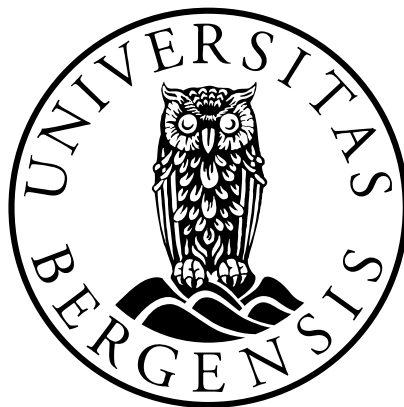


Etablering av fast driftssted etter OECDs mønsteravtale artikkel 5 femte ledd

*En sammenligning av artikkel 5 femte ledd i OECDs
nåværende og foreslåtte mønsteravtale*

Kandidatnummer: 89

Antall ord: 14 944



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

12.12.2016

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Problemstilling.....	4
1.2 Avgrensning.....	5
1.3 Kort introduksjon til artikkel 5 femte ledd	6
1.3.1 OECDs gjeldende mønsteravtale artikkel 5 femte ledd	6
1.3.2 OECDs foreslåtte mønsteravtale artikkel 5 femte ledd	7
1.4 Hvorfor er det behov for endring av artikkel 5 femte ledd?	7
2 Skatteavtalene og OECDs mønsteravtale.....	9
2.1 Forholdet mellom skatteavtaleretten og norsk rett	9
2.2 Tolkning av skatteavtaler.....	10
2.3 OECDs mønsteravtale	11
3 Fast driftssted – plasseringen i systemet	14
3.1 Hjemstatsbeskatning som hovedregel	14
3.2 Kildestatsbeskatning ved fast driftssted	14
3.2.1 Fast forretningssted	14
3.2.2 Bruk av representanter	15
3.2.3 Uavhengige representanter	16
3.2.4 Fast driftssted overføres ikke til selskap i samme konsern	16
4 Sammenligning av fast driftssted i artikkel 5 femte ledd i dagens og den foreslåtte mønsteravtalen	18
4.1 Innledning.....	18
4.2 Hvem kan etablere et fast driftssted for det utenlandske selskapet etter femte ledd? 18	
4.2.1 Dagens mønsteravtale	18
4.2.2 Den foreslåtte mønsteravtalen	22
4.2.3 Sammenligning.....	24
4.3 Hvilke krav stilles til kontrakten?.....	25
4.3.1 Dagens mønsteravtale	25
4.3.2 Dell-avgjørelsen	27
4.3.3 Internasjonal rettspraksis.....	29
4.3.4 Den foreslåtte mønsteravtalen	31

4.3.5	Sammenligning.....	32
4.4	Hva må representanten gjøre for å etablere et fast driftssted for hovedmannen?.....	33
4.4.1	Dagens mønsteravtale	33
4.4.2	Den foreslåtte mønsteravtalen.....	37
4.4.3	Sammenligning.....	41
4.5	Hvor regelmessig må representanten oppfylle det ovennevnte kravet?	41
4.5.1	Dagens mønsteravtale	41
4.5.2	Den foreslåtte mønsteravtalen.....	45
4.5.3	Sammenligning.....	46
4.6	Typetilfeller som omfattes av den foreslåtte regelen.....	46
4.6.1	Tradisjonelle kommisjonsforhold	47
4.6.2	Markedsføring som går over til å bli direkte avtaleinngåelse	48
4.6.3	Datterselskap som i stort omfang driver med kundekontakt og markedsføring	49
5	Videre utvikling – implementering av den foreslåtte mønsteravtalen i skatteavtalene....	52
6	Avsluttende bemerkninger	54
7	Litteraturliste	56
7.1	Bøker	56
7.2	Artikler.....	57
7.3	Lover.....	58
7.4	Norske offentlige dokumenter	58
7.5	Rettspraksis.....	58
7.6	Internasjonal rettspraksis	59
7.7	Internasjonale rettskilder	60
7.8	Internett.....	61

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Denne masteroppgaven skal gjøre rede for når en representant etablerer et fast driftssted for et utenlandsk selskap etter The Organisation for Economic Co-operation and Development (heretter OECD) sin mønsteravtale artikkel 5 femte ledd. OECD lanserte den 5. oktober 2015 rapporter med forslag til endringer og anbefalinger i prosjektet om Base Erosion & Profit Shifting (heretter BEPS-prosjektet og BEPS-rapportene). Deler av BEPS-prosjektet foreslår store endringer i OECDs mønsteravtale og kommentarene til mønsteravtalen, herunder endring av artikkel 5 femte ledd.¹² Temaet for oppgaven er å foreta en sammenligning av artikkel 5 femte ledd i dagens mønsteravtale med forslaget til endret mønsteravtale som OECD la frem i 2015.³

Oppgavens problemstilling er; I hvilken grad vil forslaget innebære en videreføring av gjeldende rett, i hvilken grad medfører forslaget at det skjer endringer fra dagens mønsteravtale og hvilke representanter påvirkes av en eventuell endring?

Handel over landegrensene har vært gjenstand for en massiv utvikling. Globaliseringen har bidratt til en enorm oppgang i internasjonal handel og en fremvekst av multinasjonale konsern. Denne samfunnsutviklingen har medført at mange skatteregler fremstår utdaterte og ikke oppfyller de funksjonene som opprinnelig var tilsiktet. Selskap har tilpasset sin drift etter skattereglene, og har utnyttet tilgjengelige regler for å få så lav skatt som mulig.

Begrepene base erosion and profit shifting (heretter BEPS) har blitt benyttet for å beskrive situasjoner der selskap utnytter svakheter i skatteregler for å foreta kunstig flytting av profitt fra høyskatteland til lavskatteland, slik at skattegrunnlaget i høyskatteland reduseres.⁴ De

¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (heretter OECDs mønsteravtale).

² Commentaries on the articles of the model tax convention 2014 (heretter OECDs kommentarer).

³ OECD (2015), Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, Action 7 - 2015 Final report, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris. (Heretter BEPS-rapporten action 7).

⁴ «About BEPS and their inclusive framework», 2016, Oecd.org, <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> (besøkt 17.08.2016).

samlede skattemessige konsekvensene av at selskap benytter seg av slik skatteplanlegging har vært betydelige og er anslått å medføre et globalt skatteinntektstap på mellom 4 % og 10 %, omtrent 100 til 240 milliarder USD årlig.⁵ Endringen i artikkel 5 femte ledd har til formål å motvirke at utenlandske selskap benytter slike BEPS-strategier for å unngå å etablere fast driftssted i et annet land ved bruk av en representant.⁶

1.2 Avgrensning

Oppgavens hoveddel i kapittel 4 skal sammenlikne dagens artikkel 5 femte ledd i OECDs mønsteravtale, med forslaget til endring av artikkel 5 femte ledd som ble lagt frem i BEPS-prosjektet. BEPS-prosjektet foreslo flere endringer i artikkel 5. Grunnen til at oppgaven utelukkende fokuserer på endringene i artikkel 5 femte ledd, er at en oppgave som vurderer flere BEPS-endringer kan gi en overfladisk gjennomgang av temaet.

Det vil heller ikke foretas noen inngående behandling av de øvrige uendrede leddene i artikkel 5. For å forstå innholdet i artikkel 5 og konsekvensene av at det etableres et fast driftssted, er det imidlertid nødvendig å foreta en gjennomgang av deler av artikkel 5 og tilstøtende regler. En slik gjennomgang foretas i kapittel 3 og vil plassere artikkel 5 femte ledd i et større system. Eventuelle BEPS-endringer vil i den sammenheng nevnes. Før en slik gjennomgang foretas skal oppgavens kapittel 2 gjøre rede for forholdet mellom skatteavtaleretten og norsk rett, regler for tolkning av skatteavtaler og OECDs mønsteravtale.

I tilfeller hvor en skatteyder både har skattepliktig inntekt i hjemstaten og i en annen stat (heretter kildestaten) er det en risiko for dobbeltbeskatning. Dersom statene har inngått en skatteavtale, vil fordelingen av skatten mellom statene løses etter reglene i skatteavtalen. Det er altså ikke slik at mønsteravtalen i seg selv kan påberopes i en tvist, tvistens parter må påberope seg bestemmelsene i den aktuelle skatteavtale. Sammenligningen tar likevel utgangspunkt i OECDs mønsteravtale, da mange staters skatteavtaler bygger på denne mønsteravtalen. Innholdet i de ulike skatteavtalene behandles ikke i denne oppgaven.

⁵ OECD (2015), Measuring and monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final report, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project. OECD publishing, Paris, side 15.

⁶ BEPS-rapporten, side 15.

Når et selskap får fast driftssted i en stat, skal den fortjeneste som kan tilskrives det faste driftsstedet skattlegges i denne staten, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 7 første ledd. Det er altså ikke slik at enhver inntekt som et selskap har i kildestaten, skal beskattes i denne staten.⁷ Den skattemessige betydningen av et fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd, vil dermed avhenge av hvor stor del av selskapets inntekt som allokeres til det faste driftsstedet, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 7. Det kan ofte være tvil om hva som er korrekt inntektsallokering til et fast driftssted, men dette spørsmålet faller utenfor denne oppgaven.

1.3 Kort introduksjon til artikkel 5 femte ledd

1.3.1 OECDs gjeldende mønsteravtale artikkel 5 femte ledd

De nærmere kriteriene i femte ledd skal sørge for at ikke enhver representant etablerer fast driftssted for det utenlandske selskapet. Regelen stiller derfor krav til at representanten involverer selskapets forretningsvirksomhet i kildestaten i et så stort omfang, at det er naturlig at selskapet skatter til kildestaten.⁸

For at et utenlandsk selskap skal etablere et fast driftssted i kildestaten etter OECDs gjeldende mønsteravtale artikkel 5 femte ledd, stilles det krav til at representanten:

«is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise»

Artikkel 5 femte ledd i dagens mønsteravtale oppstiller fire kumulative vilkår som må være oppfylt for at representanten skal etablere et fast driftssted for det utenlandske selskapet.

⁷ Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, Oslo 2009 (heretter Zimmer 2009), side 192.

⁸ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 32.

1.3.2 OECDs foreslåtte mønsteravtale artikkel 5 femte ledd

Etter den foreslåtte mønsteravtalen artikkel 5 femte ledd vil et utenlandsk selskap få fast driftssted i kildestaten, dersom representanten:

«is acting in a Contracting State on behalf an enterprise and in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise, »

Bestemmelsen kan deles inn syv vilkår. I motsetning til dagens mønsteravtale, inneholder bestemmelsen alternative vilkår. Hvilke vilkår som er alternative vil presiseres underveis i oppgaven.

1.4 Hvorfor er det behov for endring av artikkel 5 femte ledd?

Artikkel 5 femte ledd i skatteavtalene som bygger på OECDs mønsteravtale har i stor grad åpnet for skatteplanlegging. Skatteplanlegging av fast driftssted ved bruk av representant har hovedsakelig foregått på tre måter.

For det første har selskap i samme multinasjonale konsern endret avtaleforholdet mellom selskapene i konsernet. Et utenlandsk selskap som har operert i kildestaten ved bruk av en distributør, har endret distribusjonsavtalen til en kommisjonsavtale, der kommisjonæren ikke kan inngå bindende avtaler på selskapets vegne. Denne endringen kan bidra til at det utenlandske selskapet unngår å etablere fast driftssted i kildestaten, noe som kan medføre at det multinasjonale konsernets totale skatteutgifter reduseres. Dette, til tross for at aktivitetene

som distributøren og kommisjonæren utfører vil være tilnærmet identiske, og utfylle samme funksjon for det utenlandske selskapet.⁹ Et eksempel på slik skatteplanlegging finnes i den franske Zimmer-saken, hvor Zimmer SAS, som tidligere hadde operert som distributør, i 1995 inngikk en kommisjonsavtale med det britiske selskapet Zimmer Ltd.¹⁰¹¹

Videre har selskaper unngått fast driftssted ved at kontrakter som i stor grad er fremforhandlet av kommisjonæren i kildestaten, først formelt er inngått av selskapet i hjemstaten.¹² Ettersom det sentrale i dagens femte ledd er om representanten inngår bindende avtaler på vegne av selskapet, vil en slik struktur motvirke etablering av fast driftssted. Ved bevisst å unnlate å gi representanten fullmakt og dokumentere at det skjer en viss grad av overprøving av kontraktene som representanten fremforhandler, unngår selskap at vilkårene i femte ledd oppfylles.

Selskap har også unngått etablering av fast driftssted i kildestaten ved at representanten som jevnlig inngår avtaler på selskapets vegne, opptrer som en uavhengig representant etter unntaket i artikkel 5 sjette ledd, selv om representantens tilknytning til selskapet er svært tett.¹³ Regelen om uavhengige representanter skal ikke behandles i denne oppgaven.¹⁴

⁹ BEPS-rapporten action 7, side 10 og 15.

¹⁰ Conseil d'État, 31 mars 2010, Société Zimmer Limited v. Ministre de l'Économie, de Finances et de l'Industrie, Nos. 304715 and 308525.

¹¹ Se kapittel 4.3.3.

¹² BEPS-rapporten action 7, side 10 og 15.

¹³ BEPS-rapporten action 7, side 10 og 15.

¹⁴ Se kapittel 3.2.3.

2 Skatteavtalene og OECDs mønsteravtale

2.1 Forholdet mellom skatteavtaleretten og norsk rett

Beskatning av personer og selskaper er som utgangspunkt et nasjonalt anliggende.¹⁵ Det følger imidlertid av skatteloven § 2-37 første ledd at skatteplikt etter skatteloven kan begrenses ved avtaler som er inngått i medhold av dobbeltbeskatningsavtaleloven.¹⁶

Med hjemmel i dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 første ledd punkt 1, kan Kongen¹⁷ med Stortingets samtykke inngå avtaler med andre stater om offentlige skatter og avgifter som inneholder «regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås».¹⁸

Norge har inngått 87 dobbeltbeskatningsavtaler med andre stater, og et stort flertall av disse skatteavtalene bygger på OECDs mønsteravtale.^{19,20} Skatteavtalen som er inngått mellom de nordiske landene²¹ er multilateral, mens Norges øvrige skatteavtaler er bilaterale.

Dobbeltbeskatningsavtalene Norge inngår med andre stater er folkerettslige traktater, og vil ved ikrafttredelse anses som inkorporert i norsk lov, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1.²² Dette har blant annet kommet til uttrykk i Rt. 1994 s. 132, hvor Høyesterett uttalte at «[a]vtaler som er inngått med hjemmel i 1949-loven vil på sitt område få samme virkning som interne skattelovregler og ha samme trinnhøyde som disse».²³ Skatteavtaler vil dermed inkorporeres i norsk rett ved ratifisering, i motsetning til andre traktater som transformeres til norsk rett.²⁴

¹⁵ Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, Oslo 2011 (Heretter Naas mfl. 2011), side 59.

¹⁶ Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven).

¹⁷ I praksis Finansdepartementet, se Naas mfl. 2011, s. 78-79.

¹⁸ Lov 28.07.1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning (Dobbeltbeskatningsavtaleloven).

¹⁹ «Skatteavtaler mellom Norge og andre stater», 31.08.2016, regjeringen.no, <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (besøkt 14.09.2016).

²⁰ Ole Gjems-Onstad mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave, Oslo 2015, side 929.

²¹ Norge, Danmark, Finland, Færøyene, Island, Sverige.

²² Naas mfl. 2011, side 78.

²³ Side 137.

²⁴ Zimmer 2009, side 59-60.

Som det fremkommer av dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 kan en skatteavtale kun lempe beskatning. Finansdepartementet uttalte i Utv.1969 s. 509 at det «ikke [er] høve til gjennom en skatteavtale å pålegge skatteyteren en høyere skatt enn den som fremkommer ved å nytte de interne norske regler».²⁵ Hjemmelen for beskatning må dermed følge av norsk lov. Som et eksempel på dette vil ikke eventuelle regler i en skatteavtale om kildeskatt på renter og royalty få anvendelse i Norge, ettersom det ikke finnes en norsk hjemmel for slik kildeskatt.

For beskatning av internasjonale selskap som ikke er hjemmehørende i Norge, følger skatteplikten av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Bestemmelsen fastsetter at selskap plikter å betale skatt av «formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra ...».

Skatteplikten etter OECDs mønsteravtale artikkel 5 er snevrere enn etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, hvilket tilsier at det skal mindre til for å oppfylle vilkårene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.²⁶ Dersom en skatteavtale regulerer forholdet, vil spørsmålet om beskatning av det utenlandske selskapet følgelig løses etter reglene i artikkel 5.²⁷ Dette innebærer at grensene for beskatning av selskap som ikke er hjemmehørende i Norge vil bestemmes av skatteavtalen. Oppgaven avgrenser mot videre behandling av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

2.2 Tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler skal tolkes i samsvar med folkerettslige regler om traktattolkning, jf. Sølvikdommen i Rt. 2008 s. 557.²⁸ Norge har ikke ratifisert Wien-konvensjonen, men Wien-konvensjonen gir uttrykk for folkerettslig sedvane jf. Rt. 2004 s. 957.

Det følger av Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1, at traktater skal tolkes i tråd med ordlyden, sett opp mot konteksten og formålet som ligger bak avtalen. Wien-konvensjonen

²⁵ Utv. 1969 s. 509, 2. oktober 1969.

²⁶ Zimmer 2009, side 169-172 og Rt. 2011 s. 1581 avsnitt 36.

²⁷ Rt. 2011 s. 1581 avsnitt 36.

²⁸ Se også Rt. 2011 s. 1581 avsnitt 41, Rt. 2011 s. 755 avsnitt 36, Rt. 2004 s. 957 avsnitt 40, Rt. 1994 s. 752 på side 762 og Rt. 1997 s. 653 på side 661.

artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 gir uttrykk for hva som omfattes av konteksten og hvilke andre faktorer som vil være relevante for tolkningen av skatteavtalen.

I tilknytning til de enkelte artikler i OECDs mønsteravtale, følger det med kommentarer som forklarer hvordan artiklene skal forstås. Disse kommentarene bidrar til en ensartet tolkning av skatteavtalene, og har i stor grad blitt anvendt som tolkningsmoment av domstolene i de enkelte land.²⁹ Det er imidlertid teoretisk uenighet knyttet til om kommentarene kan anses rettslig bindende for det enkelte medlemsland, og eventuelt hvilken rettskilde kommentarene utgjør etter tolkningsreglene i Wien-konvensjonen.³⁰

Diskusjonen har liten praktisk betydning i Norge, ettersom Høyesterett har slått fast at kommentarene til OECDs mønsteravtale skal tillegges vekt ved tolkningen av skatteavtaler som bygger på mønsteravtalen, jf. blant annet Rt. 1994 s. 752.³¹ Kommentarer som er nyere enn skatteavtalen kan tillegges vekt dersom mønsteravtalen som kommentarene tilhører tilsvarende mønsteravtalen som skatteavtalen er utformet etter, jf. Rt. 2004 s. 957, jf. Rt. 1994 s. 752. Som Zimmer poengterer bør kommentarene likevel ikke legges ukritisk til grunn, all den tid kommentarene utformes av representanter fra de ulike medlemslandenes finansdepartementer, som utgjør skattekreditorene i det enkelte land.³²

2.3 OECDs mønsteravtale

OECD er en økonomisk samarbeidsorganisasjon som ble opprettet i 1961 og som i dag består av 35 medlemsland.³³ Organisasjonen har produsert en mønsteravtale, som fungerer som mal ved inngåelsen av skatteavtaler. Denne mønsteravtalen ble for første gang gitt ut i 1963.³⁴

²⁹ Klaus Vogel mfl., Klaus Vogel on double taxation conventions, 3. Utgave, 1997 (Heretter Vogel 1997), Introduction pkt. 79 og Arvid Aage Skaar, Permanent establishment, Oslo 1991 (Heretter Skaar 1991), side 45-46.

³⁰ Se blant annet Vogel 1997, Introduction pkt. 79-82, Skaar 1991, side 45-48 og Zimmer 2009, side 78-79.

³¹ Side 760. Se også Rt. 2011 s. 1581, Rt. 2004 s. 957, Rt. 1997 s. 653.

³² Frederik Zimmer, «Høyesterett som skatteavtaletolker», i *Rettsteori og rettsliv: festskrift til Carsten Smith, 70 år, Petter Lødrup, Steinar Tjomsland, Magnus Aarbakke, Gunnar Aasland* (red.) (Oslo 2002) s. 939-956 (Heretter Zimmer 2002), (side 948-949).

³³ «About BEPS and their inclusive framework», 2016, Oecd.org, <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> (besøkt 17.08.2016).

³⁴ Naas mfl. 2011, side 83.

Mønsteravtalen er i stor grad tilpasset industriland, og FN har derfor laget en egen mønsteravtale for avtaler mellom industriland og utviklingsland, som bygger på OECDs mønsteravtale.³⁵

Hovedformålet med OECDs mønsteravtale er å unngå dobbeltbeskatning.³⁶

Dobbeltbeskatning avverges ved at stater som inngår skatteavtaler etter OECDs mønsteravtale, gir gjensidig avkall på retten til beskatning av ulike inntekter.³⁷ I tillegg til å motvirke dobbeltbeskatning, bidrar mønsteravtalen til å forhindre skattemessig diskriminering, motvirke dobbel ikke-beskatning og sørge for at det er enklere å drive økonomisk aktivitet over landegrensene.³⁸

Det er ikke slik at alle skatteavtaler er identiske. Når land inngår en skatteavtale basert på OECDs mønsteravtale, kan de innta forbehold eller bemerkninger som fraviker mønsteravtalen eller mønsteravtalens kommentarer.³⁹

Mønsteravtalen og mønsteravtalens kommentarer har blitt gjennomgått og bearbeidet ved flere anledninger.⁴⁰ Definisjonen av fast driftssted har i liten grad blitt endret siden mønsteravtalen ble gitt ut i 1963.⁴¹ Kommentarene til artikkel 5 har imidlertid gjennomgått endringer, og har bidratt til en gradvis mer detaljert beskrivelse av regelens innhold.⁴²

BEPS-rapporten legger frem forslag til flere endringer i fast driftssted-definisjonen, der det er planlagt å foreta endringer i artikkel 5 tredje, fjerde, femte og sjette ledd.⁴³ Artikkel 5 tredje ledd skal endres, slik at det blir vanskeligere å unngå fast driftssted ved å splitte opp kontrakter i byggeprosjekter. BEPS-rapporten strammer også inn anvendelsesområdet for unntakene fra fast driftssted i fjerde ledd, slik at kun aktiviteter av forberedende og hjelpende art vil falle utenfor fast driftssted-begrepet. Endringene i artikkel 5 femte og sjette ledd skal

³⁵ Zimmer 2009, side 56.

³⁶ OECDs mønsteravtale, Introduction, punkt 1-3.

³⁷ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2014, side 61.

³⁸ Arvid Aage Skaar mfl., *Norsk skatteavtalerett*, Oslo 2006. (Heretter Skaar mfl. 2006), side 55.

³⁹ OECDs mønsteravtale, Introduction, punkt 30 og 31.

⁴⁰ Naas mfl. 2011, side 83.

⁴¹ OECDs mønsteravtale og kommentarene til mønsteravtalen har blitt oppdatert i 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 og 2010.

⁴² Zimmer 2009, side 172.

⁴³ Skaar mfl. 2006, side 126.

⁴⁴ BEPS-rapporten action 7.

gjøre det vanskeligere å unngå fast driftssted ved å bruke nærstående selskap som representant. Alle endringene har til felles at de skal motvirke kunstig unngåelse av fast driftssted ved bruk av ulike BEPS-strategier. Det er kun endringene i artikkel 5 femte ledd som skal behandles i denne oppgaven.

3 Fast driftssted – plasseringen i systemet

3.1 Hjemstatsbeskatning som hovedregel

OECDs mønsteravtale artikkel 7 oppstiller regler for beskatning av selskap som driver forretningsvirksomhet i flere stater. Bestemmelsen klargjør når ulike stater har beskatningsrett, og bidrar dermed til å oppfylle mønsteravtalens formål om å unngå dobbeltbeskatning. Utgangspunktet etter artikkel 7 første ledd er at selskapets fortjeneste skattlegges i staten selskapet er hjemhørende i. Unntaksvis kan fortjenesten skattlegges i en annen stat (kildestaten), men dette vil bare være tilfellet dersom selskapet har et fast driftssted i denne staten.

Hvorvidt et selskap har fast driftssted i en stat, vil også ha betydning for reglene om skattlegging av utbytte, renter, royalty,⁴⁵ formuesgevinst og lønnsinntekter i artikkel 10, 11, 12, 13 og 15.⁴⁶ Disse reglene vil ikke behandles nærmere i denne oppgaven.

3.2 Kildestatsbeskatning ved fast driftssted

3.2.1 Fast forretningssted

Artikkel 5 i OECDs mønsteravtale definerer når et selskap har et fast driftssted i kildestaten. Bestemmelsen fastsetter dermed når kildestaten kan beskatte selskapet etter regelen i artikkel 7 første ledd.

Hovedregelen for fast driftssted fremgår av artikkel 5 første og annet ledd. Etter artikkel 5 første ledd vil et selskap ha fast driftssted i kildestaten, dersom det har «a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on». Første

⁴⁵ Per 09.11.16 finnes det ingen norsk hjemmel for kildeskatt på renter og royalty, men dette er foreslått innført av Scheel-utvalget i NOU 2014: 13.

⁴⁶ Naas mfl., side 323.

ledd kan deles inn i tre vilkår. Selskapet må ha et forretningssted, dette forretningsstedet må være fast og selskapets forretningsvirksomhet må drives gjennom dette faste forretningsstedet.⁴⁷ Et slik fast forretningssted kan for eksempel være et kontor eller en fabrikk, jf. artikkel 5 femte ledd bokstav c og d.

3.2.2 Bruk av representanter

Et utenlandsk selskap kan få fast driftssted ved bruk av en representant i kildestaten, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 5 femte ledd. Regelen kommer først til anvendelse hvis det utenlandske selskapet ikke har en slik tilstedeværelse og tilknytning til kildestaten som kreves etter artikkel 5 første og annet ledd. Femte ledd fungerer dermed som et unntak fra hovedregelen i første og annet ledd, og innebærer at selskapet identifiseres med representantens handlinger i kildestaten.

Det er ikke slik at et selskap omfattes av regelen i femte ledd så snart de benytter en representant i kildestaten. Representanten må utføre aktiviteter som involverer selskapets forretningsvirksomhet i kildestaten i en så stor grad, at det er naturlig at det utenlandske selskapet skattlegges i kildestaten.⁴⁸ Vilkårene for fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd behandles i oppgavens kapittel 4, og skal ikke belyses nærmere i dette underpunktet.

Begrunnelsen for at artikkel 5 inneholder femte ledd, er at fraværet av en slik regel ville gjort det enkelt for selskap å unngå fast driftssted ved å operere i et annet land gjennom en representant.⁴⁹ Regelen bidrar til at selskap skattlegges i staten hvor verdiskapningen finner sted og til å sikre kildestatens skattefundament.

⁴⁷ Naas mfl., side 324-343.

⁴⁸ OECDs nåværende og foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.

⁴⁹ Naas mfl., side 180.

3.2.3 Uavhengige representanter

For at et utenlandsk selskap skal ha fast driftssted etter regelen i femte ledd, må representanten være avhengig av selskapet. Artikkel 5 sjette ledd presiserer at et utenlandsk selskap ikke vil ha fast driftssted i kildestaten, dersom det driver forretningsvirksomhet i denne staten gjennom en uavhengig representant som handler innenfor rammen av sin forretningsvirksomhet. Det finnes dermed en rekke representanter som handler på vegne av et utenlandsk selskap som beskrevet i artikkel 5 femte ledd, uten at dette selskapet har fast driftssted i kildestaten, jf. artikkel 5 sjette ledd.

Regelen i sjette ledd kan begrunnes med at en uavhengig representant som handler på vegne av det utenlandske selskapet, gjør dette som en del av sin egen forretningsvirksomhet. Bestemmelsen forutsetter dermed at den uavhengige representantens forretningsvirksomhet beskattes i kildestaten, slik at kildestatens skattefundament allerede er ivare tatt.⁵⁰

BEPS-prosjektet endrer bestemmelsen om uavhengige representanter i artikkel 5 sjette ledd.⁵¹ Den største endringen består i at en representant som utelukkende eller nesten utelukkende handler på vegne av et eller flere selskap som er «closely related», ikke anses som uavhengig av et slikt selskap, jf. forslaget sjette ledd bokstav a. Denne endringen innebærer at en rekke agenter som i dag anses som uavhengige, vil regnes som avhengige av selskapet og omfattes av regelen i femte ledd. Av hensyn til oppgavens omfang, skal det ikke sees nærmere på hva som skal til for å oppfylle vilkårene i artikkel 5 sjette ledd i dagens og den foreslåtte mønsteravtalen.

3.2.4 Fast driftssted overføres ikke til selskap i samme konsern

Kravet til avhengighet i artikkel 5 sjette ledd, innebærer at regelen i artikkel 5 femte ledd ofte vil være aktuell for multinasjonale konsern, der mor- og datterselskap utgjør henholdsvis det utenlandske selskapet og representanten. Et selskap som kontrollerer en representant, vil ikke

⁵⁰ Naas mfl., side 360.

⁵¹ BEPS-rapporten action 7.

automatisk få et fast driftssted i kildestaten, fordi representanten er hjemhørende i eller driver forretningsvirksomhet i kildestaten, jf. artikkel 5 syvende ledd. Det utenlandske selskapet må selv oppfylle vilkårene i for fast driftssted i artikkel 5.

Foreligger det ikke et fast driftssted etter artikkel 5, vil selskapet utelukkende beskattes i hjemstaten, jf. artikkel 7 første ledd. En eventuell profitt som et selskap har oppnådd i kildestaten ved bruk av en representant, kan i et slikt tilfelle kun beskattes i selskapets hjemstat. En representant vil aldri overta eiendomsretten til varene eller risikoen ved kjøp og salg, og vil dermed aldri oppnå noen profitt eller lide noe tap ved salget i kildestaten. Følgelig vil representanten kun beskattes i kildestaten for godtgjørelsen som mottas av det utenlandske selskapet.

4 Sammenligning av fast driftssted i artikkel 5 femte ledd i dagens og den foreslåtte mønsteravtalen

4.1 Innledning

Oppgaven skal nå sammenlikne artikkel 5 femte ledd i gjeldende mønsteravtale, med artikkel 5 femte ledd i forslaget til mønsteravtale som ble lagt frem i 2015. Sammenligningen av de to mønsteravtalene vil gjøres fortløpende. Femte ledd i dagens og den foreslåtte mønsteravtalen, kan deles inn i henholdsvis fire og syv vilkår. Disse vilkårene kan deles inn i fire hovedkategorier. Det stilles krav til hvem som kan utløse fast driftssted for hovedmannen, hva denne personen må gjøre for å utløse fast driftssted, hvilke kontrakter handlingene knytter seg til og at handlingene har en viss regelmessighet. Det skal først tas stilling til hvem som kan etablere et fast driftssted for det utenlandske selskapet etter de to mønsteravtalene.

4.2 Hvem kan etablere et fast driftssted for det utenlandske selskapet etter femte ledd?

4.2.1 Dagens mønsteravtale

For at et utenlandsk selskap skal identifiseres med en annens handlinger i kildestaten, oppstiller artikkel 5 femte ledd i dagens mønsteravtale krav om at det må være:

«a person ... acting on behalf of an enterprise»

Ordlyden av «a person» gir ingen nærmere presiseringer av hvem som kan binde et utenlandsk selskap etter regelen i femte ledd. Kommentarene til dagens mønsteravtale punkt 32 gir uttrykk for at «a person» både kan være en fysisk og juridisk person, og det stilles ikke krav til at vedkommende er bosatt i eller har et forretningssted i kildestaten.

En alminnelig språklig forståelse av «acting on behalf of an enterprise» tilsier at den fysiske eller juridiske personen må handle på vegne av det utenlandske selskapet i kildestaten. Kommentarene til mønsteravtalen gir ingen veiledning for tolkningen av vilkåret. Det må derfor vurderes om den fysiske eller juridiske personen handler på egne vegne, eller om vedkommende representerer det utenlandske selskapet. Vurderingen vil blant annet bero på hvem som har eller får eiendomsretten til varene, og hvem som har risikoen knyttet til kjøp og salg.

For å klargjøre hvem som oppfyller vilkåret «acting on behalf of an enterprise», skal oppgaven nå vurdere ulike kategorier av fysiske eller juridiske personer som er involvert i internasjonal handel. Det presiseres at artikkel 5 femte ledds øvrige vilkår må være oppfylt før en person som oppfyller vilkåret «acting on behalf of an enterprise», etablerer et fast driftssted for det utenlandske selskapet.

Et selskap kan benytte en av sine ansatte som representant i kildestaten. En ansatt handler på vegne av sin arbeidsgiver, og vil verken overta eiendomsretten til varen eller risikoen ved kjøp og salg. Den ansatte er dermed et klart eksempel på en person som oppfyller vilkåret «acting on behalf of an enterprise» i artikkel 5 femte ledd.

Selskap kan også drive internasjonal handel ved å selge varer til en distributør, som selger disse varene videre til kunder i andre land. Distributøren vil overta eiendomsretten til varene, og risikoen forbundet med kjøp og salg.⁵² En distributør handler dermed på sine egne vegne, og oppfyller ikke vilkåret «acting on behalf of an enterprise», jf. artikkel 5 femte ledd. Distributøren vil dermed ikke etablere et fast driftssted for det utenlandske selskapet i kildestaten. Det må imidlertid påpekes at distributøren selv beskattes i landet hvor salget finner sted.

Som et alternativ til distribusjon, kan et utenlandsk selskap bruke en kommisjonær i kildestaten. Kommisjonæren handler i eget navn, men for kommittentens regning, jf. kommisjonsloven § 4.⁵³ Kommisjonæren er ikke forpliktet til å informere kunden om

⁵² Jonathan Schwarz og Elina Castro, «Re-engineering Multinational Supply Chains», *Bulletin*, 2006, s. 187-193 (Heretter Schwarz og Castro), (s. 188).

⁵³ Lov 30.06.1916 nr. 1 om kommisjon (Kommisjonsloven).

kommisjonsforholdet, og kunden trenger derfor ikke å være klar over at det dreier seg om et kommisjonssalg. Ved kommisjonsforhold vil eiendomsretten overføres direkte fra selskapet til kunden,⁵⁴ og kommisjonæren vil kun få en godtgjørelse for sitt bidrag som representant, uten å utlede noen gevinst fra salget.⁵⁵ Ettersom kommisjonæren ikke overtar eiendomsretten til varene, vil ikke kommisjonæren ha noen risiko. En tradisjonell kommisjonær kan dermed sies å handle i kildestaten «on behalf of an enterprise» jf. artikkel 5 femte ledd.

Videre kan et utenlandsk selskap benytte en agent ved handel i kildestaten. Agenten handler i hovedmannens navn, og for hovedmannens regning og risiko. I agenturloven § 1 defineres en handelsagent som «den som i næringsvirksomhet etter avtale med en annen (hovedmannen) har påtatt seg selvstendig og over tid å virke for salg eller kjøp av varer for hovedmannens regning ved å innhente ordrer til hovedmannen eller ved å inngå avtaler i hovedmannens navn.»⁵⁶ Ettersom agenten ikke er en kontraktspart og handler for hovedmannens regning og risiko, vil en agenten handle «on behalf of an enterprise» i kildestaten jf. artikkel 5 femte ledd.

Utenlandske selskap kan også drive handel med en lavrisiko-distributør. Lavrisiko-distributøren vil utføre færre funksjoner, eie færre eiendeler og bære en lavere risiko enn en alminnelig distributør. Som følge av dette vil lavrisiko-distributøren som regel oppnå en lavere profitt eller lide et lavere tap ved salg til kundene.⁵⁷ I likhet med en alminnelig distributør, vil lavrisiko-distributøren overta eiendomsretten til varene eller tjenestene, før disse selges videre til kunder. Eiendomsretten vil imidlertid overføres fra selskapet til lavrisiko-distributøren, rett før lavrisiko-distributøren selger varene videre til kunden.⁵⁸ I enkelte tilfeller kan partene benytte såkalte «flash title arrangements», der eiendomsretten overføres minutter eller sekunder før varen selges videre til kunden.⁵⁹

Ved «flash title arrangements» vil enkelte risikoer naturlig minimeres. Under slike arrangementer vil distributøren (heretter omtalt som «flash title»-distributøren) allerede ha en

⁵⁴ Kommisjonsloven § 53.

⁵⁵ Schwarz og Castro, side 188 og kommisjonsloven § 27.

⁵⁶ Lov 19.06.1992 nr. 56 om handelsagenter og handelsreisende (Agenturloven).

⁵⁷ Joel Cooper og Shee Boon Law, «International – business restructuring and permanent establishments», *International transfer pricing journal*, Vol 17 nr. 4, 2010, (Heretter Cooper og Law), (punkt 2.2.2).

⁵⁸ Cooper og Law, punkt 2.2.2.

⁵⁹ Cooper og Law, punkt 2.2.2.

kjøper, før vedkommende selv overtar eiendomsretten til varene. «Flash title»-distributøren vil dermed ikke bære risikoen for at varene ikke selges videre. Når en vare kun eies i minutter eller sekunder, vil også risikoen for markedssvingninger være langt lavere. Det er likevel ikke slik at enhver risiko forsvinner. «Flash title»-distributøren vil eksempelvis bære risikoen for at salget heves, eller at andre mangelsbeføyelser gjøres gjeldende. Vedkommende vil også ha en risiko for at kjøperen ikke har økonomi til å betale for varene.

I enkelte tilfeller kan likevel risikoen til en lavrisiko-distributør nærmest elimineres, ved at det utenlandske selskapet forplikter seg til å dekke visse uforutsette kostnader eller tap innenfor lavrisiko-distributørens risikofære.⁶⁰ Eksempelvis kan det utenlandske selskapet forplikte seg til å dekke lavrisiko-distributørens tap dersom en kunde går konkurs før betaling.

Det kan stilles spørsmål ved om en «flash title»-distributør, som har fått eliminert egen risiko ved avtale med det utenlandske selskapet, handler «on behalf of an enterprise», jf. artikkel 5 femte ledd.

Ettersom «flash title»-distributøren kun eier varen en svært kort stund, vil distributøren ha en betraktelig lavere profitt og risiko, enn en alminnelig distributør. I tilfeller hvor eventuelle risikomomenter elimineres ved avtale med det utenlandske selskapet, vil både det tilnærmede fraværet av risiko og den lave profitten gjøre at en «flash title»-distributør kan minne om en kommisjonær som får en kommisjonsgodtgjørelse. Likhetstrekket med en kommisjonær taler for at en «flash title»-distributør handler på det utenlandske selskapets vegne etter femte ledd.

Ved «flash title arrangements» vil det utenlandske selskapet ha en større del av salget enn et alminnelig distribusjonsforhold skulle tilsi, både når det gjelder en potensiell profitt og risiko for tap. Et slikt arrangement vil dermed bidra til å foreta en flytting av profitt fra kildestaten, til det utenlandske selskapets hjemstat. Ved å likestille en «flash title»-distributør med en kommisjonær, vil formålet med å sikre skattefundamentet i kildestaten opprettholdes. Dette taler for at en «flash title»-distributør handler «on behalf of an enterprise», jf. artikkel 5 femte ledd.

⁶⁰ Schwarz og Castro, side 188.

Det er likevel slik at eiendomsretten rent faktisk overføres fra det utenlandske selskapet til «flash title»-distributøren, som selger varen videre i eget navn. Det faktiske forhold at noen selger en vare de selv eier til en kunde i sitt eget navn, er et klart argument mot at vedkommende handler på vegne av et selskap.

Videre taler retts tekniske hensyn for å likestille en «flash title»-distributør med en alminnelig distributør. Med bakgrunn i manglende veiledning i mønsteravtalens ordlyd og kommentarer, vil en eventuell grense for hvor kort en distributør skal eie varene eller hvor stor del av risikoen som skal dekkes av det utenlandske selskapet være skjønnsmessig og usikker. Dette kan medføre at ulike land opererer med ulike grenser, noe som kan motvirke mønsteravtalens formål om å unngå dobbeltbeskatning.

Uten en klar forankring i mønsteravtalens ordlyd eller presisering i mønsteravtalens kommentarer er det derfor vanskelig å legge til grunn at en «flash title»-distributør som har fått redusert egen risiko gjennom avtale med det utenlandske selskapet, handler «on behalf of an enterprise», jf. artikkel 5 femte ledd. Enhver distributør handler dermed på sine egne vegne, og vil ikke etablere fast driftssted for et selskap etter artikkel 5 femte ledd.

4.2.2 Den foreslåtte mønsteravtalen

Den foreslåtte mønsteravtalen oppstiller også en grense for hvem som kan etablere et fast driftssted for et utenlandsk selskap. For at et utenlandsk selskap skal identifiseres med en annen, kreves det at:

«a person is acting in a Contracting state on behalf of an enterprise»

I likhet med ordlyden i dagens mønsteravtale tilsier en alminnelig språklig forståelse av «on behalf of an enterprise», at det kun er personer som handler på vegne av et utenlandsk selskap som kan etablere et fast driftssted for selskapet. Igjen må det presiseres at en fysisk eller juridisk person som handler på vegne av det utenlandske selskapet i kildestaten,⁶¹ først

⁶¹ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.

etablerer et fast driftssted for det utenlandske selskapet dersom de øvrige vilkårene i artikkel 5 femte ledd er oppfylt.

Som allerede nevnt gir ikke kommentarene til dagens mønsteravtale noen veiledning av innholdet i vilkåret «on behalf of an enterprise». Kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen presiserer imidlertid hvem som faller utenfor ordlyden.

Punkt 32.12 i kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen gir uttrykk for at femte ledd ikke gjelder i tilfellene hvor en person kjøper varer eller tjenester av et utenlandsk selskap, for å oppfylle egne forpliktelser overfor sine egne kunder. I et slikt tilfelle vil personen ikke handle på vegne av et selskap, jf. artikkel 5 femte ledd. Et eksempel på dette er en distributør som kjøper varer fra et utenlandsk selskap, og selger disse varene til kunder i eget navn.⁶²

Videre presiserer kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen punkt 32.12, at også lavrisiko-distributører faller utenfor vilkåret «on behalf of an enterprise». Dette gjelder under forutsetning av at eiendomsretten overføres fra det utenlandske selskapet til distributøren, før varen selges videre til kundene. I slike tilfeller vil lavrisiko-distributøren få en profitt fra salget, i motsetning til å få en godtgjørelse for å handle på vegne av et selskap. De foreslåtte kommentarene understreker at denne forutsetningen gjelder «regardless of how long the distributor would hold title in the product sold». Etersom kommentarene tydeliggjør at eiendomsrettens varighet er irrelevant, vil også «flash title»-distributører falle utenfor regelen i femte ledd.

Som det skal gjøres rede for videre i oppgaven, vil enkelte representanter som i dag faller utenfor bestemmelsens øvrige vilkår, omfattes av den foreslåtte regelen. Ved at lavrisiko-distributører ikke handler «on behalf of an enterprise», kan selskap som i dag unngår fast driftssted ved bruk av representanter, i fremtiden velge å benytte en lavrisiko-distributør i kildestaten. Selv om lavrisiko-distributøren kan oppnå en potensiell profitt ved salget, vil profitten være langt lavere enn for en alminnelig distributør. Ved bruk av en lavrisiko-distributør kan det utenlandske selskapet dermed få en stor del av den potensielle profitten av salget, uten å få fast driftssted i kildestaten. Det er dermed en risiko for at slike strukturer i fremtiden benyttes for å flytte profitt fra høyskatteland til lavskatteland. Denne risikoen kan

⁶² OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.12.

likevel reduseres av reglene for internprising, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 9 og skatteloven § 13-1. Internprisingsreglene vil typisk komme til anvendelse når det utenlandske selskapet og lavrisiko-distributøren inngår i samme konsern, og lavrisiko-distributøren kjøper varer fra det utenlandske selskapet til en pris som fraviker fra det som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter. En nærmere redegjørelse av internprisingsreglene faller imidlertid utenfor oppgaven.⁶³

De foreslåtte kommentarene gir ingen beskrivelse av hvilke representanter som omfattes av ordlyden, men nevner kun agenter og kommisjonærer som en motsetning til distributører. Som allerede gjennomgått vil både agenten og kommisjonæren handle «on behalf of an enterprise», ettersom agenten og kommisjonæren kun representerer det utenlandske selskapet uten å overta eiendomsretten eller risikoen.⁶⁴ En ansatt som opptrer som arbeidsgiverens representant i kildestaten vil også oppfylle vilkåret «on behalf of an enterprise», jf. forslaget til endret artikkel 5 femte ledd.⁶⁵

4.2.3 Sammenligning

Dagens og den foreslåtte mønsteravtalen stiller begge krav til at det kun er personer som handler på vegne av et utenlandsk selskap, som kan gi det utenlandske selskapet fast driftssted etter femte ledd.

Kommentarene til dagens mønsteravtale presiserer ikke hva som ligger i dette vilkåret, mens de foreslåtte kommentarene punkt 32.12 tydeliggjør at distributører og lavrisiko-distributører ikke handler på vegne av selskapet de kjøper varer fra. Til tross for at det kan diskuteres om enhver lavrisiko-distributør faller utenfor ordlyden etter dagens mønsteravtale, må innholdet i kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen punkt 32.12 anses som en presisering av allerede gjeldende rett. Tilføyingen av punkt 32.12 i de foreslåtte kommentarene gir dermed ikke grunn til å fastslå det har skjedd en endring i vilkåret om at en representant må handle på

⁶³ Merk likevel at BEPS-utfordringer tilknyttet lavrisiko-distributører behandles i OECD (2015), *Aligning transfer pricing outcomes with value creations, Actions 8-10 - 2015 Final reports*, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris.

⁶⁴ Se kapittel 4.2.1.

⁶⁵ Se kapittel 4.2.1.

vegne av det utenlandske selskapet. For kravet til hvem som kan gi et utenlandsk selskap fast driftssted skjer det altså en videreføring av gjeldende rett.

De øvrige vilkårene i femte ledd kan dermed vurderes når et selskap representeres i kildestaten av en ansatt, en agent eller en kommisjonær.

4.3 Hvilke krav stilles til kontrakten?

4.3.1 Dagens mønsteravtale

For at den aktuelle representanten skal gi det utenlandske selskapet fast driftssted oppstiller dagens mønsteravtale et krav om at kontrakten må være inngått:

«in the name of the enterprise»

En alminnelig språklig forståelse av «in the name of the enterprise» tilsier at representanten har inngått avtaler med tredjemenn i selskapets navn, og ikke sitt eget.

Vilkåret har vært gjenstand for diskusjon både i juridisk teori og i praksis.⁶⁶⁷ Det omdiskuterte spørsmålet er om vilkåret oppstiller et krav om rettslig bindende avtaler eller om det åpner for en mer funksjonell forståelse, der det avgjørende er om representanten reelt sett inngår avtaler som binder selskapet. Innholdet av vilkåret har særlig blitt drøftet i relasjon til kommisjonsforhold.

I kommentarene til mønsteravtalen punkt 32.1 uttales det at anvendelsen av femte ledd ikke begrenses til tilfeller hvor representanten bokstavelig talt inngår avtaler i selskapets navn, men at det også omfatter tilfeller hvor en representant «concludes contracts which are binding on the enterprise even if those contracts are not actually in the name of the enterprise.»

⁶⁶ Hans Pijl, «Agency permanent establishment: in the name of and the relationship between Article 5 (5) and (6)», Del 1 og 2, *Bulletin for international taxation* 1 og 2, 2013 og Jones, John F. Avery, Ward, David A., «Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention», 33 *European Taxation* 5, 1993 s. 154-181 (Heretter Jones og Ward 1993).

⁶⁷ Se kapittel 4.3.2 og 4.3.3.

Ved kommisjonsforhold vil kommisjonæren inngå avtaler i sitt eget navn, og slike avtaler vil ikke være rettslig bindende for kommittenten, jf. kommisjonsloven § 56. En kommisjonær vil dermed aldri inngå avtaler i kommittentens navn. Ved at kommentarenes punkt 32.1 presiserer at regelen omfatter bindende avtaler som ikke er i selskapets navn, gir punktet inntrykk av at en avtale som en kommisjonær inngår i sitt eget navn, omfattes dersom den reelt sett er bindende for kommittenten.

For å forstå innholdet av punkt 32.1, må det forklares hvorfor punktet ble tilføyd i kommentarene. Før en slik forklaring kan foretas, er det nødvendig å se hen til de rettslige konsekvensene av et kommisjonsforhold i land som har rettssystem bygget på common law og civil law.

Det er et grunnleggende skille mellom hvordan common law og civil law betrakter kommisjonsforhold. Etter common law er avtaler som en kommisjonær inngår i sitt eget navn med tredjeparter, i de fleste tilfeller rettslig bindende for kommittenten.⁶⁸ I civil law-land vil kommittenten i slike tilfeller som utgangspunkt ikke være bundet av kontraktene kommisjonæren inngår med tredjeparter.⁶⁹

Civil law oppstiller et skille mellom det som kan regnes som direkte og indirekte representasjon.⁷⁰ Indirekte representasjon innebærer at representanter inngår avtaler med tredjeparter i eget navn på selskapets vegne, og slike avtaler vil ikke være rettslig bindende for representanten.⁷¹ Et eksempel på indirekte representasjon er kommisjonsforhold. Ved direkte representasjon inngår representanten avtaler i hovedmannens navn og for hovedmannens regning, og i slike tilfeller vil hovedmannen bli bundet av representantens avtaler med tredjeparter.⁷² Forholdet mellom en handelsagent og hovedmannen er et eksempel på direkte representasjon.

⁶⁸ Jones og Ward 1993, side 156-157.

⁶⁹ Se blant annet kommisjonsloven § 56.

⁷⁰ Jones og Ward 1993, side 156.

⁷¹ Jones og Ward 1993, side 156.

⁷² Jones og Ward 1993, side 156.

Regelen i artikkel 5 femte ledd er utformet i tråd med skillet mellom direkte og indirekte representasjon i civil law.⁷³ Det er først når representanten handler i selskapets navn og ikke i sitt eget, at han rettslig binder selskapet. Etter civil law er det derfor naturlig at vurderingen av om representanten rettslig binder hovedmannen til avtaler med tredjemann, knytter seg til hvorvidt representanten inngår avtaler i hovedmannens navn.

Fra et common law-rettslig synspunkt er ordlyden «in the name of» uheldig, da en kommittent kan bli rettslig bundet selv om kontrakten ikke er inngått i selskapets navn. Punkt 32.1 ble derfor tilføyd i kommentarene for å presisere at femte ledd kan anvendes på tilfellene hvor en representant inngår en avtale som rettslig binder selskapet, selv om avtalen ikke er i selskapets navn. Kommentarenes punkt 32.1 må derfor leses som en tydeliggjøring av et krav om rettslig bindende avtaler.

4.3.2 Dell-avgjørelsen

Det nærmere innholdet i artikkel 5 femte ledd ble vurdert av Høyesterett i Dell-avgjørelsen i Rt. 2011 s. 1581. Dommen omhandlet spørsmålet om det irske selskapet Dell Products hadde fast driftssted i Norge gjennom kommisjonsforholdet med det norske selskapet Dell AS, og om Dell Products dermed måtte betale skatt til Norge. Dell AS var under enhver omstendighet skattepliktig i Norge for inntekten oppnådd ved arbeid som kommisjonær, altså for kommisjonsgodtgjørelsen. Spørsmålet ble vurdert etter artikkel 7 første ledd, jf. artikkel 5 femte ledd i skatteavtalen mellom Norge og Irland datert 22. november 2000, som trådte i kraft 28. november 2001. Denne skatteavtalen bygger på OECDs mønsteravtale.

Høyesterett kom enstemmig frem til at Dell Products ikke hadde fast driftssted i Norge etter artikkel 7 første ledd, jf. artikkel 5 femte ledd, og selskapet var dermed ikke forpliktet til å betale skatt til Norge. Standpunktet bygde blant annet på at Høyesterett tolket ordlyden «på vegne av» og «fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av» i artikkel 5 femte ledd, som et krav om at representanten må inngå rettslig bindende avtaler på vegne av selskapet han handler for.

⁷³ Jones og Ward 1993, side 160.

I den likestilte engelske språkversjonen av skatteavtalen, het det at representanten måtte handle «on behalf of the enterprise» og ha en «authority to conclude contracts in the name of the enterprise». Det kan hevdes at det norske vilkåret «fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av», direkte oversatt «on behalf of», har en videre ordlyd enn det engelske vilkåret «in the name of». ⁷⁴ Høyesterett tolket imidlertid den norske og den engelske språkversjonen likt, slik at ordlyden i begge språkversjonene ga uttrykk for at det må stilles krav til en rettslig bindende avtale. En slik tolkning er i samsvar med målet om ensartet tolkning av skatteavtalene, som bidrar til å forebygge dobbeltbeskatning. ⁷⁵ Tolkningen Høyesterett foretok er videre i tråd med prinsippet i Wien-konvensjonen artikkel 33 tredje ledd, om at vilkår i to likestilte språkversjoner skal antas å ha samme betydning.

Det var uomtvistet at Dell AS ikke kunne inngå rettslige bindende avtaler med tredjeparter på vegne av Dell Products. Synspunktet bygget på at kommisjonsavtalen fastslo at forholdet mellom kommittent og kommisjonær ble regulert av kommisjonsloven. Som allerede gjennomgått legger kommisjonsloven § 56 til grunn at avtaler som en kommisjonær inngår i eget navn ikke er bindende for kommittenten. Dell Products var dermed ikke rettslig bundet av avtalene som Dell AS inngikk med kundene. ⁷⁶

Høyesterett underbygget sitt standpunkt med at mønsteravtalens kommentarer tilsa at det måtte oppstilles et krav om rettslig binding. Det ble også trukket frem at artikkel 5 femte ledd hadde blitt forstått tilsvarende i liknende dommer fra andre land, slik som den franske Zimmer-saken. ⁷⁷ Rettstekniske og praktiske hensyn ble tillagt en viss vekt, da en regel i tråd med ordlyden er enklere å praktisere. ⁷⁸

Artikkel 5 femte ledds formål om å styrke kildestatens skattefundament, tilsa at vurderingen skulle være om kommisjonæren reelt sett inngikk bindende avtaler. En slik tolkning er i tråd med Wien-konvensjonen artikkel 31 første ledd. Formålet ble imidlertid ikke tillagt avgjørende vekt av Høyesterett, da det øvrige rettskildebildet talte klart i motsatt retning. ⁷⁹

⁷⁴ Se kapittel 4.3.1.

⁷⁵ Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011», *Skatterett* 2012, kapittel 6, s. 73-78.

⁷⁶ Dell-avgjørelsen avsnitt 39.

⁷⁷ Conseil d'état, 31 mars 2010 nr. 304715.

⁷⁸ Dell-avgjørelsen avsnitt 55.

⁷⁹ Dell-avgjørelsen avsnitt 54.

Dell-avgjørelsen slo dermed fast at en representant må ha myndighet til å inngå kontrakter med tredjepart som er rettslig bindende for hovedmannen, jf. artikkel 5 femte ledd. Vilkåret «in the name of the enterprise» oppstiller dermed et krav til rettslig bindende avtaler. Dette innebærer at en kommisjonær kan bidra til verdiskapning for kommittenten i kildestaten, uten at kommittenten får fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd.

4.3.3 Internasjonal rettspraksis

Hvorvidt norske domstoler skal og bør legge vekt på rettspraksis fra andre stater ved tolkning av skatteavtaler som bygger på OECDs mønsteravtale har vært under debatt.⁸⁰ Tradisjonelt har Høyesterett ikke tillagt slik praksis avgjørende betydning.⁸¹ I Dell-avgjørelsen avsnitt 51 uttrykker Høyesterett at det ved tolkningen av en skatteavtale som bygger på OECDs mønsteravtale, vil være av interesse å se hvordan bestemmelsen har vært forstått i andre land. Dette gjelder særlig dommer avsagt av landets øverste domstol. En sammenfallende tolkning internasjonalt bidrar til å unngå dobbeltbeskatning.⁸²

I Dell-avgjørelsen viste Høyesterett til den franske Zimmer-saken avsagt av Frankrikes administrative høyesterett Conseil d'État.⁸³ Spørsmålet var om den franske kommisjonæren Zimmer SAS, hadde en «authority to conclude contracts in the name of» den britiske kommittenten Zimmer Ltd., jf. artikkel 4 i skatteavtalen mellom Frankrike og England inngått 22 mai 1968.⁸⁴ Fransk Høyesterett slo fast at en kommisjonær ikke kan gi kommittenten et fast driftssted, ettersom kommisjonæren etter fransk rett ikke kan inngå bindende avtaler på vegne av kommittenten.⁸⁵ Det etableres ikke fast driftssted, med mindre kommisjonsavtalen eller de faktiske omstendighetene presiserer at kommittenten blir rettslig bundet av kontrakten kommisjonæren har inngått med tredjemenn, til tross for at det er et kommisjonsforhold.⁸⁶

⁸⁰ Zimmer 2009, side 77-78.

⁸¹ Zimmer 2009, side 78 og Zimmer 2002, side 954.

⁸² Baker Hughes i Rt. 1998 s. 794, side 805.

⁸³ 31 mars 2010 nr. 304715.

⁸⁴ Skatteavtalen bygger på OECDs mønsteravtale.

⁸⁵ Se den uoffisielle engelske oversettelsen i Société Zimmer Ltd v. Ministre de l'Économie, de Finances et de l'Industrie, International Tax Law Reports 12 ITLR 739 (2010), side 772.

⁸⁶ Den uoffisielle engelske oversettelsen i Zimmer-saken, side 772.

I etterkant av Zimmer-saken og den norske Dell-avgjørelsen, har det blitt avsagt flere europeiske høyesterettsavgjørelser om fast driftssted.

Italias øverste domstol, Corte Suprema Di Cassazione, avsa i mars 2012 Boston Scientific-saken. Corte Suprema Di Cassazione, har kun myndighet til å avvise eller bekrefte dommer fra lavere instans. Den italienske underretten konkluderte med at det nederlandske selskapet Boston Scientific BV ikke hadde fast driftssted i Italia etter artikkel 5 i skatteavtalen mellom Italia og Nederland datert 26. juli 1993.⁸⁷ Begrunnelsen for standpunktet var at den italienske kommisjonæren Boston Scientific S.p.A ikke inngikk bindende avtaler på vegne av det nederlandske selskapet Boston Scientific BV. Corte Suprema Di Cassazione avviste ikke dommen, og den italienske underrettsdommen er dermed rettskraftig.

Italiensk, fransk og norsk Høyesterett har dermed slått fast at en representant må ha fullmakt til å inngå rettslig bindende avtaler på vegne av hovedmannen etter artikkel 5 femte ledd.

Spanias øverste domstol, Tribunal Supremo, har imidlertid kommet til et annet resultat i tre spanske høyesterettsdommer.⁸⁸ Den spanske Dell-saken fra 20. juni 2016, har et faktum som er nærmest identisk med den norske Dell-avgjørelsen.⁸⁹ Dommen omhandlet kommittenten Dell Irland, som handlet i Spania gjennom kommisjonæren Dell Spania. Spørsmålet var om Dell Irland hadde fast driftssted i Spania etter skatteavtalen mellom Spania og Irland inngått 10. februar 1994.⁹⁰ Tribunal Supremo opprettholdt den føderale domstolen Audiencia Nacional sin avgjørelse,⁹¹ og slo fast at Dell Irland hadde fast driftssted etter artikkel 5 første ledd. I et obiter dictum ble det lagt til grunn at Dell Irland også hadde fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd. Artikkel 5 femte ledd ble tolket etter en funksjonell forståelse, og det ble lagt avgjørende vekt på at Dell Spania i realiteten bandt Dell Irland til avtaler med tredjeparter.^{92,93}

⁸⁷ Skatteavtalen bygger på OECDs mønsteravtale.

⁸⁸ Roche Vitamins, Borax Europe Ltd og Dell.

⁸⁹ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 1475/2016 de 20 junio 2016.

⁹⁰ Skatteavtalen bygger på OECDs mønsteravtale.

⁹¹ Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia num 182/2012 de 8 junio 2015.

⁹² Alexander Bal, «The Spanish Dell case», *European Taxation*, Vol. 56 nr. 12, 2016.

⁹³ Det bemerkes at jeg ikke har funnet noen uoffisiell engelsk oversettelse av denne dommen. Gjengivelsen i avsnittet bygger dermed utelukkende på artikkelen publisert av Bal.

Et interessant poeng i denne sammenheng er at Høyesterett i Dell-avgjørelsens avsnitt 53 fremhevet at «Dell-konsernet har tilsvarande avtaler i 15 statar, utan at nokon av dei andre har meint at kommisjonsordninga gav grunnlag for fast driftsstad i kommisjonærstaten.» Da Dell-avgjørelsen ble avsagt var det uklart hvordan spanske skattemyndigheter forholdt seg til spørsmålet, og spørsmålet hadde ikke blitt vurdert av spanske domstoler.

Det internasjonale rettskildebildet har gjennomgått store endringer siden Dell-avgjørelsen ble avsagt i 2011. Hvor stor vekt Høyesterett ville tillagt den spanske Dell-saken og de øvrige høyesterettsdommene er derfor usikkert. Internasjonal praksis var kun et av flere argumenter som avgjorde at Dell Products ikke fikk fast driftssted i Norge i Dell-avgjørelsen.

Betydningen av internasjonal rettspraksis svekkes i stor grad når forskjellige land forstår tilsvarende bestemmelser i skatteavtalene ulikt. Det må derfor antas at Høyesterett hadde tillagt internasjonal rettspraksis liten vekt ved vurderingen av fast driftssted etter dagens mønsteravtale artikkel 5 femte ledd.

4.3.4 Den foreslåtte mønsteravtalen

For at en representant skal etablere et fast driftssted for det utenlandske selskapet, stiller den foreslåtte mønsteravtalen krav til at kontrakten må være inngått:

- «a) in the name of the enterprise
- b) for the transfer of the ownership of, or the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise,»

Vilkåret om at kontrakten må være inngått «in the name of the enterprise» videreføres, men forslaget tilføyer to alternative vilkår i bokstav b og c.

For at bokstav b skal komme til anvendelse må det dreie seg om en kontrakt som gjelder overføring av eiendomsretten til eiendom selskapet eier, eller tildeling av bruksrett til eiendom som selskapet eier eller har rett til å bruke. Eiendommen som omtales i bokstav b

kan være både fysiske gjenstander og immaterielle rettigheter.⁹⁴ Et selskap kan tilegne seg eller produsere disse eiendelene etter at avtalen med tredjepartene er inngått.⁹⁵

En alminnelig språklig forståelse av «provision of services» tilsier at kontrakter som gjelder ytelse av tjenester fra selskapet er omfattet, jf. femte ledd bokstav c. En forutsetning for at bokstav b og c anvendes, er overføringen av eiendomsretten, tildeling av bruksretten eller ytelsen av tjenesten skal utføres av selskapet og ikke av representanten.⁹⁶

Et eksempel som trekkes frem i de foreslåtte kommentarene punkt 32.8 på kontrakter som typisk vil omfattes av bokstav b og c, er kommisjonsforhold. Ved kommisjonsforhold vil kommisjonæren inngå avtaler med tredjeparter i sitt eget navn, på kommittentens vegne. Slike avtaler er som et utgangspunkt ikke rettslig bindende for kommittenten etter civil law, til tross for at resultatet av en slik avtale ofte vil være at kommittenten direkte overfører eiendomsrett eller bruksrett til tredjeparten.⁹⁷ De foreslåtte endringenes betydning for kommisjonsforhold gjennomgås i kapittel 4.6.1.

4.3.5 Sammenligning

Til tross for at dagens og den foreslåtte mønsteravtalen begge inneholder vilkåret «in the name of the enterprise», bidrar tilføyingen av vilkårene i bokstav b og c til å foreta en stor endring av regelen i femte ledd.

Femte ledd bokstav b og c medfører at regelen ikke begrenses til situasjonene hvor en representant inngår rettslig bindende avtaler på vegne av det utenlandske selskapet. Som det fremkommer av kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen punkt 32.7, medfører endringen at regelen også gjelder i tilfeller hvor representanten inngår kontrakter som «create obligations that will effectively be performed by such enterprise rather than by the person contractually obliged to do so».

⁹⁴ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.11.

⁹⁵ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.11.

⁹⁶ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.10.

⁹⁷ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.8.

Endringen vil ha betydning for utenlandske selskap som benytter en kommisjonærer i kildestaten. Dagens mønsteravtale ekskluderer kommisjonærer som handler i tråd med kommisjonsloven, da en slik kommisjonær ikke har fullmakt til å inngå avtaler som rettslig binder hovedmannen. Ved å tilføre kontrakter som gjelder overføring av eiendomsrett, tildeling av bruksrett og ytelse av tjeneste i femte ledd, vil en kommisjonær kunne oppfylle kravene til kontrakten.

4.4 Hva må representanten gjøre for å etablere et fast driftssted for hovedmannen?

4.4.1 Dagens mønsteravtale

Etter dagens mønsteravtale artikkel 5 femte ledd vil et utenlandsk selskap få fast driftssted i kildestaten, dersom en representant:

«has ... and exercises in a Contracting State, an authority to conclude contracts»

En alminnelig språklig forståelse av «authority to conclude contracts» tilsier at representanten har selskapets fullmakt til å inngå kontrakter på vegne av selskapet. Representanten må både ha og benytte denne fullmakten.

Ser man ordlyden i lys av at kontraktene må være inngått «in the name of the enterprise», tilsier bestemmelsen at representanten må ha en fullmakt til å inngå kontrakter med tredjemenn som er rettslig bindende for hovedmannen. Dette underbygges ved at kommentarene uttrykker at en person som har fullmakt til å inngå avtaler på selskapets vegne, vil ha «sufficient authority to bind the enterprise's participation in the business activity in the State concerned».⁹⁸ Kontraktsforberedende virksomhet, slik som forhandlinger, markedsføring, innhenting av ordre og lignende, vil som utgangspunkt ikke oppfylle vilkåret.

⁹⁸ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 32.

For at femte ledd skal komme til anvendelse, må det dreie seg om en fullmakt til å inngå «contracts relating to operations which constitute the business proper of the enterprise».⁹⁹ Representanten må ha en fullmakt til å inngå kontrakter som knytter seg til den del av driften som utgjør det utenlandske selskapets alminnelige forretningsvirksomhet. Kravet må ses i lys av hovedregelen i artikkel 5 første og annet ledd, som fastsetter at et selskap får et fast driftssted når selskapet har et fast forretningssted i kildestaten som de driver forretningsvirksomheten gjennom. For at representantens kontraktsinngåelse skal gi det utenlandske selskapet fast driftssted, er det derfor naturlig at det dreier seg om kontrakter som danner grunnlaget for det utenlandske selskapets forretningsvirksomhet. Det utenlandske selskapet vil eksempelvis ikke få fast driftssted, dersom representanten utelukkende har fullmakt til å inngå kontrakter tilknyttet interne forhold, slik som ansettelser.¹⁰⁰

Det finnes ulike fremgangsmåter for å gi en representant fullmakt til å inngå bindende avtaler. Representantens fullmakt kan være kontraktsfestet, enten gjennom kontrakten mellom representanten og hovedmannen, eller gjennom arbeidskontrakten mellom en ansatt og et selskap.¹⁰¹ En fullmakt kan også følge av lovbestemmelser, slik som en stillingsfullmakt etter avtaleloven § 10.

I enkelte tilfeller kan det legges til grunn at en faktisk fullmakt foreligger, selv om representanten ikke har en lovbestemt eller kontraktsfestet fullmakt. Dette vil være tilfellet der forholdet mellom representanten og hovedmannen tilsier at en fullmakt har utviklet seg over tid.¹⁰²

Spørsmålet blir når forholdet mellom partene tilsier at representanten har utviklet en fullmakt til å inngå bindende avtaler for hovedmannen.

I kommentarene til dagens mønsteravtale punkt 32.1 gis det uttrykk for at et selskaps fravær av aktiv involvering i transaksjoner som finner sted i et land, kan være en indikasjon på at selskapet har tildelt representanten en fullmakt. Som et eksempel på dette uttrykker

⁹⁹ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 33.

¹⁰⁰ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 33.

¹⁰¹ Skaar mfl. 2006, side 181-182.

¹⁰² Hans Pijl, «The concept of permanent establishment and the proposed changes to the OECD commentary with special reference to Dutch case law», Bulletin, 2002 s. 554-562 (s. 560).

kommentarene at en representant kan anses for å ha fullmakt til å slutte kontrakter på selskapets vegne, i tilfeller hvor representanten innhenter og mottar ordre, uten at han formelt slutfører disse ordrene. Dette gjelder kun dersom disse ordrene sendes direkte til et varehus hvor selskapets varer er levert, og transaksjonene regelmessig godkjennes av selskapet.¹⁰³

Videre beskriver kommentarene punkt 33 personer som har myndighet til å forhandle alle elementer og detaljer i en kontrakt på en måte som er bindende for selskapet. En slik person anses for å ha fullmakt i kildestaten, selv om kontrakten signeres av andre i selskapets hjemstat eller representanten ikke formelt har en fullmakt. Situasjonen som beskrives minner om grensene for avtaleinngåelse etter norsk kontraktsrett. Høyesterett har slått fast at parter som forhandler om en avtales innhold, kan anses for å ha inngått en bindende avtale når partene «er blitt enige om alle vesentlige punkter i en avtale», jf. Rt. 1998 s. 946.

Kommentarenes punkt 32.1 og 33 gir uttrykk for at «rubber stamping» kan tilsa at representanten har fullmakt til å inngå bindende avtaler, selv om det ikke foreligger en formell fullmakt. «Rubber stamping» er betegnelsen på situasjoner der et selskap jevnlig godkjenner bestillinger som kommer fra en representant, uten å utføre noen aktivitet eller kontroll av vilkårene som er avtalt av representanten.¹⁰⁴ I slike tilfeller vil representanten utføre alle handlinger frem mot kontraktsinngåelsen i kildestaten, mens selve signeringen av kontrakten utføres av selskapet i hjemstaten.

For å kunne legge til grunn at en representants fullmakt har utviklet seg over tid, må det dreie seg om situasjoner der det eneste hovedmannen gjør er å signere avtalen med tredjepersonen og godkjenne transaksjoner. Så snart selskapet begynner å overprøve og eventuelt endre ordre, er det selskapet selv og ikke representanten som inngår bindende avtaler. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig at hovedmannen hevder at en overprøving finner sted, eller at det står i avtaleforholdet mellom partene at representanten ikke har fullmakt til å inngå bindende avtaler. For at skattemyndighetene skal akseptere at selskapet har overprøvd ordrene som kommer fra representanten må en slik overprøvelse i praksis kunne dokumenteres, for eksempel ved å fremlegge e-post som viser at selskapet har stanset eller endret ordre.¹⁰⁵ En

¹⁰³ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 32.1.

¹⁰⁴ Alessandro Caridi, «Proposed changes to the OECD commentary on article 5: Part II – the construction PE notion, the negative list and the agency PE notion», *European Taxation*, 2003, s. 38-46 (s. 43).

¹⁰⁵ Skaar mfl. 2006, side 183.

slik regel medfører at selskap kan legge strategier for å falle utenfor eksempelet, ved å sørge for at en viss overprøving finner sted.

Ved at skattemyndighetenes vurdering knytter seg til om en overprøvelse kan dokumenteres, innebærer regelen at en representant kan ha anses for å ha fått en «authority to conclude contracts», selv om representantens jobb overprøves av hovedmannen. I enkelte tilfeller kan en representant gjøre en så god jobb at det ikke er nødvendig å korrigere ordrene som sendes til selskapet. Selskapet kan likevel ha foretatt en grundig, men udokumenterbar vurdering av enhver ordre som sendes inn. Skattemyndighetenes dokumentasjonskrav kan imidlertid begrunnes med at det ellers ville vært en stor risiko misbruk av regelen.

I enkelte tilfeller kan selskapet ha utformet standardkontrakter der pris og øvrige vilkår allerede er fastslått, hvor representanten ikke har anledning til å endre disse vilkårene. Representanten kan i slike tilfeller innhente ordre fra kunder, som selskapet automatisk godkjenner uten nærmere gjennomgang. I et slikt tilfelle kan det stilles spørsmål ved om hovedmannen har en så passiv rolle i kontraktsprosessen, at det er naturlig å si at representanten har fått en fullmakt til å inngå bindende avtaler på vegne av hovedmannen. Det utenlandske selskapet passivitet vil kunne begrunnes med at selskapet allerede vet ordrens innhold. En representant som mottar eller innhenter ordre basert på standardkontrakter som selskapet allerede har utformet, vil dermed trolig ikke faller innunder kommentarene i punkt 32.1 og 33. Det må følgelig forutsettes at representanten har hatt en rolle i utformingen av ordren, for eksempel ved å forhandle om ordrens innhold. Kommentarene punkt 33 presiserer imidlertid at det ikke er tilstrekkelig at vedkommende deltar i forhandlinger, men at en deltakelse i forhandlinger vil være relevant ved fastslåelsen av hvilke funksjoner representanten utøver på vegne av selskapet.

Spørsmålet blir videre hvilke representanter som kan utvikle en fullmakt til å inngå bindende kontrakter på vegne av hovedmannen, ved å handle som beskrevet i mønsteravtalens kommentarer punkt 32.1 og 33.

Høyesterett uttalte i Dell-avgjørelsen i Rt. 2011 s. 1581 avsnitt 50 at eksempelet i kommentarene punkt 32.1 gjelder for agenter rent allment, og at det illustrerer beviskravet i andre situasjoner enn kommisjonsforhold som Dell-avgjørelsen dreide seg om. I den

forbindelse ga Høyesterett uttrykk for at det ikke var snakk om «ei endring i kva som må til for at ein avhengig mellommann skal binde føretaket vedkommende representerer, men om kva som reint konkret må til for at binding skal ligge føre.»

En kommisjonær inngår ikke bindende avtaler på vegne av kommittenten, jf. kommisjonsloven § 56.¹⁰⁶ For at kommittenten skal bindes til en avtale med en tredjepart, må disse partene selv inngå en selvstendig avtale. Situasjonen som legges frem i punkt 32.1 og 33 er dermed ikke beskrivende for kommisjonsforhold, da en fullmakt til å inngå bindende avtaler er i strid med kommisjonsforholdets egenart. Selv om kommisjonæren har en svært sentral rolle for avtaleinngåelsen mellom kommittenten og tredjeparter, vil ikke kommisjonsforholdet utvikle seg på den foreskrevne måten, med mindre det ikke lenger kan regnes som et kommisjonsforhold. En kommisjonær kan ikke utvikle en fullmakt som beskrevet i punkt 32.1 og 33.

Situasjonen som presenteres i eksempelet i mønsteravtalens kommentarer punkt 32.1 og 33 er derimot beskrivende for agenter. En agent vil kunne ha i oppgave å kommunisere med kunder, forhandle på selskapets vegne og innhente ordre, uten at agenten nødvendigvis er tildelt en formell fullmakt til å inngå bindende avtaler i selskapets navn. Dersom en slik agent i realiteten utfører alt arbeid i kildestaten frem mot avtaleinngåelsen, og selskapet kun formelt og automatisert signerer disse kontraktene i sin egen hjemstat, vil agenten anses for å ha blitt tildelt en fullmakt til å inngå bindende avtaler på selskapets vegne. En agent kan dermed utvikle en fullmakt som beskrevet i mønsteravtalens kommentarer punkt 32.1 og 33. Det er imidlertid slik at mange agenter i dag regnes som uavhengige etter artikkel 5 sjette ledd, slik at de ikke etablerer fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd.

4.4.2 Den foreslåtte mønsteravtalen

Kravene til representantens handlinger i artikkel 5 femte ledd er foreslått omformulert, og den foreslåtte bestemmelsen gir uttrykk for at representanten enten:

¹⁰⁶ Kapittel 4.3.1.

«concludes contracts»

eller

«plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise»

Den foreslåtte mønsteravtalen oppstiller dermed to alternativer for hva en representant må gjøre for at et utenlandsk selskap skal få et fast driftssted. Det skal først gjøres rede for hva som ligger i vilkåret «concludes contracts».

En naturlig språklig forståelse av «concludes contracts» tilsier at representanten inngår avtaler på vegne av det utenlandske selskapet. Selv om formuleringen og setningsoppbygningen er noe ulik mellom vilkåret i dagens og den foreslåtte avtalen, har avtalene det fellestrekk at det stilles krav til at representanten inngår avtaler på vegne av et selskap. I motsetning til dagens avtale, inneholder ikke den foreslåtte mønsteravtalen ordet «authority».

Som det fremkommer av kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen punkt 32.4, skal vilkåret «concludes contracts» forstås slik at det sikter til situasjoner hvor kontraktsretten i den enkelte stat tilsier at en avtale er inngått. Kontraktsretten i en stat kan tillate kontraktsinngåelse uten aktiv forhandling om kontraktens vilkår, for eksempel hvis en representant på et selskaps vegne inngår standardkontrakter med tredjeparter.¹⁰⁷ Videre kan kontraktsretten åpne for at en kontrakt anses inngått i en stat, selv om selve kontrakten er signert i en annen stat, eksempelvis hvis en representant på vegne av et selskap har akseptert et tilbud om å inngå en avtale med en tredjepart i den første staten.¹⁰⁸ Avslutningsvis gir kommentarene uttrykk for at kontraktsretten kan åpne for at en representant kan inngå en avtale i en stat, uten at avtalen er signert i denne staten, dersom representanten har forhandlet om så store deler av og detaljer i en kontrakt, at kontrakten blir bindende for selskapet representanten handler for.¹⁰⁹

¹⁰⁷ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.4.

¹⁰⁸ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.4.

¹⁰⁹ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.4.

En av de store endringene i artikkel 5 femte ledd ligger i tilføyelsen om at selskapet også kan få fast driftssted dersom representanten «plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise».

Tilføyningen kan deles opp i to kumulative vilkår.

Det første spørsmålet er hva som ligger i vilkåret «plays the principle role leading to the conclusion of contracts».

En naturlig språklig forståelse av «plays the principle role leading to the conclusion of contracts», tilsier at representanten har hatt en avgjørende betydning for inngåelsen av avtaler mellom et selskap og tredjeparter.

Den ovennevnte ordlyd sikter til situasjoner der kontraktsinngåelse er et direkte resultat av representantens handlinger utført i den kontraherende stat på vegne av selskapet, til tross for at kontrakten etter det aktuelle lands kontraktsrett ikke er inngått av representanten i denne staten.¹¹⁰ Det avgjørende er altså om kontrakten kommer som et klart resultat av innsatsen som representanten har ytt, og ikke om representanten etter det aktuelle lands rett har inngått en bindende avtale på vegne av selskapet.

Det nye vilkåret fokuserer på representantens funksjon ved kontraktinngåelsen, og åpner for en vurdering av om representantens personlige innsats har bidratt til at selskapet har inngått bindende avtaler med tredjeparter. Det finnes mange ulike aktiviteter en representant kan utføre for hovedmannen frem mot en kontraktsinngåelse, uten at vedkommende inngår bindende avtaler. Ettersom ordlyden kun stiller krav til at representanten skal ha hatt en avgjørende betydning, kan det trolig ikke kreves at representanten alltid må utføre enhver handling i kontraktsprosessen frem mot kontraktsinngåelsen. Ofte vil kontraktsforhandlinger spille en helt sentral rolle for inngåelsen av en avtale, og en representant som har forhandlet med kundene frem mot kontraktsinngåelsen vil i mange tilfeller ha hatt en avgjørende betydning for avtaleinngåelsen. Dersom kontraktsforhandlinger er utført av en annen enn representanten, har det formodningen mot seg at representanten har hatt en avgjørende betydning for inngåelsen av avtalen.

¹¹⁰ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.5.

Som det gis uttrykk for i kommentarene nr. 32.5 forbinder man ofte «the principle role leading to the conclusion of contracts», med handlingene som en person har utført for å overtale tredjeparter til å inngå avtaler med selskapet. Det er dermed avgjørende om representanten sørget for at kontrakten ble en realitet. I kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen punkt 32.5 uttales det at tillegget i artikkel 5 femte ledd må tolkes i tråd med formålet bak regelen, slik at regelen skal dekke tilfellene hvor representantens aktivitet er ment i å resultere i regelmessig avtaleinngåelse for hovedmannen.

Spørsmålet blir videre hva som ligger i vilkåret «routinely concluded without material modification by the enterprise».

Ordlyden av «routinely concluded without material modification by the enterprise», tilsier at avtalene rutinemessig inngås uten at hovedmannen foretar vesentlige endringer i avtalen før avtaleinngåelsen. Mønsteravtalens foreslåtte kommentarer gir ingen veiledning for hvordan vilkåret skal forstås.

Vilkåret oppstiller en terskel for at det utenlandske selskapets endringer av representantens avtaler skal være av betydning for vurderingen av fast driftssted. Kravet til at avtalene må inngås uten at selskapet foretar vesentlige endringer i avtalen før avtaleinngåelsen, medfører at det kun er endringer med avgjørende betydning for avtalen som omfattes. Dersom et selskap endrer fakturaadressen eller foretar andre ubetydelige endringer av en avtale, vil det ikke påvirke vurderingen av om representantens handlinger etablerer et fast driftssted.

Enkelte endringer vil i mange tilfeller være vesentlige. Dette vil blant annet være tilfellet ved endring av pris, ansvarsbegrensninger, krav til varen, oppsigelsestid og lignende. Det er likevel ikke treffende å si at bestemte endringer i et hvert tilfelle er vesentlige. Hva som kan anses som en vesentlig endring, må bero på den konkrete avtalen. I enkelte tilfeller kan fastsatt leveringstid være selve forutsetningen for at avtalen ble inngått, og et svært sentralt vilkår. I et annet tilfelle kan en leveringsdato som endres fra en søndag til en mandag for en avtale som skal oppfylles et år frem i tid, utgjøre en ubetydelig endring.

4.4.3 Sammenligning

Tilføyingen i artikkel 5 femte ledd bidrar til en utvidelse av fast driftssted-definisjonen. Med denne tilføyelsen flyttes fokuset i bestemmelsen fra en vurdering av om representanten har og utøver en fullmakt til å inngå bindende avtaler med tredjeparter, til en vurdering av om representanten har fungert som vesentlig bidragsyter for avtaleinngåelsen. Ved å legge vekt på representantens betydning for kontraktsinngåelsen, senkes terskelen for fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd. Det blir dermed vanskeligere å unngå fast driftssted, noe som vil styrke kildestatens skattefundament.

Utvidelsen medfører samtidig at vurderingen av om det foreligger et fast driftssted blir mer komplisert. I de fleste tilfeller vil det være vanskeligere å vurdere om representanten har fungert som vesentlig bidragsyter for avtaleinngåelsen, enn det vil være å fastslå om vedkommende har og benytter en fullmakt til å inngå bindende avtaler. Skattemyndighetenes vurdering av fast driftssted blir dermed mer krevende, og det vil være vanskeligere for selskap å forutse om de har fast driftssted i en stat. Usikkerheten knyttet til hva en representant må gjøre for å gi hovedmannen et fast driftssted etter de foreslåtte vilkårene i femte ledd, kan både være uheldig på et nasjonalt og internasjonalt plan. Nasjonalt kan usikkerheten skape flere tvister mellom skatteyter og skattemyndighetene. Internasjonalt kan usikkerheten medføre at forskjellige land tolker femte ledd ulikt, slik at det blir vanskeligere å oppfylle skatteavtalens formål om å unngå dobbeltbeskatning.

4.5 Hvor regelmessig må representanten oppfylle det ovennevnte kravet?

4.5.1 Dagens mønsteravtale

For at representantens handlinger skal gi hovedmannen fast driftssted, er det ikke tilstrekkelig at det foreligger en fullmakt til å inngå bindende avtaler. Dagens mønsteravtale artikkel 5 femte ledd stiller krav til at representanten:

«has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts»

Ordlyden «habitually» tilsier at det må være snakk om en fullmakt som representanten vanligvis benytter seg av. For at en fullmakt vanligvis benyttes, må det stilles krav til at fullmakten benyttes over en viss tid og med en viss hyppighet. Kravene til tid og hyppighet beror på avtalens art og selskapets forretningsvirksomhet, og det er dermed ikke mulig å fastsette klare kriterier for hva som er vanlig.¹¹¹ OECDs kommentarer punkt 33.1 fremhever imidlertid at faktorene som finnes i artikkel 5 sjette ledd, vil være av betydning for vurderingen.

Begrunnelsen for at det ikke kan oppstilles klare krav for når en representant vanligvis benytter en fullmakt, er at ulike bransjer vil ha varierende forhold knyttet til kontraktsinngåelse. Representanten kan handle i en bransje der vedkommende inngår store og komplekse kontrakter som inngås med sjeldenhet og som krever omfattende arbeid frem mot kontraktsinngåelsen. Et eksempel på dette kan være salg av skip som tilpasses den enkelte kunde. En representant kan motsetningsvis handle i en bransje der det inngås enkle kontrakter med stor hyppighet, hvilket ofte kan være tilfellet ved salg av masseproduserte varer. Hvorvidt en representant vanligvis benytter en fullmakt, vil altså bero på hva som er normalt i den aktuelle bransjen.

Til tross for at det ikke er mulig å oppstille en klar grense for tid eller antall kontrakter, må det vurderes om det kan oppstilles minimumsgrenser for vilkåret «habitually» som vil gjelde uavhengig av avtalens art og selskapets forretningsvirksomhet.

Første vurdering er om det kan oppstilles en minimumsgrense for hvor mange kontrakter en representant må ha inngått, for at representanten vanligvis benytter en fullmakt.

Vilkåret «vanligvis» i artikkel 5 femte ledd i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia, ble kort behandlet i Alphawell-dommen i Rt. 1994 s. 752. Skatteavtalen bygger på OECDs mønsteravtale. Alphawells administrerende direktør hadde fullmakt til å inngå bindende avtaler med tredjeparter på Alphawells vegne, og hadde inngått en avtale mellom Statoil og

¹¹¹ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 33.1.

Alphawell. Denne avtalen forlenget Alphawells administrerende direktør en gang i året, ved tre anledninger. Selve avtaleinngåelsen tok 30 minutter, og forlengelsene tok 15 minutter hver.¹¹² Høyesterett anså det slik at den administrerende direktøren ikke «vanligvis» utnyttet sin fullmakt.¹¹³ Dommen illustrerer at regelmessig forlengelse av kontrakter ikke innebærer at en ansatt regelmessig benytter en fullmakt til å inngå kontrakter.¹¹⁴

I kommentarene til punkt 33.1 uttrykkes det at representanten må benytte sin fullmakt gjentatte ganger for å omfattes av regelen, det er ikke tilstrekkelig at en fullmakt benyttes i enkelttilfeller. Alphawell-dommen illustrerer at dette også gjelder i tilfeller hvor det utenlandske selskapets forretningsvirksomhet ikke krever at den ansatte inngår mer enn en kontrakt over en lengre periode.¹¹⁵ Vilkåret «habitually» vil dermed aldri være oppfylt dersom en representant benytter fullmakten til å inngå kun en bindende avtale, til tross for at fullmaktsforholdet mellom representanten og hovedmannen varer over en lang periode.¹¹⁶

Det må videre vurderes om det kan oppstilles en minimumsgrense for hvor lenge en representant må handle på vegne av det utenlandske selskapet, før vedkommende vanligvis benytter en fullmakt.

Artikkel 5 femte ledd og kommentarene til mønsteravtalen, gir ingen direkte henvisning til en tidsmessig minimumsgrense for å oppfylle vilkåret «habitually».

Femte ledd skiller seg dermed fra artikkel 5 tredje ledd om bygningsarbeid, som eksplisitt presiserer at stedet for bygningsarbeid, anleggs- eller installeringsprosjekter kun etablerer fast driftssted dersom «it lasts more than twelve months».

Videre inneholder hovedregelen for fast driftssted i artikkel 5 første og annet ledd en minimumsgrense, som fremkommer av kommentarene til mønsteravtalen punkt 6. Under dette punktet uttrykkes det at praksis fra ulike land har vist at et selskap først etablerer fast driftssted i kildestaten, når de har drevet forretningsvirksomhet i kildestaten gjennom et fast

¹¹² Skaar 1991, side 526.

¹¹³ Side 765.

¹¹⁴ Skaar mfl. 2006, side 188.

¹¹⁵ Se også Skaar 1991, side 526-527.

¹¹⁶ Vogel 1997, artikkel 5 i m.no 142.

forretningssted i mer enn 6 måneder. Dette utgangspunktet modifiseres av to unntak. For det første kan aktiviteter av tilbakevendende natur samlet sett oppfylle 6-månedersgrensen, selv om hver periode isolert sett ikke oppfyller kravet. For det andre kan aktiviteter med en kort varighet som utføres eksklusivt i kildestaten oppfylle kravet om fast driftssted.¹¹⁷

Den eksplisitte fremhevelsen av en minimumsgrense i reglene for fast forretningssted og bygningsarbeid, kan indikere at fraværet av en slik grense i artikkel 5 femte ledd bygger på et bevisst valg. Dette taler for at det ikke kan oppstilles en tilsvarende minimumsgrense i artikkel 5 femte ledd.

Det er likevel slik at minimumsgrensen som fremkommer av kommentarene til artikkel 5 punkt 6, har utviklet seg over tid og bygger på ulike staters rettspraksis. Fristen begrunnes med at kravet til at et forretningssted må være «fixed», tilsier at det først vil foreligge et fast driftssted dersom forretningsstedet har en viss permanens.¹¹⁸ I likhet med kravet «fixed» indikerer ordlyden «habitually» at det må foreligge en viss varighet. Ordlyden taler dermed for at det oppstilles en tidsmessig terskel.

I motsetning til dagens kommentarer til artikkel 5 punkt 6, inneholder ikke kommentarene til artikkel 5 noen redegjørelse for at ulike staters rettspraksis har utviklet en tidsmessig minimumsgrense. Dette kan indikere at artikkel 5 femte ledd ikke oppstiller en slik minimumsgrense.

Det kan likevel være flere grunner til at kommentarene ikke viser til en klar praksis. Fraværet kan også skyldes at de ulike staters domstoler ikke har vurdert vilkåret «habitually» tilstrekkelig mange ganger. Det faktum at kommentarene ikke viser til de enkelte lands praksis knyttet til en minimumsgrense, vil dermed verken tale for eller mot at en slik grense kan oppstilles i artikkel 5 femte ledd.

Videre kan en tidsmessig minimumsgrense i femte ledd begrunnes i bestemmelsens oppbygning. Regelen i femte ledd innebærer at et utenlandsk selskap kan identifiseres med en annens handlinger i kildestaten. Artikkel 5 vil ikke få en fornuftig sammenheng, dersom det

¹¹⁷ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 6.

¹¹⁸ OECDs kommentarer artikkel 5 punkt 6.

stilles lavere tidsmessige grenser for representanten selskapet identifiseres med, enn det gjøres for selskapet selv. Dette taler for at det i likhet med artikkel 5 første og annet ledd, må oppstilles en tidsmessig minimumsgrense på 6 måneder, med de samme unntakene som gjelder for artikkel 5 første og annet ledd.

Klaus Vogel uttrykker at tidskravet som utgangspunkt beror på hva som er vanlig for den aktuelle forretningsvirksomhet, men at kravet i tvilstilfeller kan måles ved bruk av de samme tidskravene som anvendes i artikkel 5 første ledd.¹¹⁹ I den fjerde utgaven av Vogels bok uttrykker Ekkhart Reimer at representanten må fungere som representant for det utenlandske selskapet i mer enn 6 måneder.¹²⁰ Reimers uttalelse fremstår imidlertid i større grad som en de lege feranda-betraktning, enn en gjengivelse av gjeldende rett.

Ordlyden stiller krav til en viss varighet, og en 6-månedersgrense har støtte i juridisk teori i tillegg til å harmonere med bestemmelsens øvrige ledd. Uten en henvisning til en klar grense i mønsteravtalen og mønsteravtalens kommentarer, kan det imidlertid ikke oppstilles en absolutt 6-månedersgrense som kun modifiseres av unntakene som gjelder for artikkel 5 første og annet ledd. Det kan likevel presumeres at en representant som utøver sin fullmakt til å inngå bindende avtaler i en periode på mer enn 6 måneder, oppfyller tidskravet i vilkåret «habitually».

4.5.2 Den foreslåtte mønsteravtalen

I likhet med dagens mønsteravtale, inneholder den foreslåtte mønsteravtalen vilkåret «habitually». De to alternative vilkårene i forslaget til ny mønsteravtale, stiller krav til at representanten enten:

«habitually concludes contracts»

eller

¹¹⁹ Vogel 1997, artikkel 5 i m.no 142.

¹²⁰ Reimer, Ekkhart Reimer og Alexander Rust (ed.), *Klaus vogel on double taxation conventions*, 4. utgave, 2015, artikkel 5 i m.no 336-337.

«habitually plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise»

Ordlyden tilsier at representanten enten vanligvis inngår avtaler på vegne av det utenlandske selskapet, eller vanligvis har hatt en avgjørende betydning for inngåelsen av avtaler mellom et selskap og tredjeparter, som rutinemessig inngås uten at selskapet foretar vesentlige endringer før avtaleinngåelsen.

Ut over at kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen punkt 33.1 er tilpasset de foreslåtte vilkårene som ble lagt frem i kapittel 4.4.2, er selve forklaringen av hva som ligger i vilkåret «habitually» identisk med dagens kommentarer punkt 33.1.

4.5.3 Sammenligning

Både dagens og den foreslåtte mønsteravtalen inneholder vilkåret «habitually». Selv om vilkårene som «habitually» knytter seg til ulike handlinger som vanligvis må utføres, forklarer kommentarene innholdet av vilkåret på en identisk måte. Det må dermed legges til grunn at det skjer en videreføring av gjeldende rett.

4.6 Typetilfeller som omfattes av den foreslåtte regelen

Til nå har oppgaven gjort rede for innholdet i artikkel 5 femte ledd i dagens mønsteravtale og hvilke utvidelser som foreslås i BEPS-rapporten. De gjennomgåtte utvidelsene i forslaget til ny bestemmelse gjør det vanskeligere for selskap å unngå fast driftssted etter regelen i femte ledd. Oppgaven skal nå se nærmere på enkelte typetilfeller av representanter som ikke omfattes av dagens regel, men som oppfyller vilkårene til den utvidede ordlyden i artikkel 5 femte ledd.

4.6.1 Tradisjonelle kommisjonsforhold

Som det er gjort rede for under kapittel 4.3.1 og 4.3.2 omfattes ikke tradisjonelle kommisjonsforhold av artikkel 5 femte ledd. Utenlandske selskap har dermed unngått fast driftssted ved å handle gjennom en kommisjonær som ikke har fullmakt til å inngå bindende avtaler. Et eksempel på dette er Dell-avgjørelsen i Rt. 2011 s. 1581.¹²¹

For å illustrere betydningen av den foreslåtte endringen i femte ledd, skal det nå drøftes om Dell-avgjørelsen ville fått et annet resultat, dersom skatteavtalen mellom Norge og Irland hadde samme ordlyd som den foreslåtte mønsteravtalen.

Kommisjonæren Dell AS handler «on behalf of» Dell Products, og det forutsettes at Dell AS oppfyller vilkåret «habitually», jf. forslaget til artikkel 5 femte ledd.

Spørsmålet er om Dell AS «habitually plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by» Dell Products, jf. artikkel 5 femte ledd.

Til tross for at kommisjonsforholdet i liten grad åpnet for at Dell AS forhandlet med kundene, og eventuelle tilpasninger måtte forhåndsgodkjennes av Dell Products, var det Dell AS som hadde kundekontakten med de aktuelle kundene og som skaffet kunder for Dell Products. Det var Dell AS som overtalte kundene til å inngå avtalene, og avtalene Dell Products inngikk må anses som en klar og direkte konsekvens av kommisjonærens innsats og handlinger.

Da lagmannsrettens avgjørelse ble avsagt i 2010, kunne ikke Dell Products vise til noen tilfeller av at selskapet hadde underkjent Dell AS sine avtaler med tredjeparter.¹²² Dell Products foretok ingen etterfølgende prøving av avtalene som Dell AS inngikk, og at disse avtalene ble honorert uten at Dell Products sjekket det nærmere innholdet i dem.¹²³ Fraværet av kontrollrutiner og mangelen på tidligere protester, tilsier at avtalene regelmessig ble inngått uten at Dell Products foretok noen vesentlige endringer.

¹²¹ Se punkt 4.3.2.

¹²² LB-2010-32855.

¹²³ LB-2010-32855.

Det må dermed legges til grunn at Dell AS «habitually plays the principle role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by» Dell Products, jf. artikkel 5 femte ledd i den foreslåtte mønsteravtalen.

De aktuelle kontraktene som Dell AS overtalte kundene til å inngå, gjaldt overføring av eiendomsrett fra Dell Product til kundene. Kontraktene oppfyller dermed kravet i artikkel 5 femte ledd bokstav b.

Høyesterett anså det som uomtvistet at Dell AS ikke kunne regnes som en uavhengig representant, slik at unntaket i sjette ledd ikke kom til anvendelse. Det forutsettes at Høyesterett hadde truffet samme konklusjon etter den foreslåtte avtalen.

Vilkårene for fast driftssted etter den foreslåtte mønsteravtalen artikkel 5 femte ledd er dermed oppfylt. Dell-avgjørelsen ville fått et annet resultat dersom skatteavtalen mellom Norge og Irland hadde samme ordlyd som den foreslåtte mønsteravtalen. Eksempelet viser at utvidelsen av den foreslåtte mønsteravtalens artikkel 5 femte ledd, bidrar til at flere selskap får fast driftssted ved bruk av kommisjonærer i kildestaten.

4.6.2 Markedsføring som går over til å bli direkte avtaleinngåelse

Dersom en representant som markedsfører en vare, utfører de avgjørende handlingene for kontraktsinngåelse mellom hovedmannen og tredjeparter, vil artikkel 5 femte ledd i den foreslåtte mønsteravtalen komme til anvendelse. Ren markedsføring som ikke direkte medfører at det blir inngått en bindende avtale mellom selskapet og tredjeparter, kan ikke regnes som en «principal role leading to the conclusion of contracts», jf. artikkel 5 femte ledd.¹²⁴

Et eksempel på slik ren markedsføring trekkes frem i de foreslåtte kommentarene punkt 32.5. Det gjøres her rede for et tilfelle hvor en person representerer et legemiddelselskap og

¹²⁴ OECDs foreslåtte kommentarer artikkel 5 punkt 32.5.

markedsfører dette selskapets legemidler til leger i kildestaten. Selv om legene blir påvirket av markedsføringen og velger å forskrive de markedsførte legemidlene til pasientene, vil ikke representantens handlinger direkte resultere i avtaleinngåelse. Legene vil aldri inngå en rettslig bindende avtale med legemiddelselskapet om å forskrive legemiddelet, og pasientene vil kun i forlengelsen av legens forskrivelse kjøpe legemiddelet. Representantens handlinger kan dermed bidra til at legemiddelselskapets salg og fortjeneste øker betraktelig i kildestaten, uten at selskapet får fast driftssted i denne staten.

Grensen mellom ren markedsføring og handlinger som direkte medfører avtaleinngåelse er ikke opplagt. En person som har en avgjørende betydning for inngåelsen av avtaler mellom selskaper og tredjeparter, vil ofte markedsføre selskapets varer eller tjenester. Det avgjørende skillet må settes mellom markedsføring som en del av aktiviteter som direkte medfører at en avtale inngås og handlinger som kun medfører en økning i omsetning eller som indirekte medfører en avtaleinngåelse.

4.6.3 Datterselskap som i stort omfang driver med kundekontakt og markedsføring

Et datterselskap som i stor utstrekning driver med kundekontakt og markedsføring på vegne av morselskapet, kan gi morselskapet fast driftssted etter forslaget til endret artikkel 5 femte ledd. Datterselskapet og morselskapet utgjør selvstendige rettssubjekt, og det faktum at en av partene har fast driftssted i en stat, medfører ikke automatisk at den andre får fast driftssted i den samme staten.¹²⁵

Kommentarene til den foreslåtte mønsteravtalen punkt 32.6 trekker frem et eksempel der et heleid datterselskap utfører aktiviteter i datterselskapets hjemstat, på vegne av morselskapet. Eksempelet forutsetter at mor- og datterselskap er hjemhørende i to forskjellige stater. Datterselskapet vil beskattes for godtgjørelsen gitt av morselskapet. Spørsmålet er altså om morselskapet kan beskattes for den eventuelle profitten som oppnås som følge av datterselskapets aktiviteter.

¹²⁵ OECDs mønsteravtale artikkel 5 syvende ledd og OECDs kommentarer artikkel 7 punkt 40.

I det aktuelle eksempelet selger morselskapet en rekke varer og tjenester over hele verden gjennom sine nettsider. Datterselskapet er plassert i en av statene som morselskapet selger varer og tjenester til. I denne staten skal datterselskapets ansatte holde kundekontakten med morselskapets nøkkelt kunder og overbevise store organisasjoner om å kjøpe morselskapets varer og tjenester. Datterselskapets ansatte informerer aktuelle kunder om morselskapets standardkontrakter og anslår en pris for den aktuelle varen eller tjenesten. De ansatte henviser deretter kundene til morselskapets nettside, for å inngå avtaler på samme betingelser som presentert av datterselskapets ansatte.

Datterselskapets ansatte er ikke gitt en formell fullmakt til å inngå bindende avtaler på vegne av morselskapet. En slik fullmakt kan heller ikke anses for å ha utviklet seg over tid som beskrevet i kapittel 4.3.1. Dette skyldes at kundene selv inngår avtaler gjennom morselskapets nettsider, og morselskapet kan dermed ikke anses for jevnlig å godkjenne bestillinger som kommer fra datterselskapet. Morselskapet vil følgelig ikke få fast driftssted etter dagens mønsteravtale artikkel 5 femte ledd.

Spørsmålet er om morselskapet ville hatt et fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd i den foreslåtte mønsteravtalen.

Det må legges til grunn at datterselskapet handler på morselskapets vegne, jf. den foreslåtte mønsteravtalen artikkel 5 femte ledd. Det forutsettes at datterselskapet oppfyller vilkåret «habitually», jf. forslaget til artikkel 5 femte ledd.

Kontraktene som morselskapet inngår, er et direkte resultat av handlingene til datterselskapets ansatte. Det er datterselskapets ansatte som overbeviser kundene om å inngå avtaler med morselskapet, og det kan dermed legges til grunn at datterselskapet «plays the principle role leading to the conclusion of contracts», jf. forslaget til artikkel 5 femte ledd. Ettersom avtalene mellom morselskapet og tredjeparter inngås på samme betingelser som presentert av datterselskapets ansatte, kan det også legges til grunn at avtalene blir «routinely concluded without material modification by the enterprise», jf. forslaget til artikkel 5 femte ledd.

Kontraktene gjelder enten overføring av eiendomsrett eller levering av tjenester, jf. forslaget til artikkel 5 femte ledd bokstav b eller c.

Vilkårene i den foreslåtte mønsteravtalen artikkel 5 femte ledd er dermed oppfylt, og det kan legges til grunn at morselskapet i det aktuelle eksempelet ville fått fast driftssted etter artikkel 5 femte ledd i den foreslåtte mønsteravtalen.

5 Videre utvikling – implementering av den foreslåtte mønsteravtalen i skatteavtalene

OECD og G20-landene presenterte 24. november 2016 en multinasjonal traktat for å implementere BEPS-endringene i skatteavtalene.¹²⁶ Denne traktaten inneholder blant annet de foreslåtte endringene i artikkel 5 femte ledd som er gjennomgått i denne oppgaven.¹²⁷ Over 100 jurisdiksjoner har deltatt i forhandlingen av traktaten, hvilket indikerer at en rekke land vil være interessert i å ratifisere traktaten. Det er likevel ikke mulig å forutse hvor mange land som ratifiserer traktaten eller hvilken betydning traktaten får for skatteavtaleretten.

Dersom traktaten trer i kraft vil den representere et vendepunkt i internasjonal skatteavtalerett.¹²⁸ Tradisjonelt ville hver enkelt stat vært nødt til å reforhandle alle skatteavtaler de har inngått for å iverksette BEPS-endringene. Den fremlagte traktaten innebærer at BEPS-endringene kan implementeres i et stort antall skatteavtaler på en gang.

De involverte statene gis en mulighet til å velge hvilke skatteavtaler de ønsker å endre og til en viss grad å reservere seg fra hele eller deler av en BEPS-endring.¹²⁹ Det åpnes for reservasjon mot traktatens artikkel 12, som regulerer når en representant etablerer fast driftssted.¹³⁰ For at de foreslåtte BEPS-endringene i artikkel 5 femte ledd skal modifisere de enkelte skatteavtalene, må verken Norge eller statene Norge har en skatteavtale med, reservere seg mot traktatens artikkel 12.

¹²⁶ Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting (Heretter implementeringstraktaten).

¹²⁷ Se implementeringstraktaten artikkel 12 for endringene i artikkel 5 femte ledd.

¹²⁸ «Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system» 2016, Oecd.org, <http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm> (besøkt 28.11.2016).

¹²⁹ Implementeringstraktaten artikkel 2 første ledd bokstav a punkt ii og artikkel 28.

¹³⁰ Jf. implementeringstraktaten artikkel 12 fjerde ledd, jf. artikkel 28 første ledd bokstav j.

Det er planlagt en signeringsseremoni i juni 2017, og traktaten må etter dette ratifiseres av de ulike statene.¹³¹ Dersom traktaten ratifiseres av minimum 5 stater, vil den tre i kraft på den første dagen i måneden etter utløpet av en tremåneders periode.¹³²

¹³¹ «Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system» 2016, Oecd.org, <http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm> (besøkt 28.11.2016).

¹³² Implementeringstraktaten artikkel 34.

6 Avsluttende bemerkninger

Sammenligningen av artikkel 5 femte ledd i dagens og den foreslåtte mønsteravtalen illustrerer at det skjer en videreføring av hvem som i utgangspunktet kan gi hovedmannen fast driftssted og hvor regelmessig denne representanten må handle på vegne av selskapet. Bestemmelsen endres ved at kommisjonærer og andre representanter som har hatt en avgjørende betydning for hovedmannens kontraktsinngåelse, vil kunne etablere et fast driftssted for hovedmannen. Dette gjelder dersom hovedmannen inngår kontrakter knyttet til eiendomsrett, bruksrett eller tjenesteytelse, som inngås uten at hovedmannen selv foretar vesentlige endringer i kontrakten.

Dersom de foreslåtte endringene i artikkel 5 femte ledd implementeres i skatteavtalene, vil det i stor grad påvirke multinasjonale selskap. Endringene innebærer at det blir vanskeligere for selskap å unngå fast driftssted ved bruk av representanter, som bidrar til at selskap beskattes i staten hvor verdiene skapes og hvor de økonomiske aktivitetene finner sted.¹³³ Den foreslåtte bestemmelsen vil dermed i økt grad ivareta kildestatens skattefundament. I hvor stor grad selskapet beskattes i kildestaten beror imidlertid på inntektsallokeringen etter OECDs mønsteravtale artikkel 7, som faller utenfor denne oppgaven.¹³⁴

Kostnadene som internasjonale selskap i dag sparer ved å flytte profitt fra høyskatteland til lavskatteland, gjør det mulig for internasjonale selskap å tilby varer og tjenester til en lavere pris enn de nasjonale selskapene. Økt kildestatsbeskatning kan dermed bidra til at nasjonale og internasjonale selskap konkurrerer på likere vilkår.

Hvorvidt endringen i det enkelte tilfellet medfører at et utenlandsk selskapet får økte skattekostnader, beror både hvilken stat som er selskapets hjemstat og hvor selskapet etablerer fast driftssted. Hvis selskapet er hjemhørende i et lavskatteland, vil fast driftssted i et høyskatteland kunne gi økte skattekostnader.

¹³³ BEPS-rapporten action 7, side 3.

¹³⁴ Kapittel 1.2

Ved å etablere fast driftssted vil det utenlandske selskap også få økt arbeid og kostnader ved registreringer, rapporteringer og liknende, da et selskap som får fast driftssted både må oppfylle slike forpliktelser i hjemstaten og i kildestaten.

Ettersom forslaget til endret artikkel 5 femte ledd introduserer subjektive vilkår, vil det være en viss usikkerhet knyttet til hvordan disse vilkårene skal forstås. Denne usikkerheten kan medføre at det oppstår flere konflikter mellom skattemyndighetene og skatteyterne, og vil også skape en risiko for dobbeltbeskatning.

7 Litteraturliste

7.1 Bøker

- Gjems-Onstad 2015 Gjems-Onstad, Ole mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave, (Oslo 2015)
- Naas mfl. 2011 Naas, Henning mfl., *Norsk internasjonal skatterett* (Oslo 2011)
- Reimer og Rust 2015 Reimer, Ekkehart og Rust, Alexander (ed.), *Klaus vogel on double taxation conventions*, 4. utgave (2015)
- Skaar 1991 Skaar, Arvid Aage, *Permanent establishment – Erosion of a tax treaty principle*, (Oslo 1991)
- Skaar mfl. 2006 Skaar, Arvid Aage mfl., *Norsk skatteavtalerett* (Oslo 2006)
- Vogel mfl. 1997 Klaus Vogel mfl., *Klaus vogel on double taxation conventions*, 3. utgave (1997)
- Zimmer 2009 Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave (Oslo 2009)
- Zimmer 2014 Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave (Oslo 2014)

7.2 Artikler

- Avery Jones og Ward 1993 Avery Jones, John F., Ward, David A., «Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention», 33 *European Taxation* 5, 1993 s. 154-181
- Bal 2016 Bal, Alexander, «The Spanish Dell case – do we need anti-BEPS measures if the existing rules are broad enough?», *European Taxation*, Vol. 56 nr. 12, 2016
- Caridi 2003 Caridi, Alessandro, «Proposed changes to the OECD commentary on article 5: Part II – the construction PE notion, the negative list and the agency PE notion», *European Taxation*, 2003, s. 38-46
- Cooper og Law 2010 Cooper, Joel og Law, Shee Boon, «International – business restructuring and permanent establishments», *International transfer pricing journal*, Vol. 17 nr. 4, 2010
- Pijl 2002 Pijl, Hans, «The concept of permanent establishment and the proposed changes to the OECD commentary with special reference to Dutch case law», *Bulletin*, 2002 s. 554-562
- Pijl 2013 Pijl, Hans, «Agency permanent establishment: in the name of and the relationship between Article 5 (5) and (6)», Del 1 og 2, *Bulletin for international taxation 1 og 2*, 2013
- Schwarz og Castro 2006 Schwarz, Jonathan og Castro, Elina, «Re-engineering Multinational Supply Chains», *Bulletin*, 2006, s. 187-193
- Zimmer 2002 Zimmer, Frederik, «Høyesterett som skatteavtaletolker», i *Rettsteori og rettsliv: festskrift til Carsten Smith, 70 år, Petter*

Lødrup, Steinar Tjomsland, Magnus Aarbakke, Gunnar Aasland (red.) (Oslo 2002) s. 939-956

Zimmer 2012

Zimmer, Fredrik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011»,
Skatterett 2012 s. 73-78

7.3 Lover

Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

Lov 28.07.1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning (Dobbeltbeskatningsavtaleloven)

Lov 30.06.1916 nr. 1 om kommisjon (Kommisjonsloven)

Lov 19.06.1992 nr. 56 om handelsagenter og handelsreisende (Agenturloven)

7.4 Norske offentlige dokumenter

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi (Scheel-utvalget)

Utv. 1969 s. 509 Fiansdepartementets uttalelse den 2. oktober 1969

7.5 Rettspraksis

Rt. 2011 s. 1581

Rt. 2008 s. 557

Rt. 2004 s. 957

Rt. 1998 s. 946

Rt. 1998 s. 749

Rt. 1994 s. 752

Rt. 1994 s. 132

Rt. 1984 s. 99

LB-2010-32855

7.6 Internasjonal rettspraksis

Zimmer-saken

Conseil d'État (Supreme Administrative Court) , 31 mars 2010, Société Zimmer Limited v. Ministre de l'Économie, de Finances et de l'Industrie, Nos. 304715 and 308525

Engelsk oversettelse: Société Zimmer Ltd v. Ministre de l'Économie, de Finances et de l'Industrie, International Tax Law Reports 12 ITLR 739 (2010)

Roche-saken

Tribunal Supremo (Supreme Court), 12 Jan. 2012, Case 1626/2008

Engelsk oversettelse: DSM Nutritional Products Europe Ltd. (formerly Roche Vitamins Europe Ltd.) v. Agencia Estatal de

	Administración Tributaria, 14 International Tax Law Reports 892 (2012)
Boston Scientific-saken	Corte Suprema di Cassazione (Supreme Court), 9 Mar. 2012, No. 3796
	Engelsk oversettelse: Boston Scientific International BV v. Agenzia delle Entrate, 14 International Tax Law Reports 1060 (2012)
Dell-saken:	Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 1475/2016 de 20 junio.

7.7 Internasjonale rettskilder

OECDs mønsteravtale	Model tax convention on income and on capital 2014
OECDs kommentarer	Commentaries on the articles of the model tax convention 2014
BEPS-rapporten action 7	OECD (2015), Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, Action 7 - 2015 Final report, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en
BEPS-rapporten actions 8-10	OECD (2015), Aligning transfer pricing outcomes with value creations, Actions 8-10 – 2015 Final reports, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en

BEPS-rapporten action 11	OECD (2015), Measuring and monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final report, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project. OECD publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en
Implementeringstraktat	Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting 2016
Forklarende uttalelse til implementeringstraktaten	Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting
Wien-konvensjonen	Wien-konvensjonen om traktatretten 23. mai 1969

7.8 Internett

«About BEPS and their inclusive framework», 2016, Oecd.org,
<http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> (besøkt 17.08.2016)

«Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system» 2016, Oecd.org, <http://www.oecd.org/tax/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm> (besøkt 28.11.2016)

«Skatteavtaler mellom Norge og andre stater», 31.08.2016, regjeringen.no,
<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (besøkt 14.09.2016)