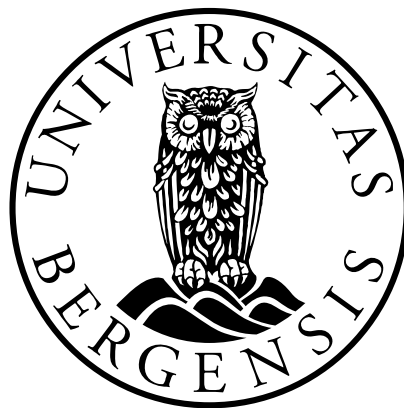


Utvidelse av fast driftssted

Den nye agentregelen

Kandidatnummer: 189

Antall ord: 13 346



JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2017

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og grunnleggende problemstilling.....	4
1.2 Avgrensninger	5
1.3 Den videre fremstilling.....	6
2 Den nåværende agentregelen	7
2.1 Begrenset skatteplikt etter norsk praksis	7
2.1.1 Skillet mellom alminnelig – og begrenset skatteplikt	7
2.1.2 Virkninger av begrenset skatteplikt ved fast driftssted i Norge.....	8
2.1.3 Alminnelig skatteplikt for selskaper – sktl. § 2-2, 1. ledd	9
2.1.4 Begrenset skatteplikt for selskaper – sktl. § 2-3, 1. ledd.....	11
2.2 Agentregelen etter OECD praksis	13
2.2.1 Norge og forholdet til skatteavtaler.....	13
2.2.2 Tolkning av skatteavtaler	15
2.2.3 Hovedregelen om fast driftssted – art. 5(1).....	16
2.2.4 Unntak fra fast driftssted – art. 5(4).....	17
2.2.5 Byggeregelen – art. 5(3).....	19
2.2.6 Agentregelen: representanter som fast driftssted – art. 5(5)	19
Avhengige representanter – art. 5(5).....	21
Uavhengige representanter – art. 5(6)	23
3 Endringene etter BEPS-prosjektet.....	25
3.1 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).....	25
3.2 Det multilaterale instrumentet – Action 15	26
3.2.1 Generelt	26
3.2.2 Den multilaterale traktaten – art. 12.....	27
3.2.3 Norge og forholdet til den multilaterale traktaten	28
3.3 Utvidelse av begrepet fast driftssted – Action 7.....	28
3.3.1 Innledning.....	28
3.3.2 Det politiske formålet.....	29
3.3.3 Endringene i art. 5(5)	29
3.3.4 Endringene i art. 5(6)	32

4	Dell-dommen – Rt. 2011 s. 1581	35
4.1	Innledning.....	35
4.2	Faktum	35
4.3	Rettslig vurdering	36
4.3.1	Generelt	36
4.3.2	Art. 7 jf. 5 som rettslig utgangspunkt og lempingsgrunnlag.....	37
4.3.3	Vurderingen av "on behalf of an enterprise" og "an authority to conclude contracts."	37
4.3.4	Tolkningsmomenter	38
4.3.5	Mønsteravtalens kommentarer	39
4.3.6	Internasjonal praksis.....	40
4.3.7	Formål og hensyn	41
4.4	Dell-dommen post-BEPS	42
4.4.1	Innledning.....	42
4.4.2	Rettslig vurdering.....	42
	"In the name of the enterprise" – art. 5(5).....	42
	Negativlisten – art. 5(4).....	44
	"Independent agent" – art. 5(6)	45
4.4.3	Dell-dommen post BEPS – nytt utfall?	46
5	Avslutning	47
6	Litteraturliste	49

1 Innledning

I tråd med liberaliseringen av finansmarkedene og globaliseringen de siste tiår har internasjonal skatteplanlegging økt betraktelig i omfang. Store multinasjonale selskaper som Google og Apple driver tidvis med aggressiv skatteplanlegging for å lette sin skattebyrde, og for å oppnå formålet om profittmaksimering. Provenytapet er på verdensbasis estimert til USD 100–240 milliarder årlig, noe som tilsvarer omtrent 4–10 prosent av hele den globale virksomhetsinntektsskatten.

Det er imidlertid lovlig å innrette seg slik at den totale skattebelastningen for fysiske og juridiske personer blir lavest mulig, så fremt vedkommende handler innenfor rammen av skattelovgivningen. Å avvente salg av bolig skattefritt, tolv måneder og en dag etter innflytting, anses som lovlig skatteplanlegging etter skatteloven (sktl.) § 9-3, 2. ledd. Lovgiver har lagt til rette for skattefritak, og det er likhet for loven ved at alle eller ingen kan gjøre det. Motsetningsvis foreligger uønsket og aggressiv skatteplanlegging gjennom konstruerte selskapsstrukturer med hovedformål å unngå skatteplikt.¹

Slik skatteplanlegging medfører uthuling av skattegrunnlaget til *kildestaten* (Base Erosion) og flytting av overskudd til land med lav eller nullskatt (Profit shifting).² Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) og G20-landene, har i den sammenheng utviklet Base Erosion and Profit Shifting-prosjektet (BEPS-prosjektet) med formål å hindre dette.³

1.1 Tema og grunnleggende problemstilling

Etter norsk internrett er et selskap skattepliktig til Norge dersom selskapet er skattemessig hjemmehørende i Norge eller bedriver stedbundet virksomhet i riket etter sktl. §§ 2-2 og 2-3. Når to stater er beskatningsberettigede et selskap etter respektiv internrett, regulerer skatteavtalen beskatningsretten statene imellom. Etter avtalen er staten unntatt beskatningsrett

1 Zimmer (2011) s. 37

2 Kildestat: Den stat aktiviteten utføres i, og ressurser anvendes fra.

3 (oecd.org) "About BEPS and the inclusive framework"

av utenlandske selskap, med mindre et *fast driftssted* er etablert i kildestaten.⁴ Vilkåret er derfor grunnleggende for statenes skatteinntekt.

Hovedregelen om fast driftssted krever at aktiviteten utøves gjennom en forretningsinnretning med stedlig forpliktelse over tid.⁵ Et alternativt grunnlag for å etablere fast driftssted etter skatteavtalen er *agentregelen*.⁶ Regelen innebærer at en representant for det utenlandske selskapet, på bestemte vilkår, etablerer fast driftssted gjennom sin aktivitet i riket.

Etablering av et fast driftssted i en annen stat er både ressurs- og tidkrevende. I tillegg kan skattenivået i hjemstaten være vesentlig lavere enn i den annen stat. Selskap ønsker derfor å unngå fast driftssted som følge av representantens aktivitet. Gjennom aktiv unngåelse av vilkårene for fast driftssted, kan selskap bedrive skatteplanlegging gjennom oppnåelse av verdiskapning i en jurisdiksjon uten å måtte betale skatt lokalt. Dette er skatteplanlegging som BEPS-prosjektet har til formål å forhindre.

BEPS-prosjektet består av 15 tiltak, såkalte "Actions". Et av tiltakene, Action 7, er å utvide begrepet fast driftssted slik at flere tilfeller av aktiv unngåelse vil medføre skatteplikt i kildestaten.⁷ *Det multilaterale instrumentet (MLI)*, en såkalt "supertraktat", har til hensikt å implementere disse skatteavtalerettslige tiltakene for å unngå aggressiv skatteplanlegging i fremtiden.⁸

Problemstillingen som skal behandles i denne avhandlingen er hvilke realitetsforskjeller som vil foreligge mellom gammel og ny agentregel som følge av BEPS-prosjektet.

1.2 Avgrensninger

Avhandlingen retter seg mot agentregelen. Hovedregelen om fast driftssted og andre spesialregler, herunder byggerregelen, vil ikke behandles nærmere.

Ved implementering av BEPS-tiltak i skatteavtalene vil langt flere multinasjonale selskaper få skatteplikt i en annen stat på grunn av utvidelsen av begrepet fast driftssted.⁹ Allokering av

4 OECDs mønsteravtale art. 5

5 OECDs mønsteravtale art. 5 (1)

6 OECDs mønsteravtale art. 5 (5) og (6)

7 BEPS Action 7

8 BEPS Action 15

9 OECDs mønsteravtale art. 7

inntekter og kostnader mellom det faste driftsstedet og det utenlandske selskapet er derimot ikke vurdert som følge av disse endringene. Kritiske røster uttrykker derfor en økt bekymring om hvorvidt BEPS-arbeidet er et forhastet arbeid.¹⁰ Utgangspunktet for vurderingen er hva som ville vært tilordnet det faste driftsstedet dersom det var et separat og uavhengig foretak basert på den risiko representanten tar, og de eiendelene som er benyttet ved aktiviteten.¹¹ Likevel er det ikke like rett frem dersom risikoen er avtalt plassert hos det utenlandske selskapet, men hvor vedkommende selv utfører det risikofylte oppdraget. Selv om allokering er en nærliggende problemstilling i henhold til oppgavens tematikk, vil det ikke bli behandlet videre i masteravhandlingen (da det vil bli for omfattende).

1.3 Den videre fremstilling

I det følgende vil det foretas en grundig gjennomgang av den nåværende agentregelen. Hensikten med dette er å gi en grunnleggende forståelse av hva etablering av fast driftssted innebærer, som følge av nåværende praksis. Derneft vil fokuset rettes mot BEPS-prosjektet og hvilke virkninger implementeringen av BEPS-tiltakene vil ha for den nåværende agentregelen. *Dell-dommen* vil i det følgende anvendes for å gi et bilde av agentsituasjonen før og etter innføringen av BEPS.¹²

10 (blogg.pwc.no) "Agent og kommisjonær PE – et forhastet arbeid fra OECD?"

11 BEPS Action 7 (35.1)

12 Rt. 2011 s. 1581

2 Den nåværende agentregelen

2.1 Begrenset skatteplikt etter norsk praksis

Agentregelen er en sammensatt regel som kan medføre begrenset skatteplikt til Norge, overfor selskap hjemmehørende i utlandet etter skatteavtalen. Innledningsvis, før vi går inn i materien for nåværende agentregel, vil det være hensiktsmessig å forklare hva det innebærer å ha begrenset skatteplikt til Norge. En viktig forutsetning i den sammenheng er at det er norsk skattelov som gir hjemmel for skattlegge et utenlandsk selskap med aktivitet i Norge. Hjemmelskravet springer ut av legalitetsprinsippet, herunder krav om hjemmel i lov for inngrep overfor borgerne. Uten lovhjemmel er den norske stat ikke legitimert til å skattlegge.

Det rettslige grunnlaget for begrenset beskatningsrett er sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav b:

" selskap (...) som ikke har skatteplikt etter § (...)2-2, plikter å svare skatt av (...) formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra"

Hva som nærmere ligger i ordlyden vil redegjøres for under punkt 2.1.4. En helhetlig forståelse av begrenset skatteplikt får en imidlertid ikke før forholdet til alminnelig skatteplikt er klargjort.

2.1.1 Skillet mellom alminnelig – og begrenset skatteplikt

Skatteloven tar utgangspunkt i et skille mellom *alminnelig* og *begrenset skatteplikt*.¹³

Alminnelig skatteplikt har sitt utspring i *globalinntektsprinsippet* og innebærer at norske selskap beskattes i Norge for hele sin inntekt, både her i riket og i utlandet.¹⁴ I utgangspunktet innebærer dette at Norge ikke har alminnelig beskatningsrett overfor utenlandske selskap.

Et utenlandsk selskap kan imidlertid være *begrenset skattepliktig* til Norge for de innteksaktiviteter som utøves her i riket.¹⁵ Det er i henhold til begrenset skatteplikt at problematikken vedrørende unngåelse av status som fast driftssted aktualiseres. Eksempelvis

13 Zimmer (2011) s. 23

14 Zimmer (2011) s. 34 jf. Skatteloven § 2-2, 1. ledd jf. 6. ledd

15 Zimmer (2011) s. 23 jf. Skatteloven § 2-3, 1. ledd

vil den norske stat ha hjemmelsgrunnlag for å beskatte den aktivitet et selskap hjemmehørende i utlandet utøver i riket etter sktl. § 2-3, samtidig som det utenlandske selskapet skattlegges for samme inntekt i hjemstaten. Da kan dobbeltbeskatning oppstå. For å bøte på dette kan de respektive landene inngå en bilateral skatteavtale i overensstemmelse med OECDs mønsteravtale. Mønsteravtalen fungerer som en mal til etterfølgelse ved inngåelse av skatteavtaler. Her kan det blant annet avtales at hjemstaten avstår fra å skattlegge den inntekten som opptjenes i kildestaten.

Etter mønsteravtalen art. 5 vil aktivitet som anses å etablere et fast driftssted kunne medføre at kildestaten får begrenset beskatningsrett, samtidig som hjemstaten da avstår fra å beskatte eller det gis kredit. Kredit vil si at den skatt selskapet betaler i kildestaten kan kreves fradragsført i hjemstaten. Kildebeskatning er i mange tilfeller ikke hensiktsmessig for det multinasjonale selskapet, særlig der skattenivået i Norge er høyere enn i hjemlandet.

2.1.2 Virkninger av begrenset skatteplikt ved fast driftssted i Norge

Det er ikke kun forskjellen i skattenivå som forklarer et ønske om å unngå begrenset skatteplikt.¹⁶ Dette er skatt selskapet uansett er pliktig til å betale i hjemlandet, og virksomheten kan normalt sett kreve kredit for det dobbeltinnbetalte beløpet i hjemstaten.¹⁷ Skatteplikten etter norsk internrett fordrer nemlig også andre plikter.

Det utenlandske selskapet med fast driftssted i Norge blir blant annet registreringspliktig i riket.¹⁸ Registreringsplikten kan innbefatte stor informasjonsinnhenting og annet ressurskrevende arbeid. Dersom et utenlandsk selskap anses å ha fast driftssted i Norge er det også regnskapspliktig og revisjonsplikt etter regnskapsloven og revisorloven.¹⁹ Det skal i den sammenheng betales en god del honorarer. Selskapet er likevel unntatt revisjonsplikt dersom virksomheten har en omsetning på "mindre enn fem millioner kroner".²⁰ Selskapet er videre pliktig til å levere skattemelding for inntektsskatt.²¹ Den samlede konsekvensen av skatteplikt til Norge er derfor både ressurs- og tidkrevende. Siden skatteplikten også fordrer andre

16 Skatteloven § 2-3, 1. ledd bokstav b

17 OECDs mønsteravtale art. 23 B og Zimmer (2011) s. 137 flg.

18 Foretaksregisterloven § 2-1, 2. ledd jf. § 1-2

19 Regnskapsloven § 1-2, 1. ledd, Regnskapsloven § 1-2, 1. ledd nr. 13 og Revisorloven § 2-1, 1. ledd

20 Revisorloven § 2-1, 2. ledd

21 Skatteforvaltningsloven § 8-2, 1. ledd bokstav a

omfattende plikter enn skatt vil multinasjonale selskaper ha et betydelig insentiv til å unngå begrenset skatteplikt ved fast driftssted i Norge.

2.1.3 Alminnelig skatteplikt for selskaper – sktl. § 2-2, 1. ledd

For å bedre forstå begrenset skatteplikt er det formålstjenlig å gå nærmere inn på motsetningen, alminnelig skatteplikt. Det rettslige grunnlaget for alminnelig skatteplikt er skatteloven § 2-2, 1. ledd:

"Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket"

Vilkåret "hjemmehørende i riket"

Spørsmålet om et selskap har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge beror på om selskapet anses "hjemmehørende i riket" etter sktl. § 2-2, 1. ledd. Begrepet "hjemmehørende" er ikke nærmere definert i skatteloven. En naturlig språklig forståelse tilsier at selskapet må ha en sterk fysisk og administrativ tilknytning til landet, i tillegg til at selskapet utøver hovedvirksomheten sin herifra. Retts- og ligningspraksis utdyper imidlertid innholdet nærmere og fremhever at det beror på en konkret vurdering av om vilkåret er oppfylt, selv om rettstilstanden er omdiskutert.²² Det skilles vanligvis mellom situasjoner hvor selskapet er stiftet i Norge og i utlandet.

I de tilfellene hvor selskapet er stiftet og registrert i utlandet vil utgangspunktet for den konkrete hjemmehørende vurderingen baseres på det reelle tilknytningsforholdet til Norge.²³ Dersom selskapsledelsen utøver sine funksjoner i Norge vil dette få avgjørende vekt i grensetilfellene. I henhold til rettspraksis er gjeldende oppfatning at utenlandske selskaper anses hjemmehørende i Norge dersom det reelt sett ledes fra Norge.²⁴ Det er likevel antatt i teorien at også ledelsesfunksjoner underlagt styret, eksempelvis daglig leder, kan være avgjørende i grensetilfeller.²⁵ Formelle kriterier som stiftelsessted og registreringssted skal ikke være av vesentlig betydning.²⁶

22 Høringsnotat (2017) "Endring i skatteloven § 2-2 første ledd"

23 UTV. 1998 s. 848

24 Rt. 2002 s. 1144

25 Zimmer (2011) s. 127

26 Skatte-ABC 2016/2017 s.1337 flg. jf. Høringsnotat (2017) "Endring i skatteloven § 2-2 første ledd" s. 7 flg.

Et utenlandsk selskap er derfor "hjemmehørende" i det riket hvor styret eller selskapets ledelse før øvrig utøves.

På den andre siden foreligger det ingen retningsgivende rettspraksis for når et selskap som er stiftet og registrert i Norge anses hjemmehørende i riket. Utgangspunktet etter ligningspraksis er derimot at selskapet anses hjemmehørende dersom det er stiftet i henhold til norsk lov og registrert i riket. I grensetilfellene vil avgjørelsen bero på en noe videre vurdering sammenlignet med utenlandsstiftede selskap, hvor blant annet faktisk styreledelse, daglig ledelse og lokalisering av hovedadministrasjon hver for seg vil være ett av flere enkeltmomenter.²⁷

Nytt lovforslag

Finansdepartementet har kommet med et nytt lovforslag hvor det foreslås konkrete endringer i sktl. § 2-2, 1. ledd med virkning fra og med inntektsåret 2018.²⁸ Etter forslaget skal selskap stiftet i Norge, samt selskaper hvor reell ledelse finner sted i eller fra Norge, alltid omfattes av hjemmehørendebegrepet. Endringen er begrunnet i hensynet til at norskstiftede selskap ikke lenger skal ha mulighet til å unngå alminnelig skatteplikt til noen stat. Sammenlignet med gjeldende rett kan det oppfattes som en kodifisering av det rettslige utgangspunktet hva gjelder hjemhørende vurderingen av norskstiftede selskap.

Bestemmelsen gir uttrykk for at selskap hjemmehørende i Norge, likevel ikke skal være alminnelig skattepliktig dersom det etter skatteavtalen anses bosatt i en annen stat. I likhet med den første endringen er formålet å hindre skattetilpasninger, her utnyttelse av skatteavtaler. I henhold til hjemmehørende vurderingen av utenlandsstiftede selskap forslår finansdepartementet en bredere vurdering enn tidligere. Dette vil samsvare bedre med vurderingen etter OECDs mønsteravtale art. 4(3) hva gjelder fastsettelse av bosted for selskap etter skatteavtale, samt BEPS Action 6 (omgåelse av skatteavtaler). Slik sett vil vurderingen bli mer samsvarende med gjeldende hjemmehørende vurdering av norskstiftede selskap etter ligningspraksis.²⁹

27 Skatte-ABC 2016/2017 s.1337 flg. jf. Høringsnotat (2017)"Endring i skatteloven § 2-2 første ledd" s. 7 flg.

28 Høringsnotat (2017) "Endring i skatteloven § 2-2 første ledd" s. 3 flg.

29 Skatte-ABC 2016/2017 s. 1337 flg. jf. Høringsnotat (2017) Endring i skatteloven § 2-2 første ledd s. 7 flg.

2.1.4 Begrenset skatteplikt for selskaper – sktl. § 2-3, 1. ledd

Det rettslige grunnlaget for begrenset skatteplikt etter norsk rett fremgår av sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav b:

" Selskap (...) som ikke har skatteplikt etter § (...) 2-2, plikter å svare skatt av (...) formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra"

Vilkåret "ikke har skatteplikt etter § (...) 2-2"

Naturlig nok er forutsetningen for begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3, 1. ledd at selskapet "ikke har skatteplikt etter § (...) 2-2." Med andre ord, selskapet må ikke være hjemmehørende i Norge.

Vilkåret inntekt av "virksomhet" som "vedkommende "utøver eller deltar i"

Videre må det foreligge inntekt fra en "virksomhet" som "vedkommende utøver eller deltar i" etter sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav b. Ordlyden av "virksomhet" er vid, og forstås etter en naturlig språklig forståelse som en økonomisk aktivitet med formål om å oppnå profitt. I teorien er begrepet definert som en "aktivitet med økonomisk karakter utøvet av skatteyter eller andre som må likestilles med ham."³⁰

Begrenset skatteplikt forutsetter også at inntekten er opparbeidet gjennom vedkommende som "utøver eller deltar i virksomheten". En naturlig forståelse tilsier at skatteyter direkte må tilvirke eller indirekte ta del i den aktivitet som foregår i staten. Den gjeldende oppfatning i teorien er imidlertid at det ikke er nødvendig å trekke en grense mellom "utøver" og "deltar." Begrepet "deltar" utvider kun anvendelsesområdet til også å omfatte skatteplikt til Norge hvor utlendinger driver samarbeidende virksomhet sammen med person eller selskap som er bosatt eller hjemmehørende i Norge.³¹ Slik sett vil både konkret utøvelse av virksomhet som hovedmann, samt samarbeidende virksomhet være omfattet av ordlyden. Bestemmelsen favner vidt da både indirekte og direkte aktivitet inkluderes.

30 Aarbakke (1990) s. 125

31 Stoveland (2016) note (50) jf. Utv. 2011 s. 270

Vilkåret "drives her" eller "bestyres herfra"

En annen forutsetning for begrenset skatteplikt er at den økonomiske aktiviteten vedkommende utøver eller deltar i, skal "drives" i riket eller "bestyres herfra" jf. sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav b. Ordlyden virksomheten "drives her", uttrykker at den økonomiske aktiviteten av en viss art og omfang utøves i riket. I tillegg, skal den utføres for skatteyderens egen regning og risiko. På den andre siden tar "bestyres herfra" sikte på tilfeller hvor virksomheten ledes fra Norge.³²

Selv om vilkåret "drives her" har nær sammenheng med stedbunden beskatning av virksomhet etter sktl. § 3-3, kan vilkåret være oppfylt hvor stedbunden beskatning ikke inntreffer. Forholdet til stedbunden beskatning innebærer at virksomheten anses for å "drives" i Norge dersom den økonomiske aktiviteten er knyttet til fast eiendom eller anlegg i Norge. Imidlertid kan vilkåret også være oppfylt der virksomheten ikke er knyttet til fast eiendom eller anlegg. Forutsetningen etter Rt. 2015 s. 1360 (avsnitt 56) som omhandlet et kommisjonærtilfelle er:

"at aktiviteten faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Videre må aktiviteten ha et omfang som rekker ut over minstekravet for hva som skal til for at det i alminnelighet foreligger virksomhet i skattelovens forstand."

Høyesterett fastsatt videre i saken et krav om "tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og den virksomheten som er utøvd for å oppfylle en kontrakt." Dette innebærer at det honoraret som skal gi grunnlag for begrenset skatteplikt i Norge, primært må ha sin kjerne i aktiviteter utført i riket. Er imidlertid aktivitetene utøvd av det norske selskapet å anse som hjelpevirksomhet, herunder utførelse av rene støttefunksjoner til selskapets kjernevirksomhet, vil det ikke omfattes av drivevilkåret.

Drivevilkåret er ikke tilstrekkelig oppfylt der utlendingen inngår avtale eller slår seg sammen med nordmenn.³³ I en sak fra 1928 som gjaldt ren agenturforretning utøvet av en ingeniør, medførte heller ikke avtaleforhold mellom utledninger og selvstendig mellommann oppfyllelse av drivevilkåret.³⁴

32 Zimmer (2011) s. 170

33 Zimmer (2011) s. 170

34 Rt. 1928 s. 1108

Motsetningsvis, i sak fra 1918 om et forsikringselskap med representant i Norge, ble det stilt krav til forholdet mellom den "herværende repræsentant for selskapet" og selskapet.³⁵

Zimmer viser til dommen og uttaler at dersom representanten i Norge er ansatt hos utlendingen og anses som en "uselvstendig representant" i skatteavtalens forstand, er dette tilstrekkelig for at virksomheten "drives" i Norge.³⁶ Ansettelsesforhold bør derfor unngås ved ønske om å forhindre kildebeskatning. Imidlertid kan også en uavhengig agents virksomhet føre til begrenset skatteplikt ved lengre, fastere og mer omfattende avtaleforhold. I den sammenheng vil det særlig ha betydning om agenten har fullmakt til å inngå avtale på utlendingens vegne.³⁷ Avhandlingen vil vise at denne tankegangen er samsvarende med hvordan man forstår agentregelen etter skatteavtalepraksis.

Ettersom "skatteavtalens krav om fast driftssted gjennomgående er strengere enn kravene i intern norsk rett, har grensen i internrett først og fremst betydning i forhold til stater som Norge ikke har skatteavtale med".³⁸ Dette tilsier at norsk internrett er mer omfattende og flere tilfeller vil være skattepliktige til Norge etter skatteloven, enn etter skatteavtalene. Terskelen er med andre ord lavere etter norsk rett. Hvordan begrenset skatteplikt etter norsk rett henger sammen med skatteplikt etter skatteavtalen vil bli belyst i det følgende.

2.2 Agentregelen etter OECD praksis

Agentregelen er et komplekst emne innenfor internasjonal skatterett. Hvordan forholdet mellom norsk internrett og skatteavtalen skal forstås er ikke innlysende. Før redegjørelsen av agentregelen er det derfor hensiktsmessig å kort forklare dette forholdet, samt hvordan skatteavtaler skal tolkes.

2.2.1 Norge og forholdet til skatteavtaler

Målet i det følgende er å klarlegge hva det innebærer for statens begrensede beskatningsrett at Norge er part i en bilaterale skatteavtale, samt hvordan agentregelen kan påvirke denne beskatningsretten.

35 Rt. 1918 s. 474

36 Zimmer (2011) s. 170

37 Zimmer (2011) s. 170

38 Zimmer (2011) s. 170

Formålet med skatteavtalene er å hindre dobbeltbeskatning og å forebygge skatteunndragelse.³⁹ Bakgrunnen for dette kan forklares gjennom at et selskap blir skattepliktig i begge land for samme inntekt. Dette er lite heldig utfra hensynet til rettferdighet og økonomisk effektivitet. I tillegg kan det hindre utviklingen av internasjonal handel og økonomiske forhold.⁴⁰ Samsvarende lyder kommentarene til OECDs mønsteravtale:

*"Its harmful effects on the effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries."*⁴¹

Skatteavtalen fungerer som en sikkerhetsventil og løser dobbeltbeskatningskonflikten gjennom lempings- og begrensingsadgangen. Skatteavtalen kan følgelig begrense Norges beskatningsrett etter internretten. Dette oppstår eksempelvis gjennom enighet om at den beskatningsretten Norge har etter sktl. § 2-3 bare kan utøves såfremt vilkårene i skatteavtalen er oppfylt.

I tilfelle hvor et stort multinasjonalt selskap utøver grenseoverskridende virksomhet oppstår spørsmålet: Hvor mye skatt skal vi betale og til hvem. Forholdet mellom norsk internrett og skatteavtalene blir her satt på spissen. En viktig forutsetning er at det er norsk skattelov som gir hjemmelsgrunnlag for å beskatte dette multinasjonale selskapet.

En skatteavtale er en bilateral avtale forhandlet mellom to stater. For Norges vedkommende forhandles denne av Finansdepartementet, men avtalen inngås av Kongen med Stortingets samtykke etter Grunnloven (Grl.) § 26, 2. ledd. Skatteavtalen anses som en ordinær traktat etter et folkerettslig og statsrettslig ståsted. Traktaten må derfor ratifiseres ved transformering til norsk rett og gis trinnhøyde som lov for å kunne få virkning etter sitt innhold, herunder begrense den norske stats beskatningsrett etter sktl. §2-3.

39 OECDs mønsteravtale "Preamble"

40 Zimmer (2011) s. 29

41 OECDkomm. Intro. (1) (2014)

2.2.2 Tolkning av skatteavtaler

For å gi skatteavtalene virkning etter sitt innhold er det en forutsetning at avtalene tolkes. Ofte ser en at skatteavtalen selv har definert begrepene, slik som blant annet fast driftssted i mønsteravtalens art. 5. I henhold til teorien er definisjonene i prinsippet uttømmende, med mindre artikkelen gir uttrykk for noe annet. Enkelte bestemmelser er presiseringer, men henviser videre til begrepets innhold etter internrett i et av partslandene. Disse definisjonene er følgelig ikke uttømmende.⁴² I tilfeller hvor skatteavtalen hverken gir en uttømmende definisjon eller presisering, fremgår det av mønsteravtalens art. 3(2) at begrepet skal "have the meaning that it has (...) under the law of the state (...)" med mindre annet fremgår av sammenhengen. I slike tilfeller kan det oppstå ulik forståelse av begrepet etter de respektive statenes internrett. Resultatet kan bli dobbeltbeskatning. En løsning kan være inngåelse av en gjensidig avtale etter mønsteravtalens art. 25(1) og (2) hvor de ulike stater myndigheter kommer frem til et ensartet tolkningsgrunnlag.

Ettersom skatteavtaler er traktater, skal folkerettens regler om traktattolkning legges til grunn.⁴³ Det er Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969 art. 31 flg. som regulerer traktatstolkning. Det er alminnelig antatt at konvensjonens regler er en kodifisering av folkerettslig sedvanerett. Dette legges også til grunn av Høyesterett.⁴⁴

Ved tolkning av skatteavtaler er utgangspunktet traktatsteksten. Dette følger av

Wienkonvensjonen art. 31(1):

"A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose".

Ordlyden er avgjørende og danner utgangspunktet for vurderingen ved en objektiv fortolkning etter "the ordinary meaning". Videre skal ordlyden tolkes i "good faith". Tekstens "context" skal hensynstas, og skatteavtalens preambel og tidligere avtaler vil derfor være legitime tolkningsmomenter. Selve fortolkningen må foretas i lys av skatteavtalens "object and purpose".

42 Zimmer (2011) s. 73

43 NOU 1972: 16 (side 40) jf. Rt. 1994 s. 752 (side 762)

44 Rt. 2004 s. 957 (avsnitt. 41)

Formålet med skatteavtalene er som nevnt å hindre dobbeltbeskatning og forebygge skatteunndragelse.⁴⁵ Ved fortolkningen bør man derfor søke å oppnå en autonom fortolkning av bestemmelsen for å forhindre at et selskap skattlegges for samme inntekt i begge statene. I teorien er det imidlertid fastslått at forebygging av dobbeltbeskatning ikke kan tillegges avgjørende vekt, med mindre det har støtte i avtaleteksten.⁴⁶

Wienkonvensjonen art. 32 gir forarbeidene til traktater kun "supplementary means of interpretation". Alminnelig oppfatning er derfor at forarbeider kun skal anvendes som støtteargumenter der løsningen allerede følger av andre tungtveiende kilder. I henhold til skatteavtaler er OECDs kommentarer til mønsteravtalen meget sentrale, og det er i teorien usikkert hvor man skal plassere disse i tolkningslæren etter Wienkonvensjonen.⁴⁷

Det er imidlertid uttalt i Sjøvik-dommen at "mønsteravtalen, og (...) også kommentarene til denne, må vege tungt."⁴⁸ Denne oppfatningen er også lagt til grunn av OECD og i juridisk teori.⁴⁹ Det kan derfor legges til grunn at mønsteravtalens kommentarer er en sentral og viktig tolkningskilde.

2.2.3 Hovedregelen om fast driftssted – art. 5(1)

Agentregelen er en spesialregel og et alternativ grunnlag for å etablere fast driftssted i kildestaten etter skatteavtalen. Fast driftssted er forutsetningen for staten til å utøve begrenset beskatningsrett. Den overordnede forståelsen for etablering av fast driftssted får en imidlertid ikke uten å se hen til hovedregelen om fast driftssted etter mønsteravtalens art. 5(1). Hva ligger så i begrepet fast driftssted etter dagens praksis.

Definisjonen av "fast driftssted" fremgår av mønsteravtalens art. 5(1):

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

45 OECDs mønsteravtale "Preamble"

46 Zimmer (2011) s. 75

47 Zimmer (2011) s. 78

48 Rt. 2008 s. 577 (avsnitt 49)

49 Zimmer (2011) s. 78 – 80: Viser til OECDkomm. Intro. (29.3) (2010) og Skaar (1991) s. 45

Begrepet er definert som et "fixed place of business" hvor virksomheten "is wholly or partly carried on". I lys av ordlyden oppstilles det i *teorien* tre kumulative vilkår som alle må være oppfylt for at fast driftssted skal foreligge.⁵⁰ For det første må det foreligge et *forretningssted*. Dette forretningsstedet må være *fast* og tilsier et krav om stedlig forpliktelse over tid. I tillegg må den økonomiske aktiviteten utøves helt eller delvis *gjennom* dette forretningsstedet.

I art. 5(2) bokstav a–f er det listet opp tilfeller som skal regnes som fast driftssted, herunder "a place of management", "a branch", "an office" og "a factory." Henholdsvis sted for ledelse, filial, kontor og fabrikk. Denne listen omtales som "positivlisten" ettersom den viser til tilfeller som normalt sett fører til fast driftssted. Ifølge kommentarene til mønsteravtalen er listen ikke uttømmende regulert, og tvilstilfellene må vurderes etter art. 5(1).⁵¹

Det er gjengs oppfatning i teorien og i rettspraksis at norsk internretts begrep "drives eller bestyres" er mer omfattende enn skatteavtalens begrep "fast driftssted."⁵² I lys av dette er innholdet i skatteavtalen derfor avgjørende for utlendingens skatteplikt til Norge.

Ordlyden "fast driftssted" har vært gjenstand for minimal endring. Derimot har kommentarene til mønsteravtalen vært endret i større grad, og gått i retning av en utvidende forståelse av begrepet. Det kan argumenteres for at "fast driftssted" ikke lenger er like treffende, særlig når man tar i betraktning Action 7 og en betraktelig utvidelse av hva som skal kunne etablere fast driftssted.⁵³

2.2.4 Unntak fra fast driftssted – art. 5(4)

Selv om en virksomhet anses for å danne fast driftssted etter hovedregelen i art. 5(1) kan den likevel være unntatt i tråd med unntaksbestemmelsen, art. 5(4). Punkt fire omtales i den sammenheng som "negativlisten", og tar for seg ulike tilfeller som likevel ikke etablerer fast driftssted. Denne negativlisten får også anvendelse for agentregelen som det vil gås nærmere inn på senere. Det vil derfor være nærliggende å se nærmere på art. 5(4):

50 Zimmer (2011) s. 172

51 OECDkomm. art. 5–12 (2014)

52 Skatteloven § 2-3, 1. ledd bokstav b jf. Zimmer (2011) s. 171 jf. Rt. 2011 s. 1581 (avsnitt 36)

53 Zimmer (2011) s. 172

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

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

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

Den kasuistiske oppregningen i art. 5(4) bokstav a–f er en uttømmende liste med unntak fra hovedregelen i art. 5(1).⁵⁴ Fellesnevneren for unntakene er at de omfatter aktiviteter som dreier seg om innkjøp, lagring, utstilling eller utlevering av varer. Utøves slike aktiviteter i Norge, av et selskap hjemmehørende i utlandet, vil inntekten aldri medføre kildebeskatning da den ikke drives gjennom et fast forretningssted.

På den andre siden, selv om aktiviteten i Norge utføres gjennom et fast forretningssted vil den likevel være unntatt ved "activity of a preparatory or auxiliary character" etter bokstav e. Aktiviteter av *forberedende art* eller som utgjør en *hjelpevirksomhet* er dermed unntatt. Hensynet bak kildebeskatning vektlegges mindre ved hjelpevirksomhet eller aktivitet av forberedende art, til sammenligning med utførelse av kjerneaktiviteten. I tillegg ønskes det ikke å legge begrensninger for utøvelse av internasjonal handel, samt at fordeling av inntekter og kostnader ved slik hjelpe- og forberedende aktivitet er vanskelig å utføre.⁵⁵

I vurderingen av om det generelle unntaket kommer til anvendelse må det foretas en sammenligning av den aktivitet som vurderes unntatt i kildestaten, og selve kjerneaktiviteten til det utenlandske selskapet. Det konkrete vurderingstemaet fremgår av kommentarene, herunder; "whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole".⁵⁶

I henhold til kommentarene vil derfor likeartet eller samsvarende aktivitet, som utføres av selskapet ved forretningsstedet, falle utenfor det generelle unntaket. Det samme vil aktivitet

54 Zimmer (2011) s. 172

55 Zimmer (2011) s. 182

56 OECDkomm. art. 5–24 (2014)

som anses som en innarbeidet del av hovedvirksomheten. Dette vil typisk være levering av komplementære deler eller servicevirksomhet relatert til salgsvarene fra det utenlandske selskapet.⁵⁷

2.2.5 Byggeregelen – art. 5(3)

I tillegg til hovedregelen foreligger det to sett med "spesialregler" som utvider området for fast driftssted. Den ene er byggeregelen som særpreges av tidsbegrenset aktivitet på det enkelte forretningssted, herunder bygnings- og monteringsprosjekter. Dette er en spesialvariant av det generelle kravet til stedlig forpliktelse over tid ettersom byggeprosjekter kan variere i tid og omfang.⁵⁸ Derfor vil kun prosjekter som varer over tolv måneder normalt sett føre til fast forretningssted etter mønsteravtalens art. 5(3). Den andre spesialregelen er agentregelen.

2.2.6 Agentregelen: representanter som fast driftssted – art. 5(5)

Generelt

Frem til nå har fokus vært rammene for fast driftssted generelt, det fysiske stedet for den økonomiske aktiviteten. Vi har dermed avgrenset mot representanter tilknyttet forretningsstedet. I det følgende skal oppmerksomheten rettes mot oppgavens kjerne, i de tilfeller der det ikke brukes en fysisk forretningsinnretning. Nærmere forklart, når en representants aktivitet alene får avgjørende betydning for om et forretningssted anses som fast driftssted, den såkalte agentregelen.

I likhet med hovedregelen for fast driftssted i mønsteravtalens art. 5(1), står agentregelen på egne ben som et alternativt grunnlag for å etablere fast driftssted i kildestaten. Uten agentregelen kunne fast driftssted vært unngått ved å utføre aktiviteten gjennom en representant, istedenfor et fast forretningsinnretning.

Det er nemlig når vi tar representanters aktivitet inn i regnestykket, at behovet for et alternativt grunnlag for å etablere fast driftssted oppstår. Et forretningssted kan foreligge selv

57 OECDkomm. art. 5–25 (2014)

58 Zimmer (2011) s. 178

om det utenlandske selskapet ikke har noen representanter der. På samme måte kan det være en representant, men intet reelt forretningssted.⁵⁹ Dersom representanten utøver aktivitet for selskapet hjemmehørende i utlandet vil hensynene bak kildebeskatning aktualiseres, herunder at inntekten skal skattlegges i den stat hvor arbeidet utføres i og ressurser anvendes fra. For å ivareta hensynene og beholde skattefundamentet i kildestaten i slike tilfeller, nødvendiggjøres et alternativt grunnlag for å etablere fast driftssted ved siden av hovedregelen.

I mønsteravtalens art. 5(5) er representantaktiviteten beskrevet slik:

"Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise (...)"

Hva som nærmere ligger i begrepet "person," over omtalt som *representant* fremgår av kommentarene.⁶⁰ Både fysiske og juridiske personer omfattes. Dette innebærer at ansatte og datterselskaper kan utgjøre fast driftssted etter agentregelen. I den sammenheng skiller mønsteravtalen mellom *avhengige* og *uavhengige* representanter.⁶¹ Den uavhengige representanten er omtalt i mønsteravtalens art. 5(6):

"a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business."

Begge representantsformene omfattes, men de har ulike vilkår for å danne fast driftssted. Personen vil være *uavhengig* dersom vedkommende utøver aktivitet for selskapet i tråd med egen virksomhet. På den andre siden vil vedkommende anses som en *avhengig* mellommann dersom han har direkte tilknytning til kjernevirksomheten ved det utenlandske selskapet, typisk som en ansatt. Slik sett er ikke "agentregelen" alltid like treffende.⁶²

Spørsmålet blir: Når kan en representants aktivitet i en annen stat etablere fast driftssted for det utenlandske selskapet.

59 Zimmer (2011) s. 183

60 OECDkomm. art. 5–32 (2014) jf. OECDs mønsteravtale art. 5(5) og (6).

61 OECDs mønsteravtale art. 5(5) og (6)

62 Zimmer (2011) s. 184

Avhengige representanter – art. 5(5)

Tilfellene der avhengige representanter utøver aktivitet medfører fast driftssted fremgår av art. 5(5):

"Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - 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, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment"

Vilkåret "other than an agent of an independent status"

Det første vilkåret er at vedkommende karakteriseres som "other than an agent of an independent status" slik det fremgår av art. 5(6). En ren språklig forståelse tilsier en representant som har en innsatsforpliktelse, instruksjonsforpliktelse og direkte tilknytning til selskapet, slik som en ansatt eller et datterselskap. I henhold til kommentarene er imidlertid ikke et ansettelsesforhold påkrevet for at fysiske personer anses avhengige.⁶³ Videre vil ikke et datterselskap eller konsernselskap automatisk anses avhengige kun på bakgrunn av tilknytningen til selskapet. Det må i tillegg foreligge en overordnet instruksjonsmyndighet fra et mor- eller konsernselskap. Dette gjelder også for fysiske personer, et såkalt krav til rettslig avhengighet.

Til sammenligning viser bestemmelsen til *uavhengige* representanter som meglere, kommisjonærer og andre formidlende mellommenn. Representanten må handle som del av egen selvstendig virksomhet uten et direkte avhengighetsforhold til det utenlandske selskapet. I motsetning til den avhengiges innsatsforpliktelse, vil den uavhengige representant ha en resultatforpliktelse overfor selskapet, i tillegg til å ha den økonomiske risikoen og ansvaret for aktiviteten.⁶⁴ Dette omtales som kravet om økonomisk uavhengighet. Gjensidig fordeling av risiko, herunder 50/50 gir en indikasjon på at agenten ikke er avhengig.⁶⁵

63 OECDkomm. art. 5–32 (2014)

64 OECDkomm. art. 5 (36–38.8) (2014)

65 Skaar (2006) viser på side 185 til Tysklands høyesterett i skattesaker og OECDkomm. art. 5–38.1: "Deling av risiko mellom agent og prinspal er en indikasjon på uavhengighet. Gjensidig deling av risiko på en 50/50 basis må f eks anses som en indikasjon på at prinsipalen og agenten utfører separate forretningsvirksomheter."

På den andre siden vil ikke karakterisering som uavhengig representant automatisk medføre at fast driftssted ikke etableres for det utenlandske selskapet.⁶⁶

Vilkåret "on behalf on an enterprise"

Videre må personen opptre "on behalf of an enterprise". Av ordlyden skal representantens virksomheten utøves som og identifiseres med det opprinnelige selskap. Forutsetningen er derfor at representantens aktivitet utøves som om selskapet selv foretok den. Vilkåret skal imidlertid ikke forstås bokstavelig slik at agenten må opptre i selskapets navn. Det er tilstrekkelig at agenten har kompetanse til å binde selskapet.⁶⁷

Vilkåret "an authority to conclude contracts"

Det siste og mest sentrale vilkåret er fullmaktsvilkåret. Vedkommende må ha "an authority to conclude contracts." En naturlig språklig forståelse tilsier at representanten må være legitimert utad og ha ekstern kompetanse til binde selskapet i den annen stat. Etter ordlyden vil fullmakt til å oppsøke eller forhandle kontrakter ikke være tilstrekkelig.⁶⁸

I kommentarene stilles det imidlertid konkrete krav til fullmaktens innhold.⁶⁹ Representanten må blant annet gis kompetanse til å binde selskapet i saker av "sentral betydning for virksomheten."⁷⁰ Det avgrenses mot interne kontraktsinngåelser herunder ansettelse, samt inngåelser av kontrakter utenfor kjernevirksomheten til det utenlandske selskapet. Kontrakter som innebærer at motparten skal tilby en aktivitet som er *forberedende* i henhold til virksomheten vil falle utenfor kjernevirksomheten. Det samme gjelder kontraktsinngåelse av annen *hjelpesvirksomhet* som støtter opp under kjernevirksomheten.⁷¹ Vilkåret er derfor ikke oppfylt før det foreligger en omfattende fullmakt som innbefatter eksterne saker av sentral betydning for virksomheten.

Agentregelen krever videre at fullmakten "habitually exercises."⁷² I samsvar med *kommentarene* er det et krav om at representanten; "makes use of this authority repeatedly and

66 OECDs mønsteravtale art. 5(6)

67 OECDkomm. art. 5–32 (2014)

68 Skaar (2006) s. 182 (punkt. 5.4.3.4)

69 OECDkomm. art. 5 (32–33.1) (2014)

70 Zimmer (2011) s. 184

71 OECDs mønsteravtale art. 5(4) bokstav i og f

72 OECDs mønsteravtale art. 5(6)

not merely in isolated cases."⁷³ En naturlig forståelse er derfor at vedkommende må anvende den omfattende fullmakten ofte, gjennomgående og som en naturlig del av virksomheten. Fullmakt i enkelttilfeller slik som i Alphawell-saken er ikke nok.⁷⁴ I dommen hadde representanten for selskapet Alphawell inngått en avtale med Statoil som skulle bli reforhandlet tre ganger, en gang i året. Høyesterett anså ikke dette tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret "vanligvis utøver."

Uavhengige representanter – art. 5(6)

Avhandlingen har nå tatt for seg tilfellet hvor den avhengige representants aktivitet medfører fast driftssted for et selskap hjemmehørende i utlandet. Som nevnt innledningsvis kan også en uavhengige representant medføre fast driftssted, imidlertid på andre vilkår. Vilkårene fremgår av art. 5(6):

"An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business."

Som hovedregel utgjør ikke *uavhengige* representanter et fast driftssted for oppdragsgiver hvor representantene "are acting in the ordinary course of their business."⁷⁵ Hva som naturlig anses for å ligge i "acting in the ordinary course of their business" er typisk aktivitet som representanten selv gjennomgående og normalt sett utøver i sin egen virksomhet. Dersom aktiviteten anses som alminnelig i henhold til handlingens størrelse, art og omfang, vil den falle innenfor vilkåret. Ifølge kommentarene går vurderingen ut på hva som er normal og alminnelig virksomhet i bransjen, ikke hva som er vanlig for representanten.⁷⁶ Typisk vil fullmakt til å inngå avtaler på vegne av selskapet være forhold som går utenfor rammen av "ordinary course of (...) business."

Generelt vil representanter være utenfor vanlig virksomhet dersom vedkommende "perform activities which, economically, belong to the sphere of the enterprise rather than to that of their own business operations".⁷⁷ Den aktivitet som utføres av representanter med større

73 OECDkomm. art. 5–32 (2014)

74 Rt. 1994 s. 752

75 OECDs mønsteravtale art. 5(6)

76 OECDkomm. art. 5–38.8 (2014)

77 OECDkomm. art. 5–38.8 (2014)

økonomisk tilknytning til det utenlandske selskapets virksomhet enn deres eget selvstendige foretak, vil dermed kunne etablere fast driftssted for selskapet. Dette samsvarer godt med vurderingen av risikofordeling, hvor over 50 prosent risiko på agentens hånd vil tilsi uavhengighet som nevnt tidligere.

3 Endringene etter BEPS-prosjektet

3.1 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Oppgaven har nå tatt for seg agentregelen slik den fremstår etter dagens praksis. Spørsmålet som skal besvares videre er: Hvilke realitetsforskjeller vil foreligge etter BEPS-prosjektet. Først er det hensiktsmessig å forklare hva BEPS-prosjektet innebærer for å få en helhetlig forståelse.

BEPS-prosjektet er, som nevnt innledningsvis, initiert av G-20 landene og utviklet i samråd med OECD, samt over 80 utviklingsland. Hovedformålet er å lage et internasjonalt og moderne rammeverk for å samle skattefundamentet i den stat hvor den økonomiske aktiviteten utøves og verdiene skapes. Med andre ord, å sikre kildestatsbeskatningen, noe som også er et overordnet tema for denne oppgaven. BEPS-prosjektet samler over 100 stater som skal samarbeide for å implementere dette rammeverket.

Behovet for et slikt rammeverk har sin bakgrunn i økt internasjonal skatteplanlegging, herunder utnyttelse av skatteavtaler og flytting av overskudd til land med lav eller nullskatt. Det er viktig å presisere at majoriteten av slike saker er rettmessige, men at det også foreligger tilfeller av aggressiv og uønsket skatteplanlegging. I tillegg til at kildestaten mister sitt skattefundament, undergraver slik skatteplanlegging rettferdigheten og integriteten til skattesystemet. Dette oppstår eksempelvis der et selskap kan oppnå en konkurransemessig fordel av å flytte overskuddet til et lavskattland i forholdet til et annet, og gjennom det gjør at "mannen i gaten" mister tillitten til skattesystemet.

BEPS-rammeverket innebærer 15 "Actions" eller "iltak". Tiltakene skal hjelpe å oppnå enighet statene imellom, i tillegg til å skape forutberegnelighet for selskaper hva gjelder internasjonale skatteregler. En BEPS-medlemstat forplikter seg til å innføre fire minimumsstandarder (Action 5, 6, 13 og 14) i skatteavtalene. Fordi statene kun anvender OECDs mønsteravtale som en mal for skatteavtaler, binder medlemstatene seg nå til å overholde utvalgte krav i skatteavtalens utforming. Utover dette er de resterende elleve tiltakene frivillige.⁷⁸

78 (oecd.org) "About BEPS and the inclusive framework"

Det er særlig to frivillige tiltak som er sentrale på området for agentregelen: Det multilaterale instrumentet – Action 15 og utvidelse av begrepet fast driftssted – Action 7.

3.2 Det multilaterale instrumentet – Action 15

3.2.1 Generelt

I henhold til skatteavtalepraksis vil implementeringen av de frivillige BEPS Actions, på lik linje med ordinær endring av skatteavtaler, være en langsom og komplisert forhandlingsprosess mellom de to statene. For å effektivisere og synkronisere denne implementeringen er innføringen av den multilaterale traktaten et revolusjonerende tiltak. Utviklet av en ad hoc gruppe opprettet av OECD Committee on Fiscal Affairs (CFA) deltok 99 stater i arbeidet. Den 31. desember 2016 stod instrumentet klart for signering og en signeringsseremoni er ventet å finne sted i juni 2017.

Tilpasning av tiltakene kan skje fortløpende også etter at traktaten er underskrevet og på andre måter enn fremlagt av ad hoc gruppen, såfremt hovedelementet i tiltakene er møtt.⁷⁹ Formålet er å tette hullene i skatteavtalene som fører til utnyttelser, samt effektivisere tvisteløsningsprosessen mellom skatteavtalepartene ved mulighet for å benytte voldgiftsdomstol. I tråd med *Lex posterior-prinsippet* innfører supertraktaten et effektivt instrument for å overstyre innholdet i eksisterende skatteavtaler.⁸⁰ Kort forklart innebærer dette en mulighet for å endre avtalene dersom det foreligger motstrid mellom traktaten og skatteavtalen.

Forutsetningen for at skatteavtalen blir endret er at avtalepartene har signert supertraktaten, og at begge har godkjent at den aktuelle skatteavtalen skal omfattes. *Statssuverenitetsprinsippet* gir statene valgfrihet i den forstand at de selv velger hvilke avtaler som skal overstyres og effektiviseres.⁸¹ Denne valg- og reservasjonsfriheten gjelder også for de enkelte bestemmelsene i traktaten, såfremt reservasjonsmuligheten fremgår av bestemmelsen. Ulike valg og reservasjoner meddeles de ansvarlige hos OECD.

79 Explanatory statement to the multilateral convention s. 3 pkt. 13–14.

80 Nyere avtaler går foran eldre avtaler ved motstrid jf. Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969 og internasjonal sedvanerett

81 Grunnleggende prinsipp i folkeretten: Alle stater har rett til å styre seg selv uten inngrep eller trusler utenfra jf. FN-pakten art. 2

Hvordan dette skal praktiseres kan forklares gjennom et eksempel. Vi forutsetter at skatteavtalen mellom Norge og Irland er omfattet av supertraktaten. Med andre ord at både Norge og Irland har signert traktaten, og begge stater har valgt at denne skatteavtalen skal overstyres av traktaten. Ved anvendelsen av skatteavtalen må vi derfor se hen til OECDs informasjonsgiver for potensielle valg og reservasjoner avtalepartene har nedfelt. Utgangspunktet er at dersom begge partene har gjort likelydende valg av bestemmelser vil skatteavtalen endres. Motsatt vil skatteavtalen anvendes som opprinnelig avtalt hvor det foreligger motstrid. Det vil dermed foregå en kontinuerlig "matching" av skatteavtalepartenes valg og reservasjoner ved anvendelsen av de traktatombfattede skatteavtaler.

Ved fremtidig skatteavtaletolkning må en derfor undersøke både den enkelte skatteavtale og hvordan den multilaterale traktaten vil påvirke den. Supertraktaten blir å anse som overordnet skatteavtalen der skatteavtalepartene har avgitt sin suverenitet.

3.2.2 Den multilaterale traktaten – art. 12.

Avhengig av partenes valg og reservasjoner av traktatbestemmelser, omhandler art. 12 unngåelse av fast driftssted ved bruk av kommisjonærstrukturer og lignende strategier. Artikkelen inneholder derimot ingen valgalternativer. Formålet er å forhindre konstruert anvendelse av agentregelen for å unngå fast driftssted i kildestaten. Staten må derfor godta eller reservere seg mot den i sin helhet i henhold til de respektive skatteavtaler. I likhet med BEPS Action 7 vil godkjenning av art. 12 innebære en utvidelse av begrepet fast driftssted. Et spørsmål i den sammenheng er hvilken egenvekt traktatens art. 12 har i forholdet til BEPS Action 7.

Svaret fremgår ikke direkte av selve konvensjonsdokumentet. Traktaten skal som nevnt anvendes overordnet og endre de godkjente skatteavtalene. Endringen vil også kunne medføre implementering av de konkrete BEPS-tiltakene som omfattes av de godkjente artiklene i traktaten. Det fremgår av begrunnelsesdokumentet til art. 12 at bestemmelsens egenverdi er å fastsette samspillet med å implementere Action 7 i de godkjente skatteavtaler.⁸² Det vil si at en stat ved å inngå den multilaterale konvensjonen kan velge å godta art. 12 som igjen da vil implementere Action 7 i de respektive skatteavtaler, forutsatt at motparten har godtatt art. 12. På den måten får art. 12 en klar egenverdi, men kun som en formidler av Action 7 og

82 Explanatory statement to the multilateral convention s. 39 pkt. 157

utvidelsen av begrepet fast driftssted. I likhet med avhandlingens kjerne vil innholdet i Action 7 derfor være det avgjørende for tolkningen og forståelsen av den "nye" agentregelen.

3.2.3 Norge og forholdet til den multilaterale traktaten

Den alminnelige oppfatningen av Norges forhold til den multilaterale traktaten er at Norge vil slutte seg til, og ratifisere den multilaterale traktaten. Finansminister Siv Jensen har selv uttalt i en e-postkorrespondanse med nettavisen e24 i november 2016 at "Norge tar sikte på å undertegne avtalen" i juni.⁸³ Hva Norge konkret vil implementere er imidlertid ikke klart. Det er likevel en nærliggende oppfatning at Norge vil ønske å utvide begrepet fast driftssted som et sentralt element i målet om å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Det endelig svaret er ventet i løpet av våren før den offisielle storsigeringen i juni.

Først tre til fire måneder etter at fem land har signert og ratifisert den multilaterale traktaten vil den tre i kraft. Det er forventet at for Norge vil den tre i kraft fra 1. januar 2018 og det påfølgende inntektsåret.

3.3 Utvidelse av begrepet fast driftssted – Action 7

3.3.1 Innledning

Forutsatt at Norge implementerer BEPS Action 7 og utvider begrepet fast driftssted i de respektive skatteavtaler, innebærer dette en utvikling av nåværende agentregel. Tiltaket medfører en endring av ordlyden i OECDs mønsteravtale art. 5(5) og (6). Det er særlig kommisjonærstrukturen og lignende metoder som er kjernen for endringene. Det typiske avtalearrangement som vil omfattes er der hvor mellommenn selger produkter i eget navn i en konkret stat, men på vegne av et selskap som eier produktene og er hjemmehørende i en annen stat. Gjennom et slikt avtalearrangement, i likhet med arrangementet i Dell-dommen, kan det utenlandske selskapet gjennomføre salg i kildestaten uten å etablere fast driftssted. Ettersom agenten ikke eier produktene han selger blir vedkommende ikke beskattet av inntektene fra salgene. Skatteplikten gjelder kun det honoraret vedkommende mottar fra det

83 (e24.no) "Ny supertraktat skal stoppe aggressive skatteplanlegging"

utenlandske selskapet for å utføre salgstjenesten. På denne måten kan det utenlandske selskapet utforme sin selskapsstruktur med skattemessige formål.

Andre lignende tilfeller forekommer også. Det kan være mellommenn som vanligvis har fullmakt til å inngå kontrakter på vegne av utenlandske selskap. Dersom vedkommende blir ansett som en *uavhengig* mellommann kan denne virksomheten unngå å etablere fast driftssted. Dette gjelder selv om vedkommende anses som nærstående til det selskapet han utfører oppdrag for.⁸⁴ Det er disse smutthullene Action 7 nå søker å tette.

3.3.2 Det politiske formålet

Det politiske formålet er at det utenlandske selskapet som arrangerer slik mellommannsaktivitet skal anses å ha tilstrekkelig skattemessig sammenheng i kildestaten, såfremt mellommannen ikke utfører aktiviteten som en uavhengig agent.⁸⁵ Endringene som gjøres i art. 5(5) og (6) utføres i tråd med dette politiske formålet. Etersom skatteavtalen skal forstås i samsvar med folkerettslige tolkningsprinsipper er formålet nærliggende å avvende i forståelsen av den nye agentregelen.⁸⁶

3.3.3 Endringene i art. 5(5)

Det fremgår av Action 7-dokumentet at det skal gjøres både små og store endringer i ordlyden for å tilpasse og utvide anvendelsesområdet til bestemmelsen.⁸⁷ I det følgende vil det fokuseres på de endringene som vil være utslagsgivende for anvendelsen av den nye agentregelen.

Den nåværende ordlyden i art. 5(5) lyder som følger: Når en person som ikke er en uavhengig mellommann ...

"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"

... skal han anses for å danne et fast driftssted for det utenlandske selskapet.

84 BEPS Action 7 s. 15 pkt. 5–8

85 BEPS Action 7 s. 15 pkt. 9

86 Wienkonvensjonen art. 31(1)

87 BEPS Action 7 s. 16 flg.

I den norske oversettelsen forstås dette som et krav om at den avhengige mellommann handler "på vegne av" og "har fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av" det utenlandske selskapet. I Dell-dommen ble ordlyden forstått som et krav om at mellommannen må ha tilstrekkelig fullmakt til å rettslig binde det utenlandske selskapet i forholdet til tredjemann for å utgjøre et fast driftssted.

Til forskjell lyder ordlyden etter endringene heretter: Når en person som ikke er en uavhengig mellommann ...

"is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal 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 for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise"

... skal han anses for å danne et fast driftssted for det utenlandske selskapet.

En betydelig endring i selve ordlyden er gjort gjennom tilleggsalternativet: "plays a principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise and these are in the name of the enterprise".

Den utvidede ordlyden tilsier at en avhengig mellommann kan etablere fast driftssted, på vegne av selskapet, på to måter. Enten gjennom fullmakt til å rettslig binde selskapet i kontrakt med tredjemenn, eller der han spiller en avgjørende rolle som resulterer i inngåelse av rettslig bindende kontrakter med tredjemenn. I tillegg må dette forløpe uten direkte innblanding fra selskapet.

Hvor mye den skriftlige ordlysendringen vil forandre den praktiske anvendelsen kan nedtones i lys av endringene som følge av 2010-utgaven av mønsteravtalens kommentarer. Ordlyden "authority to conclude contracts in the name of the enterprise" skal nå ikke begrense anvendelsesområdet til avhengige agenter som "literally" handler "in the name of enterprise."

Forutsetningen er der "lack of active involvement" fra selskapet indikerer en omfattende fullmakt til agenten vil dette også kunne medføre fast driftssted, selv om agenten ikke "formally finalize" kontrakten. Med andre ord, dersom underskrift er en ren formalitet og selve kontrakten er kommet i stand på bakgrunn av agentens aktivitet og fullmakt, kan dette medføre fast driftssted. Dette gjelder selv om agenten ikke signerer på vegne av selskapet.⁸⁸

Det kan stilles spørsmål om ordlydsendringen medfører en materiell endring eller kun er en omskriving av ordlyden. Svaret fremkommer ikke direkte av Action 7-dokumentet. Ordlyden "principal role leading to the conclusion of contracts" samsvarer imidlertid godt med meningsinnholdet fra 2010-kommentarene, herunder agentens omfattende og avgjørende rolle der signatur kun er en formalitet. Dette taler i retning av en omskriving.

På den andre siden er dette et konkret eksempel på et tilfelle hvor agenten gjør tilnærmet alt utenom å signere kontrakten på vegne av selskapet. Dersom agenten kan medføre fast driftssted for et selskap, som følge av å inneha den viktigste rollen i prosessen frem til avtaleinngåelse, er terskelen sunket. I samsvar med at er formålet faktisk er å utvide begrepet fast driftssted taler dette for en materiell endring. Det er dermed nærliggende å oppfatte dette som en materiell endring, mer enn en omskriving og poengtering av prinsippet.

For norsk skattepraksis vedkommende, er det større grad av sikkerhet for at det foreligger en realitetsendring. Dell-dommen fra 2011 fremhever et formalistisk syn på om vilkårene for skatteplikt er oppfylt etter skatteavtalen. Har ikke agenten fullmakt som gjør selskapet formelt sett bundet av avtalen med tredjemann, uansett agentens rolle i saken, er vilkåret ikke oppfylt. Det er nærliggende å anta at ny ordlyd medfører en skjønsmessig vurdering vedrørende kravene til agentens rolle og fullmakt i fremtiden, og dermed en realitetsendring.

En annen konkret endring er tilføyelsen av flere alternative kontraktsinngåelser som kan resultere i fast driftssted for fullmaktsgiver. Endringene har medført en mer kasuistisk ordlyd enn tidligere. Utgangspunktet er, som opprinnelig ved mellommenn som inngår kontrakter, "in the name of the enterprise". Ved den nye ordlyden kan også kontraktsinngåelser som er...

88 OECDkomm. art. 5–32.1 (2010)

"for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or for the provision of services by that enterprise"

... medføre betegnelsen fast driftssted for hovedmannen.

Etter en naturlig språklig forståelse vil fast driftssted kunne etableres på bakgrunn av inngåelser av ulike typer bindende kontrakter. For det første vil inngåelse av rettslige bindende kontrakter som gir rettigheter og forpliktelser for selskapet overfor tredjeperson omfattes. I tillegg omfattes kontrakter som på bakgrunn av avtaleforholdet i realiteten er bindende for selskapet. Et eksempel på det sistnevnte vil være en avhengig mellommann som de facto overfører retten til en vare eid av det utenlandske selskapet, men i eget navn. Dette vil i realiteten skape en plikt overfor selskapet til å gi varen til tredjemenn. På denne måten utvides ordlyden til å omfatte grensetilfellene som tidligere har unngått fast driftssted, eksempelvis Dell-saken, og liknende tilfeller i fremtiden.

3.3.4 Endringene i art. 5(6)

Nåværende ordlyd i art. 5(6) sier at et selskap ikke skal anses å ha et fast driftssted så lenge virksomheten i kildestaten utføres av en:

"broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business."

En naturlig språklig forståelse av ordlyden viser til konkrete tilfeller av uavhengige personer som en agent eller kommisjonærstrukturer, og forutsetter at vedkommende handler som del av egen selvstendig virksomhet uten et direkte avhengighetsforhold til selskapet.

I likhet med punkt 5 er det også utført større endringer i punkt 6. Utgangspunktet er fremdeles at personer som er uavhengige mellommenn og opptre innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet, ikke vil etablere fast driftssted for hovedmannen. Imidlertid er det kommet et tilleggselement inn i ordlyden gjennom bokstav a:

"Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise"

Ordlyden av "exclusively or almost exclusively" tilsier at aktiviteten som mellommannen utøver for det utenlandske selskapet må være den eneste eller tilnærmet eneste aktiviteten vedkommende foretar. Det fremgår av kommentarene at vilkåret ikke er oppfylt med mindre 90 prosent av "all the sales concluded as an agent" kan tilskrives det utenlandske selskapet.⁸⁹

Hvordan ordlyden "all the sales", herunder omsetningen, skal forstås er ikke avklart. Både verdien av kontraktene inngått på vegne av det utenlandske selskapet, og verdien av honoraret agenten får for å utøve salgstjenesten er begge naturlige forståelser. Er verdien av kontrakten avgjørende, vil 90-prosentkravet som regel være oppfylt. Dette med bakgrunn i at det utenlandske selskapet er det eneste selskapet agenten utøver tjenester for, eller at agenten inngår kontrakter av større verdier for et selskap i forhold til de andre.

Er det derimot verdien av honoraret, som da vil kunne være lik dersom det er flere selskaper agenten inngår kontrakter på vegne av, vil 90-prosentkravet ikke like enkelt være oppfylt. Norges skattemyndigheter kan for å beholde skattefundamentet argumentere for at verdien av kontrakten skal legges til grunn. På den andre siden kan dette virke mot OECD sin hensikt da det snevre unntaket kan utvikle seg til hovedregelen, ettersom vilkåret etter den forståelsen tilnærmet alltid vil være oppfylt.

Hvordan "all the sales" skal praktiseres synes det derfor ikke å være tilstrekkelig holdepunkter for å si noe om.

Derimot vil en naturlig forståelse av "closely related" tilsi at en uavhengig mellommann som utfører aktivitet som en del av sin naturlig selvstendige virksomhet, likevel ikke skal anses uavhengig der han er nærstående hovedmannen.

Hva som nærmere ligger i denne nærstående vurderingen jf. "closely related" er videre uttrykt i bokstav b. Det skal foretas en konkret vurdering utfra konkrete fakta og forholdene rundt.

89 BEPS Action 7 pkt. 38.8

Vedkommende er etter dette nærstående dersom "*one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises.*"

Det overordnede vurderingskriteriet etter en naturlig språklig forståelse er kontrollutøvelse. Enten om hovedmannen eller mellommannen har kontroll over hverandre, eller begge er under kontroll av samme person eller selskap så skal de anses nærstående. Forutsetningen for de tre mulighetene er mer enn femti prosent direkte eller indirekte kontroll over de verdifulle interessene hos en person, eller alminnelig flertallskontroll i henhold til antall aksjer og aksjekapital i et selskap. Vurderingskriteriet kan derfor motvirke skattemotiverte kommisjonærstrukturer innad i et multinasjonalt konsern hvor selskapene eller personene er nærstående. Typisk vil dette gjelde hvor agenten er et datter eller konsernselskap.

4 Dell-dommen – Rt. 2011 s. 1581

4.1 Innledning

Området for agentreglen og fast driftssted er som tidligere nevnt en meget sentral del av den internasjonale skatteretten. Selv om fast driftssted er en problematikk som har blitt grundig redegjort i teori og praksis, er det likevel begrenset med praksis hva gjelder agentregelen. I Dell-dommen aktualiseres imidlertid agentregelen. Skattedirektoratet mener at dommen gir en viktig avklaring og konkretisering av gjeldende rett.⁹⁰ Selv uten skattedirektoratets oppfatning tatt i betraktning er det naturlig å se hen til praksis der andre rettskilder ikke gir utdypende avklaring, særlig der Høyesterett var enstemmig. For å best mulig belyse den innvirkning endringene gjennom BEPS-prosjektet vil ha på agentregelen, er det hensiktsmessig å se utfallet av Dell-dommen post-BEPS. Ville Høyesterett kommet til et annet utfall? Dette kan gi en god indikasjon på hvordan den nye agentregelen vil bli praktisert.

4.2 Faktum

Saken omhandlet hvorvidt et irsk selskap (Dell Products) skulle anses for å være skattepliktig til Norge gjennom et fast driftssted etter agentregelen. Det irske selskapet hadde en kommisjonsavtale med et norsk aksjeselskap (Dell AS). Spørsmålet i saken var om Dell Products hadde fast driftssted i Norge etter skatteavtalens art. 5(5), som følge av den økonomiske aktiviteten utført av Dell AS i henhold til kommisjonæravtalen.⁹¹

En kommisjonæravtale består av en kommisjonær; i dette tilfellet Dell AS og en kommittent; Dell Products. Etter kommisjonsloven § 56, 1. ledd er kommisjonsstrukturen utformet slik at avtale som kommisjonæren slutter "i eget navn" men på "kommittentens regning" kun vil gi tredjemann en fordring på kommisjonæren, ikke kommittenten. Ordlyden tilsier at kommittenten ikke blir bundet av avtale som kommisjonæren gjør med tredjemenn, i eget navn, selv om avtaleinngåelse er på vegne av kommittenten og på hans regning. Dette samsvarer også med oppfatningen i rettspraksis.⁹² Videre skiller dette for eksempel en

90 Domskommentar (2012)

91 Skatteavtalen mellom Irland og Norge

92 Rt. 1981 s. 619

kommisjonær fra en "vanlig agent" eller fullmektig som opptrer på vegne av selskapet, handler i selskapets navn, og følgelig binder selskapet i avtalen med tredjemann.

Forenklet og overført til denne saken; Dell-konsernet produserer og selger datamaskiner og datautstyr på verdensbasis. Dell Products er en del av konsernet, har produksjon i Irland og vurderes alminnelig skattepliktig dit. Dell AS er også et selskap i samme konsern og anses alminnelig skattepliktig til Norge for sine inntekter, opptjent gjennom å utføre salg som kommisjonær for Dell Products. Honoraret Dell AS får av Dell Products for å selge deres produkter til norske kunder, på vegne av Dell Products og for deres regning men i Dell AS sitt eget navn, er skattepliktig til Norge.

Spørsmålet i saken kan omformuleres: Kan den inntekten Dell Products opptjener i Norge gjennom at Dell AS selger deres produkter i eget navn identifiseres som om Dell Products selv solgte produktene i eget navn.

Høyesterett kom enstemmig frem til at Dell Products ikke hadde fast driftssted i Norge, og selskapet var dermed ikke skattepliktig. Inntekten opptjent gjennom kommisjonærvirksomheten kunne følgelig ikke identifiseres som om de selv solgte produktene i eget navn.

4.3 Rettslig vurdering

4.3.1 Generelt

Det interessante for denne oppgaven er imidlertid å analysere Høyesteretts rettslige vurdering for utfallet. Denne vurderingen vil legge grunnlaget for å kunne vurdere saken i lys av endringene etter BEPS-prosjektet.

Dell Products ble raskt konstatert begrenset skattepliktig etter norsk internrett ved skatteloven § 2-3. Dette samsvarer med den tradisjonelle oppfatningen herunder snevrer fortolkning av skatteavtalens begrep "fast driftssted" til sammenligning med skattelovens "drives eller bestyrers."⁹³ Det er derfor innholdet i skatteavtalen som er det avgjørende rettslige utgangspunktet for vurderingen etter Høyesterett og tradisjonell tolkningsedvane.

93 Domskommentar (2012)

4.3.2 Art. 7 jf. 5 som rettslig utgangspunkt og lempingsgrunnlag

Førstvoterende viste til skatteavtalens art. 7(1) hvor det fremgår at inntekt som et selskap opp tjener i en kontraherende stat kun skal skattlegges i hjemstaten, med mindre selskapet foretar økonomisk aktivitet gjennom "permanent establishment" i den kontraherende stat etter art. 5.

Flertallet slo kort fast at Dell AS ikke var en "uavhengig mellommann" etter skatteavtalen mellom Norge og Irland art. 5(5).⁹⁴ Dette var ikke omtvistet for Høyesterett. Det var en felles oppfatning blant partene og retten om at Dell AS hadde en innsatsforpliktelse til Dell Products og et direkte rettslig- og økonomisk avhengighetsforhold til selskapet i henhold til ordlyden.⁹⁵ Høyesterett avgrenset derfor vurderingen mot skatteavtalens art. 5(6) uten å foreta noen konkret vurdering av ordlyden på bakgrunn av enigheten.

Ettersom Dell AS var ansett som "other than an agent of an independent status," ble vurderingen videre om selskapet handlet "on behalf of an enterprise" og hadde "an authority to conclude contracts" jf. art. 5(5).

4.3.3 Vurderingen av "on behalf of an enterprise" og "an authority to conclude contracts."

Dell Products og staten hadde ulik oppfatning av hvordan ordlyden skulle forstås. Etter Dell Products oppfattelse lå det et krav om at kontraktene måtte være *rettslig bindende* for hovedmannen for at det skulle foreligge fast driftssted. Staten på sin side anførte at ordlyden skulle forstås slik at det legges til grunn en funksjonell forståelse, og dermed at det vil være tilstrekkelig at hovedmannen i *realiteten* blir bundet av avtale med tredjemenn inngått av representanten.

Etter førstvoterendes syn talte en ren språklig forståelse av disse uttrykkene "klart for at det blir stilt krav om rettsleg bindende avtaler for det foretaket som mellommannen har oppdrag for".⁹⁶

94 Rt. 2011 s. 1581 (avsnitt 38)

95 Masteravhandlingen pkt. 3.3.2

96 Rt. 2011 s.1581 (avsnitt 41) jf. Rt. 2011 s.1581 (avsnitt 43)

Ved anvendelsen av ordet "klart" gir førstvoterende uttrykk for at han er uten tvil om ordlyden, herunder at mellommannen handler "on behalf of an enterprise" og "an authority to conclude contracts" stiller et krav om at hovedmannen må bli *rettslig* bindende.

Det å ha fullmakt til å "conclude contracts" på vegne av hovedmannen vil etter en naturlig forståelse tilsi at representanten må være legitimert utad og ha ekstern kompetanse til å binde hovedmannen. Det er imidlertid ikke like klart at representanten må være tildelt kompetanse til å binde hovedmannen rettslig sett. Førstvoterende foretar følgelig en presiserende tolkning og gir bestemmelsen et mer presist innhold enn det som naturlig ligger i ordlyden.⁹⁷

I tråd med hva Høyesterett enstemmig konkluderer med, skal det her foretas en presiserende tolkning av begrepene "on behalf of an enterprise" og "an authority to conclude contracts".

4.3.4 Tolkningsmomenter

Det er nærliggende å stille spørsmålet om det foreligger andre rettskilder som taler for et annet tolkningsutfall enn en presiserende tolkning av begrepet.

I tråd med skatteavtalepraksis er mønsteravtalen en mal for utarbeidelsen av skatteavtalen mellom to parter. Partene er også fri til å avtale seg bort fra malen og reservere seg mot de utdypende kommentarene. Dersom skatteavtalen er i samsvar med mønsteravtalen vil kommentarene legges til grunn. I forslaget til skatteavtalen mellom Norge og Irland står det at art. 5, pkt. 4–7 skal følge OECD-mønsteret uten bemerkninger eller reservasjoner.⁹⁸

Førstvoterende ser heller ingen andre forhold ved avtaleinngåelse som taler for en avvikende forståelse av mønsteravtalen.⁹⁹ I henhold til rettspraksis skal Wien-konvensjonen art. 31 nr. 2, 3 og 4 forstås dithen at kommentarene til mønsteravtalen skal vektlegges ved tolkningen av avtalen.¹⁰⁰ Kommentarene blir dermed viktige tolkningsmomenter ved tolkningen av skatteavtaler. Ved endringer i mønsteravtalen ser vi til kommentarene for videre forståelse.

97 Alminnelig metode- og rettskildelære

98 St.prp. nr. 33 (2000-2001) pkt. 3

99 Rt. 2011-1581 (avsnitt 43–44)

100 Rt. 1994 s. 752, Rt. 1997 s. 653 og Rt. 2004 s. 957.

4.3.5 Mønsteravtalens kommentarer

Dommeren henviser til kommentarene hvor hensynet til *internasjonale økonomiske relasjoner* blir fremhevet som et argument mot at en avhengig person skal medføre fast driftssted for hovedmannen.¹⁰¹

Hva som konkret ligger i hensynet *internasjonale økonomiske relasjoner* er ikke nærmere omtalt av førstvoterende. Det er imidlertid nærliggende å oppfatte hensynet som at reglene om fast driftssted ikke skal vanskeliggjøre eller hindre fornuftige og lojale virksomhetsordninger over landegrensene. Det er bare dersom vedkommende innehar en vidt omfattende fullmakt, eller bedriver betydelig økonomisk aktivitet for selskapet som naturlig vil medføre beskatningsplikt at fast driftssted bør etableres.¹⁰²

Reglene om fast driftssted skal ivareta formålet om å hindre utnyttelse og illojale selskapskonstellasjoner fra multinasjonale selskaper. I tillegg skal reglene sikre at aktiviteten blir skattlagt der ressursene forbrukes og aktiviteten utøves. Med andre ord, dersom hensikten bak bruken av mellommenn er overveiende begrunnet i fornuftige økonomiske hensyn kan dette tale mot fastsettelse av fast driftssted. Dette hensynet begrunnes imidlertid av omfattende fullmakt eller betydelig aktivitet.

Førstvoterende går imidlertid raskt over til henvisningen om at kun økonomisk aktivitet fra personer som har "authority to conclude contracts" skal føre til fast driftssted. Dommeren henviser bare kort til hensynet om internasjonale økonomiske relasjoner. Dette kunne mot formodning dannet en større ramme for vurderingen.

Til forståelsen av begrepet " authority to conclude contracts" er det i kommentarene tilføyd at begrepet ikke begrenser anvendelsesområdet til agenter som inngår kontrakter i det utenlandske selskapets navn.¹⁰³ Førstvoterende viser her til tilføyelsen etter merknad fra Storbritannia der kommittenten blir bundet av avtale inngått av kommisjonær, selv om avtalen kun er inngått i kommisjonærens egennavn.¹⁰⁴ Ettersom kommisjonsbegrepet har et annet innhold i common law sammenlignet med civil law og norsk internrett, var bakgrunnen og formålet med tilføyelsen å avklare samordningsproblemene mellom UK internrett og norsk

101 OECDkomm. art. 5–32 (2010)

102 OECDkomm. art. 5–32 (2010)

103 OECDkomm. art. 5–32.1 (2010)

104 Jones & Ward (1993)

internrett.¹⁰⁵ I motsetning til common law blir ikke kommittenten bundet av avtale som kommisjonæren gjør i eget navn med tredjemann, på vegne av og på kommittentens regning.

I den sammenheng fremgår det av skatteavtalen mellom Norge og Irland art. 3(2) at ethvert uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen, med mindre det fremgår av sammenhengen, skal ha den betydningen som det har i den aktuelle staten. Følgelig er det forståelsen i det omtvistede kildebeskatningsland, i dette tilfelle Norge, som skal legges til grunn. Dette samsvarer også med Lex fori-prinsippet, herunder at rettsoppfattelsen på stedet hvor domstolsavgjørelse skal finne sted skal legges til grunn.

Førstvoterende anser derfor at kommisjonærstruktur etter norsk internrett i utgangspunktet vil bli omfattet av ordlyden "authority to conclude contracts" etter mønsteravtalen.

4.3.6 Internasjonal praksis

Det er lite internasjonal rettspraksis vedrørende kommisjonstematikken annet enn den mye omtalte Zimmer-saken.¹⁰⁶ Saken omhandlet et tilfelle av kommisjonæravtale mellom to selskap og problematikken var samsvarende med Dell-saken. Fransk høyesterett la til grunn at det må være et tilleggselement i kommisjonæravtalen for at kommisjonæren formelt skal kunne binde kommittenten i forholdet til tredjemann.

I Dell-dommen er tilleggselementet beskrevet slik: Kommittenten blir i utgangspunktet ikke formelt bundet "unless it appears either from the express terms of the contract of commission, or from other factual elements relating to its appointment."¹⁰⁷ Førstvoterende oppfatter dette tilleggselementet for å innbefatte tilfeller hvor kommisjonsavtalen er selve grunnlaget for fullmakten eller at fullmakten fremgår av konkrete omstendigheter ved avtaleinngåelsen.¹⁰⁸ I samsvar med førstvoterendes oppfatning er det nærliggende å forstå fransk høyesterett dithen at det er selve avtaleforholdet som er det avgjørende elementet i vurderingen. Hva som nærmere og mer konkret ligger i dette er vanskelig å utrede, men i henhold til generell avtaletolkning vil først og fremst hva partene har ment, samt forutsetninger, utsagn og

105 Rt. 2011 s. 1581 (avsnitt 48)

106 Zimmer-saken (2010)

107 Rt. 2011 s. 1581 (avsnitt 52)

108 Rt. 2011 s. 1581 (avsnitt 52–53)

tidligere avtaler være forhold som kan gi uttrykk for om hovedmannen er rettslig bundet med tredjemann.¹⁰⁹

4.3.7 Formål og hensyn

Formålet med art. 5(5) er hovedsakelig å sikre at inntekten skattlegges i den stat hvor den økonomiske aktiviteten utøves.¹¹⁰ I så tilfelle vil dette formålet tale imot å legge til grunn et krav om at kommittenten må være rettslig bundet. Høyesterett la i den sammenheng til grunn at den klare ordlyden i skatteavtalen og andre rettskilder skulle veie tyngre.

Det er nevnt under punkt 3.4.5 at førstvoterende foretar en presiserende tolkning og dermed gir rettsregelen et mer presist innhold enn ordlyden. Det at ordlyden klart taler mot formålet kan ikke oppfattes som helt treffende. Imidlertid fremheves "rettstekniske og praktiske hensyn" som grunnlag for å legge til grunn vilkåret om rettslig binding.¹¹¹ Dersom ordlyden ikke oppstiller et krav om rettslig bundethet vil dette etter førstvoterendes oppfatning medføre urettmessig praktisering av kommisjonsforhold.

Fra et internasjonalt perspektiv er det hensiktsmessig med ensartet praksis. Det fremgår i den sammenheng at tilsvarende kommisjonsforhold i 15 andre stater ikke har medført fast driftssted.¹¹² På den andre siden kan formålshensynet være et mer formålstjenlig og legitimt vektingsmoment enn rettstekniske og praktiske hensyn, særlig der en naturlig forståelse av ordlyden ikke er klar. Imidlertid vil samsvarende oppfatning om rettslig bundethet både i Frankrike og 15 andre stater tale for at ordlyden faktisk taler, om ikke klart, for at det foreligger et krav om rettslig bundethet.

Samlet sett er gjeldende rett at en kommittent ikke får fast driftssted i et land hvor kommisjonæren inngår avtaler med tredjemann på vegne av kommittenten, dersom kommittenten ikke blir rettslig bundet av avtalen.

109 Woxholth (2014) Del IV kap. 3–5.

110 OECDkomm. art. 5–32.1 (2014)

111 Rt. 2001 s. 1581 (avsnitt 55)

112 Rt. 2011 s. 1581 (avsnitt 53)

4.4 Dell-dommen post-BEPS

4.4.1 Innledning

Endringene i mønsteravtalens ordlyd gir en teoretisk indikator på hvordan den nye agentregelen vil bli praktisert. Hensikten med å se Dell-dommen i lys av BEPS Action 7 er å forklare hvilken praktisk betydning endringene vil få, anvendt på et konkret tilfelle.

Spørsmålet blir: Om Høyesterett i Dell-saken ville konkludert annerledes etter implementeringen av det multilaterale instrument og Action 7.

4.4.2 Rettslig vurdering

I tråd med hva som er skrevet om endringene under punkt 3.3 er den generelle oppfatningen at terskelen er lavere etter utvidelsen av ordlyden. Hvor terskelen for fast driftssted for agentvirksomhet ligger konkret i forhold til tidligere er imidlertid ikke klart. Dette skal belyses i det følgende.

"In the name of the enterprise" – art. 5(5).

I Dell-dommen var det springende punkt om Dell AS kunne "conclude contracts in the name of the enterprise". Høyesterett var av den oppfatning at ordlyden "in the name of" klart tilsa at dette skulle forstås som at den avhengige mellommann rettslig måtte binde det utenlandske selskapet. Etter norsk internrett, herunder kommisjonsloven § 56 blir ikke hovedmannen bundet av avtale med tredjepart som inngås av og i agentens navn. Dette gjelder selv om Dell Products (Irland) i realiteten blir bundet av avtalen. Det var denne oppfatningen som ble lagt til grunn etter skatteavtalen mellom Norge og Irland art. 3(2).

Ettersom internretten i det omtvistede land skal legges til grunn vil det være ulik oppfatning i de ulike kildestater hva gjelder ordlyden "in the name of". Dette medførte at Norge, i motsetning til common law, mistet deler av sitt representative skattefundament i henhold til skatteavtalens ordlyd. For å bøte på tilfeller hvor kontrakten i realiteten er bindende, men ikke formelt rettslig bindende utvides ordlyden i tråd med Action 7 til også å omfatte:

"for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that enterprise has the right to use, or for the provision of services by that enterprise."

Etter en naturlig språklig forståelse omfattes dermed kontrakter inngått av en agent, men som i realiteten skaper forpliktelser som skal utføres av det utenlandske selskapet. Dette gjelder selv om det i utgangspunktet er mellommannen som formelt er kontraktrettslig forpliktet.¹¹³ I kommentarene til BEPS 7 er det henvist til en konkret eksempel som samsvarer godt med Dell-dommen:

"A typical example would be the contracts that a "commissionnaire" would conclude with third parties under a commissionnaire arrangement with a foreign enterprise pursuant to which that commissionnaire would act on behalf of the enterprise but in doing so, would conclude in its own name contracts that do not create rights and obligations that are legally enforceable between the foreign enterprise and the third parties even though the results of the arrangement between the commissionnaire and the foreign enterprise would be such that the foreign enterprise would directly transfer to these third parties the ownership or use of property that it owns or has the right to use."

Eksempelet viser at utviklingen går i retning av å omfatte tilfeller som tidligere falt utenfor ordlyden av art. 5(5). Skillet mellom hva som er rettslig og i realiteten bindende viskes ut og terskelen senkes betraktelig. Hovedmannen identifiseres nå direkte med den avtalen agenten gjør på vegne av han, men i eget navn. Ordlyden tilpasser seg med andre ord internretten i de ulike kildestater og omfatter også de tidligere grensetilfellene. Til sammenligning kan common law på mange måter anses som å ligge nærmere nåværende terskel enn fremtidens terskel. Fokuset rettes fra hva som materielt skal anses rettslig bindende etter internretten til å fokusere på hva selve avtaleforholdet i realiteten medfører i forholdet hovedmann-tredjepart. Dagens kommisjonærstrukturer vil dermed utfordres, og selskaper med lignende konstellasjoner må tenke annerledes i fremtiden for å unngå å danne et fast driftssted. Terskelkravet etter den nye agentregelen blir derfor betraktelig lavere enn tidligere.

113 BEPS Action 7 pkt. 32.7

Negativlisten – art. 5(4)

I lys av Dell-dommen så er det også andre nærliggende tilfeller som kan omfattes av agentregelen etter art. 5(5) men som likevel er unntatt. Bakgrunnen er at virksomheten som drives av den avhengige agenten kun er av forberedende art eller å anses som hjelpevirksomhet for det utenlandske selskapet. Dersom vi forutsetter at Dell AS etter de nye reglene ville blitt omfattet av art. 5(5) og følgelig danner et fast driftssted for Dell Products i Norge, må vi se om det likevel finnes en mulighet for å unngå dette basert på den konkrete virksomheten. Dette kan også være med på å senke terskelen basert på spesifikke unntak.

Etter art. 5(4) bokstav a–f fremgår det ulike tilfeller av fast forretningssted som ikke anses som fast driftssted, uansett om vilkårene i art. 5(5) er oppfylt. I motsetning til tidligere er det nå foreslått en endring hva gjelder bokstav a–d slik at også disse skal gjennom en slik "overriding P&A test" slik som tilfellet er for fast forretningssted etter bokstav e og f.¹¹⁴

En "overriding P&A test" innebærer en helhetlig vurdering av om den aktiviteten som drives av agenten fra et fast forretningssted er av "preparatory or auxiliary" art. Naturlig forståelse av ordlyden tilsier en aktivitet av "forberedende art eller karakter av hjelpevirksomhet."¹¹⁵

Forutsetningen for at aktiviteten skal være av *forberedende art* er at agentens virksomhet er samsvarende og foranstaltende den essensielle kjernevirksomhet som det utenlandske selskapet utøver. Kjerneaktiviteten er også avgjørende for hvor lenge man kan drive forberedende virksomhet. Eksempelvis vil langvarig aktivitet for et utenlandsk selskap hvor kjerneaktiviteten krever korttids aktivitet av agenten, ikke falle under kriteriet.

I Dell-dommen var det tale om en kommisjonærs inngåelse av avtaler for salg av produkter som var laget for nettopp dette formålet, salg. Selv om kjerneaktiviteten, utvikling og salg av datautstyr, krever fortløpende assistanse for videresalg og behovet for forberedende aktivitet vil være kontinuerlig, er det ikke naturlig å anse slik aktivitet som forberedende.

Kommisjonæren Dell AS var direkte involvert i inngåelsen av kontrakten mellom selskapet og tredjepart. Det klassiske eksempelet som er gitt i kommentarene er opplæring av byggearbeidere som skal arbeide hos selskapet i utlandet.

Vilkåret *karakter av hjelpevirksomhet* har større overføringsverdi til kjernetilfellet i Dell-dommen. Som et utgangspunkt er det lite sannsynlig at en aktivitet som krever store ressurser

114 BEPS Action 7 s. 28

115 BEPS Action 7 pkt. 21.2

og mange ansatte kan anses som hjelpevirksomhet.¹¹⁶ En kommisjonær kan falle innenfor unntaket forutsatt at antall ressurser og ansatte er lavt. I Dell-tilfellet var det henholdsvis 50 ansatte og ressurser som kreves for salg og markedsføring til en omsetning av rundt 1 milliard kroner. Det er ikke naturlig å anse dette som en hjelpevirksomhet all den tid virksomheten krever flere ansatte og store ressurser. Videre er det slik at antall ansatte og ressurser kun er et utgangspunkt. Den konkrete vurderingen er hvorvidt agentaktiviteten utfra et vidt perspektiv har en støttefunksjon uten å være en del av kjernevirksomheten. Dell AS har som formål om å selge og markedsføre Dellprodukter i Norge, og det er nærliggende å anta at Dell Products har som formål å omsette produkter til sluttmarkedene i Europa.¹¹⁷ Dell AS tar del i kjernevirksomheten ved salg og markedsføring av Dell-produkter.

"Independent agent" – art. 5(6)

Forutsatt at det var omtvistet hvorvidt Dell AS var en avhengig agent, er terskelen nå senket i fremtidig ordlyd av art. 5(6). Dersom Dell AS hadde drevet virksomhet in the "ordinary course of their business" kunne de likevel blitt ansett som avhengig forutsatt at de utøvde aktiviteter "exclusively or almost exclusively" på vegne av Dell Products, som må være et "closely related enterprise(s)".

Ettersom begge selskapene er i samme konsern og følgelig eid av samme selskap, konkluderer vi med at Dell AS som kommisjonær er "closely related", herunder nærstående med Dell Products.

Det forutsettes videre at Dell Products er den eneste tjenesteklienten til Dell AS. Selskapet utøver derfor tjenester "exclusively" for Dell Products. Uansett om verdien av kontraktene eller verdien av tjenestehonoraret legges til grunn, i henhold kommentarenes ordlyd "all of the sales" (se punkt. 3.3.4), vil kravet om 90 prosent omsetningstilknytning til Dell Products være oppfylt.

Terskelen kan derfor anses lavere enn tidligere fordi flere konkrete vilkår må være oppfylt for å anses som uavhengig. Dette til tross for at mellommannen handler innenfor sin vanlig virksomhet i henhold til ordlyden "ordinary course of their business" jf. art. 5(6).

116 BEPS Action 7 pkt. 21.2

117 UTV 2010 s. 107

4.4.3 Dell-dommen post BEPS – nytt utfall?

Den enkle konklusjonen på spørsmålet om norsk høyesterett ville konkludert annerledes etter implementeringen av det multilaterale instrument og BEPS Action 7 er ja. Endringen er om ikke påvirket av utfallet i Zimmer- og Dell-saken, innført for at bevare skattefundamentet der aktiviteten utøves.

Ordlyden i art. 5(5) utvides nå til å omfatte kontraktinngåelser av agenter som handler i eget navn, men som i realiteten binder hovedmannen. Høyesterett går i avsnitt 40 ikke nærmere inn på hva som vil ligge i et vilkår om at agenten "i realiteten bind" hovedmannen i forholdet til tredjemenn. Imidlertid fremgår det direkte av kommentarene som henvist til i punkt 4.5.2 at der hovedmannen direkte forplikter seg til å overføre eierskapet eller bruksretten til produktet overfor tredjemann, så vil dette være tilstrekkelig.¹¹⁸ Det er derfor på det rene at Dell AS sin agentvirksomhet ville medført fast driftssted i Norge.

118 BEPS Action 7 pkt. 32.7

5 Avslutning

Det overordnede temaet for masteravhandlingen var fast driftsstedsproblematikk, herunder bevisst unngåelse av etablering av fast driftssted i kildestaten. Omtalt over som aggressiv skatteplanlegging. Sentralt for avhandlingen lå agentregelen og BEPS-prosjektets innvirkning på denne.

Innføringen av det multilaterale instrumentet har til hensikt å implementere BEPS-prosjektets skatteavtalerettslige tiltak for å unngå aggressiv skatteplanlegging i fremtiden. Et av disse tiltakene er å utvide anvendelsesområdet for fast driftssted etter skatteavtalen.

Problemstillingen var derfor hvilke realitetsforskjeller som vil foreligge mellom gammel og ny agentregel som følge av BEPS-prosjektet. Vurderingen gikk ut på å belyse hvordan BEPS-prosjektet ville påvirke tilfeller der en representants aktivitet alene utgjør fast driftssted.

Det er BEPS-prosjektet som legger grunnlaget for problemstillingen, samtidig som at endringene i mønsteravtalens ordlyd og kommentarer gir svaret. Det multilaterale instrumentet skal fungere overordnet skatteavtalene. Ved anvendelsen av skatteavtalene i fremtiden må en derfor forholde seg til internrett, skatteavtalene og traktaten. Betydningen av traktaten vil vise seg etter hvert som relevante tvister oppstår og skatteavtalene anvendes. Særlig i lys av fast driftssted blir derfor Action 7-dokumentet, hva gjelder utvidelsen av fast driftssted, veldig sentralt helt frem til en potensiell oppdatering av mønsteravtalen i samsvar med BEPS-prosjektet.

Dagens agentregel er både teoretisk forklart, og praktisk belyst ved bruk av Dell-dommen. Hvordan ny agentregel vil praktiseres er behandlet på lik måte. Fellesnevneren er at grunnstrukturen er lik tidligere: Det grunnleggende formålet om å skattlegge agentaktivitet i kildestaten, på vegne av selskaper med tilstrekkelig identifikasjon. Samtidig er ordlydens kjerne i hovedsak identisk.

Imidlertid søker endringene å senke terskelen for hva som etablerer fast driftssted gjennom agentvirksomhet. Dette er gjort ved bruk av en videre ordlyd og mer kasuistiske unntak. Derimot er det ikke ren automatikk i at dette fører til faktiske realitetsforskjeller. Ser man imidlertid endringene i lys av Dell-dommen og ved generell analyse, vil vi se at flere selskapskonstellasjoner og mellommannsaktiviteter vil omfattes av den utvidede ordlyden.

Dell-dommen ville, som vist over, fått et annet utfall dersom den hadde vært løst etter den nye agentregelen. Kommisjonærstrukturer som i realiteten danner fast driftssted og la grunnlag for kildebeskatning, ble tidligere ikke ansett som tilstrekkelig å oppfylle skatteavtalens vilkår. Slik sett vil BEPS-prosjektet på mange måter løse lignende saker i fremtiden.

Eksempelvis vil avtaler inngått av agenter i eget navn, men på vegne av hovedmannen, som i realiteten binder vedkommende, etablere fast driftssted. I tillegg er begrepet *uavhengig* agent tilført flere kasuistiske og utfyllende unntak. Dette er egnet til å omfatte flere konserninterne mellommannskonstruksjoner som tidligere var unntatt etablering av fast driftssted.

BEPS-prosjektet vil derfor på et overordnet nivå resultere i at den nye agentregelen flytter fokuset fra det formelle til det reelle.

6 Litteraturliste

Lovtekst

- 2016 Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) av 27. mai 2016 nr. 14
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 1999 Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 1. januar 1999 nr.2
- 1998 Lov om årsregnskap (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56
- 1985 Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven) av 21. juni 1985 nr. 78
- 1916 Lov om kommisjon (kommisjonsloven) av 30. juni 1916 nr. 1
- 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven) av 17. mai 1814

Forarbeider

- St.prp.nr. 33: (2000-2001) Om samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Irland, undertegnet i Dublin den 22. november 2000
- NOU 1972: 16 Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett.

Rettspraksis

- Rt. 2015 s. 1360 *Odfjell Rig Ltd.*
- Rt. 2011 s. 1581 *Dell*
- Rt. 2008 s. 577 *Sølvik*
- Rt. 2004 s. 957 *PSG Geophysical AS*

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2001 s. 512 *Safe-Services*

Rt. 1997 s. 653 *Siemens*

Rt. 1994 s. 752 *Alphawell*

Rt. 1981 s. 619

Rt. 1928 s. 1108

Rt. 1918 s. 474

Ligningsutvalgets uttalelser

Utv. 2011 s. 270 Utenlandsk skattesubjekt – fritaksmetodens anvendelse på aksjeinntekt oppebåret gjennom filial/deltakerlignet selskap med virksomhet i Norge.

Utv. 2010 s. 107 Skatteavtalen mellom Norge og Irland art. 5 og art. 7

Utv. 1998 s. 848 Spørsmål om alminnelig skatteplikt til Norge/likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelse til utlandet.

Skattedirektoratet

Skatte-ABC 2016/2017 Skatte-ABC 2016/2017 s. 1337 flg. 37 utgave, Oslo 2016

Domscommentar (2012) Høyesterettsdom av 2. desember 2011 (Dell) 13. Januar 2012

Litteratur

- Woxholth (2014) Woxholth, Geir. *Avtalerett*, 9. utgave, Oslo, 2014
- Zimmer (2011) Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2011
- Skaar (2006) Skaar, Arvid Aage m.fl. (Wiersholm) *Norsk skatteavtalerett*. 1. utgave, Oslo, 2006
- Skaar (1991) Skaar, Arvid Aage. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Deventer, 1991.
- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utgave, Oslo, 1990.

Lovkommentar

- Stoveland (2016) Stoveland, Per Helge. *Kommentar til skatteloven § 2-3: Norsk lovkommentar nettversjon*. (Sitert 2. februar 2017)

Lovforslag

- Høringsnotat (2017) "Endring i skatteloven § 2-2 første ledd" Finansdepartementet. Høringsnotat: Endring i skatteloven § 2-2 første ledd (hjemmehørendebegrepet for selskap mv.) https://www.regjeringen.no/contentassets/67d5395474ae47ce898860d5339f1ce1/aei_horingsnotat---16-mars-2017.pdf
(Sitert 16. mars 2017)

Traktater

Wien-konvensjonen (1969)	FN (De forente nasjoner). <i>Wien-konvensjonen</i> om traktatretten, vedtatt i Wien 23. mai 1969
Skatteavtale mellom Norge og Irland (2000)	Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Irland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue, vedtatt i Dublin 22. november 2000

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting

OECDs mønsteravtale OECDkomm. (2014)	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014. (Med kommentarer) http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.WSwMio2wf2c#page98 (Sisert 10. Januar 2017)
OECDkomm. (2010)	Commentaries on the articles of the model tax convention 2010 http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf (Sisert 1. februar 2017)
"About BEPS and the inclusive framework"	http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm (Sisert 14. februar 2017)
BEPS Action 7	Preventing the artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-Action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WRm6lI2wdfw (Sisert 3. mars 2017)

BEPS Action 15	Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-Action-15-2015-final-report_9789264241688-en#.WRnBJo2wdfw (Sisert 5. mars 2017)
Multilateral Convention	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Base Erosion and Profit Shifting http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (Sisert 10. mars 2017)
Explanatory Statement to the Multilateral Convention	Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (Sisert 15. mars 2017)

Internasjonal rettspraksis

Tysk Høyesterett (1983)	Tysklands Høyesterett i skattesaker, BFHE Bd 139 (1983) 411
Zimmer-saken (2010)	Fransk Høyesterett, Sak 31. mars 2010, 304715

Annet

(blogg.pwc.no) "Agent og kommisjonær PE – et forhastet arbeid fra OECD?" Per Frode Sundby (PwC). Norges skatteblogg – om skatter, avgifter og forretningsjus <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/agent-og-kommisjonaer-pe-et-forhastet-arbeid-fra-oecd> (Sitert 15. mars 2017)

(e24.no) "Ny supertraktat skal stoppe aggressive skatteplanlegging" Johan Nordstrøm (E24) <http://e24.no/naeringsliv/skatt/ny-supertraktat-skal-stoppe-aggressiv-skatteplanlegging/23856781> (Sitert 1. mars 2017)

Jones & Ward (1993) Jones, John F. Avery & Ward, David A. *Agents as Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention*. European Taxation, 1993 side 154