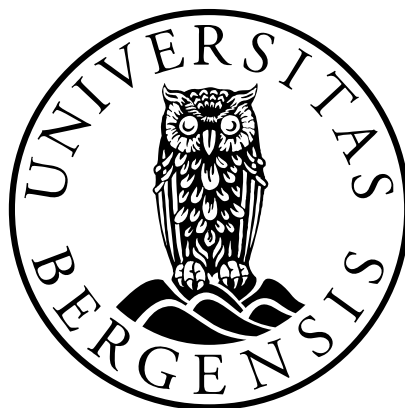


Etablering av fast driftssted etter kriteriet i OECDs mønsteravtale artikkel 5 nr. 3:

*En nærmere analyse av tidsberegning, med
særlig vekt på betydningen av avbrudd,
merarbeid, identifikasjon og forholdet til
tidskravet i OECD artikkel 5 nr. 1*

Kandidatnummer: 175

Antall ord: 14897



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

31.05.2015

Innholdsfortegnelse

Forkortelser	1
1 Innledning.....	3
1.1 Tema og problemstilling	3
1.2 Aktualitet.....	6
1.3 Oppbygning av oppgaven.....	7
1.4 Rettskildebildet.....	7
2 OECD art. 5 nr. 3	9
2.1 Hovedregelen om fast driftssted.....	9
2.2 Bakgrunnen for OECD art. 5 nr. 3	10
2.3 Vilkårene i OECD art. 5 nr. 3.....	13
2.4 Tidskravet i OECD art. 5 nr. 3	15
2.4.1 Byggeperiodens begynnelse	15
2.4.2 Byggeperiodens avslutning	16
2.4.3 Midlertidig avbrudd.....	17
2.4.4 Merarbeid	20
2.4.5 Identifikasjon.....	23
2.4.5.1 Bakgrunnen for identifikasjonsreglene	23
2.4.5.2 Objektiv identifikasjon.....	23
2.4.5.2.1 Kommersiell enhet	25
2.4.5.2.2 Geografisk enhet	27
2.4.5.2.3 Kumulative vilkår med modifikasjoner.....	29
2.4.5.2.4 Noen typetilfeller.....	29
2.4.5.3 Subjektiv identifikasjon.....	31
3 Forholdet mellom tidskravet i OECD art. 5 nr. 1 og OECD art. 5 nr. 3	32
3.1 Innledning.....	32
3.2 Retten de lege lata	33
3.3 Retten de lege ferenda	39
3.4 Konsekvensen av at retten de lege ferenda avviker fra retten de lege lata.....	41
4 Sammendrag.....	42

Litteraturliste	43
Rettslige avgjørelser	45
Lover og modellavtaler	47
Internasjonale skatteavtaler og konvensjoner	48

Forkortelser

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Tysk Høyesterett i skattesaker
Dr. juris.	En juridisk doktorgrad
DTA	Double Taxation Avoidance Agreement
FNs mønsteravtale fra 1980	United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 1980
NSA	Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue av 11. mai 1997
OECD	Organisation for Economic Co-operation and development
OECD art.	OECD artikler. I: OECD. <i>Model tax convention on income and on capital</i> , 2003
OECD kommentarene/ OECD komm.	Commentaries on the articles of the model tax convention on income and on capital, 2010. I litteraturlisten skrives det som: OECD komm. art. X pkt. X
OECDs mønsteravtale	Model Tax Convention on Income and on Capital, 2003
RFH	Tidligere tysk Høyesterett i skattesaker
Rt.	Norsk Retstidende
SD	Dansk administrativ avgjørelse
Sktl.	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) 26. mars 1999 nr. 14
SKU	Skatteklagenemnden for utenlandssaker

Utv./Utvalget	Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål, utgitt av Ligningsutvalget, 1922 - d.d.
Wienkonvensjonen	Vienna Convention on the Law of Treaties av 23. mai 1969

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Oppgaven omhandler etablering av fast driftssted etter kriteriet i OECDs mønsteravtale art. 5 nr. 3. Herunder foretas en nærmere analyse av tidsberegning, med særlig vekt på betydningen av avbrudd, merarbeid, identifikasjon og forholdet til tidsfristen i OECD art. 5 nr. 1.

Økt globalisering har ført til at juridisk dobbeltbeskatning er blitt et internasjonalt tema.

Juridisk dobbeltbeskatning defineres som følgende:

«... the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods»¹.

Bakgrunnen for at inntekten ofte vil være skattepliktig i flere land kan belyses ved hjelp av noen prinsipper. Statssuverenitetsprinsippet gir uttrykk for at en stat er selvstyrt, hvilket innebærer at den ikke skal gripe inn i en annen stats indre anliggender². I forlengelsen av dette følger territorialprinsippet, som viser at staten har geografisk råderett innenfor egne grenser³. Motsetningsvis kan dette synes å innebærer at en stat ikke kan skattlegge inntekt opptjent utenfor egen stat. Dette er imidlertid ikke gjeldende rett. De fleste stater bygger på globalitetsprinsippet⁴. I tråd med dette skattlegger de personer og virksomheter som er å anse som fullt skattepliktige til den aktuelle staten i henhold til denne statens interne lovgivning. Dette for all inntekt inntjent, både innenfor og utenfor statens grenser.

OECDs mønsteravtale er et av verktøyene ulike land kan anvende for å opprette skatteavtaler, slik at de kan unngå at en og samme inntekt skattlegges to ganger hos samme skattesubjekt⁵.

En av de mest sentrale bestemmelsene i så henseende er OECD art. 5. Den regulerer kriteriet fast driftssted som grunnlag for kildestatens beskatningsrett, på bekostning av hjemstatens.

¹ OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION", *OECD Committee on Fiscal Affairs*, 2008 pkt. 1 s. 7.

² Store norske leksikon, "ikke-innblandingsprinsippet" i *Store norske leksikons nettutgave*: <https://snl.no/ikke-innblandingsprinsippet> (publisert 16.05.2013, hentet 5. april 2015)

³ Store norske leksikon, "territorialprinsippet - folkerett" i *Store norske leksikons nettutgave*: <https://snl.no/territorialprinsippet%2Ffolkerett> (publisert 21.03.2014, hentet 5. april 2015)

⁴ Mogens Rasmussen, *International dobbelt beskatning*, København 2010 s. 13

⁵ Samme sted

OECD art. 5 innehar alternative måter å konstatere at det foreligger et fast driftssted. Hovedregelen følger av OECD art. 5 nr. 1, som krever at virksomheten utføres gjennom et fast driftssted. En alternativ måte å danne et fast driftssted på er at en bedrift har en agent i en annen stat enn bostedsstaten. Agenten må ved fullmakt fra bedriften treffe beslutninger av en gitt betydning, på bedriftens vegne⁶.

Hovedfokuset i denne oppgaven vil ligge på anleggs- og byggeregelen i OECD art. 5 nr. 3. En nærmere vurdering av denne særreguleringen krever imidlertid at forholdet til hovedregelen i OECD art. 5 nr. 1 belyses. En kort gjennomgang av sistnevnte regel vil således være nødvendig. Andre vilkår av betydning ved spørsmålet om hvor en inntekt skal skattlegges, som eksempelvis en bedrifts bosted, vil ikke behandles.

Det som i mange tilfeller er omtalt som det grunnleggende prinsipp innenfor internasjonal skatterett er at en inntekt skal skattlegges der mottakeren er bosatt⁷. Dette kommer blant annet til uttrykk i norsk intern rett ved sktl. § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd, samt av OECD art. 7 nr. 1 og art. 21. Et av hensynene bak bostedsbeskatning er at bostedet stiller med kompetent personell⁸. Videre vil arbeiderne nyte godt av en rekke goder i hjemlandet, som er finansiert ved skattepenger. Bostedet vil også ha bedre muligheter for å kontrollere egne borgere enn hva kildestaten har⁹.

Rettspolitisk kan det imidlertid hevdes at en inntekt bør skattlegges der den skapes, hvilket er tilfelle ved kildestatsbeskatning. Slik skattlegging vil styrke det nasjonale skattefundamentet, og være positivt for land med mange råvarer og verdiskapning i forbindelse med disse. Særdeles viktig vil dette være for u-land, som gjerne har en rekke ubenyttede naturressurser, men mangel på lokal kunnskap eller kompetanse¹⁰. Beskyttelse av det nasjonale skattefundamentet synes imidlertid også å ha vært et samlet internasjonalt tema, særlig i tiden etter finanskrisen i år 2007-2010. Arbeiderne vil også dra nytte av infrastrukturen i kildestaten, hvilket kan tale for at de bør bære en del av skattebyrden. Et annet moment i

⁶ OECD art. 5 nr. 5

⁷ Henrik Gam, Jens Holger Helbo Hansen og Knud Erik Kriegbaum, *Internasjonal beskatning – en introduksjon*, 2. utgave, København 2007 s. 16; Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2009 s. 166

⁸ Henrik Gam, Jens Holger Helbo Hansen og Knud Erik Kriegbaum s. 16-17

⁹ Samme sted

¹⁰ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett* s. 35-36

samme retning er det faktum at kildestaten lettere kan kontrollere de genererte inntektene i praksis¹¹.

I tråd med ovennevnte skattlegges stadig flere inntekter i kildestaten. Inntekter som allokteres til et fast driftssted skattlegges i det landet det faste driftsstedet er lokalisert. En tilsvarende regel finnes i nesten alle någjeldende skatteavtaler¹². Terskelen for å anse noe som et fast driftssted etter OECD art. 5, har i samsvar med ovennevnte utvikling, sunket de siste årene¹³. I denne sammenheng er det naturlig å vise til BEPS-prosjektet, som er et internasjonalt tiltak for å sikre de nasjonale skattefundamentene¹⁴.

Praksis har vist at internasjonale bedrifter har funnet smutthull i OECD-regelverket, som innebærer at de kan få en mer gunstig skattemessig behandling enn tilsiktet. BEPS-prosjektet ble startet for å finne løsninger på slike strategiske utnyttelser av regelverket¹⁵. I prosjektet ble det laget en handlingsplan med 15 områder som det skal arbeides videre med i regi av OECD¹⁶. Relevant i dette henseende er Rapport 7, som innehar et forslag om å senke terskelen for å anse noe som et fast driftssted ytterligere¹⁷. En lavere terskel vil innebære en enda større andel kildestatsbeskatning.

Reglene om fast driftssted representerer således et stort og meget viktig unntak fra den ovennevnte hovedregelen¹⁸. Utbredelsen av kildestatsbeskatningen, samt de hensyn som ligger bak denne, innebærer at antall inntektsposter som skattlegges etter prinsippet om bostedsbeskatning synker. Richard Eccleston skriver at de fleste skatteavtaler innehar en kombinasjon av hjemstats- og kildestatsbeskatning¹⁹. I lys av dette vil det gjerne være

¹¹ Henrik Gam, Jens Holger Helbo Hansen og Knud Erik Kriegbaum s. 17

¹² Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett* s. 168; Mogens Rasmussen s. 14

¹³ Arvid Aage Skaar, "OECDs 2003 kommentarer om fast driftssted i modellavtalen", *Skatterett 2003 (SR-2003-129)*, 2003 s. 129-152 (s. 152); OECD, "Commentaries on the articles of the model tax convention", 2010, heretter OECD komm. art. x. pkt. x, her art. 5 pkt. 5 og 6

¹⁴ Frederik Zimmer, "Internasjonal selskapsbeskatning under debatt", *Skatterett 2014 (SR-2014-90)*, 2014 s. 90-103

¹⁵ OECD, "BEPS 2014 Deliverables" på *OECDs internettside*: <http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm> (publikasjonsdato ikke oppgitt, hentet 17. jan. 2015); OECD, "About BEPS" på *OECDs internettside* <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>, (hentet 17. jan. 2015)

¹⁶ OECD, "About BEPS" på *OECDs internettside* <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>, (publikasjonsdato ikke oppgitt, hentet 17. jan. 2015)

¹⁷ KPMG, "OECD – To nye publikasjoner av rapporter i BEPS prosjektet" fra *KPMGs internettside*: <http://www.kpmglaw.no/artikkel/oecd-to-nye-publikasjoner-av-rapporter-i-beps-prosjektet>, (publisert 18.11.2014, hentet 15.1.2015)

¹⁸ NSA art. 7 nr. 1; OECD art. 7 nr. 1

¹⁹ Richard Eccleston, *The dynamics of Global Economic Governance. The Financial Crisis, the OECD and the Politics of International Tax Cooperation*, Northampton 2012, s. 19

unaturlig å omtale bostedsbeskatningsprinsippet som dagens hovedregel innen internasjonal skatterett.

BEPS-prosjektet viser også at forholdet mellom kildestatsbeskatning og bostedsbeskatning er høyst relevant. I avsnittet under vil denne oppgavens aktualitet belyses nærmere.

1.2 Aktualitet

Økt globalisering har ført til at internasjonal handel i dag er omfattende. Med dette aktualiseres nye rettsspørsmål, blant annet innenfor rettsområdet internasjonal skatterett.

Skatt er en stor og viktig inntektskilde for de fleste land. I tilfeller hvor en vare eller en tjeneste har tilknytning til flere land, vil inntekten som genereres i denne forbindelse, kunne være skattepliktig i samtlige av de aktuelle land. Faren for slik dobbeltbeskatning er i dag et sentralt tema på verdensbasis.

Som ovenfor nevnt er reglene om fast driftssted et viktig hjelpemiddel for å unngå juridisk dobbeltbeskatning. Innholdet i reglene har imidlertid utviklet seg mye de siste tiårene. Dette illustreres ved at tidskravet i OECD art. 5 nr. 1 tidligere var to til tre års tilstedeværelse, mens det i dag har sunket til seks måneder i noen tilfeller²⁰. Det spekuleres også i hvorvidt kravet vil settes enda lavere de kommende år. OECD art. 5 nr. 3 ble innført for å muliggjøre fast driftssted for midlertidige anleggs- og byggearbeider, som varte i over 12 måneder²¹. Det faktum at hovedregelen i dag har et lavere tidskrav enn særregelen, fordrer en vurdering av dagens rettstilstand, med tanke på forholdet mellom reglene.

OECD art. 5 nr. 3 innehar et fastsatt tidskrav. Den teknologiske utviklingen, samt nye metoder for å unngå skattlegging, gjør det viktig å kartlegge det nærmere innholdet i dette kravet. Dette slik at anleggs- og byggeregelen kan ivareta det formålet den er ment å ivareta, hvilket er å innføre kildeskatt i de tilfeller et anleggs- eller byggearbeid varer i over 12 måneder²².

²⁰ Arvid Aage Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Deventer 1991, s. 216; OECD komm. art. 5 pkt. 6

²¹ Arvid Aage Skaar s. 212; Arvid Aage Skaar m.fl., *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006, s. 170; Anders Nørgaard Laursen, *Fast Driftssted*, København 2011, s. 105

²² OECD art. 5 nr. 3

1.3 Oppbygning av oppgaven

Innledningsvis i punkt 1 vises det til oppgavens tema og problemstilling, dens aktualitet og rettskildebilde. I punkt 2 foretas en nærmere redegjørelse av OECD art. 5 nr. 3; bakgrunn, vilkår, betydningen av avbrudd, merarbeid, og identifikasjon. I denne sammenheng vises det også til hovedregelen om fast driftssted i OECD art. 5 nr. 1. Videre belyses forholdet mellom tidsfristen i art. 5 nr. 1 og OECD art. 5 nr. 3, i punkt 3. Avslutningsvis i punkt 4 følger et kort sammendrag.

1.4 Rettskildebildet

Da tema for oppgaven er internasjonal skatterett vil både norsk og annet internasjonalt rettskildemateriale benyttes.

Rettskildene som anvendes er OECDs mønsteravtale fra 2010 med tilhørende kommentarer, FNs mønsteravtale fra 1980, Mønsteravtalene fra Mexico og London fra 1940-tallet, samt internasjonale skatteavtaler. Rettspraksis og administrativ praksis, samt juridisk teori vil også benyttes.

Særlig sentralt står kommentarene til mønsteravtalen. De revideres kontinuerlig i samsvar med dagens rettstilstand, hvilket innebærer at de kan sies å være et uttrykk for praksis mellom medlemsstatene²³. På denne måten vil de reviderte kommentarene ha betydning også for tidligere inngåtte skatteavtaler²⁴. Til tross for at kommentarene ikke er bindende for avtalepartene som anvender OECDs mønsteravtale, viser praksis at de anvendes i stor utstrekning²⁵.

Hva gjelder tolkning og forståelse av ordlyden i de enkelte skatteavtalene, står Wienkonvensjonens prinsipper for tolkning av traktater sentralt²⁶. Disse prinsippene er i dag å anse som folkerettslig sedvane, hvilket innebærer at de vil gjelde for samtlige skatteavtaler²⁷.

²³ OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION", *OECD Committee on Fiscal Affairs*, 2008 pkt. 33-36 s. 15; Arvid Aage Skaar m.fl. s. 126

²⁴ Samme sted

²⁵ Mogens Rasmussen s. 21

²⁶ Mattias Dahlberg, *Internasjonell beskatning*, 3. opplagan, Sverige 2012, s. 237; Anders Nørgaard Laursen s. 37; Arvid Aage Skaar m.fl. s. 50; Rt. 2004 s. 957, avsnitt 40 og 41, *PGS 2004* (norsk Høyesterett)

²⁷ Rt-2004-957, avsnitt 40 og 41, *PGS 2004* (norsk Høyesterett); Arvid Aage Skaar m.fl. s. 50

OECDs mønsteravtale innehar imidlertid også en egen artikkel som regulerer anvendelsen av avtalens bestemmelser²⁸. Artikkel 3 nr. 2 fastsetter at mønsteravtalens ordlyd forstås slik den på det aktuelle tidspunktet forstås i lovene «of that State», med mindre sammenhengen tilsier noe annet.

Det som fremgår av de to foregående avsnitt kan synes å indikere at OECD art. 3 nr. 2 er *lex specialis* i forhold til Wienkonvensjonens tolkningsprinsipper. Sammenhengen i regelverket tilsier imidlertid at de samme prinsipp for traktattolkning skal anvendes på skatteavtaler, som øvrige traktater. I samsvar med dette har internasjonal teori lagt til grunn at OECD art. 3 nr. 2 bare vil komme til anvendelse dersom Wienkonvensjonens tolkningsprinsipper ikke løser konflikten²⁹. OECD art. 3 nr. 2 vil i lys av dette ikke anses som *lex specialis* i forhold til Wienkonvensjonens tolkningsprinsipper.

Mønsteravtalen er reelt sett ikke en traktat, men en modell for traktater. Det kan dermed stilles spørsmål ved om Wienkonvensjonens tolkningsprinsipper også vil gjelde ved tolkningen av den. Det vil imidlertid være inkonsekvent å ha ulike prinsipper for tolkning av en og samme regel, alt ut fra hvorvidt den er plassert i OECDs mønsteravtale eller i en skatteavtale.

Forutberegnelighet og forebyggelse av konflikter tilsier også at de samme prinsipper skal gjelde i de to tilfeller. Wienkonvensjonens tolkningsprinsipper vil således anvendes også ved tolkning av OECDs mønsteravtale.

Enkelte sider av oppgavens problemstilling er uavklart, og det er uenigheter i det juridiske materialet om hvordan denne uklarheten skal løses. Da rettskildebildet ikke gir klare svar vil det være mer krevende å finne gjeldende rett. Dette spesielt ved forholdet mellom OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3.

²⁸ OECD art. 3 nr. 2

²⁹ Anders Nørgaard Laursen s. 45

2 OECD art. 5 nr. 3

2.1 Hovedregelen om fast driftssted

Anleggs- og byggeregelen er en særregulering under begrepet fast driftssted. Hovedregelen om fast driftssted følger av OECD art. 5 nr. 1. Den lyder som følgende:

«For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on»³⁰.

Mønsteravtalens ordlyd «permanent establishment» (norsk; fast driftssted), innehar en rekke ulike kriterier³¹. For det første oppstilles et krav om geografisk og tidsmessig fasthet. Videre må det være tale om et forretningssted, og den aktuelle virksomheten må drives gjennom dette. Disse vilkårene fremheves også i OECD kommentarene³², samt i internasjonal juridisk teori³³.

I lys av oppgavens tema vil det i det følgende ses nærmere på tidskravet under vilkåret «permanent» i OECD art. 5 nr. 1.

En naturlig forståelse av «permanent» innebærer i denne sammenheng at virksomheten må vare over en lengre periode, eventuelt i ubestemt tid³⁴. Definisjonen i OECD art. 5 nr. 1 viser ikke til et gitt tidskrav. Ordlyden tilsier likevel at midlertidig arbeid faller utenfor definisjonen. OECD kommentarene, herunder internasjonal teori og praksis, viser imidlertid at dagens definisjon av fast driftssted også omfatter kortere arbeid³⁵.

For at en virksomhet skal anses som et fast driftssted må den ha en «certain degree of permanence» (norsk; en viss grad av fasthet)³⁶. Det er her tilstrekkelig med en veldig kort tidsperiode dersom virksomheten av natur bare vil vare i et kortere tidsrom³⁷. Til tross for noe varierende praksis i medlemslandene presiseres imidlertid at tidsperioden sjelden settes til

³⁰ OECD art. 5 nr. 1

³¹ OECD art. 5 nr. 1; Wienkonvensjonen art. 31 nr. 1

³² OECD komm. art. 5 pkt. 2

³³ Klaus Vogel m.fl., *DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*, Third Edition, London 1997, s. 285-290; Arvid Aage Skaar m.fl., s. 127-128; Philip Baker Q. C., *Double taxation conventions*, London 2006 s. 5-2/2.

³⁴ OECD art. 5 nr. 1; Wienkonvensjonen art. 31 nr. 1

³⁵ OECD komm. art. 5 pkt. 6 og Arvid Aage Skaar m.fl., s. 151.

³⁶ OECD komm. art. 5 pkt. 6

³⁷ Samme sted

mindre enn seks måneder³⁸. Motsetningsvis vil det ofte konkluderes med at tidsperioden er tilstrekkelig fast dersom virksomheten har vart i over seks måneder³⁹. Det ovennevnte innebærer at forståelsen av ordet “permanent” fraviker noe fra den naturlige språklige forståelsen av ordet⁴⁰.

Det er herunder viktig å påpeke at tidsperioden må beregnes med utgangspunkt i den konkrete forretningsvirksomheten⁴¹. Det er ikke tilstrekkelig at bygningen virksomheten drives fra har stått i 100 år, hvis den angjeldende virksomheten har vart i fire måneder.

Tidsperioden vurderes ut fra hvor lenge prosjektet er tiltenkt å vare⁴². Dette innebærer at et prosjekt som eksempelvis var tenkt å vare i to år, men som ble avsluttet etter noen måneder, likevel vil anses som et fast driftssted. Et prosjekt som var ment å vare i noen uker, men som varte i flere år og innfridde tidskravet, vil imidlertid anses som et fast driftssted dersom de øvrige vilkårene for dette er innfridd⁴³. Bristende forutsetninger vil således ikke innebære at virksomheten mister sin status som et fast driftssted⁴⁴.

Ovennevnte gjennomgang viser hvordan hovedregelen om fast driftssted behandles i dag. For noen tiår siden ble bestemmelsen imidlertid tolket mer restriktivt. Bare langvarige prosjekter som varte i flere år ble ansett for å være et fast driftssted⁴⁵. I lys av dette oppsto et behov for en særregulering av anleggs- og byggearbeider, hvilket er tema for punkt 2.2.

2.2 Bakgrunnen for OECD art. 5 nr. 3

På 1930-tallet valgte noen land å innta en særskilt regulering av bygge- og anleggsarbeid i sine bilaterale avtaler⁴⁶. Bakgrunnen for dette var det økte behovet for internasjonal utførelse av bygge- og anleggsarbeid. Dette resulterte senere i OECD art. 5 nr. 3.

Det faktum at noen land inntok en særskilt regulering av anleggs- og byggearbeid er ikke ensbetydende med at det var en samstemt internasjonal forståelse for hvordan slike arbeid

³⁸ OECD komm. art. 5 pkt. 6

³⁹ Samme sted

⁴⁰ OECD art. 5 nr. 1; Wienkonvensjonen art. 31 nr. 4; Arvid Aage Skaar m.fl. s. 151

⁴¹ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 151

⁴² OECD komm. art. 5 pkt. 6.3

⁴³ Samme sted

⁴⁴ Arvid Aage Skaar s. 217

⁴⁵ Arvid Aage Skaar s. 216

⁴⁶ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 170

skulle reguleres. Danmark var et av landene som mente at det var nødvendig å innføre en særskilt regulering⁴⁷. Hovedgrunnen til dette var frykten for at hovedregelens generelle tidskrav skulle føre til at også kortere anleggs- og byggearbeid ble ansett for å være fast driftssted⁴⁸. Tysk teori ble noe påvirket av den danske praksis. Enkelte teoretikere fant det nødvendig å fastsette en gitt tidsfrist for når et anleggs- og byggearbeid ville bli ansett som et fast driftssted etter den alminnelige hovedregelen⁴⁹. En rekke land valgte i forlengelsen av dette å inngå avtaler seg imellom, herunder blant annet Frankrike og Nederland (1958), og Tyskland og Sveits (1971), med tidsfrister på henholdsvis tre og to år⁵⁰. Tysk Høyesterett var imidlertid klar på at anleggs- og byggearbeid ikke kunne anses som fast driftssted etter den alminnelige definisjonen⁵¹. Dette fordi slike arbeid, i deres øyne, ikke kunne innfri kravet om fasthet i tid. I lys av dette var det et behov for en særregulering dersom slike arbeid skulle kunne anses som fast driftssted, med de følger dette hadde.

I senere tid har imidlertid også tysk rett gått bort fra tanken om at bygge- og anleggsarbeidenes midlertidige karakter er avgjørende for hvorvidt de kan innfri hovedregelens tidskrav. Flere avgjørelser fra tysk Høyesterett viser at de har karakterisert et anleggs- eller byggearbeid som et fast driftssted, i tiden før særreguleringen av slike prosjekter i tysk intern rett⁵². Denne oppfatningen har senere vist seg å spre seg også til andre land.

Som overfor nevnt var det ulike grunner til innføringen av anleggs- og byggeregelen, alt ettersom hvilket land en ser på. Noen innførte regelen for å åpne for at midlertidige anleggs- og byggearbeider skulle kunne anses som fast driftssted, hvilket de, i deres øyne, ikke kunne etter hovedregelen⁵³. Dette synes imidlertid ikke å være begrunnelsen for innføringen av OECD art. 5 nr. 3.

Tysk rett var en sentral kilde ved utformingen av reglene om fast driftssted i OECD art. 5. OECDs mønsteravtale fikk sitt første utkast i 1963. Dette er mange år etter at tysk praksis åpnet for at også midlertidige arbeider kunne falle inn under hovedregelen om fast

⁴⁷ Arvid Aage Skaar s. 348

⁴⁸ Samme sted

⁴⁹ Samme sted

⁵⁰ DTA Frankrike-Nederland 1949 art. II(3), med tilhørende avtale i 1958, DTA Tyskland-Sveits 1931/59 med tilhørende avtale av november 1971, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 348

⁵¹ RFH i RStB1 1934, på 315 (tidligere tysk Høyesterett i skattesaker), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 347-348

⁵² RFH i RStB1 1941, på 90 og RStB1 1942, på 66 (tidligere tysk Høyesterett i skattesaker), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 349

⁵³ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 170

driftssted⁵⁴. Innføringen av anleggs- og byggeregelen i OECD art. 5 nr. 3 synes i lys av dette å være begrunnet i ønsket om å begrense tilfeller av fast driftssted til de langvarige anleggs- og byggeprosjekter.

På den annen side ville ikke anleggs- og byggeprosjekter med en varighet på rett over 12 måneder falt inn under den da gjeldende hovedregel. Tidskravet var, som ovenfor nevnt, på flere år⁵⁵. Med dette i betraktning kan innføringen av anleggs- og byggeregelen likevel synes å skulle åpne for at flere midlertidige anleggs- og byggearbeider skulle kunne anses som et fast driftssted, med den viktige begrensning det fastsatte tidskravet innebærer. Innføringen av OECD art. 5 nr. 3 åpnet således for en større grad av kildestatsbeskatning.

Valget av en tidsperiode på 12 måneder strekker langt tilbake i tid, og er påvirket av flere internasjonale kilder. Fristen spores tilbake til tysk intern rett på 1930-tallet, samt skatteavtalene som ble inngått på den tiden⁵⁶. Den ble videre anvendt i to andre modellavtaler over ett tiår før OECDs mønsteravtale ble til. Mønsteravtalene fra Mexico og London fra 1940-tallet hadde en særregulering av anleggs- og byggearbeider⁵⁷. De fastsatte at et byggested var å anse som et fast driftssted dersom det «is destined» (norsk; forutbestemt) til å vare i minst 12 måneder⁵⁸.

Det ovennevnte viser at innføringen av kravet på 12 måneder kan begrunnes i et ønske om at flere kortvarige anleggs- og byggearbeider skulle betraktes som et fast driftssted. Ser en dette i lys av utviklingen av tidskravet i OECD art. 5 nr. 1, som i dag ligger på rundt seks måneder, vil særreguleringen nå medføre at færre anleggs- og byggearbeider anses som fast driftssted⁵⁹. Særreguleringen vil således ikke kunne begrunnes i de samme hensyn i dag, som det den kunne ved innføringen av regelen. Hvilke konsekvenser dette har i praksis vil vurderes nærmere under.

⁵⁴ RFH i RStB1 1941, på 90 og RStB1 1942, på 66 (tidligere tysk Høyesterett i skattesaker), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 349

⁵⁵ Arvid Aage Skaar s. 216

⁵⁶ Arvid Aage Skaar s. 88, 94 og 381

⁵⁷ League of Nations, "London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text", Geneva 1946, Art. V nr. 2, omtalt i Arvid Aage Skaar s. 94 og 381

⁵⁸ Samme sted

⁵⁹ OECD komm. art. 5 pkt. 6

2.3 Vilkårene i OECD art. 5 nr. 3

Anleggs- og byggeregelen i OECD art. 5 nr. 3 lyder som følgende:

«A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months»⁶⁰.

I bestemmelsen stilles det for det første et krav til virksomhetens eller arbeidets art. Det må foreligge et byggested eller et konstruksjons- eller installasjonsprosjekt. OECD kommentarene viser at dette vilkåret er videre enn hva en naturlig språklig forståelse skulle tilsi⁶¹. Vilkåret omfatter alt arbeid som er nødvendig for å ferdigstille prosjektet eller arbeidet⁶². Det innebærer at bygging av bygninger, veier, broer eller kanaler, legging av rørledninger, graving og mudring faller innenfor⁶³. Innstallering forstås ikke bare som innstallering på bygge- og anleggsprosjekter, men også innstallering av helt nye varer eller annet som skulle være nødvendig i forbindelse med prosjektet. Videre omfattes også planlegging og overvåkning av prosjektet på byggestedet⁶⁴. Dersom overvåkningen er overlatt til en tredjepart, vil det imidlertid falle utenfor tidsberegningen av entreprenørens arbeid⁶⁵. Dette synes likevel ikke å gjelde dersom planleggingen eller overvåkningen skjer på byggestedet⁶⁶.

I Danmark har skattemyndighetene også anvendt 12-månedersregelen på tilfeller som ligner anleggs- og byggearbeid. Finansdepartementet bestemte blant annet at levering av materialer og utførelse av konsulenttjenester i en del av arbeidsperioden, skulle omfattes av regelen⁶⁷. Bakgrunnen for dette var at tjenestene lignet anleggs- og byggearbeider. En slik praktisering av 12-månedersregelen er også anvendt i USA⁶⁸. Dette viser at en vid ordlydsforståelse også anvendes i praksis.

Et annet vilkår er tidskravet. Den aktuelle virksomheten må være i minst 12 måneder⁶⁹. Det sentrale i denne sammenheng er hvorvidt virksomheten faktisk har vært i over 12 måneder, og

⁶⁰ OECD art. 5 nr. 3

⁶¹ Wienkonvensjonen art. 31 nr. 4

⁶² Klaus Vogel m.fl. s. 306

⁶³ OECD komm. art. 5 pkt. 17

⁶⁴ Samme sted

⁶⁵ Klaus Vogel m.fl. s. 306

⁶⁶ OECD komm. art. 5 pkt. 17 og pkt. 19, omtalt i Arvid Aage Skaar m.fl. s. 178

⁶⁷ SD 340-9912-9 (Det danske Finansdepartementet), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 214

⁶⁸ US Drilling Rig, IRS i Ltr. Rul. 85-26-005, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 215

⁶⁹ OECD art. 5 nr. 3

således innfridd tidskravet⁷⁰. Det har ingen betydning om det var byggearbeidernes intensjon at arbeidet skulle vare så lenge⁷¹. På dette punkt skiller tredje ledd seg fra hovedregelen, hvor også planlagt varighet som innfrir tidskravet, er tilstrekkelig for å konstatere at det foreligger et fast driftssted⁷².

Tidskravet i OECD art. 5 nr. 3 anvendes i en rekke skatteavtaler i dag. Nyere skatteavtaler og praksis fra tysk intern rett viser imidlertid at det er en tendens i retning av et kortere tidskrav. I tysk intern rett oppstilles et krav om seks måneders tilstedeværelse for at et bygge- eller monteringsprosjekt skal anses som et fast driftssted⁷³. Dette er betydelig lavere enn det tidligere kravet på 12 måneder⁷⁴. FNs mønsteravtale fra 1980 har også en tidsramme på seks måneder for bygge- og monteringsprosjekter⁷⁵. Utviklingen gir også utslag i de internasjonale skatteavtalene. I noen tilfeller velger avtalepartene å ikke innta en tidsfrist for slik virksomhet i det hele. Dette gjelder blant annet skatteavtalen mellom Norge og Thailand⁷⁶, hvor ethvert bygge- eller monteringsprosjekt vil skattlegges i kildestaten.

Utviklingen i retning av et kortere tidskrav kan ses i sammenheng med globaliseringen og den teknologiske utviklingen som har funnet sted de siste tiårene. Nye maskiner og metoder for å arbeide har gjort at ulike prosjekt kan gjennomføres raskere. Dersom de samme arbeidene som tidligere ble omfattet av særreguleringen, skal omfattes i dag, må tidskravet reduseres. Innføringen av kortere tidsramme kan også ses i sammenheng med det enkelte lands behov for beskatningsretten. Skatteinntektene er ofte særlig viktig for u-land. De har gjerne store ubenyttede ressurser, men mangel på kompetanse, finansiering og verktøy til å benytte seg av disse. Dette kan forklare hvorfor u-land gjerne inngår skatteavtaler med utgangspunkt i FNs mønsteravtale fra 1980.

Tidskravet reiser en rekke underproblemstillinger. Oppgavens omfang tilsier at det ikke kan foretas en fullstendig redegjørelse av alle disse. Under i punkt 2.4 vil det imidlertid foretas en gjennomgang av de mest sentrale punktene hva gjelder denne oppgavens problemstilling.

⁷⁰ Klaus Vogel m.fl. s. 307

⁷¹ Samme sted

⁷² Se punkt 2.1; OECD komm. art. 5 pkt. 6.3

⁷³ Arvid Aage Skaar s. 383

⁷⁴ Samme sted

⁷⁵ FNs mønsteravtale art. 5 nr. 3 (a)

⁷⁶ DTA Thailand-Norway (2003) art. 5 nr. 3 (a)

2.4 Tidskravet i OECD art. 5 nr. 3

For å kunne vurdere hvorvidt et bygge- eller anleggsarbeid har foregått i 12 måneder, er det avgjørende å slå fast når tidsperioden starter å løpe og når den blir avsluttet. Det er herunder viktig å ha konkrete regler for hva som skjer dersom arbeiderne gjør mer enn opprinnelig avtalt eller etter prosjektets planlagte avslutning, samt konsekvensen av midlertidige avbrudd i arbeidet. I lys av behovet for å unngå omgåelser av reglene, vil også muligheten for identifikasjon av flere prosjekter vurderes.

2.4.1 Byggeperiodens begynnelse

I OECD kommentarene vises det til at byggeperiodens begynnelse er ensbetydende med det tidspunkt arbeidet starter⁷⁷. Arbeidets start er imidlertid ikke et presist angitt tidspunkt. For å konstatere når byggeperioden starter er det dermed avgjørende å finne hva som faller inn under kategorien bygge- eller anleggsarbeid.

Anleggs- og byggearbeid omfatter for det første det som etter avtalen skal gjennomføres av fysisk bygge- og anleggsvirksomhet, som vist til i punkt 2.3. Det er imidlertid klart at arbeidet også vil anses for å ha startet i det øyeblikk arbeiderne ankommer bygge- eller anleggsplassen, eller eventuelt utstyr og materiale leveres dit⁷⁸. Fysisk bygge- eller anleggsvirksomhet er altså ikke et krav for at arbeidet, og således tidsperioden, skal anses for å være påbegynt.

OECD kommentarene fastsetter videre at forberedende arbeid i det land hvor byggkonstruksjonen er etablert, fører til at tidsperioden startes⁷⁹. Dette eksemplifiseres med installering av et planlegningskontor for anleggs- eller byggearbeidet. Et slikt kontor trenger imidlertid ikke å være plassert akkurat der byggingen skal gjennomføres⁸⁰. Det faktum at arbeidet anses for å ha startet på et så tidlig stadium av prosessen, bidrar til at de fleste sidene av byggeprosjektet medregnes i tidsperioden. Herunder blant annet byggingens sikkerhetsmessige, tekniske og økonomiske sider⁸¹. Det faktum at fristen har et vidt

⁷⁷ OECD komm. art. 5 pkt. 19

⁷⁸ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 175

⁷⁹ OECD komm. art. 5 pkt. 19

⁸⁰ Klaus Vogel m.fl. s. 307

⁸¹ Samme sted

anvendelsesområde hva gjelder arbeid i kildestaten gjør også reglene mer forutberegnelige og lettere å håndheve.

Skjæringstidspunktet mellom ren forberedende aktivitet og arbeidets start vil altså være det tidspunktet planleggingen starter i kildestaten. Dette må ses i sammenheng med at OECD art. 5 nr. 4 bokstav e unntar forberedende arbeid fra fast driftssteddefinisjonen. Dette innebærer at dersom aktiviteten bare er av forberedende art, og dette ikke følges opp med faktisk bygge- eller anleggsarbeid, så vil ikke planleggingen føre til at arbeidet har startet⁸². Dersom arbeidet ikke har startet vil aktiviteten således ikke kunne sies å konstatere et fast driftssted, til tross for at den har vedvart i over 12 måneder. Bakgrunnen for ovennevnte er gjerne at de hensyn som ligger bak kildebeskatning av fast driftssted, ikke gjør seg gjeldende i tilfeller hvor kjerneaktiviteten ikke er startet⁸³. Dersom det bare er forberedende aktiviteter som er gjennomført, vil ikke ubenyttede naturressurser i kildestaten anvendes i samme utstrekning. Det som ofte benyttes i slike tilfeller er derimot den interne kunnskapen og kompetansen til arbeiderne, hvilket rettferdiggjør skattlegging i arbeidernes hjemstat.

Grensen mellom ren forberedende aktivitet og arbeidets start, kan imidlertid være vanskelig å trekke. Dersom den forberedende aktiviteten innebærer å sette opp bygg som skal anvendes under byggearbeidet, vil dette være så nær hovedaktiviteten at det gjerne er naturlig å anse det som en del av arbeidet⁸⁴. Dette samstemmer også med hensynene bak kildestatsbeskatningen. På dette tidspunktet går en gjerne over grensen fra å bare anvende arbeidernes kunnskap og kompetanse, til også å anvende ressursene i kildestaten. Hvor grensen går, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle ut fra sakens omstendigheter.

2.4.2 Byggeperiodens avslutning

Tidsperioden stanses ved avslutning av byggearbeidet. Som ved termen arbeidets start er arbeidets avslutning heller ikke et entydig eller presist angitt tidspunkt. Hver situasjon må vurderes for seg. Nedenfor vil det vises til noen hovedlinjer hva gjelder hvordan denne grensen skal trekkes.

For det første vil arbeidet anses som avsluttet når byggestedet ikke lenger kan karakteriseres som et byggested. Dette vil blant annet være tilfelle dersom alle arbeiderne har reist for

⁸² Arvid Aage Skaar m.fl. s. 175

⁸³ Klaus Vogel m.fl. s. 318

⁸⁴ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 178

godt⁸⁵. Dersom arbeidet er ferdigstilt, eller det er bestemt at det skal stanses for godt av andre grunner, vil også dette karakteriseres som avslutning av arbeidet⁸⁶.

Arbeidsperioden vil inkludere tiden som brukes på opprydning av utstyr, materiale og lignende. Dette må således være unnagjort for at arbeidet skal sies å være avsluttet. En god retningslinje vil her være at det arbeid som gjøres for klientens eller kundens regning på byggestedet, vil være en del av arbeidsperioden⁸⁷. Det kreves imidlertid at opprydningen gjøres i nær tilknytning til ferdigstillingen av arbeidet. Opprydningsarbeid som gjøres lang tid etter at området opprinnelig var forlatt for godt, og således avsluttet, vil ikke forlenge arbeidsperioden⁸⁸. Bakgrunnen for dette er at dersom slikt arbeid skulle vært inkludert, ville det være lett å omgå reglene. Den nærmere grensedragningen mellom et midlertidig avbrudd og avslutning av arbeidet belyses i punkt 2.4.3.

Arbeid som er en del av kontrakten, og har direkte tilknytning med bygge- og anleggsarbeidet, vil anses som en del av byggeperioden. Dette kan eksempelvis være testing og justering av maskiner og utstyr, som gjøres i forbindelse med ferdigstillingen av arbeidet⁸⁹. For vurdering av tilfeller hvor det gjøres ytterligere arbeid etter byggearbeidet var avsluttet, eksempelvis retting, vises til punkt 4.5.

2.4.3 Midlertidig avbrudd

Midlertidig avbrudd i bygge- eller anleggsarbeidet skal ikke avbryte tidsperioden i OECD art. 5 nr. 3⁹⁰. I norsk juridisk teori vises det til at alle former for avbrudd skal medregnes i tidsperioden⁹¹. Man skal ikke skille mellom kommersielle eller ikke-kommersielle avbrudd. Dette innebærer at både stans som følge av streik eller eventuelt manglende fremdrift i arbeidet, vil legges til i arbeidstiden⁹². Både forutsigbare og uforutsigbare, samt planlagte avbrudd, vil medregnes.

Det faktum at midlertidig avbrudd skal medregnes i bygge- eller anleggsarbeidet gjør det naturlig å stille spørsmål om hva som anses som et midlertidig avbrudd. Det er på det rene at

⁸⁵ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 175

⁸⁶ OECD komm. art. 5 pkt. 19

⁸⁷ Arvid Aage Skaar s. 385

⁸⁸ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 175-176

⁸⁹ Klaus Vogel m.fl. s. 308; Arvid Aage Skaar m.fl. s. 176

⁹⁰ OECD komm. art. 5 pkt. 19

⁹¹ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett* s. 179-180; Arvid Aage Skaar m.fl. s. 176

⁹² Samme sted

noen dagers opphold på grunn av sykdom hos arbeiderne er et midlertidig avbrudd. Men hva hvis prosjektet stanser i flere måneder før det ferdigstilles? I OECD kommentarene vises det til et tilfelle hvor en kontraktspart startet å arbeide på en vei 1. mai⁹³. De stanset arbeidet 1. november på grunn av dårlig vær eller mangel på materialer, fortsatte arbeidet 1. februar neste år, og ferdigstilte veien 1. juni. I et slikt tilfelle ville prosjektet blitt ansett som et fast driftssted, da det gikk 13 måneder mellom datoen hvor de først startet å arbeide og datoen hvor de endelig ferdigstilte. Kommentarene viser dermed at også relativt langvarige opphold i arbeidet vil kunne anses som et midlertidig avbrudd.

Det må i alle tilfeller foretas en konkret vurdering av det angjeldende tilfellet, hvor flere momenter kan være av betydning for hvorvidt det aktuelle avbruddet kan anses som midlertidig⁹⁴. Det vil selvsagt være relevant hvor lang tid avbruddet har vart. Hva som forårsaket avbruddet, samt hva som fikk arbeiderne til å starte igjen, vil også være av betydning⁹⁵. Herunder kan en se hen til hvilke avbrudd som har blitt godkjent i teori og praksis. Det vil også være sentralt hvorvidt det er en sterk sammenheng mellom det tidligere arbeidet og det arbeid som startes opp etter avbruddet.

Et interessant spørsmål i denne forbindelse er hvorvidt en ved vurderingen av avbruddets karakter skal ta utgangspunkt i avtalepartenes intensjon, eller situasjonen slik den faktisk ble. Dersom det kan påvises at kontraktspartene ble enig om å avslutte prosjektet, for så å senere gjenoppta det, kan det tale for at gjenopptakelsen skal anses som et nytt prosjekt. I et slikt tilfelle var avbruddet i utgangspunktet ikke midlertid, men evig, og gjenopptakelsen kan naturlig ses på som et eget og nytt prosjekt. Dette blir enda klarere dersom arbeidet som startes opp etter avbruddet ikke er identisk med det som ble avsluttet. Med mindre det er klare og skriftlige avtaler mellom kontraktspartene, vil det imidlertid kunne oppstå vanskelige bevissituasjoner dersom en skal vurdere partenes intensjon. I internasjonale avtaler er det viktig med klare regler, slik at de ulike lands borgere kan forutberegne sitt rettsstilling. Vurderingen må i lys av dette ta utgangspunkt i situasjonen slik den faktisk er, og ikke hvilken intensjon partene hadde. Dette med mindre bevissituasjon er klar hva gjelder sistnevnte.

⁹³ OECD komm. art. 5 pkt. 19

⁹⁴ OECD, "R(19). Issues arising under article 5 (permanent establishment) of the model tax convention", 2012 s. 21 og 22, punkt 69

⁹⁵ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 176

De ovennevnte momenter er ikke uttømmende. Det avgjørende er en konkret vurdering av det aktuelle avbruddet. Dersom det anses for å være midlertidig vil det oppstilles et tidskrav for hele arbeidet, inklusiv avbruddet.

Det er uenighet i teorien hva gjelder spørsmålet om det skal foretas suspensjon av arbeidsperioden i tilfeller hvor avbruddet varer i lang tid. Arvid Aage Skaar⁹⁶, ansett som en av Norges fremste eksperter på internasjonal skatterett, mener at det ikke skal foretas suspensjon i slike tilfeller. Dr. juris. Maximilian Görl⁹⁷ skriver imidlertid at lange pauser i arbeidet fører til suspensjon, i de tilfeller hvor gjenopptakelsen av arbeidet er funksjonelt tilknyttet til det tidligere arbeidet⁹⁸. Hvorvidt pausen er lang nok beror på en konkret vurdering. Et moment vil være avbruddets lengde sett i sammenheng med totallengden på prosjektet⁹⁹. I tråd med dette synspunktet vil et tilstrekkelig langt avbrudd ikke anses som en del av tidsperioden.

Teorien til Görl kan i noen tilfeller ha gode grunner for seg. En langvarig streik kan komme når en minst venter det. Dette innebærer at det kan være veldig tilfeldig hvorvidt et arbeid varer i over 12 måneder, og således innfrir tidskravet, eller om det ikke gjør det. Videre vil de hensyn som begrunner reglene om fast driftssted, herunder at arbeidstakerne benytter seg av kildestatens ressurser, ikke gjøre seg gjeldende i samme utstrekning dersom arbeiderne ikke arbeider. Dette spesielt hvis de ikke oppholder seg i kildestaten i perioden hvor arbeidet er stanset.

På den annen side vil det føre til en rekke skjønsmessige vurderinger og vanskelige grensetilfeller dersom det skulle foretas en konkret vurdering av hvert enkelt avbrudd. For at internasjonale avtaler skal være mulig å håndheve for medlemsstatene, er forutberegnelighet et viktig hensyn. Det er også noe som kan hindre konflikter vedrørende tolkningsspørsmål. Dette synes å ha vært avgjørende for OECD skribentene¹⁰⁰. Det følger i denne sammenheng av OECD kommentarene at en pause på tre måneder skal anses som en del av byggeperioden¹⁰¹. Muligheten for å anse dette tidsrommet som en suspensjon nevnes ikke.

⁹⁶ Wiersholm, "Arvid Aage Skaar" på *Wiersholms internettside*:

<http://www.wiersholm.no/people/CV?initials=aas> (publikasjonsdato ikke oppgitt, hentet 26. mai 2015)

⁹⁷ WTS TAX LEGAL CONSULTING, "Dr. Maximilian Görl", på *WTS Tax Legal Consulting sin internettside*:
http://www.wts.de/en/content/dr__maximilian_goerl.php (publikasjonsdato ikke oppgitt, hentet 30. mai 2015)

⁹⁸ Klaus Vogel m.fl. s. 309

⁹⁹ Samme sted

¹⁰⁰ OECD, "R(19). Issues arising under article 5 (permanent establishment) of the model tax convention", 2012 s. 21 og 22, punkt 69

¹⁰¹ OECD komm. art. 5 pkt. 19

Anvendelsen av suspensjon synes i lys av dette ikke å være noe som følger av OECDs modellavtale, eller dens kommentarer.

De lege ferenda kan det stilles spørsmål ved om situasjoner hvor arbeiderne planlegger et avbrudd i arbeidet, med den hensikt å danne et fast driftssted, bør behandles likt som andre tilfeller. Dette vil kunne være en kilde for omgåelse av reglene, samt påvirke konkurransen landene imellom. Det vil gjerne være mer lukrativt for byggarbeidere å ta på seg arbeid i et annet land enn hjemlandet, dersom det tenkes at kildestaten har en bedre skatteordning. Men på lik linje med reglene om suspensjon vil et skille mellom tilfeller hvor arbeiderne forsettlig har stanset arbeidet, og tilfeller hvor dette ikke var ønskelig, fordre en rekke vanskelige og skjønnsmessige vurderinger. Reglene er per i dag som gjennomgått ovenfor.

2.4.4 Merarbeid

Med merarbeid menes arbeid ut over det som opprinnelig var avtalt i kontrakten, eller arbeid som gjøres etter byggearbeidet var avsluttet.

Som overfor nevnt, er utgangspunktet at bygge- eller anleggsarbeidet eksisterer til det er ferdigstilt eller forlatt for godt¹⁰². Herunder kan det imidlertid oppstå en rekke situasjoner som ikke løses ved hjelp av dette utgangspunktet alene. Det kan tenkes at arbeidet er ferdigstilt 1. august 2014, men så viser det seg senere at det er en mangel arbeiderne må tilbake for å rette. Skal dette anses som en del av arbeidsperioden ved vurderingen av hvorvidt tidskravet i OECD art. 5 nr. 3 er innfridd? Dette, samt andre spørsmål, vil belyses under.

I noen tilfeller overlater hovedentreprenøren en del av arbeidet til en underleverandør. Dersom hovedentreprenøren senere tar på seg det arbeid som underleverandøren opprinnelig skulle gjøre, vil arbeidet anses som en del av prosjektet, og således tidsperioden, til hovedleverandøren. Dette er naturlig, da underleverandørens arbeid i alle tilfeller ville ha blitt regnet med til hovedentreprenørens tid¹⁰³. Dersom underleverandøren ikke er bosatt i det land som er kildestat for hovedleverandøren, så vil eventuelt merarbeid fra hans side regnes med ved vurderingen av om han innfrir tidskravet etter OECD art. 5 nr. 3. Merarbeid fra hovedentreprenørens side vil imidlertid ikke ha betydning for underleverandøren.

¹⁰² OECD komm. art. 5 pkt. 19

¹⁰³ Samme sted

Dersom arbeiderne gjør noe som ligger utenfor kontrakten, må det foretas en vurdering av hvorvidt dette kan anses som en del av det opprinnelige prosjektet, eller om det må utskilles som et eget. Nærmere om dette følger av punkt 2.4.5, om identifikasjon. Dersom merarbeidet anses som en del av det opprinnelige arbeidet, vil det hele ses i sammenheng ved vurderingen av tidskravet i OECD art. 5 nr. 3.

Det er naturlig at det som anses som en del av prosjektet teller med ved vurderingen av 12 måneders kravet i OECD art. 5 nr. 3. Dette gjelder uansett hvor lite arbeidet er eller hvor kort tid den isolerte arbeidsinnsatsen tar. Spørsmålet er imidlertid om det samme gjelder i tilfeller hvor arbeidet har stanset i en lengre periode. Hva skal til for at det i slike tilfeller foreligger merarbeid av betydning for tidsrammen i OECD art. 5 nr. 3?

Det er i denne sammenheng naturlig å skille mellom tilfeller hvor prosjektet er kontraktsmessig før avbruddet, og tilfeller hvor det ikke er det. Herunder er det av betydning hvorvidt det senere arbeidet er stort eller lite. Dersom arbeidet ikke var kontraktsmessig før avbruddet, vil det senere arbeid på samme prosjekt naturlig nok anses som en del av prosjektet, og ha betydning for tidsrammen i OECD art. 5 nr. 3. Dette uansett om det senere arbeidet er stort eller lite.

Dersom arbeidet i utgangspunktet er avsluttet kontraktsmessig, men arbeiderne senere gjør store endringer på kontraktsgjenstanden, må det foretas en identifikasjonsvurdering av de to arbeidsperiodene, se punkt 2.4.5. Dersom arbeidene identifiseres som ett prosjekt innebærer det at det hele skal vurderes etter samme tidsramme i forhold til OECD art. 5 nr. 3.

Er arbeidet som følger etter avbruddet marginalt, kan det stilles spørsmål ved om dette vil vurderes i sammenheng med det første arbeidet. Dersom arbeidets størrelse alene skulle være avgjørende for hvorvidt en identifikasjonsvurdering ble gjennomført, ville dette åpne for omgåelse av reglene. Da kunne små arbeid utsettes i tilfeller hvor arbeidet lå på grensen til å vare i over 12 måneder, for å unngå skattlegging etter reglene om fast driftssted.

Grensedragningen mellom hvilke tilfeller som skulle omfattes av identifikasjonsreglene, og hvilke som falt utenfor, ville også blitt vanskelig. Det vil i lys av dette foretas en identifikasjonsvurdering uavhengig av størrelsen på det arbeid som gjøres etter avbruddet. Alle arbeid som identifiseres med det tidligere arbeidet anses således som ett prosjekt, ved vurderingen av om tidskravet i OECD art. 5 nr. 3 er innfridd.

En annen situasjon oppstår dersom arbeidet er avsluttet og arbeiderne, av andre grunner enn de ovennevnte, må tilbake til byggestedet- eller prosjektet for å gjøre mer. Det kan i denne sammenheng vises til et dokument av OECD, som gjelder reviderte forslag angående tolkning og anvendelse av OECD art. 5¹⁰⁴. Punkt 11 i dokumentet omhandler merarbeid i forbindelse med OECD art. 5 nr. 3. Der konkluderes det blant annet med at perioden hvor arbeidet testes vil inkluderes i tidsperioden. Dette vil være en naturlig forlengelse av det konkrete byggearbeidet, da arbeid etter en kontrakt forutsettes å være i den stand kontrakten tilsier at det skal være. For å oppnå dette er testing ofte et nødvendig stadium av prosessen.

I det nevnte dokument vises det også til at overdragelse til kunden normalt anses som prosjektets avslutning¹⁰⁵. Senere arbeid i henhold til en garanti skal ikke regnes med i byggeperioden. Garantiordninger vil ha preg av å være midlertidig, og det vil i de fleste tilfeller være svært usikkert om arbeid etter garantien vil bli benyttet. Dersom slikt arbeid skulle være en del av tidsperioden, kunne dette vært et middel for omgåelse av reglene, i de tilfeller hvor hjemstatens beskatningsrett er mindre fordelaktig enn kildestatens. Det er dermed gode grunner for at garantitiden ikke skal være en del av arbeidsperioden. Tilsvarende vil gjelde i situasjoner hvor en kontraktsrettslig mangel krever at arbeiderne gjennomfører retting av kontraktsgjenstanden. Dette vil ikke anses som en del av arbeidsperioden ved vurderingen av tidskravet i OECD art. 5 nr. 3.

Bakgrunnen for at ingen av de ovennevnte endringene er tatt inn i OECD kommentarene i forbindelse med 2014 oppdateringen, er at det forventes at arbeidet med BEPS handlingsplan vil medføre endringer av OECD art. 5¹⁰⁶. Endringene i diskusjonsutkastet vil således ikke ferdigstilles før arbeidet på Rapport 7 er ferdig¹⁰⁷. Punktene er imidlertid godt vurdert og har gode grunner for seg, som vist til ovenfor.

¹⁰⁴ OECD, "OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment)", 2012 s. 6, punkt 11

¹⁰⁵ Samme sted

¹⁰⁶ OECD, "OECD approves the 2014 update to the OECD Model Tax Convention" på *OECDs* nettside: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm> (publikasjonsdato ikke oppgitt, hentet 19. jan. 2015)

¹⁰⁷ Samme sted

2.4.5 Identifikasjon

2.4.5.1 Bakgrunnen for identifikasjonsreglene

Det eksakte tidskravet på over 12 måneder fører til at noen bedrifter prøver å dele opp arbeidet for å unngå at deres arbeid skal innfri tidskravet¹⁰⁸. Oppdelingen gjøres blant annet ved å eie flere firma som står for ulike deler av bygge- og anleggsarbeidet, eventuelt ved deling mellom mor- og datterselskap. OECD kommentarene viser i denne sammenheng til at de berørte land kan inngå avtaler med løsninger på disse problemene¹⁰⁹. Unngåelse av reglene kan også i noen tilfeller falle inn under anti unngåelsesregler. Dette er et av problemene OECD nå søker å løse¹¹⁰. Reglene om identifikasjon er et hjelpemiddel for å stanse noen av forsøkene på skatteunngåelse.

Reglene om identifikasjon støttes også av legitimitetshensyn. Legitimiteten til kildebeskatningsreglene, herunder reglene om fast driftssted, bevares gjennom de økonomiske båndene arbeidet har til kildestaten. Disse båndene er imidlertid ikke direkte påvirket av hvor mange kontrakter som er tegnet i de ulike prosjektene, eller hva som er navnet på firmaet som står bak arbeidet¹¹¹. De vil være like sterke uavhengig av slike faktorer. Uten regler om identifikasjon ville ikke slike hensyn blitt ivaretatt, og tidsrammen på 12-måneder ville hatt liten reell betydning i mange tilfeller¹¹².

Oppgaven vil ikke ta for seg de spesielle identifikasjonsklausulene i nyere norske og britiske skatteavtaler, hva gjelder offshorevirksomhet.

2.4.5.2 Objektiv identifikasjon

Fristen på 12 måneder gjelder hvert enkelt byggested eller prosjekt¹¹³. Dette omtales som objektiv identifikasjon¹¹⁴. Det er dermed viktig å finne hva som utgjør ett prosjekt og hva som er flere prosjekter, herunder hvorvidt flere arbeid skal identifiseres som ett prosjekt. Det kan i

¹⁰⁸ OECD art. 5 nr. 3; RFH i RStB1 1939, på 395 (tidligere tysk Høyesterett i Excavation 1939), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 354

¹⁰⁹ OECD komm. art. 5 pkt. 18

¹¹⁰ OECD, "Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS", 2014 s. 21, punkt C

¹¹¹ Arvid Aage Skaar s. 356

¹¹² Samme sted

¹¹³ OECD art. 5 nr. 3; OECD komm. art. 5 pkt. 18; Klaus Vogel m.fl. s. 308

¹¹⁴ Arvid Aage Skaar s. 345

denne sammenheng vises til en norsk skattesak fra 2013¹¹⁵. Spørsmålet var om det faktum at et selskap hadde holdt til på et skipsverft i over ett år medførte at det forelå et fast driftssted etter OECD art. 5 nr. 3. Avgjørende i så henseende var hvorvidt de ulike arbeidene bedriften hadde gjort på verftet, kunne identifiseres til ett større prosjekt. Flertallet la avgjørende vekt på at arbeid på ulike båter måtte anses som ulike prosjekter, hvilket medførte at arbeidet ikke innfridde tidskravet i OECD art. 5 nr. 3.

Ved vurderingen av hvorvidt det skal foretas en identifikasjon mellom ulike prosjekter, er det viktig å ta i betraktning at hovedregelen og utgangspunktet er at hvert prosjekt skal vurderes særskilt. Det må derfor være forhold i den konkrete sak som gjør det naturlig at to arbeid skal identifiseres som ett, i relasjon til tidskravet i OECD art. 5 nr. 3.

Utgangspunktet er at en arbeiders tidligere prosjekter, som ikke har noen sammenheng med det vurderte prosjektet, ikke skal tas med ved tidsvurderingen etter OECD art. 5 nr. 3¹¹⁶. Et byggearbeid kan imidlertid ses som ett prosjekt til tross for at det er basert på flere kontrakter. Dette forutsetter imidlertid at bygge- eller anleggsstedene, eller prosjektene, anses som et:

«... coherent whole commercially and geographically»¹¹⁷.

I en gjensidig avtale mellom Belgia, Nederland og Tyskland står dette eksplisitt¹¹⁸. Dette innebærer blant annet at en rekke med hus, hvor det er ulike eiere og gjerne flere kontrakter, skal anses som ett byggeprosjekt¹¹⁹.

OECD kommentarenes ordlyd «and» trekker sterkt i retning av at «commercially» og «geographically» er to kumulative vilkår¹²⁰. Det må i tråd med dette foreligge en sammenhengende helhet både kommersielt og geografisk. Det gis imidlertid ikke nærmere veiledning hva gjelder innholdet i det angitte vurderingstema. Den norske byretts avgjørelse inntatt i Gurtler¹²¹, viser hvordan vurderingen kan gjøres.

Gurtler-saken omhandlet et amerikansk entreprenørfirma som hadde drevet med arbeid i Nordsjøen, blant annet innenfor den norske delen av kontinentalsokkelen. Arbeidet ble

¹¹⁵ SKU-2013-15, sidetall ikke oppgitt (norsk sak fra Skatteklagenemnda for utenlandssaker)

¹¹⁶ OECD komm. art. 5 pkt. 18

¹¹⁷ Samme sted

¹¹⁸ Arvid Aage Skaar s. 355

¹¹⁹ OECD komm. art. 5 pkt. 18

¹²⁰ Samme sted

¹²¹ Utv. 1980 s. 569, *Gurtler 1980* (norsk underrettspraksis fra Stavanger Byrett, nåværende tingrett)

karakterisert som bygge- eller monteringsarbeid i samsvar med ordlyden i OECD art. 5 nr. 3. Da ingen av arbeidene varte over 12 måneder, var det avgjørende spørsmålet hvorvidt arbeidene kunne identifiseres som et større prosjekt.

Retten uttaler i denne sammenheng at:

«Gurtler har uomtvistelig, gjennom flere år, drevet særdeles spesialisert virksomhet med likeartede oppdrag, innenfor et for så vidt begrenset geografisk område og for et særdeles begrenset antall oppdragsgivere ...».

Herunder viser retten til Zimmer og uttaler at:

«hvert arbeid må bedømmes for seg, med mindre det er en så nær sammenheng både med hensyn til medkontrahent, tid og sted at det er rimelig å bedømme arbeidene under ett».

Ovennevnte vilkår innfris ikke i Gurtler-saken¹²².

I tysk intern rett finnes regler hva angår interkommunal identifikasjon¹²³. Ved anvendelsen av dette regelsettet har tysk Høyesterett lagt avgjørende vekt på hvorvidt det foreligger et «coherent whole»¹²⁴. Momenter av vekt ved denne vurderingen har blant annet vært om det er samme byggested, hvorvidt prosjektene gjennomføres for samme klient, tidsfaktoren, samt hvorvidt arbeidene anses som en naturlig sammensetning¹²⁵. Tilsvarende momenter vil også kunne være av betydning ved vurderingen av «a coherent whole commercially and geographically»¹²⁶. Dette samstemmer også med det som ble lagt til grunn i den ovennevnte avgjørelsen Gurtler¹²⁷.

2.4.5.2.1 Kommersiell enhet

OECD kommentarenes ordlyd «commercially» er vid, og kan omfatte alt som har med handel å gjøre¹²⁸. Det gis ingen nærmere veiledning hva gjelder avgrensning av begrepet. Dette kan tyde på at begrepet ikke skal være en stor skranke for muligheten til å identifisere to arbeider.

¹²² Utv. 1980 s. 569, *Gurtler 1980* (norsk underrettspraksis fra Stavanger Byrett, nåværende tingrett)

¹²³ Arvid Aage Skaar s. 361-363

¹²⁴ RFH i RStB1 1939, på 395 (tidligere tysk Høyesterett, i *Excavation* 1939); BFH i BStB1 1957 III 8 (tysk Høyesterett, *Repair* 1957), begge hentet fra Arvid Aage Skaar s. 362-363

¹²⁵ Samme sted

¹²⁶ OECD komm. art. 5 pkt. 18

¹²⁷ Utv. 1980 s. 569 *Gurtler* (norsk underrettspraksis fra Stavanger Byrett, nåværende tingrett)

¹²⁸ OECD komm. art. 5 pkt. 18

Dersom en ser ordlyden «commercially» i lys av bygge- og anleggsarbeider vil de ulike deler av kontrakten mellom partene stå sentralt¹²⁹. Dette støttes også av den gjensidige avtalen mellom Belgia, Tyskland og Nederland, hva angår identifikasjon av byggearbeider¹³⁰. I de tilfeller hvor flere arbeid følger av samme kontrakt, vil det være en sterk presumpsjon for at arbeidene vil anses å utgjøre et kommersielt hele¹³¹. Det faktum at de ulike arbeidene følger av separate kontrakter vil imidlertid ikke automatisk føre til at det ikke foreligger en kommersiell enhet. Det må også her foretas en konkret vurdering hvor andre moment kan være avgjørende.

Ulike oppdrag fra en og samme klient vil ofte ha en så nær sammenheng, enten fysisk eller organisatorisk, at det er naturlig at det anses som en kommersiell enhet¹³². Dette har blitt vektlagt i dansk administrativ praksis, samt praksis fra amerikanske og britiske skattemyndigheter¹³³. Herunder må det imidlertid skilles mellom tilfeller hvor en bedrift med vitende og vilje benytter seg av en spesiell bygge- eller anleggsarbeider for å gjøre flere arbeider, og de tilfeller hvor dette er mer tilfeldig. I sistnevnte tilfelle vil den kommersielle tilknytningen være svakere. Det er i slike saker vanskelig å oppstille faste kriterier for når det foreligger en kommersiell enhet, og det må derfor foretas en konkret vurdering ut fra forholdene i den angjeldende sak. Det faktum at prosjektene gjennomføres for en og samme klient er imidlertid ikke et tilstrekkelig kriterium¹³⁴.

Görl skriver at arbeid som gjennomføres for ulike klienter må anses som ulike prosjekter, til tross for at arbeidet gjennomføres på samme sted¹³⁵. Dette trenger imidlertid ikke å være tilfelle. At det er tale om en og samme klient er heller ikke et nødvendig kriterium for å konstatere at det foreligger en kommersiell enhet. Dette følger direkte av OECD kommentarene, hvor det skrives at bygging av en rekke med hus for ulike klienter kan anses som et fast driftssted¹³⁶. Ingen enkeltkriterier skal oppstilles som en absolutt skranke, med

¹²⁹ Samme sted

¹³⁰ Arvid Aage Skaar s. 364

¹³¹ Arvid Aage Skaar s. 364; Klaus Vogel m.fl. s. 308

¹³² Arvid Aage Skaar s. 364-365

¹³³ SD 340-9912-9 (Det danske Finansdepartementet); IRS i Ltr. Rul. 85-26-005 *US Drilling Rig* (amerikanske skattemyndigheter); *Borgny Dolphin*, fra 6. 12.1984 (upublisert britisk sak fra The Special Commissioners of Income Tax, norsk: spesialkommissærene for inntektsskatt), samtlige avgjørelser er hentet fra Arvid Aage Skaar s. 366-367

¹³⁴ Arvid Aage Skaar s. 366

¹³⁵ Klaus Vogel m.fl. s. 308

¹³⁶ OECD komm. art. 5 pkt. 18

mindre slike kan leses ut av skatteavtalen med tilhørende kommentarer. Dette må ses i lys av at forutberegnelighet er spesielt viktig i internasjonale avtaler og traktater.

Andre momenter av betydning ved vurderingen av om det foreligger en kommersiell enhet vil være administrasjonen av prosjektet, hvorvidt det er pause i tid mellom de ulike arbeidene, samt oppgjørsmetode¹³⁷. Hvorvidt arbeidene eller prosjektene føres på samme faktura kan gi en indikasjon på om arbeidene skal anses som en kommersiell enhet eller ikke. Dersom arbeidene gjennomføres rett etter hverandre og det hele betales samlet ved bruk av felles faktura, vil dette tale for at arbeidene er å anse som en kommersiell enhet. Felles administrasjon av arbeidet taler i samme retning. De ovennevnte momenter er imidlertid ikke avgjørende¹³⁸.

Som overfor nevnt er det ikke tilstrekkelig at det foreligger en sammenhengende enhet kommersielt sett. Det må også foreligge en sammenhengende geografisk enhet¹³⁹.

2.4.5.2.2 Geografisk enhet

En naturlig språklig forståelse av «geographically» tilsier at arbeidet eller prosjektet må ha en helhetlig geografisk eller stedlig sammenheng¹⁴⁰. Det må dermed foretas en vurdering av arbeidenes beliggenhet eller plassering.

Et klart utgangspunkt er at arbeid som gjennomføres på samme sted har en geografisk sammenheng¹⁴¹. Den nærmere grensedragningen for hva som anses som samme sted kan imidlertid være vanskelig.

I noen tilfeller kan hensynet bak reglene tilsi at man trekker den geografiske grensen litt videre enn hva den naturlige ordlyd skulle tilsi. OECD kommentarene viser at den naturlig stedlige forflytningen som skjer ved eksempelvis bygging av veier, broer og tunneler ikke stenger for at det opprettes et fast driftssted, dersom tidskravet er innfridd¹⁴². Det faktum at

¹³⁷ Utv. 1980 s. 569 *Gurtler* (norsk underrettspraksis fra Stavanger Byrett, nåværende tingrett); Klaus Vogel m.fl. s. 308; Arvid Aage Skaar s. 363

¹³⁸ Utv. 1980 s. 569 *Gurtler* (norsk underrettspraksis fra Stavanger Byrett, nåværende tingrett); Arvid Aage Skaar s. 364

¹³⁹ OECD komm. art. 5 pkt. 18

¹⁴⁰ Samme sted

¹⁴¹ Arvid Aage Skaar s. 374; BFH i BStB1 1982 II 241 (tysk Høyesterett i Carpenter 1982); RFH i RStB1 1939, på 395 (tidligere tysk Høyesterett i Excavation 1939), begge avgjørelsene hentet fra Arvid Aage Skaar s. 374

¹⁴² OECD komm. art. 5 pkt. 20

arbeidet forflyttes i et slikt tempo at det ikke vedvarer i 12 måneder på ett sted, vil således ikke være av avgjørende betydning i slike tilfeller.

Hvor strengt vilkåret om geografisk enhet skal forstås må ses i sammenheng med hensynene som ligger bak identifikasjonsreglene. Dersom det stilles for strenge krav, vil dette kunne hindre en effektiv beskyttelse av kildebeskatningen og øke sannsynligheten for omgåelse av skattereglene. I dagens samfunn er det vanlig at deler av et prosjekt må gjennomføres ett sted, mens andre deler må utføres et annet. Dette kan eksemplifiseres ved et større byggearbeid. Det er i slike tilfeller vanlig at deler av bygget settes opp på et sted hvor man har tilgjengelig kraftige maskiner som kan sette sammen de største delene. Øvrige deler av byggingen gjennomføres gjerne der hvor bygget skal stå. De ulike delene av arbeidet vil likevel ha en sterk kommersiell sammenheng, og den geografiske forflytningen er godt begrunnet. Det legeferenda taler dette for at det bør kunne foretas identifikasjon av enkelte prosjekter selv om de ikke gjennomføres på samme geografiske sted.

Skaar mener at det også, de lege lata, kan foretas identifikasjon i tilfeller som nevnt overfor. Han viser i denne sammenheng til at kommentarene, ved omtale av tidsvurderingen, fastsetter at:

«... no account should be taken of the time previously spent... on other sites or projects which are totally unconnected with it»¹⁴³.

Han hevder at kommentarene her åpner for identifikasjon i alle tilfeller hvor prosjektene ikke er “totally unconnected”, og således har en viss tilknytning¹⁴⁴. Det skal imidlertid ikke trekkes for sikre konklusjoner ut fra denne setningen i OECD kommentarene. Rett etter det ovennevnte følger nemlig at:

«A building site should be regarded as a single unit... provided that it formes a coherent whole commercially and geographically»¹⁴⁵.

Med dette kan det synes som at vilkåret for at arbeidene ikke skal anses for å være “totally unconnected», er at de anses som «a coherent whole commercially and geographically»¹⁴⁶.

¹⁴³ OECD komm. art. 5 pkt. 18; Arvid Aage Skaar s. 375

¹⁴⁴ Samme sted

¹⁴⁵ OECD komm. art. 5 pkt. 18

¹⁴⁶ Samme sted

Praksis fra de ulike OECD landene viser en noe inkonsekvent holdning til identifikasjon av arbeid som gjennomføres på ulike geografiske steder¹⁴⁷. I noen tilfeller identifiseres arbeidene som ett prosjekt, mens i andre tilfeller anses de som to ulike prosjekter. Av en avtale inngått mellom Belgia, Tyskland og Nederland følger eksempelvis at arbeidene skal identifiseres, til tross for at de er utført på ulike geografiske steder. Dette forutsatt at det hele er et stort samlet prosjekt¹⁴⁸.

Det ovennevnte viser at det i alle tilfeller må foretas en konkret vurdering av omstendighetene i den enkelte sak, sett i lys av formålet bak identifikasjonsreglene. I denne vurderingen vil det gjerne lettere bli godtatt at arbeidene identifiseres dersom det foreligger en sterk kommersiell sammenheng. Arbeidet må i alle tilfeller være gjennomført innen det landet som ønsker å skattlegge, for at hensynene bak kildestatsprinsippet skal gjøres gjeldende. Det er imidlertid ikke nødvendig at arbeidene er utført på nøyaktig samme plass innad i det aktuelle landet¹⁴⁹.

2.4.5.2.3 Kumulative vilkår med modifikasjoner

Vurderingen overfor viser at vilkårene om kommersiell og geografisk sammenheng i utgangspunktet er to kumulative vilkår. I noen tilfeller kan det imidlertid gjøres visse unntak eller modifikasjoner, dersom hensynet bak reglene om identifikasjon likevel gjør seg gjeldende. Skaar uttaler i denne sammenheng at de ovennevnte vilkårene ikke er avgjørende betingelser for identifikasjon¹⁵⁰. I lys av at det er tale om internasjonale avtaler er det imidlertid viktig å understreke hensynet til forutberegnelighet. Dette innebærer at reglene ikke kan strekkes for langt utenfor hva som anses som en naturlig ordlydsforståelse, sett i sammenheng med den øvrige konteksten.

2.4.5.2.4 Noen typetilfeller

Faren for omgåelse av reglene om fast driftssted gjør seg gjerne spesielt gjeldende i tilfeller hvor to selskaper har en tett tilknytning til hverandre. Det kan eksempelvis være et mor- og datterselskap. I OECD kommentarene eksemplifiseres dette ved at en og samme eier oppretter flere selskaper, for å så ta på seg ulike deler av et større prosjekt¹⁵¹. På denne måten kan det avtales at hvert selskap skal arbeide i mindre enn 12 måneder, og således ikke ha et fast

¹⁴⁷ Arvid Aage Skaar s. 375-376

¹⁴⁸ Klaus Vogel m.fl. s. 308

¹⁴⁹ Arvid Aage Skaar s. 376

¹⁵⁰ Arvid Aage Skaar s. 378

¹⁵¹ OECD komm. art. 5 pkt. 18

driftssted i kildestaten etter OECD art. 5 nr. 3. Slik omgåelse av reglene er ikke ønskelig, og søkes løst gjennom reglene om identifikasjon, eller andre anti omgåelsesregler¹⁵². Dersom disse ikke løser problemene oppfordres de ulike landene til å inngå særskilte regler for å unngå slik omgåelse¹⁵³.

En fordeling mellom to tilknyttede selskaper, eksempelvis mor- og datterselskap, kan i lys av det ovennevnte ikke være avgjørende der identifikasjon ellers ville ha blitt foretatt. Dette er blant annet lagt til grunn i en gjensidig avtale mellom Tyskland og Norge¹⁵⁴. At det skal foretas identifikasjon mellom relaterte selskaper er også eksplisitt regulert i den nordiske skatteavtalen, se dens art. 5 nr. 4. Det må i slike tilfeller foretas en konkret vurdering av hvorvidt hensynene bak reglene om identifikasjon gjør seg gjeldende.

Hensynene bak identifikasjonsreglene tilsier også at det i noen tilfeller skal foretas identifikasjon av prosjekter som gjennomføres samtidig. Vernet av kildebeskatningen gjør seg like sterkt gjeldende i slike tilfeller. En slik forståelse støttes også av norsk administrativ praksis¹⁵⁵. Det norske Skattedirektoratet behandlet i denne sammenheng et tilfelle hvor et finsk byggeselskap skulle arbeide med bygging av et produksjonsanlegg i Norge. Til tross for at arbeidet var fordelt på fire ulike kontrakter, som alle skulle gjennomføres samtidig, mente Skattedirektoratet at det hele måtte identifiseres som ett prosjekt. Skaar mener også at det skal foretas identifikasjon i tilfeller som det ovennevnte¹⁵⁶.

Ved vurderingen av fasthetskravet i OECD art. 5 nr. 1 skal arbeid som er av tilbakevendende natur ses i sammenheng ved tidsvurderingen¹⁵⁷. Det er ikke holdepunkter i OECDs mønsteravtale, eller dens kommentarer, for en slik form for identifikasjon ved anleggs- og byggearbeid. De lege ferenda synes det imidlertid ikke å være gode grunner for at anleggs- og byggearbeid skal behandles annerledes enn annet arbeid i slike tilfeller. Det avgrenses mot en nærmere behandling av dette.

¹⁵² Samme sted

¹⁵³ OECD komm. art. 5 pkt. 18

¹⁵⁴ Brev 8 jan. 1986 "fra det norske Skattedirektoratet til avtaleparten Tyskland" (upublisert), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 358

¹⁵⁵ Brev 14. juli 1980 "fra det norske Skattedirektoratet til det norske Finansdepartementet" (upublisert), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 357-358

¹⁵⁶ Arvid Aage Skaar s. 358

¹⁵⁷ OECD komm. art. 5 pkt. 6

2.4.5.3 Subjektiv identifikasjon

Et annet underpunkt er subjektiv identifikasjon. Dette gjelder spørsmålet om hvorvidt hovedentreprenørens og underentreprenørens arbeid skal vurderes særskilt, eller om det skal foretas en samlet tidsberegning av deres arbeid. Bakgrunnen for reglene om subjektiv identifikasjon er ønsket om å unngå at bedrifter allokterer bort en del av arbeidet med skattemessig motiv.

OECD kommentarene fastsetter at dersom hovedleverandøren anvender en underleverandør for å gjøre deler av arbeidet, vil underleverandørens tidsbruk regnes med til hovedleverandørens arbeid¹⁵⁸. Hovedleverandørens tidsbruk vil således forlenges med den tiden underleverandøren har brukt. En slik forståelse ble også lagt til grunn i tysk Høyesterett, ved tolkning av nasjonale lover¹⁵⁹. Dette gjelder uansett hvilken stat underleverandøren er hjemmehørende i.

Dersom underleverandøren i seg selv skal kunne anses å ha et fast driftssted, er det en forutsetning at vedkommende ikke er hjemmehørende i det land arbeidet gjennomføres i¹⁶⁰. Hovedleverandørens arbeid vil imidlertid ikke ha betydning for vurderingen av underleverandørens tidsbruk¹⁶¹. Underleverandøren må således arbeide i mer enn 12 måneder, for at vedkommende skal anses å ha et fast driftssted etter OECD art. 5 nr. 3¹⁶².

¹⁵⁸ OECD komm. art. 5 pkt. 19

¹⁵⁹ BFH i BStB1 1963 III 71, 72 (tysk Høyesterett), hentet fra Klaus Vogel m.fl. s. 309 og Arvid Aage Skaar s. 346-347

¹⁶⁰ OECD art. 5

¹⁶¹ OECD komm. art. 5 pkt. 19

¹⁶² Samme sted

3 Forholdet mellom tidskravet i OECD art. 5 nr. 1 og OECD art. 5 nr. 3

3.1 Innledning

OECD art. 5 nr. 1 innehar som ovenfor nevnt hovedregelen om fast driftssted, mens det av tredje ledd følger en særskilt regulering av anleggs- og byggearbeid. OECD art. 5 nr. 3 ble innført slik at anleggs- og byggearbeid av en gitt varighet også skulle kunne anses som et fast driftssted.

Som tidligere nevnt, har tidskravet i OECD art. 5 nr. 1 sunket betraktelig de siste tiår. Særreguleringen i OECD art. 5 nr. 3 fastsetter imidlertid at anleggs- og byggearbeider må vare i over 12 måneder for å innfri varighetskravet til et fast driftssted. En følge av dette er at vilkårene for å konstatere et fast driftssted etter hovedregelen, i noen henseender vil være lettere å innfri enn etter anleggs- og byggeregelen. Det er også, i større grad enn tidligere, åpnet for at midlertidig arbeid kan behandles etter hovedregelen. Dette innebærer at det ikke lenger kan sies å være like sikkert at anleggs- og byggearbeid ville hatt vanskeligheter med å innfri hovedregelens vilkår i dag. Dersom særreguleringen i tredje ledd stenger for at anleggs- og byggearbeid kan reguleres av første ledd, kan dette således medføre at OECD art. 5 nr. 3 i realiteten svekker kildestatsbeskatningen. Hvorvidt dette er tilfelle, og hva som eventuelt er følgene, vil være et sentralt spørsmål under dette punktet.

Tidskravet er det vilkåret i de to angjeldende nummer i OECD art. 5 som skiller seg mest fra hverandre. Etter OECD art. 5 nr. 1 er tidskravet innbakt som en del av vilkåret «a fixed place». Hvorvidt virksomheten er fast, og hvilket krav som stilles til lengde, foretas da etter en skjønnsmessig vurdering¹⁶³. I OECD kommentarene vises det imidlertid til at kravet normalt ikke vil være under seks måneder¹⁶⁴. Bygge- eller anleggsprosjekter vil av sin natur ikke være evigvarende. Deres varighet er begrenset og beror på en rekke faktorer som eksempelvis prosjektets størrelse, antall arbeidere, vanskelighetsgrad, type arbeid med mer. I lys av dette fant OECD skribentene det hensiktsmessig å ta inn en fast grense på 12

¹⁶³ Arvid Aage Skaar m.fl. s 157

¹⁶⁴ OECD komm. art. 5 pkt. 6

måneder¹⁶⁵. Dersom dette varighetskravet er innfridd så vil det konkrete anleggs- eller byggearbeidet karakteriseres som et fast driftssted.

Innføringen av en 12 måneders frist kan ses i sammenheng med den fristen som på den tiden var satt etter hovedregelen i OECD art. 5 nr. 1. OECD skribentene anså således 12 måneder som en forholdsmessig tidsramme, sett opp mot hovedregelens krav. Med dette tatt i betraktning kan det være naturlig å stille spørsmål om hvorvidt en lavere tidsramme etter hovedregelen, også bør sette sitt preg på tidskravet for de tidsbegrensede anleggs- og byggearbeidene.

I lys av den store utviklingen på området, ses det hensiktsmessig å behandle forholdet mellom OECD art. 5 nr. 1 og OECD art. 5 nr. 3 i et de lege lata og et de lege ferenda perspektiv. Nedenfor vises først til hvordan rettsstillingen er i dag.

3.2 Retten de lege lata

Forholdet mellom OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3 reiser en rekke ulike problemstillinger. I det følgende vil det først foretas en vurdering av hvorvidt anleggs- og byggearbeider, som reguleres etter OECD art. 5 nr. 3, også må å innfri de øvrige kravene som følger av OECD art. 5 nr. 1 for å karakteriseres som et fast driftssted.

Engelske Philip Baker Q. C.¹⁶⁶ har spesialisert seg på internasjonal skatterett. Han stiller blant annet spørsmål om hvorvidt OECD art. 5 nr. 3 er en form for «fixed place of business» og således må innfri vilkårene i første ledd, eller om det er en egen tredje kategori av fast driftssted¹⁶⁷. Dersom anleggs- og byggeregelen anses som en form for «fixed place of business», vil tredje ledd måtte anses som en begrensning i kildestatsbeskatningen¹⁶⁸. Dette da tidskravet etter hovedregelen er skjønnsmessig og kan bli kortere enn 12 måneder. Anses OECD art. 5 nr. 3 som en egen kategori fast driftssted, vil imidlertid virksomheten anses som et fast driftssted så lenge det innfrir tidskravet på 12 måneder¹⁶⁹. Dette til tross for at vilkårene i OECD art. 5 nr. 1 ikke er innfridd.

¹⁶⁵ OECD art. 5 nr. 3

¹⁶⁶ Field Court Tax Chambers, “Philip Baker QC” på *Field Court Tax Chambers internettside*: <http://www.fieldtax.com/barristers/philip-baker-qc/> (publikasjonsdato ikke oppgitt, hentet 5. mai 2015)

¹⁶⁷ Philip Baker Q. C. s. 5-2/7 til 5-2/8

¹⁶⁸ Samme sted

¹⁶⁹ Samme sted

I OECDs modellavtale fra 1963 var anleggs- og byggearbeid ett av eksemplene som ble opplistet i art. 5 nr. 2, som noe som kunne anses som et fast driftssted¹⁷⁰. Kommentarene til dagens bestemmelse poengterer at samtlige eksempler må innfri kravene som følger av OECD art. 5 nr. 1¹⁷¹. Det faktum at anleggs- og byggearbeider nå er tatt ut av listen, og over i et særskilt avsnitt, kan dermed tilsi at denne typen arbeid skal anses som en egen type fast driftssted, som er uavhengig av kravene i OECD art. 5 nr. 1. Dette støttes også av at OECD kommentarene ikke trekker en parallell mellom nr. 1 og nr. 3, slik de gjør mellom nr. 1 og nr. 2.

På den annen side var omplasseringen av anleggs- og byggeregelen systematisk begrunnet¹⁷². Slikt arbeid ville på den tiden så å si aldri anses som et fast driftssted etter de oppstilte kravene i OECD art. 5 nr. 1. Dette kunne føre til at rettsanvendere misforstod bestemmelsen i annet ledd dit hen at de oppnevnte eksemplene alltid var faste driftssted, og derfor ikke trengte å innfri kravene i OECD art. 5 nr. 1. Anleggs- og byggearbeid ble i lys av dette tatt inn i OECD art. 5 nr. 3, for å skape klarhet i når slike prosjekter skulle anses som faste driftssted, samt unngå misforståelser rundt koblingen mellom OECD art. 5 nr. 1 og nr. 2. Som ovenfor nevnt poengteres denne koblingen i dag i kommentarene til OECD¹⁷³. Da omplasseringen bare var systematisk begrunnet, kan det faktum at anleggs- og byggearbeider tidligere var plassert i OECD art. 5 nr. 2 tale for at også slike arbeid må innfri kravene i OECD art. 5 nr. 1.

Baker skriver herunder at den beste løsningen må være at OECD art. 5 nr. 3 bare viser til eksempler på «a fixed place of business», hvilket innebærer at vilkårene i OECD art. 5 nr. 3 er begrensninger¹⁷⁴. OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3 må i samsvar med dette ses i sammenheng, slik at kravene i hovedregelen må innfris også ved anleggs- og byggearbeid.

I sin avhandling viser Skaar til at et anleggs- eller byggearbeid kan anses som et fast driftssted dersom det varer i 12 måneder¹⁷⁵. Dette til tross for at varighetstesten i OECD art. 5 nr. 1 potensielt kunne ha resultert i et lengre tidskrav. Skaar går ikke inn på den situasjon at hovedregelen innehar et kortere tidskrav enn 12 måneder. Han uttaler imidlertid at 12 måneder normalt er et nødvendig kriterium¹⁷⁶. Dette med mindre vilkårene for å konstatere et

¹⁷⁰ Klaus Vogel m.fl. s. 305; Philip Baker Q. C. s. 5-2/7 til 5-2/8

¹⁷¹ OECD komm. art. 5 pkt. 12

¹⁷² Klaus Vogel m.fl. s. 305

¹⁷³ OECD komm. art. 5 pkt. 12

¹⁷⁴ Philip Baker Q. C. s. 5-2/7 til 5-2/8

¹⁷⁵ Arvid Aage Skaar s. 343

¹⁷⁶ Samme sted

fast driftssted etter hovedregelen er innfridd med et lavere tidskrav enn 12 måneder. Skaar synes således å åpne for at anleggs- og byggeprosjekt kan reguleres etter hovedregelen, samt at tidskravet kan være lavere enn 12 måneder. Han går imidlertid ikke nærmere inn på problematikken.

I en nyere bok presiserer Skaar imidlertid at OECDs modellavtale åpner for at fast driftssted kan dannes på tre alternative måter¹⁷⁷. I denne sammenheng påpeker han at anleggs- og byggearbeider er en av tre kategorier. Slike arbeider vil etter hans mening anses som et fast driftssted dersom de innfrir vilkårene oppstilt i OECD art. 5 nr. 3¹⁷⁸. Det er ikke nødvendig at vilkårene i OECD art. 5 nr. 1 er innfridd for at anleggs- og byggearbeider, som reguleres etter OECD art. 5 nr. 3, skal anses som et fast driftssted¹⁷⁹.

Den ovennevnte uenigheten mellom Skaar og Baker illustrerer hvor uavklart forholdet mellom OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3 er i dag. OECD kommentarene er imidlertid et viktig hjelpemiddel hva gjelder forståelsen av OECDs mønsteravtale. Det faktum at det i de ikke viser til at vilkårene i OECD art. 5 nr. 1 skal gjelde for anleggs- og byggearbeider, men påpeker at de gjelder for de tilfeller som følger av OECD art. 5 nr. 2, anses dermed som avgjørende. Vilkaene i OECD art. 5 nr. 1 gjelder således ikke i tillegg til de kriterier som oppstilles i OECD art. 5 nr. 3.

Vurderingen overfor viser at anleggs- og byggearbeider, som vurderes etter OECD art. 5 nr. 3, ikke trenger å innfri de øvrige kravene som følger av OECD art. 5 nr. 1 for å karakteriseres som et fast driftssted. Et annet spørsmål er hvorvidt anleggs- og byggearbeid kan reguleres etter OECD art. 5 nr. 1, eller om særreguleringen i OECD art. 5 nr. 3 stenger for dette. Det vil vurderes i det følgende.

Skaar mener at hovedregelen ikke kan anvendes på anleggs- og byggearbeider, når skatteavtalen har en byggeregel¹⁸⁰. Han understreker i denne forbindelse, som nevnt tidligere, at et kontor på en byggeplass må innfri vilkårene i OECD art. 5 nr. 3¹⁸¹. Det hjelper således ikke at kontoret ville ha blitt ansett som et fast driftssted etter hovedregelen.

¹⁷⁷ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 127

¹⁷⁸ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 170-171

¹⁷⁹ Samme sted

¹⁸⁰ Samme sted

¹⁸¹ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 171

Baker mener at kravet på 12 måneder skal anvendes i samsvar med de øvrige vilkårene i OECD art. 5 nr. 1¹⁸². Det er i medhold av dette ikke tilstrekkelig at vilkårene i OECD art. 5 nr. 1 er innfridd, i de tilfeller skatteavtalen har en særskilt anleggs- og byggeregel.

I OECD kommentarene eksemplifiseres imidlertid vilkåret i OECD art. 5 nr. 1, om at virksomheten må drives gjennom det aktuelle forretningsstedet, med en bedrift som baner vei¹⁸³. En virksomhet hvor arbeiderne baner vei er klart en anleggs- eller byggevirksomhet, og vil således falle inn under OECD art. 5 nr. 3. Eksemplifiseringen i OECD kommentarene hva gjelder art. 5 nr. 1 synes derfor å åpne for at anleggs- og byggearbeider kan reguleres etter hovedregelen. Dette kan imidlertid ikke alene være avgjørende for denne konklusjonen. Kommentarene utdyper det nærmere innholdet i OECD art. 5 nr. 1 også i de tilfeller hvor det ikke inntas en særskilt anleggs- og byggeregel. I slike tilfeller vil også midlertidige anleggs- og byggearbeider falle inn under hovedregelen¹⁸⁴.

Anleggs- og byggearbeider kjennetegnes av deres midlertidige karakter. Tidligere var dette noe som skilte disse arbeidene fra dem som innfridde vilkårene i hovedregelen¹⁸⁵. I tråd med dette kan hovedregelens vilkår være formet med henblikk på arbeid av lengre varighet og således andre typer arbeid enn dem som følger av OECD art. 5 nr. 3. Dette taler for at det vil være mest hensiktsmessig at anleggs- og byggearbeid bare reguleres etter sistnevnte, som er formulert med tanke på midlertidige arbeider. Et slikt resonnement vil imidlertid ikke være like sterkt i dag, da dagens hovedregel åpner for å regulere også kortere arbeider¹⁸⁶.

Det ovennevnte rettskildematerialet viser at anleggs- og byggearbeid ikke kan behandles etter de vilkår som oppstilles i hovedregelen alene, i de tilfeller hvor skatteavtalen har en særskilt anleggs- og byggeregel. Kravet på 12 måneder, som oppstilles i OECD art. 5 nr. 3, vil gjelde dersom avtalepartene velger å innta en slik særregulering i sin skatteavtale. Dersom en skulle kunne gå bort fra tidskravet på 12 måneder og anvende hovedregelens vilkår i stedet, ville særregelen hatt liten reell betydning i dag. En slik forståelse samstemmer også med de to ovennevnte synspunkt fremlagt av Skaar og Baker.

¹⁸² OECD art. 5 nr. 3; Philip Baker Q. C. s. 5-2/7 til 5-2/8

¹⁸³ OECD komm. art. 5 pkt. 4.6

¹⁸⁴ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 171

¹⁸⁵ OECD art. 5 nr. 1; Se oppgavens punkt 2.2

¹⁸⁶ OECD komm. art. 5 nr. 6

For å vise hvordan forholdet mellom OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3 kan utarte seg i praksis, vises herunder til den norske avgjørelsen fra Skatteklagenemnden for utenlandssaker¹⁸⁷.

Avgjørelsen omhandlet som ovenfor nevnt spørsmålet om et skipsverft skulle anses å ha et fast driftssted etter OECD art. 5.

Mindretallet påpekte innledningsvis at det var klart at angjeldende tilfelle falt inn under den type virksomhet som reguleres av OECD art. 5 nr. 3. De mente imidlertid at hovedregelen i OECD art. 5 nr. 1 også kunne anvendes på slike tilfeller. Herunder følger en gjennomgang av vurderingen mindretallet foretok, samt noen kommentarer vedrørende den problemstillingen.

Mindretallet innleder med å vise til OECD kommentarene, og skriver at:

«... et kontor på en byggeplass [ikke vil] utgjøre et fast driftssted dersom ikke tidskravet i byggeregelen er oppfylt»¹⁸⁸.

Det synes her som at de mener at dersom tidskravet etter anleggs- og byggeregelen er innfridd, så vil ikke det være et hensyn som taler mot anvendelsen av OECD art. 5 nr. 1. De henviser så til Skaar, noe som vil vurderes nærmere under.

OECD kommentarene skiller mellom tilfeller hvor et kontor er spesielt opprettet for et konkret byggeprosjekt, og tilfeller hvor det fungerer som et kontor for en rekke prosjekter¹⁸⁹. I førstnevnte tilfelle krever kommentarene at tidskravet i OECD art. 5 nr. 3 er innfridd for at kontoret skal anses som et fast driftssted. Det uttales også at dersom et kontor anvendes i forbindelse med mange byggeprosjekter og aktiviteten går ut over forberedelsesstadiet i OECD art. 5 nr. 4, vil det anses som et fast driftssted dersom artikkelens øvrige vilkår er innfridd. Dette til tross for at ingen av byggestedene varer mer enn 12 måneder. Det er kontoret isolert sett som er det faste driftsstedet, og ikke prosjektene. Dette støttes også av det Skaar skriver, samt av annen internasjonal litteratur¹⁹⁰.

Kommentarenes henvisning til kontor utenfor byggeplassen gjelder med andre ord tilfeller hvor hovedoppgaven til det angjeldende kontor er å organisere flere bygge- eller anleggsprosjekter. I andre tilfeller må anleggs- og byggeprosjektet i sin helhet ha en varighet på minst 12 måneder etter OECD art. 5 nr. 3.

¹⁸⁷ SKU-2013-15, sidetall ikke oppgitt (norsk sak fra Skatteklagenemnda for utenlandssaker)

¹⁸⁸ Samme sted

¹⁸⁹ OECD komm. art. 5 pkt. 16

¹⁹⁰ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 171; Mogens Rasmussen s. 47

I angjeldende avgjørelse er det tale om et skipsverft, og ikke et kontor. Skipsverftets hovedoppgave er imidlertid å bygge, reparere eller drive vedlikehold på en rekke båter, samt å organisere driften av verftet. Det huser således flere ulike prosjekter. Dette viser at det er store likhetstrekk mellom et kontor som har ansvar for flere anleggs- og byggearbeider, og et skipsverft som har ansvar for en rekke anleggs- og byggearbeider på båter. Da det ikke kan finnes sentrale argumenter imot, er det gode grunner for at samme løsningen skal gjelde for et skipsverft, som for et kontor. Dersom skipsverftet ikke skal kunne anses som et fast driftssted, så vil firma som driver med lignende arbeid kunne drive virksomhet i Norge i en årrekke uten å bli skattepliktig til Norge. Hensynene som ligger bak reglene om kildeskatt gjør seg gjeldende med full styrke i et slikt tilfelle. Skipsverftet vil anvende kildestatens naturressurser og infrastruktur. Videre vil kildestaten ha større mulighet til å kontrollere inntektene til skipsverftet enn hva bostedet til arbeiderne har. Flertallet i avgjørelsen mente imidlertid at det ikke var rettskildemessig grunnlag for en slik løsning.

Den ovennevnte omtalen av Skaar og Baker viser at de to forfatterne er enig om at det i dag er en tidsramme for anleggs- og byggearbeider på 12 måneder. Skaar skriver videre til at i de tilfeller hvor det ikke er inntatt en særskilt anleggs- og byggeregel i skatteavtalen, så vil anleggs- og byggearbeid reguleres av hovedregelen¹⁹¹. Tidsperioden vil i slike tilfeller potensielt være på seks måneder¹⁹². Det er i denne sammenheng viktig å være observant på at det ikke bare er lengden på selve tidskravet som er en relevant forskjell mellom OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3. Det er også en betydelig forskjell på hvilke kriterier som oppstilles hva gjelder hvordan de to tidskravene skal innfris. Dette vil belyses i det følgende.

Etter anleggs- og byggeregelen skal hvert enkelt prosjekt vurderes for seg selv. Dette kan ha sammenheng med det tidligere ønske om at bare de langvarige anleggs- og byggeprosjekter skulle anses som fast driftssted. Tilsvarende krav stilles ikke etter hovedregelen. Anvendelse av hovedregelens kriterier, hvor de sammenslår flere prosjekter ved tidsvurderingen, vil således føre til at flere tilfeller anses som fast driftssted, enn hva OECD art. 5 nr. 3 gjør. Dette innebærer at det er viktig at hovedregelens kriterier ikke anvendes ved vurderingen av tidskravet for anleggs- og byggearbeid etter OECD art. 5 nr. 3.

Etter hovedregelen er det avgjørende at det bare er en oppdragsgiver. Dette da spørsmålet er hvorvidt skatteyters aktiviteter utgjør ett eller flere sammenhengende oppdrag fra

¹⁹¹Arvid Aage Skaar m.fl. s. 171

¹⁹² Samme sted

oppdragsgivers synsvinkel¹⁹³. Dersom dette skulle være avgjørende etter bygge- og anleggsregelen, ville det være lett å omgå tidskravet ved å fordele arbeidet på flere oppdragsgivere. Dette er noe OECD har søkt å unngå ved regelen i OECD art. 5 nr. 3 med tilhørende kommentarer, hvilket også illustreres gjennom reglene om identifikasjon. Tilsvarende omgåelsesproblematikk gjør seg imidlertid også gjeldende for prosjektene som faller inn under hovedregelen. Selv om dette til en viss grad kan hindres ved det skjønnsmessige tidskravet, viser OECD-kommentarene at identifikasjonsreglene som anvendes ved bygge- og anleggsprosjekter får tilsvarende anvendelse for prosjekter under hovedregelen¹⁹⁴. På denne måten har man gode midler for å unngå omgåelse også her. Dette innebærer således at kravet om at det bare må være én oppdragsgiver ikke vil være en avgjørende forskjell ved tidsvurderingene etter hovedregelen og anleggs- og byggeregelen.

Det ovennevnte viser at det ved beregningen av tidskravene i henholdsvis OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3 er viktig å skille de to bestemmelsenes kriterier fra hverandre. Dette for at bestemmelsene skal få den virkning de var ment å ha ved innføringen.

I lys av den markante utviklingen på området er det nødvendig å foreta en vurdering av hvorvidt retten de lege lata samsvarer med retten de lege ferenda.

3.3 Retten de lege ferenda

Det sentrale spørsmålet er i denne sammenheng hvorvidt det er gode grunner for å ha mindre kildeskatt på anleggs- og byggearbeider enn på andre typer arbeider. Innledningsvis er det da naturlig å se hva som skiller anleggs- og byggearbeid fra annet arbeid.

Et karakteristisk trekk ved anleggs- og byggearbeid er at de av natur er midlertidig. De ville derfor veldig sjelden innfri det langvarige tidskravet som opprinnelig var oppstilt i OECD art. 5 nr. 1. Etersom internasjonal utførelse av anleggs- og byggearbeid ble mer og mer vanlig, ble det imidlertid ønskelig at også slike arbeid skulle kunne anses som fast driftssted. Bygge- og anleggsarbeid som varte i over 12 måneder ble etter dette ansett som tilstrekkelig fast, hvilket senere også ble innført i OECD art. 5 nr. 3. Særreguleringen førte med andre ord til økt kildebeskatning. I dag vil tidsrammen etter OECD art. 5 nr. 1 potensielt være helt ned i

¹⁹³ SKU-2013-15, sidetall ikke oppgitt (norsk sak fra Skatteklagenemnda for utenlandssaker)

¹⁹⁴ OECD komm. art. 5 pkt. 6.2.

seks måneder¹⁹⁵. Skaar skriver at dette vil være tilfellet for de anleggs- og byggearbeid som reguleres av skatteavtaler uten en regel tilsvarende OECD art. 5 nr. 3¹⁹⁶. I lys av dette vil tidsrammen i OECD art. 5 nr. 3 i dag innebære en innskrenkning av kildebeskatningen, hvilket fraviker fra det som var hensynet bak regelen da den ble vedtatt. Dette taler for at tidsrammen på 12 måneder bør settes lavere, slik at også kortere anleggs- og byggearbeid omfattes av begrepet fast driftssted.

Et annet sentralt moment er at globaliseringen, sett i sammenheng med den teknologiske utviklingen, har medført at oppdrag som tidligere tok flere måneder, i dag kan gjennomføres på noen uker¹⁹⁷. For at de samme prosjekt som tidligere falt inn under begrepet fast driftssted, også skal omfattes i dag, må tidsrammen settes lavere. Dette støtter således det ovennevnte argument.

Som tidligere nevnt, er det generelt sett en klar utvikling i retning av økt kildebeskatning. Ut fra momentene vist til under punkt 1.1 synes dette å ha gode grunner for seg. Da det ikke kan påvises gode argumenter for at anleggs- og byggearbeider skal være gjenstand for mindre kildeskatt enn andre arbeid, vil dette innebære at tidsrammen i OECD art. 5 nr. 3 ikke bør være høyere enn fristen i OECD art. 5 nr. 1. I lys av dette vil det være naturlig at tidskravet for anleggs- og byggearbeider settes skjønnsmessig, og således i noen tilfeller til seks måneder, slik vilkårene er for andre arbeid etter OECD art. 5 nr. 1¹⁹⁸.

Det kan argumenteres for at det er et behov for at anleggs- og byggearbeider skal ha et tidskrav av en gitt lengde, for ikke å gjøre skattesituasjonen usikker for de som velger å ta på seg arbeid i et annet land. Dette er imidlertid et hensyn som gjør seg gjeldende i like stor grad for arbeid som reguleres av hovedregelen. Det vil dermed ikke kunne ha særlig stor vekt i dette henseende.

De ovennevnte argumenter taler sterkt i retning av at anleggs- og byggearbeid bør anses for å konstatere et fast driftssted også dersom de varer kortere enn 12 måneder. Det er således ikke gode grunner for å ha mindre kildeskatt på anleggs- og byggearbeider enn på andre typer arbeider.

¹⁹⁵ OECD komm. art. 5 pkt. 6

¹⁹⁶ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 171

¹⁹⁷ Arvid Aage Skaar s. 383; Arvid Aage Skaar m.fl. s. 175

¹⁹⁸ OECD komm. art. 5 pkt. 6

3.4 Konsekvensen av at retten de lege ferenda avviker fra retten de lege lata

Det sentrale spørsmålet er i denne sammenheng hvorvidt den ovennevnte utviklingen av tidskravet i OECD art. 5 nr. 1 vil medføre at OECD art. 5 nr. 3 ikke lenger er relevant.

OECDs modellavtale er en mønsteravtale som ulike land kan anvende for å lage skatteavtaler seg imellom. Landene velger imidlertid selv hvilke regler de ønsker å ta med, og hvorvidt de ønsker å foreta noen endringer på de relevante bestemmelsene. Dette innebærer at den ovennevnte utvikling kan være avgjørende for hvorvidt tidskravet i OECD art. 5 nr. 3 vil ha stor reell betydning i fremtiden.

Både i FNs modellavtale, samt tysk intern rett er tidsrammen for anleggs- og byggearbeider nå satt til seks måneder¹⁹⁹. Dette har påvirket en rekke skatteavtaler, som også har innført en tilsvarende tidsramme på seks måneder²⁰⁰. I slike tilfeller vil tidskravet således være det samme som i OECD art. 5 nr. 1.

Den ovennevnte utviklingen illustrerer at retten de lege lata påvirkes av retten de lege ferenda. En slik sammenheng vises gjerne særlig i tilfeller som det foreliggende, hvor det er tale om retten i en mønsteravtale. Internasjonale avtaler krever imidlertid mye ressurser og tid fra de involverte land. Dette innebærer at det kan ta lang tid før tidskravet for anleggs- og byggearbeid settes lavere, eventuelt tilsvarende tidskravet i OECD art. 5 nr. 1, på et internasjonalt plan. Dette til tross for en klar utvikling i teori og praksis.

¹⁹⁹ FNs mønsteravtale art. 5 nr. 3 (a); Arvid Aage Skaar s. 382-383

²⁰⁰ Arvid Aage Skaar m.fl. s. 175

4 Sammendrag

Internasjonal skatterett er et rettsområde i stor utvikling. Økt globalisering og ny teknologi fordrer en rekke nye spørsmål, spesielt hva gjelder kriteriet fast driftssted²⁰¹.

Bostedsbeskatning har lenge blitt ansett som hovedregelen innenfor internasjonal skatterett. De siste tiår har imidlertid andelen inntekter som kildebeskattes økt, herunder blant annet inntekter som allokteres til et fast driftssted²⁰². De fleste skatteavtaler har nå en fordeling mellom kildebeskatning og bostedsbeskatning. Dette innebærer at det i dag ikke er like naturlig å omtale bostedsbeskatning som en hovedregel hva gjelder beskatningsretten i internasjonal skatterett.

Tidskravet i OECD art. 5 nr. 1 ligger på seks måneder i noen tilfeller²⁰³. Dette innebærer at det i dag stilles et høyere krav til anleggs- og bygningsarbeider enn øvrige arbeider²⁰⁴. Den ovenfor nevnte vurdering viser at det ikke er gode grunner til en slik sondring, hvilket innebærer at tidskravet i OECD art. 5 nr. 3 bør settes lavere enn det som følger av artikkelen slik den står i dag.

Det fastsatte tidskravet i OECD art. 5 nr. 3 forutsetter at det oppstilles klare grenser for når et arbeid starter og når det avsluttes, samt hvordan dette påvirkes av midlertidige avbrudd og merarbeid. Bakgrunnen for dette er at det i internasjonale avtaler er særdeles viktig med klare og tydelige regler. Dette slik at medlemslandene makter å gjennomføre reglene og at reglene praktiseres på lik måte av de ulike kontraktspartene.

Flere bedrifter prøver å omgå reglene om fast driftssted i de tilfeller der dette svarer seg skattemessig. Reglene om identifikasjon avhjelper noen tilfeller av omgåelse. De er imidlertid ikke tilstrekkelig regulert til å hindre alle omgåelsessituasjonene. Dette er således noe OECD, samt de enkelte medlemsland, må forsøke å hindre i større grad i tiden fremover.

²⁰¹ OECD art. 5

²⁰² Samme sted

²⁰³ OECD komm. art. 5 pkt. 6

²⁰⁴ OECD art. 5 nr. 1 og nr. 3

Litteraturliste

- Baker, Philip QC, *Double taxation conventions* (London 2006)
- Brev 14. juli 1980, “fra det norske Skattedirektoratet til det norske Finansdepartementet” (upublisert), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 357-358
- Brev 8. jan. 1986 “fra det norske Skattedirektoratet til avtaleparten Tyskland” (upublisert), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 358
- Dahlberg, Mattias, *Internationell beskatning*, 3. opplagan (Sverige 2012)
- Eccleston, Richard, *The dynamics of Global Economic Governance. The Financial Crisis, the OECD and the Politics of International Tax Cooperation*, (Northampton 2012)
- Field Court Tax Chambers, 2015. “Philip Baker QC”, fieldtax.com. Hentet 5. mai 2015.
<http://www.fieldtax.com/barristers/philip-baker-qc/>
- Gam, Henrik, Jens Holger Helbo Hansen og Knud Erik Kriegbaum, *International beskatning – en introduktion*, 2. utgave (København 2010)
- KPMG, 2014. “OECD – To nye publikasjoner av rapporter i BEPS prosjektet” kpmglaw.no, 18. nov. Hentet 15. jan. 2015.
<http://www.kpmglaw.no/artikkel/oezd-to-nye-publikasjoner-av-rapporter-i-beps-prosjektet>
- Laursen, Anders Nørgaard, *Fast Driftssted* (København 2011)
- OECD, 2014. “BEPS 2014 Deliverables”, oecd.org. Hentet 17. jan. 2015.
<http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>
- OECD, 2015. “About BEPS”, oecd.org. Hentet 17. jan. 2015.
<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>
- OECD, “Commentaries on the articles of the model tax convention”, 2010. Hentet 4. feb. 2015. <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- OECD, “OECD approves the 2014 update to the OECD Model Tax Convention”, publikasjonsdato ikke oppgitt. Hentet 19. jan. 2015.
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-update-model-tax-convention.htm>
- OECD, “OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (permanent establishment)”, 2012. Hentet 19 jan. 2015.
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>

OECD, “Public Discussion Draft BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS”, 2014. Hentet 19. jan. 2015.
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>

OECD, “R(19) Issues arising under article 5 (permanent establishment) of the model tax convention”, 2012. Hentet 11. Mai 2015.
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-19-issues-arising-under-article-5-permanent-establishment-of-the-model-tax-convention_9789264175181-112-en#page23

OECDs mønsteravtale, “Model Tax Convention on Income and on Capital”, 2003. Hentet 27. mai 2015. <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>

Rasmussen, Mogens, *International dobbelt beskatning* (København 2010)

Skaar, Arvid Aage, “OECDs 2003 kommentarer om fast driftssted i modellavtalen”, *Skatterett 2003 – (SR-2003-129)*, 2003 s. 129-152

Skaar, Arvid Aage, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (Deventer 1991)

Skaar m.fl., Arvid Aage, *Norsk skatteavtalerett* (Oslo 2006)

Store norske leksikon, 2013. “ikke-innblandingsprinsippet” snl.no, 16. mai. Hentet 5. april 2015. <https://snl.no/ikke-innblandingsprinsippet>

Store norske leksikon, 2014. “territorialprinsippet - folkerett” snl.no, 21. mars. Hentet 5. april 2015. <https://snl.no/territorialprinsippet%2Ffolkerett>

Vogel m.fl., Klaus, *DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*, Third Edition (London 1997)

Wiersholm, 2015. “Arvid Aage Skaar” wiersholm.no, publikasjonsdato ikke oppgitt. Hentet 26 mai 2015. <http://www.wiersholm.no/people/CV?initials=aas>

WTS TAX LEGAL CONSULTING, “Dr. Maximilian Görl”, på WTS Tax Legal Consulting sin internettside: http://www.wts.de/en/content/dr__maximilian_goerl.php (publikasjonsdato ikke oppgitt, hentet 30. mai 2015)

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave (Oslo 2009)

Zimmer, Frederik, “Internasjonal selskapsbeskatning under debatt”, *Skatterett 2014 – (SR-2014-90)*, 2014 s. 90-103. Hentet 17. jan. 2015.
http://www.idunn.no/skatt/2014/02/internasjonalt_selskapsbeskatning_under_debatt

Rettslige avgjørelser

Tyskland

Tidligere tysk Høyesterett i skattesaker

RFH i RStB1 1934, på 315, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 347-348

RFH i RStB1 1934, på 395 *Excavation 1939*, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 354, 362, 374

RFH i RStB1 1941, på 90, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 349

RFH i RStB1 1942, på 66, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 349

Tysk Høyesterett i skattesaker

BFH i BStB1 1957 III 8, *Repair 1957*, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 362

BFH i BStB1 1963 III 71, 72, hentet fra Klaus Vogel m.fl. s. 309 og Arvid Aage Skaar s. 346-347

BFH i BStB1 1982 II 241, *Carpenter 1982*, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 374

Danmark

Dansk administrativ praksis

SD 340-9912-9, Det danske Finansdepartementet, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 214 og 366

Norge

Norsk Høyesterett

Rt. 2004 s. 957, avsnitt 40 og 41, *PGS 2004*

Norsk underrettspraksis

Utv. 1980 s. 569, *Gurtler 1980*, Stavanger Byrett (nåværende tingrett)

Skatteklagenemnda for utenlandssaker

SKU-2013-15

USA

Amerikanske skattemyndigheter

IRS i Ltr. Rul. 85-26-005, *US Drilling Rig*, hentet fra Arvid Aage Skaar s. 366

Storbritannia

Upubliserte britiske saker

Borgny Dolphin, fra 6. 12.1984, (The Spesial Commissioners of Income Tax, norsk: spesialkommissærene for inntektsskatt), hentet fra Arvid Aage Skaar s. 367

Lover og modellavtaler

Lover

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

Modellavtaler

FNs mønsteravtale, “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”, 1980. Hentet 27. mai 2015.

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf

League of Nations, “London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text”, 1946. Hentet 27. mai 2015.

<http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-15.xml;chunk.id=item-15;toc.depth=1;toc.id=item-15;database=;collection=;brand=default>

OECD, “Model Tax Convention on Income and on Capital”, *OECD Committee on Fiscal Affairs*, 2008. Hentet 26. mai 2015.

<http://www.taxplanet.com/research/files/OECD-Model-2008.pdf>

Internasjonale skatteavtaler og konvensjoner

DTA, Thailand og Norge (2003). Hentet 10. mai 2015.

http://download.rd.go.th/fileadmin/download/nation/norway_new_e.pdf

NSA, Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue av 11. mai 1997. Hentet 29. mai 2015.

https://www.regjeringen.no/contentassets/24bd8e3ac9b44651804beca5dcbd4472/den_nordiske_skatteavtalen_innarbeidet_versjon.pdf

Wienkonvensjonen, “Vienna Convention on the Law of Treaties”, 23. mai 1969. Hentet 27.05.2015. <http://www.admiraltylawguide.com/conven/lawoftreaties1969.html>