemstilling

Globalisering og digitalisering har aldri gått så raskt som i dag, og grenseoverskridende handel øker i et hurtig tempo. Det er enklere enn noen gang å selge varer og tjenester på tvers av landegrenser, noe som har ført til at mange selskap opererer multinasjonalt. I kjølvannet av dette oppstår det imidlertid spørsmål om hvor inntektene disse selskapene genererer, skal skattlegges.

I utgangspunktet vil et selskaps tilstedeværelse i flere land medføre at selskapet blir skattepliktig både til staten hvor de er hjemmehørende i (heretter hjemstaten) og staten der inntekten og verdiskapningen oppstår (heretter kildestaten). Årsaken til at selskapsoverskuddet blir skattepliktig begge steder er at de fleste stater bygger på globalitetsprinsippet. Dette prinsippet går ut på at selskapet er skattepliktig i sin hjemstat for alt de tjener – uavhengig av hvor det er opptjent¹. I tillegg medfører territorialprinsippet² at kildestaten har rett til å skattlegge overskuddet som kan tilskrives driften i denne staten. Mange stater inngår derfor skatteavtaler for å avgjøre hvilken stat som har beskatningsrett i de ulike tilfellene³. Å unngå dobbeltbeskatning er ett av de to grunnhensynene bak skatteavtalene⁴.

Regelen om ”permanent establishment”⁵ har til hensikt å bøte på problemet med dobbeltbeskatning for multinasjonale selskaper. I følge Arvid Skaar er ”fast driftsstedprinsippet en hybrid” ved at det ”utgjør et kompromiss mellom kildebeskatning og bostedsbeskatning”⁶.

¹ NOU 1997: 8, *Om finansiering av kommunesektoren*, pkt. 4.3.6.2,

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1997-8/id140819/sec18> (hentet 04.12.17)

² Knut Einar Skodvin. (2014, 21. mars). Territorialprinsippet: folkerett. I Store norske leksikon. Hentet 4. desember 2017 fra https://snl.no/territorialprinsippet_-_folkerett.

³ Frederik Zimmer, *Internasjonal skatterett*, 4. Utgave, 2. Opplag, Oslo 2011 s. 23

⁴ Zimmer, 2011 s. 29.

⁵ OECDs Mønsteravtale art. 5(1)

⁶ Skaar, 2006, s. 127, bostedsbeskatning er det samme som hjemstatsbeskatning.

Det andre hensynet bak inngåelse av skatteavtaler er å verne om det nasjonale skattefundamentet. De internasjonale skattereglene ble utformet for et århundre siden, og har ikke klart å holde følge med utviklingen. Mangler i regelverket utnyttes i stor grad, noe som har gjort aggressiv skatteplanlegging til et særlig aktuelt tema. Panama papers-avsløringene⁷ i 2016 og Paradise papers-avsløringene i 2017⁸ er bevis på dette.

I følge OECD antas det at så mye som 4-10% av globale selskapsskatteinntekter unndras beskatning på grunn av Base Erosion and profit shifting (heretter BEPS). I amerikanske dollar vil det si 100-240 milliarder⁹. En av hovedårsakene til det høye tallet er at den aggressive skatteplanleggingen ikke er ulovlig. Apple-sjef, Tim Cook, uttalte under en senatshøring i Washington DC i mai 2013 at ” Vi betaler all skatt vi skylder, hver eneste dollar”¹⁰. Selv om metodene for å lette skattebyrden er lovlige, så er det liten tvil om selskapsstrukturer som utelukkende settes opp for å utnytte ulike lands lovverk er etisk problematisk¹¹.

Apple er imidlertid bare ett av flere selskap som har bedrevet slik uetisk, aggressiv skatteplanlegging. Flere land har derfor sett behovet for bedre vern av de nasjonale skattefundamentene, og BEPS-prosjektet ble dermed satt i gang av G20 og OECD.

⁷ Panama papers-avsløringene er en stor lekkasje av dokumenter i april 2016 som avslørte hvordan rike og mektige brukte skatteparadiser til å gjemme formuene sine ved å hvitvaske penger, unngå sanksjoner og unngå skattlegging av formuer.

⁸ Paradise papers er enda en lekkasje som viser hvordan rike og mektige benytter lavskattland til å drive aggressiv skatteplanlegging.

⁹ OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf s. 4 (hentet 07.12.17)

¹⁰ Aftenposten, *Slik holdt Apple skatten lav etter granskning i USA og milliardsmell i EU*, <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/XGBGr/Slik-holdt-Apple-skatten-lav-etter-granskning-i-USA-og-milliardbaksmeil-i-EU> (hentet 09.12.17)

¹¹ *ibid.*

En av måtene BEPS skal bekjempes på er å utvide definisjonen av ”permanent establishment” (”fast driftssted”¹² brukes i det følgende). Dette følger av Action 7 i BEPS-prosjektet, og det er dette masteravhandlingen skal omhandle¹³. Hensikten med å utvide definisjonen av ”fast driftssted” er at færre selskap skal falle utenfor vilkåret, og dermed unngå skatteplikt i kildestaten. Nærmere bestemt vil avhandlingen fokusere på endringene OECD foreslår for "Model convention with respect to taxes on income and on capital" (heretter mønsteravtalen) art. 5(4).

Hovedregelen for ”fast driftssted” følger av mønsteravtalen art. 5(1), mens mønsteravtalen art. 5(4) utgjør unntak fra denne. Av art. 5(1) følger det at et ”fast driftssted” er et fast forretningssted hvor selskapets virksomhet utøves helt eller delvis, jf. NSA art. 5(1) som har tilsvarende ordlyd på norsk¹⁴. Det må altså foregå økonomisk aktivitet der over lengre tid.

Tilfeller som etter mønsteravtalen art. 5(1) er ”fast driftssted”, kan likevel unntas dersom driftsaktiviteten er opplistet i art. 5(4). Slik ordlyden av bestemmelsen er nå, faller langt flere tilfeller inn under vilkåret enn det som var hensikten da regelen ble introdusert.

For multinasjonale selskap som ønsker å etablere seg i Norge er det å ikke få ”fast driftssted” tids- og ressursbesparende. Foreligger det ”fast driftssted” etter art. 5(1) pålegges selskapet en rekke plikter, f.eks. registreringsplikt og skatteplikt. BEPS-prosjektet søker å motvirke kunstige selskapsstrukturer som utelukkende settes opp for å unngå ”fast driftssted” i den aktuelle staten¹⁵.

¹² Mønsteravtalen art. 5 sml. Nordisk skatteavtale, *Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue*, 11 mai 1997 (NSA) art. 5

¹³ BEPS action 7, OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> (hentet 30.09.17)

¹⁴ Sml. Mønsteravtalen art. 5(1)

¹⁵ Masteravhandlingen pkt. 3 om BEPS-prosjektet

BEPS-prosjektet er en handlingsplan utarbeidet av OECD som består av 15 actions. Hovedformålet med prosjektet er å gi landene veiledning og verktøy til å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget (BEPS). I hovedsak går det ut på forslag til regelendringer i det eksisterende regelverket, som de fleste skatteavtaler bygger på. Slik skal statenes nasjonale skattefundament sikres i større grad.

Da art. 5(4) først ble introdusert ble den ansett å omfatte aktivitet som var av forberedende eller støttende karakter¹⁶. Slik aktivitet ansås ikke som verdiskapende, og lite overskudd kunne dermed allokere til denne driften. Etter den digitale økonomien skjøt fart, er ikke dette lenger tilfellet. For selskaper som kun selger varer over nett, kan f.eks. mesteparten av overskuddet tilskrives kjerneaktiviteter i ulike land som etter dagens regler er unntatt fast driftsstandsdefinisjonen. Oppdatering av reglene er derfor nødvendig slik at kjerneaktiviteter ikke omfattes av unntakene.

Ettersom BEPS-prosjektet er relativt nytt, er ikke endringene trådt i kraft enda. De tidligste endringene vil først kunne gjelde fra 1. januar 2018¹⁷. På grunn av dette er det foreløpig lite juridisk litteratur på området. Særlig gjelder dette endringene av de spesifikke unntakene i mønsteravtalen art. 5(4). Dette gjør imidlertid temaet særlig aktuelt å skrive om.

¹⁶ BEPS action 7, s. 10

¹⁷ Trond Eivind Johnsen, *Internasjonal skatt endres med ny supertraktat* <https://www.magma.no/internasjonal-skatt-endres-med-ny-supertraktat> (Hentet 04.12.17)

1.3 Avgrensninger og struktur

1.3.1 Avgrensninger

BEPS' handlingsplan består som nevnt av 15 actions, og denne avhandlingen vil avgrenses til action 7 som gjelder kunstig unngåelse av fast driftssted¹⁸. I rapporten for action 7 er det flere tiltak knyttet til utvidelse av fast driftsstedsvilkåret som er foreslått. Denne avhandlingen fokuserer imidlertid kun på forslagene knyttet til endring av mønsteravtalen art. 5(4) og tilhørende kommentarer.

OECDs mønsteravtale er utgangspunktet i avhandlingen, ettersom den utgjør en mal for mange skatteavtaler. Når skatteavtaler bygger på mønsteravtalen, vil tolkningen av mønsteravtalen gi utgangspunkt for hvordan skatteavtalene tolkes. Avhandlingen avgrenses derfor mot konkrete skatteavtaler mellom ulike land, men enkelte skatteavtaler kan bli brukt for å illustrere et poeng.

Videre vil Norge stort sett være kildestaten i avhandlingens eksempler. Dette er fordi det anses som et høyskattland, noe som gjør det mer utsatt for tap av skatteinntekter grunnet kunstig unngåelse av fast driftssted. Irland vil på den andres siden brukes som hjemstat i eksempler. Dette er fordi Irland anses som et lavskattland, noe selskap har utnyttet i sin aggressive skatteplanlegging.

Utgangspunktet for avhandlingen vil være selskap som driver virksomhet i land hvor de ikke er hjemmehørende.

¹⁸ BEPS Action 7

1.3.2 Oppgavens struktur

Først foretas det en redegjørelse av fast driftssted etter intern norsk rett. Deretter vil det redegjøres for den nåværende regelen om fast driftssted i mønsteravtalen art. 5. Hensikten med dette er å gi en forståelse av rettstilstanden slik den er nå. Videre i avhandlingen vil BEPS-prosjektet presenteres kort, før fokuset rettes mot de foreslåtte endringene av mønsteravtalen art. 5(4). Spørsmålet er om endringene vil oppnå formålet med å sikre staters skattefundament.

2 Den nåværende regelen om fast driftssted

2.1 Selskapers skatteplikt etter norsk intern rett

Formålet om å forhindre dobbeltbeskatning, gjør at det avtales mellom statene hvem som gir opp beskatningsretten i de ulike tilfellene¹⁹. Dersom skatteavtalen ikke kommer til anvendelse eller Norge ikke har frasagt seg beskatningsretten, skjer skattleggingen etter interne norske regler. Innledningsvis er det derfor nyttig å gjøre rede for de norske reglene om skatteplikt til Norge. Dersom et utenlandsk selskap fast driftssted i Norge etter mønsteravtalen art. 5(1), har ikke Norge gitt opp beskatningsretten. Inntekter ved det faste driftsstedet skattlegges da etter skatteloven²⁰.

I Norge bygger skatteloven (sktl.) på en sontring mellom alminnelig og begrenset skatterett. Har man alminnelig skatteplikt er man i utgangspunktet skattepliktig til Norge for all sin inntekt – uavhengig av hvor i verden den er opptjent. Dette følger av globalinntektsprinsippet. Har man begrenset skatteplikt derimot, er man kun skattepliktig til Norge for nærmere bestemte inntekter. Vanligvis er det inntekt som har en viss nærhet til Norge²¹.

2.1.1 Alminnelig skatteplikt

Alminnelig skatteplikt for selskap følger av skatteloven § 2-2. Bestemmelsen gjelder selskap som er ”hjemmehørende i riket”. Prinsipielt er det avgjørende om selskapet ledes fra Norge. Det siktes da i hovedsak til at styrefunksjonene i selskapet må utføres fra Norge. At daglig

¹⁹ Zimmer, 2011 s. 23

²⁰ Lov om skatt av formue og inntekt av 26. Mars 1999 nr. 14 (skatteloven)

²¹ Zimmer, 2011 s. 23

drift foregår i Norge vil for eksempel ikke være tilstrekkelig, dersom styrefunksjonene utøves i et annet land ²².

I praksis tas det gjerne utgangspunkt i om selskapet er registrert i Norge, men dette er ikke avgjørende, jf. Rt. 2002 s. 1144. Saken gjaldt ulike selskap som var registrert i Panama og på Kypros. Selskapene ble likevel ansett hjemmehørende i Norge fordi de ble styrt av en person bosatt i Norge.

Videre fremgår det av sktl. § 2-2(6) at ”Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet”. Ordlyden uttrykker her globalinntektsprinsippet som nevnt over.

Bestemmelsen gjelder selskaper hjemmehørende i Norge, og kommer ikke til anvendelse på selskap som er hjemmehørende i utlandet ²³. Avhandlingen fokuserer i det følgende på utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge, og denne regelen behandles ikke videre.

2.1.2 Begrenset skatteplikt

For selskap som ikke er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 vil utgangspunktet være at de har en begrenset skatteplikt til Norge. Av sktl. § 2-3 (1) følger det at ”selskap (...) som ikke har skatteplikt etter § 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av a-c”. Det vil si at de er skattepliktige til Norge for de inntektstypene som opplistes i bokstav sktl. § 2-3(1) a-c.

Bokstav a gir uttrykk for at selskap som har begrenset skatteplikt, skal svare skatt av ”formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket”, jf §

²² Skaar mfl. 2006 s. 121

²³ Zimmer, 2011 s. 23

2-3(1). Etter ordlyden må det antas at bestemmelsen omfatter både kapitalavkastning og kapitalgevinst.

Videre følger det av sktl. § 2-3 (1) b at virksomhetsinntekt blir skattepliktig i Norge når den ”drives her eller bestyres herfra”. Enhver virksomhetsinntekt omfattes altså ikke. Følgelig blir det spørsmål om hva som ligger i formuleringen ”drives her eller bestyres herfra”.

Ordlyden av ”drives” viser til at det må foregå økonomisk aktivitet i Norge av et visst omfang, og videre at denne aktiviteten må være for skattyters regning og risiko²⁴. Er virksomheten knyttet til en fast eiendom i Norge, anses virksomheten å ”drives” i Norge etter lovens ordlyd. Det må likevel påpekes at virksomheten kan anses å ”drives” i Norge selv om økonomisk aktivitet ikke er knyttet til fast eiendom eller anlegg. Av dommen inntatt i Rt. 2015 s. 1360 følger en forutsetning om at aktiviteten i Norge ”faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten”²⁵.

Videre følger det av samme dommen at aktiviteten må ”ha et omfang som rekker ut over minstekravet for hva som skal til for at det i utgangspunktet foreligger virksomhet i skattelovens forstand”. Det må altså foreligge tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og virksomheten som utøves for å oppfylle en kontrakt. Vederlaget, som gir grunnlaget for skatteplikt, må dermed være opptjent gjennom aktiviteter i Norge. Dersom virksomheten her i landet er begrenset til visse støttefunksjoner oppfylles ikke vilkåret. Dommen gjaldt et utenlandsk riggselskap som eide andel i et kommandittselskap. Kommandittselskapet leide ut en borerigg til et annet kommandittselskap, som hadde borekontrakt med Statoil på norsk sokkel. Utleievirksomheten i riggselskapet ble ikke ansett å ”drives” i Norge etter sktl. § 2-3(1) b²⁶ ettersom at aktiviteten bar preg av å være støttefunksjoner²⁷.

²⁴ Zimmer, 2011 s. 169-170

²⁵ Per Helge Stoveland, Norsk lovkommentar til sktl. § 2-3(1) b (nettversjon), Note 51 (hentet 01.11.17)

²⁶ *ibid.*

²⁷ Rt. 2015 s. 1360 avsn. 66

Begrepet ”bestyres” får selvstendig betydning hvis virksomheten ikke anses å drives i riket. Typisk er dette tilfellet når virksomheten ledes fra Norge. Svaret på om vilkåret ”bestyres” er oppfylt beror på en helhetsvurdering av de funksjoner som tilligger ledelsen i Norge. Av dommen inntatt i Rt. 1957 s. 187 følger det at norske deltakere som utøver helt underordnede funksjoner i selskapet ikke er tilstrekkelig. På den annen side vil det være tilstrekkelig dersom sentrale styrefunksjoner ivaretas av norske interessenter, jf. Utv. 1993.1589 (FIN). Sentralt i vurderingen er blant annet kompetansen til å forhandle frem og å inngå viktige avtaler. Dersom disse avtalene skal treffes ved enstemmighet, er det et argument mot bestyrelse i Norge²⁸.

Fast driftssted er et av tilfellene hvor begrenset skatteplikt er særlig aktuelt. I OECDs mønsteravtale art 7 (1) fremgår det at det gjøres unntak fra kildestatsbeskatning hvor ”The enterprise carries on business in the other Contracting state through a permanent establishment situated therein”²⁹.

Hva som ligger i begrepet ”permanent establishment”³⁰, eller ”fast driftssted”, er et av de viktigste spørsmålene i internasjonal skatterett. Reglene om fast driftssted har avgjørende betydning for staters rett til beskatning av selskapers kapitalinntekter³¹.

²⁸ Per Helge Stoveland, Norsk lovkommentar til sktl. § 2-3(1) b, Note 52 (hentet 01.11.17)

²⁹ Zimmer, 2011, s. 168

³⁰ Masteravhandlingen pkt. 2.2.3 om ”permanent establishment” etter mønsteravtalen art. 5 (1)

³¹ Zimmer, 2011, s. 169

2.1.3 Virkninger av begrenset skatteplikt ved fast driftssted

For å bedre forstå hvorfor selskaper ønsker å unngå å oppnå fast driftssted i Norge, kan det være nyttig med en gjennomgang av konsekvensene fast driftssted medfører. Som nevnt kan det å ha begrenset skatteplikt ved fast driftssted medføre en rekke plikter og kostnader for selskapet.

For det første kan registreringsplikt nevnes. Selskap som driver næringsvirksomhet i Norge må registrere foretaket i Brønnøysundregisterene, jf. fregl³². § 2-1 nr. 12 andre punktum³³. I tillegg skal næringsdrivende med omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester i Norge registreres i Merverdiavgiftsregisteret hvis omsetning og avgiftspliktig uttak er høyere enn 50 000 NOK i løpet av 12 måneder, jf. mval³⁴. § 2-1 (1), jf. § 1-2³⁵.

Videre foreligger det også regnskapsplikt. Utenlandske selskap som utøver eller deltar i virksomhet i Norge og som er skattepliktig til Norge etter loven, er også regnskapspliktige, jf. regnskapsloven § 1-2 (1) nr. 13³⁶. Her følger det at regnskapspliktige etter loven blant annet er ”utenlandsk foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket ... og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning”. Dette vil være tilfellet for virksomhet som drives gjennom fast driftssted. Skatteavtalene regulerer bare om en av partene skal gi avkall på beskatningsrett. Har de ikke gjort avkall, slik tilfellet er for fast driftssted, skatlegges selskapet etter interne regler. Videre følger det av regnskapsloven § 3-1 (1) at ”regnskapspliktige skal for hvert regnskapsår utarbeide årsregnskap og årsberetning i samsvar

³² Lov om registrering av foretak 21. Juni 1985 nr. 78 (foretaksregisterloven)

³³ Brønnøysundregisterene, *Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)*, <https://www.brreg.no/bedrift/andre-organisasjonsformer/norskregistrert-utenlandsk-foretak-nuf/> (hentet 02.11.17)

³⁴ Lov om merverdiavgift av 19. Juni 2009 nr. 58 (merverdiavgiftsloven)

³⁵ Skatteetaten.no, *Registrering i Merverdiavgiftsregisteret*, <http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Registrering-i-Merverdiavgiftsregisteret11/> (hentet 02.11.17)

³⁶ lov om årsregnskap 13. Mai 1977 nr. 35 (regnskapsloven)

med ... denne lov". Det vil si at alle transaksjoner som har betydning for den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, inntekter og kostnader, må registreres i regnskapet ³⁷.

Arbeidsgivere er også pliktige til å rapportere inn lønn, forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til Skatteetaten, jf. henholdsvis skatteforvaltningsloven § 7-3³⁸, skattebetalingsloven § 5-1 (2)³⁹ og folketrygdloven § 23-2 (1)⁴⁰. Om det skal betales skatt eller ikke, har ingenting å si for denne plikten ⁴¹.

Alle som har formue eller inntekt i Norge skal levere skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges formue og inntekt, fradragposter og evt. andre opplysninger som har betydning for fastsettelse av skattegrunnlaget etter skatteforvaltningsloven kap.9, jf. skatteforvaltningsloven § 8-2 (1).

Sist men ikke minst så plikter selskapet også å skatte av inntekter og fortjeneste, jf. sktl. § 2-3 som nevnt over. Selv om alle pliktene vil oppta tid og ressurser for selskapet, er det antakelig skatteplikten som er hovedårsaken til at selskap driver skatteplanlegging for å unngå fast driftssted i for eksempel Norge – som er et høyskattland⁴².

³⁷ Skatteetaten.no, *Regnskapsplikt og revisjon*, <http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Regnskapsplikt-og-revisjon1/> (hentet 02.11.17)

³⁸ Lov om skatteforvaltning 27. Mai 2016 nr. 14 (skatteforvaltningsloven)

³⁹ Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav 17. Juni 2005 nr. 67 (skattebetalingsloven)

⁴⁰ Lov om folketrygd 28. Februar 1997 nr. 19 (folketrygdloven)

⁴¹ Skatteetaten.no, *Rapportere lønn og betale arbeidsgiversavgift for ansatte*

<http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Testside-lonn-og-arbeidsgiversavgift-for-arbeidstakere/> (hentet 02.11.17)

⁴² Høyskattland er land med forholdsvis høye skattesatser sett i sammenheng med inntekt.

2.2 OECD art. 5

2.2.1 Norge og skatteavtaler

Norge har skatteavtaler med mange land. De fleste skatteavtalene er utformet med OECDs mønsteravtale som modell. Når skattyter er hjemmehørende i et skattavtaleland er vilkåret for beskatning i Norge at virksomheten drives gjennom et fast driftssted her⁴³.

I følge skatteavtalene har Norge rett til å beskatte overskudd som kan tilskrives det faste driftsstedet⁴⁴. For å kunne gjøre det, må det imidlertid foreligge tilknytning mellom virksomheten ved driftsstedet og fortjenesten som skal tilordnes det. Hva som skal regnes med som inntekter byr sjeldent på tvil, men når det kommer til utgifter kan det oppstå spørsmål om hvordan felleskostnader mellom hovedkontoret og det faste driftsstedet fordeles. Som utgangspunkt brukes armlengdeprinsippet. Driftsstedet anses da som en egen, uavhengig virksomhet. Eventuell fortjeneste tilskrives driftsstedet som om det var uavhengig av hovedkontoret⁴⁵. Dette følger av mønsteravtalen art. 7 nr. 2.

2.2.2 Tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler tolkes ikke helt likt som intern rett, og en redegjørelse av denne tolkningsmetoden er derfor nyttig før traktatbestemmelser tolkes i de følgende delene av masteravhandlingen. Dersom ord og uttrykk i skatteavtalene tolkes forskjellig i de ulike statene, kan det føre til dobbeltbeskatning eller dobbel nullbeskatning⁴⁶. For å motvirke dette inneholder skatteavtalene flere bestemmelser med inngående definisjoner av sentrale begreper. Et eksempel på dette er definisjonen av fast driftssted i mønsteravtalen art. 5.

⁴³ Skattetaten.no, *Vilkår for Skatteplikt til Norge* <http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Testside-Vilkar-for-skatteplikt-til-Norge/> (hentet 30.09.17)

⁴⁴ mønsteravtalen art. 5(1)

⁴⁵ Skattetaten.no, *Vilkår for Skatteplikt til Norge*

⁴⁶ Dobbelt nullbeskatning er når et selskaps overskudd ikke skattlegges i noen stat.

Definisjonene er som hovedregel uttømmende, med mindre bestemmelsen selv gir uttrykk for noe annet ⁴⁷.

Andre bestemmelser i avtalene gir regler som delvis presiserer innholdet av et begrep, men som for øvrig henviser til begrepets innhold etter ett av landenes interne rett. Her er definisjonene ikke uttømmende. I stedet legges det opp til at begrepets innhold tolkes samsvar med en av de kontraherende statenes tolkning ⁴⁸.

Utenom dette så finnes det flere ord og uttrykk som ikke er nærmere definert i skatteavtalene, og hvor det heller ikke henvises til begrepets betydning i intern rett. For disse tilfellene kommer mønsteravtalen art. 3(2) som er en tolkningsregel til anvendelse. Av den følger det at hvis ikke sammenhengen tilsier noe annet, skal begrepet "have the meaning that it has ... under the law of that State". Det kan medføre ulike tolkninger i de kontraherende statene ⁴⁹.

Dersom tolkningsresultatet ikke blir tilfredsstillende, har imidlertid statene mulighet til å komme frem til et bedre resultat ved hjelp av gjensidig avtale ⁵⁰.

Tolkningsprinsipper og rettskilder

Skatteavtalene er traktater. Det er derfor folkerettens regler om tolkning av traktater som skal legges til grunn ⁵¹. I dommen Rt. 1994 s. 752 Alphawell på s. 762 følger det at "Skatteavtalen må som traktattekst tolkes på bakgrunn av de folkerettslige regler om tolking av traktater"⁵².

⁴⁷ Zimmer, 2011 s.73

⁴⁸ *ibid.*

⁴⁹ Zimmer, 2011 s. 73

⁵⁰ *ibid.*

⁵¹ NOU 1972: 16 Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett, s. 40

⁵² Zimmer, 2011 s. 74

Tolkningsregler for traktater er nedfelt i Wienkonvensjonen⁵³ art. 31 flg. Selv om Norge ikke har ratifisert denne konvensjonen, er det antatt at konvensjonens regler om traktattolkning er en kodifisering av folkerettslig sedvane også her. Høyesterett la dette til grunn i Rt. 2004 s. 957 PGS avsn. 41⁵⁴.

Utgangspunktet for tolkningen er traktatteksten. Etter Wienkonvensjonen art. 31 (1) følger det at "A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose"⁵⁵.

Ordlyden i traktaten er utgangspunktet, og den tolkes objektivt. Det skal likevel ikke foretas en bokstavtolkning, den skal skje "in good faith" hvor det tas hensyn til tekstens "context". Videre skal den skje i lys av traktatens "object and purpose"⁵⁶. I Rt. 1994 s. 752 Alphawell på s. 762 følger det at "ordlyden må gis en sentral plass"⁵⁷.

I art. 31 (2) er "context" nærmere forklart som selve teksten, forarbeider og andre avtaler inngått i sammenheng med traktaten eller senere. Bortsett fra for sammenhengen i teksten, har disse momentene normalt liten betydning for skatteavtaletolkningen. Traktatens "object and purpose" sikter til at formålet med skatteavtalene, å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning, må tillegges vekt. Man bør søke å oppnå en ensartet fortolkning, altså det tolkningsresultatet som har størst mulighet til å bli akseptert i begge statene⁵⁸.

⁵³ Vienna Convention on the Law of Treaties, 23. Mai 1969 (Wienkonvensjonen)

⁵⁴ Zimmer, 2011 s. 74

⁵⁵ Zimmer, 2011 s. 74-75

⁵⁶ Wienkonvensjonen art. 31(1)

⁵⁷ Zimmer, 2011 s. 75

⁵⁸ *ibid.*

Videre bør det tas hensyn til hvordan skatteavtalen forstås i den annen stat. Det innebærer at man så langt som mulig bør søke autonom tolkning av skatteavtalene. Med det menes at man skal kun falle tilbake på internrettslige begreper i henhold til art. 3(2) der det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig å komme frem til et tolkningsresultat på skatteavtalenivå.

Hensynet til å forebygge dobbeltbeskatning får ikke avgjørende vekt hvis det ikke støttes av ordlyden. At skatteavtalene innebærer at statene gir avkall på beskatningsrett, og at dette avkallet er gitt som et ledd i forhandlinger, taler for at slike hensyn bare kan tillegges vekt når det har en viss støtte i ordlyd. I tillegg er det ikke alltid like klart hvilken løsning som best forebygger dobbeltbeskatning ⁵⁹.

Siden skatteavtaler er et resultat av forhandlinger som skjer på ulike steder til ulike tider, kan man ikke trekke noe slutning ut fra at ordlyden i en avtale avviker fra en annen eller evt. mønsteravtalen ⁶⁰.

Etter Wienkonvensjonen art. 32 er forarbeider til traktater bare "supplementary means of interpretation". Som tolkningsmidler er disse bare aktuelle som støtte for en løsning som allerede følger av andre kilder, eller når de primære kildene "leaves the meaning ambiguous or obscure" eller "leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable" ⁶¹.

Forarbeidene skal altså bare fungere som støtte for primærkilder slik som traktatteksten.

OECDs kommentarer til mønsteravtalen

Etter Wienkonvensjonen er utgjør kommentarene til mønsteravtalen forarbeider og er i utgangspunktet kun "supplementary" kilde når mønsteravtalens bestemmelser tolkes ⁶².

OECDs kommentarer har imidlertid langt større betydning for tolkningen av mønsteravtalen,

⁵⁹ *ibid.*

⁶⁰ Zimmer, 2011 s. 76

⁶¹ Zimmer, 2011 s. 78.

⁶² Wienkonvensjonen art. 32

noe som har ført til usikkerhet om hvor OECDs kommentarer skal plasseres i Wienkonvensjonens system.

Et forslag er å se kommentarene som bestemmelsen ”context”, som etter Wienkonvensjonen art. 32 er en primær tolkningskilde, jf. art. 31(1). En annen løsning er å se kommentarene som uttrykk for forståelsen av ”the ordinary meaning” av bestemmelsenes ord i tråd med Wienkonvensjonens hovedregel i art. 31(1). Eventuelt kan man se det som at kommentarene utgjør en ”special meaning”, jf. Wienkonvensjonen art. 31(4). Her følger det at ”A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended”. Denne løsningen legger opp til en subjektiv tolkning av partenes forståelse. Uavhengig av plasseringen, er det klart at kommentarene til OECDs mønsteravtale tillegges stor vekt ved tolkningen ⁶³. I Rt. 2008 s. 577 uttrykkes det at ”mønsteravtalen, og ... kommentarene til denne, må vege tungt”. Det samme kommer til uttrykk i både juridisk teori og av OECD selv ⁶⁴.

2.2.3 Hovedregel om fast driftssted

Hovedhensikten med konseptet ”fast driftssted” er å avgjøre en stats rett til selskapsbeskatning på overskuddet til selskap hjemmehørende i utlandet ⁶⁵. I mønsteravtalen kommer den til uttrykk i art. 5 (1). Her defineres fast driftssted som ”a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”. Bestemmelsen stiller flere vilkår, og alle må være oppfylt for at fast driftssted skal foreligge ⁶⁶.

⁶³ Zimmer, 2011, s. 79

⁶⁴ Zimmer, 2011, s. 78-80: viser til OECDkomm. Intro. pkt. 29.3, 2010

⁶⁵ Commentary on Article 5: Concerning the definition of Permanent Establishment”

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-39-en> C(5) s. 3 (hentet 04.12.17)

⁶⁶ Zimmer, 2011, s.172

”Fixed place of business”

For det første må det foreligge et ”place of business”⁶⁷, og dette må være ”fixed”. På norsk vil det si at det må foreligge et ”fast forretningssted”⁶⁸.

Ordlyden av ”place of business” dekker eiendom, anlegg og installasjoner som brukes til å drive virksomhet for selskapet. Dette gjelder uavhengig av om de brukes eksklusivt til denne virksomheten. Et ”place of business” kan også eksistere hvor selskapet kun har en viss mengde areal til sin disposisjon. Om eiendommen, anlegget eller installasjonene eies, leies eller på annet vis står til disposisjon for selskapet, spiller ingen rolle. En plass på et marked kan for eksempel utgjøre ”a place of business”⁶⁹.

Lokalene til et annet selskap kan også utgjøre et ”place of business”. Dette avhenger i så fall av at selskapet har kontinuerlig disposisjon på visse områder eller deler av områder som tilhører det andre selskapet⁷⁰. Nærværet av et selskap på et bestemt område vil imidlertid ikke alltid føre til at området er til disposisjon for selskapet. For å illustrere dette kan man tenke seg at en representant fra et selskap er tilstede på området til et annet selskap. Representanten er en selger som jevnlig besøker en viktig kunde for å ta imot bestillinger og møter med innkjøpssjefen hos det andre selskapet for å gjøre dette. Lokalene vil i slike tilfeller ikke være til disposisjon for det andre selskapet selv om de har tilstedeværelse der, dermed kan de heller ikke utgjøre ”a fixed place of business”⁷¹.

⁶⁷ mønsteravtalen art. 5(1)

⁶⁸ NSA art. 5(1)

⁶⁹ Commentary on Article 5, C(5) s. 2

⁷⁰ *ibid.*

⁷¹ Commentary on Article 5, C(5) s. 2-3

Ordlyden av ”fixed” tilsier for det første at det må foreligge stedlig tilknytning mellom forretningsvirksomheten og den kontraherende stat. Selskapets drift må kunne knyttes til et bestemt sted i landet de opererer i. Kan den ikke det, er det uvesentlig hvor lenge selskapet driver virksomheten der, ettersom vilkåret ”fixed” ikke er oppfylt. Kravet til stedlig tilknytning betyr likevel ikke at eventuelt utstyr som utgjør et ”place of business” må være festet til jorden. Det holder at utstyret blir liggende på et bestemt sted. Formell rett til å bruke et bestemt sted er ikke nødvendig, ulovlig bruk av et område kan også utgjøre fast forretningssted ⁷².

Videre tilsier ordlyden av ”fixed place of business” at forretningsvirksomheten må være av en viss varighet og stabilitet. Virksomhet av midlertidig natur er i utgangspunktet utelukket. Her må det imidlertid gjøres en vurdering av den konkrete virksomheten. Dersom virksomheten ikke er av midlertidig natur, anses den som et ”fixed place of business” selv om virksomheten bare drives i en kort periode. I praksis har denne vurderingen vist seg å være vanskelig. Som regel har det ikke vært ansett å foreligge fast forretningssted hvis virksomheten har vart i 6 måneder eller mindre. Dette gjelder imidlertid ikke gjentakende virksomhet. Da bør hver driftsperiode ses i kombinasjon med antall ganger det forekommer⁷³.

6-månedersregelen gjelder heller ikke dersom virksomheten utøves eksklusivt i ett land. Virksomheten har da gjerne kort varighet, men eksklusiviteten gjør den stedlige tilknytningen til landet så sterk at fast forretningssted likevel må anses å foreligge ⁷⁴.

⁷² Commentary on Article 5, C(5) s. 2-4

⁷³ Commentary on Article 5, C(5) s. 6

⁷⁴ *ibid.*

”Wholly or partly” og ”through which” ⁷⁵

Av mønsteravtalen art. 5(1) følger det så at skattyterens virksomhet må drives ”wholly or partly” gjennom dette forretningsstedet.

For at et fast forretningssted skal utgjøre et fast driftssted må selskapet som bruker det utøve sine forretninger helt eller delvis gjennom det⁷⁶. Ordlyden tilsier at det er tilstrekkelig at deler av selskapets virksomhet utføres ved det faste forretningsstedet. Aktiviteten trenger verken å være av produserende karakter eller permanent, men den må utøves på regelmessig basis ⁷⁷.

Ordlyden av ”through which” må gis vid betydning slik at det gjelder alle situasjoner hvor forretningsaktivitet skjer på en bestemt lokasjon som er disponibel for selskapet av denne grunn. Et selskap som brøyter veier, anses å utføre sin forretningsvirksomhet ”through” det stedet denne aktiviteten skjer ⁷⁸.

Et fast driftssted oppstår så fort selskapet starter utførelsen av virksomheten sin gjennom et fast forretningssted. Dette er tilfellet når selskapet forbereder aktiviteten på det faste forretningsstedet hvor virksomheten skal drives fast. Perioden hvor det faste forretningsstedet settes opp av selskapet telles ikke med så lenge denne aktiviteten skiller seg betydelig ut fra den aktivitet som skal drives der⁷⁹.

Det faste driftsstedet opphører å eksistere ved avskaffelsen av forretningsstedet eller ved opphør av all aktivitet der. Det vil si når alle handlinger og tiltak knyttet til de tidligere aktivitetene til det faste driftsstedet er terminerte. Midlertidige opphør omfattes altså ikke. Hvis det faste driftsstedet leases til et annet selskap, vil det normalt bare betjente aktivitetene

⁷⁵ Mønsteravtalen art. 5(1)

⁷⁶ NSA art. 5(1)

⁷⁷ Commentary on Article 5, C(5) s. 7

⁷⁸ Commentary on Article 5, C(5) s. 3-4

⁷⁹ Commentary on Article 5, C(5) s. 9

for dette selskapet i stedet for utleiens. Generelt slutter utleiens faste driftssted å eksistere da, med mindre han fortsetter å drive forretningsaktivitet på egenhånd gjennom det utleide forretningsstedet ⁸⁰.

2.2.4 Unntak fra fast driftssted Art. 5 (4)

Etter mønsteravtalen art. 5 (4) følger det at ”*Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:*”, og deretter følger en opplisting av unntakene fra hovedregelen. Bestemmelsen gjelder de spesifikke unntakene fra ”Permanent establishments”-vilkåret⁸¹. Opplistingen i bestemmelsen er i utgangspunktet uttømmende. Felles for de fleste av aktivitetene er at de omfatter innkjøp, lagring, utstilling eller utlevering av varer ⁸².

2.2.4.1 Bokstav a)

Etter bokstav a unntas “*the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise*”⁸³.

Bokstav a omfatter selve lagerlokalet og lokaler for utstilling eller utlevering av varer. Utleie av lagerplass til andre inngår ikke, jf. ordlyden ”som tilhører foretaket” ⁸⁴. Bokstav a

⁸⁰ *ibid.*

⁸¹ Mønsteravtalen art. 5(1)

⁸² Zimmer, 2011, s. 173

⁸³ Mønsteravtalen art. 5(4)

⁸⁴ Zimmer, 2011 s. 182

gjelder for eksempel tilfeller hvor et selskap tilegner seg bruken av lokaler for oppbevaring, utstilling eller levering av dets egne varer ⁸⁵.

For bedrifter som selger varer over internett uten å være fysisk til stede i staten hvor salget foregår er dette et særlig aktuelt unntak. Varelager kan de ha i ulike stater slik at det er enkelt å sende ut varene til kunder uten at fortollingsplikten faller på kundene. På den måten kan et selskap hjemmehørende i en stat med lav skatt, for eksempel Irland, likevel selge varer til kunder i land med høy skatt, slik som for eksempel Norge.

Dette kan illustreres med et eksempel. Selskapet "Bing Ltd." er hjemmehørende i Irland. De selger varer til kunder i Norge gjennom nettsiden Bing.no. For å gjøre det enklere å levere varer til norske kunder har de skaffet seg et lokale i Oslo de bruker som varelager. Herfra sender de ut varer til norske kunder. Anskaffelsen av lokalet i Oslo medfører ikke at de får fast driftssted i Norge etter art. 5(4) bokstav a, siden det har til formål å være lokale for varelager og utlevering av varer. Dermed blir de heller ikke skattepliktige til Norge for overskudd som genereres her, jf. art. 5(1). Hadde selskapet derimot brukt lokalet til administrasjon ville unntaket i bokstav a ikke kommet til anvendelse.

2.2.4.2 Bokstav b)

Etter bokstav b unntas "*the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*" fra definisjonen av fast driftssted.

⁸⁵ Commentary on Article 5, C(5) s. 12

Bokstav b gjelder varelageret i seg selv. Slike lagre anses ikke som faste driftssted hvis de har til formål å oppbevare, utstille eller utlevere varer ⁸⁶. Foregår det imidlertid en viss bearbeidelse av varene kommer man nokså raskt utenfor bestemmelsens anvendelsesområde ettersom unntaket kun gjelder hvor varelageret holdes ”solely” for lagring, utstilling eller utlevering ⁸⁷.

Ser man på eksempelet med Bing Ltd, vil dette si at selve varelageret de har i Oslo ikke utgjør et fast driftssted når det skal brukes til oppbevaring, utstilling eller utlevering.

2.2.4.3 Bokstav c)

Etter bokstav c unntas “*the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise*”⁸⁸.

Bokstav c unntar tilfeller der varelageret opprettholdes utelukkende for bearbeidelse av et annet selskap ⁸⁹. Dette kan illustreres ved hjelpe Bing Ltd-eksempelet. Dersom Bing Ltd sender gummi fra Irland til Norge for at dette skal bearbeides av Green AS, så får ikke Bing Ltd fast driftssted i Norge av den grunn. Ordlyden ”solely” tilsier at dersom varelageret i Norge brukes til flere formål enn bearbeidningen til Green As, er man utenfor dette unntaket.

⁸⁶ *ibid.*

⁸⁷ Zimmer, 2011, 182

⁸⁸ Mønsteravtalen art. 5(4)

⁸⁹ Commentary on Article 5, C(5) s. 13

2.2.4.4 Bokstav d)

Etter bokstav d unntas *“the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise”*⁹⁰.

Bokstav d omfatter forretningssted som brukes utelukkende for innkjøp av varer, eller til å samle inn informasjon på vegne av selskapet ⁹¹. Henvisningen til innsamlingen av informasjon i bokstav d har til hensikt å inkludere tilfeller hvor for eksempel et nyhetsbyrå har ulike stasjoner for å samle inn informasjon til hovedkontoret ⁹². Det er imidlertid et vilkår at innkjøps- og innsamlingsvirksomheten gjelder varer og opplysninger til eget bruk, jf. ordlyden ”for the enterprise”.

Det kan illustreres med et eksempel. Nyhetsbyrået ”Tribbiani international news” har sitt hovedkontor i London, og er dermed hjemmehørende i England. For å kunne rapportere om nyheter i ulike deler av verden er det nødvendig med flere små stasjoner i ulike land, så de kan rykke ut raskt om noe skjer. De kan f.eks. ha stasjoner i alle hovedsteder i Europa. Dette vil imidlertid ikke utgjøre faste driftssteder så lenge disse stasjonene bare brukes til å samle inn informasjon til hovedkontoret i London.

⁹⁰ Mønsteravtalen art. 5(4)

⁹¹ Zimmer, 2011, s.182

⁹² Commentary on Article 5, C(5) s. 13

2.2.4.5 Bokstav e)

Etter bokstav e unntas “*the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character*”⁹³.

Bokstav e kommer bare til anvendelse hvis aktiviteten i det faste forretningsstedet er begrenset til hjelpende eller forberedende⁹⁴. Kildestatens krav på å skattlegge selskapene står svakere når det kun er aktivitet av forberedende eller støttende karakter som gjøres i landet enn når de driver kjernevirksomheten der⁹⁵. Dette er fordi aktivitet av forberedende eller støttende art ikke anses å være verdiskapende. I tillegg kan det være vanskelig å skille ut den inntekten selskapet har som kan allokere til slik virksomhet. Promoteringsaktivitet, forsyning av informasjon eller vitenskapelig forskning er eksempler på tilfeller hvor det foreligger fast forretningssted som driver aktivitet av forberedende eller støttende karakter⁹⁶.

For å vurdere om en aktivitet er av forberedende eller støttende art må man se aktiviteten i sammenheng med selskapets kjernevirksomhet. Det avgjørende er hvilket omfang og karakter virksomheten har i forhold til kjernevirksomheten. Spørsmålet blir om aktiviteten ved det faste forretningsstedet utgjør en essensiell og signifikant del av aktiviteten til selskapet som helhet. Dersom det drives samme eller lignende aktivitet ved forretningsstedet i den kontraherende staten, vil det falle på siden av unntaket i bokstav e⁹⁷.

⁹³ Mønsteravtalen art. 5(4)

⁹⁴ Commentary on Article 5, C(5) s. 14

⁹⁵ Zimmer, 2011, s. 182

⁹⁶ Commentary on Article 5, C(5) s. 14

⁹⁷ *ibid.*

Et forretningssted som har til funksjon å styre et selskap eller bare en del av et selskap anses ikke å utøve aktivitet av hjelpende eller forberedende art. Slik administrativ aktivitet er mer enn bare forberedende eller støttende ⁹⁸.

Etter bokstav e er det også klart at aktivitetene til det faste forretningsstedet må utøves på vegne av selskapet. Et fast driftssted som tilbyr tjenester til både eget selskap, men og andre selskap, faller utenfor unntaket ⁹⁹.

2.2.4.6 Bokstav f)

Etter bokstav f følger det at ”*the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character*” ¹⁰⁰.

Etter bokstav f følger det at en kombinasjon av aktiviteter nevnt i bokstav a-e ikke anses å være et fast driftssted, dersom aktivitetene samlet sett er av forberedende eller støttende art. Bestemmelsen i 4. ledd er laget for å forhindre at et selskap i en stat skal bli skattlagt i den andre dersom aktiviteten det driver i den andre staten er av forberedende eller hjelpende art ¹⁰¹.

⁹⁸ *ibid.*

⁹⁹ Commentary on Article 5, C(5) s.15

¹⁰⁰ Mønsteravtalen art. 5(4)

¹⁰¹ Commentary on Article 5, C(5) s. 16

4. ledd er designet for å tilby unntak fra den generelle definisjonen i 1. Ledd for faste forretningssteder som utøver aktivitet av hjelpende eller forberedende art. Derfor, i følge bokstav f, er det faktum at et fast forretningssted kombinerer hvilke som helst av aktivitetene nevnt i bokstav a til e betyr ikke i seg selv at fast driftssted eksisterer. Så lenge den samlede aktiviteten av et slikt fast sted bare er forberedende eller hjelpende skal fast driftssted ikke anses å eksistere. Vilkåret ”preparatory or auxiliary character” skal forstås på samme måte som det forstås i bokstav e ¹⁰².

Bokstav f er ikke aktuell i tilfeller hvor selskap opprettholder flere faste forretningssteder som faller inn under bokstav a-e gitt at de er separert fra hverandre både lokasjonsmessig og organisatorisk. I slike tilfeller må hvert forretningssted vurderes isolert for å avgjøre om et eller flere faste driftssteder foreligger. Forretningssteder er ikke separert organisatorisk hvis de utøver komplementære funksjoner i en kontraherende stat. Det kan for eksempel være at ett forretningssted mottar varer på et sted, distribueringen skjer ved et annet forretningssted osv. ¹⁰³.

Hvis et fast forretningssted under art 5(4) ikke anses å være et fast driftssted¹⁰⁴, kommer dette unntaket på samme måte til anvendelse på avhendelse av løsøre som inngår i virksomhetens eiendom på forretningsstedet. Siden utstilling av varer er unntatt i bokstav a og b, vil salget av varene på en messe dekkes av unntaket. Dette gjelder imidlertid ikke salg av varer som ikke var utstilt på messen ¹⁰⁵.

Et fast forretningssted som brukes til både unntatte aktiviteter etter bokstav a-f¹⁰⁶ og for andre aktiviteter vil anses som et fast driftssted og skattepliktig som sådan for begge aktiviteter.

¹⁰² *ibid.*

¹⁰³ *ibid.*

¹⁰⁴ Mønsteravtalen art. 5(1)

¹⁰⁵ Commentary on Article 5, C(5) s. 17

¹⁰⁶ Mønsteravtalen art. 5(4)

Dette kan være tilfellet hvor en butikk som brukes til utlevering av varer også er involvert i salget ¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Commentary on Article 5, C(5) s. 17

3 Endringer som følge av BEPS-prosjektet

3.1 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Base Erosion and Profit Shifting (forkortet til BEPS) er skattebesparelsesstrategier som utnytter hull og ulikheter i staters skatteregler. Dette gjøres for å kunstig flytte overskudd til lavskattland eller nullskattland selv om selskapet ikke har noen økonomisk aktivitet der. På denne måten kan selskapene lette skattebyrden sin. Et av hovedproblemene knyttet til BEPS er at de fleste metodene selskapene benytter seg faktisk ikke er ulovlige ¹⁰⁸. De fleste selskapene som driver aggressiv skatteplanlegging opererer innenfor bestemmelsenes ordlyd, men utenfor deres formål.

BEPS undergraver rettferdigheten og integriteten til skattesystemer fordi multinasjonale selskaper kan benytte BEPS til å oppnå konkurransemessige fordeler fremfor selskaper som kun drives nasjonalt ¹⁰⁹. Ett av formålene bak skatt som institusjon er at det skal ”dekke fellesskapets utgifter”¹¹⁰. Etisk er det vanskelig å forsvare multinasjonale selskapers aggressive skatteplanlegging som minimerer deres bidrag til fellesskapet. I tillegg er det problematisk at de potensielt utkonkurrerer nasjonale aktører som ikke driver med BEPS.

3.1.1 Innledning

Internasjonale skatteutfordringer har aldri vært et så aktuelt tema som det er i dag. Betydelig økning i globalisering og digitalisering legger stor belastning på de internasjonale skattereglene. Svakheterne i de nåværende reglene har åpnet for uthuling av skattegrunnlaget

¹⁰⁸ *About the Inclusive Framework on BEPS*, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (hentet 26.10.17)

¹⁰⁹ *ibid.*

¹¹⁰ Skatt. (2014, 21. desember). I Store norske leksikon. Hentet 9. desember 2017 fra <https://snl.no/skatt>.

og overskuddsflytting (BEPS). Lovskaperne i de ulike landene har derfor gått sammen for å gjenopprette tilliten til skattesystemet og forsikre at overskudd blir skattlagt hvor økonomisk aktivitet finner sted og verdi blir skapt ¹¹¹. OECD og G-20-landene startet BEPS-prosjektet, som har til formål å motvirke og bekjempe uthuling av skattefundamenter og flytting av overskudd mellom land (BEPS) ¹¹².

I september 2013 vedtok OECD og G-20-landene en 15 punkts plan for å adressere problemet med BEPS. De 15 actions som ble vedtatt er fordelt på tre grunnpillarer; 1. Sammenheng i nasjonale regler som påvirker grenseoverskridende aktiviteter, 2. Forsterke krav til innholdet i de eksisterende internasjonale standardene og 3. Forbedre åpenhet og sikkerhet ¹¹³.

I Oktober 2015, etter to års arbeid, var de 15 punktene i handlingsplanen (kalt actions) fullført. Her kommer de med forslag til endringer i det eksisterende internasjonale skattelovverket. Når de foreslåtte tiltakene er implementert er det forventet at overskudd vil bli registrert der den økonomiske aktiviteten, finner sted og hvor det skjer verdiskapning ¹¹⁴. Andre actions enn Action 7 behandles ikke i det følgende.

¹¹¹BEPS Action 7, OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final REport, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>, s. 3, (hentet 30.09.17)

¹¹² Masteravhandlingen pkt. 3.1

¹¹³ BEPS Action 7, s. 3.

¹¹⁴ *ibid.*

3.2 Action 7 – utvidelse av begrepet fast driftssted

3.2.1 Generelt

I en tid hvor ikke-hjemmehørende skattebetalere kan oppnå betydelig overskudd fra salg i andre land, oppstår det spørsmål om de nåværende bestemmelsene sikrer en rettfærdig fordeling av beskatningsretten for selskapsoverskudd. Dette gjelder særlig tilfellene hvor overskuddet fra slike transaksjoner ikke beskattes i kildestaten, i tillegg til å gå ubeskattet andre steder ¹¹⁵.

Etter mønsteravtalen er utgangspunktet at selskapsoverskudd i utenlandske bedrifter er skattepliktig i en stat bare hvis de har et fast driftssted overskuddet kan tilskrives til, jf. art. 5(1). Definisjonen av fast driftssted i skatteavtaler er derfor avgjørende for å bestemme om en utenlandsk bedrift er skattepliktig for inntekter i en annen stat ¹¹⁶.

I BEPS-prosjektet ble det derfor foretatt en gjennomgang av definisjonen av fast driftssted etter mønsteravtalen art. 5. Den nåværende definisjonen åpner for utnyttelse av de spesifikke aktivitetsunntakene som opplistes i art. 5(4). For multinasjonale selskap er det f.eks. mulig å være betydelig involvert i det økonomiske livet i andre land ved å selge varer og tjenester til kunder via internett. Da slipper selskapene skattepliktig tilstedeværelse i landet, selv om de genererer overskudd derfra.

Etter den nåværende regelen i mønsteravtalen art. 5, anses ikke fast driftssted å foreligge når et forretningssted bare driver visse aktiviteter som opplistes i art. 5(4). Dette kan være vedlikehold av varelager, utstilling, levering eller prosessering, kjøp av varer eller innsamling

¹¹⁵ BEPS Action 7 s. 13.

¹¹⁶ BEPS action 7 s. 9

av informasjon. I de foreslåtte endringene for art. 5(4) i BEPS' handlingsplan skal de unntatte aktivitetene underlegges krav om å være av forberedende eller støttende karakter ¹¹⁷.

Endring av fast driftssteddefinisjonen er nødvendig for å forhindre utnyttelsen av de spesifikke unntakene i art. 5 (4) etter dagens regel. Problemstillingen er særlig aktuell ettersom den digitale økonomien og den stadige globaliseringen gir grunnlag for slik utnyttelse ¹¹⁸.

Rapporten for action 7 ”*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*” inneholder forslag til endringer i art. 5 i tillegg til i de medfølgende kommentarene ¹¹⁹. Endringene vil ikke få tilbakevirkende kraft, og dermed påvirker de ikke tolkningen av de tidligere bestemmelsene av OECDs mønsteravtale. Det betyr at dersom endringene ikke blir implementert i en skatteavtale, så skal ikke art. 5(4) i mønsteravtalen tolkes i lys av rapporten for action 7 ¹²⁰.

3.2.2 Endringer i art. 5 (4)

Da de spesifikke unntakene fra fast driftssted i art. 5(4) først ble introdusert, anså man de opplistede aktivitetene for å være av forberedende eller støttende art. Siden den gang har det imidlertid vært en stor utvikling i hvordan virksomhet drives. Aktiviteter som tidligere bare var ansett som forberedende eller støttende, kan nå utgjøre kjernevirksomheten til selskapet. Det betyr at selskaper kan utøve kjernevirksomheten i en kontraherende stat, uten å bli

¹¹⁷ *Implications of the new permanent establishment definition on retail and consumer multinationals*, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/transfer-pricing/perspectives/assets/tp-16-implications.pdf> s. 35 (hentet 09.11.17)

¹¹⁸ BEPS action 7 s. 9

¹¹⁹ *ibid.*

¹²⁰ BEPS action 7 s.14.

skattepliktig der fordi aktiviteten faller inn under unntakene i art. 5 (4) ¹²¹. Typisk er dette tilfelle for utenlandske selskaper som selger varer over internett.

Dagens bestemmelse gir grunnlag for BEPS, og det er derfor viktig å endre regelverket slik at beskatning skjer der reell verdiskapning skjer. For å hindre at aktiviteter som egentlig utgjør kjernen i virksomheten skal falle inn under unntakene i art. 5 (4), foreslås det i rapporten for action 7 i BEPS' handlingsplan at art. 5 (4) endres slik at alle unntakene er begrenset til aktiviteter som er av forberedende eller støttende art ¹²².

Videre anbefales det å legge til en mer detaljert forklaring i kommentarveiledningen slik at det blir tydeligere hva som omfattes av vilkåret "forberedende eller støttende". Dette vil gjøre det enklere for avtalepartene å tolke vilkåret likt. Lik tolkning er nødvendig for å forhindre utnyttelse av unntakene ¹²³. Som tidligere nevnt følger det av Wienkonvensjonen art. 31 (2) at kommentarene til artiklene i mønsteravtalen har stor betydning for ordlydstolkningen av skatteavtalen.

BEPS-prosjektet har også hatt fokus på problemet knyttet til "fragmentering av aktiviteter". Med dette menes oppdeling av selskapets aktiviteter ved at de ulike aktivitetene utøves på forskjellige plasser. Det er forholdsvis enkelt for multinasjonale selskaper å opprette datterselskap, slik at de kan tilpasse selskapsstrukturen til å falle innenfor unntakene i art. 5(4). Et selskap kan for eksempel opprette flere datterselskap i ulike stater som isolert sett faller innenfor unntakene. På den måten unngår de både fast driftsstatus og medfølgende plikt til å betale kildeskatt på overskuddet. For å unngå slik utnyttelse av regelverket foreslås det i rapporten at selskapets drift skal vurderes samlet. På den måten kan

¹²¹ BEPS action 7, s. 10

¹²² *ibid.*

¹²³ BEPS action 7 s.28.

man unngå at skattemotivert oppstyking av virksomheten forekommer, og at art. 5(4) utnyttes ¹²⁴.

Enkelte land hevder at problemene med art. 5(4) som grunnlag for BEPS kan forebygges ved anti-fragmenteringsregelen alene. Etter deres syn er det ikke behov for å underlegge aktivitetene i art. 5(4) ”forberedende eller støttende”-vilkåret. Stater med denne oppfatningen kan etter kommentarveiledningen til art. 5(4) la være å implementere ”forberedende eller støttende”-vilkåret, men implementere anti-fragmenteringsregelen ¹²⁵.

3.2.2.1 Betydningen av ”forberedende eller støttende”

For bokstav a-d er hovedendringen i BEPS’ handlingsplan for action 7 at de underlegges et vilkår om at aktiviteten må være av forberedende eller støttende art. Før det redegjøres for endringene i bokstav a-f kan det derfor være hensiktsmessig å se nærmere på hva som ligger i vilkåret ”forberedende eller støttende”.

Rapporten for action 7 gir en ytterligere veiledning som er ment å klargjøre betydningen av ”forberedende eller støttende”. Det avgjørende er om aktiviteten som utøves utgjør en essensiell eller signifikant del av aktiviteten til selskapet samlet sett. Generelt vil aktiviteten til et fast forretningssted som har samme formål som selskapets drift i sin helhet, ikke være aktivitet av forberedende eller støttende art ¹²⁶.

I OECD komm. nr. 38 (2017) vises dette med eksempel. Et selskap, hjemmehørende i land A, har et stort varehus i land B hvor et betydelig antall arbeidere jobber. Hovedoppgaven deres er

¹²⁴ BEPS action 7 s.10.

¹²⁵ BEPS action 7 s. 28.

¹²⁶ BEPS action 7 s. 30, pkt. 21.1

å lagre og utlevere varer som selskapet selger over internett til kunder i land B. Unntaket i art. 5(4) vil ikke komme til anvendelse her fordi lagring og utlevering av varer er en essensiell del av selskapets drift, og aktiviteten har dermed ikke forberedende eller støttende karakter. Dette kan illustreres med eksempelet om Bing Ltd som brukt over ¹²⁷.

Selskapet ”Bing Ltd.”, som er hjemmehørende i Irland, selger varer til kunder i Norge gjennom nettsiden Bing.no. De skaffet seg et varelager i Oslo, og her jobber et betydelig antall av selskapets ansatte med å lagre og sende ut varer til norske kunder. Lagring og utlevering av varer vil være en essensiell del av Bing Ltds drift, og aktiviteten i Norge vil dermed ikke kunne anses å være kun forberedende eller støttende.

OECD har videre gitt uttrykk for hva som er forskjellen mellom forberedende og støttende aktiviteter. En aktivitet har forberedende karakter hvis den utøves med tanke på de videre aktivitetene til selskapet samlet sett. En forberedende aktivitet er en aktivitet som utføres før kjerneaktiviteten. Dette er for eksempel tilfelle hvor de ansatte i et oljeboringsfirma får opplæring på ett sted, og sendes for å jobbe et annet. Aktiviteten ved opplæringsstedet utgjør da aktivitet av forberedende art ¹²⁸. Dette kan illustreres med et eksempel.

Marcel Oil company er et skotsk oljeselskap. Deres ansatte læres opp i Norge, før de så returnerer til Skottland for å jobbe på oljeplattformer. Opplæringen i Norge utgjør da en forberedende aktivitet ettersom de ansatte forberedes til å jobbe med oljeproduksjon.

En aktivitet har støttende karakter dersom den utøves for å bidra til selskapets kjerneaktivitet, uten å være en del av den. Dersom aktiviteten krever en stor andel av selskapets ressurser vil den neppe omfattes ¹²⁹. Eksempel på en slik støttende aktivitet kan være markedsføring.

¹²⁷ Masteravhandlingen pkt. 2.2.4.1

¹²⁸ BEPS action 7 s. 30, pkt. 21.2

¹²⁹ *ibid.*

For å illustrere kan vi bruke eksempelet med Marcel oil company. Marcel oil company ønsker rekruttere de beste kandidatene til oljeplattformene sine, og de driver derfor aktiv markedsføring ved ulike universitet og høyskoler i Europa. Dette er ikke en direkte del av oljeproduksjonen til selskapet, men støtter virksomheten samlet sett ved å verve dyktige arbeidere.

Det følger også av kommentarveiledningen at aktiviteter som unntas fast driftsstandsdefinisjonen etter art. 5(4) bokstav a-e bare omfatter aktiviteter selskapet utøver utelukkende for seg selv. For å omfattes av unntakene, kan ikke aktivitetene som utøves ved det faste forretningsstedet være på vegne av et annet selskap ¹³⁰.

Hvis Marcel oil company sitt opplæringscenter i Norge også står for opplæring av Jones oil companys ansatte, vil det ikke omfattes av unntaket i art. 5(4) fordi de ikke utelukkende utøver aktivitet på vegne av eget selskap. Fast driftssted vil da foreligge i Norge.

I art. 5(4) bokstav a-d endres ikke ordlyden, men bestemmelsene underlegges vilkåret om å være av ”forberedende eller støttende art”. I det følgende vil det redegjøres for denne endringen. For bokstav e og f endres ordlyden ettersom disse fra før inneholdt krav om ”forberedende eller støttende” art.

3.2.2.2 Endringer i art. 5(4) bokstav a

Bokstav a gjelder et fast forretningssted som selskapet benytter til lagring, utstilling eller utlevering av varer. Om aktiviteten ved et slikt fast forretningssted er forberedende eller støttende må vurderes i sammenheng med selskapets aktivitet som helhet. Som nevnt over

¹³⁰ BEPS action 7 s. 30, pkt. 21.3

skal aktiviteten ved det faste forretningsstedet ses i sammenheng med selskapets kjernevirksomhet ¹³¹.

Bokstav a vil for eksempel dekke et fast forretningssted hvor aktiviteten utelukkende er å levere reservedeler til maskinene selskapet selger, når det er salg av maskinene som er kjernevirksomheten. Unntaket omfatter imidlertid ikke det faste forretningsstedet dersom det i tillegg til å utlevere reservedeler, også utfører reparasjoner på maskinene. Slik aktivitet er utenfor ordlyden til ”delivery” i art. 5(4) a, og er ikke å anse som støttende eller forberedende aktivitet. Tjenester som tilbys kundene i etterkant av salget utgjør en viktig del av selskapet ¹³².

Irske Bing Ltd sin kjernevirksomhet er å selge gravemaskiner over nettet til norske kunder. Derfor har de skaffet seg et stort varehus i Oslo. Her jobber en betydelig andel ansatte i bedriften med lagring og utsending av varer. Slik mønsteravtalen art. 5(4) a ser ut nå, faller varelaget inn under unntaket. Underlegges bokstav a imidlertid et krav om å være av støttende eller forberedende art, må man se driften ved det faste forretningsstedet i Oslo i sammenheng med hele Bing Ltds drift. Ettersom et stort antall ansatte i Bing Ltd jobber her, vil det ikke falle inn under unntaket i bokstav a lenger.

Det samme gjelder dersom det ved Bing Ltds varehus i Norge ikke hadde jobbet en betydelig andel ansatte, men det ble tilbudt reservedeler og utførelse av reparasjoner på gravemaskinene her. Dette ville falt utenfor levering av varer, og anses ikke som kun støttende eller forberedende aktiviteter.

¹³¹ Masteravhandlingens pkt. 3.2.2.1

¹³² BEPS action 7 s. 31, pkt. 22.1

3.2.2.3 Endringer i art. 5(4) bokstav b

Bokstav b gjelder opprettholdelsen av varelager for selskapet. Denne bestemmelsen har ikke betydning i tilfeller hvor varer som tilhører selskapet oppbevares av et uavhengig logistikkfirma¹³³. Posten Norge AS er et eksempel på et slikt uavhengig logistikkfirma. Grunnen til at bokstav b er irrelevant for slike tilfeller er varelageret ikke står til selskapets disposisjon.

Har imidlertid selskapet ubegrenset adgang til en del av varelageret for å kontrollere og opprettholde varebeholdningen, vil bokstav b gjelde så lenge aktiviteten anses å være av forberedende eller støttende art. Denne vurderingen gjøres ved å se det i sammenheng med selskapets kjernevirksomhet¹³⁴.

Men, hvis selskapet hadde ubegrenset adgang til en separat del av varehuset for å inspisere og opprettholde varebeholdningen, så ville det ha dette forretningsstedet til sin disposisjon og uansett om bokstav b gjelder her vil avhenge av om aktiviteten for å opprettholde beholdningen i varehuset er av forberedende eller støttende art¹³⁵.

3.2.2.4 Endringer i art. 5(4) bokstav c

Bokstav c dekker situasjonen hvor en varebeholdning som tilhører selskapet skal behandles av et annet selskap, på vegne av det første selskapet. Likt som for bokstav b, har det betydning hvilken tilgang selskapet har til det faste forretningsstedet hvor varebeholdningen er¹³⁶.

¹³³ BEPS action 7 s. 31, pkt. 22.1

¹³⁴ *ibid.*

¹³⁵ BEPS action 7 s. 32, pkt. 22.3.

¹³⁶ BEPS action 7 s. 32-33, pkt. 22.4

Dette kan illustreres med et eksempel. Bing Ltd. er hjemmehørende i Irland, og selger gravemaskiner over nett. Maskinene lages i hovedsak i Irland, men en liten del av dem må ordnes av selskapet Gunther Ltd. i Skottland. Det opprettes derfor et varelager i Skottland slik at maskinene kan oppbevares her mens de bearbeides av Gunther Ltd. Dersom Bing Ltd. har fri tilgang til varelageret i Skottland, må det vurderes om dette er aktiviteter av forberedende eller støttende art. Utgjør det en essensiell del av virksomheten til selskapet faller det faste forretningsstedet ikke inn under unntaket i bokstav c. Fast driftssted anses i så fall å foreligge. Har det ikke fri tilgang til Gunther Ltds lokaler, foreligger det ikke fast driftssted. Et selskap må ha et bestemt forretningssted til sin disposisjon før det kan avgjøres om et unntaket i bokstav c kommer til anvendelse ¹³⁷.

3.2.2.5 Endringer i art. 5(4) bokstav d

Den første delen av bokstav d gjelder tilfeller hvor lokalene utelukkende brukes til innkjøp av varer for selskapet. Ettersom dette unntaket bare kommer til anvendelse hvis aktiviteten er av forberedende eller støttende art, kommer det ikke til anvendelse dersom hovedformålet til selskapet går ut på å selge disse varene og innkjøp er en kjernefunksjon i virksomheten til selskapet ¹³⁸.

Det kan illustreres med et eksempel. Ursula Cereal Ltd er et frokostblandingsselskap hjemmehørende i Irland. De er en betydelig kunde for Hannigan korn Norge hjemmehørende i Norge, ettersom Ursula Cereal Ltd kjøper alt kornet de trenger i produksjonen av frokostblanding herfra. Ursula cereal Ltd oppretter derfor et lokale i Norge som driver innkjøp

¹³⁷ EY.com, *OECD releases final report on preventing the artificial avoidance of permanent establishment status under Action 7*, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-final-report-on-preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-under-action-7> (hentet 26.10.17).

¹³⁸ BEPS action 7 s. 33, pkt. 22.5

av korn derfra. Så lenge det irske selskapet kun kjøper inn kornet fra Hannigan korn Norge, vil det falle inn under unntaket i bokstav d. Innkjøp av en ingrediens i frokostblandingen må anses å være av forberedende eller støttende art. Ursula Cereal Ltd vil dermed ikke anses å ha et fast driftssted i Norge.

Den andre delen av bokstav d gjelder faste forretningssteder som utelukkende brukes til å samle inn informasjon på vegne av selskapet. Et selskap må med jevne mellomrom samle informasjon før de kan avgjøre om og hvordan de skal utøve sin kjernevirksomhet i en annen stat. Gjør de dette uten å ha et fast forretningssted, vil ikke bokstav d ha noen betydning. Har de imidlertid et fast forretningssted, er det nødvendig å avgjøre om innsamlingen av informasjon er mer enn bare støttende eller forberedende aktivitet¹³⁹.

Eksempel på dette kan være et forsikringsselskap som skaffer seg kontor i et annet land for utelukkende å samle inn informasjon, slik som statistikk for risiko i visse marked eller et avisbyrå som skaffer seg kontor i en stat for å samle inn informasjon til potensielle nyhetsreportasjer.

3.2.2.6 Endringer i art. 5(4) bokstav e

Bokstav e gjelder et fast forretningssted som utelukkende har et formål om å utøve en annen aktivitet enn de opplistet i bokstav a-d så lenge denne aktiviteten er av forberedende eller støttende art. Ordlyden i bokstav e gjør at det unødvendig med en uttømmende liste av aktiviteter i art. 5(4)¹⁴⁰.

¹³⁹ BEPS action 7 s. 34, pkt. 22.6

¹⁴⁰ BEPS action 7 s. 34 pkt. 23

For å vurdere om aktiviteten faller inn under bokstav e, må man se aktiviteten til det faste forretningsstedet i forhold til selskapets drift som helhet. Dersom et fast forretningssted som driver med forskning, også involverer seg i produksjonen, vil tilfellet falle utenfor bokstav e og fast driftssted anses å foreligge etter art. 5(1) ¹⁴¹.

For å vise med et eksempel: Selskapet Estelle Nail polish UK hjemmehørende i England, har et forskningslokale i Norge, Estelle Nail polish research center Norway. Kjernevirksomheten til Estelle Nail polisk UK er å selge neglelakk. Forskningslokalet i Norge brukes til å finne nye farger på neglelakk, i tillegg til formler for bedre holdbarhet. I utgangspunktet vil forskningslokalet i Norge omfattes av bokstav e.

Men dersom forskningslokalet også er involvert i produksjonen av neglelakken, så faller forretningsvirksomheten utenfor unntaket og fast driftssted foreligger i Norge.

Et fast forretningssted som styrer et selskap, en del av et selskap eller en gruppe i et konsern, anses ikke å drive aktivitet som er av forberedende eller støttende art. Dette er fordi å styre selskaper går lenger enn å kun forberede eller støtte virksomheten til selskapet. Selskapets styre er en essensiell del av virksomheten. Følgelig kan ikke bokstav e omfatte slike tilfeller heller ¹⁴².

3.2.2.7 Endringer i art. 5(4) bokstav f

Etter bokstav f vil ikke et fast forretningssted som kombinerer aktiviteter i a-e, nødvendigvis føre til at fast driftssted foreligger. Dersom kombinasjonen av aktiviteter utgjør aktiviteter ved

¹⁴¹ BEPS action 7 s. 34-35 pkt. 24

¹⁴² BEPS action 7 s. 34-35, pkt. 24

samme forretningssted er av forberedende eller støttende art, foreligger det ikke fast driftssted¹⁴³.

Bokstav f får ingen betydning i tilfeller hvor et selskap opprettholder flere faste forretningssteder slik de defineres i bokstav a-e, så lenge de er adskilt fra hverandre geografisk og organisatorisk. I slike tilfeller vil man måtte vurdere hvert enkelt forretningssted separat og isolert for å avgjøre om fast driftssted foreligger. For å avgjøre om bokstav f kommer til anvendelse må man vurdere om de faste forretningsstedene er adskilt både geografisk og organisatorisk ¹⁴⁴.

Forretningssteder anses ikke separert organisatorisk hvis de utfører komplementære støttefunksjoner for hverandre. Det kan for eksempel være at mottak og oppbevaring av varer skjer på et sted, og distribusjon av disse varene et annet sted osv ¹⁴⁵. Geografisk adskillelse tilsier at forretningsstedene som driver de ulike aktivitetene må ligge på ulike lokasjoner. Drives aktivitetene på samme område, oppfylles ikke dette vilkåret.

Bokstav f gir grunnlag for å sette opp selskapsstrukturer hvor man skiller de faste forretningsstedene både geografisk og organisatorisk. Driften av de faste forretningsstedene må da vurderes separat, og dermed kan man argumentere for at hver enkelt forretningssted driver aktiviteter av forberedende eller støttende art. Denne utnyttelsesmuligheten gjorde at det ved arbeidet med action 7 ble stadfestet behov for en anti-fragmenteringsregel i tillegg til regelen i bokstav f, som skal omfatte tilfellene hvor selskaper har flere separate faste forretningssteder.

¹⁴³ BEPS action 7 s. 36

¹⁴⁴ BEPS action 7 s. 39

¹⁴⁵ *ibid.*

3.2.2.8 Fragmentering av aktiviteter mellom nærstående parter

Fragmenteringsregelen som foreslås i art 5(4.1) går ut på at selskap ikke skal danne kunstige strukturer ved å sette opp flere separate faste forretningssteder, som isolert sett driver virksomhet som unntas i art. 5(4). I rapportene for action 7 påpekes det videre at siden det er relativt enkelt å opprette datterselskap, bør antifragmenteringsregelen utvides til å også omfatte tilfeller der forretningsstedene tilhører nært beslektede selskap ¹⁴⁶.

Enkelte stater anser de opplistede aktivitetene i art. 5(4) for å allerede være av støttende eller forberedende art, og mener at man kan forhindre utnyttelse av unntakene ved å innføre antifragmenteringsregelen uten å underlegge aktivitetene i bokstav a-d et krav om å være forberedende eller støttende ¹⁴⁷.

Anti-fragmenteringsregelen er aktuell i to tilfeller. For det første gjelder den hvor det ikke-hjemmehørende selskapet eller det nært beslektede selskapet allerede har fast driftssted i kildestaten. I tillegg til å ha fast driftssted i kildestaten, må de aktuelle aktivitetene utgjøre komplementære funksjoner som er del av en sammenhengende forretningsdrift. Deretter må det avgjøres om selskapets aktiviteter gir grunnlag for ett eller flere faste driftssteder i kildestaten under art. 5.(4.1) ¹⁴⁸.

Dette vil si at anti-fragmenteringsregelen er aktuell dersom irske Bing Ltd., som nevnt over, allerede har et fast driftssted i Norge. Bing markedsføring Norge AS er et datterselskap av

¹⁴⁶ BEPS Action 7 s. 39.

¹⁴⁷ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, s. 41 Paragraph 1 pkt. 169. (hentet 22.11.17)

¹⁴⁸ BEPS Action 7 Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments (2017) nr. 41 <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf> (hentet 22.11.17)

Bing Ltd, og de utgjør et fast driftssted i Norge. Aktiviteten de driver er markedsføringen av varene til norske kunder, og slik sett støtter de opp om selskapsdriften til Bing-konsernet i sin helhet. I tillegg oppretter Bing Ltd et varelager i Norge i en annen by enn den Bing Markedsføring holder til i, hvor de oppbevarer og sender ut varer til norske kunder. Dette utgjør komplementære funksjoner til selskapets drift som helhet, og det blir da spørsmål om dette samlet sett utgjør ett eller flere faste driftssteder.

Overskuddet som kommer fra slik samkjørt drift av komplementære funksjoner, tilskrives de faste driftsstedene og ilegges kildeskatt. Kildeskatten skal ilegges med hensyn til hvilket overskudd disse selskapene ville hatt dersom de drev en separat og uavhengig virksomhet. Forretningsstedene skal tilskrives kildeskatt som om de drev et eget selskap i Norge, uavhengig av morselskapet ¹⁴⁹.

Bruker vi overnevnte eksempel med Bing Ltd, vil det si at kildeskatten skal settes som om Bing markedsføring Norge AS ikke var et datterselskap av Bing Ltd, men en helt uavhengig part. Det ville vært tilfellet dersom Bing Ltd tok kontakt med det norske markedsføringsfirmaet Buffay markedsføring AS for å markedsføre varene sine i Norge. Man ser da på hvilket overskudd Buffay markedsføring AS ville fått ved å gjøre forretninger med Bing Ltd ¹⁵⁰.

Det andre tilfellet antifrakteringsregelen kommer til anvendelse er når det ikke foreligger et eksisterende fast driftssted i kildestaten, men kombinasjonen av aktiviteter i kildestaten som drives av det utenlandske selskapet og nært relaterte utenlandske selskap utgjør en sammenhengende forretningsdrift. Denne driften må gå lenger enn kun forberedende eller støttende aktiviteter. Og det blir i så tilfelle nødvendig å avgjøre om selskapets aktiviteter gir grunnlag for ett eller flere faste driftssteder i kildestaten under art. 5(4.1). Overskuddet som kan tilskrives hvert faste driftssted er det som ville kunne avledes fra hver aktivitet i den

¹⁴⁹ BEPS Action 7 Additional Guidance (2017) nr. 41

¹⁵⁰ se Masteravhandlingen pkt. 4.2.1 om allokering

sammenhengende virksomheten dersom det var et eget og uavhengig selskap som utførte de tilsvarende aktivitetene ¹⁵¹.

Dette kan også illustreres med Bing-eksempelet. Bing Ltd. har varelager i Norge som faller inn under unntaket i art. 5(4) (a) og (b). Dette ligger i Oslo. I Bergen har de et kontor som kun driver med innkjøp av varer (bokstav d), og i Stavanger har de et lokale som skal prosessere varene (bokstav c). Isolert sett faller alle de faste forretningsstedene inn under unntakene i art. 5(4), men samlet sett resulterer det i en sammenhengende forretningsdrift med Bing Ltd i Irland. Disse forretningsstedene skal dermed tilskrives kildeskatt for eventuelt overskudd som stammer fra aktivitetene i Norge ¹⁵².

Essensen er at de foreslåtte endringene av art. 5(4) har til formål å forsikre at overskudd som stammer fra kjerneaktiviteter i et land skal kunne skattlegges i det landet verdiskapningen skjer. Dette medfører at når et bestemt forretningssted brukes til en kombinasjon av unntatte aktiviteter etter art. 5(4) og andre aktiviteter, kommer ikke art. 5(4) til anvendelse. Et fast driftssted vil da anses opprettet, og overskuddet tilknyttet dette kan bli skattlagt for overskudd fra begge aktiviteter ¹⁵³.

¹⁵¹ BEPS Action 7 Additional Guidance (2017) nr. 42

¹⁵² EY.com, *OECD releases final report on preventing the artificial avoidance of permanent establishment status under Action 7*

¹⁵³ *ibid.*

3.3 MLI

3.3.1 Innledning

Implementering av regelendringene som er foreslått i BEPS-prosjektet er essensielt for å bekjempe BEPS. I utgangspunktet blir regelendringene implementert via endringer i nasjonal lovgivning og praksis, i tillegg til gjennom traktatbestemmelser¹⁵⁴. I utgangspunktet må statene som skal implementere BEPS endre hver enkelt skatteavtale, ettersom skatteavtalene er basert på prinsippet om at begge parter må være enige om innholdet. En slik implementering ville tatt mange år. OECD har imidlertid tatt høyde for dette. For å implementere BEPS-tiltakene på en mer effektiv måte enn å endre hver enkelt skatteavtale manuelt, har det kommet en ny traktat som skal endre tusenvis av skatteavtaler samtidig. Den kalles ”Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS” (heretter kalt MLI).

Traktaten er utformet slik at den overstyres individuelle og særegne skatteavtaler mellom stater. Traktatens effektivitet bygger på *lex posterior*-prinsippet, altså at nyere bestemmelser går foran eldre. MLI går dermed foran den enkelte skatteavtale hvor den sier noe annet enn skatteavtalen¹⁵⁵.

Grunnprinsippet i MLI kan sammenlignes med datingappen, Tinder¹⁵⁶. Hvis begge parter i skatteavtalen ”liker” en bestemmelse inkluderes den i avtalen. Norge kan for eksempel ikke overstyre en avtale med Russland dersom Russland ikke har ”likt” den samme bestemmelsen som Norge. Dette bygger på grunnprinsippet om at alle avtaleparter må være enige om avtaleendringen. I motsetning til Tinder, vil imidlertid de fleste bestemmelser bli ”likt” som en standardinnstilling etter MLI. Det vil si at hvis ingen av partene legger inn reservasjoner,

¹⁵⁴ BEPS Action 7 s. 3.

¹⁵⁵ Magma.no, Trond Eivind Johnsen, *Internasjonal skatt endres med ny supertraktat*

¹⁵⁶ Tinder er en datingapp hvor brukerne får opp bilder og velger om de liker eller ikke liker personen. På hvert bilde kan man sveipe enten til høyre eller venstre. Høyre betyr at man liker, og venstre betyr at man ikke liker. Hvis begge trykker at de liker utgjør det en match.

aksepteres regelendringen BEPS-prosjektet har foreslått. I noen tilfeller er det mer likt som Tinder ved at begge må aktivt "like" bestemmelsen¹⁵⁷. MLI er mer nyansert enn dette, men analogien viser grunntanken bak traktaten, som er at det skal være effektivt og enkelt å innføre endringene.

Landene som signerer traktaten må gjøre innrapporteringer og valg når det kommer til hvordan de ønsker å forholde seg til de ulike alternativene MLI gir. Dette gjelder både med hensyn til hvordan enkeltbestemmelser skal fungere, og tidspunkt for når avtalen skal tre i kraft. For noen av endringene finnes det alternative løsninger partene kan velge, og noen bestemmelser kan landene også reservere seg mot. Likevel så er det ikke veldig fleksibelt. Det er ikke adgang til å gjøre andre valg eller reservasjoner enn det traktaten foreslår. Hvis partene gjør ulike valg eller reservasjoner kan det medføre at regelen ikke implementeres, eller at statene anvender regelen ulikt seg imellom¹⁵⁸. Hvilken konsekvens valget vil få for implementeringen må vurderes konkret for hver bestemmelse etter artiklene i MLI¹⁵⁹.

3.3.2 MLI art. 13

MLI art. 13 gjelder implementering av endringene i art. 5(4) i mønsteravtalen. Av MLI art. 13(1) følger det ulike valg statene kan ta når det kommer til implementeringen av endringene foreslått i action 7. En redegjørelse av de ulike valgene er nyttig for å bedre kunne forstå effekten av dem. Valgene landene tar påvirker hvor mye mønsteravtalen art. 5(4) vil endres i de ulike skatteavtalene. Hvis ikke begge parter tar samme valg kan det, som nevnt over, føre til ulik praksis i de kontraherende statene eller at endringene ikke implementeres¹⁶⁰.

¹⁵⁷ Lucas Carvalho, *The OECD MLI: Tinder Times* <https://www.linkedin.com/pulse/oecd-mli-tinder-times-lucas-carvalho> (hentet 30.10.17)

¹⁵⁸ Trond Eivind Johnsen, *Internasjonal skatt endres med ny supertraktat* <https://www.magma.no/internasjonal-skatt-endres-med-ny-supertraktat> (hentet 30.10.17)

¹⁵⁹ Magma.no, Trond Eivind Johnsen, *Internasjonal skatt endres med ny supertraktat*

¹⁶⁰ Multilateral Convention s. 41-42, pkt. 169

Av MLI art. 13(1) følger det at partene kan velge å innføre alternativ A eller alternativ B, eller ingen av dem ¹⁶¹.

3.3.2.1 Alternativ A – art. 13(2)

Alternativ A går i hovedsak ut på at alle aktivitetene som opplistes i art. 5(4) skal underlegges vilkåret om å være av forberedende eller støttende art. I den nåværende mønsteravtalen er det bare aktivitetene i art. 5(4) e-f som er underlagt et slikt krav.

Endringene som alternativ A medfører, illustreres her ved at ordlyd som fjernes strykes over, og det som legges til står med fet skrift. Ordlyden i bokstav a-d skal være lik som før, og vises dermed ikke eksplisitt her.

Art. 5(4).

Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

a)-d);

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ~~of a preparatory or auxiliary character;~~

¹⁶¹ Multilateral Convention s. 20

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character;~~

“provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character”¹⁶².

Aktivitetene opplistet som unntak i en konkret skatteavtale kan være ulik fra de som er opplistet i mønsteravtalen art. 5(4). Art. 13(2) i MLI er imidlertid utarbeidet for å bygge på prinsippene i ordlyden til mønsteravtalen art. 5(4), ikke for å erstatte listen i skatteavtalene med den som følger av mønsteravtalen. Det vil si at dersom en skatteavtale har andre unntak enn mønsteravtalen, skal også disse underlegges vilkåret om å være av forberedende eller støttende art ¹⁶³.

3.3.2.2 Alternativ B – art. 13(3)

Alternativ B er basert på de statene som mener aktivitetene opplistet i mønsteravtalen art. 5(4) er av forberedende eller støttende art i seg selv ¹⁶⁴. Disse statene mener derfor at det ikke er nødvendig å underlegge disse aktivitetene et vilkår om å være av forberedende eller støttende art. I stedet er de av den oppfatning at utnyttelse av unntakene i art. 5(4) kan motvirkes med anti-fragmenteringsregelen. Ordlyden i art. 5(4) endres dermed ikke nevneverdig hvis man velger dette alternativet for implementering ¹⁶⁵.

¹⁶² *Explanatory Statement to the Multilateral Convention* <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> s. 42 (hentet 22.11.17)

¹⁶³ *Explanatory Statement to the Multilateral Convention* s. 42, pkt. 171

¹⁶⁴ *Explanatory Statement to the Multilateral Convention* s. 43, pkt. 173

¹⁶⁵ BEPS Action 7 s. 38

Formålet med dette alternativet er å bevare unntakene slik de allerede står, slik at de kommer til anvendelse uavhengig av om aktiviteten er av forberedende eller støttende art. Alternativ B går altså i større grad ut på å opprettholde status quo ¹⁶⁶.

Ordlyden i bokstav e) er imidlertid endret. Teksten i fet skrift er lagt til bestemmelsen i mønsteravtalen.

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity **not listed in subparagraphs a) to d), provided that this activity has a preparatory or auxiliary character, or**

En naturlig forståelse av ordlyden i den nye bestemmelsen tilsier at dersom skatteavtalene har opplistet andre unntatte aktiviteter enn de som følger av mønsteravtalen art. 5(4) a-d må aktiviteten være av forberedende eller støttende art. Som konsekvens av dette vil unntakene i mønsteravtalen bevares slik de er i dag, mens andre unntak underlegges vilkåret om å være av forberedende eller støttende art ¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Explanatory Statement to the Multilateral Convention s. 43, pkt. 173

¹⁶⁷ *ibid.*

3.3.2.3 art. 13(4)

Etter MLI art. 13(6) bokstav c følger det at en part kan reservere retten mot at MLI art. 13(4) kommer til anvendelse på statens omfattede skatteavtaler¹⁶⁸. Dette er den nye anti-fragmenteringsregelen som er foreslått i BEPS' handlingsplan for action 7 som nevnt ovenfor.

Etter MLI art. 13 (6) følger det at bestemmelsene om kunstig unngåelse av fast driftstedsstatus gjennom de spesifikke aktivitetsunntakene og fragmentering av aktiviteter mellom nærstående parter ikke kreves for å oppfylle en minimumsstandard¹⁶⁹. Det vil si at landene som ratifiserer MLI ikke må implementere art. 13 for å oppfylle sine forpliktelser.

Av kommentarene til MLI art. 13(7) følger det at et alternativ A eller B bare kommer til anvendelse der alle partene i skatteavtalen har valgt samme alternativ. Det vil altså si at dersom et land har valgt alternativ A og et annet alternativ B, så kommer i utgangspunktet ikke endringene til anvendelse. Partene har imidlertid mulighet til å endre konkrete avtaler seg imellom.

Videre gir kommentarene til 13(8) uttrykk for at 13(4) bare kommer til anvendelse dersom alle partene i skatteavtalen implementerer den.

¹⁶⁸ Multilateral Convention s. 20-22

¹⁶⁹ Explanatory Statement to the Multilateral Convention s. 45, pkt. 179

3.3.3 Norge og forholdet til MLI

7. juni 2017 undertegnet Siv Jensen MLI på vegne av Norge, og Norges foreløpige reservasjoner og notifikasjoner er offentliggjort på OECDs hjemmesider¹⁷⁰. I løpet av høsten 2017 vil Finansdepartementet fremme en proposisjon for Stortinget for å be om samtykke til ikrafttredelse av MLI ¹⁷¹.

I tråd med art. 13(7) i MLI har Norge valgt å implementere alternativ A under art. 13(1)¹⁷². Det vil si at Norge ønsker at aktivitetsunntakene i art. 5(4) skal underlegges et vilkår om å være av forberedende eller støttende art. I tillegg vil også MLI art. 13(4) implementeres ettersom Norge ikke har gjort noen reservasjoner mot denne.

¹⁷⁰ *Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature*, Kingdom of Norway <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf> (hentet 19.09.17)

¹⁷¹ *Offentliggjøring av norske posisjoner i MLI* <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/offentliggjøring-av-norske-posisjoner-i-mli/id2564265/> (hentet 19.09.17)

¹⁷² *MLI position Norway* s. 18

4 Konsekvenser av endringene i art. 5(4)

Det er vanskelig å forutse nøyaktig hvilken konsekvens BEPS-prosjektet vil få når reglene er implementerte. Prosjektet er den største renoveringen av internasjonale skatteregler på et århundre, og det har skjedd på svært kort tid. Fra OECD ble satt til å jobbe med prosjektet til rapportene var klare, gikk det kun 3 år (2012-2015). Kritikerne av BEPS-prosjektet generelt frykter at i søken på å hindre dobbel nullskatt, så vil de i stedet ende opp med økt omfang av dobbeltbeskatning i stedet – noe som er like uønsket ¹⁷³.

4.1 Betydningen av MLI art. 13(6)

Som nevnt overfor følger det av MLI art. 13(6) at statene som skal ratifisere MLI for å implementere BEPS-tiltakene kan reservere seg mot art. 13 i helhet eller deler av den. Det vil si at statene ikke må implementere endringene som er foreslått for art. 5(4) i mønsteravtalen. For art. 5(4) kan statene velge mellom to alternative ordlyder ved implementeringen av traktaten.

Av alternativene under MLI art. 13, valgte Norge alternativ A. Det vil si at Norge ønsker at alle unntakene som opplistes i mønsteravtalen art. 5(4) skal underlegges vilkår om å være aktiviteter av forberedende eller støttende art. Dette gjelder både utenlandske selskap med forretningsaktiviteter i Norge, og norske selskaper med forretningsdrift i utlandet – gitt at det

¹⁷³ Joseph Stanley Smith, *Speaking up: critics voice concerns on BEPS plan* <http://29952.ey-vx.com/archive/archive-articles/speaking-up-critics-voice-concerns-on-beps-plan.aspx> (hentet 14.11.17)

foreligger skatteavtale mellom Norge og den andre staten. Hvor den kontraherende part har valgt samme alternativ, vil endringene implementeres automatisk gjennom MLI art. 13.

Det er imidlertid ikke alle land Norge har skatteavtale med som har valgt samme alternativ under art. 13. Irland har for eksempel heller valgt alternativ B¹⁷⁴. I skatteavtalen mellom Norge og Irland vil dermed ikke art. 5(4)a-f endres av MLI. Bruker man det ovenfor nevnte eksempelet med Bing Ltd, så vil utgangspunktet være at det irske selskapet kan fortsette å ha varelager i Norge uten å oppnå fast driftssted her.

Men både Irland og Norge har imidlertid valgt å implementere den nye anti-fragmenteringsregelen foreslått i art. 5(4.1). Det betyr at det ikke lenger er mulig for irske Bing Ltd å opprette flere faste forretningssteder adskilt fra hverandre i ulike steder i Norge for å så påstå at hver enkelt forretningssted kun utfører aktivitet av forberedende eller hjelpende art. Disse forretningsstedenes aktiviteter skal vurderes i sin helhet.

Dersom land kun implementerer anti-fragmenteringsregelen, er det ikke noe i veien for at multinasjonale selskap oppretter faste forretningssteder i ulike land, i stedet for ulike steder i ett land. Et selskap kan dermed ha ett forretningssted som unntas etter mønsteravtalen art. 5(4) i Norge, ett i Sverige og ett i Danmark. Implementering av anti-fragmenteringsregelen uten å implementere MLI art. 13(3) trenger dermed ikke utgjøre nevneverdig bedre beskyttelse av staters skattefundament.

¹⁷⁴ Provisional MLI position, Ireland, Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-ireland.pdf> (hentet 24.11.17)

4.2 Konsekvens av at flere selskap får fast driftssted i Norge

Særlig for landene som implementerer endringene av mønsteravtalen art. 5(4) etter MLI art. 13(3), vil flere selskap oppnå fast driftsstedstatus i avtalelandene. Spørsmålet blir imidlertid om det at flere får fast driftssted i en stat vil gi betydelig økning i skatteinntekter til staten, og dermed bedre vern av nasjonale skattefundament. For å kunne besvare dette spørsmålet må det først vurderes hvordan de multinasjonale selskapers driftsoverskudd skal allokere.

4.2.1 Allokering

Når et multinasjonalt selskap har fått fast driftssted i Norge som følge av at de ikke omfattes av unntakene i mønsteravtalen art. 5(4), oppstår spørsmålet om hvor mye av selskapets overskudd som gir grunnlag for skatt i Norge.

Av mønsteravtalen art. 7(2) følger det at driftsstedet skal tilskrives den fortjeneste som det ville ervervet dersom det var et separat, selvstendig selskap. For å finne frem til dette må man analysere størrelsen på inntekt og utgifter som det faste driftsstedet ville hatt dersom det var et separat og uavhengig selskap ¹⁷⁵. Det at man fiktivt skal anse driftsstedet som et separat og selvstendig selskap kalles selvstendighetsfiksjonen eller ”the functionally separate entity approach” ¹⁷⁶. Dette er det første av to grunntrinn i OECDs autoriserte metode for allokering av inntekt.

¹⁷⁵ BEPS Action 7 Additional Guidance nr. 39 (2017)

¹⁷⁶ *ibid.*

Neste steg er å foreta allokeringen etter armlengdeprinsippet ¹⁷⁷. Armlengdeprinsippet går ut på at man skal finne den pris som ville blitt avtalt dersom det var mellom uavhengig parter for en tilsvarende transaksjon ¹⁷⁸. Det vil si at man må sammenligne forretninger mellom det faste driftsstedet og selskapet det er en del av, med tilsvarende forretninger mellom uavhengige selskaper.

En ting er å sammenligne utveksling av materielle eiendeler slik som for eksempel et bord. En annen ting er å sammenligne utveksling av immaterielle eiendeler. Immaterielle eiendeler er ikke-fysiske gjenstander som for eksempel varemerker, selskapsnavn, patenter, forskning eller utvikling ¹⁷⁹.

Det har vært en stor utvikling når det kommer til viktigheten av selskapers immaterielle eiendom. Tempoet i den teknologiske forandringen medført at muligheten til å generere overskudd fra den spesialiserte kunnskapen og prosessene som står til disposisjon, er større enn noen gang. Revolusjonen innen kommunikasjon har på sin side medført økende vekt på reklame og verdien av merkevare ¹⁸⁰.

Denne utviklingen utgjør en stor utfordring for skattemyndigheter og skattebetalere som må sette en verdi på et selskaps immaterielle eiendeler eller estimere inntektene det genererer ¹⁸¹. Utfordringen er ofte å finne et godt sammenligningsgrunnlag. Dette gjelder særlig immaterielle eiendeler som er spesielle og har høy verdi. Et selskap i USA har for eksempel utviklet et varemerke. Dette varemerket leies av et norsk selskap, i tillegg til at det norske selskapet står for produksjon, markedsføring og distribusjon. Det blir da et spørsmål om hva

¹⁷⁷ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (2010) bokstav B-4, punkt 39 <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (hentet 15.11.17)

¹⁷⁸ Zimmer, 2011, s. 149

¹⁷⁹ Visma, *Immaterielle eiendeler – Hva er immaterielle eiendeler?*

<https://www.visma.no/eaccounting/regnskapsordbok/i/immaterielleeiendeler/> (hentet 15.11.17)

¹⁸⁰ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (2010) bokstav D-2, iii, c pkt. 76.

¹⁸¹ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishments* (2010) pkt. 77.

royaltybetalingen¹⁸² skal settes til. Verdien avhenger da av mange faktorer slik som merkets omdømme, grad av kvalitetskontroll, unikheter, forskning og utvikling, distribusjon, tilgang osv.

Utfordringen med å stadfeste rett internprising av immaterielle rettigheter har gitt rom for selskapsstrukturer som settes opp utelukkende for å senke skattekostnadene. Et typisk eksempel kan være at det multinasjonale selskapet Geller Ltd er hjemmehørende i USA. De setter deretter opp et datterselskap i et skattemessig gunstig land, slik som Irland (Geller Ireland Ltd), hvor all inntekt utenfor USA allokteres til. Dette gjøres ved at de selger royaltyen til selskapets faste driftssteder eller andre datterselskaper i f.eks. Norge. Mesteparten av inntjeningen som gjøres utenfor USA allokteres deretter til selskapet i Irland, hvor det er lav beskatning.

Heller ikke økning av faste driftssted i ulike land vil nødvendigvis medføre bedre vern av nasjonale skattefundament.

4.3 Oppsummering

Særlig med tanke på valgmulighetene som følger av MLI art. 13, er det ikke gitt at de foreslåtte endringene av mønsteravtalen art. 5(4) vil få så stor virkning som ønsket. Dette fordi det kreves at alle parter i samme skatteavtale tar samme valg og reservasjoner for at endringene skal bli implementert. Manglende implementering medfører at rettstilstanden forblir lik når det kommer til de spesifikke aktivitetsunntakene, og multinasjonale selskaper kan dermed fortsette å bruke unntaket for faste forretningssteder i utlandet.

¹⁸² Royaltybetaling vil si vederlag for utnyttelse av immaterielle rettigheter

Er det imidlertid slik at de kontraherende statene i en skatteavtale har gjort samme valg, slik at endringene i mønsteravtalen art. 5(4) blir implementert, vil det medføre at flere selskap får fast driftssted i staten. Dette er i hovedsak tilfellet dersom statene velger alternativ A under MLI art. 13(3). Når det først er flere selskap som får fast driftssted i Norge, må man finne en måte å beregne hvilket selskapsoverskudd som skal tilskrives de faste driftsstedene i den kontraherende stat. Dette gjøres i utgangspunktet etter selvstendighetsfiksjonen og armlengdeprinsippet ¹⁸³.

Et problem som kan oppstå er at selv om flere selskap får fast driftssted i Norge, kan de ved hjelp av royaltybetalinger gjøre at driftsstedene i Norge ikke får nevneverdig overskudd å skatte av. Betalingene for bruk av royalty kan bli satt høyere enn inntekten de har ved det fast driftsstedet, og dermed er det ingen overskudd å skatte av til Norge.

Hvis man tenker seg at kaffekjeden Central Perk Ltd er hjemmehørende i Irland. De utvider kaffekjeden sin, og får flere kaffehus i Norge som ligger under det norske datterselskapet Central Perk Norge AS. Det norske datterselskapet utgjør fast driftssted, og overskuddet herfra skal skattlegges i Norge. Central Perk Ltd ønsker imidlertid å betale så lite skatt som mulig. Dette løser de ved at Central Perk Norge AS må betale i Central Perk Ltd for bruk av royalties ¹⁸⁴. Store deler av overskuddet flyttes da til morselskapet i Irland, slik at mesteparten av overskuddet skattlegges der i stedet for i Norge.

Konklusjonen er derfor at endringene i art. 5(4) ikke nødvendigvis fører til at staters skattefundament bedre ivaretas. Endringene i art. 5(4) må imidlertid ses i sammenheng med alle handlingspunktene i BEPS-prosjektet, og i den sammenhengen kan endringene få større

¹⁸³ masteravhandlingen pkt. 4.2.1

¹⁸⁴ Kjernen i begrepet 'royalty' er vederlag for bruk av immaterielle rettigheter slik som f.eks. patenter, opphavsrettigheter, know-how o.l, se Zimmer (2011) s. 229

effekt. Dette kan særlig gjelde Action 6 i BEPS-prosjektet som innfører the Principle purpose test. Etter denne testen blir det spørsmål om skatteavtalevern er fortjent, og muligens kan uetisk, aggressiv skatteplanlegging miste skatteavtalevern her¹⁸⁵. Action 6 faller imidlertid på siden av denne avhandlingen.

¹⁸⁵ Ey.com, *The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6*
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/\\$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf) (Hentet 10.12.17)

5 Litteraturliste

Lovtekst

Skatteforvaltningsloven Lov om skatteforvaltning 27. mai 2016 nr. 14
(2016)

Merverdiavgiftsloven Lov om merverdiavgift 19. juni 2009 nr. 58
(2009)

Skattebetalingsloven Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
(2005) 17. juni 2005 nr. 67

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

Folketrygdloven (1997) Lov om folketrygd 28. februar 1997 nr. 19

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

Regnskapsloven (1977) Lov om årsregnskap 13. mai 1977 nr. 35

Forarbeider

NOU 1997: 8 NOU 1997: 8, *Om finansiering av kommunesektoren*, pkt. 4.3.6.2, <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1997-8/id140819/sec18> (hentet 04.12.17)

NOU 1972: 16 NOU 1972: 16, *Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett*

Utv. 1993.1589 (FIN) Utv. 1993 s. 1589 (FIN), Bestyrelseskriteriet i skatteloven § 15 første ledd c ved norsk managementavtale

Rettspraksis

2015 Rt. 2015 s. 1360

2008 Rt. 2008 s. 577

2004 Rt. 2004 s. 957 PGS

2002 Rt. 2002 s. 1144

1994 Rt. 1994 s. 752 Alphawell

1957 Rt. 1957 s. 187

Litteratur

Skaar (2006) Skaar m.fl., Arvid Aage, Norsk skatteavtalerett, 1. utgave, 1. opplag Oslo 2006

Zimmer (2011) Zimmer, Frederik, Internasjonal skatterett, 4. utgave, 2. opplag, Oslo 2011

Lovkommentar

Stoveland (2016) Stoveland, Per Helge. Kommentar til skatteloven § 2-3: Norsk lovkommentar i nettversjon. (Hentet 01.11.17)

Internasjonale rettskilder

OECDs mønsteravtale Model tax convention on income and on capital, 2014, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>
(Hentet 08.12.17)

- OECDs kommentarer Commentaries on the articles of the modell tax convention, 2014, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
(Hentet 04.12.17)
- Commentary on Article 5 *Commentary on Article 5: Concerning the definition of Permanent Establishment*
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-39-en>
(Hentet 04.12.17)
- Wien-konvensjonen ”Vienna Convention on the Law of Treaties”, 23. Mai 1969..
<http://www.admiraltylawguide.com/conven/lawoftreaties1969.html>
(Hentet 20.10.17)
- Nordisk skatteavtale Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue av 11 mai 1997.
- Multilateral Convention Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
(Hentet 04.12.17)

<p>Explanatory Statement to the Multilateral Convention</p>	<p>Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (Hentet 22.11.17)</p>
<p>MLI position Norway</p>	<p>Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Kingdom of Norway http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf (Hentet 19.09.17)</p>
<p>Provisional MLI position Ireland</p>	<p>Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Ireland http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-ireland.pdf (Hentet 24.11.17)</p>
<p>OECD Report on Attribution of profits</p>	<p>OECD, 2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments bokstav B-4, punkt 39 http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf (Hentet 15.11.17)</p>

BEPS

- Explanatory statement to the BEPS project BEPS Project Explanatory Statement, 2015 Final reports (august 2016) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>, (Hentet 07.12.17)
- About the Inclusive Framework on BEPS <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (Hentet 26.10.17)
- BEPS Action 7 OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> (Hentet 30.09.17)
- BEPS Action 7 Additional Guidance (2017) *BEPS Action 7 Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments* (2017) <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf> (Hentet 22.11.17)

Annet

- Store norske leksikon (nettversjon) Skodvin, Knut Einar. (2014, 21. mars). Territorialprinsippet: folkerett. I Store norske leksikon. Hentet 4. desember 2017 fra [https://snl.no/territorialprinsippet - folkerett](https://snl.no/territorialprinsippet-folkerett)
- Store norske leksikon (nettversjon) Skatt. (2014, 21. desember). I Store norske leksikon. Hentet 9. desember 2017 fra <https://snl.no/skatt>

- Magma.no Johnsen, Trond Eivind, *Internasjonal skatt endres med ny supertraktat* <https://www.magma.no/internasjonalskattendres-med-ny-supertraktat> (Hentet 04.12.17)
- Brønnøysundregistrene *Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)*, sist oppdatert 5. September 2016, <https://www.brreg.no/bedrift/andre-organisasjonsformer/norskregistrert-utenlandsk-foretak-nuf/> (Hentet 02.11.17)
- Skatteetaten.no *Registrering i Merverdiavgiftsregisteret*, <http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Registrering-i-Merverdiavgiftsregisteret11/> (Hentet 02.11.17)
- Skatteetaten.no *Regnskapsplikt og revisjon*, <http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Regnskapsplikt-og-revisjon1/> (Hentet 02.11.17)
- Skatteetaten.no *Rapportere lønn og betale arbeidsgiversavgift for ansatte*, <http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Testside-lonn-og-arbeidsgiversavgift-for-arbeidstakere/> (Hentet 02.11.17)

Skattetaten.no

Vilkår for Skatteplikt til Norge,

<http://www.skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Artikler/Testside-Vilkar-for-skatteplikt-til-Norge/> (Hentet 30.09.17)

PwC.com

Implications of the new permanent establishment definition on retail and consumer multinationals

<https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/transfer-pricing/perspectives/assets/tp-16-implications.pdf> (Hentet 09.11.17)

Ey.com

OECD releases final report on preventing the artificial avoidance of permanent establishment status under Action 7,

<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-final-report-on-preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-under-action-7> ,
(publisert 19.10.15, Hentet 26.10.17)

Ey.com

Ey.com, The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6,

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/\\$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6/$File/EY-the-principal-purpose-test-in-tax-treaties-under-BEPS-6.pdf)

(Hentet 10.12.17)

- EY Tax Insights Stanley Smith, Joseph, *Speaking up: critics voice concerns on BEPS plan*
<http://29952.ey-vx.com/archive/archive-articles/speaking-up-critics-voice-concerns-on-beps-plan.aspx> (Hentet 14.11.17)
- Likedin.com Carvalho, Lucas, *The OECD MLI: Tinder Times*
<https://www.linkedin.com/pulse/oecd-mltinder-times-lucas-carvalho> (Hentet 30.10.17)
- Regjeringen.no *Offentliggjøring av norske posisjoner i MLI*
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/offentliggjøring-av-norske-posisjoner-i-mlt/id2564265/> (publisert 06.07.17, Hentet 19.09.17)
- Visma.no Visma, *Immaterielle eiendeler – Hva er immaterielle eiendeler?*
<https://www.visma.no/eaccounting/regnskapsordbok/i/immaterielleeiendeler/> (Hentet 15.11.17)
- Aftenposten.no Aftenposten, *Slik holdt Apple skatten lav etter granskning i USA og milliardsmell i EU,*
<https://www.aftenposten.no/okonomi/i/XGBGr/Slik-holdt-Apple-skatten-lav-etter-granskning-i-USA-og-milliardbaksmell-i-EU> (Hentet 09.12.17)