

OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4)

Om unntakene for fast driftssted

Kandidatnummer: 87

Antall ord: 14614



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2018

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Temaets aktualitet.....	4
1.2 Målsetning og problemstilling.....	6
1.3 Bakgrunn og motivasjon.....	7
1.4 Fremgangsmåte og metode.....	9
1.4.1 Generelt.....	9
1.4.2 Tolking av OECDs mønsteravtale.....	10
1.5 Avgrensninger og veien videre.....	12
2 Innledende temaer.....	14
2.1 Begrenset skatteplikt i norsk rett.....	14
2.1.1 En oversikt over skatteloven § 2-3 (1) bokstav b).....	14
2.1.2 Rapporteringsplikter i Norge.....	16
2.2 OECD og Base Erosion and Profit Shifting project.....	17
2.2.1 Innledende om OECD og BEPS-prosjektet.....	17
2.2.2 Noen relevante BEPS-aksjonspunkter.....	19
2.3 Reguleringen av fast driftssted i OECDs mønsteravtale.....	21
2.3.1 Generelt om OECDs mønsteravtale artikkel 5.....	21
2.3.2 Hovedregelen i artikkel 5 (1).....	23
2.4 Litt om inntektsallokering til fast driftssted.....	24
3 OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4) og 5 (4.1).....	26
3.1 Innledende om de spesifikke unntakene.....	26
3.1.1 Generelt.....	26
3.1.2 Bestemmelsens formål.....	26
3.1.3 Bestemmelsens anvendelsesområde.....	27
3.1.4 Tidligere uenighet om tolking.....	28
3.2 Hva innebærer vilkåret «preparatory or auxiliary character»?.....	29
3.2.1 Aktiviteten kan ikke være en essensiell og viktig del av virksomheten.....	29
3.2.2 Virksomhetens ledelse.....	32
3.2.3 I retning av en funksjonell tilnærming.....	32
3.2.4 Aktivitet utført for virksomheten selv.....	33

3.3	De spesifikke unntakene i artikkel 5 (4).....	35
3.3.1	Alternativ a) og b) oppbevaring, fremvisning og levering av egne varer m.m....	35
3.3.2	Bearbeiding av varer hos en annen virksomhet	37
3.3.3	Unntak for innhenting av informasjon og innkjøpskontor, bokstav d).....	37
3.3.4	Unntak for «Any other activity» etter bokstav e)	38
3.3.5	Bokstav f) og annen kombinasjon av flere aktiviteter	39
3.4	Nærmere om antifrakteringsregelen – Artikkel 5 (4.1).....	42
4	Avsluttende betraktninger og resultat.....	44
	Litteraturliste.....	46

1 Innledning

1.1 Temaets aktualitet

«Permanent establishment» (fast driftssted) er et av de mest sentrale konseptene innen internasjonal skatterett.¹ Konseptet er i bruk i tilnærmet alle eksisterende skatteavtaler i verden. En utenlandsk virksomhetsutøvers inntekter er normalt bare skattepliktig i *kildestaten*² dersom aktiviteten utføres gjennom et fast driftssted, såkalt *kildeskatt*.³ Dette er en *begrenset skatteplikt*, i motsetning til *globalinntektsskatteplikt* hvor man betaler skatt til den staten man er *hjemmehørende* i uavhengig av hvor i verden inntekten har kilde.

Rent kvantitativt forekommer ikke fast driftssted så ofte sammenlignet med andre virksomhetsformer. Dette skyldes at de fleste større virksomheter med tilstrekkelig aktivitet i kildestaten til at et fast driftssted oppstår, velger å etablere seg gjennom et selskap. Unntaket er bank- og forsikringsbransjen hvor fast driftssted i form av filial ofte benyttes.⁴ I tillegg kan fast driftssted være praktisk i en del tilfeller av grenseoverskridende aktivitet med begrenset omfang og varighet.

Temaet fast driftssted er viktig ettersom terskelen for å oppnå fast driftssted har stor betydning for organiseringen av og hvordan virksomhet utøves i kildestaten. Ofte vil det at et fast driftssted oppstår være uønsket. Dersom tilknytning og aktivitet i den andre staten er liten vil virksomhetsutøveren ha incentiver til å organisere driften slik at man holder seg under terskelen for fast driftssted. Årsaken til dette er blant annet faren for høyere skattebelastning samt administrative og praktiske byrder. I tillegg kan juridisk dobbeltbeskatning⁵ oppstå dersom to land tolker en skatteavtale forskjellig. Havner man over terskelen for fast driftssted vil en rekke rapporterings- og bokføringsplikter normalt inntre. Imidlertid inntre slike plikter

¹ Se i denne retning Zimmer (2017) s. 191 i petit, og Naas mfl. (2017) s. 337.

² Kildestat er i denne sammenheng den stat som skattlegger inntekt som er opptjent der.

³ Uttrykket kildeskatt brukes i norsk rett som en samlebetegnelse både for beskatning der inntekten har kilde, men også for såkalt *withholding tax* der f.eks. et utdelende selskap holder igjen en del av utbyttet til utenlandske aksjeeiere og betaler inn til staten direkte, jf. skatteloven §§ 10-13 og 2-3 (1) bokstav c. Det er den første betydningen som har interesse i denne sammenheng.

⁴ Zimmer (2017) s. 162.

⁵ Juridisk dobbeltbeskatning er skattlegging av samme inntekt hos samme skattesubjekt to ganger.

prinsipielt sett etter interne rettsregler ofte uavhengig av skatteavtalers regulering av fast driftssted.⁶

Særlig vil det kunne være uheldig om et fast driftssted oppstår uten intensjon og uten at ledelsen er klar over det. For eksempel der en representant for et selskap hyppig besøker en kunde i en annen stat og samtidig benytter seg av en midlertidig kontor plass der. Eller at et byggeprosjekt varer lengre enn tiltenkt slik at man ufrivillig kommer over terskelen for fast driftssted.⁷ I det praktiske liv kan enkelte ganger rene formaliteter føre til at lokale myndigheter stadfester et fast driftssted. Et eksempel på dette kan være der stillingstittelen «selger» er oppført på en lønsslipp uten at salgsvirksomhet faktisk er utøvet i staten.⁸ Rent juridisk er det normalt de faktiske forhold som er bestemmende (*substance over form*)⁹, men dersom lokale myndigheter først mener at virksomheten har konstituert et fast driftssted kan det være vanskelig å motbevise og tidkrevende å få omgjort skattemyndighetenes vedtak. Det er derfor viktig å ha kontroll på reglene om fast driftssted - som utgjør en viktig grense for hvordan virksomheter kan, men også burde, opptre i markedsstaten for å minimere risikoen for at et fast driftssted oppstår.

I denne avhandlingen vil det være OECDs mønsteravtale¹⁰ som står i fokus. Reguleringen og definisjonen av fast driftssted er å finne i mønsteravtalens artikkel 5. Fast driftssted er en del av en mer overordnet problemstilling om hvordan skattefundamentet skal fordeles mellom stater, og i den forbindelse er det OECDs mønsteravtale artikkel 7 som er sentral.

Bestemmelsene omfatter både selskaper og privatpersoners virksomhetsinntekter. At et fast driftssted oppstår vil ikke i seg selv nødvendigvis føre til at inntekter allokteres til denne, men det kan i visse tilfeller være snakk om store beløp alt ettersom hvilke funksjoner det faste driftssted utøver.¹¹

⁶ Se kapittel 2.1 om begrenset skatteplikt til Norge for eksempler på rapporteringsplikter.

⁷ Terskelen er 12 måneders varighet etter OECDs mønsteravtale, se artikkel 5(3).

⁸ (radiusworldwide.com) «Explanation of What Creates a Permanent Establishment (PE)».

⁹ Det finnes likevel eksempler på det motsatte, altså *form over substance*. For eksempel Zimmer-dommen i Frankrike, Conseil D'Etat (2010) no. 304715 og den norske Dell-dommen, HR-2011-02245-A hvor de formelle kommisjonærstrukturene ble tillagt vekt fremfor substansen, altså de faktiske forhold og den økonomiske realiteten.

¹⁰ The Organisation for Economic Co-operation and Development: *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

¹¹ Se kapittel 2.4 om inntektsallokering til fast driftssted.

Ved oppdateringen av OECDs mønsteravtale i 2017 ble artikkel 5 paragraf 4, 5 og 6 endret og en ny paragraf 4.1 og 8 ble lagt til.¹² Samtidig ble det gjort enkelte korresponderende endringer og tilskudd til kommentarene. Bakgrunnen for endringene i mønsteravtalen er i all hovedsak OECD/G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting Project) som presenteres nærmere i kapittel 2.4.

1.2 Målsetning og problemstilling

Avhandlingen her vil ta for seg reguleringen av unntak for fast driftssted i OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4) og 5 (4.1). Nærmere bestemt gir artikkel 5 (4) unntak for visse forberedende og hjelpende aktiviteter som ellers er å regne som fast driftssted. Tett knyttet til bestemmelsen om unntak er antifrakteringsregelen i artikkel 5 (4.1). Den såkalte hovedregelen om fast driftssted i artikkel 5 (1) vil bare kort bli behandlet for sammenhengens skyld.

Unntakene for fast driftssted i OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4), slik den var før oppdateringen i 2017, ble trukket frem i OECDs Final Report on Action 7 (2015) som særlig utsatt for omgåelse av digitale foretak og moderne virksomhetsformer.¹³ I et forsøk på å fordele skattefundamentet slik at beskatningsretten plasseres der verdi skapes, er nå fast driftsstedsbegrepet i mønsteravtalen utvidet blant annet ved å innskrenke rekkevidden av unntakene i artikkel 5 (4).

Formålet med denne avhandlingen er å se nærmere på rekkevidden av artikkel 5 (4) og 5 (4.1) i lys av OECDs BEPS-prosjekt. Avslutningsvis vil det bli drøftet om utviklingen med et stadig mer utvidet fast driftsstedsbegrep er hensiktsmessig og eventuelt hvilke problemer som kan følge av slike utvidelser knyttet opp mot artikkel 5 (4).¹⁴

Før oppdateringen av OECDs mønsteravtale i 2017 var det knyttet usikkerhet til om det eksisterte et implisitt vilkår om at unntakene i artikkel 5 (4) bokstav a) til d) skulle være betinget av at aktiviteten var av forberedende eller hjelpende karakter («preparatory or auxiliary character»). Tidligere gjaldt kravet «preparatory or auxiliary character» bare eksplisitt for de to siste og mer generelle alternativene, bokstav e) og f). Etter oppdateringen

¹² For en komplett oversikt over endringer og modifikasjoner se <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> (lastet ned torsdag 1. februar 2018).

¹³ BEPS Final Report on Action 7 (2015) s. 9.

¹⁴ Zimmer (2017) s. 195.

av OECDs mønsteravtale i 2017 er dette nå et eksplisitt vilkår for alle unntakene i bestemmelsen, bokstav a) til f).

Som en følge av endringen er den nå viktigste problemstillingen og drøftelsen ved tolkningen av artikkel 5 (4) hva som ligger i vilkåret «preparatory or auxiliary character». Hva som utgjør slik aktivitet vil derfor bli inngående drøftet.

En del stater har valgt å reservere seg mot endringene i artikkel 5 (4).¹⁵ Disse statene mener at unntakene i bokstav a) til d) automatisk skal føre til unntak for fast driftssted uten at aktiviteten trenger å være av forberedende eller hjelpende karakter. I slike tilfeller er de spesifikke unntakene i bokstav a) til d) fortsatt viktige. Derfor vil innholdet i de spesifikke unntakene vies en del oppmerksomhet, men også fordi de er illustrerende for tolkningen av hva som er aktivitet av forberedende eller hjelpende karakter. Antifragmenteringsregelen i artikkel 5 (4.1) er en omgåelsesregel. Denne skal drøftes mot slutten, og vies noe mindre plass. Bestemmelsen er nødvendig for å gi en helhetlig forståelse av unntakene i artikkel 5 (4).

1.3 Bakgrunn og motivasjon

Bakgrunnen for valg av problemstilling er det økende fokuset på aggressiv skatteplanlegging og overskuddsflytting (heretter BEPS, *base erosion and profit shifting*). BEPS er høyt på den politiske agendaen i store deler av verden. Tidligere har det meste av internasjonal skatterett og skatteavtaler handlet om å unngå dobbeltbeskatning. Skatteavtaler benevnes derfor ofte som *dobbeltbeskatningsavtale*, *double tax agreements* eller tilsvarende. Etter liberaliseringen av kapitalmarkedet og nedbygging av handelsrestriksjoner siden 1980-tallet har den internasjonale handelen økt kraftig.¹⁶ Sammen med den digitaliseringen som har pågått de siste tiårene har en rekke nye utfordringer dukket opp. Fokuset har derfor gått mer i retning av å sikre en rettferdig fordeling av skattegrunnlaget og hindre skatteunndragelse. I tillegg opprettholdes målet om å unngå dobbeltbeskatning. Fokuset for OECDs BEPS-prosjektet er å

¹⁵ De fleste statene har ikke reservert seg direkte i mønsteravtalen, men gjennom implementeringen i MLI artikkel 13, se kapittel 2.2.2 om MLI.

¹⁶ Zimmer (2017) s. 5.

reducere mulighetene til å drive aggressiv skatteplanlegging og overskuddsflytting, men også for å sørge for at inntekter skattlegges der verdi skapes og økonomisk aktivitet utøves.¹⁷

En viktig del av BEPS-arbeidet er å tilpasse fast driftsstedreguleringen til moderne forretningsformer. Med moderne forretningsformer menes her virksomheter med høy grad av grenseoverskridende aktivitet, høy mobilitet og som gjerne leverer tjenester på tvers av landegrenser, over Internett eller ved hjelp av andre kommunikasjonsformer (telefon, satellittoverføring m.m.), men også fjernlevering av fysiske varer kjøpt i en nettbutikk, over postordre o.l. hører under denne kategorien. Dette i motsetning til mer konvensjonell såkalte «brick and mortar»-virksomhet hvor man driver forretninger lokalt der markedet og kundene befinner seg, for eksempel en frisørsalong eller en butikk. Det er ikke noe klart skille mellom kategoriene, og det er heller ikke noe behov for en skarp avgrensning i denne sammenheng. Den nåværende utforming av unntakene i artikkel 5 (4) er motivert ut i fra et ønske om å motvirke kunstig omgåelse av fast driftssted. Bestemmelsen går dessuten rett i kjernen på problematikken rundt moderne forretningsformer.

Det er i norsk litteratur skrevet mye om hovedregelen i mønsteravtales artikkel 5 (1). Denne bestemmelsen setter opp den generelle terskelen for å oppnå fast driftssted ved et fast forretningssted i kildestaten. Hovedregelen har der imot ikke forandret seg mye den senere tid. Bestemmelsen er heller ikke særlig interessant når det gjelder de spesifikke utfordringene rundt moderne forretningsformer. I juridisk litteratur er det for eksempel problematisert om en dataservert eller nettside kan konstituere et fast driftssted etter artikkel 5 (1).¹⁸ En dataservert er ofte driftet av helt uavhengige tredjeparter, og tjenestene kan være desentralisert, plassert i et vilkårlige land og spredt på en rekke noder over hele verden uten at dette har betydning for driften. I de tilfellene en virksomhetsutøver bare kjøper servertjenester vil begrenset skatteplikt uansett ikke oppstå. Problemstillingen rundt en server som et fast driftssted er dessuten lite praktisk ettersom de nåværende inntektsallokeringsnormene for fast driftssted medfører at ingen eller lite inntekt kan allokere til en server alene.¹⁹

Andre former for digitalisert og moderne virksomhetsformer vil ofte klart falle innenfor eller utenfor hovedregelen i artikkel 5 (1) (vilkårene for fast driftssted etter hovedregelen presenteres i kapittel 2.2 under). For eksempel vil man klart falle utenfor hovedregelen i de

¹⁷ BEPS Final Report on Action 7 (2015) s. 3.

¹⁸ For eksempel OECDkomm. Art. 5 - 122 til 131, Zimmer (2017) s. 207 og Naas mfl. (2017) s. 342.

¹⁹ Se kapittel 2.4 om inntektsallokering til fast driftssted.

tilfellene en nettbutikk drives fra utlandet og virksomheten ikke har fysisk tilstedeværelse i markedsstaten.

Det er skrevet lite om artikkel 5 (4) i norsk juridisk litteratur, og det som eksisterer er enten kortfattet, utdatert eller mangelfullt.²⁰ Etter min mening er artikkel 5 (4) mer interessant i relasjon til moderne virksomhetsformer enn hovedregelen, fordi det på mange måter er artikkel 5 (4) som setter de faktiske og viktige grensene for fast driftssted når virksomheten først har fysisk tilstedeværelse i markedsstaten.²¹ For eksempel der en stor nettbutikkvirksomhet HCO, hjemmehørende i stat H, setter opp et stort lager i kildestaten K. Kravene til fast driftssted etter hovedregelen artikkel 5 (1) er da klart oppfylt. Det som er avgjørende for om virksomheten faktisk får status som fast driftssted og dermed blir begrenset skattepliktig i stat K, er om forretningsstedet kommer inn under unntakene i artikkel 5 (4) eller ikke, og her kan det være snakk om store skattebeløp.

Hovedregelen er selvsagt viktig, men i forbindelse med disse moderne forretningsformene er artikkel 5 (4) ofte mer aktuell. Det er illustrerende at OECD i sitt BEPS-prosjekt nesten utelukkende har drøftet unntakene i artikkel 5 (4) og agentreglene i artikkel 5 (5) - (6), og ikke artikkel 5 (1).²² Hovedregelen er viktigere i mer tradisjonelle problemstillinger, for eksempel der det utøves kjernevirksomhet (aktivitet som ikke kan hevdes å være av forberedende eller hjelpende karakter) i kildestaten, men hvor man er usikker på om omfang og tilknytning til staten er tilstrekkelig.

Unntakene i artikkel 5 (4) er et relativt snevert tema, men det er samtidig et viktig tema og gir mulighet til fordypning og innsikt innenfor sentrale områder av den internasjonale skatteretten.

1.4 Fremgangsmåte og metode

1.4.1 Generelt

²⁰ Naas mfl. (2017) s. 364 - 372 har etter min mening misforstått deler av innholdet i artikkel 5 (4), se kapittel 3. Og Zimmer (2017) er svært kortfattet med bare 2 sider om artikkel 5 (4), s. 206 - 207.

²¹ Se OECDkomm. Art. 5 - 58.

²² Se for eksempel BEPS 2015 Final Reports Executive Summaries som ikke omtaler hovedregelen i det hele tatt.

For å kunne gi et godt svar på og belyse viktige problemstillinger som denne avhandlingen reiser, vil en praktisk innfallsvinkel med en rekke eksempler benyttes. Den tidligere reguleringen i OECDs mønsteravtale (2014) vil bli sett opp mot den oppdaterte versjonen fra 2017. Avhandlingen er hovedsakelig basert på en litteraturstudie, men selve mønsteravtalen og dens ordlyd står sentralt. Videre har OECD publisert en rekke artikler og rapporter som bidrar til tolkning og forståelse av mønsteravtalen. Særlig kommentarene til mønsteravtalen (OECDkomm.) er viktig i denne sammenheng. En del norsk og internasjonal skatterettslitteratur vil bli anvendt, sammen med domsavgjørelser fra både Norge og utlandet. Hovedvekten ligger på en *de lege lata* tilnærming, men enkelte rettspolitiske drøftelser vil bli gjort underveis.

Når det gjelder juridisk metode, vil alminnelig anerkjent norsk juridisk metode anvendes for norske rettskilder og tilsvarende alminnelig folkerettslig metode i analyser og drøftelser av OECDs mønsteravtale og øvrige folkerettslige kilder. Under skal likevel noen særtrekk ved mønsteravtalen nevnes.

1.4.2 Tolking av OECDs mønsteravtale

OECDs mønsteravtale er ikke i seg selv en traktat. Imidlertid er skatteavtaler som ofte baserer seg på mønsteravtalen alminnelige traktater som binder statene, og folkerettens regler om traktatstolkning må legges til grunn.²³ I denne avhandlingen forutsettes det derfor at det foreligger en tenkt skatteavtale basert på OECDs mønsteravtale mellom to stater, hjemstaten H og kildestaten K. Reglene om traktatolking er nedfelt i Wien-konvensjonen artikkel 31. ff. For Norge sin del er ikke konvensjonen ratifisert, men den regnes som en kodifisering av folkerettslig sedvanerett også her. Høyesterett har lagt dette til grunn blant annet i PGS-dommen, Rt. 2004 s. 957 avsnitt (41) og Sølvik-dommen, Rt. 2008 s. 577 avsnitt (46).

OECDs kommentarer til mønsteravtalen har en mer sentral betydning enn hva Wien-konvensjonen i seg selv skulle tilsi. Kommentarene er en form for forarbeider som normalt ikke har særlig vekt ved folkerettslig traktatolking.²⁴ Det er ikke tvilsomt at kommentarene likevel har stor betydning for tolkingen av OECDs mønsteravtale. Fredrik Zimmer skriver

²³ Zimmer (2017) s. 70.

²⁴ Se Wien-konvensjonen artikkel 32, som sier at forarbeider kun utgjør «supplementary means of interpretation», og kun kan være bestemmende for tolkingen der resultatet ellers ville ha vært «ambiguous or obscure» eller «manifestly absurd or unreasonable».

blant annet at den «vanlige oppfatningen er at kommentarene har stor vekt, men ikke er rettslig bindende»,²⁵ og i fortalen til mønsteravtalen står det at:

«The courts are increasingly using the Commentaries in reaching their decisions [...] the Commentaries have been cited in the published decisions of the courts of the great majority of member countries. In many decisions, the Commentaries have been extensively quoted and analysed, and have frequently played a key role in the judge's deliberations.»²⁶

Når to stater inngår en skatteavtale hvor mønsteravtalens ordlyd legges til grunn, og hvor det ikke er fremmet reservasjoner eller såkalte observasjoner, er det rimelig å anta at kommentarene kan legges til grunn for forståelsen av skatteavtalen mellom statene. Dette må i det minste gjelde for kommentarene slik de var på det tidspunktet da skatteavtalen ble inngått. En annen synsvinkel som baserer seg på en tolkning av Wien-konvensjonen er at kommentarene på avtaletidspunktet utgjør en «special meaning» som skal legges til grunn «if it is established that the parties so intended», se artikkel 31 (4). Kommentarene er da en slik «special meaning» som partene har hatt til hensikt at skulle komme til anvendelse.

Uavhengig av hvilket grunnlag kommentarenes rettskildemessig betydning hjemles i, er det klart at disse har stor vekt ved tolkningen av OECDs mønsteravtale. Kommentarene vil derfor ha en sentral rolle i utledningen av det materielle innholdet av mønsteravtalen i denne avhandlingen. For Norge sin del legger Høyesterett stor vekt på kommentarene. Se for eksempel i *Safe-Service-dommen*, Rt. 2001 s. 512 på side 521 og 522, hvor kommentarene anvendes ved tolkning av den nordiske skatteavtalen.

Et problem som kan oppstå er dersom senere oppdateringen av kommentarene *de facto* endrer innholdet i mønsteravtalen. Spørsmålet blir da om man skal tolke skatteavtalene dynamisk og i samsvar med de nye kommentarene, eller gjøre en statisk tolkning der man holder seg til de tidligere kommentarene. En dynamisk tolkning kan undergrave suverenitetsprinsippet, men godtas til en viss grad så lenge endringene ikke er substansielle. En noe dynamisk tolkning er det mest vanlige, i hvert fall i de tilfeller det ikke er gjort substansielle endringer i mønsteravtalens innhold.²⁷ Det vil ikke bli gått nærmere inn på slike spørsmål her. For en god og oversiktlig innføring i temaet, og tolkning av mønsteravtalen generelt, se blant annet

²⁵ Zimmer (2017) s. 79.

²⁶ Se OECDs mønsteravtale, fortalen til mønsteravtalen s.19.

²⁷ Se Naas mfl. (2017) s. 89 - 90.

Fredrik Zimmer *Internasjonal inntektsskatterett* (2017) s. 77 ff. og Naas mfl. *Norsk Internasjonal Skatterett* (2017) s. 87 ff.

1.5 Avgrensninger og veien videre

Avhandlingen tar utgangspunkt i et norsk perspektiv der et nasjonalt perspektiv er relevant og det forutsettes ellers at det foreligger hjemmel for skattlegging i kildestaten. Hovedtrekkene i norsk internasjonal inntektsskatterett for virksomhetsinntekter vil derfor bli presentert.

Det finnes flere mønsteravtaler. Når ikke annet fremgår av sammenhengen er det OECD sin mønsteravtale det siktes til. Mønsteravtalen har blant annet dannet grunnlaget for FNs mønsteravtale (*United Nations Model Double Taxation Convention*). Denne skiller seg ikke stort fra OECDs mønsteravtale i struktur eller innhold, men den legger større vekt på kildestatsbeskatning for å bedre sikre skatteinntekter i utviklingsland.²⁸ FNs mønsteravtale vil ikke bli behandlet.

Internasjonal skatterett er et viktig politisk tema for tiden og arbeid gjøres på flere fronter. For eksempel har EU kommisjonen som så sent som i mars 2018 foreslått en midlertidig brutto «digital service tax» på 3 % av omsetningen for enkelte digitale tjenester fra selskaper over en viss størrelse. Samtidig utreder kommisjonen et forslag om virtuelt fast driftssted ved «significant economic presence» i markedsstaten.²⁹ Bakgrunnen for forslaget er blant annet at det er blitt rettet en del kritikk mot OECDs BEPS-prosjekt for at det ikke fokuserer nok på moderne skatteparadiser³⁰ (*corporate tax havens*) og at endringene i mønsteravtalen ikke er tilstrekkelig til å motvirke denne typen skatteparadiser.³¹ EU-kommisjonen mener blant annet at endringene ikke kommer hurtig nok.³² Slike og lignende initiativ er viktige, og de krysser over i reguleringen av fast driftssted som her behandles. Likevel faller alt dette utenfor rammene for denne avhandlingen.

²⁸ Se Zimmer (2017) s. 60. FNs mønsteravtale har for eksempel en form for fast driftssted som går på levering av tjenester, såkalt service permanent establishment, se kapittel 2.3.1 under.

²⁹ European Commission: COM(2018) 148 s. 2.

³⁰ For eksempel stater som Irland, Nederland, Storbritannia og Singapore. Dette er svært så attraktive stater å etablere seg i for selskaper med stor andel immaterielle eiendeler. Noe av grunnen til at disse landene er så attraktive er gunstige ordninger med såkalte patentbokser, gunstige beskatningsregler og store nettverk med skatteavtaler som fører til at selskaper som blant annet Facebook, Uber og Apple lovlig betaler en svært lav effektiv virksomhetsskatt. Dette er stater som oppfyller kravene til transparens og følger alle OECDs retningslinjer og regnes derfor ikke som skatteparadis i tradisjonell forstand.

³¹ Berkhout mfl. *Tax Battles* (2016) s. 6.

³² European Commission: COM(2018) 148 final s. 3.

For å kunne komme mer i dybden på de temaene som tas opp her, er det nødvendig med klare begrensninger. Det betyr ikke at det øvrige arbeidet med internasjonal skatterett er mindre viktig, men OECDs mønsteravtale er etter min mening den mest sentrale, og BEPS-prosjektet er et av de viktigere bidragene til internasjonal skatterett på lang tid. Se mer om BEPS-prosjektet i kapittel 2.2.

I denne avhandlingen benyttes alminnelig skatterettslig terminologi. Der det er behov for definisjoner er dette gjort hovedsakelig i fotnoter første gang begrepet anvendes. Det skal likevel presiseres at begrepene markedsstat og kildestat stort sett benyttes som synonymer. Kildestat impliserer at det foreligger begrenset skatteplikt, uten at det legges noe mer i terminologien av den grunn.

I kapittel 2 vil en rekke innledende temaer behandles, blant annet en rask innføring i begrenset skatteplikt etter norsk rett, litt om OECD og BEPS-prosjektet. Før det gis en oversikt over mønsteravtalens regulering av fast driftssted og inntektsallokering.

I kapittel 3, som er avhandlingens hoveddel, dykkes det dypere ned i OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4) og 5 (4.1). Her blir blant annet det viktige vilkåret «preparatory or auxiliary character» drøftet, og de spesifikke unntakene gjennomgås. Kapittel 4 gir til slutt en avsluttende drøftelse og endelig konklusjon på problemstillingen.

2 Innledende temaer

2.1 Begrenset skatteplikt i norsk rett

2.1.1 En oversikt over skatteloven § 2-3 (1) bokstav b)

Det vil her bli gitt en kort innføring i begrenset skatteplikt etter norsk rett og de plikter som der medfølger. Hensikten med dette kapittelet er å gi en bedre forståelse av mønsteravtalens rettslige plassering og for å sette fast driftssted i et norsk perspektiv. Den norske skatteloven bruker ikke begrepet «fast driftssted», men skatteplikt etter skatteloven følger på mange måter den samme strukturen som fast driftssted etter OECDs mønsteravtale. I de tilfellene det ikke er inngått en skatteavtale mellom Norge og virksomhetens hjemstat er det skatteloven som er avgjørende for om den utenlandske virksomhetsutøveren blir skattepliktig i Norge eller ikke.

For at skatteplikt skal oppstå i Norge kreves det hjemmel i lov, se Grunnloven § 113 om legalitetsprinsippet. Denne skatteplikten kan bli lempet eller falle bort som følge av en eventuell skatteavtale,³³ men skatteplikt kan ikke utvides. Selve eksistensen av en skatteavtale kan likevel i visse tilfeller føre til at skattefradrag faller bort.³⁴ Skatteavtaler inngås av regjeringen («Kongen») med samtykke fra Stortinget og hjemles i dobbeltbeskatningsavtaleloven lov 28. juli 1949 nr. 15 § 1. Skatteavtaler er da forhåndsinkorporert i norsk lov og får samme trinnhøyde som formell lov.³⁵

Utgangspunktet i norsk rett er globalinntektsprinsippet, som vil si at skattesubjekt hjemmehørende her har skatteplikt for all inntekt opptjent i Norge og utlandet etter skatteloven §§ 2-1 (9) og 2-2 (6). Dersom et slikt skattesubjekt hjemmehørende i Norge blir begrenset skattepliktig i en annen stat, vil skatteyder normalt ha krav på fradrag for skatt betalt i utlandet etter reglene i skatteloven §§ 16-20 ff.

Begrenset skatteplikt til Norge for et utenlandsk skattesubjekts virksomhetsinntekter følger av skatteloven § 2-3 (1) bokstav b). Det er denne bestemmelsen som i norsk rett er en slags parallell til fast driftssted i skatteavtalene. Det følger av bestemmelsen at selskaper eller innretninger som ikke har skatteplikt etter skatteloven § 2-1 og § 2-2, det vil si at de ikke er

³³ Zimmer (2017) s. 133.

³⁴ se. f.eks. skatteloven § 9-4 (2).

³⁵ Se for eksempel Rt. 1994 s. 132, Uncle John-dommen s. 137.

hjemmehørende her, plikter å svare skatt av «formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra».

Bestemmelsen kan deles opp i tre hovedvilkår:

- (i) Det må være inntekt fra «virksomhet».
- (ii) Tilstrekkelig tilknytning til aktiviteten («utøver eller deltar i»).
- (iii) Tilstrekkelig tilknytning til Norge («drives her» eller «bestyres herfra»).

Det første og kanskje mest sentrale vilkåret er om det foreligger inntekt fra «virksomhet». Virksomhetsvilkåret er alminnelig antatt å være det samme som etter skatteloven § 5-1 og § 5-30 (hovedregelen om skattepliktig alminnelig inntekt og virksomhetsinntekt).³⁶ Sentralt i vurderingen er om aktiviteten er av «økonomisk karakter», se Ot. prp. nr. 86 (1997 – 1998) s. 48. I følge forarbeidene må aktiviteten «objektivt sett være egnet til å gi overskudd». Videre følger det av forarbeidene at aktiviteten må være «utøvet for skattyterens regning og risiko» og at den må være av «et visst omfang og en viss varighet».

Virksomhet er her et bredere begrep enn næring, slik at kortvarig økonomisk aktivitet kan kvalifisere til virksomhet uten at det er naturlig å kalle dette for næring. Den rettslige vurderingen må i følge forarbeidene basere seg på en konkret skjønnsmessig vurdering ut i fra aktivitetens karakter - det skal altså i følge forarbeidene noe motsigende gjøres en *skjønnsmessig* vurdering av om blant annet aktiviteten *objektivt* sett er egnet til å gå med overskudd.³⁷ Dette kan ikke være meningen. Her må det gjøres en objektiv vurdering av den konkrete aktiviteten som bedrives. Ikke bare den lokale aktiviteten er relevant, men man må se på aktiviteten i lys av virksomhetens globale aktivitet.³⁸ Det stilles ikke strenge krav til omfang eller varighet,³⁹ men det må blant annet gjøres en avgrensning mot hobby og andre aktiviteter som er kortvarig eller ikke egnet til å generere inntekt over tid. Det er selvsagt ikke et vilkår at virksomheten faktisk går med overskudd. Dersom det eksisterer en virksomhet som er hjemmehørende i en annen stat og denne oppfyller kravene til virksomhet i hjemstaten; og denne samtidig har aktivitet som direkte fører til inntekter i Norge, har det

³⁶ Naas mfl. (2017) s. 308.

³⁷ Ot. prp. nr. 86 (1997 - 1998) s. 48

³⁸ Naas mfl. (2017) s. 306.

³⁹ Norsk Lovkommentar, Stoveland mfl. (2017) note 50. (skatteloven § 2-3 (1)) og note 285 (skatteloven § 5-1).

formodningen for seg at kravet til «virksomhet» også er oppfylt etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav b).

De to øvrige vilkårene om tilknytning behandles her samlet. Intern norsk rett har ingen unntak for aktivitet av forberedende eller hjelpende karakter slik som i OECDs mønsteravtale, men enkelte aktiviteter er så lite omfattende eller har så liten tilknytning til Norge at de av den grunn ikke kan sies å være «virksomhet» her i riket. Virksomheten må ha en viss tilknytning til aktiviteten som pågår samt ha tilstrekkelig tilknytning til Norge. Kravene til tilknytning følger av ordlyden - virksomhet som «vedkommende utøver eller deltar i» og «som drives her eller bestyres herfra». Ordlyden er vid, og det kreves ikke særlig sterk tilknytning til det norske beskatningsområdet for å komme inn under ordlyden. Et eksempel som illustrerer det relativt svake kravet til tilknytning er Safe Service-dommen, Rt. 2001 s. 512. Her ble et svensk selskap begrenset skattepliktig til Norge (etter den tilsvarende bestemmelsen i gamle skatteloven § 15 (1) bokstav c) selv om hele arbeidet som ble utført i Norge var satt ut til en underleverandør. Høyesterett anså begge tilknytningskravene som oppfylt, blant annet fordi selskapet hadde instruksjonsmyndighet og interesse av at arbeidet ble korrekt utført.

Helt generelt er det antatt at den norske kildebeskatningshjemmelen i § 2-3 (1) bokstav b) rekker minst like langt eller lengre enn skatteavtalenes fast driftsstedsbegrep, slik at det er den aktuelle skatteavtalens regulering av slik beskatningsrett som er av interesse og som begrenser skatteplikten der slik skatteavtale foreligger.⁴⁰ Skatteloven § 2-3 (1) bokstav b) har derfor først og fremst betydning når skatteyder er hjemmehørende i en stat Norge ikke har skatteavtale med.⁴¹ Også i de tilfellene der et skattesubjekt hjemmehørende i Norge blir begrenset skattepliktig som følge av fast driftssted i utlandet vil en eventuell skatteavtale være av betydning ettersom Norge normalt har forpliktet seg til å gi kredit for skatt betalt i utlandet eller unnta denne for beskatning.

Når begrenset skatteplikt oppstår etter skatteloven, medfører dette normalt en del administrative byrder. Disse skal kort gjennomgås i det følgende.

2.1.2 Rapporteringsplikter i Norge

⁴⁰ Se f.eks. Dell-dommen Rt. 2011 s. 1581 avsnitt (36), Zimmer (2017) s. 192 – 195 og Naas m.fl. (2017) s. 338.

⁴¹ Norge har p.t. 90 fullverdige skatteavtaler, men flere av disse gjelder for flere stater, som f.eks. den nordiske skatteavtalen som gjelder mellom Norge, Sverige, Danmark, Finland, Færøyene og Island, og avt./UK som også gjelder for Sierra Leone, se <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> [lastet ned 23. april 2018]

Å bli begrenset skattepliktig i en stat medfører som regel en rekke rapporteringsplikter. I Norge vil for eksempel en utenlandsk virksomhetsutøver som er begrenset skattepliktig etter «norsk intern lovgivning» som utgangspunkt være regnskapspliktig og må sende inn årsregnskap etter regnskapsloven § 1-2 (1) nr. 13., jf. regnskapsloven §§ 8-1 (2) og 8-2 (2). Unntak kan følge av forskrift.⁴²

Det følger dessuten en plikt til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2 om man har hatt «skattepliktig inntekt». I praksis betyr dette at det må føres et filialregnskap. Når virksomheten først blir begrenset skattepliktig og enten har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 (1) nr. 13, er merverdiavgiftspliktig eller er pliktig til å levere skattemelding - vil man dessuten ha bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 (2). Og drives «næringsvirksomhet her i landet» har man registreringsplikt etter foretaksregisterloven § 2-1 (2). Revisorloven § 2-1 pålegger revisjonsplikt, med visse unntak.

Merk at dette er dokumentasjon og rapporteringsplikter som oppstår etter intern norsk rett, uavhengig av status som fast driftssted og om skatt på virksomhetsinntekter lempes eller unntas for beskatning etter en skatteavtale. De aller fleste stater i verden har tilsvarende regler som pålegger virksomheten plikter uavhengig av skatteavtalene. Internrettslige regler må således undersøkes i hver enkelt stat.

De fleste stater i verden baserer seg på globalinntektsprinsippet og tilsvarende regulering som i norsk rett. OECDs mønsteravtale forutsetter dessuten globalinntektsprinsippet for virksomhetsinntekter i artikkel 7 ved å gi hjemstaten beskatningsrett i første omgang, og skatterett til kildestaten kun dersom det foreligger et fast driftssted.

2.2 OECD og Base Erosion and Profit Shifting project

2.2.1 Innledende om OECD og BEPS-prosjektet

Før reguleringen av fast driftssted i OECDs mønsteravtale presenteres i kapittel 2.4, er det på plass med en liten introduksjon av OECD og BEPS-prosjektet sammen med de viktigste aksjonspunktene om har relevans for fast driftssted.

⁴² Se forskrift 7. september 2006 nr. 1062 § 10-1-1 og § 10-1-2

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), består av 35 medlemsland og jobber for å fremme økonomisk utvikling, vekst og verdenshandel. Organisasjonen er en stor aktør i utviklingen av internasjonal skatterett. OECD utvikler og oppdaterer stadig den viktige mønsteravtalen som har blitt oppdatert hele 10 ganger mellom 1994 og 2017.

OECDs mønsteravtale må kunne kalles det viktigste knutepunktet for internasjonale skatteavtaler, og legges til grunn ved opprettelse av flertallet av skatteavtalene i verden. Mønsteravtalen legges da normalt også til grunn når Norge inngår eller oppdaterer en skatteavtale med andre stater. Sammen med OECDs merknader og kommentarer til mønsteravtalen (OECDkomm.) utgjør dette en viktig del av internasjonal skatterett.

Bakgrunnen for den siste oppdateringen av mønsteravtalen er i stor grad OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS-prosjektet) som startet opp i 2013 etter initiativ fra G20-møtet.⁴³ Over 100 stater har vært med på prosjektet - hvilket betyr at også en betydelig del stater som ikke er OECD-medlem har vært med på utviklingen. Blant disse er over 80 utviklingsland.⁴⁴ Det blir hevdet at BEPS-prosjektet på kort tid har brakt med seg den første substansielle endringen i internasjonal skatterett på nesten 100 år.⁴⁵

BEPS-prosjektet tar utgangspunkt i 15-aksjonspunkter som bygger på tre pilarer:

- (i) Introdusere koherens i de nasjonale reglene som påvirker grenseoverskridende handel.
- (ii) forsterke kravene til substans i de eksisterende internasjonale standardene.
- (iii) bidra til transparens og forutberegnelighet.⁴⁶

OECD definerer i *base erosion and profit shifting* som aktiv skatteplanlegging som utnytter hull og ulikheter i skatteregler og som muliggjør overskuddsflytting til lavskatteland hvor lite verdiskaping og økonomisk aktivitet utøves.⁴⁷ Resultatet er en lav skattebyrde, og det er ofte store multinasjonale selskaper med flinke skatterådgivere som forsterker effekten av disse problemene. Aggressiv skatteplanlegging og tilpasninger til skattereglene er i utgangspunktet

⁴³ BEPS Executive Summaries 201 Final Reports s. 5.

⁴⁴ Se (oecd.org) «About the Inclusive Framework on BEPS».

⁴⁵ BEPS Explanatory Statement (2015) s. 5.

⁴⁶ BEPS Final Report on Action 7 (2015) s. 3.

⁴⁷ Se for eksempel (oecd.org) «About the Inclusive Framework on BEPS».

ikke ulovlig, men kan hevdes å være uetisk. Særlig ettersom mindre virksomheter som kun opererer innenlands vil få en høyere effektiv skattebelastning sammenlignet med multinasjonale selskaper som flytter overskudd til jurisdiksjoner med lav skatt. Slik skatteplanlegging underminerer hele skattesystemet og fører til en urettferdig konkurranseulempet for lokale virksomheter. BEPS er sånn sett skadelig for samfunnet, og dette er begrunnelsen for at det i følge OECD kreves endringer i regler for å minimere omfanget av BEPS.

I det følgende skal noen av de aktuelle aksjonspunktene i BEPS-prosjektet kort presenteres. Først Action 11 (Measuring and Monitoring BEPS), deretter Action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status) og til slutt Action 1 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy).

2.2.2 Noen relevante BEPS-aksjonspunkter

Før man kan finne løsningen på et problem, må man vite nærmere hva problemet er. Under BEPS Action 11⁴⁸ som har fått tittelen *Measuring and Monitoring BEPS* har man forsøkt å få et innblikk i omfanget av BEPS. Det ble her utarbeidet et konservativt estimat på tapte globale skatteinntekter fra virksomheter på mellom 4 og 10 % som en direkte følge av BEPS (tall fra 2015). Dette tilsvarer opp mot USD 240 milliarder i tapte skatteproveny hvert år. Andre organisasjoner har estimert det reelle provenytapet til opp mot USD 660 milliarder.⁴⁹ Uansett hva det reelle tallet er, er det klart at omfanget av BEPS er stort.

Gjennom Action 11 ble det forsøkt å finne målbare indikatorer på omfanget av BEPS; slik at effekten av mønsteravtalen-2017 kunne overvåkes. Det ble funnet indikatorer som viser at omfanget av BEPS er stort, men konklusjonen var i stor grad at utviklingen vil bli vanskelig å overvåke. Det pekes blant annet på begrenset tilgang til gode data.

Mer sentralt for denne avhandlingen er BEPS Action 7: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*. Her ble mønsteravtalen artikkel 5 gjennomgått med fokus på å eliminere muligheten for visse tilpasningsmuligheter som tidligere har blitt hyppig benyttet for å unngå fast driftssted i kildestaten.

⁴⁸ BEPS Action 11 Final Report (2015) s. 15.

⁴⁹ Se (taxjustice.net) «The scale of Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)» og Alex Cobham mfl. *Measuring misalignments* (2015) s. 21.

Konseptet fast driftssted er over hundre år gammel og har utviklet seg gradvis siden den gang. Likevel har fast driftssted hatt et etterslep sammenlignet med utviklingen og globaliseringen samfunnet ellers har gjennomgått. Det påpekes i BEPS Action 7 Final Report (2015) at dagens moderne forretningsformer i økende grad har satt press på det eksisterende internasjonale skattesystemet. I et forsøk på å ta igjen noe av dette etterslepet er endringene i 2017 relativt store.

Rapporten fremhever tre grupper med tilpasningsmuligheter som var mulig og ofte benyttet (før 2017-oppdateringen). Disse måtene å tilpasse seg på har direkte motivert endringene i mønsteravtalen.

Den første gruppen med tilpasningsmuligheter, og som er sentralt i avhandlingen her, var at store multinasjonale selskaper ofte splittet opp virksomheten i markedsstaten for å komme inn under de spesifikke unntakene i artikkel 5 (4). Resultatet av dette er innføringen av antifrakteringsregelen i artikkel 5 (4.1). Samtidig ble det besluttet å innskrenke unntakene ved å innføre et eksplisitt vilkår om «preparatory or auxiliary character» for alle de opplistede unntakene.

De to siste gruppene med tilpasningsmuligheter som ble viet mye tid i rapporten gjelder agentreglene⁵⁰ og oppsplitting av kontrakter vedrørende artikkel 5 (3) om bygg- og monteringsprosjekter. For å bøte på disse tilpasningsmulighetene ble agentreglene endret og blant annet *The Principal Purposes Test* innført, se OECDkomm. Art. 5 - 52 som viser videre til den nye generelle misbruksregelen i mønsteravtalen artikkel 29 (9). Dette faller ellers utenfor rammene for denne avhandlingen.

Det siste aksjonspunktet som kort skal presenteres her er BEPS Action 1 som har fått tittelen *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Denne tar for seg utfordringer som den digitale økonomien bringer med seg. Noe av det første som erkjennes i BEPS Final Rapport on Action 1 (2015) er at problemene som denne digitale økonomien bringer med seg ikke kan betraktes isolert fra den øvrige økonomien og at det heller ikke er noe distinkt skille mellom den digitale og den øvrige økonomien.⁵¹ Problemene som reiser seg må da betraktes i lys av og ved siden av de mer tradisjonelle og kjente problemstillingene.⁵² Det kan derfor hevdes at tittelen var feil. Når det ikke finnes en digital økonomi som er uavhengig av den

⁵⁰ OECDs mønsteravtale artikkel 5 (5) og 5 (6).

⁵¹ BEPS Executive Summaries 2015 Final Reports s. 5.

⁵² Zimmer (2017) s. 18

øvrige økonomien, burde tittelen derfor ha vært «Addressing the Tax Challenges of the *digitalization* of the Economy». Terminologien ”digital økonomi” eller ”digitale foretak” har likevel festet seg her i Norge. Uavhengig av terminologi er det klart at denne digitaliseringen av økonomien bringer med seg utfordringer som setter press på det eksisterende systemet, og øker risikoen for overskuddsflytting og aggressiv skatteplanlegging.⁵³

I september 2013 ble The Task Force on the Digital Economy (TFDE) opprettet. TFDE er et organ underlagt OECDs Committee on Fiscal Affairs (CFA) og som publiserte en foreløpig rapport september 2014.⁵⁴ Senere ble en del av arbeidet videreført i BEPS Final Report on Action 1 (2015). TFDE så blant annet på muligheten for å innføre et fast driftssted på bakgrunn av «significant economic presence» i markedsstaten, altså et virtuelt fast driftssted. Forslaget ble forkastet av flere grunner, men først og fremst fordi de øvrige endringene i mønsteravtalen 2017 ble regnet for å ha god nok dempende effekt på BEPS-problematikken.⁵⁵

Skulle det i fremtiden bli innført et slikt fast driftssted på bakgrunn av signifikant økonomisk tilstedeværelse i kildestaten, vil det uansett være problematisk å allokere inntekt til kildestaten på bakgrunn av de gjeldende inntektsallokeringsnormene, se kapittel 2.4.

Til slutt skal det her nevnes at BEPS-endringene blir i stor grad gjennomført ved hjelp av et multilateralt instrument (MLI) - en multilateral endringstraktat. Denne sørger for at endringene blir raskt og effektivt implementert. Endringene i artikkel 5 skjer i MLI artikkel 13, og åpner opp for en rekke alternativer. Dette har blant annet ført til at en rekke stater har valgt å ikke implementere den nye artikkel 5 (4), der i blant Storbritannia.⁵⁶

2.3 Reguleringen av fast driftssted i OECDs mønsteravtale

2.3.1 Generelt om OECDs mønsteravtale artikkel 5

Den hovedsakelige hensikten bak konseptet fast driftssted er å gi en kildestat rett til å skattlegge et skattesubjekt som ikke er hjemmehørende i den samme staten. Dette er en begrenset beskatningsrett for kildestaten og kalles gjerne kildeskatt eller *source state taxation*.

⁵³ BEPS Executive Summaries 2015 Final Reports s. 6

⁵⁴ BEPS Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014).

⁵⁵ BEPS Final Report on Action 1 (2015) s. 13.

⁵⁶ Se <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-united-kingdom.pdf> (lastet ned 26. mai 2018).

Som nevnt i innledningen er OECDs mønsteravtale artikkel 5 egentlig en fordelingsregel som sørger for fordeling av skattefundamentet mellom hjemstaten og kildestaten. Bestemmelsen har et nært forhold til mønsteravtalens artikkel 7 om allokering av virksomhetsinntekt («business profits»).

Når skattefundamentet skal fordeles mellom to kontraherende stater må utgangspunktet tas i OECDs mønsteravtale artikkel 7 (1) hvor vi finner hovedregelen om globalinntektsskatt for hjemmehørende skattesubjekter med virksomhetsinntekter. Hvilken stat virksomheten er hjemmehørende i reguleres av OECDs mønsteravtale artikkel 4. Globalinntektsskatteplikten modifiseres i andre setning dersom et selskap utøver virksomhet i den andre kontraherende stat gjennom et fast driftssted. Da skal inntekter som allokteres til dette driftsstedet beskattes i den andre kontraherende stat, altså kildestaten. Hjemstaten er da forpliktet til å lempe skattleggingen i hjemstaten etter artikkel 23 A eller 23 B (kredit- eller unntaksmetoden).

Hva som skal til for at et fast driftssted foreligger er derfor avgjørende for om en utenlandsk virksomhetsutøver skal kunne skattlegges for inntekt i kildestaten. Noen former for inntekt er særskilt regulert, slik som inntekt fra fast eiendom etter mønsteravtalen artikkel 6, utbytte etter artikkel 10, renter etter artikkel 11, royalty etter artikkel 12 og andre inntekter etter artikkel 21. Dette er bestemmelser som medfører at kildestaten har beskatningsrett. Dette gjelder uavhengig av om det foreligger et fast driftssted, se artikkel 7 (4) som sier at «the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article». De fleste av disse bestemmelsene har egne regler som igjen fører til at artikkel 7 likevel benyttes hvis inntekten kan henføres under et fast driftssted i kildestaten, se for eksempel artikkel 10 (4) og 11 (4). Resultatet blir uansett beskatningsrett til kildestaten.

Skatteavtaler kan som nevnt i utgangspunktet bare lempe beskatning. Dette gjelder helt generelt og ikke bare i norsk rett.⁵⁷ Det kreves derfor at det først og fremst eksisterer hjemmel for skattlegging i kildestaten.

Mønsteravtalen artikkel 5 består av 8 paragrafer som igjen kan deles inn i 3 hovedgrupper:

- Den første hovedgruppen er artikkel 5 (1) (hovedregelen) om «fixed place of business». Til denne gruppen hører også artikkel 5 (2), den såkalte positivlisten, og 5 (4) om unntakene.

⁵⁷ Zimmer (2017) s. 65.

- Den andre hovedgruppen er reglene om fast driftssted for bygg- og monteringsarbeider som varer lengre enn 12 måneder etter artikkel 5 (3).
- Den siste gruppen er agentreglene etter artikkel 5 (5) og 5 (6).

I tillegg til disse tre hovedgruppene, finner vi i FNs *Model Tax Convention* en fjerde gruppe, det som kalles *service permanent establishment* i artikkel 5 (3) bokstav b).⁵⁸

I det følgende skal hovedtrekkene i hovedregelen skisseres opp. De øvrige formene for fast driftssted er ikke direkte relevant for avhandlingen, og vil derfor ikke presenteres ytterligere.

2.3.2 Hovedregelen i artikkel 5 (1)

Hovedregelen i artikkel 5 (1) definerer fast driftssted som «a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on». Bestemmelsen kan brytes ned i tre hovedvilkår.

Først av alt må det foreligge et forretningssted («place of business»), for eksempel et kontor. I noen situasjoner kan maskiner og utstyr oppfylle kravet til forretningssted.⁵⁹ En dataserver kan være et slikt forretningssted, men ettersom en dataserver i seg selv helt mangler personell som utøver funksjoner, vil det å definere en dataserver som et fast driftssted normalt føre til at svært lite eller ingen inntekt kunne allokere til det faste driftsstedet etter mønsteravtalen artikkel 7, se kapittel 2.4 om inntektsallokering. En dataserver som fast driftssted er derfor av liten interesse med mindre det samtidig er knyttet personell til det samme forretningsstedet som faktisk utøver funksjoner.

Det andre kravet er at dette forretningsstedet må være fast («fixed»). Herunder ligger et krav om både varighet i tid og et krav om stedlig tilknytning.⁶⁰ Normalt vil 6 måneders varighet være tilstrekkelig, men også kortere perioder kan være tilstrekkelig ut i fra virksomhetens art eller dersom det dreier seg om tilbakevendende sesongarbeid.⁶¹ Til kravet om stedlig tilknytning kreves det en viss geografisk avgrensning, selv om driftsstedet ikke trenger å være

⁵⁸ FNs mønsteravtale sier at *service permanent establishment* foreligger når «[t]he furnishing of services» pågår i mer enn 183 dager i løpet av en 12 måneders periode. Dette inkluderer blant annet konsulenttjenester.

⁵⁹ OECDkomm. Art. 5 - 6.

⁶⁰ Zimmer (2017) s. 195.

⁶¹ Se OECDkomm. Art. 5 - 28.

festet til bakken. En salgsvogn kan derfor være tilstrekkelig selv om den demonteres og flyttes hver dag innenfor et nærmere bestemt geografisk område.

Til slutt er det et krav om at virksomheten må drives helt eller delvis gjennom dette forretningsstedet («wholly or partly carried on»).

Dersom vilkårene etter artikkel 5 (1) er oppfylt, og ingen av unntakene i artikkel 5 (4) foreligger, vil fast driftssted foreligge. Det er da aktuelt å se på hvor mye inntekt som kan skattlegges i kildestaten.

2.4 Litt om inntektsallokering til fast driftssted

Helt generelt er fast driftssted irrelevant om det ikke kan allokeres inntekter til denne. Derfor skal inntektsallokering etter mønsteravtalen kort skisseres opp.

OECD har utviklet egne retningslinjer for allokering av inntekter til faste driftssted, The Authorized OECD Approach (AOA). Disse retningslinjene er regnet for å ha omtrent samme vekt ved tolkningen av mønsteravtalen som de øvrige kommentarene.⁶²

Etter artikkel 7(2) skal følgende inntekt allokeres til det faste driftsstedet:

«profits that [the permanent establishment] might be expected to make [...] if it were a separate and independent enterprise [...] taking into account the functions performed, assets used and risk assumed by the enterprise through the permanent establishment».

I følge AOA skal artikkel 7 (2) anvendes i en 2-steps prosess.⁶³ Først en såkalt *functionally separate entity approach*⁶⁴ som bygger på en selvstendighetsfiksjonen med den hensikt å fordele inntekter og utgifter mellom virksomheten (hovedkontoret) og det faste driftsstedet som om at det faste driftsstedet var en selvstendig enhet.⁶⁵ Det faste driftsstedet kan som en følge av dette bli tildelt inntekter slik at den får skattbart overskudd i kildestaten, selv om virksomheten som helhet går med underskudd.⁶⁶ Det utføres en funksjonsanalyse av det faste driftsstedet der blant annet «functions performed, assets used and risks assumed» er avgjørende, se mønsteravtalen artikkel 7(2). Ettersom en filial ikke kan inngå avtaler og påta

⁶² Se kapittel 1.4 over.

⁶³ Report on the Attribution of Profits to PE (2010) s. 21.

⁶⁴ Report on the Attribution of Profits to PE (2010), s. 12

⁶⁵ Additional Guidance on the Attribution of Profits to PE (2018) s. 10.

⁶⁶ Zimmer (2017) s. 216 og OECDkomm. 7 - 17.

seg risiko uavhengig av det øvrige selskapet, blir det etter AOA benyttet en såkalt *significant people functions test* for å kunne allokere inntekter med bakgrunn i slik risiko. Det som er avgjørende er hvor plikter er pådratt, avtaler inngått, beslutninger er fattet m.m. Det er da funksjonene som utøves av personer fysisk tilstede på det faste forretningsstedet som er avgjørende. Også fordeling av risiko for immaterielle eiendeler kan falle på driftsstedet.

Det andre steget er verdsetting av transaksjonene. Dersom transaksjoner gjøres mellom uavhengige parter vil de faktiske inntektene og utgiftene som foreligger legges til grunn. Armlengdeprinsippet anvendes analogisk i de tilfellene det er transaksjoner og overføringer hvor interessefellesskap foreligger - typisk mellom konsernselskaper eller hovedkontoret.

Kort oppsummert er det slikt at et fast driftssted som innehar få funksjoner, benytter få eiendeler og har lav risiko (blant annet lite *significant people functions*), vil få lite inntekt allokert til seg.

Ut i fra dette kan man se at en utvidelse av fast driftsstedsbegrepet ikke i seg selv trenger å medføre at inntekt kan beskattes i kildestaten. Dette gjelder særlig dersom man skal prøve å skattlegge på bakgrunn av en eventuell dataserver i kildestaten eller dersom det i fremtiden blir innført regler om virtuelt fast driftssted. Det kreves i så fall korresponderende endringer i inntektsallokeringsnormene for å gi den ønskede effekten. Det samme gjelder dersom tidligere unntatte aktiviteter hvor lite verdi skapes, nå blir begrenset skattepliktig etter at unntakene i artikkel 5 (4) som følge av endringene. Det er langt ifra sikkert at en slik utvidelse av fast driftssted faktisk vil føre til økt skattebelastning i kildestaten.

3 OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4) og 5 (4.1)

3.1 Innledende om de spesifikke unntakene

3.1.1 Generelt

Her i kapittel 3.1 vil det først gis en overordnet oversikt og innføring i OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4) hvor blant annet bestemmelsens formål, og grunnleggende funksjoner presenteres. Kapittel 3.2 omhandler det viktigste vilkåret ved anvendelsen av unntakene, nemlig hva som utgjør aktivitet av «preparatory or auxiliary character». Deretter vil hver enkelt underparagraf, bokstav a) til f), presenteres i kapittel 3.3. Til slutt blir antifragmenteringsregelen i artikkel 5 (4.1) behandlet i kapittel 3.4.

3.1.2 Bestemmelsens formål

Det helt overordnede formålet med OECDs mønsteravtale artikkel 5 er å fordele skattegrunnlaget mellom de kontraherende stater slik at skattlegging skjer der økonomisk aktivitet utøves og verdi skapes. Den nærmere hensikten bak artikkel 5 (4) er derimot å hindre en virksomhet fra å bli begrenset skattepliktig i den stat hvor kun forberedende eller hjelpende aktivitet utøves. Dette er aktivitet som meget vel kan *bidra* til verdiskaping for virksomheten, men funksjonene som utøves er normalt så løst knyttet til den *faktiske* verdiskapningen og kjerneaktiviteten at det i utgangspunktet kan være vanskelig å allokere særlig inntekter til slike forretningssteder etter artikkel 7 (2).⁶⁷ Når virksomhetsutøveren ikke er hjemmehørende i staten, må det en viss aktivitet og tilknytningen til for å kunne rettferdiggjøre skattlegging, ikke minst for å faktisk bli skattepliktig etter kildestatens interne lovgivning, som for eksempel skatteloven § 2-3 (1) bokstav b) i Norge. Fast driftssted fordrer derfor at det allerede foreligger begrenset skatteplikt etter internrettslige regler i kildestaten.

Når lite verdi skapes i kildestaten, vil ikke virksomheten som drives der bidra til nevneverdig økt skatteevne for skattesubjektet. Det grunnleggende skatteevneprinsippet⁶⁸ slår derfor ikke

⁶⁷ Se for eksempel OECDkomm. Art. 5 - 58.

⁶⁸ Skatteevneprinsippet går ut på at skattesubjektet skal skattlegges ut i fra dens evne til å bære skatten, altså ut i fra netto inntekt.

til og det legislative grunnlaget for å pålegge virksomhetsutøveren kildeskatteplikt står relativt svakere. Det ville dessuten ha vært urimelig overfor hjemstaten om verdi som i stor grad skapes der blir skattlagt i utlandet. Dersom alle former for virksomhet over landegrensene skulle medført begrenset skatteplikt til kildestaten, ville dette ha vært et uforholdsmessig stort hinder for internasjonal handel. Det må derfor en viss aktivitet og presumptivt verdiskaping til før det er naturlig og ønskelig med begrenset skatteplikt i kildestaten.

Artikkel 5 (4) lister opp en rekke aktiviteter av forberedende og hjelpende karakter som ikke skal utgjøre et fast driftssted til tross for at aktiviteten ellers oppfyller kravene til fast driftssted etter artikkel 5:

- Bokstav a) til d) lister opp spesifikt unntatte aktiviteter; blant annet oppbevaring, fremvisning og levering av egne varer, visse former for lagervirksomhet, innkjøp av varer m.m. gitt at aktiviteten er av forberedende eller hjelpende karakter.
- Bokstav e) gjelder «any other activity» som utføres for virksomheten selv og som er av forberedende eller hjelpende karakter.
- Bokstav f) gjør unntak for fast driftssted der flere av de nevnte aktivitetene kombineres på samme forretningssted, gitt at den kombinerte aktiviteten fortsatt er av forberedende eller hjelpende karakter.

3.1.3 Bestemmelsens anvendelsesområde

Bestemmelsen retter seg mot og gjelder direkte for «the preceding provisions of this Article». Unntakene er *lex specialis* og utgjør en reell og vesentlig begrensning av den viktige hovedregelen i artikkel 5 (1), men også artikkel 5 (2) og 5 (3).⁶⁹ Særlig sistnevnte om bygg- og monteringsarbeid har mindre praktisk betydning.

Videre begrenser bestemmelsen rekkevidden av agentreglene i artikkel 5 (5) og 5 (6) der slik aktivitet bare er av forberedende eller hjelpende karakter. Dette til tross for, og som nevnt over, at artikkel 5 (4) bare direkte viser til de foregående bestemmelsene. I tillegg er det slik at artikkel 5 (4) bokstav a) til c) retter seg utelukkende mot bruken av «facilities» og «the maintenance of a stock of goods» og bokstav d) til f) gjelder et «fixed place of business».⁷⁰ En

⁶⁹ Zimmer (2017) s. 197, Naas mfl. (2017) s. 365 og OECDkomm. Art. 5 - 58.

⁷⁰ Se i denne retningen OECDkomm. Art. 5 - 85.

rent objektiv tolkning av bestemmelsen vil derfor kunne medføre at agentreglene faller utenfor.

Det fremgår likevel eksplisitt av artikkel 5 (5) at tilsvarende unntak som er gitt under artikkel 5 (4) også gjelder for agentvirksomhet om aktiviteten ville ha vært unntatt dersom den ble utført gjennom et «fixed place of business». Artikkel 5 (4) må derfor anvende analogisk så langt den rekker, det vil si at så lenge agenten bare driver aktivitet av «preparatory or auxiliary character» må bestemmelsen komme til anvendelse, uavhengig av ordlyden i bokstav a) - f).

3.1.4 Tidligere uenighet om tolking

Som nevnt innledningsvis gjaldt kravet om at aktiviteten skulle være av forberedende eller hjelpende karakter etter den gamle mønsteravtalen bare eksplisitt for de mer generelle alternativene i bokstav e) og f). Etter oppdateringen i 2017 er det nå slik at all aktivitet, også den som er opplistet i bokstav a) til d), må oppfylle kravet om at aktiviteten er av forberedende eller hjelpende karakter.

Den aktiviteten som er opplistet i bokstav a) til d) var historisk sett aktivitet som ikke var verdiskapende i seg selv, og var nesten utelukkende av forberedende eller hjelpende karakter. Siden den gang har økonomien og måten man driver forretninger på endret seg drastisk. Slik aktivitet som tidligere ble regnet som forberedende eller hjelpende aktivitet kan nå like godt være en integrert del av kjernevirksomheten og verdiskapningen i en virksomhet.⁷¹ Særlig gjelder dette innen den digitaliserte delen av økonomien og ved øvrige moderne forretningsformer.

Det er i dag mulig å ha et selskap HCO, hjemmehørende i stat H, som utelukkende retter seg mot salg over Internett til kunder i stat K. Dersom varelageret befinner seg i stat K, og varer sendes ut til kunder i fra dette stedet, vil man i første omgang være gitt unntak fra fast driftssted i kildestaten etter artikkel 5 (4) bokstav a) og b), og dersom den gamle mønsteravtalen hadde blitt lagt til grunn ville det heller ikke ha vært et krav om at aktiviteten var av «preparatory or auxiliary character» slik at man var unntatt fast driftssted (i hvert fall etter den vanligste forståelse av bestemmelsen, se straks under). HCO kan etter den nye mønsteravtalen, som krever at aktiviteten er av forberedende eller hjelpende karakter, tvisomt

⁷¹ BEPS Final Report on Action 7 (2015) s. 10.

få gjennomslag for at aktiviteten er av slik forberedende eller hjelpende karakter ettersom lager og distribusjon er en sentral og essensiell funksjon i en detaljistvirksomhet og tett knyttet til kjerneaktiviteten som er å selge produkter. Mer om dette i kapittel 3.3.1 om unntakene i bokstav a).

Den tidligere reguleringen i artikkel 5 (4), var imidlertid tolket på flere måter. I enkelte stater ble bokstav a) til d) på bakgrunn av bestemmelsens formål, tolket til implisitt å inneholde et vilkår om at aktiviteten skulle være av forberedende eller hjelpende karakter, som for eksempel i Japan.⁷²

I de fleste andre stater ble bokstav a) til d) tolket slik at de automatisk førte til unntak for aktivitet som lå innenfor ordlyden. Dette var den vanligste tolkningen og er for så vidt den som ligger nærmest en objektiv tolkning av ordlyden. Man mente da at slik aktivitet hadde en iboende egenskap av å være forberedende eller hjelpende karakter, og at et vilkår om forberedende eller hjelpende karakter bare ville føre til usikkerhet og uklarhet ved anvendelse av reglene. En følge av sistnevnte tolkning var, og er, at flere store multinasjonale selskaper tilpasset seg på en slik måte at de kom inn under de spesifikke unntakene i artikkel 5 (4) bokstav a) til d) til tross for at aktiviteten var mer enn bare av forberedende eller hjelpende karakter. Dette ble gjerne gjort i kombinasjon med fragmentering av driften i flere separate forretningssteder, gjerne fordelt på forskjellige konsernselskaper, slik at fast driftssted ikke oppsto. Bokstav f) kom da ikke til anvendelse fordi den bare gjelder det samme forretningsstedet, og antifragmenteringsregelen var ikke innført før ved oppdateringen i 2017.

3.2 Hva innebærer vilkåret «preparatory or auxiliary character»?

3.2.1 Aktiviteten kan ikke være en essensiell og viktig del av virksomheten

Etter oppdateringen av mønsteravtalen i 2017 er det aller mest sentrale vurderingstemaet ved anvendelse av artikkel 5 (4), hva som utgjør aktivitet av «preparatory or auxiliary character».

⁷² En japansk domstol avgjort at vilkåret om at aktiviteten er «preparatory or auxiliary character» også gjelder for de spesifikke unntakene i artikkel 5(4) a) til d), se (ey.com) «Japanese court decision impacts taxation of online-business warehouses».

Å definere hva som er slik forberedende eller hjelpende aktivitet er ikke uten videre lett, og det kan vanskelig gis et helhetlig svar som passer i alle situasjoner.

I følge OECDkomm Art. 5 - 60 er forberedende aktivitet («preparatory») slik aktivitet som etterfølges av annen aktivitet som utgjør en «essential and significant part of the enterprise as a whole». Det betyr at forberedende aktivitet blir etterfulgt av mer substansiell og for virksomheten viktigere aktivitet, noe som impliserer at det forberedende arbeidet i seg selv ikke er en «essential and significant part of the enterprise as a whole». Den forberedende aktiviteten vil i sin natur være begrenset i tid. Hvor lenge en slik aktivitet kan holde på må blant annet avgjøres ut i fra hva som er virksomhetens kjerneaktivitet, og da særlig hvilken aktivitet som etterfølger den aktuelle aktiviteten.

Hjelpende aktivitet («auxiliary») på den andre siden, kan løst defineres som aktivitet som støtter eller legger til rette for en av virksomhetens kjerneaktiviteter uten selv å være en del av denne kjerneaktiviteten, se OECDkomm. Art. 5 - 60. I kommentarene fremsettes en velbegrunnet presumpsjon om at aktiviteten ikke er av hjelpende karakter om den krever en betydelig andel av virksomhetens ansatte eller eiendeler.⁷³ Det kan derfor være aktuelt å se på hvilke eiendeler som er lokalisert på forretningsstedet og hvilke funksjoner som utøves der. Ikke bare de fysiske eiendelene, men også hvilken funksjon personell som er tilknyttet forretningsstedet utøver i lys av virksomheten forøvrig.

Slik hjelpende aktivitet kan som nevnt godt bidra til den overordnede produktiviteten og verdiskapningen i selskapet, så lenge den ikke utgjør en essensiell og viktig del av virksomhetens samlede aktivitet. Det må gjøres en helt konkret vurdering basert på den aktiviteten som bedrives og hvilken rolle denne aktiviteten har for virksomheten som helhet. Vurderingen vil derfor kunne slå forskjellig ut for samme type aktivitet i to forskjellige virksomheter. Vurderingen må normalt gjøres på virksomhetsnivå (selskapsnivå) og ikke på konsernnivå.⁷⁴

For eksempel vil et innkjøpskontor i kildestaten kunne være forberedende eller hjelpende karakter for en virksomhet om kontoret brukes til innkjøp av kontorrekvisita, kopipapir o.l. som benyttes i driften av et selskap. Resultatet vil bli det motsatte dersom innkjøpskontoret benyttes av en kunsthandler til å kjøpe inn kunst som er ment for å selge videre.

⁷³ OECDkomm. Art. 5 - 60.

⁷⁴ Naas mfl. (2017) s. 366.

Ofte er det vanskelig å avgjøre om en konkret aktivitet faktisk er av forberedende eller hjelpende karakter. I Naas mfl. (2017) s. 366 formuleres vurderingstemaet som at «det [må] foretas en vurdering av hva som er selskapets kjernevirksomhet og hva som ikke er det», hvor på det som ikke er kjerneaktivitet da regnes som forberedende eller hjelpende aktivitet. Dette kan ikke være riktig. En virksomhet kan fint drive aktivitet som går langt utover hva som er «preparatory or auxiliary», men som likevel ikke kan sies å være virksomhetens kjerneaktivitet. For eksempel der en stort elbilprodusent, HCO hjemmehørende i stat H, begynner å selge solcellepaneler fra en butikk i stat K. Aktiviteten i kildestaten er ikke kjernevirksomheten for bilprodusenten, men det er samtidig klart at aktiviteten ikke oppfyller kravet til forberedende eller hjelpende karakter. Hadde det vært slik at all aktivitet som ikke er kjernevirksomhet er unntatt for fast driftssted, ville rekkevidden av artikkel 5 (4) ha vært vesentlig utvidet.

Vurderingstemaet slik det fremstår i kommentarene er om aktiviteten rent faktisk er, eller ikke er, av forberedende eller hjelpende karakter, se OECDkomm. Art. 5 - 59. Og det avgjørende kriteriet er «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». Man må altså se på om aktiviteten er en essensiell og viktig del av den totale virksomheten, og dersom den er det, er aktiviteten ikke av forberedende eller hjelpende karakter. Man må altså gjøre en vurdering av aktivitetens relative betydning opp mot den øvrige virksomheten som bedrives.

Forberedende aktivitet kan i enkelte tilfeller pågå over lengre tid. Kommentarene til mønsteravtalen bruker et eksempel med et byggefirma som driver opplæring av ansatte i en stat før de ansatte sendes til et avsidesliggende anleggsområde i en annen stat.⁷⁵ Resultatet er da at aktiviteten er av forberedende karakter. Eksempelet som gis er veldig stilisert. Et slikt eksempel kan derfor ikke legges ukritisk til grunn i andre sammenhenger. Dersom denne opplæringen utgjør en viktig og essensiell del av virksomhetens aktivitet og store ressurser legges ned i treningen, vil aktiviteten ikke lenger kunne sies å være av forberedende karakter. Endrer vi eksempelet til at HCO driver opplæring og trening av en betydelig del av sine arbeidsstyrke i stat K i 2 år, som utelukkende er ment å kulminere i et 4 ukers arbeid i hjemstaten H - vil dette ikke kunne være forberedende aktivitet i stat K - ettersom en vesentlig del av den totale aktiviteten ligger i opplæring og forberedelser. I enkelte bransjer er store deler av aktiviteten av forberedende karakter, for eksempel ved sirkusdrift som krever store

⁷⁵ OECDkomm. Art. 5 - 60.

ressurser, men hvor selve fremvisningen gjerne er over på kort tid. I slike tilfeller er det ikke uten videre rimelig å gi unntak etter artikkel 5 (4).

3.2.2 Virksomhetens ledelse

Generelt kan det sies at selve ledelse av en virksomhet aldri kan være av «preparatory or auxiliary character», selv om ledelsen utøver en rent hjelpende funksjon for den øvrige driften. Det samme vil gjelde for en regnskapsavdeling og andre sentrale funksjoner. Årsaken til at slike funksjoner danner en viktig og essensiell del av virksomheten og derfor ikke oppfyller kravene til «preparatory or auxiliary character».

På den andre siden vil ledelsen av et forretningssted - som i seg selv bare driver aktivitet av forberedende eller hjelpende karakter - likevel kunne skje så lenge ledelsesfunksjonene utelukkende retter seg mot den unntatte aktiviteten. Dette kan være å inngå leiekontrakt, instruere ansatte og andre funksjoner så lenge ledelsesaktiviteten retter seg mot og er begrenset til driften av den forberedende eller hjelpende aktiviteten.

3.2.3 I retning av en funksjonell tilnærming

Foruten det som er gjennomgått over kan det være av betydning å identifisere hvordan aktivitetene som utøves bidrar til realisasjon av profitt i virksomheten som helhet. Dersom aktiviteten kan sies å medbringe betydelig verdiskaping for virksomheten vil konklusjonen fort bli at fast driftssted oppstår.

I den forbindelse kan det være til hjelp å ta et skritt tilbake og se på hensikten og formålet med artikkel 5 (4) i kapittel 3.1.2. Der ble det blant annet nevnt at unntakene for fast driftssted er begrunnet med at dersom lite verdi skapes der - så står ikke de hensyn som tilsier kildeskattelikte like sterkt. Og videre at det ofte kan være vanskelig å allokere inntekt til en virksomhet som utelukkende driver aktivitet av forberedende eller hjelpende karakter. Dette fremheves blant annet i OECDkomm. Art. 5 – 58 som en av grunnene til at det er naturlig å gi unntak for forberedende og hjelpende aktiviteter.

Dersom det likevel er verdiskaping på forretningsstedet og inntekt kunne ha blitt allokert til dette ved en eventuell status som fast driftssted, ville inntekt ha blitt allokert etter mønsteravtalen artikkel 7 (2) og AOA som omtalt i kapittel 2.4.

Hvis det da hadde vært mulig å allokere inntekt av betydning til dette forretningsstedet, står ikke hensynene bak unntakene i artikkel 5 (4) like sterk. Dersom man etter det som er gjennomgått over fortsatt er usikker på om aktiviteten er av «preparatory or auxiliary character» vil en prejudisiell inntektsallokering kunne være et nyttig verktøy.

Særlig funksjonsanalysen er relevant i denne sammenheng. Funksjonsanalyse tar utgangspunkt i «the functions performed, assets used and risk assumed by the enterprise» på forretningsstedet, se artikkel 7 (2). Dette harmonerer også med enkelte av uttalelsene fra kommentarene som er trukket frem i kapittel 3.2.1. Særlig presumpsjonen om at aktiviteten ikke er av hjelpende karakter om den krever en betydelig andel av virksomhetens ansatte eller eiendeler.

Siden et fast driftssted ikke kan pådra seg risiko ved avtaler og lignende uavhengig av den øvrige virksomheten, vil den såkalte *significant people functions*-testen⁷⁶ være relevant. Særlig der viktige funksjoner utføres av personell på forretningsstedet.

Dersom relativt store inntekter kan allokert til det aktuelle forretningsstedet etter en slik analyse, er dette en sterk indikator på at aktiviteten ikke bare er av forberedende eller hjelpende karakter. En av fordelene med en slik tilnærming vil være at man går rett i kjernen på formålet bak unntakene, samtidig som at de økonomiske realitetene større betydning.

Dersom OECDs mønsteravtale eksplisitt skulle ta en slik mer funksjonell tilnærming i fremtiden, ville dette også potensielt kunne motvirket omgåelse av fast driftssted ytterligere, noe som også var hovedhensikten bak BEPS Action 7: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*.

3.2.4 Aktivitet utført for virksomheten selv

Et gjennomgående moment som går igjen i alle unntakene i artikkel 5 (4), er at aktiviteten skal utføres for virksomheten selv,⁷⁷ dette fremgår av ordlyden i de forskjellige unntakene. For eksempel bokstav e) som gjelder aktivitet «solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity». Hva dette nærmere innebærer for de enkelte unntakene varierer noe, men tanken er at aktivitet som gjøres direkte for, eller på vegne av en kunde normalt ikke er forberedende eller hjelpende aktivitet. Hva som faller innenfor og utenfor må prinsipielt

⁷⁶ Se kapittel 2.4 om inntektsallokering.

⁷⁷ Naas mfl. (2017) s. 365.

avgjøres ut i fra en tolkning av det enkelte unntak. For å få unntak må man uansett oppfylle de øvrige kravene til forberedende og hjelpende aktivitet som drøftet over.

Det bærer derfor galt av sted når Naas mfl. (2017) på side 365 setter opp et vilkår om at aktiviteten *må* være til «fordel for foretaket selv» og skriver at det avgjørende er om aktiviteten «utføres for andre» eller til fordel for foretaket selv. Dette kan ikke være riktig. For eksempel er levering til en kunde en naturlig del av «delivery of goods» under bokstav a) og b), og er åpenbart en aktivitet som utføres for andre.⁷⁸ Dessuten fremgår det blant annet av OECDkomm. Art. 5 – 76 at salg av varer i visse tilfeller kan falle under unntaket i bokstav e). På dette punktet har nok forfatteren misforstått grunnleggende mekanismer i artikkel 5, ettersom det videre i Naas mfl. (2017) på s. 366 også uttales at «leveranser til andre i kildestaten [...] vil under enhver omstendighet ikke være unntatt» fra fast driftssted. Dette strider helt i mot unntaket i bokstav a) og b). Det siterte ville ha vært riktig om det sto «leveranser *for* andre i kildestaten». Driver man distribusjonsvirksomhet på vegne av andre er dette som den store hovedregel ikke unntatt etter artikkel 5 (4). Salg til kunder er normalt heller ikke forberedende eller hjelpende aktivitet, men eksempelet fra kommentarene viser at salg ikke er helt utelukket, så lenge aktiviteten oppfyller kravene til forberedende eller hjelpende aktivitet ellers.

En annen side av vurderingen av om aktiviteten er for virksomheten selv - er at det meste av aktivitet en virksomhet bedriver er på en eller annen måte direkte eller indirekte utført for å skape inntekt. Til og med forskning og utvikling er til syvende og sist noe som skal lede til et produkt som selges til en kunde. Hvert av unntakene må derfor vurderes konkret for seg selv, og det kan ikke stilles opp et overordnet vilkår om at aktiviteten skal rette seg direkte mot virksomheten selv.

Vurderingen av om en aktivitet utføres for virksomheten selv eller for andre vil måtte basere seg på en skjønnsmessig helhetlig vurdering. Dersom det er tvil må avgjørelsen avhenge av om aktiviteten som helhet er av forberedende eller hjelpende karakter, hvor blant annet nærheten til et salg og nærheten til et endelig sluttprodukt kan være viktige momenter. Hvis aktiviteten fører med seg en ikke ubetydelig verdiskaping skal det lite til før aktiviteten ikke lengre er av forberedende eller hjelpende karakter.

⁷⁸ Se OECDkomm. Art. 5 - 66.

3.3 De spesifikke unntakene i artikkel 5 (4)

3.3.1 Alternativ a) og b) oppbevaring, fremvisning og levering av egne varer m.m.

Enkelte stater ønsker som nevnt ikke å benytte den oppdaterte artikkel 5 (4). De spesifikke unntakene kan derfor vise seg å være viktig også i fremtiden. Det vil her bli gjort en gjennomgang av hvert enkelt unntak.

Først ut er artikkel 5 (4) bokstav a) og b) som behandles samlet:

«a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;

«b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; »

Bokstav a) gir altså unntak for bruk av innretninger eller anlegg utelukkende til oppbevaring, fremvisning eller levering av varer tilhørende virksomheten. Det er selve bruken av, «the use of» innretning som reguleres. Ordlyden åpner for en bred tolkning.

Det er prinsipielt ikke nødvendig med en skarp avgrensning av hva som kvalifiserer til en slik innretning («facilities»), ettersom anvendelse av bestemmelsen fordrer at kravene til fast driftssted etter en av de foregående bestemmelsen i artikkel 5 er oppfylt, normalt «fixed place of business» etter artikkel 5 (1). Og ved en eventuell anvendelse av bokstav a) i forbindelse med agentreglene er ikke selve innretningen relevant.

En slik innretning kan for eksempel være et lagerbygg eller et kontor. Det som er avgjørende er selve bruken - om innretningen brukes til oppbevaring, fremvisning eller levering av varer tilhørende virksomheten. Typen innretning er derfor av underordnet betydning.

Bokstav b) har det samme innholdet som bokstav a), bortsett fra at den retter seg mot selve lagerholdet «the maintenance stock of goods or merchandise» og ikke innretningen. Her må det blant annet avgrenses mot bearbeiding av varer. Emballering og klargjøring for forsendelse må imidlertid være innenfor unntaket.

Begge alternativene krever at det dreier seg om varer som utgjør «merchandise belonging to the enterprise». Varene må altså tilhøre virksomheten selv. I utgangspunktet er det klart at dersom man driver lagervirksomhet for andre, så er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde fordi varene ikke tilhører virksomheten selv. Her burde bestemmelsen tolkes strengt slik at det i hvert fall i relasjon til bokstav a) i prinsippet ikke kan være andre som har selvstendig tilgang til den aktuelle innretningen. Samtidig burde det utelukkende være egne varer som oppbevares der. I tvilstilfeller må vurderingen avgjøres konkret ut i fra typen innretning og bruken. Lagervirksomhet for andre vil normalt heller ikke være av «preparatory or auxiliary character».

Innretningen skal i utgangspunktet utelukkende («solely») brukes til aktivitet knyttet til egne varer og varelager. Når en vare så blir solgt blir den gjerne pakket ned og sendt til kunden som da overtar eiendomsretten. Slik aktivitet ligger innenfor unntaket, selv om varen i en viss periode befinner seg i innretningen etter salget og før den blir sendt. I følge OECDkomm. Art. 5 - 66, er det avgjørende at eiendomsovergangen ikke skjer før varen er sendt eller levert. Ved salg av for eksempel en bil, vil registrering i motorvognregisteret ikke kunne føre til et annet resultat, så lenge bilen blir overlevert til kjøperen innen kort tid. Det må da også være innenfor ordlyden om varer det reklameres på blir sendt tilbake til lageret for en kort periode, så lenge ikke reparasjon o.l. utføres der.

Selve lagervirksomheten medfører som oftest at en innretning benyttes og at varer oppbevares der for så å bli sendt til en kunde. Det vil si at flere av alternative i bokstav a) og b) kommer til anvendelse samtidig. Slike tilfeller skal likevel behandles som én aktivitet, og ikke under bokstav f) som en kombinasjon av flere aktivitet. I denne situasjonen vil det derfor heller ikke være et krav til at den samlede aktiviteten skal være av «preparatory or auxiliary character» ved anvendelse av den gamle mønsteravtalen, se OECDkomm. Art. 5 - 66.

Et eksempel på aktivitet som faller i kjernen av unntaket er dersom en virksomhet HCO benytter seg av et mellomlager i stat S utelukkende for mellomlagring før det sendes videre til et annet land. OECDkomm. Art. 5 – 63 gir et eksempel der det opprettes et tollager med den hensikt å oppbevare frukt under kontrollert omgivelser i påvente av tollklarering, dette oppfyller kravene til unntak.

Et annet og mye brukt eksempel er der nettbutikk-selskapet HCO benytter et lagerlokale i stat S til oppbevaring av varer og hvor det er knyttet et betydelig antall ansatte som tar i mot og

sender ut varer til kundene etter hver som disse selges i nettbutikken.⁷⁹ Her vil et fast driftssted likevel kunne oppstå dersom den aktuelle skatteavtalen stiller krav til «preparatory or auxiliary character». Dette fordi aktiviteten er sterkt knyttet til virksomhetens kjernefunksjon, og utgjør en essensiell og viktig del av en salgs- og distribusjons-virksomhet.

I motsatt retning ville det ikke uten videre oppstå fast driftssted om forretningsstedet bare oppbevarer reservedeler som sendes ut til kundene etter behov, men dersom det også utføres service på dette stedet vil dette være en type etter-salgsvirksomhet som typisk er en essensiell og viktig del av virksomheten og er derfor ikke av forberedende eller hjelpende karakter.

Dersom varer sendes til et lager som driftes av en utenforstående virksomhet, vil ikke dette utgjøre et fast driftssted for eieren.

3.3.2 Bearbeiding av varer hos en annen virksomhet

Artikkel 5 (4) Bokstav c) lyder slik:

«the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; »

Bestemmelsen er ikke så ulik bokstav b) som behandlet over. Forskjellen er at det her er snakk om lagerhold i utlandet utelukkende av den hensikt at en annen virksomhet skal bearbeide disse varene. For eksempel vil det å sende tømmer fra et land til et annet for at disse skal sages opp og bearbeides, vil dette ikke medføre at eieren av tømmeret oppnår fast driftssted i den andre staten. Bestemmelsen gir et rimelig resultat. På den andre siden ville nok ikke et vareparti oppbevart hos et annet foretak i utlandet vært nok til å oppfylle hovedregelen i artikkel 5 (1). Bestemmelse kan synes å være noe overflødig.

3.3.3 Unntak for innhenting av informasjon og innkjøpskontor, bokstav d)

Artikkel 5 (4) bokstav d) gir unntak for:

⁷⁹ Eksempelet er hentet fra OECDkomm. Art. 5 - 62.

«the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; »

Bestemmelsen sikter til et fast forretningssted som utelukkende brukes til enten innkjøp av varer eller innhenting av informasjon. Bestemmelsen må i motsetning til bokstav a) og b) regnes som forskjellige aktiviteter. Om en virksomhet bedriver både innkjøp og informasjonsinnhenting i mer enn ubetydelig grad, må aktiviteten behandles som kombinert aktivitet etter bokstav f).⁸⁰ Det er også her et vilkår at aktiviteten gjøres «for the enterprise», innkjøp av varer og innhenting av informasjon må således være til virksomheten selv. Kjøper virksomheten inn varer som er ment for å selge videre til kunder er man utenfor bestemmelsen.

Et eksempel på innsamling av informasjon kan være et investeringsfond som oppretter et kontor i en stat for å samle inn markedsinformasjon for å kartlegge investeringsmuligheter i staten. Et ytterligere eksempel som går i kjernen på unntaket er dersom et nyhetsbyrå oppretter et kontor utelukkende for å samle inn nyheter som videreformidles til hovedkontoret. Også her er det et vilkår at virksomheten ikke selger informasjonen videre, da informasjonen må benyttes i egen virksomhet.

3.3.4 Unntak for «Any other activity» etter bokstav e)

Det siste og kanskje viktigs alternativet er bokstav e):

«the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity; »

Bestemmelsen er egentlig en samlekategori for de aktiviteter som utføres på et fast forretningssted som ikke passer inn i øvrige unntak. Denne bestemmelsen gjør egentlig de øvrige alternative i bokstav a) til d) overflødig. Unntatt aktivitet etter bokstav e) er «any other activity» som utføres for virksomheten og som er av forberedende eller hjelpende karakter

I kommentarene nevnes blant annet annonsering, reklame, informasjonsformidling, vitenskapelig forskning, vedlikehold av patentrettigheter og know-how-kontrakter.⁸¹ Når det gjelder videreformidling av informasjon vil det være naturlig at dette er rettet mot noen andre,

⁸⁰ Naas mfl. (2017) s. 369.

⁸¹ OECDkomm. Art. 5 - 71.

og ikke virksomheten selv ettersom informasjonsinnhenting til egen virksomhet er dekket av alternativ d). Det er viktig at slik informasjonsformidling ikke krysser over i salgsvirksomhet, fordi man da fort faller utenfor kravet om forberedende eller hjelpende aktivitet.

.. Sitat fra Ja, det er jo greit nok det, men at det skal gjøres en konkret vurdering sier ikke så mye - det jo uansett selvsagt at det må gjøres en slik konkret vurdering.

3.3.5 Bokstav f) og annen kombinasjon av flere aktiviteter

Artikkel 5 (4) bokstav f) er ikke i seg selv et unntak, men en regel for vurderingen av flere kombinerte aktiviteter. Bestemmelsen lyder slik:

«the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e),»

Den kombinerte aktiviteten må i tillegg være av «preparatory or auxiliary character». I det følgende vil kombinasjon av flere aktiviteter drøftes med unntaket i artikkel 5 (4) bokstav f) som utgangspunkt. I følge kommentarene skal «such combinations should not be viewed on rigid lines, but should be considered in the light of the particular circumstances.»⁸² Det skal altså gjøres en konkret vurdering.

Innledningsvis er det viktig å merke seg at dersom bokstav f) fører til at den samlede aktiviteten på et forretningssted likevel ikke er unntatt fast driftssted, til tross for at hver enkelt aktivitet faller under unntakene i bokstav a) til e), vil all aktivitet på dette forretningsstedet bli kildeskattepliktig. Ikke bare den aktiviteten som tipper vektskålen over.⁸³ Dette følger direkte av en antitetisk slutning fra ordlyden, som sier at unntak for fast driftssted gis for «any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that [...] the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character». Når slik aktivitet ikke lenger er av forberedende eller hjelpende karakter får man ikke unntak

⁸² OECDkomm. Art. 5 – 73.

⁸³ Naas mfl. (2017) s. 371.

for fast driftssted, og man faller således tilbake til utgangspunktet som er at fast driftssted eksisterer etter de øvrige bestemmelsene i artikkel 5 - normalt artikkel 5 (1).

Det kan skape komplikasjoner dersom permanent aktivitet på et forretningssted i kildestaten som er unntatt fra fast driftssted etter artikkel 5 (4), kombineres med midlertidig aktivitet som ikke er av forberedende eller hjelpende karakter, for eksempel der aktivitet utføres direkte for kunden. Vi er da tilsynelatende utenfor unntaket i bokstav f), ettersom arbeid som utføres direkte for kunden normalt ikke er av forberedende eller hjelpende karakter.

Et eksempel kan være der det i en kort periode gjøres salg direkte fra et lagerlokale. I følge Naas mfl. *Norsk Internasjonal Skatterett* (2017) s. 365 med videre henvisninger til Vogel *on Double Taxation Conventions* (2015) artikkel 5 pkt. 296, hevdes det at dersom denne midlertidige aktiviteten, for eksempel «salg av varer og tjenester», må aktiviteten vurderes for seg selv og på selvstendig grunnlag. Naas mfl. har videre tatt det standpunkt at aktiviteten som gjøres «for eksterne» og ikke «til fordel for foretaket selv» isolert sett må oppfylle kravene til fast driftssted etter artikkel 5 (1), herunder kravet til varighet (normalt 6 måneder). Dette standpunktet bærer for langt. Synspunktet faller dessuten utenfor systematikken i artikkel 5 (4) og skaper dårlig sammenheng i reglene. Det er tvert imot naturlig at aktiviteten på det samme forretningsstedet må bli tatt med i vurderingen av om denne midlertidige aktiviteten - som utføres på det samme forretningsstedet - fører til at fast driftssted foreligger for all aktivitet der. Vurderingen hører egentlig til under hovedregelen i artikkel 5 (1), men ettersom anvendelsen av unntakene i artikkel 5 (4) i seg selv forutsetter at vilkårene for fast driftssted er oppfylt, faller avgjørelsen tilbake på artikkel 5 (4) bokstav e) og f). Det avgjørende må derfor være om den samlede aktiviteten på forretningsstedet er av «preparatory or auxiliary character». Hadde ikke kravene til fast driftssted vært oppfylt i utgangspunktet, vil ikke artikkel 5 (4) vært relevant.

Etter min mening vil, slik Naas mfl. foreslår, en isolert tolkning av den presumptivt ikke-unntatte aktiviteten føre til en ikke hensiktsmessig utvidelse av unntakene i artikkel 5 (4). OECDkomm. Art 5 - 76 viser blant annet til et eksempel som harmonerer dårlig med standpunktet som er presentert over. Eksempelet går ut på at en virksomhet har hatt en utstilling på en messe og deretter selger utstillingen sin. Selve aktiviteten på messen er unntatt etter bokstav b). I følge kommentarene heter det at «the sale of that merchandise at the termination of the trade fair or convention is covered by subparagraph e) as such sale is merely an auxiliary activity» og fast driftssted oppstår ikke. Deretter uttales det at «[t]he

exception does not, of course, apply to sales of merchandise not actually displayed at the trade fair or convention». Det siste kan overføres og generaliseres til at øvrige ikke-unntatte aktiviteter medfører at unntak ikke foreligger om aktiviteten skjer gjennom det samme forretningsstedet. Dette er i sterk kontrast til synspunktene som er presentert over, hvor slik aktivitet blir hevdet å måtte selvstendig oppfylle kravene til fast driftssted etter artikkel 5 (1).

Paradokset i standpunktet til Naas mfl. er at dersom det var andre forberedende eller hjelpende aktiviteter som ble utført, og dette kombinert førte til at man falt utenfor vilkåret om «preparatory or auxiliary», ville all aktiviteten på dette forretningsstedet blitt kildeskattepliktig etter bokstav f). Ut i fra et fra det mer til det mindre-synspunkt kan det da ikke være slik at aktivitet som uansett ikke er unntatt - fordi det presumptivt ikke er forberedende eller hjelpende aktivitet - skal bli behandlet gunstigere. Vurderingen av den midlertidige aktiviteten burde derfor falle tilbake på bokstav e) som omhandler «any other activity», hvor det avgjørende er om aktiviteten er av forberedende eller hjelpende karakter, og til slutt må det foretas en vurdering etter bokstav f) om den samlede aktiviteten fortsatt er av forberedende eller hjelpende karakter. Som eksempelet i kommentarene over viser (salg av utstillingsvarer), er ikke vilkåret om at aktiviteten skal være utført for virksomheten selv et helt ufravikelig krav, slik som Naas mfl. forutsetter.

Standpunktet til i Naas mfl. henger nok sammen med den videre drøftelsen hvor det står: når «fast driftssted først er oppfylt for den eksterne aktiviteten [er spørsmålet] om dette smitter over på de unntatte aktivite[ne]». Naas mfl. tar da det standpunktet at aktivistene må vurderes hver for seg så lenge de utgjør «ulike typer virksomhet». Også dette harmonerer dårlig med uttalelser i kommentarene til mønsteravtalen, se OECDkomm. Art. 5 - 76:

«Where paragraph 4 does not apply because a fixed place of business used by an enterprise for activities that are listed in that paragraph is also used for other activities that go beyond what is preparatory or auxiliary, that place of business constitutes a single permanent establishment of the enterprise and the profits attributable to the permanent establishment with respect to both types of activities may be taxed in the State where that permanent establishment is situated.»

Så lenge det er den samme virksomheten, altså det samme skattesubjektet, som bedriver flere aktiviteter på samme forretningssted, så kan det aldri være snakk om å vurdere disse hver for seg på bakgrunn av at det er «ulike typer virksomhet». Dersom det var slik som Naas mfl.

hevder, at den ikke unntatte aktiviteten må vurderes for seg selv, vil dette medføre store tilpasningsmuligheter. En virksomhetsutøver HCO kan da for eksempel permanent drive forberedende eller hjelpende aktivitet i stat K som gir unntak for fast driftssted, og samtidig drive salgsvirksomhet fra det samme lokalet for eksempel 1 måned i året på en permanent basis. Salgsvirksomheten vil isolert sett normalt ikke kvalifisere til fast driftssted ettersom den er for kortvarig. Det burde da være den samlede aktiviteten på dette forretningsstedet som avgjør om fast driftssted oppstår eller ikke.

Problemstillingen vil imidlertid ikke være så praktisk viktig, ettersom virksomheten normalt ikke vil kombinere slik aktivitet på det samme forretningsstedet. Dersom annen aktivitet utføres andre steder i staten vil den nye antifragmenteringsregelen i artikkel 5 (4.1) være aktuell.

3.4 Nærmere om antifragmenteringsregelen – Artikkel 5 (4.1)

Artikkel 5 (4.1) er ny regel i mønsteravtalen høsten 2017 som avskjærer unntakene i artikkel 5 (4) i visse situasjoner av fragmentert organisering av virksomheten.

Bestemmelsen bygger videre på et prinsipp som tidligere bare var å finne i kommentarene i forbindelse med artikkel 5 (4) bokstav f). Det het således i de gamle kommentarene OECDkomm. Art. 5 – 27.1 at bokstav f) som diskutert over, ikke kommer til anvendelse dersom forretningsstedene var «separated from each other [...] organisationally», og videre at forretningsstedene ikke er «"separated organisationally" where they each perform in a Contracting State complementary functions such as receiving and storing goods in one place distributing those goods through another etc. An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in preparatory or auxiliary activity».

Problemet med den tidligere reguleringen var at multinasjonale selskaper kunne organisere seg gjennom flere datterselskaper, slik at de ikke var en del av den samme virksomheten og derfor unngikk reglene. Reguleringen var derfor ikke tilstrekkelig for å motvirke multinasjonale selskapers aggressive skattetilpasninger.

Artikkel 5 (4.1) kommer til anvendelse dersom selskaper eller forretningssteder er «closely related enterprise» som danner «complementary functions» som en del av en «cohesive business operation». Dette er ikke veldig ulikt den gamle reguleringen i kommentarene, bortsett fra at også nærstående selskaper vurderes samlet.

Et eksempel vil være dersom HCO, et selskap hjemmehørende i stat H, driver et varelager i stat S igjennom et forretningssted som i førsteomgang er unntatt fast driftssted i artikkel 5 (4). Dersom HCO deretter oppretter et datterselskap SCO hjemmehørende i stat S som selger varer, vil driften av varelager og salgsvirksomheten i datterselskapet utgjøre en helhetlig virksomhet, «cohesive business operation», med «complementary functions» slik at unntak likevel ikke gis for lagervirksomheten etter artikkel 5 (4).

Det store problemet med artikkel 5 (4.1) fra virksomhetsutøveres side er at OECD-kommentarene gir begrenset veiledning, og det foreligger ingen klar definisjon av «complementary functions» og «cohesive business operations». Denne mangelen på klarhet kan medføre fare for at disse vilkårene blir grobunn for uenigheter og diskusjon.

4 Avsluttende betraktninger og resultat

BEPS-prosjektet har medført betydelige endringer for konseptet fast driftssted. Disse endringene har hovedsakelig vært motivert av et ønske om å motvirke de vanligste måtene virksomheter har tilpasset seg på for å unngå fast driftssted. Fokuset har derfor kanskje vært noe ensformig. Ønsket om å motvirke multinasjonale selskapers tilpasning til reglene har derfor delvis gått på bekostning av enkle og klare regler. Et eksempel på dette er det relativt uklare vurderingstemaet «preparatory or auxiliary» som nå gjelder for alle alternativene i artikkel 5 (4) har blitt mye viktigere. Dette er en skjønsmessig regel som kan være vanskelig å anvende. En mulighet for å demme opp for noe av denne ulempen er å gi bestemmelsen en mer funksjonell tolkningsramme som diskutert i kapittel 3.

Når det gjelder artikkel 5 (4.1) om antifrakteringsregelen har også denne vanskelige og uklare vurderingstemaer, blant annet hva som utgjør «complementary functions» og «cohesive business operations».

Og til tross for OECDs forsøket på å gi oppklarende kommentarer til bestemmelsene, er det fortsatt svært skjønsmessige vurderinger som må gjøres både for artikkel 5 (4) og 5 (4.1). Dette vil kunne lede til tvister mellom virksomhetsutøvere og lokale myndigheter, men også mellom skattemyndigheter i forskjellige stater. Dessuten er det slik at terskelen for å oppnå fast driftssted i seg selv bare en del av problemstillingen. Den andre delen av ligningen er om inntekt kan kunne allokere til driftsstedet. Som det er argumentert for i avhandlingen her, er det ikke sikkert at en endringen av fast driftssted- terskelen alene vil ha den ønskede effekten. Det blir av noen hevdet at endringene sannsynligvis vil ha liten innvirkning på forholdet mellom kilde og hjemstatsbeskatning.⁸⁴ Og at endringene som er gjort bare vil føre til usikkerhet og uklarhet ved anvendelsen.

Det finnes fortsatt tilpasningsmuligheter for fast driftssted, ved for eksempel å få en uavhengig tredjepart til å drifte varehuset i markedsstaten, for eksempel dersom en nettbutikk ønsker at varelageret ligger i markedsstaten uten at den ønsker fysisk tilstedeværelse. At varene til virksomheten ligger på lager hos en uavhengig virksomhet vil som nevnt i kapittel 3 ikke medføre fast driftssted for - i dette eksempelet – nettbutikkvirksomheten.

⁸⁴ Watson mfl. *International Transfer Pricing Journal* May/June (2017) s 182.

Til tross for denne kritikken mener jeg at endringene vil ha god effekt på BEPS. så lenge OECD jobber videre for å legge klare retningslinjer for anvendelsen av artikkel 5 (4) og 5 (4.1) - vil etterhvert en tilfredsstillende regulering kunne foreligge. Endringene som skjedde i 2017 var preget av at tiden hadde løpt fra den tidligere reguleringen. Endringene er derfor velbegrunnet i seg selv.

Litteraturliste

Bøker

Lang, Michael: The application of the OECD model tax convention to partnerships : a critical analysis of the report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, Haag 2000 (Lang (2000))

Naas, Henning mfl.: Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, Oslo 2017 (Naas mfl. (2017))

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

Vogel, Klaus mfl.: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. utgave, Wien 2015 (Vogel (2015))

Zimmer, Fredrik: Internasjonal Inntektsskatterett, 5. utgave, Oslo 2017 (Zimmer (2017))

Lovkommentarer

Norsk Lovkommentar, Stoveland mfl. (2018), internettversjon www.rechtsdata.no (lastet ned 20. mai 2018)

Internasjonale rettskilder

OECDs mønsteravtale *Model tax convention on income and on capital condensed version 2017*

OECDkomm. *Model tax convention on income and on capital condensed version 2017 s. 53 ff.*

OECD (2004) Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report <http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf> (lastet ned 27. april 2018)

OECD (2010) Report on the Attribution of Profits to PE. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (lastet ned 28. april 2018)

OECD (2012), Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf> (lastet ned 28. april 2018)

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (lastet ned 3. mai 2018)

OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> (lastet ned 9. mai 2018)

OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf (lastet ned 9. mai 2018)

OECD (2015), Executive Summaries 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> (lastet ned 3. mai 2018)

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (lastet ned 8. mars 2018)

OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>. (lastet ned 8. mars 2018)

OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en> (lastet ned 9. mai 2018)

OECD (2018), Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm (lastet ned 5. mai 2018)

European Commission: COM (2018) 148 final
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf (lastet ned 22. mai 2018)

Dommer:

Dell-dommen, Rt. 2011 s 1581

Uncle John-dommen, Rt. 1994 s. 132

Safe-Service-dommen, Rt. 2001 s. 512

Dell-dommen, HR-2011-02245-A

Internasjonal rettspraksis:

Zimmer-dommen (Frankrike), Conseil D'Etat (2010) no. 304715

Lover:

Kommisjonsloven 30. juni 1916 nr. 1

Skatteloven 26. mars 1999 nr. 14

Regnskapsloven 17. juni 1998 nr. 56

Bokføringsloven lov 19. november 2004 nr. 73

Revisorloven lov 15. januar 1999 nr. 2

Skatteforvaltningsloven lov 27. mai 2016 nr. 14

Foretaksregisterloven lov 21. juni 1985 nr. 78

Grunnloven lov 17. mai 1814

Merverdiavgiftsloven lov 19. juni 2019 nr. 58

Forskrifter:

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 7. september 2006 nr. 1062.

Skatteavtaler:

Avt./Irland

Avt./UK

Forarbeider:

Ot.prp. nr. 86 (1997 - 1998)

Artikler:

Measuring misalignments: US multinationals' economic activity versus the location of their profits (Alex Cobham mfl. Measuring misalignments (2015))
https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/123456789/11202/ICTD_WP42.pdf
(lastet ned 9. mai 2018)

Miller, Angharad & Kirkpatrick, Alan. The Use of Multilateral Instruments to Achieve the BEPS Action Plan Agenda, publisert i British Tax Review 2013/5, s. 682 – 691. (Miller m.fl. British Tax Review (2013))
http://lnx.rdti.it/sites/default/files/allegati/British%20tax%20review%20BEPS%205_682-691.pdf (lastet ned 12. mai 2018)

Berkhout mfl. Tax Battles: The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax (Berkhout mfl. Tax Battles (2016)) <https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf> (lastet ned 26. mai 2018)

UK View on Revised PE Standards in the Multilateral Instrument (Watson mfl. International Transfer Pricing Journal May/June (2017))
https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/itpj_2017_03_uk_1_PPV_AugNewsletter.pdf (lastet ned 26. mai 2018)

Nettressurser:

(taxjustice.net) «The scale of Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)»
<https://www.taxjustice.net/scalebeps/> (lastet ned 9. mai 2018)

(oecd.org) «About the Inclusive Framework on BEPS» <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (lastet ned 23. april 2018)

(ey.com) «Japanese court decision impacts taxation of online-business warehouses»
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Japanese_court_decision_impacts_taxation_of_online-business_warehouses/\\$File/2015G_CM5987_JP%20court%20decision%20impacts%20taxation_of%20of%20online-business%20warehouses.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Japanese_court_decision_impacts_taxation_of_online-business_warehouses/$File/2015G_CM5987_JP%20court%20decision%20impacts%20taxation_of%20of%20online-business%20warehouses.pdf) (lastet ned 20. mai 2018)

(radiusworldwide.com) «Explanation of What Creates a Permanent Establishment (PE)»
<https://www.radiusworldwide.com/knowledge/guides/explanation-what-creates-permanent-establishment-pe> (lastet ned 2. mai 2018)