

**Disposisjonskravet som vilkår ved etablering av fast driftssted etter OECDs
mønsteravtale artikkel 5 (1)**

- Må skattyter ved etablering av fast driftssted ha formell juridisk disposisjonsrett til en forretningsinnretning, eller kan faktisk bruk av innretningen være tilstrekkelig?

Kandidatnummer: 174470

Veileder: Tore Bråthen

Leveringsfrist: 01.06.2010

Til sammen 14 656 ord

31.05.2010

Innholdsfortegnelse

1	<u>Innledning</u>	1
1.1	Emnet for avhandlingen	1
1.2	Oppgavens tema og bakgrunn for problemstillingen	2
1.3	Oppbygning av avhandlingen	3
1.4	Avgrensning av oppgave	4
1.5	Presisering av problemstillingen	4
2	<u>Grunnleggende hensyn og internasjonal betydning</u>	5
2.1	Innledning	5
2.2	Fast driftsstedsbegrepets betydning i internasjonal skatteavtalerett	6
2.3	Forhindre dobbeltbeskatning	7
2.4	Hensyn til nasjonal skattefundament	8
2.5	Hjemstats- eller kildestatsbeskatning?	9
3	<u>Etablering av fast driftssted</u>	10
3.1	Definisjon av fast driftssted	10
3.2	Begrepets historie	11
3.3	Utviklingen av fast driftsstedsbegrepet	13
3.4	Hovedregelen om fast driftssted etter mønsteravtalen	14
3.4.1	Innledning	14
3.4.2	Objektiv tilstedeværelse	15
3.4.2.1	Forretningsstedet	15
3.4.2.2	Lokaliseringskravet	15
3.4.3	Subjektiv tilstedeværelse	16
3.4.3.1	Disposisjonskravet	16
3.4.3.2	Tidskravet	16
3.4.4	Krav til funksjonalitet	17

3.4.4.1 Virksomhetskravet	17
3.4.4.2 Tilknytningskravet	17
3.5 Sammenhengen mellom vilkårene	18
4 Disposisjonskravet	18
<hr/>	
4.1 Utgangspunkt for drøftelsen	18
4.2 Definisjon av begrepet	19
4.2.1 Problemet	19
4.2.2 Formell juridisk disposisjonsrett	20
4.2.3 Faktisk bruk	20
4.3 Tysk påvirkning av disposisjonskravet	20
4.3.1 Disposisjonskravets historiske bakgrunn	20
4.3.2 Betydning i internasjonal skatteavtalerett	21
4.3.3 Kasuistikk fra tysk Høyesterettspraksis	22
4.3.3.1 Kilde for disposisjonskravets utvikling	22
4.3.3.2 Arbeidsutleiedommen	22
4.3.3.3 Gassflaskefabrikdommen	22
4.3.3.4 Fotballtrenerdommen	23
4.3.3.5 Konsulentdommen	23
4.3.3.6 Hotelldirektørdommen	24
4.3.3.7 NATO-dommen	24
4.3.4 Den tyske rettstilstand på skatteavtalerettens område	25
4.4 OECDs behandling av disposisjonskravet	26
4.4.1 Utviklingen fra 1963 til 2008	26
4.4.2 OECDs 2003 kommentarer til Mønsteravtalen	27
4.4.2.1 Eksemplifisering fremfor prinsippbruk	27
4.4.2.2 Kasuistisk tilnærming til disposisjonskravet	27
4.4.3 Umiddelbare problemer ved manglende prinsippavklaring	30
4.5 Sammenfatning og vurdering av de relevante kildene	30
4.6 Disposisjonskravets definisjon	31
4.6.1 Grensen mellom faktisk bruk og formell disposisjonsrett	31
4.6.1.1 Innføring av faktisk bruk terminologien	31

4.6.1.2	Skillet mellom faktisk bruk og implisitt juridisk rett	32
4.6.1.2.1	Problemet	32
4.6.1.2.2	Bruken av forretningsinnretningen	33
4.6.2	Arbeidet for ensartet skatteavtalerettspraksis	34
4.6.2.1	Kasuistikk fremfor generelle prinsipper	34
4.6.2.2	Helhetsvurderinger	35
4.6.2.2.1	Sikre kildestatens skattefundament	35
4.6.2.2.2	Lokale forskjeller og like konkurransevilkår	35
4.6.3	BFHs tolkning av disposisjonskravet i NATO-dommen	36
4.7	Disposisjonskravets selvstendige betydning	37
4.7.1	Selvstendig vilkår for fast driftssted	37
4.7.2	Faktisk bruk konsumert av virksomhetsvilkåret?	37
4.7.2.1	Bruk tilknyttet virksomhetsutøvelse	37
4.7.2.2	Er disposisjonskravet overflødig?	38
4.8	Disposisjonskravet utvikling og veien videre	39
5	<u>Tidskravet</u>	42
5.1	Definisjon av begrepet	42
5.2	Tidskravet som selvstendig vilkår for subjektiv tilstedeværelse	42
5.3	Tilknytningen til disposisjonskravet	43
5.4	Forholdet til forutberegnelighet og skatteplanlegging	45
6	<u>Avsluttende betraktninger ved disposisjonskravets innhold</u>	46
7	<u>Litteraturliste</u>	48

Forkortelser

AS:	Aksjeselskap.
ASA:	Allmennaksjeselskap.
BFH:	Bundesfinanzhof, tysk høyesterett i skattesaker.
BStBl:	Bundessteuerblatt (Tysk tidsskrift for nasjonale skatter, domshenvising til avgjørelser fra tysk skattehøyesterett).
DBA:	Skatteavtale mellom Prøyssen og Østerrike-Ungarn fra 1899.
FIN:	Finansdepartementet.
Kommentarene:	Kommentarene til OECDs mønsteravtale.
Lc.:	Loco Citati: latin for det anførte sted i litteraturhenvisninger og lignende. Brukt når verket er det samme som i noten ovenfor.
Mønsteravtalen:	OECDs Articles of the model convention with respect to taxes on income and capital.
NSA:	Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, av 23. september 1996 (Den nordiske skatteavtale)
OECD:	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD art 5 (1):	OECDs Mønsteravtale fra 2008, med henvisning til artikkel, som i eksempel, artikkel 5, 1.ledd.
OECD komm 2008:	Kommentarene til OECDs mønsteravtale, med henvisning til kommentarenes årstall (for eksempel 2008, 2003 eller 1963).

OVGE: Entscheidungen des Preußische Oberverwaltungsgericht (avgjørelser fra Prøyssisk Høyesterett)

PrOVG: Preußische Oberverwaltungsgericht (Prøyssisk Høyesterett)

Rt.: Norsk Rettstidende

SR: Skatterett, tidsskrift.

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

Utv.: Utvalg et. Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål utgitt av Ligningsutvalget, 1922-

Wienkonvensjonen: Vienna Convention on the Law of Treaties, 23. mai 1969.

1 Innledning

1.1 Emnet for avhandlingen

Avhandlingen omhandler vilkår for etableringen av fast driftssted (eng; permanent establishment) etter skatteavtaler basert på OECDs Articles of the model convention with respect to taxes on income and capital (heretter OECDs mønsteravtale) artikkel 5 (1). Fast driftssted er et av de mest sentrale begrep i internasjonal skatteavtalerett. Årsaken er at bortimot alle moderne skatteavtaler bruker fast driftssted som vilkår for å gi stater beskatningsjurisdiksjon overfor utenlandske foretak som etablerer seg og driver virksomhet i et annet land. Hovedregelen, eller ”the basic rule”,¹ som utgjør den generelle definisjon av fast driftssted, er formulert slik; ”the term ’permanent establishment’ means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”² Fast driftssted konstitueres dersom det foreligger et *forretningssted* som er *fast*, hvor *skattyter driver sin virksomhet gjennom*. Ved en analyse av mønsteravtalens artikkel 5 (1) i samsvar med OECDs kommentarer til artikkel 5, gis det uttrykk for et sett av nærmere angitte kriterier som må være oppfylt for at fast driftssted kan anses etablert. Dette er kriteriene om objektiv og subjektiv tilstedeværelse for skattyter i den utenlandske i driftsstedsstaten, samt et krav om funksjonelle betingelser knyttet til forretningsstedet.³ Driftsstedsstaten er den stat hvor foretaket driver sin utenlandske virksomhet. Objektiv tilstedeværelse forutsetter krav om skattyters fysiske tilstedeværelse i driftsstedsstaten, ved en forretningsinnretning lokalisert på et bestemt sted. De funksjonelle betingelser innebærer at skattyter må drive virksomhet i staten hvor forretningsstedet befinner seg, og virksomheten må drives gjennom den aktuelle forretningsinnretning.

Den overordnede problemstilling for avhandlingen er hvilken subjektiv tilstedeværelse i en stat som kreves for at en utenlandsk skattyter skal konstituere fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 5 (1). Den subjektive tilstedeværelse forutsetter at skattyteren må ha ”en bestemt rett eller en kvalifisert faktisk anledning til å benytte [en] forretningsinnretning”.⁴ På denne måten definerer Skaar det krav etter mønsteravtalen som er kalt disposisjonskravet, eller ”the right of use” testen (heretter disposisjonskravet).⁵ Vilåret innebærer at skatteyteren

¹ Skaar 1 s. 1.

² OECD art. 5 (1).

³ Skaar 1, s.106 jfr. Wetter s.136.

⁴ Skaar 2, s. 128.

⁵ Skaar 1, s.106 jfr. Skaar, Mer katolsk enn paven? s. 343.

må ha en nærmere tilknytning til forretningsstedet i den fremmede stat hvor vedkommende driver virksomhet (forutsetningsvis).

Avhandlingen vil ha hovedfokus på disposisjonskravets nærmere innhold for etablering av fast driftssted. Ved etablering av fast driftssted må skattyteren ha disposisjonsrett eller annen tilgang til en forretningsinnretning hvor det drives virksomhet.⁶ Avhandlingens hovedproblemstilling er om skattyter må ha en formell juridisk disposisjonsrett, eller om faktisk bruk av en forretningsinnretning er tilstrekkelig til å danne fast driftssted.

Videre innebærer kravet om subjektiv tilstedeværelse at bruken av, eller disposisjonsretten til, forretningsinnretningen som skatteyter har i driftsstatsstaten, må strekke seg over en bestemt tidsperiode.⁷ Dette vilkåret omtales som tidskravet. Innholdet av den subjektive tilstedeværelse er således todelt, men som oppgaven vil illustrere, er det også sammenheng mellom de to vilkårene; disposisjonskravet og tidskravet.

1.2 Oppgavens tema og bakgrunn for problemstillingen

De sentrale kildene for denne avhandling er OECDs mønsteravtale, og kommentarene til denne. I tillegg er tysk rettspraksis og juridisk teori viktige for utviklingen av fast driftsstandsdefinisjonen.

For emnet disposisjonskravet ved etablering av fast driftssted er det ikke mange kilder av nyere dato. Dette innebærer at også eldre kilder som eldre rettspraksis, teori og tidligere kommentarer til mønsteravtalen, fortsatt er relevante for problematikken knyttet til å fastslå disposisjonskravets definisjon.

Fast driftssted etableres når vilkårene i mønsteravtalens artikkel 5 (1) er oppfylt.

Mønsteravtalen er på den måte utgangspunktet for å fastslå disposisjonskravets innhold. I tillegg fungerer mønsteravtalen som mal for de fleste internasjonale skatteavtaler, og de kontraherende stater søker å legge det samme meningsinnhold til grunn ved anvendelse av mønsteravtalen, slik at skatteavtaleretten forstås mest mulig likt mellom statene. Skatteavtaler inngås under forutsetning av at de skal være gjensidige mellom de kontraherende stater.

⁶ OECD komm 2008, art. 5 pkt. 4.

⁷ OECD art. 5 (1), jfr. Skaar 2 s.128.

Innholdet i skatteavtalen må derfor tolkes likt i disse statene,⁸ hvilket forutsetter at OECD legger føringer for det begrepsmessige innhold i mønsteravtalen på en slik måte at skatteavtalene kan anvendes effektivt. Av den grunn er det helt sentralt å få klarlagt det nærmere innhold av mønsteravtalens artikkel 5 (1).

Fast driftsstedsterminologien er hovedvilkår for skattejurisdiksjon over virksomhetsinntekter i staten hvor inntekten har sin opprinnelse eller blir skapt, i kildestaten, uavhengig av skattyters nasjonalitet.⁹ Fast driftsstedsbegrepet har tradisjonelt vært et redskap for å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning.¹⁰ Skatteavtaler er traktater som i senere tid også har bidratt til å ivareta andre hensyn, noe jeg vil komme tilbake til. Også for å sikre at disse hensyn ivaretas, er det relevant å klarlegge innholdet av fast driftsstedsbegrepet. I senere tid har det vært knyttet størst problematikk til vilkåret om subjektiv tilstedeværelse, da særlig til disposisjonskravets nærmere innhold. Dette er bakgrunnen for avhandlingens problemstilling, hvor disposisjonskravets definisjon er i hovedfokus.

1.3 Oppbygningen av avhandlingen

I avhandlingens hoveddel vil de hensyn skatteavtaler og fast driftsstedsterminologien skal ivareta bli presentert først. Denne delen er ment å sette oppgaven i et visst perspektiv, slik at den bakenforliggende nytten av fast driftsstedsbegrepet blir illustrert. Videre vil de generelle vilkår for å etablere fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 5 (1) gjennomgås. Vilkårene for fast driftssted vil gjennomgås for å vise sammenhengen mellom den objektive, subjektive og funksjonelle tilstedeværelse i en stat.¹¹ For sammenhengen skal det nevnes at alle vilkår i utgangspunktet må være oppfylt for at fast driftssted skal konstitueres. Fravær av et vilkår kan ikke kompenseres av at andre er oppfylt.

Problematikken knyttet til disposisjonskravets innhold vil deretter bli drøftet i kapitel 4. Dette er oppgavens sentrale problemstilling, og vil dermed bli viet størst plass. I tillegg vil betydningen av disposisjonskravets relasjon til virksomhetsvilkåret belyses.

Kravet om at disposisjonsretten eller bruken av forretningsinnretningen må være av en viss tid vil også behandles. Avslutningsvis vil avhandlingen søke å oppsummere gjeldende rett for

⁸ Vogel 4, s. 39.

⁹ OECD art. 7 (1).

¹⁰ Zimmer s.29.

¹¹ Skaar 1, s.106.

disposisjonskravet ved etablering av fast driftssted, og hvordan utsiktene er videre for begrepet.

1.4 Avgrensning av oppgaven

Fast driftsstedsproblematikken er grunnet sin sentrale posisjon i internasjonal skatteavtalerett svært omfattende. Avhandlingens fremstilling må derfor avgrenses. Vilklårene for å etablere fast driftssted, kravet om objektiv tilstedeværelse og at virksomheten må drives gjennom den faste innretningen, vil bare bli summarisk gjennomgått for å illustrere vilklårene som forutsettes for å danne fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 5 (1).

Når et foretak etablerer fast driftssted i en annen stat, oppstår også en rekke andre spørsmål. Typisk er allokering av inntekter til det faste driftsstedet¹² og ikke-diskriminering av det faste driftssted.¹³ Disse spørsmålene er ikke relevante for disposisjonskravets innhold, og blir ikke omtalt i avhandlingen.

Videre vil avhandlingen ikke gå inn på reglene om byggearbeid¹⁴ eller agenter.¹⁵ Dette er utvidelser og særtilfelle av hovedregelen om fast driftssted.

Det avgrenses også mot andre begreper i mønsteravtalen, slik som f.eks. bostedsbegrepet ved etablering av alminnelig skatteplikt i stater.¹⁶ Skattyters bosted forutsettes avklart, og det sentrale er skattyters skattemessige tilknytning til fremmed stat. Forutsetningen er at skattyter er bosatt eller hjemmehørende i en stat, og driver virksomhet i en annen.

1.5 Presisering av problemstillingen

Hovedproblemstillingen er således hva som kan utledes av disposisjonskravet, som er et av vilklårene for å etablere fast driftssted etter mønsteravtalen.¹⁷ Problemet knytter seg til hvorvidt formell juridisk disposisjonsrett over en forrentingsinnretning er nødvendig for å

¹² OECD art. 7 (2).

¹³ Lc. Art. 24.

¹⁴ Lc. Art. 5 (3).

¹⁵ Lc. Art. 5 (5) og (6).

¹⁶ OECD art. 4.1.

¹⁷ OECD art. 5 (1).

danne fast driftssted. Innholdet av disposisjonskravet vil bli belyst ved analyse av OECDs mønsteravtale, dens kommentarer, samt rettspraksis og juridisk teori.

2 Grunnleggende hensyn og internasjonal betydning

2.1 Innledning

Utviklingen av antallet skatteavtaler de siste tiårene er et resultat av en stadig sterkere internasjonalisering av verdensøkonomien. Foretak driver i større grad virksomhet i flere land samtidig. Den økende åpenhet i verdensøkonomien har bidratt til at det stadig blir lettere å drive internasjonal virksomhet på tvers av landegrensene.¹⁸ Resultatet kan bli at samme inntekt i utgangspunktet er skattepliktig både i foretakets hjemstat og i kildestaten hvor inntekten er opptjent, såkalt internasjonal dobbeltbeskatning. Staten hvor foretaket er hjemmehørende, omtales gjerne som skattyters hjemstat. Globalinntektsprinsippet innebærer at skattyters hjemstat som hovedregel har beskatningsjurisdiksjon for all inntekt uavhengig hvor skattyter har tjent inntekten.¹⁹ Slik er det blant annet etter norsk rett, jfr. skatteloven § 2-1. Uten unntak fra dette prinsippet, ville kildestaten mistet et betydelig skatteproveny fra utenlandsk arbeidskraft. Utenlandske arbeidere som tjente sin inntekt i en utenlandsk kildestat, kunne flytte denne inntekt ut av landet og bli beskattet der skattyter var hjemmehørende. Dette prinsippet har OECD ønsket å bearbeide, blant annet ved mønsteravtalens bestemmelser om fordeling av beskatningsjurisdiksjon.

En forutsetning for å gi kildestaten beskatningskompetanse er at fast driftssted er etablert i staten etter mønsteravtalens artikkel 5 (1). På denne måten bidrar mønsteravtalen også til å sikre skattefundamentet til kildestaten. Forutsetningen er selvsagt at kildestaten har en skatteavtale med skattyters hjemstat, og at denne forutsetningsvis bygger på mønsteravtalen.

Foreligger fast driftssted, er hovedregelen at kildestaten gis beskatningskompetanse.²⁰ I denne sammenheng er disposisjonskravet en av betingelsene for at fast driftssted kan anses etablert, og dermed for at en kildestat har beskatningskompetanse etter skatteavtalen. En avklaring

¹⁸ Skaar 2, s.55.

¹⁹ Zimmer s. 34.

²⁰ OECD art. 7 (1).

rundt fast driftsstedsbegrepets definisjon, vil bidra til at de grunnleggende hensyn kan ivaretas på en effektiv måte.

2.2 Fast driftsstedsbegrepets betydning i internasjonal skatteavtalerett

Begrepet fast driftssted er et hovedvilkår for å etablere skatteplikt i andre stater for foretak som driver internasjonal næringsvirksomhet.²¹ Dette kalles mønsteravtalens virksomhetsregel.²² En stat kan ikke gjennomføre beskatning overfor en utenlandsk skattyter hvis fast driftssted ikke er etablert. Å etablere fast driftssted er et viktig redskap for den stat hvor inntekten er opptjent til å sikre seg beskatningsjurisdiksjon. Skaar har ansett fast driftssted for å være et utenlandsk foretaks ”bosted” i en annen stat.²³ Etter mønsteravtalen er spørsmålet om den utenlandske skattyter har tilstrekkelig sterk tilknytning til en stat at et slikt ”hjem” er etablert. Disposisjonskravet er et av de kriterier som da må vurderes om er oppfylt.

Behovet for internasjonal lovregulering av skatteretten er et resultat av den økende globaliseringen av verdensøkonomien. Ved OECDs mønsteravtale var ønsket å unngå dobbeltbeskatning, skattemessig diskriminering og skatteunndragelse, samt ivareta hensynet til statenes skattemessige uavhengighet.²⁴ Staters politiske uavhengighet, men likevel økonomiske avhengighet av hverandre, har de siste tiår tvunget frem en internasjonal regulering av beskatningsjurisdiksjon.²⁵ I dag reguleres dette av skatteavtaler mellom statene basert på mønsteravtalen (forutsetningsvis).

Fast driftssted er ikke et rettslig begrep som følger av de enkelte staters interne rett. I norsk rett er fast driftssted ikke vilkår for skattelegging av utlendingers virksomhet.²⁶ Begrepet får hovedsakelig anvendelse i skatteavtaleretten, da internasjonale skatteavtaler som hovedregel bygger på OECDs mønsteravtale. Det er med andre ord fast driftsstedsbegrepet slik det fremstår etter mønsteravtalen som er utgangspunktet for disposisjonskravets innhold.

Ved mønsteravtalen har OECD søkt å harmonisere nettverket av skatteavtaler, herunder definisjonen av fast driftssted.²⁷ Harmonisering av fast driftsstedsbegrepet skal bidra til å

²¹ OECD art. 7 (1).

²² Skaar 2, s.125.

²³ Skaar 2, s. 126.

²⁴ Van Hoof, s.68.

²⁵ Katzenstein, s.1021-1034.

²⁶ Sktl. § 2-3.

²⁷ Skaar 1, s. 15.

forhindre skattemessige forskjeller og ulike konkurransevilkår statene imellom. Det er presumptivt de samme vilkår som skal legges til grunn for beskatningsjurisdiksjon. Spørsmålet om når fast driftssted er etablert, bør i praksis løses likt uavhengig av hvilken nasjons domstol en sak behandles under. Skatteavtaler er traktater, og fast driftsstedsbegrepet skal derfor tolkes i samsvar med internasjonale regler for traktattolkning, jfr. Wienkonvensjonen av 1969. Til tross for at konvensjonen ikke er ratifisert i alle land, er tolkningsreglene i Wienkonvensjonen folkerettslig sedvanerett. Det skal søkes å komme til et tolkningsresultat som stemmer best med partenes felles forståelse av traktaten.²⁸ Av den grunn er det essensielt at mønsteravtalen og kommentarene definerer fast driftsstedsbegrepet på en måte som er egnet til å gi et ensartet tolkningsresultat av traktatens innhold. Som jeg skal belyse, er dette ikke helt uproblematisk for disposisjonskravets innhold.

2.3 Forhindre dobbeltbeskatning

Internasjonal dobbeltbeskatning er en av de eldste problemstillinger i internasjonal skatterett.²⁹ Grunnet den ekspansive utviklingen av verdensøkonomien er spørsmålet om internasjonal dobbeltbeskatning mer sentralt i dag enn noensinne. Forebyggelse av dobbeltbeskatning må reguleres særskilt i traktater,³⁰ ettersom internasjonal dobbeltbeskatning ikke er forbudt som sådan etter alminnelig folkerett.³¹ Fast driftssted et viktig redskap for å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning, idet fast driftsstedsbegrepet bidrar til å fordele beskatningskompetansen mellom skattyters hjemstat og kildestaten.

Dobbeltbeskatning er en uheldig konsekvens for så vel den enkelte stat og ikke minst for skatteyderne som driver virksomhet over landegrensene. Begrepet internasjonal dobbeltbeskatning innebærer at skattyter blir beskattet for samme inntekt to ganger i henholdsvis hjemstat og kildestat.

Konstateres det at et foretak har etablert fast driftssted i en annen stat, forhindres dobbeltbeskatning av den enkelte skatteavtale mellom hjemstat og kildestat. OECDs mønsteravtale artikkel 25 gir i tillegg statene en oppfordring til å forhandle frem avtaler som leder til at dobbeltbeskatning unngås. For å unngå internasjonal dobbeltbeskatning må den

²⁸ Ruud og Ulfstein, s.93-94.

²⁹ Zimmer, s. 29.

³⁰ Lc. s. 29.

³¹ Vogel 1, s.14.

enkelte skatteavtale tolkes. Men ettersom de fleste skatteavtaler bygger på mønsteravtalen, er spørsmålet ofte hvorvidt fast driftssted er etablert etter mønsteravtalens definisjoner. Derfor er tolkningen av innholdet av fast driftsstedsbegrepet svært viktig for å ivareta hensynet om forebyggelse av dobbeltbeskatning. Slik illustreres viktigheten av å avklare disposisjonskravets innhold, for å oppnå et effektivt prevensjonsredskap mot internasjonal dobbeltbeskatning.

2.4 Hensyn til nasjonalt skattefundament

Når en skattyter etablerer fast driftssted i kildestaten, er utgangspunktet at skattyters hjemstat har beskatningsrett også til den inntekt som er opptjent i kildestaten. Dette er globalinntektsprinsippet.³² Men hvor det finnes skatteavtale mellom kildestaten og skattyters hjemstat, forutsatt at denne bygger på OECDs mønsteravtale, medfører etablering av fast driftssted at beskatningsretten fordeles mellom kildestat og hjemstat.

Om beskatningsretten ikke ble fordelt på denne måten, kunne det føre til en utstrakt internasjonal skatteplanlegging, som hadde vært ugunstig for kildestatene. Når globalinntektsprinsippet er hovedregelen i internasjonal skatterett, vil foretak som driver internasjonal næringsvirksomhet, ha muligheten til å unndra seg skatteplikt til kildestater med høye skattesatser, ved å unngå å bli hjemmehørende³³ der. Beskatningsjurisdiksjon for faste driftsteder sikrer dermed kildestaten skatteproveny for inntekt opptjent av utlendinger i staten.

Norsk Høyesterett synes å ha lagt vekt på hensynet til nasjonalt skattefundament i flere rettsavgjørelser.³⁴ Dette viser at hensynet er viktig for tolkning av innholdet i fast driftsstedsbegrepet, for når fast driftssted er etablert. Tolkes begrepet for restriktivt, vil kildestaten miste et betydelig skatteproveny. Likevel må ikke hensynet vektlegges for sterkt, ettersom ønsket om å sikre eget skattefundament kan bidra til at skatteavtaler forstås til fordel for kildestatene. Dette kunne bidra til at harmoniseringen av internasjonale skatteavtaler stagnerer. Et poeng er dermed å ha et nøkternt syn på vektlegging av nasjonalt skattefundament som reelt hensyn ved tolkning av skatteavtalene. På den måten vil både

³² Zimmer, s.34.

³³ Jfr. f.eks. skatteloven § 2-1.

³⁴ Jfr. bl.a. Rt.1984.99, Alaska.

skattyters hjemstat og kildestaten gis beskatningsrett, henholdsvis til inntekt opptjent i de respektive stater.

Skatteavtaler basert på mønsteravtalen gjør unntak fra hovedregelen om hjemstatsbeskatning.³⁵ Kildestatens skattefundament vernes ved at skattepliktig inntekt ikke kan "flyttes ut" av landet. Driver en utenlandsk skattyter virksomhet gjennom et fast driftssted i kildestaten, er foretaket skattepliktig til kildestaten som hovedregel for den inntekten som er opptjent der.³⁶

2.5 Hjemstats- eller kildestatsbeskatning?

For de tilfelle en inntekt er skattepliktig både til skattyters hjemstat og i en kildestat er det et sentralt spørsmål hvilken av statene som skal gis fortrinnsrett til beskatning.³⁷ Forutsetningen for at kildestat kan gis beskatningskompetanse der skatteavtale foreligger, er at det er etablert fast driftssted.

Som denne avhandlingen retter søkelys mot, er det mer konkret ofte spørsmål om en skattyter oppfyller kravene om tilstedeværelse i kildestaten. Dette er spørsmålet om skattyters tilknytning til staten det drives virksomhet i.

Skattlegging av internasjonal virksomhet gir store summer til beskatning som skattefundament. Ved skatteavtaler søkes disse skattefundamenter fordelt. For fordelingen av beskatningskompetansen, er dermed det å kunne konstatere et fast driftssted en sentral brikke i fordelingsoppgaven.

OECD har i sin mønsteravtale kommet frem til en løsning som verken gir hjemstat eller kildestat noen eksklusiv beskatningskompetanse. Ved hjelp av fast driftsstedsbegrepet fordeles beskatningsretten mellom de kontraherende stater. Slik fordeles også skattefundamentet. Grunnet den mobile og stadig økende internasjonaliseringen av næringsvirksomhet, fungerer fast driftsstedsbegrepet som et "reelt kompromiss"³⁸ mellom hjemstats- og kildestatsbeskatning. Hjemstaten har i utgangspunktet beskatningsrett til selskap og foretak "hjemmehørende" i en stat. Men det finnes et viktig unntak³⁹; all den tid det er

³⁵ Jfr. Globalinntektsprinsippet, Zimmer s.34.

³⁶ OECD art. 5 (1).

³⁷ Zimmer, s.34.

³⁸ Skaar, Mer katolsk enn paven? s.339.

³⁹ OECD art. 5 (1).

etablert fast driftssted i kildestaten, skal kildestaten ha beskatningsrett til den inntekt som er opptjent i tilknytning til, eller gjennom, det faste driftssted.

Det normale er at staten hvor det faste driftssted befinner seg, også er kildestaten. Men dette er ikke helt presist i alle tilfelle. Ofte er flere stater involvert i en skattesak, typisk hvor et selskap hjemmehørende i stat A driver virksomhet i stat B for et selskap fra stat C. For slike tilfelle er multilaterale skatteavtaler en fordel.⁴⁰ Likevel vil det i de fleste tilfelle relatert til fast driftsstedsproblematikken være sammenfall mellom kildestat og den stat det faste driftsstedet ligger i. Dette vil forutsettes for den videre behandling.

Kildestat gis som hovedregel beskatningsjurisdiksjon for inntekt skapt i kildestaten, da det ofte kan være vanskelig for hjemstat å spore opp all inntekt som har kilde i utlandet.⁴¹ Dette gjøres også for å oppnå en mest mulig effektiv beskatning av utenlandske foretak.

3 Etablering av fast driftssted

3.1 Definisjon av fast driftssted

En utenlandsk skattyter må etablere seg i kildestaten på en slik måte at vedkommende ikke bare driver virksomhet der, men at virksomheten innebærer en utvidet tilstedeværelse ved forretningsstedet som knytter skattyter til driftsstedsstaten.⁴² Mønsteravtalen definerer fast driftssted som ”en fast forretningsinnretning som skattyteren helt eller delvis driver sin forretningsvirksomhet gjennom.”⁴³

Et fast driftssted etablert i kildestaten er ikke et selvstendig skattesubjekt. For de tilfeller det faste driftssted blir skattepliktig til kildestaten, er det bare inntekt opptjent ved det faste driftssted kildestaten har beskatningsjurisdiksjon til. Skattyter blir på den måte begrenset skattepliktig til en kildestat, for den aktuelle begrensede inntekt.⁴⁴ På den annen side blir foretak som etableres etter regler om selskapsdannelse selvstendige skattesubjekt, ansett som hjemmehørende i en stat på nærmere angitte vilkår.⁴⁵ Etablerte foretak er selvstendige skattesubjekt, og blir i utgangspunktet skattepliktig til sin hjemstat for all sin inntekt, jfr.

⁴⁰ Jfr. f.eks. NSA (Den nordiske skatteavtalen).

⁴¹ Zimmer, s.36 jfr. Vogel 1, s.24-26.

⁴² Skaar, Mer katolsk enn paven? s.339.

⁴³ Skaar 2, s.127.

⁴⁴ Zimmer, s.24.

⁴⁵ Jfr. bl.a. sktl. § 2-1.

globalinntektsprinsippet.⁴⁶ Men det er nettopp når et foretak etablerer seg utenfor hjemstatens landegrensers spørsmål om fast driftssted oppstår.

I motsetning til hva som gjelder for selvstendige foretak, som aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller ansvarlig selskap, er det ikke nødvendig med formell etablering av det faste driftsstedet. Er vilkårene etter mønsteravtalens artikkel 5 (1), er fast driftssted etablert i kildestaten. Foretak som AS og ASA trenger derimot en formell etablering for å være stiftet.⁴⁷ Disse blir selvstendige og uavhengige foretak, som er egne skattesubjekt og hjemmehørende i den stat hvor foretaket etableres. Inntekt opptjent ved fast driftssted kan bli beskattet i kildestaten, dersom skatteavtale foreligger og åpner for denne løsningen.⁴⁸

Det faste driftsstedet som etableres i utlandet, kan typisk være en filial, stedet hvor et foretak har sin ledelse, et kontor, en fabrikk, et verksted eller gruve, oljebrønn og lignende.⁴⁹ Eksemplene referert i mønsteravtalens artikkel 5 (2), er omtalt som positivlisten. Den inneholder positivt angitte eksempler på forretningsinnretninger som oppfyller kravet om objektiv tilstedeværelse for forretningssted.⁵⁰ Positivlisten gir imidlertid ikke eksempler på faste driftssteder, men på forretningsinnretninger som kan oppfylle kriteriet om objektiv tilstedeværelse i driftsstaten. De resterende kriterier for fast driftssted må også være oppfylt før man kan konstatere et fast driftssted.⁵¹

3.2 Begrepets historie

Historien til fast driftsstedsbegrepet strekker seg tilbake til skatteavtalerettens opprinnelse på siste halvdel av 1800-tallet.⁵² Allerede på den tiden startet europeiske stater ekspansjon av næringsvirksomhet over landegrensene, og dermed fant skattyter seg i en posisjon hvor vedkommende ble skattepliktig både til sitt hjemland og i utlandet hvor skattyteren opptjente sine inntekter.⁵³

Begrepet fast driftssted som brukes i dagens skatteavtaler, har utviklet seg fra forretningslovgivning i tysk intern rett på 1800-tallet, og stammer fra prøyssisk lovgivning

⁴⁶ Zimmer, s.34.

⁴⁷ Jfr. Lov om aksjeselskaper.

⁴⁸ Jfr. OECD art. 7 (1) jfr. Art. 5 (1).

⁴⁹ OECD art. 5 (2).

⁵⁰ Storck, s.147.

⁵¹ OECD komm art 5 pkt 12.

⁵² Skaar 1, s.71.

⁵³ Carroll, 41-3rd og A-3.

som benyttet begrepet ”Betriebstätte”.⁵⁴ Fra dette gikk det ikke mange år før begrepet ble brukt for fullt i tysk forretningslovgivning. I 1869 ble den første skatteavtale inngått mellom Prøyssen og Sachsen,⁵⁵ og fast driftsstedsbegrepet ble introdusert, eller ”Betriebstätte”. Flere skatteavtaler fulgte siden etter, og fast driftsstedsbegrepet ble brukt primært for å forhindre dobbeltbeskatning.⁵⁶

Etter første verdenskrig arbeidet Folkeforbundet med å utarbeide skatteavtaler som kunne forhindre dobbeltbeskatning, med ulike varianter av fast driftsstedsbegrepet.⁵⁷ Men utbruddet av andre verdenskrig fikk arbeidet til å stagnere. I stedet ble Mexico-utkastet fremlagt av latinamerikanske stater, samt USA og Canada, i 1943.⁵⁸ Utkastet presenterte et fast driftsstedsbegrep som langt på vei fordret ren kildestatsbeskatning.⁵⁹ Etter en modifisering av selve utkastet, ble dette presentert i 1946 som London-utkastet,⁶⁰ og deretter fulgt opp av de vestlige stater i Europa. Slik ble fast driftsstedsbegrepet introdusert i europeisk skatteavtalerett.

Da OECD ble dannet etter andre verdenskrig, startet arbeidet med å få til en mønsteravtale som kunne fungere som utgangspunkt for internasjonale skatteavtaler. I 1958 ble første utkast til en skatterettslig mønsteravtale presentert.⁶¹ Definisjonen av fast driftsstedsbegrepet har siden den gang ikke endret seg særlig i mønsteravtalen. Utviklingen av begrepets innhold har i stedet fulgt av OECDs kommentarer. På den måte har begrepet utviklet seg i takt med samfunnets og verdensøkonomiens utvikling. Dette har selvsagt også medført utfordringen med å klargjøre hva som forutsettes av fast driftsstedsbegrepets definisjon. Revisjon av mønsteravtalen og kommentarene har skjedd jevnlig siden den første utgave, senest i 2008. Som følge av dette, og endret syn på kravet om subjektiv tilstedeværelse, har det vist seg vanskelig å gi en eksakt begrepsmessig forklaring av hva som kreves for å etablere fast driftssted.

⁵⁴ Jfr. Allgemeine Gewerbeordnung von Preußen fra 17.januar, 1845.

⁵⁵ Uckmar i International Tax Law, s. 150.

⁵⁶ DBA Preussen og Østerrike-Ungarn 1899.

⁵⁷ Skaar 2, s.126 jfr. F.eks League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion, Committee of Technical Experts, Geneve 1927.

⁵⁸ Jfr. Mexico 1943 model treaty.

⁵⁹ Skaar 2, s.126.

⁶⁰ Jfr. League of Nations, London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text 14 (1946).

⁶¹ OECD komm 1963 s.22.

3.3 Utviklingen av fast driftsstedsbegrepet

Begrepet opprinnelse har medført at tysk rett har vært en viktig bidragsyter til å utvikle definisjonen av et fast driftssted.⁶² Frem til OECD utferdiget sin mønsteravtale i 1963, var tysk høyesterettspraksis muligens den viktigste kilde for fast driftsstedsbegrepet definisjon.

Etter at OECD presenterte sin mønsteravtale, har OECD selvsagt i stor grad utøvet innflytelse på definisjonen av fast driftssted. Kommentarene har bidratt til en vesentlig endring og detaljfokusering på definisjonen av fast driftssted. Det er blant annet dette som har ledet til at disposisjonskravets innhold ved subjektiv tilstedeværelse i dag er gjenstand for drøftelser. Utgangspunktet var likevel klart fra 1977; disposisjonskravet innebar et krav om formell juridisk disposisjonsrett over forretningsinnretningen.

Kommentarene til mønsteravtalen er revidert jevnlig siden 1963, senest i 2008. Definisjonen av fast driftssted har her gjennomgått flere presiseringer. Disse er i utgangspunktet ment å være tolkningsveiledende for artiklene i mønsteravtalen.⁶³ Den mest radikale endring av fast driftssted definisjonen kom i 2003-utgaven av kommentarene. For å etablere fast driftssted var det ikke lenger nødvendig med formell rett til å disponere over forretningsinnretningen. Ingen ”formal right” var nødvendig for å gi fast driftssted, hvilket hadde vært et krav etter kommentarene siden 1977 utgaven..⁶⁴

Der tysk rett ikke synes å ha den store gjennomslagskraft for andre nasjoners tolkning av fast driftsstedsbegrepet, har kommentarene blitt tillagt vesentlig vekt som tolkningsfaktor, også i Norge. I Rt.2001 s.957 uttalte Høyesterett at kommentarene til mønsteravtalen må tillegges vekt som rettskilde ved fortolkningen av begrepet fast driftssted, da mønsteravtalen i seg selv ikke inneholder noen nærmere presisering av definisjonen for å konstituere fast driftssted.⁶⁵ Tolkningen av fast driftsstedsbegrepet har i stor grad berodd på kommentarenes presiseringer de siste tiår. Kommentarene synes dermed å ha hatt stor betydning for utvikling og presisering av fast driftssted definisjonen.

⁶² DBA Preussen og Østerrike-Ungarn 1899.

⁶³ Skaar 2, s.58.

⁶⁴ OECD komm 2008 art. 5 pkt. 4.1.

⁶⁵ Rt.2001 s.957.

Tendensen har likevel vært relativt lik for den tyske rettspraksis og kommentarene de siste femti årene. Tysk rett påvirker skatteavtaleretten ved at OECD følger tendensen i tysk rettspraksis når kommentarene til mønsteravtalen revideres. I avhandlingens kapittel 4 vil dette bli belyst nærmere. OECDs kommentarer til mønsteravtalen synes å være den viktigste kilde for forståelse av fast driftsstandsdefinisjonens innhold blant OECDs medlemsnasjoner.⁶⁶ Tysk rettspraksis synes å være en viktig bidragsyter til OECDs arbeid med kommentarer til mønsteravtalen i internasjonal skatteavtalerett, og dermed en viktig indirekte tolkningsfaktor også for OECD-statenes anvendelse av fast driftsstandsbegrepet.

Verken mønsteravtalen eller kommentarene er bindende rettskilder for OECDs medlemsstater, de er utelukkende av veiledende karakter.⁶⁷ På den annen side er de fleste skatteavtaler utformet etter mønsteravtalens oppbygning, og derfor er det naturlig at det tas utgangspunkt i OECDs kommentarer når begreper som fast driftssted skal defineres.

3.4 Hovedregelen om fast driftssted etter mønsteravtalen

3.4.1 Innledning

Etter ordlyden må det foreligge et ”forretningssted” som er ”fast”, og skattyters virksomhet må drives ”gjennom” forretningsstedet for å etablere fast driftssted.⁶⁸

Definisjonen av fast driftssted må være detaljert nok til å adskille nasjonale forhold som ikke blir praktisert likt. På den måte blir de nasjonale forskjellene mindre, og bidrar til å harmonisere skatteavtaleretten.⁶⁹ Videre er det viktig at sammenhengen mellom vilkårene tydeliggjøres. Ut fra en tolkning av vilkårene i artikkel 5 (1) er fast driftssted definert ved tre hovedvilkår.⁷⁰ Vilårene innebærer krav om et foretaks objektiv og subjektive tilstedeværelse i en stat, samt krav til foretakets funksjonalitet.⁷¹ Den objektive tilstedeværelse forutsetter at skattyters tilstedeværelse i driftsstandsstaten er fysisk synlig. Subjektiv tilstedeværelse innebærer en sammenheng mellom skattyter og stedet for virksomhetsutøvelse, at skattyter har tilgang til forretningsstedet. Endelig må den inntektsskapende aktivitet drives ved

⁶⁶ Jfr. bl.a. Rt.1984/99, Rt.1994/752, Rt.1997/653.

⁶⁷ OECD, Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital (Paris 1997), jfr. Skaar 2, s.61.

⁶⁸ OECD art. 5 (1).

⁶⁹ Skaar 1, s.103.

⁷⁰ Skaar 1, s.106.

⁷¹ Wetter, s. 136 jfr. Storck, s. 132.

forretningsstedet, og dette må anses som virksomhet etter intern rett. Årsaken er at mønsteravtalen ikke har noen generell definisjon av virksomhetsbegrepet. Definisjonen må søkes i intern rett i hjemstaten eller kildestaten.⁷²

3.4.2 Objektiv tilstedeværelse

3.4.2.1 Forretningsstedet

Det sentrale kriteriet ved objektive tilstedeværelse er eksistensen av et forretningssted i driftsstatsstaten.⁷³ At det må foreligge et forretningssted vil si at det utenlandske foretak må ha en filial, et kontor, stedet for ledelsen, en fabrikk, et verksted eller noe lignende i driftsstatsstat. Forretningsstedet kan i utgangspunktet være ”alle fysiske objekter som er egnet til å tjene som basis for en forretningsvirksomhet”.⁷⁴ Den eneste betingelsen er at stedet må være fysisk. Her foreligger typiske grensedragninger innen elektronisk handel og lignende, der servere og hjemmesider blir gjenstand for spørsmål om de tilfredsstillende kravet som fysisk objekt. Denne avhandlingen vil ikke problematisere dette, og forutsetter at forretningsstedet er fysisk.

3.4.2.2 Lokaliseringskravet

Objektiv tilstedeværelse innebærer videre en forutsetning om at forretningsstedet (filialen, kontoret, etc.) må være lokalisert til ett bestemt sted eller område. Dette omtales som stedskravet eller lokaliseringskravet.⁷⁵

Objektiv tilstedeværelse stiller nærmere krav til stedet ved at forretningsstedet etter ordlyden må være ”fast”. Lokaliseringskravet medfører at forretningsinnretningen er lokalisert innenfor den aktuelle driftsstatens skattejurisdiksjon. Denne sammenhengen illustreres ved at det må foreligge ”a link between the place of business and a specific geographical point”.⁷⁶

Kommentarene forutsetter en sammenheng mellom forretningsstedet og et avgrenset geografisk område, hvor forretningsstedet er lokalisert. Spørsmål knyttet til mobil

⁷² Avery Jones, s.36, jfr. Klaus Vogel, Interpretation of double taxation conventions (generalrapport), s.55 og 78.

⁷³ OECD art. 5 (2).

⁷⁴ Skaar 2, s.128.

⁷⁵ Skaar 1, s.125.

⁷⁶ OECD kommentar art 5 pkt 5.

næringsvirksomhet er sentrale her, og fast driftssted vil kunne konstitueres til tross for at det drives næringsvirksomhet som ikke er knyttet til et spesifikt sted.⁷⁷ Dette er særlig spørsmål knyttet til lokaliseringskravet, som denne avhandling ikke vil berøre.

3.4.3 Subjektiv tilstedeværelse

3.4.3.1 Disposisjonskravet

Skattyterens forhold til det faste forretningsstedet omtales som subjektiv tilstedeværelse. Skaar kaller dette forhold for disposisjonskravet, eller ”the right of use”-testen.⁷⁸ Innholdet av disposisjonskravet er tradisjonelt ansett som et krav om at det må foreligge en rettslig disposisjonsrett over forretningsinnretningen som kan etablere fast driftssted.⁷⁹

På den annen side har disposisjonskravet de siste tiår vært gjenstand for diskusjon.⁸⁰ Diskusjonen omhandler problematikken om hvorvidt faktisk bruk av forretningsinnretningen er tilstrekkelig.

Skattyter må ha i alle tilfelle ha en nærmere tilgang til forretningsinnretningen. Det nærmere innhold av disposisjonskravet blir drøftet i oppgavens kapitel 4.

3.4.3.2 Tidskravet

Tidskravet følger av ordlyden i mønsteravtalen ved at forretningsinnretningen må være ”fast”.⁸¹ Tidskravet, eller varighetskravet, er en del av kriteriet om skattyters subjektive tilstedeværelse i driftsstedsstaten. Kommentarene til mønsteravtalen forutsetter at foreligger en viss grad av ”permanence” for å etablere fast driftssted.⁸² Disposisjonsretten eller bruken som følger av disposisjonskravet, må ha vært av en viss varighet for å tilfredsstillе fasthetskravet.⁸³

⁷⁷ Utv. 1990/1095 FIN.

⁷⁸ Skaar 1, s.155.

⁷⁹ Skaar, Mer katolsk enn paven? s.339.

⁸⁰ Skaar, OECDs 2003-kommentarer.

⁸¹ OECD art. 5 (1).

⁸² Skaar 2, s.151 jfr. OECD komm art. 5 pkt. 6.

⁸³ Vogel 2 art. 5 pkt. 25.

Tidskravet vil bli drøftet i oppgavens kapitel 5. Her vil det også bli sett på problematikken der tidskravet vil ha to forskjellige tilnærminger, avhengig av disposisjonskravet innebærer at det kreves en rettslig disposisjonsrett eller om faktisk bruk også kan danne fast driftssted. Spørsmålet om disposisjonskravets innhold favner med andre ord videre enn begrepets selvstendige betydning som sådan.

3.4.4 Krav til funksjonalitet

3.4.4.1 Virksomhetskravet

Virksomhetskravet ved etablering av fast driftssted innebærer at det ved den faste forretningsinnretning må utøves en aktivitet som er virksomhet etter intern rett. Her skal det avgrenses mot annen inntektsskapende aktivitet, som passiv kapitalforvaltning, som ikke vil konstituere fast driftssted.⁸⁴ Etter bl.a. norsk rett kreves det ikke at det utenlandske foretaket selv driver virksomhet i kildestaten. All den tid foretaket kan subjektivt identifiseres med for eksempel en underentreprenør som utfører arbeid på deres vegne, kan fast driftssted etableres, jf. Safe Service-dommen.⁸⁵

3.4.4.2 Tilknytningskravet

Endelig må det finnes en kvalifisert tilknytning mellom virksomheten som utøves, og forretningsinnretningen. Av mønsteravtalen følger dette av ordet ”through”.⁸⁶ At virksomheten må drives gjennom den faste innretningen, tilsier at det utenlandske foretaket må utføre sin virksomhet med forretningsstedet som senteret for sin virksomhet. I Rt.1984 s. 99 Alaska kom Høyesterett til at lagring av fiskeutstyr mellom fiskesesonger ikke konstituerte fast driftssted. Herav følger kravet om at det må utøves en form for aktivitet, eller virksomhet, gjennom innretningen.⁸⁷ Lagring av utstyr er ikke nok til å konstituere fast driftssted, da lagring ikke tilfredsstillir virksomhetskravet.

⁸⁴ Skaar 2, s. 158.

⁸⁵ Rt.2001 s.512, Safe Service.

⁸⁶ OECD art. 5 (1).

⁸⁷ Klingenberg, Creole-saken, s.142.

3.5 Sammenhengen mellom vilkårene

For å etablere fast driftssted må alle de overnevnte vilkår være oppfylt. Essensielt i denne sammenheng er at vilkårene for å danne fast driftssted er linket sammen. Det kreves et fast forretningssted, og samtidig at dette er skattyters sted for virksomhetsutøvelse. Videre må forretningsstedet være til skattyters disposisjons eller tilgang. Og denne retten (eller bruken) må være av en viss varighet. Problematikken rundt disposisjonskravsdefinisjonen får konsekvenser for sammenhengen til de andre vilkårene.

4 Disposisjonskravet

4.1 Utgangspunktet for drøftelsen

Det er allerede nevnt at definisjonen av fast driftssted er viktig for å kunne avgjøre når kildestat har beskatningskompetanse overfor utenlandske foretak. På den måten blir det sentralt å fastslå disposisjonskravets definisjon, slik at fast driftsstedsbegrepet blir avklart, og kan utnyttes på en effektiv måte. Ettersom alle de sentrale vilkår i det enkelte tilfelle må være oppfylt for å konstituere fast driftssted,⁸⁸ er det helt avgjørende for å kunne ivareta skatteavtalerettslige hensyn å avklare disposisjonskravets innhold.

Disposisjonskravet er ett av vilkårene for at skattyter skal oppfylle den subjektive tilstedeværelse for etablering av fast driftssted,⁸⁹ og innebærer at skattyter i utgangspunktet må disponere over, eller ha tilgang til, en fast forretningsinnretning. Spørsmålet om disposisjonskravets innhold er kalt "the right of use"-testen.⁹⁰ Tysk Høyesterettspraksis og reviderte utgaver av kommentarene til mønsteravtalen har bidratt til å utvikle, definere og revidere disposisjonskravets innhold. Denne avhandlingen søker å avklare status for disposisjonskravets definisjon slik den må forstås i dag.

⁸⁸ OECD art. 5 (1).

⁸⁹ OECD komm. 2003 Art. 5 pkt.4.5.

⁹⁰ Skaar 1, s.106.

4.2 Definisjon av begrepet

4.2.1 Problemet

I disposisjonskravet ligger en forutsetning om at skattyter har et varig forhold til en fast forretningsinnretning, enten ved faktisk bruk, eller som en juridisk disposisjonsrett.

Tradisjonelt måtte definisjonen av disposisjonskravet forstås at skattyter måtte ha formell juridisk disposisjonsrett til forretningsinnretningen for at fast driftssted kunne konstitueres.⁹¹ Kommentarene stilte som krav at forretningsinnretningen måtte være ”owned or rented (...) or otherwise at the disposal” for et foretak. Både tysk rettspraksis⁹² og Skaar⁹³ støttet dette synet, som ubestridelig var gjeldende rett frem til 1990-tallet. Kravet var at forretningsinnretningen var eid, leid eller på annen måte til skattyters disposisjon. I samsvar med de to første alternativ, eid og leid, måtte ”otherwise at the disposal” forstås som slik at tilgangen til forretningsinnretningen måtte følge av annet formelt rettsgrunnlag.

Tysk rettspraksis gav på starten av 1990-tallet å gi uttrykk for en endret tendens hva angikk disposisjonskravets definisjon. Fokus ble flyttet fra retten til å disponere over forretningsinnretning til skattyters faktiske bruk av innretningen.⁹⁴ Da så OECD endret ordlyden i 2003-kommentarene,⁹⁵ medførte dette at spørsmål ble stilt hvorvidt disposisjonskravets innhold også i realiteten var endret. Kommentarene uttalte at ”no formal right” var nødvendig for å etablere fast driftssted.⁹⁶ Både tysk rettspraksis og kommentarene har bidratt til å skape debatt om definisjonen av fast driftsstedsbegrepet ved å åpne for revidert definisjon av disposisjonskravet.⁹⁷ Spørsmålet er om disposisjonskravet innebærer at faktisk bruk av forretningsinnretningen er tilstrekkelig, eller om det fortsatt kreves en formell juridisk disposisjonsrett. For begge tilfelle er utgangspunktet at disposisjonskravet må anses

⁹¹ OECD komm. 1977 art. 5 pkt. 4.

⁹² Bl.a. BStBl 1993 II, 462; BStBl 1990 II, 166; BStBl 1982 II, 624.

⁹³ Skaar 1, s. 157-158.

⁹⁴ Fotballtreneren BStBl 1990 II, 23.

⁹⁵ OECD komm. 2003 art. 5 pkt. 4.2.

⁹⁶ Lc.

⁹⁷ Jfr. OECD komm. 2008 art. 5 pkt. 4 og Fotballtreneren jfr. Bundesfinanzhof, June 4, 2008, IR 30/07, published September 10, 2008 (Nato-dommen).

oppfylt når ”skattyters bruk av en forretningsinnretning ikke kan forhindres uten hans samtykke”.⁹⁸

4.2.2 Formell juridisk disposisjonsrett

En formell rettslig disposisjonsrett forstås som at skattyter har en ikke-ensidig oppsigbar rett til å disponere over forretningsinnretningen. Disposisjonsretten følger av et formelt rettslig grunnlag. Eksempelvis kan dette være leiekontrakt, kontrakt om bruksrett eller følge av en arbeidskontrakt, der bruk av forretningsinnretningen er implisitt forutsatt for å gjennomføre arbeidet. Skaar har brukt terminologien at et fast driftssted er å etablere et ”hjem” for et foretak i utlandet. Et ”hjem” forutsettes av at retten til å disponere dette ikke ensidig kan sies opp. På den måten kan foretaket ikke uten videre avskjæres fra å benytte forretningsinnretningen.⁹⁹

4.2.3 Faktisk bruk

I senere tid har kommentarene i mønsteravtalen, samt tysk rettspraksis fra tidlig på 1990-tallet,¹⁰⁰ åpnet for at fast driftssted kan dannes selv om skattyter ikke har noen formell disposisjonsrett til en forretningsinnretning. Faktisk bruk vil omfatte ikke bare tillatt og tålt bruk, men også ulovlig bruk. Tillatt bruk som ikke bygger på avtale eller annet rettslig grunnlag, er det som ligger i kjerneområdet for faktisk bruk. Dette er tilfelle der bruken av en forretningsinnretning ikke på forhånd er avtalt eller forutsatt.

4.3 Tysk påvirkning av disposisjonskravet

4.3.1 Disposisjonskravets historiske bakgrunn

I tysk intern rett kan disposisjonskravet, eller ”the right of use”-testen, spores tilbake til begynnelsen av 1900-tallet.¹⁰¹ Fra slutten av 1930-tallet mente tysk Høyesterett i skattesaker,

⁹⁸ Skaar 2, s.139.

⁹⁹ Skaar, Mer katolsk enn paven? s.339.

¹⁰⁰ Jfr. ”Fotballtreneren” (BStBl 1990 II, 29).

¹⁰¹ PrOVG i OVGE Bd. 51 1907, s.133.

Bundesfinanzhof (BFH), at disposisjonskravet innebar et krav om en juridisk disposisjonsrett som vilkår for å gi fast driftssted.¹⁰² I tysk intern rett var fast driftssted på den tid et etablert begrep,¹⁰³ som også var relevant for intern tysk skatterett. Etter hvert ble disposisjonskravet generelt akseptert i tysk rett som et vilkår for fast driftssted.¹⁰⁴

Mange tyske rettsavgjørelser har spesielt omhandlet disposisjonskravet. Tysk høyesterettspraksis har på den måte vært en viktig kilde både til opprinnelsen og til revisjon av disposisjonskravets definisjon.

4.3.2 Betydning i internasjonal skatteavtalerett

Kommentarene til OECDs mønsteravtale er inspirert av BFHs tolkning og definisjon av fast driftsstedsbegrepet. Slik har tysk rett blitt en viktig tolkningsfaktor for enkelte bestemmelser i OECDs mønsteravtale ved siden av kommentarene. Om tysk rett av den grunn ikke anvendes direkte, verken som prejudikat eller som folkerettslig forpliktende, er det liten tvil om at tysk rett har utøvet stor påvirkning for fast driftsstedsdefinisjonen i dagens mønsteravtale..

Disposisjonskravet ble inkorporert i kommentarene fra 1977 utgaven.¹⁰⁵ Skaar hevder¹⁰⁶ at disposisjonskravet ble innlemmet uttrykkelig i kommentarene på bakgrunn av at tysk rett hadde anvendt testen i en dom fra 1974.¹⁰⁷ At disposisjonskravet til dels følger av tysk rettspraksis' forståelse av fast driftsstedsbegrepet, stadfester tysk rett som den kanskje viktigste kilde for fast driftsstedsdefinisjonen.

Skaar hevder at tysk intern rett også kan anvendes direkte for andre staters domstoler i saker vedrørende skatteavtalerett. På den måten vil statenes nasjonale domstoler bidra til "å effektivisere folkeretten på området"¹⁰⁸, slik at det på internasjonal basis oppnås en i større grad ensidig oppfatning av fast driftsstedsdefinisjonen og innholdet av disposisjonskravet.

¹⁰² Jfr. bl.a. RStBl 1937, 67; RStBl 1939, 1227.

¹⁰³ Jfr. kap. 3.2 om fast driftsstedsbegrepets historie.

¹⁰⁴ Koenig, s. 125, jfr. Vogel 3, art. 5 ann. 25.

¹⁰⁵ OECD komm. 1977 art. 5 pkt. 4.

¹⁰⁶ Skaar, Mer katolsk enn paven? s.350.

¹⁰⁷ BStBl 1974 II, 327.

¹⁰⁸ Skaar, Mer katolsk enn paven? s.350.

4.3.3 Kasuistikk fra tysk skattehøyesterettspraksis (BFH)

4.3.3.1 Kilde for disposisjonskravets utvikling

I dette avsnittet vil det gjennom konkrete eksempler redegjøres for hvordan tysk rettspraksis historisk har tilnærmet seg disposisjonskravet. Det er allerede nevnt at BFHs praksis har ytt bidrag til utviklingen av disposisjonskravet, helt fra begrepets opprinnelse frem til i dag, særlig ved siden av OECDs kommentarer. Som relevant kilder¹⁰⁹ gir tysk rettspraksis en indikasjon på hvordan oppfatningen av disposisjonskravets definisjon har endret seg de siste tiårene, og hvordan disposisjonskravet må forstås i dag.

4.3.3.2 Arbeidsutleiedommen¹¹⁰

Et britisk selskap leide ut arbeidskraft i Tyskland. Selskapet var representert ved en ansatt ved et kontor i utlandet. Det sentrale spørsmålet i saken var hvorvidt selskapet hadde dannet fast driftssted i leide lokaler i Tyskland, et kontor.

Kontoret ble utelukkende benyttet til formål som tjente det britiske selskapet, og var tilknyttet driften av dette, samt betalt av det britiske selskapet. Disse årsakene bidro til at kontoret alltid ble disponert av det britiske selskapet. BFH kom således til at selskapet hadde konstituert fast driftssted grunnet den formelle disposisjonsrett selskapet hadde ved leiekontrakten.

4.3.3.3 Gassflaskefabrikdommen¹¹¹

Saken omhandlet et foretak som produserte gassflasker og som måtte benytte andres lokaler over en tremåneders periode grunnet brann i egne. Spørsmålet var om foretaket fikk fast driftssted på det midlertidige produksjonsstedet.

BFH mente fast driftssted ikke forelå. Retten begrunnet dette med manglende organisatorisk tilknytning til de midlertidige lokalene. Tilknytningen måtte bero på en ikke kun forbigående

¹⁰⁹ Sml. OECD kommentarene.

¹¹⁰ BStBl 1978 II, 205.

¹¹¹ BStBl 1987 II, 162.

disposisjonsrett. Medbenyttelsesrett til forretningsinnretningen var heller ikke tilstrekkelig. BFH uttalte at disposisjonsretten måtte være forbundet med overlatelse av en rettsposisjon til skattyter, som denne ikke uten videre skritt kunne fratras. Dette må forstås som at selskapets midlertidige medbenyttelsesrett ikke kunne erstatte en formell disposisjonsrett over forretningsinnretningen.

4.3.3.4 Fotballtrenerdommen¹¹²

Spørsmålet var om en fotballtrener hadde fast driftssted ved et idrettsanlegg hvor han praktiserte sitt virke som trener. Saken gjaldt ikke spørsmål om begrenset beskatningsplikt, men om skattyteren kunne få fradrag for transportutgifter i henhold til tysk intern rett. Spørsmålet var likevel relevant grunnet det faktum at i tysk intern rett er fast driftsstedspromblematikken sentral også på andre områder enn internasjonal skatteavtalerett.

BFH kom til at fotballtreneren hadde fast driftssted ved idrettsanlegget, til tross for at det ikke forelå noen formell rett til å disponere selve anlegget. Det måtte være tilfredsstillende at skattyteren brukte arbeidsgivers fotballanlegg for at fast driftssted var konstituert. Ved denne avgjørelsen var BFH vesentlig mer moderat i sitt krav til disposisjonskravets formelle innhold. Ser man til sammenligning denne dom mot "Konsulenten" (nedenfor), kan det tyde på at BFH i denne saken har akseptert faktisk bruk av idrettsanlegget som tilstrekkelig til å innfri disposisjonskravet, og dermed etablerer fast driftssted. På den måte er dommen et av de første tegn til at disposisjonskravet begynte å bevege seg bort fra kravet om formell disposisjonsrett.

4.3.3.5 Konsulentdommen¹¹³

Et sveitsisk konsulentfirma ytet tjenester til et tysk firma ved det tyske firmaets lokaler. Spørsmålet var om konsulentfirmaet hadde etablert fast driftssted ved bruk av klientens lokaler.

BFH kom til at det måtte foreligge en varig rettslig disposisjonsrett til å benytte forretningsinnretningen. Retten tok det standpunkt at "den blotte adgang til å benytte et lokale

¹¹² BStBl II 1990, 23.

¹¹³ BStBl 1990 II 166

i en annens interesse, så vel som faktisk medbenyttelse av et lokale begrunner ikke alene fast driftssted.”¹¹⁴ Dette synet var allerede etablert i tysk rettspraksis.¹¹⁵

Fast driftssted var ifølge BFH ikke etablert, ettersom bruk av lokaler var tilstrekkelig. Det forelå ingen formell disposisjonsrett til å benytte lokalene, og medbenyttelsesrett kunne ikke erstatte den mangel.¹¹⁶

4.3.3.6 Hotelldirektørdommen¹¹⁷

I 1993 avsa BFH dom i en sak vedrørende et britisk managementforetak som overtok ledelsen av et hotell i Tyskland. Det ble inngått en avtale partene imellom, og ledelsen av det tyske selskap ble gjort i Tyskland av en ansatt i det britiske foretaket. Spørsmålet var om det britiske foretaket hadde fast driftssted i Tyskland.

Det var klart at bygning og kontor kunne fungere som et forretningssted. BFH slo fast at manageren og det britiske selskapet hadde tilstrekkelig tilknytning til kontoret som ble benyttet.

BFH hevdet at disposisjonskravet var modent for videreutvikling og revisjon. I avgjørelsen synes retten å argumentere for at adgangen til forretningsinnretningen ikke trenger være bindende avtalt. Retten åpnet for at faktisk bruk kunne være adekvat med tanke på disposisjonskravet, men bruken i dette konkrete tilfelle synes å forutsette en implisitt rett gjennom oppfyllelse av arbeidskontrakten. For noen tilfelle vil det være tilstrekkelig at disposisjonsretten er rettslig sikret ved oppfyllelse av arbeidskontrakten, som en implisitt rett til å disponere over forretningsinnretningen. Spørsmålet er da om en slik implisitt rett følger av et rettslig forankret grunnlag, eller om det illustrer at faktisk bruk er tilstrekkelig etter disposisjonskravet.

4.3.3.7 NATO-dommen¹¹⁸

¹¹⁴ Skaar, Mer katolsk enn paven? på s.352

¹¹⁵ BStBl 1987 II, 162.

¹¹⁶ Sml. Gassflaskefabrikdommen.

¹¹⁷ BStBl 1993 II, 462

¹¹⁸ Bundesfinanzhof, June 4, 2008, IR 30/07, publisert September10, 2008.

Et nederlandsk foretak drev vedlikehold av fly ved en NATO-base i Tyskland. Spørsmålet var om foretaket konstituerte fast driftssted ved basen.

De ansatte hadde tilgang til basen ved adgangskort og nøkler til diverse fellesarealer. Likevel kom BFH til at fast driftssted ikke var konstituert. Det var ikke tilstrekkelig at foretaket utøvet sin virksomhet på eiendommen til sin klient, til tross for at adgang til basen var forutsatt ved gjennomføringen av arbeidskontrakten. Skattyter forutsettes å ha rettigheter tilsvarende innehaver av eiendommen for å konstituere fast driftssted. Foretaket ble ansett som besøkende på NATO-basen, og hadde dermed ikke disposisjonsrett. Dette ble tillagt avgjørende vekt, og fast driftssted var ikke etablert. Her var ikke faktisk bruk av NATO-basen tilstrekkelig. Med dette illustreres at tysk rett synes å gå tilbake på kravet om formell juridisk disposisjonsrett i 2008.

4.3.4 Den tyske rettstilstanden på skatteavtalerettens område

BFH hadde i flere tiår en relativt konsekvent og ensartet praksis; all den tid formell disposisjonsrett til forretningsstedet forelå, kunne fast driftssted etableres.

Som Gassflaskefabrikdommen illustrerer var det heller ikke nok at skattyter hadde rett til å bruke forretningsstedet sammen med eier, såkalt medbenyttelsesrett. BFH forutsatte formell juridisk rett som nødvendig for disposisjonskravet, typisk ved formell leie eller eie av stedet. På den annen side var det ikke noe krav om en eksklusiv rett til å disponere over forretningsstedet, illustrert i bl.a. Arbeidsutleiedommen.¹¹⁹

På 1990-tallet åpnet Fotballtrenerdommen og Hotelldirektørdommen for revisjon av disposisjonskravet, ved at faktisk bruk av innretningen kunne erstatte kravet om formell disposisjonsrett. På dette vilkår kunne medbenyttelsesrett av forretningsinnretninger gitt fast driftssted, i strid med BFHs standpunkt i Gassflaskefabrikdommen.

Endelig synes BFH å gå tilbake på kravet om formell disposisjonsrett i NATO-dommen. Konsekvensene av dette vil bli drøftet i fortsettelsen under punkt 4.6-4.8. Som den tyske rettstilstand viser, er det ikke helt uproblematisk å fastslå den gjeldende rett for disposisjonskravet.

¹¹⁹ Vogel 3, art. 5, ann. 27.

4.4 OECDs behandling av disposisjonskravet

4.4.1 Utviklingen fra 1963 til 2008

Da OECD presenterte sin første mønsteravtale i 1963, ble også de første kommentarer til mønsteravtalen gitt ut. Senere har både mønsteravtalen og kommentarene blitt revidert ved flere anledninger.

I kommentarene fra 1977 tok ikke OECD uttrykkelig stilling til hvorvidt formell juridisk disposisjonsrett var nødvendig for å konstituere fast driftssted. Om disposisjonskravet uttrykte kommentarene bare at "it is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise".¹²⁰ Ordlyden utelukket ikke faktisk bruk, men for å gi disposisjonskravet selvstendig praktisk betydning, måtte "at the disposal" tolkes som et uttrykk for en annen juridisk rett til å disponere over forretningsinnretningen enn eid og leid som var uttrykkelig nevnt.¹²¹ Hvilken formell juridisk rett som forelå var ikke det avgjørende, spørsmålet var om en slik rett eksisterte.

I likhet med tendensen i tysk rettspraksis på midten av 1990-tallet, åpnet OECD i kommentarene fra 2003 for utvikling av disposisjonskravet ved at ordlyden i kommentarene ble endret. Nå var det ikke lenger et spørsmål om forretningsinnretningen var eid, leid eller på annen måte til skattyters disposisjon.¹²² "No formal legal right to use a particular place", ingen formell rett til å disponere forretningsstedet, var nødvendig for å konstituere fast driftssted.¹²³

All den tid skattyter faktisk brukte forretningsinnretningen i sin virksomhet, var dette tilstrekkelig til å kvalifisere som fast driftssted. På den måten skulle det synes mindre problematisk å fastslå fast driftssted i driftsstedstaten, og derav bidra til at arbeidet med å fastslå begrenset skatteplikt til kildestaten skulle bli lettere og mer effektivt.

Kommentarene fra 2003 gav uttrykk for at ren tilstedeværelse, "the mere presence"¹²⁴, ikke var tilstrekkelig til å gi fast driftssted. Sett i sammenheng med de andre kriterier, er dette selvsagt.

¹²⁰ OECD komm 1977 art 5 pkt 4

¹²¹ Skaar 2, s.141.

¹²² OECD komm 1977 art 5 pkt 4, jfr Skaar, OECDs 2003 kommentarer på s.147.

¹²³ OECD komm 2003 art 5 pkt 4.2.

¹²⁴ Lc.

En skattyter kan ikke faktisk bruke en forretningsinnretning til å drive virksomhet med¹²⁵ ved ren tilstedeværelse. Virksomhetskravet forutsetter en viss aktivitet.¹²⁶ Det skulle således ikke være nødvendig uttrykkelig å fastslå dette, da det fremgår av sammenhengen mellom vilkårene i artikkel 5. Når det likevel er gjort i kommentarene, søker Mønsteravtalen å avgrense disposisjonskravets omfang ved å begrense bruk som kan konstituere fast driftssted.

4.4.2 OECDs 2003 kommentarer til mønsteravtalen

4.4.2.1 Eksemplifisering fremfor prinsippfastsetting

Endringen av disposisjonskravet ordlyd i 2003 var i tråd med tysk rettspraksis.¹²⁷ OECD gir uttrykk for at det ikke er behov for en formell juridisk forankret disposisjonsrett til forretningsinnretningen for å konstituere fast driftssted.¹²⁸ Men i stedet for å utdype dette prinsippet, har OECD brukt eksempler for å definere disposisjonskravets innhold. Det savnes en prinsipiell avklaring i kommentarene for hva disposisjonskravet begrepsmessig innebærer. Dette er ikke helt uproblematisk, ettersom eksemplene ikke gir grunnlag for noen generell regel om hvilken faktisk bruk som kan gi fast driftssted. Hvilken faktisk bruk som kan konstituere fast driftssted, må dermed utledes av kasuistiske eksempler.¹²⁹ Kasuistikk kan virke uheldig ettersom skattyter ikke kan forholde seg til rettslige prinsipper for når fast driftssted er etablert.

4.4.2.2 Kasuistisk tilnærming til disposisjonskravet

Kasuistikken i kommentarene søker å angi hvilken faktisk bruk som kvalifiserer til fast driftssted, og hva som ikke er tilstrekkelig. Spørsmålet er om disposisjonskravet kan defineres når det ikke kreves noen formell rett¹³⁰ til å disponere forretningsinnretningen, og noen generell regel for faktisk bruk ikke er prinsipielt avklart.

¹²⁵ Jfr. Skaars inndeling av objektiv og subjektiv tilstedeværelse, samt krav til at virksomhet må drives gjennom den faste forretningsinnretning.

¹²⁶ OECD komm 2008 art. 5 pkt. 4.2.

¹²⁷ Bl.a. Hotelldirektørdommen.

¹²⁸ OECD komm 2008 art. 5 pkt. 4.2.

¹²⁹ OECD komm. 2008. Art. 5 pkt. 4.1 flg.

¹³⁰ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 4.1.

Utgangspunktet er at det ikke er nødvendig med noen ”formal right”, men at den rene tilstedeværelse (”the mere presence”) ikke er tilstrekkelig.¹³¹ Fra dette utgangspunkt gir kommentarene et første eksempel om ”a salesman who regularly visits a major customer to take orders and meets the purchasing director in his office”¹³². Eksempelet omhandler en salgsperson som regelmessig besøker kunder for å ta opp bestillinger i klientens lokaler. Fordi skattyter ikke har klientens lokaler til sin disposisjon er fast driftssted ikke etablert ifølge kommentarene. Standpunktet stemmer godt med tysk rettspraksis’ holdning ved tidligere avgjørelser,¹³³ men gir derimot ikke eksempel på at faktisk bruk aksepteres, til tross for OECDs endrede syn på disposisjonskravet. Tvert imot synes eksempelet å kreve en at formell disposisjonsrett må foreligge når det forutsettes at lokalene skattyter driver virksomhet i må være til dens ”disposal”.¹³⁴

Salgspersonens forhandlinger med klienten i dennes lokaler er mer enn ren tilstedeværelse i driftsstedet. Derfor synes det umiddelbart inkonsekvent av kommentarene å fastslå at kundebesøk ikke er faktisk bruk av klientens forretningslokaler i skattyters virksomhetsutøvelse. En rimelig forklaring er at eksemplene også søker å oppstille konkrete tilfeller der fast driftssted de lege ferenda ikke konstitueres. Således fremstår eksempelet som et unntak fra hovedregelen i punkt 4.1 om at faktisk bruk i utgangspunktet gir grunnlag for å etablere fast driftssted.

Dersom en ansatt ved et selskap som over en lengre tidsperiode er ”allowed to use an office in the headquarter of another company in order to ensure that the latter company complies with its obligations under contracts concluded with the former company”, kan fast driftssted etableres.¹³⁵ Det foreligger en kontrollaktivitet som må anses som tillatt bruk eller aksept av skattyters virksomhetsutøvelse i medkontrahentens hovedkvarter. Umiddelbart synes dette å være faktisk bruk av medkontrahentens lokaler, og kommentarene har gitt uttrykk for at tilsvarende kontrollaktivitet er tilstrekkelig for skattyter til å ”constitute a permanent establishment” i utlandet. OECD gir eksempel på at faktisk bruk kan konstituere fast driftssted. Så langt synes kontrollaktivitet adekvat til å gi fast driftssted som kvalifisert faktisk bruk, mens tilstedeværelse for kontraktsinngåelse ikke er tilstrekkelig.

¹³¹ Lc.

¹³² Lc. art. 5 pkt. 4.2.

¹³³ Jfr. særlig Eksportagentdommen, BStBl 1961 III, 317.

¹³⁴ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 4.2.

¹³⁵ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 4.3.

Et tredje eksempel illustrerer et transportfirmas bruk av en ”delivery dock” ved en kundes varelager hver dag over flere år for det formål å levere varer kjøpt av sine kunder. For dette tilfellet er ”the presence of the road transportation enterprise at the delivery dock would be so limited that an enterprise could not consider that place as being at its disposal so as to constitute a permanent establishment”.¹³⁶ OECD uttaler at tilstedeværelsen fra transportfirma ved et varemottak vil være så begrenset at fast driftssted ikke kan etableres. Avgjørende er at ”the delivery dock” ikke er til transportfirmaets disposisjon grunnet den begrensede tilstedeværelse. Igjen gir kommentarene en tvetydig løsning. Fast driftssted kan i et slikt tilfelle ikke etableres på grunn av skattyters manglende adgang til stedet. Disposisjonskravet synes her å blandes med virksomhetskravet; virksomheten må drives gjennom forretningsinnretningen.¹³⁷ For disposisjonskravet er problemet skattyters rett eller adgang til å benytte forretningsinnretningen, ikke hvilken aktivitet som drives der. Problematikken knyttet til disposisjonskravets uavhengighet fra virksomhetskravet illustreres her, ved at vurderingstemaet i eksempelet er om virksomheten drives gjennom innretningen.

Det må synes relativt klart at et transportfirma har disposisjonsrett over en ”delivery dock” når de har rett til å bruke den. Eksempelet minner om Alaska-dommen fra norsk Høyesterett, hvor et par fiskere ikke fikk konstituert fast driftssted ved en kai plass som fiskerne disponerte, ettersom virksomheten ikke ble drevet fra lagringsstedet.¹³⁸ Også i den avgjørelsen berodde utfallet på virksomhetskravet. Eksempelet kan således heller ikke tas til inntekt for å avklare situasjonen rundt disposisjonskravet. I stedet fremstår eksempelet som et konkret kasuistisk tilfelle for faktisk bruk som ikke konstituerer fast driftssted. En annen tendens som vises ved eksempelet, er at OECD får problemer med å holde disposisjonskravet adskilt fra virksomhetskravet. Derav gis disposisjonskravet mindre selvstendig betydning. Dette problemet vil bli drøftet i punkt 4.7.

OECD oppstiller et siste eksempel om en maler.¹³⁹ Maleren bruker tre dager i uken ved et stort kontorbygg over to år, hvor vedkommende maler utvendig og innvendig for sin hovedklient. Malerens tilstedeværelse i kontorbygningen hvor han utfører den mest betydningsfulle jobben for sin virksomhet gjør at OECD anser dette tilstrekkelig til å etablere

¹³⁶ Lc pkt.4.4.

¹³⁷ OECD art. 5 (1).

¹³⁸ Rt.1984.99.

¹³⁹ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 4.5.

fast driftssted. Dette er et typisk eksempel på skattyter som utøver aktivitet gjennom en fast forretningsinnretning. For disposisjonskravet er det lite tvilsomt at maleren faktisk bruker kontorbygget til å utføre sin malergjerning, og eksempelet synes deretter adekvat til å illustrere faktisk bruk.

4.4.3 Umiddelbare problemer ved manglende prinsippavklaring

Ingen av eksemplene i kommentarene til mønsteravtalen fra 2003 gir grunnlag for noen generell regel for hvilken faktisk bruk som kan etablere fast driftssted. De fire eksemplene¹⁴⁰ gir i større grad inntrykk av å være spesielle tilfelle for når fast driftssted kan anses etablert ved faktisk bruk av forretningsinnretningen, og når bruken er utilstrekkelig. Problemet er at eksemplene ikke gir noen utdypning av de prinsipielle spørsmål som oppstår ved endringen av disposisjonskravets definisjon.¹⁴¹ Savnet av en prinsipiell regel kan bidra til nasjonale forskjeller for hva som forutsettes av disposisjonskravet, da de enkelte domstoler i større grad enn før må foreta selvstendige vurderinger basert på kasuistisk tilnærming til problemet. Denne fremgangsmåten ”leder til en viss begrepsforvirring” for disposisjonskravet.¹⁴² Slik kommentarene fremstår nå, legges det opp til konkrete vurderinger i det enkelte tilfelle, som øker faren for uensartet praksis og forskjellig tilnærming for OECD statene.

4.5 Sammenfatning og vurdering av de relevante kildene

Etter å ha forutsatt formell juridisk disposisjonsrett over forretningsinnretningen,¹⁴³ endret OECD ordlyden i kommentarene i 2003. Dette syntes å være i tråd med tysk rettspraksis fra 1990-tallet.¹⁴⁴ Kommentarene gir uttrykk for en oppsummering av praksis de siste 25 år i internasjonal skatteavtalerett, og har åpnet for at faktisk bruk kan erstatte krav om formell juridisk disposisjonsrett over forretningsinnretningen skattyter driver virksomhet gjennom. Utviklingen har vist en stadig oppløsning av de tidligere stringente og adskilte kriterier for fast driftssted. Etter flere tiår med fast praksis om at disposisjonskravet krever en formell juridisk disposisjonsrett, har også den tyske rettspraksis gitt uttrykk for at faktisk bruk av

¹⁴⁰ OECD komm. 2003 art. 5 pkt. 4.2-4.5.

¹⁴¹ Skaar 2, s.144.

¹⁴² Skaar, OECDs 2003 kommentarer, s. 129.

¹⁴³ OECD komm. 1977 art. 5 pkt. 4.

¹⁴⁴ Jfr. særlig Fotballtreneren og Hotelldirektøren.

forretningsinnretning kan etablere fast driftssted. At disposisjonskravet var modent for revisjon ble uttrykkelig formulert i Hotelldirektørdommen.¹⁴⁵

I 2008 avsa BFH dom i NATO-saken¹⁴⁶ og synes likevel å tolke disposisjonskravet som et krav om formell disposisjonsrett til forretningsinnretningen. Problemet var at skattyters representanter ble ansett som besøkende ved basen, og hadde derav ikke en ubestridelig rett på adgang til basen. Dette ble avgjørende for saken, til tross for at arbeiderne faktisk brukte basen i sitt arbeid. BFH tolket disposisjonskravet etter den tradisjonelle oppfatning, som et krav om formell disposisjonsrett til forretningsinnretningen.¹⁴⁷ Dette er ikke i overensstemmelse med OECDs kommentarer fra 2003 som hevder at formell rett til forretningsinnretningen ikke er nødvendig. Det har vist seg vanskelig å definere disposisjonskravet, som leder til at fast driftsstedsbegrepet blir mindre effektivt å anvende i internasjonal skatteavtalerett. Med tanke på de hensyn som nevnt i kapittel 2, er det en uheldig følge at disposisjonskravet er såpass udefinert, eller i det minste gjenstand for diskusjon. Dette har ledet til en betydelig begrepsforvirring knyttet til vilkårene for å etablere fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 5 (1).

4.6 Disposisjonskravets definisjon

4.6.1 Grensen mellom faktisk bruk og formell disposisjonsrett

4.6.1.1 Innføring av faktisk bruk terminologien

Når 2003 kommentarene åpnet for at faktisk bruk av en forretningsinnretning kunne konstituere fast driftssted, var dette et brudd med en innarbeidet terminologi om at disposisjonskravet forutsatte formell juridisk disposisjonsrett. Prinsipielt er skillet mellom faktisk bruk og formell juridisk disposisjonsrett ikke problematisk. I stedet for at forretningsstedet er leid, eid eller på annen måte til disposisjon for skattyter¹⁴⁸, er det skattyters bruk av forretningsinnretningen til sin virksomhetsaktivitet det fokuseres på. Men som eksemplene i kommentarene viser, er grensen mellom faktisk bruk av en

¹⁴⁵ BStBl 1993 II, 462.

¹⁴⁶ Bundesfinanzhof, June 4, 2008, IR 30/07.

¹⁴⁷ Jfr. for eksempel OECD komm. 1977 art. 5 pkt. 4.

¹⁴⁸ OECD komm 1977.

forretningsinnretning og en formell disposisjonsrett av innretningen ikke lett å fastslå helt eksakt. Særlig skaper det problemer når eksemplene synes å bygge på at kravet om faktisk bruk kan være innfridd ved en implisitt rett til å bruke forretningsinnretningen.

De fleste former for faktisk bruk som eksemplene uttrykker følger av et implisitt rettsforhold som gir skattyter rett til å bruke forretningsinnretningen. Dette må bero på vurderinger i den konkrete situasjon om faktisk bruk har konstituert fast driftssted, med eksemplene som veiledende moment.

Ren tilstedeværelsen ikke nok til å etablere fast driftssted i utlandet, skattyter må ta forretningsinnretningen i bruk. Foruten ulovlig bruk, kan det være vanskelig å tenke seg at en skattyter faktisk bruker en forretningsinnretning uten at det foreligger uttrykkelig eller implisitt formell rett til å disponere over innretningen. Som malereksempelet¹⁴⁹ viser, forutsetter gjennomføring av en arbeidsavtale ofte at skattyter kan disponere over eller ha tilgang til forretningsinnretningen. OECD har ikke lyktes i å innføre terminologien om faktisk bruk, da eksemplene synes å bygge på at formell disposisjonsrett er nødvendig, enten i form av implisitt rett, eller ved at forretningsinnretningen kan ”disponeres” av skattyter.¹⁵⁰

4.6.1.2 Skillet mellom faktisk bruk og implisitt juridisk rett

4.6.1.2.1 Problemet

Bruk av eksempler for å definere disposisjonskravet fører til forvirring ettersom OECD ikke klargjør noe skille mellom faktisk bruk og implisitt juridisk rett til å bruke en forretningsinnretning. Resultatet er usikkerhet rundt spørsmålet om i hvilken utstrekning og under hvilke omstendigheter faktisk bruk kan konstituere fast driftssted.¹⁵¹ Med implisitt juridisk rett menes at skattyters har disposisjonsadgang til forretningsinnretningen på bakgrunn av et underliggende rettsforhold, typisk en arbeidskontrakt som forutsetter at skattyter bruker forretningsinnretningen for å kunne gjennomføre arbeidet.¹⁵²

For noen tilfelle benytter skattyter seg av en tillatt bruk av forretningsinnretningen, og dette kan gi fast driftssted. Spørsmålet er om tillatt bruk kan gi fullgode eksempler på faktisk bruk

¹⁴⁹ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 4.5

¹⁵⁰ Skaar, OECDs 2003 kommentarer, s.149.

¹⁵¹ Skaar 2, s.144.

¹⁵² Jfr. bla. Malereksempelet, OECD komm. 2008, art. 5 pkt. 4.5.

som ikke følger av en implisitt juridisk rett. Når OECD har ønsket å endre disposisjonskravets innhold, er det uheldig at skillet mellom faktisk bruk og implisitt juridisk rett ikke er tydeliggjort. Det synes inkonsekvent at eksemplene ikke har bevisstgjort dette, og at problemet ikke er tatt tak i av OECD.

4.6.1.2.2 Bruken av forretningsinnretningen

Ulovlig bruk er tilstrekkelig som faktisk bruk etter ordlyden i kommentarene.¹⁵³ Dette blir ikke videre presisert, som synes å konsentrere seg om hvilken tillatt bruk som kan gi fast driftssted. Ulovlig bruk må forutsettes å være bruk av en forretningsinnretning som skattyter i utgangspunktet ikke har adgang til, som okkupasjon eller lignende av forretningslokaler. Dette er likevel ikke helt praktisk hva angår spørsmål om disposisjonskravet ved etablering av fast driftssted.

Eksemplene viser at disposisjonskravet tilfredsstilles ved tillatt bruk, som i utgangspunktet ikke bygger på noe formelt rettsgrunnlag. Tilsvarende i Fotballtrenerdommen¹⁵⁴ hvor en trener hadde tillatelse til å bruke fotballagets anlegg til å trene laget. Spørsmålet er om denne form for tillatelse ikke forutsetter en implisitt juridisk rett til å disponere over de aktuelle forretningslokaler.

I Fotballtrenerdommen var skattyter forutsatt å gjennomføre arbeidskontrakten som fotballtrener, og i den sammenheng må det i arbeidsavtalen vært en forutsetning at treneren hadde disposisjonsrett til å disponere treningsanlegget etter eget forgodtbefinnende, all den tid bruken var i samsvar med arbeidsinstruks. Den tillatte bruk var presumptivt forutsatt av fotballtrenerens arbeidskontrakt.

Eksempelet om kontrollaktivitet fra kommentarene¹⁵⁵ kan tyde på at faktisk bruk er tilstrekkelig for disposisjonskravet. En tilsynelatende bruk av forretningsinnretningen er basert på en tillatelse for skattyter til å benytte klientens lokaler. Men som i Fotballtrenerdommen kan det forutsettes å ligge en implisitt juridisk rett til å benytte den aktuelle forretningsinnretning for gjennomføring av skattyters arbeidsplikt. En kontrollvirksomhet ved klienters driftssted kan bare utføres såfremt skattyter har en

¹⁵³ OECD komm. 2008.

¹⁵⁴ BStBI 1990 II, 23.

¹⁵⁵ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 4.3.

inneforstått adgang til klientens lokaler. Det er ikke tvilsomt at skattyter bruker klientens lokaler, problemet er at bruken er forutsatt implisitt med arbeidskontrakten som rettslig grunnlag.

I malereksempelet¹⁵⁶ må det antas at oppdragsgiveren som eier kontorbygget har gitt maleren en rett til å være i bygget for å male. Forutsetningsvis foreligger en tillatelse til å disponere bygget for å gjennomføre en arbeidsplikt. Uten rett til å disponere bygget, kunne ikke arbeidet gjennomføres. Hindres tilgangen eller disposisjonsretten til bygget, vil dette være kontraktsbrudd fra oppdragsgivers side. En forutsetning for arbeidet er en implisitt rett til tilgang i bygget.

På bakgrunn av disse eksemplene bærer disposisjonskravet fortsatt preg av å forutsette i det minste en implisitt juridisk disposisjonsrett. Kommentarene gir også uttrykk for at i visse tilfelle er faktisk bruk uadekvat til å etablere fast driftssted, nettopp på grunn av manglende formell disposisjonsrett til innretningen.¹⁵⁷ Slik synes det uavklart hvorvidt faktisk bruk er nok til å konstituere fast driftssted etter disposisjonskravet, uten at det foreligger en implisitt juridisk rett til å benytte forretningsinnretningen. At det ikke finnes noen klarere eksempler på bruk som ikke er tuftet på formell rett, implisitt eller rettslig, er en god illustrasjon på OECDs sviktende evne til å skille faktisk bruk fra implisitt juridisk rett. 2003 kommentarene hadde antagelig som formål å myke opp disposisjonskravet som forutsatte eie, leie eller annen formell disposisjonsrett. Dermed er det uheldig at ordlyden i kommentarenes hovedregel om at ingen formell rett er nødvendig, stemmer dårlig overens med eksemplene som søker å utdype denne.

4.6.2 Arbeidet for ensartet skatteavtalerettspraksis

4.6.2.1 Kasuistikk fremfor generelle prinsipper

Kommentarene gir tilsynelatende uttrykk for at fast driftsstedsspørsmålet for disposisjonskravets vedkommende må avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, ettersom eksemplene ikke uttrykkelig gir grunnlag for noen generell regel om hvilken bruk som er tilstrekkelig. Dette kan medføre svekket forutberegnelighet, og bidra til tilfeldige løsninger. OECD har søkt en felles forståelse av mønsteravtalens innhold. Etter 2003-kommentarene kan

¹⁵⁶ Lc. Art. 5 pkt. 4.5.

¹⁵⁷ OECD komm 2003 art.5 pkt. 4.4 jfr. OECD komm art.5 pkt. 4.1

eksempelbruken bidra til at nasjonale domstoler får oppgaven å avgjøre saker etter egen forståelse av fast driftsstedsbegrepet, og det risikeres at helhetsvurderinger blir lagt til grunn, hvor løsningene beror på rimelighetsvurderinger og avviker fra land til land tross like sakstiltfeller. For en mer ensartet internasjonal praksis savnes klarere prinsippfastsetting.

4.6.2.2 Helhetsvurderinger

4.6.2.2.1 Sikre kildestatens skattefundament

For skatteavtaler basert på mønsteravtalen, er det et behov ensartet praksis og derav like tolkninger.¹⁵⁸ Hvis ikke vil forståelsen av fast driftsstedsbegrepet og disposisjonskravet kunne variere fra stat til stat. Dette er uheldig for fremtidige skatteavtaler. Resultatet kan bli nasjonale forskjeller for når fast driftssted skal fastslås. Mulighet til å unndra seg begrenset skatteplikt¹⁵⁹ til kildestaten vil i ytterste konsekvens være mulig. Også av hensyn til kildestatens skattefundament er det ønskelig at disposisjonskravets innhold prinsipielt avklares, slik at vilkårene for beskatningsjurisdiksjon er rigide og fremmer forutberegnelighet. Utviklingstendensen i praksis og kommentarer har de senere år rettet sterkere fokus på kildestatsbeskatning. Kommentarene burde således gjort prinsipiell klarhet i forhold til disposisjonskravet,¹⁶⁰ for på den måte sikre seg mot nasjonale forskjeller grunnet helhetsvurderinger med konsekvensen uensartet praksis i internasjonal skatteavtalerett.

4.6.2.2.2 Lokale forskjeller og like konkurransevilkår

Virkningene av at OECD ikke har gjort noe prinsipielt skille mellom faktisk bruk og implisitt rett er uheldige. Det kunne dannes nasjonale prinsipper om hvilken faktisk bruk disposisjonskravet krever for etablering av fast driftssted. Dette vil gi ulike konkurransevilkår for internasjonale foretak, avhengig av hvilken stat foretak etablerer seg i. Dersom begrep som disposisjonskravet blir prinsipielt avklart, vil slik uheldige virkninger i større grad unngås. En generell og definert regel bidrar til felles forståelse, og legger forhold til rette for ensartet internasjonal praksis. Helhetsvurderinger kan være rimelige i det konkrete tilfelle, men rimelighetshensynet svekkes når hver enkelt sak vedrørende disposisjonskravets

¹⁵⁸ Klaus Vogel, Interpretation of double taxation conventions (generalrapport) jfr. Vogel 2, pkt. 74.

¹⁵⁹ Zimmer, s.37.

¹⁶⁰ Skaar, OECDs 2003 kommentarer, s. 129.

definisjon må avgjøres på bakgrunn av den enkelte domstols forståelse av begrepet. Dersom domstolene legger til grunn helhetsvurderinger, vil de enkelte vilkår for å etablere fast driftssted bli momenter av relativ vekt.¹⁶¹ Således vil de stringente forhold mellom vilkårene forsvinne, og manglende oppfyllelse av noen vilkår kan kompenseres av at andre er oppfylt.¹⁶² Som nevnt tidligere har dette ikke vært OECDs intensjon.

4.6.3 BFHs tolkning av disposisjonskravet i NATO-dommen¹⁶³

BFH bryter med OECDs holdning¹⁶⁴ når domstolen i NATO-dommen fra 2008 kommer til at fast driftssted ikke er etablert. Årsaken var at skattyter ikke hadde rettigheter som innehaver av forretningsstedet, som ubestridelig rett på adgang til eiendommen. Spørsmålet er hvilke konsekvenser denne avgjørelsen har for definisjonen av disposisjonskravet.

For etablering av fast driftssted er dette den nyeste dom som retter fokus mot disposisjonskravet. Siden midten av 1990-tallet, og bekreftet av OECD i 2003, er faktisk bruk akseptert som tilstrekkelig for disposisjonskravet ved etablering av fast driftssted. Likevel er det blitt stilt spørsmål om ikke OECD har mislyktes i sitt arbeid, ettersom kommentarene ikke klarer å skille mellom faktisk bruk og implisitt juridisk rett til å disponere over forretningsinnretningen. Uansett uttrykker kommentarene fra 2008 at ”no formal right” fortsatt ikke er nødvendig for fast driftssted. I NATO-dommen tolker BFH disposisjonskravet annerledes.

For etablering av fast driftssted, oppsummerer BFH at det ikke er tilstrekkelig at skattyter har status som besøkende ved forretningsinnretningen, i dette tilfellet en NATO-base. Til tross for at de kontraherende parter hadde lang tids samarbeid på basen, anså BFH disposisjonskravet for utilfredsstillt. Savnet av innehaverrettigheter og unektelig adgang til eiendommen ble avgjørende. For dette tilfelle var selv ikke implisitt rett etter arbeidsforholdet tilstrekkelig, og BFH har på den måte lagt seg på en streng linje hva gjelder disposisjonskravets definisjon. Likevel virker det som om vilkåret er lettere å anvende når det uttrykkelig forutsettes en formell disposisjonsrett til forretningsinnretningen.

¹⁶¹ Skaar, OECDs 2003 kommentarer, s.130.

¹⁶² Lc.

¹⁶³ Bundesfinanzhof, June 4, 2008, IR 30/07.

¹⁶⁴ Jfr. OECD komm. 2008.

Dommen retter kritikk mot særlig malereksempelet i kommentarene. At skattyter befinner seg i sin kontraherende klients lokaler er ikke tilstrekkelig for fast driftssted, så lenge skattyter ikke har noen mer formell rett enn at arbeidsoppgavene må gjennomføres ved forretningsstedet. Avgjørelsen må forstås slik at BFH mener at disposisjonskravet forutsetter en formell juridisk disposisjonsrett over forretningsinnretningen, også utover implisitt rett til å benytte stedet etter arbeidsavtale. Avgjørelsen er nok et eksempel på at disposisjonskravet ikke klart nok er definert i OECDs mønsteravtale og kommentarer, og at faktisk bruk fortsatt ikke har fått fotfeste som vilkår ved etablering av fast driftssted. BFH gjør det tydelig at savnet av faste prinsipper for disposisjonskravet fører til at domstolene i større grad er overlatt til seg selv hva gjelder definisjonen av disposisjonskravet. Når så OECD ikke lykkes i å gi fullgode eksempler på faktisk bruk, blir resultatet rimelighetsvurderinger. BFH fant det lite rimelig at faktisk bruk kunne konstituere fast driftssted i NATO-dommen.

Det er viktig å merke seg at BFHs avgjørelse ikke er bindende for OECD eller andre stater. Men grunnet tysk retts sentrale betydning på skatteavtalerettens område, er det ikke uadekvat å tillegge denne avgjørelsen oppmerksomhet hva angår definisjonen av disposisjonskravet.

4.7 Disposisjonskravets selvstendige betydning

4.7.1 Selvstendig vilkår for fast driftssted

Den klassiske ”basic rule”¹⁶⁵ fastholder at disposisjonskravet er et selvstendig vilkår for fast driftssted.¹⁶⁶ OECDs kommentarer fra 2003 har ikke uttrykkelig ment å endre på dette, og forutsetter at et foretak har ”a certain amount of space at its disposal”. Forskjellen er at formell juridisk disposisjonsrett i utgangspunktet ikke er nødvendig. Spørsmålet er hvilken innvirkning det får for disposisjonskravets selvstendighet om det aksepteres at faktisk bruk er tilstrekkelig.

4.7.2 Faktisk bruk konsumert av virksomhetskravet?

4.7.2.1 Bruk tilknyttet virksomhetsutøvelse

¹⁶⁵ Skaar 1, s.106.

¹⁶⁶ Skaar 1, s.155; ”the right of use” testen.

Disposisjonskravet er knyttet til virksomhetskravet¹⁶⁷ ved at den inntektsgivende virksomheten må drives gjennom den forretningsinnretning som skattyter bruker eller disponerer. I mønsteravtalen heter det at skattyter må drive virksomhet ”through” (gjennom) forretningsinnretningen.¹⁶⁸ Ordlyden i mønsteravtalen må gis en ”wide meaning”, en vid betydning.¹⁶⁹ Kommentarene uttrykker at der skattyter driver sin virksomhet, må det kunne fastslås at forretningsstedet eller stedet for virksomhet er til skattyters disposisjon (eng; ”at he disposal”).¹⁷⁰ Disposisjonskravet er med det gitt redusert selvstendig betydning. Skattyter kan ikke drive virksomhet gjennom en forretningsinnretning, uten å bruke eller utføre aktivitet ved forretningsstedet. Spørsmålet er da om disposisjonskravet slik 2003 kommentarene uttrykker det er blitt overflødig.

4.7.2.2 Er disposisjonskravet overflødig?

Spørsmålet er så hvilken betydning disposisjonskravets innhold har for kriteriet om at virksomhet må drives gjennom forretningsinnretningen.

Dersom det kreves en formell disposisjonsrett over forretningsinnretningen, må det foreligge formelt rettsgrunnlag til forretningsinnretningen for å fastslå fast driftssted. Dette vil typisk være leie, eie, rett til å bruke eller en implisitt rett etter et kontraktsforhold, typisk arbeid som forutsetter bruk av forretningssted.¹⁷¹ Her gis disposisjonskravet selvstendig betydning som eget vurderingskriterium, ettersom det forutsettes et formelt rettsgrunnlag for adgang til forretningsinnretningen. Dette er den tradisjonelle oppfatning, med stringente og adskilte vilkår for fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 5 (1).

Dersom faktisk bruk er tilstrekkelig, blir disposisjonskravet i realiteten en del av virksomhetskravet. Skattyter må drive virksomhet gjennom forretningsinnretningen, og all den tid skattyter gjør så, foreligger en faktisk bruk av forretningsinnretningen. Virksomhet kan ikke drives ved forretningsstedet uten bruk av forretningsinnretningen. All den tid det fastslås at virksomhet drives gjennom innretningen må innretningen være i bruk av skattyter.

¹⁶⁷ Skaar 1, s. 106; ”functionality-test”.

¹⁶⁸ OECDs art. 5 (1)

¹⁶⁹ OECD komm. 2008 art. 5 pkt. 4.6.

¹⁷⁰ Lc.

¹⁷¹ Jfr. Malereksempel i OECD komm 2003 art. 5 pkt. 4.5

Disposisjonskravets definisjon vil dermed være avgjørende for hvorvidt man i fremtiden behøver å anse disposisjonskravet som et selvstendig kriterium. Tendensen de senere år har vist at vilkårene for å etablere fast driftssted i større grad går over i hverandre, ettersom vilkårene er knyttet sammen og i stor grad avhenger av hverandre.¹⁷² At vilkårene gis relativ vekt kan bli konsekvensen, selv om OECD uttrykkelig har søkt å unngå nettopp det.

4.8 Disposisjonskravet utvikling og veien videre

Tidlig på 1990-tallet gav tysk rettspraksis uttrykk for at disposisjonskravet var modent for revisjon og utvikling. BFH uttrykte i Fotballtrenerdommen at skattyter ikke nødvendigvis behøvde formell disposisjonsrett for å danne fast driftssted. At skattyter faktisk brukte forretningsinnretningen i sitt arbeid syntes tilstrekkelig. I sin artikkel fra 1995¹⁷³ tok Skaar det standpunkt at disposisjonskravet som vilkår for fast driftssted var modent for revisjon, og viste til blant annet den tyske rettsavgjørelsen Hotelldirektørdommen hvor BFH uttalte uttrykkelig at disposisjonskravet var klart for utvikling bort fra kravet om formell disposisjonsrett. Utviklingen gikk i retning av ”oppmykning” disposisjonskravets stringente innhold.

Eirik Jensen kommenterte Skaars artikkel¹⁷⁴ og var enig i Skaars inndeling av vilkår for fast driftssted, men mente at disposisjonskravet i henhold til tysk rettspraksis fortsatt måtte anses å innebære et krav om formell rettslig disposisjonsrett over forretningsinnretningen. Tendensen viste likevel at det var åpnet for diskusjon vedrørende disposisjonskravet definisjon.

I sin domskommentar fra 1995 vurderte Skaar om norsk Høyesterett hadde bygd på feil kriterier i Rt.1984 s.99 Alphawell når fast driftssted ikke var etablert. Skattyter arbeidet for Statoil i Norge, men hadde ikke disposisjonsrett til noe bestemt lokale eller kontor. Skattyter benyttet lokaler som til enhver tid var ledig. Til tross for sitt opphold i Norge, fikk skattyter ikke fast driftssted her, ettersom han ikke hadde noen formell rett til å disponere noe bestemt kontor ved sine opphold.

I saker som Alphawell er det lite tvilsomt at fast driftssted ville vært etablert dersom skattyter hadde *leid* lokaler av sin klient.¹⁷⁵ En av årsakene til at disposisjonskravet var modent for

¹⁷² Skaar, OECDs 2003 kommentarer, s.152.

¹⁷³ Skaar, Mer katolsk enn paven?

¹⁷⁴ Eirik Jensen, s.178.

¹⁷⁵ Skaar, Fast driftssted og 183-dagers regelen, s. 163.

revisjon, var den stadige økningen av mobil næringsvirksomhet. Det var mer normalt at skattytere ikke oppholdt seg på noe fast avgrenset kontor, men heller var innenfor et større avgrenset kontorlandskap, eventuelt en hel kontorbygning. Effektivitetshensyn tilsa at slik virksomhet også burde kunne etablere fast driftssted, ettersom skattytere var i sin rett til å være tilstede og drive virksomhet ved de aktuelle lokaler. I sin artikkel fra 1997 bekreftet Skaar at tysk rettspraksis hadde bidratt til utvikling av disposisjonskravet som var på vei bort fra krav om formell disposisjonsrett.¹⁷⁶

Eksempel på bruk av andres forretningssted er Fotballtrenerdommen fra Tyskland og malereksempelet i kommentarene.¹⁷⁷ Hensynet om tilordning av skatteproveny tilsa at det ikke skulle gjøres forskjell på skattytere som brukte samme kontor, og skattytere som ble flyttet rundt i samme bygning, avhengig hvor det var bruk for ham.¹⁷⁸ På slutten av 1990-tallet var det klart at essensen i disposisjonskravet var endret, og at man stadig beveget seg bort fra kravet om formell disposisjonsrett til fordel for bruk av forretningsinnretninger. På den måten skulle det være lettere å fastslå når skattytere fikk fast driftssted i en stat, det var tilstrekkelig å slå fast at vedkommende brukte et forretningssted i sin virksomhet i kildestaten.

Den endelige konfirmasjon kom ved OECDs kommentarer i 2003. Ikke lenger var det behov for "formal right".¹⁷⁹ Faktisk bruk av forretningsinnretningen skulle være tilstrekkelig for disposisjonskravet til å etablere fast driftssted. Problemet var at OECD flyttet fokus fra begrep til kasuistikk.

Problemet er at 2003-kommentarenes eksempler stort sett forutsetter at det foreligger en implisitt formell disposisjonsrett til å benytte den aktuelle forretningsinnretning, uten at det er dette de har ment å illustrere.¹⁸⁰ Skaar har uttrykt frykt for at noen vilkår kan kompensere for fravær av andre vilkår.¹⁸¹ Typisk nevnes at manglende stedlig tilknytning eller formell disposisjonsrett, kan avhjelpest av at virksomheten er drevet i lang tid. De tidligere klart avgrensede og selvstedige vilkår, mister sin betydning og stringentheten for fast driftsstedbegrepet reduseres. Etter at det åpnet for faktisk bruk, kan fast driftssted etableres til tross for manglende stedlig tilknytning såfremt vilkåret kompenseres av lang varighet.

¹⁷⁶ Lc.

¹⁷⁷ OECD komm 2008 art. 5 pkt. 4.5.

¹⁷⁸ Lc.

¹⁷⁹ Lc. art. 5 Pkt.4.1.

¹⁸⁰ OECD komm. 2008 art. 5 Pkt. 4.2 – 4.6.

¹⁸¹ Skaar, OECDs 2003 kommentarer s. 152.

Disposisjonskravet står også i fare for å miste sin selvstendige betydning. Ved at faktisk bruk aksepteres som disposisjonskravets innhold, flyter kriteriet over i en virksomhetsdrøftelse, som er et selvstendig tredje kriterium for fast driftssted.

Spørsmålet er om OECD har ønsket denne konsekvensen. Eksemplene gir intet fullgodt bilde av hvilken faktisk bruk som aksepteres. Dette kan tyde på at disposisjonskravet tross alt er ment å innebære en implisitt formell disposisjonsrett for skattyter. Foruten ulovlig bruk, er det fleste former for faktisk bruk forutsatt av en formell disposisjonsrett, enten implisitt, uttrykkelig samtykke til bruk eller muntlig avtale om leie. Resultatet kan være at OECD med sine 2003 kommentarer har endret disposisjonskravet i henhold til tysk rettspraksis' utvikling, men at man fortsatt ser på de bakenforliggende forhold når man avgjør om disposisjonskravet er oppfylt, og om dette gir fast driftssted. Hensynet til vilkårenes selvstendighet kan også tilsi dette.

Vilkåret om faktisk bruk konsumeres av virksomhetskravet; virksomhet kan ikke drives uten at forretningsinnretningen brukes. Grensen mot den rene tilstedeværelse er fortsatt viktig, ettersom dette ikke kan konstituere fast driftssted. Likevel er tendensen at disposisjonskravet som selvstendig kriterium i større grad frafalles som følge av OECDs kommentarer av 2003. OECD synes ikke å ha oppfattet konsekvensen av sitt standpunkt når de har endret disposisjonskravets meningsinnhold.¹⁸²

Etter NATO-dommen i tysk Høyesterett, har BFH tilsynelatende forsøkt å innsnevre den faktiske bruk som vilkår for disposisjonskravet. Særlig kritiserte BFH malereksempelet fra 2003 kommentarene, og forutsatte i sin avgjørelse at skattyter måtte ha en ubestridelig rett til å oppholde seg på forretningsstedet. Status som besøkende var ikke tilstrekkelig. BFH har med denne dommen tatt et skritt tilbake mot tradisjonell oppfatning av disposisjonskravet, ved å kreve mer formalitet enn faktisk bruk for å etablere fast driftssted.

Uttrykket faktisk bruk synes i alle tilfelle uadekvat for å beskrive disposisjonskravet, og krav om en implisitt rett eller tillatelse til å bruke forretningsinnretningen kunne gitt et mer fornuftig bilde på hva som forventes for å etablere fast driftssted. Ettersom virksomhet forutsetter bruk av et driftssted, burde vurderingstemaet for disposisjonskravet vært knyttet til formell disposisjonsrett, men at spørsmålet ble hvorvidt denne forutsettes å være implisitt eller uttrykkelig rettslig. På den måten vil disposisjonskravet forbli et selvstendig

¹⁸² Skaar, OECDs 2003-kommentarer, s.152.

vurderingsmoment, og skatteavtaleretten vil kunne opprettholde noe av sin stringente oppbygning.

Disposisjonskravet vil bare ha selvstendig betydning som vilkår for fast driftssted all den tid det kreves juridisk rett til å disponere innretningen, formell eller implisitt. Her illustreres et viktig skille fra kravet om faktisk bruk.¹⁸³ Dersom disposisjonskravet skal gis selvstendig mening, noe BFH synes å forutsette at det bør senest i NATO-dommen, synes det sentralt å stille krav om formell rett til å disponere over forretningsstedet, enten retten er rettslig eller implisitt. All den tid kommentarene til mønsteravtalen ikke gir uttrykk for det samme, vil disposisjonskravets definisjon forbli et omtvistet rettsområde, både hva angår vilkårets definisjon og selvstendige betydning som vilkår for fast driftssted. Grunnet viktigheten av fast driftsstedsterminologien i internasjonal skatteavtalerett, er det særlig uheldig at de nærmere vilkår for å etablere fast driftssted ikke er så effektive som de burde være, ei heller så klare og definerte som først forventet.

5 Tidskravet

5.1 Definisjon av begrepet

Tidskravet er den annen del av subjektiv tilstedeværelse i en stat ved siden av disposisjonskravet, og er et vilkår for at skattyter kan konstituere fast driftssted i kildestaten. Vilåret følger av at et fast driftssted må ha en viss grad av ”permanence”.¹⁸⁴ Dette ses på en del av kravet om at en forretningsinnretning må være ”fast”. Men forretningsinnretninger er som regel utvilsomt faste. Eksempelvis har et kontorbygg normalt en lang varighet. Varigheten må derfor knyttes til skattyterens forhold til forretningsinnretningen. Dette illustrerer tidskravets tilknytning til disposisjonskravet.

Tidskravet er et kriterium for hvor lenge skattyteren må ha et forhold til den faste forretningsinnretningen. Spørsmålet er hvor lang denne tilknytning må være, og hvordan tidskravet påvirkes av disposisjonskravets nærmere innhold.

5.2 Tidskravet som selvstendig vilkår for den subjektive tilstedeværelse

¹⁸³ Skaar 2, s.144.

¹⁸⁴ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 42.3.

Det er viktig å merke seg at tidskravet knytter seg til den aktivitet som drives ved forretningsstedet. At fast driftssted krever ”permanence” forstås ved at skattyter må ha aktiviteter i driftsstedetsstaten enten på ubestemt tid, eller over en gitt lengre periode for å danne fast driftssted.¹⁸⁵

Utgangspunktet er greit, skattyter må oppholde seg i driftsstedetsstaten og drive sin aktivitet der over ubestemt tid, eller over minst en seks måneders periode.¹⁸⁶ Tidsperioden av skattyters aktiviteter beror likevel både på skattyters intensjoner og den faktiske varighet.

Ifølge kommentarene vil tidskravet som utgangspunkt være oppfylt for de tilfelle hvor skattyter har til *hensikt* å benytte forretningsinnretningen i mer enn seks måneder eller på ubestemt tid.¹⁸⁷ Ved disse tilfelle vil fast driftssted anses etablert fra første dag, forutsatt at de andre vilkår er oppfylt. Hvorvidt skattyters intensjon eller hensikt realiseres er her uten betydning.

Det er den faktiske varighet av oppholdet i utlandet må vektlegges. Dersom skattyter ikke hadde til hensikt å bli i utlandet lenge nok til å gi fast driftssted, kan den faktiske varighet retrospektivt føre til at fast driftssted dannes likevel. Forutsetningen er selvsagt at varigheten etter OECDs kommentarer er innfridd. Tidskravet er med andre ord et selvstendig vilkår som må være oppfylt for å gi fast driftssted.

5.3 Tilknytningen til disposisjonskravet

En side ved tidskravet, er at vilkåret får to forskjellige vurderingstema avhengig av disposisjonskravets innhold. Hvorvidt disposisjonskravet innebærer at faktisk bruk kan gi fast driftssted, eller at formell juridisk rett er nødvendig, vil være av betydning.

Tradisjonell oppfatning av disposisjonskravet har vært at skattyter må et varig forhold til forretningsinnretningen, en varig disposisjonsrett.¹⁸⁸ Dersom dette uttrykker disposisjonskravet, må tidskravet knytte seg til varigheten av disposisjonsretten skattyter har over forretningsinnretningen. Slik har også tidskravet blitt oppfattet i en rekke tyske

¹⁸⁵ Skaar, Mer katolsk enn paven? s. 343 jfr. OECD komm art. 5 pkt. 6.

¹⁸⁶ OECD komm 2003 art. 5 pkt. 6.

¹⁸⁷ OECD komm 2008 art. 5 pkt.6.

¹⁸⁸ Skaar, Fast driftssted og 183-dagers regelen, s.164.

høyesterettsdommer¹⁸⁹, og dette må også anses som oppfatningen OECD hadde av tidskravets innhold frem til disposisjonskravet revidert i 2003. Gitt at et selskap hadde en forretningsinnretning til disposisjon, så måtte denne disposisjonsretten være på ubestemt tid, eller minst seks måneder.¹⁹⁰ Disposisjonsretten måtte forutsetningsvis foreligge før man vurderte tidskravet. Slik var sammenhengen mellom disposisjonskravet og tidskravet ved den subjektive tilstedeværelse i driftsstatsstaten sikret. At tidskravet knytter seg til disposisjonskravet var en naturlig følge av momentene som del av en større helhet for etablering av fast driftssted, vilkåret om at skattyter måtte ha en subjektiv tilknytning¹⁹¹ til utlandet hvor han hadde aktivitet. Slik forstod også Vogel sammenhengen mellom disposisjonskravet og tidskravet, basert på den tyske tradisjonelle rettspraksis på området for skatteavtaler.¹⁹²

Spørsmålet er så hva det innebærer for tidskravet at disposisjonskravets innhold anses endret til å omfatte faktisk bruk av forretningsinnretningen.¹⁹³

Konsekvensen er at tidskravet ikke har formell disposisjonsrett å knytte seg til; det mangler et formelt rettsgrunnlag som utgangspunkt for den tidsmessige vurdering. Spørsmålet er ikke om skattyter har disponert lenge nok over forretningsinnretningen. Aksept av faktisk bruk medfører at disposisjonskravets selvstendige betydning reduseres, og smelter sammen med virksomhetsvilkåret.¹⁹⁴ Følgelig må tidskravet for de tilfelle faktisk bruk aksepteres etter mønsteravtalen, knytte seg til hvor lang tid skattyter har drevet virksomhet gjennom forretningsinnretningen. Har skattyter brukt og drevet virksomhet gjennom innretningen over en seks måneders periode eller lengre,¹⁹⁵ er fast driftssted konstituert forutsatt at vilkårene for øvrig er oppfylt.

Tidskravet har i alle tilfelle selvstendig sentral betydning, ettersom det knytter seg til den tid skattyter oppholder seg eller driver aktivitet i driftsstatsstaten. Det er for denne tidsperiode skattyter blir skattepliktig til kildestaten.¹⁹⁶ Tidskravet er også av betydning for allokering av inntekter, da det er inntekter i den aktuelle periode knyttet til aktiviteten i driftsstatsstaten som kildestaten har beskatningsrett til.

¹⁸⁹ Jfr. bl.a. BStBl 1961 III 317; BStBl 1962 III 227; BStBl 1978 II 205; BStBl 1979 II 527; BStBl 1982 II 624; BStBl 1987 II 162; BStBl 1990 II 166.

¹⁹⁰ OECD komm 2008 art. 5 pkt. 6

¹⁹¹ Skaar 1, s.155.

¹⁹² Vogel 2.

¹⁹³ OECD komm art. 5 pkt. 4.1

¹⁹⁴ Skaar, OECDs 2003 kommentarer s.129

¹⁹⁵ OECD komm art. 6 pkt. 6

¹⁹⁶ OECD art. 5 (1).

Revisjon av disposisjonskravet har medført at det i større grad fokuseres på intensiteten av aktivitet i utlandet, ikke hvilken rett skattyter har til å bruke forretningsinnretningen.

Virksomhetskravet som kriterium for fast driftssted har dermed fått en meget sentral rolle for spørsmålet om når fast driftssted er etablert, mens den subjektive tilstedeværelse har mistet noe sin selvstendige betydning grunnet usikkerheten knyttet til disposisjonskravet.

5.4 Forholdet til forutberegnelighet og skatteplanlegging

Hvorvidt faktisk bruk tilfredsstillende disposisjonskravet, kan bidra til økt skatteplanlegging som igjen gir uheldige konsekvenser for kildestatsbeskatningen.

Det har vært stilt spørsmål om det endrede disposisjonskravet har bidratt til at tidskravet er blitt en trygg havn med tanke på unndragelse av skatteplikt ved ikke å etablere fast driftssted.

Krav om formell disposisjonsrett for disposisjonskravets oppfyllelse, vil ofte være leiekontrakter eller disposisjonsretter til å bruke forretningsinnretningen. Bruk basert på kontrakt og avtale vil ha fastere tidsrammer i begge de kontraherende parters interesse. For den utenlandske skattyter vil det være vanskelig å innrette seg slik at vedkommende unngår å oppfylle tidskravet, ettersom tilstedeværelsen beror på et formelt rettsgrunnlag. En slik oppfatning av disposisjonskravet vil sikre kildestaten i større grad hva gjelder skatteproveny, ved at utenlandske arbeidere ikke kan tilpasse fritt ved å begrense sin bruk av forretningsinnretningen. For stater med relativt høyt skattenivå, som for eksempel Norge, er det et viktig moment for å sikre skatteproveny at det finnes regler som ikke åpner for å unndra skatteplikt. Ved faktisk bruk er det skattyters bruk av forretningsinnretning som konstituerer fast driftssted. Det er den tid skattyter bruker forretningsinnretning til sin virksomhet som er avgjørende. Med en slik hovedregel fremstår det lettere for skattyter å tilpasse sitt opphold slik at fast driftssted ikke etableres. Dette er ønskelig for skattyter i de tilfelle der hjemstat har lavere skattesats enn kildestat, og skattyter ønsker da å få sin inntekt opptjent i utlandet beskattet i sin hjemstat, der skattesatsen forutsetningsvis er lavere eller mer gunstig. Den faktiske bruk kan tilpasses slik at tidskravet ikke oppfylles, ettersom det er den tid virksomheten drives som er avgjørende. Ettersom disposisjonskravets innhold er av betydning både for virksomhetskravet og tidskravet, innebærer en avklaring av disposisjonskravets definisjon at selve vilkårene for fast driftssted blir klarere, og skatteplanlegging kan

forebygges. Hensynet til fordeling og tilordning av skatteproveny taler mot tilfeldige løsninger, og skatteplanlegging for skattyter med formål å unndra seg skatteplikt.

Disposisjonskravets innhold er dermed av sentral betydning både for tidskravet innhold som selvstendig vilkår, men også for hvordan tidskravet kan anvendes til å unndra begrenset skatteplikt. Det har ikke vært meningen at kildestaten skulle stilles svakere, til tross for at dette kan bli resultatet hvis skattyter får mulighet til å planlegge sine opphold i kildestaten i for stor utstrekning.

6 Avsluttende betraktninger ved disposisjonskravets innhold

Utviklingen av disposisjonskravet har ikke bare bidratt til begrepsforvirring rundt disposisjonskravet som sådan, ringvirkningene har hatt konsekvenser både for kriteriet tidskravet ved subjektiv tilstedeværelse og virksomhetskravet. Ved etablering av fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 5 (1), er fokus flyttet over på virksomhetskravet i stadig større grad, ettersom å drive virksomhet blant annet forutsetter faktisk bruk.

Disposisjonskravets utvikling har også betydning for tidskravet. Tidligere knyttet tidskravet seg til hvor lenge skattyter hadde disposisjonsrett over en forretningsinnretning, nå ses tidskravet i sammenheng med tidsperioden skattyter driver aktivitet gjennom forretningsinnretningen. Tidskravet har fått sterkere tilknytning til virksomhetskravet. Den subjektive tilstedeværelse blir nærmest ikke lenger vurdert isolert som et eget vilkår for fast driftssted. Dette til tross for at tysk rettspraksis, OECD kommentarene og skatteavtalerettsteorien¹⁹⁷ har hevdet at objektiv og subjektiv tilstedeværelse er selvstendige hovedvilkår for fast driftssted, ved siden av funksjonalitetskrav (virksomhetskravet).

Konsekvensen av utviklingen er at disposisjonskravet ikke lenger har samme selvstendige betydning. Ifølge OECD er det ikke nødvendig å drøfte om formell disposisjonsrett foreligger, det er nok å fastslå at skattyter har brukt innretningen til inntektsskapende aktivitet.¹⁹⁸

Disposisjonskravet synes å bli frafalt som selvstendig kriterium, og om ikke mønsteravtalen eller kommentarene revideres, står man i fare for at begrepet faller innlemmes fullstendig i virksomhetskravet, som igjen bidrar til flere rimelighetsvurderinger og helhetsvurderinger for

¹⁹⁷ Bl.a. Skaar 1, s.106 og Wetter s.136.

¹⁹⁸ Skaar, OECDs 2003 kommentarer, s. 151.

spørsmålet om fast driftssted er etablert med hjemmel i skatteavtale basert på mønsteravtalen artikkel 5 (1).

I NATO-dommen fra 2008 kom BFH til at faktisk bruk ikke var tilstrekkelig all den tid skattyter ikke hadde noen ubestridelig rett til å oppholde seg på den faste forretningsinnretning. Dette innebærer blant annet kritikk mot OECDs malereksempel i 2003 kommentarene.¹⁹⁹ Noen avklart situasjon foreligger ikke, all den tid OECDs kommentarer åpner for å konstituere fast driftssted uten formell rett. Men ved NATO-avgjørelsen har BFH gitt uttrykk for en innskjerping av disposisjonskravet. Spørsmålet blir om OECD følger etter ved neste revisjon av mønsteravtalens kommentarer.

Konklusjonen for avhandlingen blir at OECD for disposisjonskravet i skrivende stund ikke krever noen formell rett til å disponere over forretningsinnretningen. Dette svekker disposisjonskravets selvstendige grunnlag som vilkår for fast driftssted. Fokus er flyttet bort fra skattyters rett til å disponere et forretningssted, til skattyters faktiske bruk av stedet i sin virksomhet. På den annen side kan BFH synes å ha tatt til orde for at formell disposisjonsrett likevel må foreligge, jfr. NATO-dommen. I tillegg har ikke OECD lyktes i arbeidet med å utforme noen generell regel om faktisk bruk. Disposisjonskravet synes dermed ikke å være klart definert, og er fortsatt åpent for argumentasjon hva gjelder dets innhold. Ettersom det også savnes klare eksempler fra skatterettspraksis som aksepterer uformell faktisk bruk for å etablere fast driftssted, kan dette tyde på at domstolene fortsatt søker etter et formelt rettsgrunnlag når skattyters tilknytning til forretningsstedet i kildestaten skal redegjøres for. Kravet om formell juridisk disposisjonsrett for disposisjonskravet synes av den grunn ikke å være helt gått bort fra av verken OECD eller tysk skatterettspraksis.

For fremtiden vil det være sentralt, all den tid disposisjonskravet forutsettes å være et selvstendig vilkår, at OECD foretar en begrepsavklaring. Både av hensyn til fast driftsstedsbegrepet generelt, og disposisjonskravet spesielt, er det viktig at begrepene i mønsteravtalen er utvetydige og prinsipielt avklart. Åpenhet i verdensøkonomien forutsetter bruk av skatteavtaler, og ettersom mønsteravtalen brukes som mal for de fleste avtaler, tilsier hensynet til rettferdighet og effektivitet at definisjonen av fast driftsstedsbegrepet er avklart. Inntil videre forblir disposisjonskravet et omtvistet emne. Hvorvidt skattyter må bruke, eller ha implisitt eller formell juridisk rett til forretningsinnretningen, er fortsatt et spørsmål som er åpent for drøftelse.

¹⁹⁹ OECD komm. 2003 art. 5 pkt. 4.5.

7 Litteraturliste

Litteratur:

Carroll:

Mitchell B. Carroll, US Tax Treaties with the European Community Member Countries: Corporate Aspects, Tax Management Portfolios, Washington D.C 1975.

Koenig:

Koenig, Zum Begriff der Betriebsstätte, Deutsche Steuer-Zeitung A, 1950. s. 125-128.

OECD:

OECDs Articles of the model convention with respect to taxes on income and capital, 2008.

OECD komm:

Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2008.

Ruud og Ulfstein:

Morten Ruud og Geir Ulfstein, Innføring i folkerett. 3 utgave, Oslo 2006.

Skaar 1:

Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle, Deventer 1991.

Skaar 2:

Arvid Aage Skaar m.fl., Norsk Skatteavtalerett, 1.utgave, Oslo 2006.

Storck:

Alfred Storck, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Frankfurt am Main 1980.

Uckmar:

Victor Uckmar, Double taxation conventions i International Law, redigert av Andrea Amatucci, Aalphen aan den Rijn, Nederland 2006.

Van Hoof:

G. van Hoof, Rethinking the Sources of International Law, Deventer 1983.

Vogel 1:

Klaus Vogel, Moris Lehner et al.: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 5., völlig neubearbeitet Auflage. München 2008.

Vogel 2:

Klaus Vogel m.fl., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 3. Utgave, London 1997.

Vogel 3:

Klaus Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen. 2.utgave, 1990.

Vogel 4:

Klaus Vogel m.fl., Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice. 3. utgave, London 2007.

Wetter:

Herbert Wetter, Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmung, Wädenswil, Sveits 1939.

Zimmer:

Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 4.utgave. Oslo 2009.

Artikler

Avery Jones: Avery Jones, John F. m.fl. "The Interpretation of Tax Treaties with Particular References to Article 3 (2) of the OECD Model", del I, British Tax Review 1984, s.14-54.

Eirik Jensen: Eirik Jensen, Oss katolikker imellom, Skatterett 1996 s.178.

Katzenstein: Peter Katzenstein, International Interdependence: Some Long-Term Trends and Recent Changes, International Organization 29 nr.4 1975, s.1021-1034.

Klingenberg: Olav E. Klingenberg, Creole-saken. Refleksjoner om ”fast driftssted”, Skatterett 1982 s.142.

Skaar, Mer katolsk enn paven?: Arvid Aage Skaar, Domskommentar; Mer katolsk enn paven? Skatterett (SR) 1995 s.339.

Skaar, Fast driftssted og 183-dagers regelen: Arvid Aage Skaar, Fast driftssted og 183-dagers regelen – replikk, Skatterett (SR) 1997, s.162.

Skaar, OECDs 2003 kommentarer: OECDs 2003 kommentarer om fast driftssted i modellavtalen, Skatterett (SR) 2003 s.129.

Klaus Vogel, Interpretation of double taxation conventions (generalrapport): Klaus Vogel, General report I: International Fiscal Association. Congress (47 : 1993), Interpretation of double taxation conventions, 78a Cahiers de droit fiscal internationall, s.17-157, Kluwer Law International, Deventer 1993.