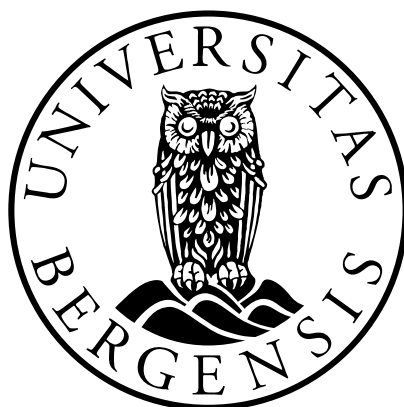


Agentregelen etter base erosion and profit shifting Action 7

Agentregelens nye innhold og rekkevidde

Kandidatnummer: 85

Antall ord: 14834



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2019

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
Kapittel 1 Innledning.....	2
1.1 Tema og problemstilling.....	2
1.2 Bakgrunn og Aktualitet	3
1.3 Metodespørsmål.....	4
1.4 Fremstillingen videre	6
Kapittel 2 Fast driftssted før BEPS	7
2.1 Grunnleggende forutsetninger	7
2.2 Strukturen i artikkel 5	8
2.3 Agentregelen før BEPS	9
2.4 Utfordringer ved agentregelen før BEPS.....	12
Kapittel 3 Base erosion and profit shifting.....	14
3.1 Action 7	14
3.2 Mønsteravtalen Artikkel 5 (5) og (6) – den nye ordlyden	15
3.3 Analyse og vurdering av endringen.....	18
3.3.1 Vil mønsteravtalens nye ordlyd føre til ønsket utvidelse av typetilfellene som rammes, herunder spesielt kommisjonærstrukturene?	19
3.3.2 Kan vilkåret om regelmessighet føre til omgåelse av artikkel 5(5)?	24
3.3.3 Vilkåret om “without material modification by the enterprise”	26
3.3.5 Artikkel 5 (6) og (8) ledd	27
3.3.6 Sentrale aktørers perspektiv på endringen	28
Kapittel 4 Rettspraksis	31
4.1 Dell-dommen, Rt.2011 s 1581.....	31
4.1.1 Introduksjon	31
4.1.2 Høyesteretts vurdering	32
4.1.3 Analyse av Høyesteretts vurdering	32
4.2 Dell-dommen etter BEPS - nytt resultat?	37
4.2.1 Hypotetisk anvendelse av artikkel 5(5) etter BEPS, på Dell-dommen	37
4.3 Annen rettspraksis	40
Kapittel 5 Avsluttende bemerkninger.....	42
Litteraturliste	45

Kapittel 1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Tema for denne avhandlingen er regelen om fast driftssted i The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) sin mønsteravtale artikkel 5 (5) og (6) ledd, nærmere bestemt agentregelen. OECDs mønsteravtale fungerer som mal for størsteparten av dagens skatteavtaler (FNs modellavtale brukes ofte i forbindelse ved avtaleinngåelse med utviklingsland). Det fremgår av mønsteravtalens virksomhetsregel i artikkel 7 at inntekt fra en utenlandsk virksomhet kun kan skattlegges dersom virksomheten har fast driftssted i staten. Begrepet «*fast driftssted*» er av denne grunn svært sentralt hva gjelder internasjonal skatterett, da det er hovedkriteriet for å skattlegge utenlandske virksomhetsinntekter.¹ Fast driftsstedsbegrepet er videre definert i mønsteravtalens artikkel 5.

Definisjonsbestemmelsen om fast driftssted finnes i artikkel 5 (1), (2) og (4). Definisjonen tilsier at det må foreligge en fast forretningsinnretning som virksomheten drives gjennom. Agentregelen i femte ledd er en presisering av område for fast driftssted. Begrunnelsen for regelen er at multinasjonale selskaper lett kan omgå ordlyden i første ledd ved å bygge forretningsmodeller basert på virksomhet gjennom en agent, kontra en fast forretningsinnretning. For at en agent skal utgjøre et fast driftssted, har regelen vært at personen på regelmessig basis inngår rettslig bindende kontrakter på vegne av prinsipalen. Denne regelen har vist seg ufullstendig da multinasjonale selskaper har brukt ulike forretningsmodeller for å unngå skatteplikt til staten hvor inntektene genereres. Artikkelen har derfor blitt revidert gjennom OECDs *base erosion and profit shifting* prosjekt (heretter BEPS), Action 7. Revisjonen fører til en potensiell utvidelse av begrepet, hvor vurderingen fokuserer på agentens aktiviteter, i større grad enn den formelle fullmakten til å binde prinsipalen. Mer utførlig om dette i understående avhandling. Problemstillingen for avhandlingen er utvidelsen av begrepet om fast driftssted i artikkel 5 (5) og (6) ledd gjennom BEPS-prosjektet Action 7. Nærmere presisert: agentregelens potensielle utvidede innhold og rekkevidde etter BEPS.

¹ Arvid Aage Skaar m.fl., norsk skatteavtalerett, 1 utgave, Gyldendal Norsk forlag AS 2006, Oslo. Side 125

1.2 Bakgrunn og Aktualitet

Begrepet om fast driftssted er et særskilt viktig begrep innen internasjonal skatterett. Kriteriet danner grunnlaget for når en stat kan skattlegge et utenlandsk foretak som driver virksomhet i deres stat jf. Mønsteravtalens artikkel 7 (1).

Som et resultat av dette ser vi at begrepet «*fast driftssted*» er av stor betydning for fordeling av skattefundamentene, og ikke minst for å ivareta skatteavtalenes grunnleggende hensyn om å hindre internasjonal dobbeltbeskatning og internasjonal skatteplanlegging, samt korrekt fordeling av skattefundamentene.² Når skatteyder oppfyller vilkårene for å ha et fast driftssted i kildestaten anses han/hun å ha en så sterk skattemessig tilstedeværelse og tilknytning til denne staten, at inntekten bør falle inn i deres skattefundament.

Man finner begrepet om fast driftssted i skatteavtaler fra 1800- tallet; prinsippet har som sådan en lang historisk utvikling. Fast driftssted var en del av OECDs første modellavtalerapport i 1958. Begrepet har ikke gjennomgått vesentlige endringer etter dette, men kommentarene til definisjonen er mer omfattende og detaljerte.³

De siste tiårene har verden vært preget av økende globalisering, digitalisering, endrede forretningsmodeller og et internasjonalt marked i dramatisk vekst. Utviklingen har ført til uheldig skattekonkurranse hvor ulike stater bruker skattesystemene for å tiltrekke seg kapital.⁴ Apple saken fungerer som en nyttig illustrasjon. Kort fortalt inngikk Irland skatteavtaler med Apple som førte til en effektiv selskapsskatt på rundt 1%, og så lavt som 0,005%.⁵ Saken har riktignok ført til at EU-kommisjonen har pålagt Irland å kreve at Apple etterbetaler ca. 120 milliarder kroner i straffeskatt og renter. Apple har betalt gjelden, men saken er nå anket.⁶ Hensikten med illustrasjonen er likevel å vise at konkurransedyktigheten til stater som ikke inngår slike avtaler vil svekkes betraktelig, da multinasjonale selskaper naturligvis etablerer seg i lavskatteland, hvorpå inntektene vil allokere dit. Et annet poeng er at selskaper som ikke får tilsvarende skattefordeler som Apple, ikke vil kunne konkurrere på like gunstige vilkår da de må betale en høyere andel skatt. Videre utnytter multinasjonale selskaper

² (Skaar, 2006) Side 55

³ (Skaar, 2006) side 126

⁴ (Skaar, 2006) Side 55

⁵ European Commission - Press release: "State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion"

⁶ <https://www.digi.no/artikler/apple-har-betalt-skattegjelden-til-irland/446503> (sist besøkt april 2019)

«hullene» i dagens regelverk for å omgå de internasjonale skattereglene, som ofte fører til en «dobbel ikke-beskatning».

Som en følge av et utdatert og ufullstendig internasjonalt regelverk klarer man ikke å demme opp for denne aggressive skatteplanleggingen. Ifølge OECD har dette ført til et skattemessig tap på ca. 868- 2085 milliarder årlig.⁷ I 2013 ble det startet et prosjekt mellom G20 landene og medlemsstatene av OECD.⁸ BEPS-prosjektet består av 15 handlingsplaner som skal hindre overskuddsflytting og uthuling av skattefundamentene. Av disse 15 er det Action 7, «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status», som er relevant for denne avhandlingen. Temaet fortjener en dyptgående analyse da problemstillingen rundt definisjonen av fast driftssted har stort fokus internasjonalt. Dette ser man både gjennom BEPS-prosjektet som sådan, men også gjennom det faktum at en utvidet agentregel vil kunne føre til store økonomiske og strukturelle konsekvenser for multinasjonale selskaper, og ikke minst for avtalestatenes skattefundamenter.

1.3 Metodespørsmål

Rettskildebildet for å analysere rekkevidden og innholdet i den nye agentregelen er i stor grad basert på internasjonale kilder. Kildene knytter seg til utferdigelsen av regelverket, samt tidligere rettspraksis. Rettskildebilde er spesielt og utfordrende da det ikke er tredd i kraft i Norge per dags dato.⁹ Det vil derfor måtte foretas analyser basert på ordlyden, kommentarene til OECDs mønsteravtale, samt praksis og uttalelser tilhørende agentregelen før og etter BEPS.

En av de mest sentrale rettskildene for å fastlegge innholdet i artikkel 5 (5) og (6) er kommentarene knyttet til OECDs mønsteravtale. I teorien har spørsmålet vært hvordan man begrunner vektleggingen av kommentarene. Det er blant annet påpekt at de synspunkter som fremkommer av kommentarene må være «the ordinary meaning» av teksten, eventuelt at de gir uttrykk for «the special meaning» bak avtalen jf. Vienna convention on the law of treaties (Wien-konvensjonen) art. 31, fjerde ledd. Videre er det tatt til orde for at kommentarene er en

⁷ Background brief, Inclusive Framework on BEPS, January 2017, s 9

⁸ Background brief, Inclusive Framework on BEPS, January 2017, s 9

⁹ Innst. 167 S (2018- 2019)

del av «the context» som et tolkningsmiddel til avtalen, og som en del av materiale til utarbeidelse til avtalene.¹⁰ I Rt. 2008 s 277, uttales det blant annet at: «*Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne leggjast vekt på andre omstende knytte til avtalen. Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga*». Det må presiseres at kommentarene ikke er rettslig bindende, og at avtalepartene kan avtale avvikende løsninger. Det fremkommer blant annet av utsagnet i PGS- dommen, Rt.2004 s 957, at: «*Jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e). . .*». Kommentarene til mønsteravtalen vil få stor betydning for denne avhandlingen, da spesielt grunnet mangelen på rettspraksis. Kommentarene før BEPS-prosjektet vil også brukes der det er naturlig.

Som nevnt er ikke regelverket tredd i kraft enda. En naturlig følge av dette er at det ikke eksisterer rettspraksis knyttet til den nye ordlyden. Det finnes imidlertid rettspraksis før BEPS, men på norsk rettsområde er det derimot sparsommelig hva gjelder agentregelen. Dell-dommen i Rt.2011 s. 1581 tar for seg spørsmålet om kommisjonærstrukturer vil føre til at det foreligger et fast driftssted etter agentregelen. I kapittel 4 vil dommen analyseres, og videre vil det foretas en hypotetisk anvendelse av den nye agentregelen på Dell-dommens faktum. På denne måten vil analysen og drøftelsen av den nye regelen i kapittel 4 forhåpentligvis også få en praktisk vinkling. Det vil også nevnes et par utenlandske avgjørelser. Jeg har ikke hatt tilgang på de utenlandske avgjørelsene i sin originale form, og drøftelsen og redegjørelsen vil naturligvis være mindre detaljert. Jeg vil presisere at det vises forsiktighet ved bruken av avgjørelsene, da disse baseres på artikler hentet fra forskjellige nettsider på internett.

Det er naturligvis benyttet juridisk teori i form av lærebøker og artikler i deler av oppgaven som omhandler problemstillinger og spørsmål rundt regelverket før BEPS. Denne er vektlagt i henhold til normal juridisk metode. Det er i kapittel 3.3.6 blant annet sett hen til «*the discussion draft*» hvor sentrale skatterettslige aktører kom med sine meninger rundt den nye ordlyden. Det er videre brukt forskjellige artikler og uttalelser utarbeidet i forbindelse med BEPS-prosjektet. Vektleggingen av disse kildene er naturligvis lav, og de er i så måte brukt som inspirasjon og bevisstgjøring.

¹⁰ (Skaar, 2006) s 58-61

1.4 Fremstillingen videre

For å kunne gi en grundig analyse av den nye ordlyden i artikkel 5 (5) og (6) vil det være nødvendig å introdusere andre skatterettslige aspekter. Det vil innledningsvis foretas en kort introduksjon av grunnleggende forutsetninger for skatteavtalenes virkning i Norge. Videre vil hovedregelen og unntakene i artikkel 5 kort gjennomgås. Årsaken til dette er at Agentregelen er en presisering av område for fast driftssted, hvor mange av vilkårene i artikkel 5 (1) fremdeles må oppfylles, videre er det nødvendig at leseren får et overblikk over artikkelens struktur og oppbygning. Etter en introduksjon av artikkel 5 som sådan vil agentregelen før BEPS gjennomgås. Dette er en nødvendighet for å kunne foreta en analyse av regelens eventuelle utvidede innhold og rekkevidde.

Deretter følger en analyse og vurdering/drøftelse av den nye ordlyden i artikkel 5 (5) og (6) (og (8)). I kapittel 4 vil det foretas en analyse av eksisterende rettspraksis, hvorpå det vil foretas en hypotetisk anvendelse av agentregelen etter BEPS-prosjektets Action 7 på dommens faktum.

Avhandlingen avgrenses følgelig mot allokering av inntekter til det faste driftsstedet. Årsaken til dette er at det faller utenfor problemstillingens kjerne, samt masteravhandlingens omfang. Videre vil implementeringen av regelverket ikke gjennomgås, da dette det faller utenfor problemstillingens virkeområde. Implementeringen sier riktignok noe om artikkelens rekkevidde i den forstand av hvor mange skatteavtaler den nye art. 5 kommer til anvendelse på, men implementeringen sier ikke noe om selve innholdet i art. 5.

Til sist presiseres det at det er agentregelen som skal gjennomgås, og følgelig vil hovedregelen om fast driftssted, unntakene i fjerde ledd, samt byggeregelen i tredje ledd kun trekkes inn i oppgaven hvor det er naturlig.

Kapittel 2 Fast driftssted før BEPS

2.1 Grunnleggende forutsetninger

For å kunne drøfte innholdet og rekkevidden av den nye ordlyden til agentregelen i artikkel 5 (5) og (6) på en tilfredsstillende måte, er det formålstjenlig å vise kort til noen grunnleggende forutsetninger for skatteavtalenes funksjon i avtalestaten, og i dette tilfellet, norsk intern rett.

Skatteavtalene anses både som bilaterale/multilaterale avtaler, men også som traktater i et folkerettslig perspektiv. Norge har en dualistisk tilnærming til traktatene, og skatteavtalene vil som utgangspunkt ikke være norsk lov uten særskilt rettsakt. Skatteavtalene må av den grunn inkorporeres eller transformeres for å bli en del av norsk rett.

Gjennom Lov 28 juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) §1 har man gitt anledning til å bruke en enklere og mindre omfattende gjennomføringsmåte for å gjøre skatteavtalene til norsk intern rett. Kongen kan etter lovens § 1, med stortingets samtykke, gjøre skatteavtalene til norsk intern rett umiddelbart. Prosedyren er dermed enklere enn i Grunnloven §§.76 flg. Skatteavtalene har følgelig samme trinnhøyde som norsk lov. Av interesse for denne avhandlingen betyr dette at når Norge inngår avtaler etter mønster fra BEPS-prosjektets Action 7, vil endringene automatisk lede til nye regler på norsk rettsområde.

Skatteavtalene må, som annen skreven rett, tolkes for å finne frem til hva avtalepartene har ment å forplikte seg til. Ved tolkning av folkerettslige traktater er det wien-konvensjonen artikkel 31 som kommer til anvendelse. På tross av at Norge ikke har ratifisert wien-konvensjonen, er det sikker rett at *«skatteavtaler skal tolkast i samsvar med folkerettslige regler om tolkning av traktater»* jf. Sølvik-dommen, Rt. 2008 s 577.

For at agentregelen i artikkel 5 (5) skal komme til anvendelse, er det et grunnleggende hensyn at det finnes hjemmel i avtalestatens interne rett. Det fremkommer av skatteloven (sktl.) at et selskap må være hjemmehørende i Norge for at det skal være skattepliktig hit, jf. Sktl. §2-2 første ledd. Forutsetningen for å anvende reglen om fast driftssted er at virksomheten ikke er hjemmehørende i landet, men driver virksomhet i riket. Ved siden av regelen om at et selskap må være hjemmehørende i Norge finnes det en viktig regel i sktl. §2-3 første ledd bokstav b, om at selskap som ikke er alminnelig skattepliktig etter §2-2, likevel er begrenset skattepliktig

for «*formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra*». Det er kun den inntekten virksomheten generer i Norge som kan skattlegges her. Etter Dell-dommen¹¹ må det være forsvarlig å forutsette at sktl. §2-3 første ledd bokstav b går lengre enn regelen om fast driftssted i mønsteravtalen, og gir Norge anledning til å skattlegge filialer og agenter etter mønsteravtalens artikkel 5. Dell-dommen vil gjennomgås i kapittel 4.

2.2 Strukturen i artikkel 5

Som gjennomgått tidligere i kapittel 1, er revisjonen av agentregelen basert på ønske om å demme opp for aggressiv skatteplanlegging som fører til massiv skatteunndragelse på verdensbasis. For å kunne gi en god analyse av det potensielt nye innholdet, samt rekkevidden av den nye regelen, er det en nødvendighet å fastlegge agentregelens innhold og rekkevidde før BEPS-prosjektet. Agentregelen er en presisering av hovedregelen i artikkel 5 (1), og det er kun kravet om at det må foreligge en fast forretningsinnretning som erstattes av tilstedeværelsen av en agent.¹² De resterende vilkårene etter artikkelen må derfor fremdeles oppfylles. I den forbindelse kan det være formålstjenlig å foreta en kort introduksjon av artikkelens hovedregler og unntak før agentregelen gjennomgås. Dette for å få en mer dyptgående forståelse for hvilke tilfeller agentregelen kan omfatte. Det er kun i tilfeller hvor vilkårene etter hovedregelen ikke er oppfylt at man vurderer om agentregelen kan anvendes.

Etter mønsteravtalen artikkel 5 er det tre alternative måter for en virksomhet å opparbeide seg et fast driftssted. Først og fremst kan virksomheten skattlegges etter hovedregelen i artikkel 5 (1). Etter første ledd foreligger et fast driftssted dersom virksomheten disponerer et geografisk og tidsmessig fast forretningssted som virksomheten drives gjennom. Begrepet «*forretningsinnretning*» er ikke videre definert i artikkelens ordlyd. Det fremgår av kommentarene at lokaler, anlegg, eller ethvert fysisk objekt kan utgjøre et fast driftssted, så lenge virksomheten drives *gjennom* stedet.¹³ Forretningsinnretningen må «*disponeres*» av virksomheten. Etter gjeldende rett er det tilstrekkelig at skatteyter har en kvalifisert bruk av forretningsinnretningen, og det vil være irrelevant om innretningen eies, leies eller er tatt i bruk ulovlig.¹⁴ Artikkel 5 (4) omfatter en oppramsing av aktiviteter som ikke vil utgjøre et fast driftssted. aktivitetene som nevnes er av forberedende karakter eller oppfattet som

¹¹ Rt.2011 s. 1581

¹² (Skaar, 2006) side 180

¹³ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 4.6

¹⁴ *Ibid* para. 4.1

hjelpeaktiviteter. Listen anses ikke som uttømmende og grensedragningen er satt til hva man anser som kjerneaktiviteter. Unntakene gjelder også i tilfeller hvor det foreligger fast driftssted etter agentregelen. Artikkelens fjerde ledd er et av områdene som er utviklet i BEPS-prosjektet, da virksomheter vil kunne selge varer over nettsider, eller ha varelager på norsk jord til utlevering, uten å få skatteplikt til Norge. BEPS-prosjektets arbeid rundt artikkel 5 (4) vil ikke redegjøres for i denne avhandlingen da det faller utenfor oppgavens problemstilling. Poenget med det geografiske stedskravet er at forretningsstedet er plassert på et fast geografisk sted - at det er en link mellom virksomheten og området. Mønsteravtalens kommentarer uttrykker at dersom det foreligger et geografisk og kommersielt hele («*a coherent whole commercially and geographically with respect to that business*»¹⁵) vil vilkåret være oppfylt. Varighetskravet tilsier at det må foreligge en viss form for permanens over driftsstedet. Det er ikke tilstrekkelig med flyktige opphold. En virksomhet kan dog anses å ha fast driftssted i et land dersom det ligger i virksomhetens natur at dens varighet er kort. I praksis anses omtrent 6 måneder som tilstrekkelig. Dersom det ligger i virksomhetens natur at den er sesongbasert vil tidsperiodene kunne legges sammen.

Videre vil et fast driftssted kunne oppstå på bakgrunn av bygge- og installasjonsprosjekter som pågår i 12 måneder eller mer jf. artikkelens tredje ledd. Til sist, og sentralt i denne avhandlingen, vil en virksomhet ha et fast driftssted i avtalestaten dersom en person har fullmakt til å inngå avtaler i den annen stat, den såkalte agentregelen.

2.3 Agentregelen før BEPS

Agentregelens begrunnelse samsvarer med artikkelens første ledd; prinsipalen anses å ha skattemessig tilstedeværelse i kildestaten fordi agentens aktivitet fører til en tilknytning mellom kildestaten og virksomheten. Ved bruk av representanter kan virksomhetene omgå vilkåret om «*forretningsinnretning*». Regelen om at representanter kan utgjøre faste driftssteder er dermed et resultat av ønsket om korrekt fordeling av skattefundamentene, hindre skatteplanlegging og å unngå dobbeltbeskatning/dobbel ikke- beskatning.

Det er ikke ønskelig at enhver person som anses «*avhengig*» skal utgjøre et fast driftssted. Det er derfor bare personer som innehar en slik autoritet at de kan slutte kontrakter med bindende

¹⁵ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 5.1

virkning for virksomheten, som gjør at det foreligger en tilstrekkelig tilknytning og skattemessig tilstedeværelse for bedriften.¹⁶

En agent kan utgjøre et fast driftssted hvor: «*a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise*» jf. Artikkel 5 (5)

Etter bestemmelsen er det kun en «*person*» som kan utgjøre en agent. Det er viktig å bemerke at dette ikke peker på personlig representasjon. Det heter i mønsteravtalens artikkel 3 (1) a at:

«*For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:*

a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;

Det fremgår av kommentarene til artikkel 5 (5) at uttrykket «*person*» skal tolkes i samsvar med artikkel 3 (1) bokstav a.¹⁷ En «*person*» omfatter dermed både juridiske og fysiske personer, i entall eller flertall.

Ordlyden «*authority to conclude contracts in the name of the enterprise*» tilsier at agenten må ha en form for kompetanse utledet fra virksomheten. Kompetansens grunnlag kan finnes i en skriftlig undertegnet kontrakt som gir agenten fullmakt til å inngå kontrakter på vegne av foretaket. Autoriteten kan også bestå i evnen til å handle på egenhånd innenfor de retningslinjer prinsipalen har satt. Grunnlaget kan videre baseres på en ansatt som er i et kontraktsforhold. En person som inngår kontrakter på vegne av virksomheten kan utgjøre et fast driftssted uten noen form for fullmakt eller ansettelse, så lenge prinsipalen godtar de avtalene som blir sluttet. Uten denne siste muligheten ville regelen vært svært enkel å omgå. Vilkåret «*in the name of the enterprise*» skal ikke tolkes bokstavelig, slik at agenten må opptre i virksomhetens navn, men agenten må ha kompetanse til å rettslig binde virksomheten (mer om dette vilkåret i kapittel 4). En agent som kun har anledning til å forhandle eller oppsøke klienter vil ikke kunne utgjøre et fast driftssted. Dette må avgrenses mot tilfeller hvor agenten i realiteten fremforhandler hele kontrakten, men den kun må undertegnes av

¹⁶ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 32

¹⁷ *Ibid*

prinsipalen som en ren formalitet. I disse tilfellene vil det være irrelevant om undertegningen skjer i kildestaten eller hjemstaten.¹⁸

Vilkåret om «*acting on behalf of the enterprise*» har vist seg å være et sentralt element i agentregelens praktiske betydning. Ordlyden legger opp til at agenten må drive aktivitet som involverer prinsipalen og dens virksomhet i avtalestaten i tilstrekkelig grad. Mer om vilkåret i kapittel 3 og 4. Kravet om at agenten opptrer på vegne av prinsipalen og dennes virksomhet har sammen med “*authority to conclude contracts in the name of the enterprise*” vært avgjørende i tilfeller hvor multinasjonale selskaper har anvendt kommisjonærstrukturer for å utnytte artikkelen til å omgå skattlegging i avtalestaten. Vilkårene er spesielt interessante hva gjelder BEPS-prosjektet, som søker å demme opp for utnyttelsen av artikkelens ordlyd. Dell-dommen illustrerer problemstillingen godt. (Dommen analyseres utførlig i kapittel 4, og brukes her kun til illustrasjon). I Dell-dommen la Høyesterett til grunn at «*på vegne av*» og «*har fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av*», talte «*klart for at det blir stilt krav om rettsleg bindende avtaler for det foretaket som mellommannen har oppdrag for*».¹⁹ Resultatet var at Dell konsernet kunne bruke kommisjonærer til å selge sine produkter i avtalestaten, og på denne måten unngå skattlegging. I realiteten var det klart at kommisjonæren solgte produkter på vegne av Dell, men da de etter avtalen ikke kunne binde kommittenten rettslig var de ikke ansett å utgjøre et fast driftssted etter artikkelens ordlyd. Problemstillingen er kjernen i BEPS-prosjektets arbeid rundt agentregelen og vil behandles nærmere i senere kapitler.

Artikkelen stiller krav til en viss regelmessighet hva angår agentens kontraktinngåelser. Ordlyden «*habitually*» kan ikke nærmere defineres, da det vil bero seg på hva slags virksomhet som utøves. Se kapittel 3.2.2 for en nærmere analyse av vilkåret.

En agent som er uavhengig vil ikke kunne utgjøre et fast driftssted, hvem som anses uavhengig fremgår av artikkelens (6), og lyder som følger:

(6) “An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general

¹⁸ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 32.1

¹⁹ Rt.2011 s 1581 Avsnitt 43

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

Ordlyden innskrenker omfanget av agentregelen. Årsaken er at en agent som ikke er avhengig av sin prinsipal ikke kan skape en sterk nok tilknytning mellom prinsipalen og kildestaten. Følgelig vil prinsipalen ikke ha skattemessig tilstedeværelse i den kontraherende staten.

Agenten vil anses som uavhengig dersom:

*“a) he is independent of the enterprise both legally and economically, and
b) he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise.”²⁰*

Kravene viser at det avgjørende vil bero seg på utstrekningen av forpliktelser og rettigheter mellom prinsipalen og agenten.

En agent som mottar detaljerte instruksjoner fra virksomheten kan vanskelig anses som uavhengig. En agent som informerer sin prinsipal for å be om bekreftelse for handlingsmønstre vil fort anses avhengig. Denne situasjonen må avgrenses mot uavhengige agenter som informerer prinsipalen basert på høflighet og god forretningsånd.²¹

En agent som utelukkende driver forretning med én prinsipal vil fort anses å være avhengig. Motsetningsvis vil en agent som opptrer på vegne av mange forskjellige prinsipaler ofte anses uavhengig. Konklusjonen kan ikke trekkes utelukkende på bakgrunn av antall prinsipaler. Vurderingen må foretas konkret i henhold til hvilke aktiviteter agenten utøver og om han har risiko for resultatet.

2.4 utfordringer ved agentregelen før BEPS

Utfordringer rundt den nåværende agentregelen knytter seg i stor grad til tilpasninger og omgåelser. Virksomheter bruker blant annet kommisjonærstrukturer for å unngå fast driftssted. En kommisjonær selger virksomhetens varer i eget navn, uten å rettslig binde prinsipalen. På denne måten kan virksomheter drive stor grad av økonomisk aktivitet i kontraherende stater, uten å måtte skattlegges for denne. Det er spesielt vilkårene om fullmakt til å inngå kontrakter, og at kontrakten skal inngås i virksomhetens navn som brukes i tilfeller av skatteunndragelse.

²⁰ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 37

²¹ *Ibid* para. 38 og 38.5

Konsekvensene av denne omgåelsen er at multinasjonale selskaper kan konkurrere uten å bli skattlagt i landet, noe virksomheter hjemmehørende i staten ikke kan. Virksomheter som er hjemmehørende i staten må således skatte av all sin inntekt, hvorpå utenlandske selskaper kan etablere seg i land med lav, eller ingen, skattlegging. Videre fører skatteunndragelsen til en svekkelse av de aktuelle statenes skattefundamenter.

Kapittel 3 Base erosion and profit shifting

3.1 Action 7

Som tidligere nevnt består BEPS-prosjektet av 15 handlingsplaner som skal hindre overskuddsflytting og uthuling av skattefundmentene. Av disse 15 er det Action 7, «Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status», som er relevant for denne avhandlingen. Gjennom Action 7 søker BEPS-prosjektet en endring som skal avverge omgåelsen av artikkel 5. Det siktes da spesielt mot: «Artificial avoidance of PE status».²² Uttrykket «*artificial*» er ikke definert i sluttrapporten eller kommentarene. Det kommer derimot frem at strategier som blir brukt for å unngå status som fast driftssted, blant annet er utnyttelse av handlingsunntakene i artikkel 5 (4). Unntakene ble tidligere ansett som forberedende arbeid eller hjelpeaktivitet. Grunnet nye forretningsmodeller og en dramatisk økning i digitaliseringen kan disse aktivitetene være kjernen til den inntektsskapende aktiviteten i virksomheten.²³ Det er også kjent at multinasjonale selskaper utnytter unntakene i artikkel 5 (4) ved å bryte opp virksomheten i flere små avdelinger for å forkle dem som aktivitet av hjelpende eller forberedende karakter. På bakgrunn av dette har ordlyden i artikkel 5(4) blitt revidert slik at den kun tar for seg aktivitet som ikke er kjerneaktiviteter. Videre gjør artikkelens ordlyd, før BEPS, det mulig å splitte opp kontrakter for å unnslippe status som fast driftssted. Problematikken er spesielt relatert til byggeregelen i artikkel 5(3).

For denne avhandlingen er det problematikken rundt kommisjonærstrukturene, eller lignende, som er spesielt interessant. Gjennom nye forretningsmodeller, hvor virksomheter bytter ut datterselskaper med kommisjonærer, klarer virksomhetene å unnslippe skattlegging i den staten inntektene skapes. En «kommisjonær» blir løst definert i sluttrapporten til handlingsplan 7 som: “*an arrangement through which a person sells products in a State in its own name but on behalf of a foreign enterprise that is the owner of these products*”.²⁴ Gjennom denne forretningsmodellen kan multinasjonale selskaper gjennomføre kjernevirksomhet i flere stater uten å få status som fast driftssted. Produktenes eier er det

²² Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report

²³ *Ibid* s. 10

²⁴ *Ibid* s. 15

utenlandske selskapet, og agenten eller personen som selger disse kan følgelig ikke skattlegges for gevinsten som generes av salget. Kildestatens anledning til å skattlegge virksomheten er dermed redusert til agentens godtgjørelse.²⁵ Andre lignende strategier innebærer at agenten forhandler kontrakter for en virksomhet, hvorpå kontrakten må slutføres og signeres i utlandet. Man ser også tilfeller hvor agenter regelmessig forhandler kontrakter for nærstående virksomheter, men hvor agenten på tross av forholdet til foretaket anses som uavhengig.

Rapportens Action 7 tar sikte på at de aktuelle virksomhetsinntektene som ikke skattlegges, eller skattlegges svært lavt, skal kunne skattes av den staten hvor inntektene genereres. Virksomhetene har en skattemessig tilstedeværelse, som i praksis bør kunne skattlegges. Regelverket er derfor ansett som ufullstendig, og er forsøkt revidert. I understående tekst vil agentregelens nye ordlyd gjennomgås. Deretter vil det foretas en analyse og vurdering/drøftelse av forskjellige problemstillinger eller temaer knyttet til den nye ordlyden. I kapittel 4 vil det forsøkes å gi den nye agentregelen en praktisk vinkling. Dette ved å analysere rettspraksis før BEPS-prosjektet, hvorpå det vil gjøres en vurdering av hva resultatet ville blitt i dag, basert på analysen og vurderingen i dette kapitlet.

3.2 Mønsteravtalen Artikkel 5 (5) og (6) – den nye ordlyden

Digitalisering, globalisering og nye forretningsmodeller har ført til massiv skatteunndragelse. BEPS-prosjektet har av denne årsak erstattet artikkel 5 (5) og (6) (sammen med (8)) med følgende ordlyd:

(5)

“ Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

a) in the name of the enterprise, or

²⁵ Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report s. 9

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise,

*that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.*²⁶

Det fremkommer av kommentarene at 3 kriterier må oppfylles for at en agent skal utgjøre et fast driftssted:

- Personen må opptre i en kontraherende stat på vegne av foretaket.²⁷

Ordlyden samsvarer med tidligere ordlyd, som til sammenligning krevde at personen: «*is acting on behalf of an enterprise ... in a Contracting State ...*», endringen innebærer kun en omskrivning av vilkårets ordlyd, og ingen realitetsendring isolert sett.

- Personen må på regelmessig basis inngå kontrakter, eller vanligvis spille den sentrale rollen som rutinemessig fører til inngåelse av kontrakter uten vesentlig endring av foretaket.²⁸

På dette punkt kan det se ut som BEPS-prosjektet utvider artikkelens ordlyd. Artikkel 5 (5) før BEPS inneholdt kun et vilkår om at personen: «*... has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise ...*».

Vilkåret om regelmessighet er videreført til den nye ordlyden. En naturlig språklig forståelse av den nye teksten tilsier at vilkåret om fullmakt til å inngå kontrakter er utvidet. Det er erstattet til fordel for kravet om at personen inngår kontrakter, eller at personen spiller den sentrale rollen ved inngåelsen av kontrakter, uten vesentlige materielle endringer av foretaket. Vilkåret må, basert på ordlyden, forstås slik at det kreves mindre formell autoritet av agenten, og at fokuset er flyttet til hva slags aktiviteter agenten reelt sett utøver.

²⁶ Mønsteravtalen (2017) artikkel 5(5)

²⁷ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 84

²⁸ *Ibid*

- Kontraktene må enten være i virksomhetens navn, for overføring av eierskap, eller rett til bruk av løsøre eller fast eiendom som tilhører virksomheten, eller som virksomheten har rett til å bruke, eller for levering av tjenester fra virksomheten.²⁹

At personen kan utgjøre et fast driftssted dersom han/hun inngår kontrakter i virksomhetens navn samsvarer med tidligere ordlyd jf.: «*authority to conclude contracts in the name of the enterprise*». De følgende alternativene for å utgjøre et fast driftssted er derimot nye, og har ingen parallell i den tidligere ordlyden. Endringen tar særlig sikte på situasjoner hvor kontrakten inngås i en annens navn, men det reelt sett er virksomheten som leverer varen/tjenesten. Alternativene er antatt å ramme kommisjonærstrukturene og andre tilsvarende forretningsmodeller. Dette vil bli nærmere behandlet i understående tekst.

Den nye ordlyden tilsier at bruksområde for artikkel 5 (5) er utvidet. Ordlyden legger opp til at flere virksomheter skal få status som fast driftssted.

Artikkel 5 (6) må ses i sammenheng med artikkelens åttende ledd. Etter BEPS vil disse lyde som følger:

(6)

Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.³⁰

(8)

For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the

²⁹ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 84

³⁰ Mønsteravtalen (2017) artikkel 5 (6)

other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.³¹

Artikkel 5 (6) er, sammen med et nytt åttende ledd, fullstendig omskrevet. Den tidligere ordlyden tilsa at en virksomhet ikke ville opparbeide seg et fast driftssted dersom virksomheten: *“carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business”*.³² Som tidligere vil en uavhengig agent ikke utgjøre et fast driftssted dersom han/hun opptrer innenfor rammene av sin normale forretningsvirksomhet. Endringen av ordlyden tilsier at en slik agent uansett vil anses som avhengig dersom han eller hun opptrer eksklusivt, eller nesten eksklusivt, på vegne av en virksomhet han eller hun er nærstående. Artikkelens åttende ledd redegjør for når man anses nærstående. Mer om konsekvenser og tolkninger av artikkel 5 (6) senere i avhandlingen.

I motsetning til artikkel 5 (5) vil den nye ordlyden i artikkel 5 (6) føre til en innskrenkning av når en agent kan anses som uavhengig av prinsipalen. Effekten vil derimot være den samme, da innskrenkingen kan føre til at flere agenten danner et fast driftssted gjennom sin aktivitet.

3.3 Analyse og vurdering av endringen

BEPS-prosjektets Action 7 tar sikte på å unngå «*The artificial avoidance of permanent establishments*». Hva OECD mener med «*artificial avoidance*» er derimot aldri definert eller omtalt. Problemstillingen er relevant da Action 7 er bygd opp rundt formålet om å unngå såkalt «*artificial avoidance*», i den forbindelse hadde det vært praktisk å vite nøyaktig hva OECD forsøker å unngå.

Uttrykket ble først brukt i Cadbury Schweppes saken, som dreide seg om utenlandske kontrollerte selskaper. I dommen ble uttrykket brukt angående fiktive virksomheter og

³¹ Mønsteravtalen (2017) artikkel 5 (8)

³² Mønsteravtalen (2010) artikkel 5 (6)

etableringer som ikke utførte ekte økonomisk aktivitet.³³ Dommen angår EU- retten, men er relevant for tolkningen av uttrykket da det ble brukt angående tilfeller hvor man ønsket å hinder skatteunndragelse, eller mer presist arrangementer som har til formål å omgå medlemsstatens lovgivning.³⁴ I BEPS final report Action 7 uttales det at «*It is clear that in many cases commissionaire arrangements and similar strategies were put in place primarily in order to erode the taxable base of the State where sales took place.*»³⁵ Det er nærliggende å anta at uttrykket er ment å referere til tilfeller som definert av Cadbury Schweppes saken, og at det er arrangementer som er falske eller lignende.³⁶ Da det etter revideringen av artikkelens ordlyd og kommentarene fremgår at man kan legge større vekt på formålstolkninger (unngå skatteunndragelse), vil en definisjon av det OECD forsøker å unngå: «*artificial avoidance*», være velkommen.

I understående del av kapittel 3 vil det reises ulike problemstillinger eller temaer i anledning artikkelens nye ordlyd. For å kunne drøfte problemstillingene/temaene i kapitlene vil det først være nødvendig å foreta en analyse av den aktuelle ordlydens betydning, hvorpå problemstillingen/temaene vil drøftes og vurderes.

3.3.1 Vil mønsteravtalens nye ordlyd føre til ønsket utvidelse av typetilfellene som rammes, herunder spesielt kommisjonærstrukturene?

Artikkelens første handlingsalternativ er at agenten «*concludes contracts*» i den kontraherende staten. Uttrykket tar sikte på tilfeller hvor lovgivningen i den aktuelle staten tilsier at en avtale er inngått av agenten. Dette i likhet til handlingsalternativet etter artikkel 5 (5) før BEPS.

Ordlyden legger opp til et, iøynefallende, utvidet handlingsalternativ hvis agenten: «*... plays the principal role leading to the conclusion of contracts ...*». En naturlig språklig forståelse av «*principal role*» tilsier at agenten må være hovedpersonen bak inngåelsen av kontrakten.

Agenten må være den avgjørende faktor for at avtalen inngås. Ordlyden «*principal role*» kan tas til inntekt for at det foreligger et årsakskrav mellom agenten og avtaleinngåelsen.

Ordlyden «*leading*» viser at kontrakten ikke må inngås formelt av agenten. Skille mellom

³³ 12 Sept. 2006, Case C-196/04, Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue, (2006) ECR I-07995, avsnitt. 54-55

³⁴ *Ibid*, avsnitt. 51

³⁵ Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report s. 15

³⁶ The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report, Arthur Pleijsier, publisert på <https://www.academia.edu/>

første og andre handlingsalternativ er nettopp forskjellen mellom «*leading*» og «*concludes*». «*Concludes*» viser som nevnt til en formell avtaleinngåelse etter loven, hvorpå «*leading*» viser til prosessen som fører til den formelle avtaleinngåelsen.

De reviderte kommentarene til artikkel 5 (5) presiserer at den nye ordlyden legger opp til en test av aktivitetene som blir utført av agenten, i motsetning til en test som vurderer om en avtale i praksis er inngått. Testen fokuserer på om avtaleinngåelsen er et direkte resultat av personens aktiviteter.³⁷ Det understrekes at agentens handlinger må testes opp mot artikkelens formål- hvorvidt agentenes handlinger er ment å overbevise tredjepersoner om å inngå kontrakt.³⁸

En agent som innhenter og mottar bestillinger, uten å forhandle avtalevilkår, vil kunne danne et fast driftssted dersom varene sendes ut uten modifikasjoner fra virksomheten. Videre vil et selskap som oppsøker kunder på vegne av prinsipalen, hvor de informerer om pris og avtalevilkår, kunne danne et fast driftssted dersom dette ender opp med at tredjeparten bestiller varen fra prinsipalen.³⁹ Gjennom disse eksemplene tydeliggjøres formålet med det nye tillegget i artikkel 5 (5). I begge tilfellene vil agenten være drivkraften bak avtalen. Selv uten å inneha fullmakt, eller autoritet, til å fremforhandle avtalevilkår eller inngå formell kontrakt. Kommentarene avgrenser mot tilfeller hvor agenten kun utfører generell markedsføring, som ikke resulterer i direkte avtaleinngåelse. Dette eksemplifiseres med et tilfelle hvor en representant fra en virksomhet markedsfører medisiner som produseres av virksomheten. Markedsføringen er rettet mot leger. Når legene senere skriver resepter på disse legemiddele, vil salget kunne øke betydelig. Artikkel 5 (5) vil ikke gjelde i disse tilfellene da markedsføringen ikke ender i direkte kontraktinngåelse.⁴⁰

Artikkel 5 (5) har beholdt sin struktur etter BEPS-prosjektet. Kjernen i bestemmelsen er den samme, men utvides til også å omfatte agenter som “*habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise*”. Det kan stilles spørsmål ved om denne ordlydsendringen straffer «gode agenter». En agent vil i realiteten alltid spille hovedrollen ved kontraktinngåelser, da de gjennom sin markedsføring og undersøkelse finner aktuelle kunder

³⁷ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 88

³⁸ *Ibid*

³⁹ *Ibid*

⁴⁰ *Ibid* para. 89

og potensielle kjøpere.⁴¹ På den ene siden vil agenten som klarer å selge produktet, eller inngå kontrakt med tredjepart uten materielle endringer, være en «god agent», og i forbindelse med ordlysendringen, bli straffet for det. På den andre siden vil nettopp gode agenter sørge for at det genereres inntekter i den aktuelle staten, og den økonomiske aktiviteten som finner sted tilsier derfor at det foreligger en skattemessig tilstedeværelse som er naturlig å skatlegge.

Videre kan det påpekes at ordlysendringen ikke nødvendigvis vil hindre tilpasninger. Prinsipalen vil etter ordlyden ha mulighet til å styrke den formelle prosessen, hvor det er han/hun som godkjenner kontraktene, og på denne måten argumentere for at det ikke er agenten som spiller «*the principal role*» i avtaleinngåelsen.⁴² Det kan også spørres om selskapene vil kunne fragmentere aktivitetene slik at agenten spiller en for liten rolle til å anses som drivkraften bak avtalen. Dersom dette blir tilfellet vil det dog foregå lite økonomisk aktivitet i kildestaten, og skattemessig tilstedeværelse vil ikke foreligge. Det vil derfor ikke være naturlig at selskapene blir skattlagt som fast driftssted.

BEPS-prosjektets formål om å hindre skatteunndragelse og omgåelse av regelverket er forsøkt ivaretatt gjennom det utvidede handlingsalternativet. Kjente aktiviteter, hvilket tar sikte på å unngå skattlegging, er agenter som sørger for avtaleinngåelse, uten formelt å inngå kontrakten, det vil isolert sett se ut som OECD har truffet godt med den nye ordlyden.

Spørsmålet blir videre om handlingsalternativet kan føre til at all økonomisk aktivitet kan skatlegges. Vilkåret om regelmessighet kan i disse tilfellene fungere som en sikkerhetsventil. Dette vil sammen med spørsmålet om vilkåret om regelmessighet kan føre til omgåelse av artikkel 5, drøftes i kapittel 3.2.2.

Ordlyden «*on behalf of*» er et sentralt element. Vilkåret legger opp til at agenten må drive aktivitet som involverer prinsipalen og dens virksomhet i tilstrekkelig grad.⁴³ Det må altså foreligge en tilknytning mellom agenten, prinsipalen og virksomheten. Virksomheten må berøres direkte eller indirekte gjennom agentens handlingsforløp. Agentens handlinger vil ikke berøre prinsipalen dersom aktivitetene gjøres på vegne av agentens egen virksomhet. Vilkåret må ses i sammenheng med artikkel 5 (6) som utelukker uavhengige agenter. Artikkelen formål om å skatlegge aktører som har skattemessig tilstedeværelse, vil i seg selv sette grenser når agenten ikke opptrer på vegne av prinsipalen og dens virksomhet.

⁴¹ The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report, Arthur Pleijsier, publisert på <https://www.academia.edu/>

⁴² *Ibid*

⁴³ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 86

Prinsipalens virksomhet vil ikke ha skattemessig tilstedeværelse dersom agenten opptrer på vegne av seg selv. Vilkåret er ikke nytt, og tilfører dermed ikke nye tolkningsspørsmål til artikkelen. Tidligere førte vilkåret til at virksomheter som drev aktivitet gjennom kommisjonærstrukturer unngikk skattlegging som fast driftssted. Dette vil ytterligere illustreres i kapittel 4. Vilkåret har fremdeles selvstendig betydning, men det kan antas at vilkårets betydning vil være noe redusert etter den nye ordlyden i artikkel 5 (5) bokstav b og c.

I bokstav b og c utvides ordlyden slik at den også omfatter gitte tilfeller hvor det ikke foreligger noen rettslige forpliktelser om levering mellom prinsipalen og tredjepersonen. Typetilfellene som omfattes vil spesielt være kommisjonærtifellene. Kommisjonæren vil inngå kontrakter med tredjepersonen i eget navn. Prinsipalen vil etter «civil law» ikke være rettslig forpliktet til å levere, men i realiteten er det prinsipalen og dens virksomhet som leverer varene/tjenesten/bruksretten.⁴⁴ Før BEPS-prosjektet førte denne rettstilstanden til en forskjell mellom «common law» og «civil law» landene. Etter «common law» blir kommittenten rettslig bundet av kommisjonærens kontrakter, og det foreligger således et fast driftssted ved disse forretningsmodellene. I «civil law» landene fører den interne retten til at kommittenten ikke bindes rettslig av kommisjonærens kontrakter, og før BEPS førte dette til at det ikke forelå et fast driftssted for kommittenten.

For at artikkel 5 (5) skal komme til anvendelse fordrer bokstav a at kontrakten inngås «*in the name of the enterprise*». Det fremkommer av kommentarene at en streng ordlydstolkning ikke kan legges til grunn.⁴⁵ Ordlyden må tolkes i henhold til formålet om å unngå skatteomgåelse, og å skattlegge inntekter hvor de genereres. Dersom den praktiske virkningen er at prinsipalen leverer tjenesten/bruksretten/varen, vil det være uten betydning om prinsipalens virksomhet ikke er nevnt i kontrakten. Det er derimot verdt å merke seg at prinsipalen må bindes rettslig. Dersom prinsipalen ikke blir rettslig bundet, vil kontrakten ikke være «*in the name of the enterprise*». Vilkåret samsvarer med tidligere ordlyd, og legger opp til omfattende omgåelse gjennom bruk av kommisjonærstrukturer. Dette vil illustreres i kapittel 4 gjennom Dell-dommen. Av denne årsak har artikkelen blitt tilføyd nye alternativer gjennom de følgende bokstavene:

⁴⁴OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 91 og 92

⁴⁵*Ibid* para. 93

Bokstav b og c vil blant annet omfatte kommisjonærstrukturene. Ordlyden i bokstav b og c “*for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use ... or for the provision of services by that enterprise*”, viser at prinsipalens virksomhet må eie, eller ha bruksretten til det som skal leveres. Det nye tillegget innebærer at prinsipalens virksomhet vil få fast driftssted i avtalestaten dersom agenten inngår avtale med tredjeperson i eget navn, men det i realiteten er prinsipalens virksomhet som eier varer/tjenester eller bruksretter som skal leveres. Det kreves med andre ord ikke en rettslig binding av prinsipalen for at virksomheten skal få status som fast driftssted. Det er realitetene som skal prøves, ikke de formelle avtaleforholdene. I motsetning vil prinsipalen ikke kunne skattlegges etter artikkel 5 (5), i det tilfellet at agenten eier varen/tjenesten/bruksretten som skal leveres. Tillegget er isolert sett en vesentlig utvidelse av artikkelens virkeområde. Forretningsmodeller som tidligere har falt utenfor artikkelen, vil nå bli omfattet dersom aktiviteten fører til en reell leveranse fra prinsipalens virksomhet. Fokuset vil sammen med vilkåret «*principal role*» føre til at artikkelen legger opp til en mer formålstjenlig tolkning. Man vil etter ordlyden se på formålet med kontraktsinngåelsen, og hvilke realiteter kontrakten fører til. I motsetning til tidligere rettstilstand, hvor det avgjørende var om prinsipalen ble rettslig bundet av kontraktsinngåelsen. I kapittel 4 vil dette belyses gjennom Dell-dommen.

I forbindelse med bokstav b og c vil alle kontrakter som inngås med tredjepersoner, hvor virksomheten eier det som i realiteten leveres, være omfattet av begrepet om fast driftssted. På den ene siden kan man stille spørsmål ved om en slik endring på alle plan vil være fornuftig. Spesielt i den forstand at endringen vil ramme alle kommisjonærstrukturer, både lojale og illojale. På den andre siden mener kanskje OECD at alle kommisjonærstrukturer bør skattlegges, uavhengig av formålet med forretningsmodellen. Dersom dette er tilfellet kan det se ut som de har truffet godt med ordlyden.

Videre vil ordlyden kreve at virksomheten eier/har bruksretten til produktet/tjenesten. I forlengelsen av dette kan det påpekes at en mulig problemstilling er om multinasjonale selskap vil kunne opprette forretningsmodeller hvor de ikke står som den formelle eier av produktene/tjenestene/bruksrettene, og om man i disse tilfellene skal legge realitetene til grunn for rettsanvendelsen, eller om det fordrer et formelt eierskap fra prinsipalen.

3.3.2 Kan vilkåret om regelmessighet føre til omgåelse av artikkel 5(5)?

Jf. Redegjørelse i avsnitt 2.1 er det allment akseptert at en person, eller agent, kan utgjøre et fast driftssted. Videre er det enighet om at ikke enhver aktivitet i en kontraherende stat kan medføre status som fast driftssted, da det kreves at agenten har en skattemessig tilstedeværelse. Ordlyden “habitually” underbygger dette prinsippet. En naturlig tolkning av vilkåret tilsier at agenten må utføre økonomisk aktivitet på regelmessig basis. «Habitually» viser også at tilknytningen mellom prinsipalen og kildestaten må være så sterk at inntektene som genereres der bør inngå i deres skattefundament. Vilkaåret kan videre tolkes slik at flyktig aktivitet, eller forbigående virksomhet, ikke er tilstrekkelig.⁴⁶ Det fremkommer av kommentarene at det ikke kan fastslås en generell «frequency test».⁴⁷ Variasjonen i hyppigheten, og måten kontrakter inngås på i forskjellige virksomheter er begrunnelsen for dette.

Vilkåret samsvarer med artikkelens ordlyd før BEPS-prosjektet, og fører således ikke til realitetsendringer isolert sett. BEPS-prosjektets formål om å skattlegge virksomheter som har tilstrekkelig skattemessig tilstedeværelse i en stat, samsvarer med det opprinnelige vilkåret om regelmessighet. Prosjektet har ikke til formål at enhver aktivitet på tvers av landegrensene skal føre til beskatning etter artikkel 5, da et slikt internasjonalt regelsett vil kunne hindre den internasjonale handel. Det er nærliggende å anta at vilkåret av denne grunn er videreført.

Det stilles videre krav til regelmessighet ved at kontraktene som inngås må være: «*routinely concluded without material modification by the enterprise*». I dette avsnittet er det kun vilkåret om regelmessighet som gjennomgås, resterende del av ordlyden vil vurderes senere i kapitlet.

Ordlyden “*routinely concluded*” peker i retning av samme innhold som «*habitually*». Forskjellen er at «*routinely concluded*» knytter seg til at kontraktene skal inngås på rutinemessig basis uten materielle modifikasjoner. Kommentarene gir ingen veiledning på hvordan uttrykket skal forstås. «*Routinely concluded*» må derfor ses i sammenheng med formålet bak artikkelen. Dersom en agent spiller hovedrollen i avtaler som inngås rutinemessig uten materielle modifikasjoner, vil virksomheten få en tilknytning til den kontraherende stat, som tilsier at de har en skattemessig tilstedeværelse der. Det må av denne grunn antas at vilkåret tar sikte på å utelukke agenter som i utgangspunktet oppfyller vilkårene for skattlegging, men som ikke har tilstrekkelig skattemessig tilstedeværelse til at

⁴⁶ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 98

⁴⁷ *Ibid*

man kan rettferdiggjøre skattlegging av inntekten. Vilkåret vil kanskje fungere som en sikkerhetsventil i en utvidet ordlyd, slik at ikke alle tilfeller av aktivitet blir skattlagt.

Det kan settes spørsmålstegn ved om utformingen av vilkåret om regelmessighet åpner for omgåelse av artikkel 5. Det vil etter ordlyden trolig være mulig å omgå status som fast driftssted på to plan.

For det første vil prinsipalen kunne sørge for at agenten ikke inngår kontrakter regelmessig. Denne typen omgåelse knytter seg til vilkåret om «*habitually*», hvor agenten på generell basis kan sørge for at kontraktene som inngås i avtalestaten ikke når opp til kravet om regelmessighet. På den ene siden kan det trolig føre til tilfeller hvor agenten kan utføre økonomisk aktivitet i større grad enn hva som bør være skattefritt. På den andre siden kan det spørres om dette vil være praktisk fornuftig, eller om prinsipalen mister noe av effektiviteten som skaper inntekter gjennom slik skatteplanlegging, og at det av denne grunn i realiteten ikke foreligger en skattbar tilstedeværelse. Videre vil vilkåret hindre at all økonomisk aktivitet fører til skatteplikt. Dersom all økonomisk aktivitet kunne skattlegges ville konsekvensen sannsynligvis vært en demper på handel på tvers av landegrensene. Det kan tenkes at i en avveining, vil dette hensynet veie tyngre enn hensynet til å demme opp for alle typer skatteunndragelse.

For det andre vil prinsipalen kunne utnytte vilkåret som knytter seg til at kontraktene skal inngås på rutinemessig basis uten materielle modifikasjoner. Dette kan ganske enkelt gjøres ved at prinsipalen materielt endrer en del av de kontraktene agenten inngår, slik at vilkåret om rutinemessig godkjenning ikke blir oppfylt. Det vil muligens være enklere for en prinsipal å opprettholde effektiviteten gjennom denne typen omgåelse av regelen. På den ene siden kan det spørres om det er behov for dette vilkåret om regelmessighet i tillegg til vilkåret om «*habitually*», da «*habitually*» allerede fungerer som en sikkerhetsventil for at ikke all økonomisk aktivitet skal kunne skattlegges. På den andre siden vil «*routinely*» ha en selvstendig funksjon i tilfeller hvor agenter inngår store andeler kontrakter på regelmessig basis, som ofte endres materielt, og agentens aktivitet av denne grunn i realiteten ikke bør skattlegges. Vilkåret «*routinely*» må ses i sammenheng med «*material modifications*», da det muligens er «*material modifications*» som fører til at man kan omgå vilkåret.

3.3.3 Vilkåret om “without material modification by the enterprise”

Ordlyden «*Without material modification by the enterprise*» er vag, og uten spesifikasjoner i selve artikkelteksten. Artikkelens kommentarer gir ingen videre veiledning for presisjon av vilkåret. Det må antas at ordlyden klargjør prinsippet om at det er agentens aktiviteter som skal tas i betraktning ved vurderingen av om det foreligger et fast driftssted, ikke den formelle avtaleinngåelsen. Multinasjonale selskaper har utnyttet hull i artikkelens tidligere ordlyd, hvor den formelle avtaleinngåelsen ble gjort i utlandet, men hvor den faktiske kontrakten ble inngått i kildestaten. Slik omgåelse av artikkel 5 (5) vil ikke være mulig etter ordlydsendringen. Grensen mellom ubetydelige formelle endringer, og materielle endringer av betydning, er ikke fremhevet i kommentarene eller artikkelens ordlyd. Vilkåret må derfor tolkes opp mot bestemmelsens formål. Dersom prinsipalen foretar materielle endringer, vil agentens aktivitet i kildestaten være av mindre betydning for avtaleinngåelsen, og han vil derfor ikke spille «*the principal role*» for kontrakten. Som en følge av dette vil prinsipalen og virksomheten ikke ha en tilstrekkelig skattemessig tilstedeværelse i den kontraherende staten. Vilkårets manglende presisjon, og følgende mangel på utdypninger i kommentarene må antas å skape usikkerhet og subjektive tolkninger i avtalestatene. Det kan bli problematisk dersom multinasjonale selskaper bruker ordlydens manglende presisjon som middel for skatteunndragelse. Vilkårets betydning vil kunne føre til uenighet mellom statene, og i forlengelsen av dette: dobbeltbeskatning, eller dobbelt ikke-beskatning. Det vil også være behov for rettslig avklaring, som vil være prosessøkonomisk ugunstig.

Det kan spørres om ordlydens manglede presisjon også åpner for omgåelse. Følgene av ordlydens manglende presisjon vil etter dette kunne være svært negative. Dette har også blitt ytret av flere skatterettslige aktører i forbindelse med utarbeidelsen av ordlyden.⁴⁸(se 3.2.6).

Skal ordlyden tolkes bokstavelig, vil enhver materiell endring i kontrakten kunne føre til at det ikke etableres et fast driftssted i avtalestaten. Ordet «modifikasjon» peker i retning av mindre endringer. Det må derfor i alle tilfeller være fornuftig å legge til grunn at OECD, som forfattere av ordlyden, har ment at det ikke skal store endringer til før man faller utenfor kategorien «fast driftssted». Spørsmålet blir om ordlyden skal tolkes så strengt. Reglene for å skatlegge personer eller selskaper bør i stor grad være forutberegnelige, og som vist i kapittel 4 gjennom redegjørelse for Dell- dommen, la Høyesterett til grunn en forholdsvis streng ordlydstolkning. Dersom resultatet av den vage ordlyden blir at enhver modifikasjon fører til

⁴⁸ Comments received on revised discussion draft BEPS action 7: prevent the artificial avoidance of PE status 15 June 2015, blant annet; EY, Deloitte UK, The 100 group og BMG

at det ikke foreligger et fast driftssted, vil det være enkelt for multinasjonale selskaper å omgå reglene ved å foreta små materielle modifikasjoner i kontraktene. Dette kan reelt sett være uten betydning for avtaleinngåelsen, og agenten kan ha spilt den sentrale rollen for kontrakten. På den ene siden vil ordlydens manglende presisjon kunne føre til at domstolene kan vektlegge formålsbetraktninger i større grad. Det fremgår av artikkelens nye kommentarer at man kan vektlegge formålsbetraktninger. På den annen side er det derimot tvil om en slik uttalelse skal kunne overgå ordlyden. Dette støttes også av Wien-konvensjonens artikkel 31, som blant annet viser at ordene skal tolkes ut fra en objektiv forståelse. For å unngå dobbeltbeskatning/dobbelt ikke- beskatning, subjektive tolkninger som fører til en lite konform anvendelse av skatteavtalene, samt en lite forutberegnelig rettstilstand, ville det vært fornuftig av OECD å utbrodere spørsmålet i større grad gjennom artikkelens ordlyd eller kommentarer.

3.3.5 Artikkel 5 (6) og (8) ledd

Endringene av artikkel 5 (6), sammen med (8) er omfattende. I likhet med ordlyden før BEPS-prosjektet skal en agent anses som uavhengig dersom han/hun opptrer innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet. Eksemplene på hvem som kan utgjøre en uavhengig agent er naturligvis fjernet da agentregelen tar sikte på å omfatte tilfeller som f.eks. kommisjonærstrukturene.

Det nye tillegget gjelder hvor en person opptrer «*exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related*», i disse tilfellene skal agenten ikke anses som uavhengig.

En naturlig forståelse av «*exclusively or almost exclusively*» tilsier at tilnærmet alle agentens aktiviteter må være for prinsipalens virksomhet. Av kommentarene fremgår det at minst 90% av salgene agenten inngår må kunne tilordnes prinsipalen dersom personen skal anses å være avhengig.⁴⁹ Kommentarene gir ingen videre veiledning for hvordan denne prosenten av andel salg skal regnes ut. Spørsmålet blir om 90% av salgene knytter seg til salgenes verdi, eller antall salg som er sluttet. Ordlyden legger som andre deler av artikkelen opp til subjektive vurderinger. Dette kan neppe ha vært OECDs ønske, da en konform og enhetlig tolkning av skatteavtalene er nødvendig for å oppnå effektive og velfungerende skatteavtaler.

⁴⁹ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 112

«*Closely related*» er videre definert i artikkelens åttende ledd. Artikkelen legger opp til et kontrollvilkår. Etter artikkel 5 (7) skal en virksomhet ikke anses å ha fast driftssted i en kontraherende stat kun fordi de er kontrollert av en virksomhet i en annen kontraherende stat. Etter artikkel 5 (6) må agentens aktiviteter være eksklusivt, eller nesten eksklusivt for den nærstående i tillegg til kontrollvilkåret.

Virksomhetene anses som «*closely related*» dersom de har kontroll over hverandre, eller de er under kontroll av samme person/virksomhet. Vurderingen skal tas på bakgrunn av «*all the relevant facts and circumstances*» og legger således opp til en konkret vurdering.⁵⁰ Vilkåret er i tråd med BEPS-prosjektets formål om å unngå omgåelse av reglene blant annet basert på forretningsmodeller og oppbygning av virksomheter, med skatteunndragelse som motivasjonsfaktor. Man kan finne veiledning i åttende ledd, siste setning, som tar for seg tilfeller som automatisk gjør agenten «*closely related*».

Artikkelens nye ordlyd vil, som tidligere nevnt, føre til en innskrenkning av når en agent kan anses som uavhengig av prinsipalens virksomhet. Det er spesielt ordlyden «*almost exclusively*» som fører til tolkningstvil, og muliggjør omgåelse av artikkelen, og varierende praksis i avtalestatene. Vilkåret om «*closely related*» reiser andre problemstillinger. For eksempel om agenter som i realiteten er uavhengige, vil anses som avhengige etter ordlyden.

Etter endringen fører prosentangivelsene til at personen vil utgjøre et fast driftssted i alle tilfeller hvor hovedmannen har 50 % av kapital eller stemmerett i det selskapet som utgjør agenten. Man må anta at regelendringen vil føre til at illojale forretningsmodeller, som i realiteten driver virksomhet gjennom faste driftssteder, vil rammes. Derimot kan det være lojale grunner til at en forretning er bygd opp slik at hovedmannen innehar 50% kontroll over selskapet som utgjør agenten, og videre at realitetene er slik at agenten ikke utgjør et fast driftssted. Slike forretninger vil kunne få status som fast driftssted på tross av at agenten i realiteten er uavhengig.

3.3.6 Sentrale aktørers perspektiv på endringen

Som en del av BEPS-prosjektets målsetning om en gjennomslutning og inkluderende prosess, ble interesserte invitert til å kommentere på et «discussion draft» utarbeidet av the Committee on Fiscal Affairs (CFA).⁵¹ Innsamlingen av kommentarene ble gjort i to omganger. Etter

⁵⁰ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 120

⁵¹ Public Discussion Draft, BEPS action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 31 October 2014–9 January 2015, side 5

første innsamling ble diskusjonsutkastet fornyet. Det er det fornyede diskusjonsutkastet; «Comments recived on revised dicsussion draft» som vil bli kommentert i denne avhandlingen. De mottatte kommentarene ble offentlig publisert, og ved gjennomgang får man et inntrykk av relevante skatterettslige aktørers formening om den «nye agentregelen».

Etter en gjennomgang av flere aktørers argumentasjon, er inntrykket at det er stor grad av konsensus mellom kommentatorene. Det er viktig å bemerke at kommentarene i stor grad kommer fra aktører som er ansatt i store selskaper som vil bli rammet av den nye regelen. Man kan derfor anta at oppfatningene i noen grad vil være subjektive.

For det første påpekes det flere ganger at den nye ordlyden er vag. Aktørene opplever at ordlyden fører til en subjektiv forståelse av artikkelen. Bekymringen rundt formuleringene dreier seg i stor grad om den usikkerheten som vil oppstå når statene kan legge subjektive betraktninger inn i sin tolkning, og i forlengelsen av dette-risikoen for dobbeltbeskatning.⁵² Videre påpekes svakheten ved at artikkelen behøver stor grad av presiseringer i kommentarene, da spesielt med tanke på kommentarens vekt i en tolkningsprosess. Som nevnt i overstående tekst har vi tidligere sett at Høyesterett er forsiktig med å vektlegge formålsbetraktninger som fremkommer av kommentarene, dersom man ikke kan begrunne dette gjennom artikkelens ordlyd.

For det andre stilles det spørsmål ved rekkevidden av den nye ordlyden. Aktørene knytter bekymringer til om lojale forretningsmodeller vil rammes. Det påpekes spesielt tilfeller hvor små bedrifter får status som fast driftssted, men hvor de skattbare inntekter vil være så små at de administrative byrdene langt overgår fordelene ved at virksomheten danner et fast driftssted.⁵³ I forlengelsen av dette kan det være fornuftig å påpeke den brede definisjonen av hvem som er nærstående, og dermed avhengig, etter artikkelens ordlyd. Strukturen på forskjellige forretningsmodeller kan føre til at agenter og prinsipaler som i utgangpunktet er uavhengige vil anses som avhengig av hverandre etter den nye definisjonen i artikkel 5 (6). Lojale forretninger, som ikke har skatteunndragelse som formål, vil kunne rammes urettmessig av den nye ordlyden.

⁵² Comments received on revised discussion draft BEPS action 7: prevent the artificial avoidance of PE status 15June2015, blant annet; EY, Deloitte UK, The 100 group og BMG

⁵³ *Ibid*

Aktørenes omtaler er generelt sett bekymringer rundt dobbeltbeskatning som en følge av en vid, vag og subjektiv ordlyd. Det bes om presiseringer, og videre en vurdering av hvem artikkelen er ment å omfavne. Det påpekes at mulige konsekvenser er en vanskeliggjort internasjonal handel, og skattlegging av lojale forretningsforbindelser.

En av aktørene som omtalte det reviderte diskusjonsutkastet var BEPS monitoring group, heretter kalt BMG. BMG gruppen består av eksperter på forskjellige områder innen internasjonal skatterett, og har naturligvis en annen innfallsvinkel en de andre skatterettslige aktørene.

BMG uttrykker for det første bekymringer rundt at det reviderte diskusjonsutkastet har tatt for mye hensyn til aktørenes kommentarer. De presiserer at omtalene kommer fra rådgivere som er betalt av de multinasjonale selskapene som vil rammes av en regel som omfavner flere forretningsmodeller. Ifølge BGM vil det naturligvis følge en konsensus rundt deres oppfatninger.⁵⁴

Videre påpekes det, i motsetning til øvrige aktører, at diskusjonsutkastet ikke går langt nok. Det vises her spesielt til utfordringene rundt det digitale markedet. BMG oppfatter at arbeidsgruppen har tolket sitt mandat for snevert⁵⁵ da aktiviteter etter avtaleinngåelse og forhandlinger vil falle utenfor fast driftsstedets begrep. Det er spesielt ordlyden: «*negotiates the material elements' of contracts, which are either (i) in the name of the foreign enterprise, or (ii) for sale of or transfer of rights to goods or property owned by that foreign enterprise, or (c) for the provision of services by that foreign enterprise.*» Som vil føre til at multinasjonale virksomheter kan fragmentere sine aktiviteter slik at de ikke innebærer forhandlinger eller salg, og i forlengelsen av dette unngå status som fast driftssted.⁵⁶

BMG er av den oppfatning av BEPS-prosjektet ikke har håndtert og definert utfordringene rundt faste driftssted i det 21 århundre, men utsatt problemstillingen til senere behandling.

I neste kapittel skal de overstående analysene og vurderingene forsøkes anvendt på tidligere rettspraksis.

⁵⁴ Comments received on revised discussion draft BEPS action 7: prevent the artificial avoidance of PE status 15June2015, blant annet; EY, Deloitte UK, The 100 group og BMG Side 28

⁵⁵ *Ibid* Side 29

⁵⁶ *Ibid* Side 32

Kapittel 4 Rettspraksis

Som nevnt i overstående tekst vil det i dette avsnittet gjøres en analyse av «fast driftssted» i artikkel 5 (5) og (6) i eksisterende rettspraksis. Begrepet om fast driftssted er svært sentralt når det gjelder internasjonal skattlegging, men det foreligger overraskende lite praksis rundt temaet. Etersom BEPS-prosjektets Action 7, herunder revidering av artikkel 5, ikke trer i kraft i Norge før 2020, foreligger det naturlig nok ingen rettspraksis etter endringen. Det presiseres at det kun er de skatteavtalene Norge har valgt å endre gjennom det multilaterale instrument (MLI), og hvor den aktuelle avtalestaten har gjort samme valg, som vil endres inntil videre.

Spørsmålet om Action 7 vil føre til en realitetsendring må derfor bero seg på en teoretisk analyse og vurdering/drøftelse av den nye ordlyden (kapittel 3), med et følgende forsøk på å sammenligne dette opp mot eksisterende rettsavgjørelser.

4.1 Dell-dommen, Rt.2011 s 1581

4.1.1 Introduksjon

Saken gjaldt et ligningsvedtak hvor Dell Products ble ilagt skatt for årene 2003-2006. Dell AS var et selskap hjemmehørende i Norge, som solgte datamaskiner og utstyr til det offentlige og større bedrifter. Selskapet opptrådte som kommisjonær for Dell Products, kommittenten. Dell Products var stiftet i Nederland, men hjemmehørende i Irland. De kjøpte sine varer fra morselskapet Dell Products (Europe) BV, som i likhet var stiftet i Nederland, og hjemmehørende i Irland.⁵⁷

Staten v/Skatt øst hevdet at Dell Products hadde fast driftssted i Norge, på bakgrunn av aktiviteten til Dell AS som kommisjonær. De anførte at det måtte legges til grunn en funksjonell forståelse av skatteavtalen, hvor det avgjørende burde være om Dell Products reelt sett ble bundet av kontraktinngåelsene til Dell AS. Dell Products gjorde gjeldende at artikkelen ikke kunne forstås som noe annet enn at det krevdes en rettslig binding av prinsipalen etter agentens kontraktinngåelser. For ordens skyld presiseres det at Dell AS var hjemmehørende i Norge og følgelig skattepliktig for sin opptjente inntekt.

⁵⁷ Rt.2011 s 1581 avsnitt (1) – (5)

Avtalen mellom Dell Products og Dell AS var opprettet i henhold til kommisjonsloven av 1916. Kontraktene som ble inngått av Dell AS var således ikke rettslig bindende ovenfor Dell Products jf. Kommisjonsloven § 56 (1).

Høyesterett la enkelt til grunn at Dell Products var skattepliktig etter skatteloven §2-3 første ledd. Det var heller ikke omstridt at Dell AS ikke var en uavhengig mellommann. Da skattelovens regel er mer omfattende enn skatteavtalen mellom Irland og Norge, var det denne som måtte tolkes for å avgjøre om Dell Products hadde fast driftssted i Norge.

Sakens omstridte tema var hvordan «*på vegne av*» («*acting on behalf of an enterprise*») og «*har fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av*» («*authority to conclude contracts in the name of the enterprise*») skulle tolkes. Tingretten og Lagmannsretten konkluderte med at Dell AS inngikk avtaler «*på vegne av*» Dell Products, Høyesterett kom til motsatt resultat.

Skatteavtalen mellom Norge og Irland var (og er) i samsvar med mønsteravtalen. Avtalen forelå både på norsk og engelsk.

4.1.2 Høyesteretts vurdering

En enstemmig Høyesterett kom til at Dell Products ikke hadde fast driftssted i Norge. Anken førte dermed frem, og Staten v/Skatt Øst ble ansvarlig for sakskostnader i alle instanser.

Høyesterett la til grunn at «*på vegne av*» og «*har fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av*», talte «*klart for at det blir stilt krav om rettsleg bindande avtalar for det føretaket som mellommannen har oppdrag for*»⁵⁸

Resonnementet er begrunnet i at kommisjonsavtalen skal forstås ut fra norsk reglement, hvor prinsipalen således ikke blir rettslig bundet.⁵⁹

4.1.3 Analyse av Høyesteretts vurdering

Som bemerket i introduksjonen la Høyesterett enkelt til grunn at Dell AS ikke var en uavhengig mellommann. Dell AS solgte kun tillatte produkter, til fastlagte priser og vilkår av Dell Products.⁶⁰ Det omstridte var derfor om ordlyden i artikkel 5 (5) krevde at Dell AS inngikk avtaler som var rettslig bindende for Dell Products, eller om det var tilstrekkelig at de var reelt bundet.

⁵⁸ Rt.2011 s 1581 avsnitt (43).

⁵⁹ Ibid avsnitt 49.

⁶⁰ LB-2010-32855 – UTV-2011-807

For ordens skyld nevnes det at Høyesterett tar utgangspunkt i normal traktatolkning, og videre henviser til rettspraksis som presiserer at kommentarene til mønsteravtalen (også nyere kommentarer) kan vektlegges.⁶¹

Før Høyesteretts ordlydstolkning analyseres, er det interessant å se nærmere på avsnitt (43). Førstvoterende legger til grunn at ordlyden i den engelske og norske versjonen av skatteavtalen må ha samme betydning, da «*det er ikkje sagt noko ved avtaleinngåinga mellom Irland og Noreg som tyder på at det vart sikta på ei avvikande meining*». ⁶² Som Zimmer påpeker i sin artikkel «Høyesterettsdommer i skattesaker fra 2011» må dette antas å være i overenstemmelse med prinsippet om ensartet traktatolkning, og formålet om å unngå dobbeltbeskatning.⁶³ Staten v/Skatt Øst anfører derimot at man må holde seg til den norske versjonen av ordlyden «på vegne av». Det presiseres at ordlyden er åpen, og at dette taler for en funksjonell vurdering av om kommittenten reelt sett blir bundet.⁶⁴ Dette kan tas til inntekt for at staten mener det er en realitetsforskjell i den norske og engelske ordlyden, hvor det er den norske som må tillegges vekt. Som Zimmer skriver i sin artikkel kan det, som staten anfører, påpekes at «in the name of» er en strengere og mer konkret ordlyd enn «på vegne av». Statens synspunkt virker å bli avvist av Høyesterett i avsnitt 43 hvor de som nevnt legger til grunn en ensartet tolkning.

Da dommer Utgård har klargjort at ordlyden isolert sett taler for rettslig binding, blir problemstillingen for Høyesterett om «*det ligg føre andre rettskjelder som talar for ei anna løysing enn det ordlyden isolert sett tilseier*». ⁶⁵ Førstvoterende går deretter videre til å presisere at skatteavtalen mellom Irland og Norge er identisk med mønsteravtalen, og at kommentarene i så måte må vektlegges. Presiseringen må antas å bekrefte overstående antagelse om at Høyesterett mener den norske og engelske versjonen har samme terskel hva gjelder vilkåret «in the name of» og «på vegne av».

Høyesterett ser så hen til kommentarenes punkt 32 og 32.1. Punkt 32 presiserer at det ikke vil være det beste med hensyn til internasjonale økonomiske relasjoner, dersom enhver avhengig agent kunne danne et fast driftssted.⁶⁶ Det er derfor bare «*persons having the authority to*

⁶¹ Rt.2011 s 1581 avsnitt 41

⁶² *Ibid* avsnitt 43

⁶³ Frederik Zimmer, 2012, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011 (Dell-dommen)» *Skatterett 2012 s. 43-85 – (SR-2012-43)* (s. 74)

⁶⁴ Rt.2011 s1581 avsnitt 27

⁶⁵ *Ibid* avsnitt 43

⁶⁶ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 32

conclude contracts” som kan danne et fast driftssted etter artikkelen. Førstvoterende gjengir kommentarenes begrunnelse for hvorfor man etter artikkelen krever at agenten har fullmakt til å slutt kontrakten, men uten å gå nærmere inn på hva begrunnelsen; «internasjonale økonomiske relasjoner» er.

Ordlyden «*the interest of international economic relations*» kan, også basert på formålet med skatteavtalene, tas til inntekt for at reglene om fast driftssted ikke skal komme i veien for fornuftige og lojale forretningsmodeller. Økt internasjonal handel vil følgelig føre til økt velstand. Ønske om å unngå dobbeltbeskatning, som kan hindre internasjonal handel, er derfor en av bærebjelkene i skatteavtalene. Spørsmålet er om dette formålet må ses i sammenheng med en av de andre bærebjelkene i skatteavtalene, nemlig å hindre skatteunndragelse og omgåelse av regelverket. Det er vel liten tvil om at kommisjonærstrukturene ofte utnyttes for å unngå skattlegging i kildestaten. Førstvoterende vektlegger «*the interest of international economic relations*» i sin begrunnelse uten nærmere drøftelse. Det kan være grunn til å stille spørsmål ved om ikke dommeren burde foretatt en nærmere drøftelse av hvordan et så sammensatt hensyn ble tolket.

Dommer Utgård går så videre til kommentarene i punk 32.1. Det vises til at «*authority to conclude contracts in the name of the enterprise*» ikke betyr at agenten bokstavelig talt må inngå kontrakter i virksomhetens navn, men at vilkåret også gjelder agenter som inngår kontrakter som er bindende for virksomheten.⁶⁷ Ved første øyekast kan det se ut som om uttalelsen fører til at det skal mindre til før kontrakten er inngått «*in the name of the enterprise*». Kommentaren ble tilføyd etter merknad fra Storbritannia, som gjorde oppmerksom på at etter «common law» blir kommittenten bundet til kommisjonærens avtaler, uten at den er gjort i kommittentens navn.⁶⁸ Resultatet av dette er at det avgjørende er om kommittenten blir bundet, ikke om kontrakten er inngått i deres navn.⁶⁹ Det sentrale for den underliggende saken må altså være at prinsipalen må være bundet for at det skal foreligge et fast driftssted.⁷⁰ Dommer Utgård stadfester deretter at «*For skattlegging i Noreg skal «kommisjon» forståast ut frå innhaldet i omgrepet etter norsk lovgiving, jf. skatteavtalen*

⁶⁷ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 32.1

⁶⁸ Rt.2011 s 1581, avsnitt 48

⁶⁹ Frederik Zimmer, 2012, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011 (Dell-dommen)» *Skatterett 2012 s. 43-85 – (SR-2012-43)* (s. 74)

⁷⁰ *Ibid* (s. 75)

artikkel 3 nr. 2».⁷¹ Begrepet i norsk lovgivning forstås som nevnt slik at kommittenten ikke blir bundet av kommisjonærens avtaler.

Det kan være verdt å nevne at henvisningen fra førstvoterende til artikkel 3 nr. 2 kanskje er noe misvisende. Artikkel 3 nr. 2 tar sikte på: «*ethvert uttrykk som ikke er definert i overenskomsten, når ikke annet fremgår av sammenhengen, ha den betydning som uttrykket på dette tidspunkt har i henhold til lovgivningen i vedkommende stat*». Rettsforholdet i Dell-dommen ble regulert av kommisjonsloven. Ordet «kommisjon» er ikke nevnt i «overenskomsten» og er derfor ikke omfattet av artikkel 3 nr. 2.⁷²

I avsnitt 51 følger en bemerkning av adskillig interesse. Dommer Utgård stadfester at ved forståelsen av mønsteravtalen, er det av interesse hvordan artikkelen blir tolket i andre land, da spesielt fra de øverste domstoler. «Av interesse» blir ikke nærmere gjort rede for, men det er nærliggende å tolke dommer Utgård dit at han tillegger praksisen en god del vekt.

Det er spesielt «Zimmer saken» fra Conseil d'Etat (Frankrikes administrerende Høyesterett) førstvoterende analyserer. Informasjon om dommen er hentet fra forskjellige artikler.⁷³ Zimmer Limited (eller kommittenten) var et britisk foretak som spesialiserte seg på ortopediske produkter. I 1994 inngikk virksomheten en kommisjonæravtale med Zimmer SAS. Zimmer SAS (eller kommisjonæren) skulle selge produkter i Frankrike i eget navn, men hvor kommittenten hadde risikoen. Den franske skatteadministrasjonen la til grunn at Zimmer Limited hadde fast driftssted i Frankrike gjennom Zimmer SAS aktiviteter som kommisjonær. Skatteadministrasjonen idømte Zimmer Limited 40% tilleggs�katt for årene de ikke hadde levert selvangivelse.

Fransk administrerende Høyesterett opphevet skatteadministrasjonens avgjørelse og la til grunn at Zimmer Limited ikke hadde fast driftssted i Frankrike, og på denne bakgrunn- ikke kunne tillegges skatteplikt.

Conseil d'Etat fastsatte at det må foreligge to kriterier for at et fast driftssted skal finne sted. For det første må agenten være avhengig av sin prinsipal, og for det andre må agenten ha anledning til å rettslig binde prinsipalen. Spørsmålet om avhengighet ble ikke drøftet da dette

⁷¹ Rt.2011 s 1581 avsnitt 49

⁷² Frederik Zimmer, 2012, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011 (Dell-dommen)» *Skatterett* 2012 s. 43-85 – (SR-2012-43) (s. 74)

⁷³ Se blant annet: *Zimmer wins French decision on permanent establishment* <https://www.internationaltaxreview.com/Article/2606253/Zimmer-wins-French-decision-on-permanent-establishment.html> (Sist besøkt 26.04.2019)

allerede var fastlagt. I likhet med Dell-dommen, ble det lagt til grunn at dersom kommisjonæren ikke kunne binde prinsipalen rettslig, kunne det ikke foreligge et fast driftssted.

Høyesterett uttaler at: «*I den uoffisielle engelske omsetjinga er det tilsvarande vist til at utgangspunktet om ikkje-binding gjeld «unless it appears either from the express terms of the contract of commission, or from other factual elements relating to its appointment».*⁷⁴

Høyesterett oppfatter uttalelsen som en presisering om at det må foreligge noe mer (for eksempel en fullmakt) til den normale kommisjonsavtalen for at prinsipalen skal bindes.⁷⁵ Det ble videre lagt vekt på at Dell konsernet hadde samme struktur i 15 andre land, hvor spørsmålet om fast driftssted ikke ble problematisert (Med unntak av Spania, hvor spørsmålet på dette tidspunktet ikke var avgjort). Førstvoterende fant altså støtte til sitt synspunkt gjennom fransk rettspraksis, og ensartetheten i praksisen fra andre land. Synspunktet er i henhold til prinsippet om konform traktatolkning, og skaper følgelig forutberegnelighet på internasjonalt nivå.

Staten v/Skatt øst anførte som nevnt at formålsbetraktninger, herunder å unngå skatteunndragelse og tilpasninger, måtte tillegges vekt ved forståelsen av ordlyden.

Høyesterett avviste dette med begrunnelse i en klar ordlyd, som tilsa at det måtte foreligge en rettslig binding for å oppfylle vilkårene i artikkel 5(5). Til sist begrunnet førstvoterende avgjørelsen i praktiske og rettstekniske hensyn, hvor klare og forutberegnelige regler ble tillagt stor vekt. De praktiske og rettstekniske hensyn ble formulert som følger: «*Eit alternativt kriterium ville måtte etablerast utan støtte i teksten i skatteavtalen eller i mønsteravtalen. Det ville i seg sjølv vere usikkert. Eg peikar på at det er tale om formuleringar som må reknast å gå att i svært mange skatteavtalar. Med ei slik temmeleg laus avgrensing av kriteriumet, ville det kunne bli store praktiske og rettstekniske vanskar med å få til ein nokonlunde einsarta praksis.*».⁷⁶ Uttalelsen fører ikke bare til praktikable og rettsteknisk enkle regler, men ivaretar også hensynet til ensartet traktatolkning, samt skatteyters forutberegnelighet.⁷⁷

⁷⁴ Rt.2011 s.1581 avsnitt 52

⁷⁵ *Ibid*

⁷⁶ *Ibid* avsnitt 55

⁷⁷ Frederik Zimmer, 2012, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011 (Dell-dommen)» *Skatterett 2012 s. 43-85 – (SR-2012-43) (s. 77)*

4.2 Dell-dommen etter BEPS - nytt resultat?

Ettersom mønsteravtalens reviderte ordlyd etter BEPS-prosjektet ikke er tredd i kraft, har jeg i overstående tekst (kapittel 3) forsøkt å belyse endringen teoretisk. For å få en praktisk vinkling på problemstillingen, vil jeg i punkt 4.2 foreta en hypotetisk tilnærming av Dell-dommen, dersom den ble avsagt etter BEPS-prosjektets ikrafttredelse.

Spørsmålet i denne delen av oppgaven er hvordan rettskildene ville blitt brukt etter BEPS-prosjektet, og i forlengelsen av dette hvor terskelen for å få status som fast driftssted ligger nå sammenlignet med tidligere.

4.2.1 Hypotetisk anvendelse av artikkel 5(5) etter BEPS, på Dell-dommen

I punkt 4.1 ble det gjort rede for Høyesteretts vurdering av vilkåret «på vegne av» eller, «in the name of» i Dell-dommen. En enstemmig Høyesterett mente at en klar ordlyd tilsa at prinsipalen måtte bindes rettslig for at agenten kunne utgjøre et fast driftssted. Denne rettstilstanden fører blant annet til ulik behandling av agenter i «*common law*» og «*civil law*» landene. En kommisjonæravtale etter Storbritannias regelverk vil føre til at agenten utgjør et fast driftssted. Årsaken ligger i «*common law*» - landenes interne rett. I kommisjonæravtaler basert på «*common law*», for eksempel Storbritannias lov om kommisjonsavtaler, heter det at kommittenten blir rettslig bundet av agentens avtaler, uavhengig av om den er gjort i kommittentens navn.⁷⁸ Høyesteretts tolkning samsvarer med prinsippet om ensartet traktatolkning, men i praksis vil resultatet bli det motsatte. Resultatet kan anses som akseptabelt da det er opp til landene å velge sin interne rett. Det er dermed statenes valg om de vil ha gunstige skatteregler eller ikke. På den annen side kan det påpekes at det gjerne ikke har vært bevisst fra lovgiver, dette med støtte i at Dell-saken gikk helt til Høyesterett for å få avklaring.

Det er videre problematisk at multinasjonale selskap utnytter forretningsmodeller for å omgå skattereglene. Dette fører til skjev konkurranse og svekkelse av skattefundamentene, hvilket illustreres godt i Dell-dommen. Her mister Norge, som følge av kommisjonsloven, en del av sitt skattefundament. Spørsmålet er om Action 7 kunne ført til at Norge, i likhet med «*common law*» landene, kunne skattlagt Dell Products som fast driftssted.

⁷⁸ Rt.2011 s 1581 avsnitt 48

Ordlyden I artikkel 5 (5) er analysert tidligere i avhandlingen. Det vil derfor ikke redegjøres for artikkelens nye ordlyd i sin helhet, men kun fokuseres på de endringene som er mest sentrale for problemstillingen i dette avsnittet. Jeg vil videre hen vise til tidligere tekst for inngående drøfting av ordlydens betydning.

Ordlyden i artikkel 5 (5) før BEPS tilsa at en agent som «*is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise*» vil utgjøre et fast driftssted. Det første tillegget i artikkel 5 (5) etter BEPS utvider ordlyden til og også omfatte tilfeller “*where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise ... habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts*”. Spørsmålet er om denne ordlydsendringen kunne ført til at Dell Products ble skattepliktig som fast driftssted.

Vilkårene «On behalf of» skal etter revideringen av kommentarene tolkes som at det må foreligge en tilknytning mellom agenten, prinsipalen og virksomheten. Virksomheten må berøres direkte eller indirekte gjennom agentens handlingsforløp. Dette kan tas til inntekt for at terskelen når en agent opptrer på vegne av prinsipalen er senket. Ordlyden «*principal role leading to the conclusion of contracts*» legger, som nevnt i punkt 3.3.1, opp til en test som fokuserer på om avtaleinngåelsen er et direkte resultat av personens aktiviteter.⁷⁹ Det understrekes at agentens handlinger må testes opp mot artikkelens formål, spørsmålet blir om handlingene er ment til å overbevise tredjepersonen om å inngå kontrakt.⁸⁰ Problemet med kommisjonærstrukturene er at agenten ikke overbeviser tredjepersonen om å inngå kontrakt med prinsipalen, det er etter kommisjonsloven agenten som bindes til kontrakten. Etter BEPS er det klart at man kan vektlegge formålet om å unngå skatteunndragelse i større grad enn tidligere. Spørsmålet er om formålsbetraktninger kan utvide ordlyden til å skape et fast driftssted også i de tilfellene hvor det ikke foreligger en rettslig binding. Ordlyden i kommentarene og i artikkelen kan anses å være så tydelige at det fremdeles må foreligge en rettslig binding av kommittenten.

Neste spørsmål blir om tillegget i bokstav b kunne ført til et fast driftssted for Dell Products. Ordlyden tilsier at dersom agenten spiller hovedrollen i kontraktinngåelsen “*and these contracts are for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use,*

⁷⁹ OECD kommentarene 2017. Art. 5 para. 88

⁸⁰ *Ibid*

property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use” vil det foreligge et fast driftssted.

En naturlig språklig forståelse tilsier at kommittenten vil få fast driftssted i kildestaten dersom agenten inngår avtale med tredjeperson i eget navn, mens det i realiteten er prinsipalens virksomhet som eier varer/tjenester eller bruksretter som skal leveres. Ordlyden omfatter klart kommisjonærstrukturene, dette bekreftes også i kommentarene, hvor det følger at:

“A typical example would be the contracts that a “commissionnaire” would conclude with third parties under a commissionnaire arrangement with a foreign enterprise pursuant to which that commissionnaire would act on behalf of the enterprise but in doing so, would conclude in its own name contracts that do not create rights and obligations that are legally enforceable between the foreign enterprise and the third parties even though the results of the arrangement between the commissionnaire and the foreign enterprise would be such that the foreign enterprise would directly transfer to these third parties the ownership or use of property that it owns or has the right to use.”⁸¹

Ordlyden, sammen med kommentarene til artikkelen, viser at det skal vesentlig mindre til før en agent kan danne et fast driftssted. Regelendringen innebærer at man ikke ser på den formelle rettslige bindingen, men hva som er realiteten i avtalen. Resultatet av dette er at artikkel 5 (5), hva angår kommisjonærstrukturer, nå vil bedømmes likt i «common law» og «civil law» landene. Regelendringen fører til at den interne retten har mindre å si, hvorpå de reelle konsekvenser av avtalen vil avgjøre om det foreligger et fast driftssted. Da skatteavtalene søker en konform tolkning vil en slik endring være velkommen hva gjelder rettferdighets og likhetsbetraktninger. Multinasjonale selskaper operer ofte i flere stater, og rettstilstanden vil være lite forutsigbar dersom den interne retten skal føre til så store realitetsforskjeller. Staten v/Skatt øst ville etter regelendringen mest sannsynlig fått medhold i sin anførsel om at det er de faktiske omstendighetene som må vektlegges.

Det er derfor nærliggende å anta at Dell-dommen ville fått et annet resultat, på bakgrunn av BEPS-prosjektets revidering av kommentarene og artikkelen.

⁸¹ OECD kommentarene 2010. Art. 5 para. 92

4.3 Annen rettspraksis

Den spanske domstolen avsa i 2012 en dom som har store likhetstrekk med den norske Dell-avgjørelsen. Det presiseres at informasjonen om den «spanske Dell-dommen» er hentet fra artikler og sammendrag fra nettet,⁸² jeg har beklageligvis ikke hatt tilgang til det originale dokumentet. Gjennomgangen av gjeldende dom blir derfor naturligvis mindre detaljert, og kortfattet.

Dell Products kjøpte produkter av Dell Europe, og solgte dem gjennom kommisjonæravtaler. En av disse avtalene var med Dell Spain. Dell Spania solgte, i likhet med Dell AS i Norge, produktene i Spania i sitt eget navn, men for Dell Products regning.

Kommisjonæren var involvert i logistikkarbeid, markedsføring, administrasjon av nettsiden til Dell Products, samt etterfølgende kontakt med kunder.⁸³ Domstolen anså Dell Products for å ha fast driftssted i Spania. Dette på tross av manglete forretningssted. Serveren nettsiden var knyttet til, befant seg ikke på spansk grunn og videre foregikk det ingen aktivitet fra fysiske eller juridiske personer i Spania. Retten la etter dette også til grunn at Dell Products hadde et fast driftssted gjennom en avhengig agent. Da Spania er et «civil law» land var kommisjonærens kontrakter ikke rettslig bindende for kommittenten. Avgjørelsen var basert på den omfattende kontrollen kommittenten hadde over kommisjonæren. Som nevnt under redegjørelsen for Dell-dommen hadde Dell konsernet samme struktur i 15 andre land, hvor spørsmålet om fast driftssted ikke ble problematisert. Spørsmålet er hvordan den spanske domstolen kunne lande på et så motstridende resultat sammenlignet med andre land, med tilsvarende avtale.

Den spanske domstolen var klar over resultatene i Zimmer og den norsk Dell-saken, men valgte å anvende en mer «substansiell og funksjonell»⁸⁴ tolkning av skatteavtalen. Det er nærliggende å anta at de med dette mener en mer formålstjenlig tolkning. De argumenterte videre med at OECDs mønsteravtale var under revisjon, og at de ikke anså seg som bundet av kommentarene før OECD hadde klargjort resultatet. Det kan være nærliggende å sette

⁸² Se blant annet: the Spanish Substantialist approach To fragmented Structures of business: The dell case, Subsidiary as permanent establishment, https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/07/the_spanish_substantialist_approach_to_fragmented_structures_of_business_the_dell_case_a_subsidiary_as_permanent_establishment.pdf

⁸³ *Ibid*

⁸⁴ *Ibid*

spørsmålstegn ved om retten var «forut sin tid». Dette gjennom å pådømme et fast driftssted for Dell-Products ved å anvende et regelsett de trodde ville tre i kraft i senere tid.

En slik anvendelse av jussen vil potensielt føre til motstridende resultater i mange stater, og en konform tolkning vil bli truet. På den andre siden førte dommen i Dell Spania til et tilsvarende resultat som «common law» landene ville fått.

Et annet interessant tema er hvorfor retten valgte å fastlegge fast driftssted etter både artikkel 5 (1) og (5). Semantikken i artikkelen er som nevnt at dersom det foreligger fast driftssted etter 1 ledd, vil man ikke gå videre for å fastlegge fast driftssted etter 5 ledd.

Spørsmålet blir følgelig hvordan Dell dommen i de spanske domstoler ville sett ut etter BEPS Action 7. Nærmere bestemt om domstolen vil fortsette å anvende artikkel 5 (1) om fast forretningssted, og videre artikkel 5 (5) om at kommisjonæren i realiteten bandt kommittenten og derfor handlet «*on behalf of*» Dell Products.

Etter gjennomgangen av den norske dell-avgjørelsen i overstående tekst, må man kunne anta at Dell–Spain ville blitt ansett som en fast agent etter artikkel 5 bokstav b. Avgjørelsens faktum er tilnærmet likt, og tilfellet faller direkte inn under bokstav b. Dersom den spanske domstolen i fremtiden velger å anvende bokstav b, og ikke hovedregelen i første ledd eller første alternativ i femte ledd, vil man kunne påstå at retten har vært forut sin tid. I forlengelsen av dette kan det påstås at avgjørelsen var uheldig, og basert på hvordan ønsket rettstilstand så ut, fremfor hvordan ordlyden faktisk skulle tolkes.

Kapittel 5 Avsluttende bemerkninger

Som en overordnet konklusjon på problemstillingen for avhandlingen må det være forsvarlig å anta at ordlyden i begrepet om fast driftssted i artikkel 5 (5) og (6) er utvidet gjennom BEPS-prosjektet Action 7. Slik innholdet i artikkelen fremstår etter analysen, vil rekkeviddens omfang utvides slik at forretningsmodeller som tidligere har unngått status som fast driftssted rammes. Dell-dommen illustrerer dette godt.

Action 7 vil følgelig kunne føre til at mange multinasjonale selskaper må revurdere, eller endre sine forretningsmodeller. Det multinasjonale selskapet må i alle tilfeller opprette de nødvendige ressurser for å imøtekomme kravene som oppstår i kjølvannet av å ha et fast driftssted i landet. Virkningene av å ha fast driftssted er at man blir begrenset skattepliktig til avtalestaten, og dette tilfelle, Norge. I forlengelsen av dette oppstår flere plikter for virksomheten. Selskapet vil blant annet være registreringspliktig til riket jf. foretaksregisterloven §2-1 annet ledd og i tillegg må de registreres i enhetsregisteret jf. enhetsregisterlovens §4. Videre pålegges det regnskapsplikt etter regnskapsloven §1-2 trettende ledd. Plikten til å ha revisor følger av revisorloven §2-1 første ledd og er en konsekvens av regnskapsplikten.⁸⁵ Virksomheten må også levere skattemelding for formues- og inntektsskatt jf. Skatteforvaltningsloven §8-2 første ledd bokstav a. Formålet med denne oppramsingen av plikter for virksomhetene dersom de etter Action 7 får fast driftssted, er å vise konsekvensene av regelendringen, og hva dette kan bety for virksomhetene. Det vil kreve både tid, ressurser og ny strukturering for selskapene. Dette betyr at utgiftene ikke begrenses til den nye skatteplikten, men også ny arbeidskraft.

Formålet med Action 7 om å hindre skatteunndragelse ved å modernisere skatteavtalene slik at de utvikles i takt med verdenshandelen er jeg etter overstående analyse usikker på om ordlyden ivaretar. Det er klart at prosjektet i noen grad har håndtert de metodene som i dag blir brukt for å omgå regelverket, spørsmålet blir om de har laget et regelverk som er nok fremoverlent til å ivareta andre kommende utfordringer. Etter analysen gjort i kapittel 3 kan det se ut som multinasjonale selskaper fremdeles kan tilpasse seg regelverkets ordlyd. Denne bekymringen ble også ytret av BMG som nevnt i kapittel 3 er av den oppfatning at BEPS-

⁸⁵ NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.

prosjektet ikke har håndtert og definert utfordringene rundt faste driftssted i det 21 århundre, men utsatt problemstillingen til senere behandling.

Den nye ordlyden til artikkelen er vag, og usikkerheten rundt ordlydens presise mening vil kunne føre til subjektive tolkninger og en lite enhetlig tolkning i avtalestatene. Det kan stilles spørsmål ved om BEPS-prosjektets forsøk på å lage et regelverk som er formålstjenlig, dynamisk og tilpasningsdyktig, istedenfor har produsert en ordlyd som legger opp til subjektive tolkninger. Resultatet av dette kan bli prosessøkonomisk dyrt ved høy grad av domstolsprøving, og videre en lite konform tolkning på tvers av avtalestatene. Videre er det nærliggende å anta at de multinasjonale selskapene kunne utnytte ordlydens manglende presisjon. På den andre siden kan de multinasjonale selskapene rammes gjennom vanskeligheten som oppstår ved forutberegne hvilke skattemessige utgifter selskapet vil få. Videre vil ordlyden kunne omfatte lojale forretningsordninger som ikke har skatteunndragelse som motiv. I forbindelse med dette kan det være verdt å nevne at små foretak vil kunne rammes, hvor de administrative byrdene kan bli store, og i verste fall ødeleggende for virksomheten.

På tross av at overstående betraktninger er kritiske til den nye ordlyden, er det nærliggende å anta BEPS-prosjektets Action 7 har klart å hindre omgåelse ved bruk av kommisjonærstrukturer slik de anvendes i dag. Hva resultatet av revideringen blir, vil i stor grad bero på domstolenes vektlegging av formålsbetraktninger. Etter kommentarene skal man i større grad kunne legge slike betraktninger til grunn i rettsanvendelsen. Dersom domstolene velger en slik fremgang vil det kunne antas at artikkelen er mer tilpasningsdyktig enn den ser ut ved analysering av ordlyden isolert sett. På den annen side må det være forsvarlig å stille seg kritisk til at Høyesterett vil tillate en slik vektlegging av formålsbetraktninger på legalitetsprinsippets område, da spesielt hvis det ikke kan forankres i artikkelens ordlyd. Muligheten til å vektlegge formålsbetraktninger bør også anvendes med forsiktighet da det kan føre til forskjellige resultater i avtalestatene.

Videre vil Action 7 føre til en endring av fast driftsstedsregel som ikke har vært revidert i større grad siden 1958. Reglene på skatterettens område er avhengig av å utvikles i takt med samfunnet for å fungere effektivt. På tross av at BEPS-prosjektet ble igangsatt i 2013, og ikke trer i kraft i Norge før 2020, vil selve prosjektet ha en egenverdi av at prosessen er satt i gang. Man vil kanskje i neste omgang finne mer effektive måter for å endre regelsettene, og som et resultat av dette styrke skattefundamentene og velferden på verdensbasis.

Det vil bli interessant å se den nye agentregelen tre i kraft, og følgelig hvordan tolkningsresultatene vil bli i praksis.

Litteraturliste

Juridisk teori

Naas, H., & m.fl. *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo: Universitetsforlaget (2011)

Skaar, A. A. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS (2006)

Zimmer, F. *Bedrift, selskap og skatt* (6. utg.). Oslo: Universitetsforlaget (2014)

Zimmer, F. *Internasjonal inntektsskatterett* (5. utg.). Oslo: Universitetsforlaget (2017)

Rettspraksis

Rt-2011-1581 Dell-dommen

Rt. 2008 s. 577 Sølvik

Rt. 2004 s. 957 PSG Geophysical AS

Rt. 1994 s. 752 Alphawell

Internasjonal rettspraksis:

Spanske Dell-dommen:

eduardo martínez-matosas og Jose manuel calderón,

The Spanish Substantialist approach To fragmented Structures of business: The dell case, a Subsidiary as permanent establishment

https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/07/the_spanish_substantialist_approach_to_fragmented_structures_of_business_the_dell_case_a_subsidary_as_permanent_establishment.pdf

Adolfo J. Martín Jiménez, *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS,*

beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?

https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/bit_2016_08_es_3.pdf

(Sist besøkt 25.04.2019)

(<https://www.ibfd.org/>)

Abelardo Delgado Pacheco, *Spanish Supreme Court anticipates the effects of the BEPS Project*

<https://www.internationaltaxreview.com/Article/3656673/Spanish-Supreme-Court-anticipates-the-effects-of-the-BEPS-Project.html?ArticleId=3656673>

(Sist besøkt 26.04.19)

(<https://www.internationaltaxreview.com/>)

Zimmer-avgjørelsen:

Zimmer wins French decision on permanent establishment

<https://www.internationaltaxreview.com/Article/2606253/Zimmer-wins-French-decision-on-permanent-establishment.html>

(Sist besøkt 26.04.2019)

Zimmer ruling gives comfort regarding commissionnaires

<https://www.internationaltaxreview.com/Article/2640517/Zimmer-ruling-gives-comfort-regarding-commissionnaires.html>

(Sist besøkt 26.04.2019)

(<https://www.internationaltaxreview.com/>)

Lovtekst

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

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

Lov 15. januar 1999 nr.2 om revisjon og revisorer (revisorloven)

Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v, (regnskapsloven)

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

1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsavtaleloven) 28 juli 1949 nr. 15

Lov 30. juni 1916 nr. 1 om kommisjon (kommisjonsloven)

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)

Forarbeider

NOU 2016: 11 *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.*

Prop. 15 S (2019- 2019) *Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med det foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017*

Innst. 167 S (2018- 2019) *Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold*

Skattedirektoratet:

BFU-2003-107 Spørsmål om fast driftssted i Norge for finansieringsvirksomhet

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

Traktater

Skatteavtale mellom Norge og Irland (2000) *Convention between Norway and Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital*, vedtatt i Dublin 22.11.2000

Wien-konvensjonen (1969) Vienna Convention on the Law of Treaties (*Vienna, 23 May 1969*)

Lovkommentar

Stoveland, P.H (2018) Kommentar til skatteloven § 2-3: Norsk lovkommentar

Kilder fra OECD

ARTICLES OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL[as they read on 22 July 2010] <https://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>

2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION, med kommentarer, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>

Commentaries on the articles of the model tax convention 2010, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD 2013, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, sist besøkt 08.05.2019

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, Frequently Asked Questions, <https://www.oecd.org/ctp/beps-frequently-asked-questions.pdf>, sist besøkt 08.05.2019

OECD and G20 Base Erosion and Profit Shifting project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1 sist besøkt 08.05.2019

Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7 <https://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm> sist besøkt 08.05.2019

Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI), <http://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf> sist besøkt 08.05.2019

About the Inclusive Framework on BEPS, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> sist besøkt 08.05.2019

Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-fom-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1 sist besøkt 08.05.2019

COMMENTS RECEIVED ON REVISED DISCUSSION DRAFT, <http://www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf> sist besøkt 08.05.2019

Public Discussion Draft, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf> sist besøkt 08.05.2019

Kingdom of Norway Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-norway.pdf> sist besøkt 08.05.2019

Andre artikler

Impact of BEPS on the middle market.

Global Business Reaction to BEPS Survey reveals impact of BEPS on the middle market

<https://www.rsm.global/beps/survey-reveals-impact-beps-middle-market> sist besøkt 25.04.19

Zimmer, Frederik, 2012 «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011 (Dell-dommen)» *Skatterett 2012 s. 43-85 – (SR-2012-43)*

https://lovdata.no/pro/#document/JUS/zimmer-f-2012-03/KAPITTEL_6 Sist besøkt 26.04.2019

Høyland, Njaal Arne, 2012 *Skattedirektoratets domskommentarer (Dell- dommen)*

<https://lovdata.no/pro/#document/JUS/hoyland-na-2012-01?from=HRSIV/avgjorelse/hr-2011-2245-a/> Sist besøkt 26.04.19

Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm Sist besøkt 26.04.2019

EU-kommisjonen gir Apple tidenes baksmell på 120 milliarder kroner

<https://e24.no/naeringsliv/apple/eu-apple-maa-betale-13-milliarder-euro/23779732> Sist besøkt 26.04.2019

Apple har betalt skattegjelden til Irland <https://www.digi.no/artikler/apple-har-betalt-skattegjelden-til-irland/446503>

sist besøkt 26.04.2019

Deloitte *De endelige BEPS-tiltakene er klare*, av Hans-Martin Jørgensen, Rolf Saastad

<https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/beps-tiltakene-er-klare.html>

Sist besøkt 26.04.2019

EY, 2016 *The impact of BEPS Action 7 on operating models*, Av Joost Vreeswijk og Ai-

Leen Tan <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/the-impact-of-beps-action-7-on-operating-models.aspx> Sist besøkt 26.04.2019

Arthur Pleijsier, 2016, *The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report*,

https://www.academia.edu/33586338/The_Artificial_Avoidance_of_Permanent_Establishment_Status_A_Reaction_to_the_BEPS_Action_7_Final_Report sist besøkt 08.05.2019

(Artikkelen finnes også på <https://www.ibfd.org/>)