

UiO • Det juridiske fakultet

OECDs mønsteravtale artikkel 5 (1)

Stedskravet som vilkår for etablering av fast driftssted

Kandidatnummer: 589

Leveringsfrist: 25.04.14.

Antall ord: 14 918



Innhold

1	INNLEDNING.....	5
1.1	Et praktisk eksempel	5
1.2	Tema for oppgaven	6
1.3	Aktualitet.....	8
1.4	Begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekter i norsk rett	8
1.5	Virksomhetsinntekter i skatteavtalene	10
1.6	Generelt om skatteavtaler.....	11
1.7	Fast driftssted – historikk.....	11
2	METODISKE SPØRSMÅL.....	12
2.1	Skatteavtaler – et dualistisk utgangspunkt	12
2.2	Folkerettslig metode.....	13
2.3	OECD-kommentarene til mønsteravtalen	14
2.4	Andre staters praksis	15
3	"PLACE OF BUSINESS".....	16
3.1	Rettslig grunnlag	16
3.2	Positivlisten.....	16
3.3	Negativlisten	17
3.4	Utgangspunktet – et fysisk og bestemt sted	18
3.5	Maskiner og utstyr	20
3.6	Krav om personell?	21
3.7	Immaterielle eiendeler.....	21

4	"FIXED" PLACE OF BUSINESS	23
4.1	Rettslig grunnlag	23
4.2	Utgangspunktet: Forretningsstedet utgjør senteret for virksomheten	23
4.3	Virksomhet som blir utøvet på flere steder innen en stat.....	25
4.3.1	Tidligere praksis	25
4.3.2	Tilknytning mellom forretningsstedet og et spesielt geografisk punkt	26
4.3.3	Én oppdragsgiver – flere kontorer	27
4.3.4	"Coherent whole commercially and geographically"	30
4.3.5	Reservasjoner.....	33
4.3.6	Omreisende virksomhet.....	34
4.4	Virksomhet som blir utøvet på ett sted med flere oppdragsgivere	36
4.5	Virksomhet som blir utøvet på sjøen	38
4.5.1	Utgangspunkt.....	38
4.5.2	Alaska-dommen.....	38
4.5.3	PGS-dommen	39
4.5.4	Mobile oljerigger	42
4.5.5	Hotellplattformer	42
4.6	Virksomhet på kontinentalsokkelen.....	44
4.6.1	Sokkelklausulen.....	44
4.7	Ambulerende virksomhet.....	47
4.7.1	Bygge- og anleggsarbeid	47
4.8	Særlig om elektronisk handel.....	50
4.8.1	Kan en web-side utgjøre et fast forretningssted?.....	50
4.8.2	Virtuelt driftssted.....	52
5	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	54
5.1	En mulig løsning på det praktiske eksempelet i innledningen.....	54
5.2	Oppsummering og egne betraktninger	55

6	LITTERATURLISTE	58
6.1	Lover	58
6.2	Traktater	58
6.3	Rettspraksis	59
6.3.1	Høyesterett.....	59
6.3.2	Tingrettene.....	59
6.3.3	Lagmannsrettene.....	59
6.3.4	Internasjonal rettspraksis	59
6.4	Bøker.....	60
6.5	Artikler.....	61
6.6	Rapporter.....	62
6.7	Uttalelser	62

1 Innledning

1.1 Et praktisk eksempel

Valletta Simulator Ltd. er et selskap som er registrert på Malta. Deres virksomhet består i å leie ut simulatorer til diverse messer og arrangementer. Selskapet går med overskudd, og ønsker derfor å ekspandere sin virksomhet til andre land. De anser Norge som et fristende marked. Selskapet inngår en avtale med Norges Varemesse på Lillestrøm om å levere en flysimulator. Varigheten på utlånet er tre måneder. Simulatoren er svært avansert og det koster kr. 1.000 pr. time å teste den. Selskapet regner med at det er ca. 1000 mennesker som kommer til å benytte seg av tilbudet. Driftsinntektene blir således kr. 1 000 000 på tre måneder.

Norges Varemesse er svært fornøyd med oppmerksomheten simulatoren gir varemessen. Det blir inngått en ny kontrakt. Norges Varemesse ønsker å leie simulatoren i ytterligere tre måneder. I denne perioden skal simulatoren være plassert i deres lokaler på Gardermoen.

Etter denne perioden er det stor etterspørsel i Norge etter denne publikumsmagneten. Valletta Simulator Ltd. inngår en ny kontrakt med Norges Varemesse. Simulatoren skal i seks måneder være plassert i Finnmark. Norges Varemesse eier en stor naturpark i dette fylket, og dette området strekker seg fra Alta i vest til Vardø i øst. (Eksempelet er brukt som illustrasjon da det er svært uvanlig at selskaper eier så store landområder i Norge.) Flysimulatoren skal være plassert i Alta i tre måneder. Etter dette skal den flyttes til Vardø for de resterende tre måneder.

Etter 12 måneder returnerer simulatoren til selskapet på Malta. Selskapets driftsinntekter i Norge er kr. 4 000 000.

Skal Malta eller Norge ha beskatningsretten til driftsinntektene?

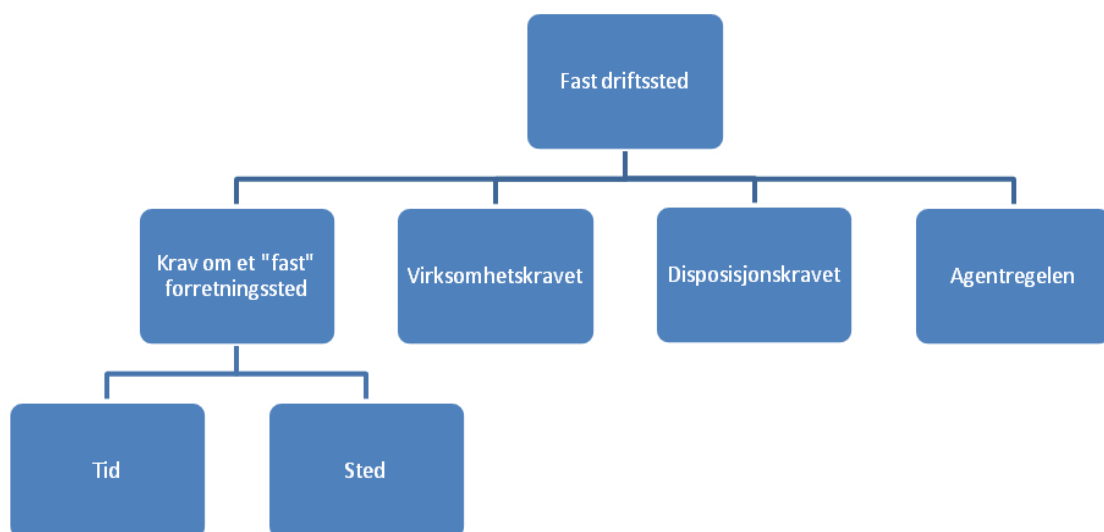
Dette eksempelet viser noen av problemstillingene som stedskravet reiser.

1.2 Tema for oppgaven

Som eksempelet overfor viser, er det avgjørende at det finnes klare regler som gir anvisning på hvilken stat som har beskatningsretten for selskapets inntekter. Dersom et selskap oppfyller vilkårene for å etablere et fast driftssted i en annen stat, er det denne staten som har beskatningsretten og ikke selskapets hjemstat.

Fast driftssted skal ikke forstås som et fysisk sted. Begrepet skal forstås "som "bostedet" til et utenlandsk selskap som driver forretningsvirksomhet i en annen stat".¹ I tillegg til selskaper kan også fysiske personer som utøver virksomhet i en annen stat gjennom et enkeltpersonforetak eller selskap oppfylle kravet.² Av praktiske grunner vil jeg i det følgende kun omtale skattyteren som "selskap".

Kravene til etablering av fast driftssted:



¹ Wiersholm (2006) s. 126

² Thommessen (2011) s. 323

Reglene for å etablere et fast driftssted i en annen stat er hjemlet i OECDs mønsteravtale (heretter OECD) artikkel 5. Som figuren illustrerer er det flere vilkår som må være oppfylt for at en virksomhet skal anses for å ha etablert et fast driftssted i en annen stat. Vilkårene er kumulative.

Virksomheten må for det første være drevet fra et "place of business" (heretter forretningssted). Dette forretningsstedet må også være "fixed" (heretter fast). I dette kravet er det innfortolket et steds- og tidskrav. I tillegg er det et krav om at det må utøves virksomhet gjennom forretningsstedet. Dette kommer til uttrykk i begrepet "driftssted". Selskapet må videre ha rett til å disponere over forretningsstedet.

Det kan også etableres et fast driftssted selv om det ikke foreligger et forretningssted i den annen stat. Dette kan forekomme der det er representanter i staten som har fullmakt til å inngå avtaler på selskapets vegne. Dette blir kalt agentregelen.

Denne oppgaven skal redegjøre for stedskravet. Analysen vil i all hovedsak konsentrere seg om kravet til et forretningssted, og at dette forretningsstedet må være stedlig fast. Tolkningen skal skje i lys av relevant rettspraksis, OECD-kommentarene til mønsteravtalen (heretter OECD-kommentarene) og juridisk teori.

De øvrige kravene til etablering av fast driftssted vil ikke bli drøftet nærmere. Avhandlingen vil således ikke gi svar på hvilke krav som må være oppfylt for at det er etablert et fast driftssted, men konsentrere seg om kravet til et stedlig fast forretningssted.

I en dom fra Spania i 2012 ble det lagt til grunn at stedskravet ikke lenger skal være avgjørende for om et fast driftssted skal anses for å være etablert. Dette gjaldt elektronisk handel. Domstolen oppstilte et rent virksomhetskrav. Det betød at domstolen kun vektla om det utenlandske selskapet drev virksomhet i landet. En underproblemstilling i denne oppgaven blir således å redegjøre for hvilken betydning stedskravet har i dag.

1.3 Aktualitet

Tema i denne oppgaven er meget aktuelt. Som følge av den økende globaliseringen er det mange selskaper som ønsker å utøve virksomhet i andre stater.

Reglene om fast driftssted avgjør om hjemstaten til selskapet eller kildestaten får beskatningsretten til forretningsstedets driftsinntekter. Dette får også indirekte betydning for retten til å beskatte forretningsstedets kapital- og arbeidsinntekter.³

Dette får store konsekvenser for arbeidstakerne som arbeider for selskaper i en annen stat. De alminnelige reglene i skatteloven § 2-1 annet ledd litra a angir at en fysisk ikke-hjemmehørende person blir skattepliktig til Norge dersom han oppholder seg i mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv måneders periode. Dersom selskapet oppfyller vilkårene for etablering av fast driftssted, skal arbeidstakeren skattlegges for inntekten uavhengig av hvor mange dager personen oppholder seg her.

Dette får også konsekvenser for selskapets plikter i den annen stat. Er det etablert et fast driftssted i Norge, må selskapet for det første registreres i Foretaksregisteret⁴. Selskaper som ikke oppfyller vilkårene for fast driftssted, må registreres i Enhetsregisteret.⁵

Et fast driftssted har også regnskapsplikt⁶, og plikt til å levere selvangivelse.⁷ Det må også meldes inn i merverdiavgiftsmanntallet.⁸

1.4 Begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekter i norsk rett

I norsk lov er reglene om begrenset skatteplikt for ikke-hjemmehørende selskaper hjemlet i skatteloven § 2-3 første ledd litra b. Det fremgår av bestemmelsen at et selskap som ikke er hjemmehørende i Norge, plikter å svare skatt av formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som "drives" eller "bestyres" herfra.

³ Zimmer (2009) s. 169

⁴ Foretaksregisterloven § 2-1

⁵ Lov om Enhetsregisteret § 4

⁶ Regnskapsloven § 1-2

⁷ Ligningsloven § 4-2

⁸ Merverdiavgiftsloven § 2-1

Denne bestemmelsen kommer til anvendelse i tilfeller der Norge ikke har noen skatteavtale med selskapets hjemstat. Dette er typisk lavskatteland.

Den naturlige språklige forståelsen av "drives" er at det må være en viss økonomisk aktivitet som utøves i Norge. Denne forståelsen er også lagt til grunn i rettspraksis. Ordlyden ble blant annet presisert i Rt. 2001 s. 512.

Her uttalte førstvoterende følgende: "Det generelle kravet til virksomhet etter skatteloven er definert som en aktivitet av økonomisk karakter med en viss varighet og et visst omfang utøvet av skatteyteren eller andre som kan likestilles med han." ⁹

I den samme dommen uttalte Høyesterett at et utenlandsk selskap kan anses å drive virksomhet i Norge selv om all aktivitet i Norge var satt bort til en underentreprenør.

Begrepet "bestyres" forstås som om virksomheten er ledet fra Norge. I en uttalelse fra Finansdepartementet i 1993 (Utv. 1993 s. 1589) ble det fastslått at det kreves at styret i Norge har kompetanse til å binde selskapet, og at styrefunksjonene ikke kun utøver underordnede funksjoner i virksomheten. ¹⁰ Vilkårene oppstiller et rent virksomhetskrav for ikke-hjemmehørende selskaper.

Som jeg kommer til senere i oppgaven, er vilkårene for etablering av fast driftssted etter skatteavtalene gjennomgående strengere enn de norske reglene om begrenset skatteplikt. Norge har således "fraskrevet seg noe av den beskatningsretten som følger av intern rett på dette punkt". ¹¹

⁹ Rt. 2001 s. 512 (s. 514)

¹⁰ Thommessen (2011) s. 309

¹¹ Zimmer (2009) s. 172

1.5 Virksomhetsinntekter i skatteavtalene

Beskatningsretten til virksomhetsinntekter etter skatteavtalene er hjemlet i OECD art. 7.

*"Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein."*¹²

Det fremgår av OECD-kommentarene art. 7 nr. 59 at "profits of an enterprise" skal tolkes vidt og at det skal inkludere alle inntektene som skriver seg fra virksomheten. Det er opp til statene selv å definere hva som skal regnes som virksomhetsinntekter.¹³ Dette kan medføre at to stater behandler den samme inntekten ulikt.

Norge kan for eksempel regne inntekten etter art. 7, mens Tyskland mener det er royalty og behandler den under art. 12. Det er tre unntak fra denne valgfriheten:

Inntekter som stammer fra jordbruk og skogbruk skal alltid behandles etter OECD art. 6 som omhandler inntekt fra eiendom. Da har selskapets hjemstat beskatningsretten.

For det andre skal inntekter fra selvstendige næringsdrivende og personlige tjenester (leger, advokater mv.) alltid regnes under OECD art. 7.

Videre skal inntekter som stammer fra artistvirksomhet alltid behandles under OECD art. 14. Kildestaten har normalt beskatningsretten i slike tilfeller.

Hovedregelen og utgangspunktet i OECD art. 7 er at selskapets hjemstat har eksklusiv beskatningsrett til selskapets inntekter i kildestaten.

Unntaket er dersom selskapet kan anses å ha et fast driftssted i kildestaten. Da har kildestaten beskatningsretten. Det er derfor helt avgjørende å kunne definere hvilke vilkår som må være oppfylt for at virksomheten skal anses som et fast driftssted.

¹² OECDs mønsteravtale art. 7 (1)

¹³ OECD-kommentarene art. 7 nr. 63

1.6 Generelt om skatteavtaler

Norge har inngått ca. 80 skatteavtaler med andre land.¹⁴ Et av hovedformålene med avtalene er å forhindre dobbeltbeskatning.

I OECD-kommentarene defineres begrepet:

"International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods."¹⁵

Dobbeltbeskatning kan altså forekomme der skattyteren oppfyller vilkårene for skatteplikt i to eller flere stater. Det er således tvingende nødvendig å inngå avtaler med andre stater som klargjør hvem som har beskatningsretten. På denne måten søker man å avverge den økonomisk belastende dobbeltbeskatningen. En forutsetning for å nå dette målet er at alle avtalene bygger på de samme prinsippene. OECD har utarbeidet en mønsteravtale som de fleste skatteavtalene bygger på. Statene er ikke forpliktet til å bruke avtalen som mønster, men OECD anbefaler dette. "Den alminnelige oppfatningen er at anbefalingene i praksis har stor rettslig betydning."¹⁶ Det vil si at nær alle skatteavtalene Norge har inngått med andre stater, inneholder den samme definisjonen av fast driftssted.

1.7 Fast driftssted – historikk

Begrepet fast driftssted (Betriebsstätte)¹⁷ stammer fra Tyskland og prøyssisk lovgivning. Det var et økende behov for å avverge dobbeltbeskatning for selskaper som drev forretningsvirksomhet i flere tyske forbundsstater.

¹⁴ Finansdepartementet. Skatteavtaler mellom Norge og andre stater (2014):

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330

¹⁵ OECD kommentarene Intro – 1.

¹⁶ Wiersholm (2006) s. 58

¹⁷ Skaar (1991) s. 72

Vilkåret var et "stehendes Betrieb". I dette lå et krav om at forretningsstedet måtte ha en fast og fysisk tilstedeværelse i den annen stat. I 1899 ble begrepet for første gang brukt i en internasjonal avtale. Det var mellom Prøyssen og Østerrike-Ungarn. Dersom vilkårene for fast driftssted var oppfylt, skulle selskapet skatte til kildestaten.¹⁸

I 1920 fikk Folkeforbundet i oppgave fra International Chamber of Commerce å komme med forslag for å utrydde "the evils of double taxation".¹⁹ Dette medførte utgivelsen av mange mønsteravtaler. Folkeforbundet ble nedlagt i 1946, og OEEC (senere OECD) tok over arbeidet. De utarbeidet et utkast til en mønsteravtale som OECD anvendte da de utga den første mønsteravtalen i 1963. Fast driftssted ble da definert som "a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on."²⁰ Denne definisjonen er identisk med OECD art. 5 (1) slik den er i dag.

2 Metodiske spørsmål

2.1 Skatteavtaler – et dualistisk utgangspunkt

Skatteavtaler er folkerettslige traktater. Dette er avtaler som stater seg i mellom har forhandlet seg frem til. Et spørsmål er hvordan skatteavtalene blir en del av norsk rett. Norge har en dualistisk tilnærming til hvordan folkeretten skal virke inn. Dette går ut på at folkerettslige traktater ikke får direkte virkning i Norge ved den direkte inngåelsen av traktaten. Den må inkorporeres eller transformeres i intern norsk rett dersom den skal få virkning etter sitt innhold. Det følger av Grunnloven § 26 annet ledd at Stortinget må gi samtykke dersom traktaten nødvendiggjør nye lovbestemmelser.

Det hadde vært tungvint om Stortinget måtte samtykke til hver eneste skatteavtale Norge inngår. Av den grunn vedtok Stortinget i 1949 en lov som ga Kongen (regjeringen) adgang til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning. Denne er kalt dobbeltbeskatningsavtaleloven.

¹⁸ Laursen (2011) s. 14

¹⁹ L.c.

²⁰ OECDs mønsteravtale 1963 art. 5 (1)

"Denne loven "innebærer en forhåndsinkorporasjon" av skatteavtalene i norsk rett og samtidig en delegasjon av lovgivningsmyndighet til Kongen og Stortinget i plenum. Det kan derfor slås fast at skatteavtaler som er inngått under 1949-loven, er del av intern norsk rett med trinnhøyde (minst) som formell lov." ²¹

2.2 Folkerettslig metode

Spørsmålet videre er hvilke rettskildепrinsipper som gjelder ved tolkningen av skatteavtalene. Skatteavtaler er som nevnt folkerettslige traktater. Det er således den folkerettslige metode som skal anvendes ved tolkningen. Wienkonvensjonen utgjør utgangspunktet for hvilken metode som skal anvendes. Norge har ikke ratifisert denne traktaten, men traktaten anses som folkerettslig sedvane, som Norge er bundet av. Dette fremgår også av Rt. 2004 s. 957 PGS. ²²

Følgende fremgår av art. 31 (1) i Wienkonvensjonen: "a treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose."

Hovedregelen er at skatteavtalene skal tolkes etter sin ordlyd. Statene har forhandlet seg frem til innholdet. Det er da naturlig at ordlyden skal tillegges størst vekt. I forhold til norsk rettskildelære har ordlydstolkningen større vekt ved folkerettslig metode enn formålsbeaktninger. ²³

Det legges også til grunn at tolkningen skal skje "in good faith" og i lys av formålet "object and purpose". Det vil si at ordene ikke skal tolkes helt bokstavelig, og formålet bak avtalen skal også vektlegges. I skatteavtaler er hovedhensynet å unngå dobbeltbeskatning.

Man bør da søke å oppnå en ensartet fortolkning slik at statene aksepterer tolkningen. ²⁴

Dersom to stater tolker skatteavtalen ulikt, kan dette føre til at inntekten blir skattlagt begge steder. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning blir da svekket.

²¹ Zimmer (2009) s. 60

²² Zimmer (2009) s. 74

²³ Thommessen (2011) s. 86

²⁴ Zimmer (2009) s. 75

Skatteavtalene har en egen metodebestemmelse. Denne fremgår av OECD art. 3 (2). Dersom et begrep i skatteavtalen ikke er definert, skal dette tolkes etter de kontraherende staters interne rett. Dette kan føre til at begrepet "fast driftssted" tolkes ulikt i de ulike stater. Det er særlig to problemer som knytter seg til bestemmelsen. For det første oppstår spørsmålet hvilke av statene som skal anvende intern rett. I følge praksis er det klart at begge statene som anvender skatteavtalen i en tvist skal anvende internretten.

En annen problemstilling er hvordan OECD art. 3 (2) skal tolkes i forhold til Wienkonvensjonen art. 31. Det kan stilles spørsmål om bestemmelsen er *lex specialis* i forhold til Wienkonvensjonen ved at det er de internrettslige definisjoner som skal gå foran. I følge juridisk teori er ikke dette tilfellet.²⁵

"Det er hevdet at OECD art. 3 (2) skal leses på den måte, at internrettslige definisjoner kun skal være anvendelige, hvis ikke annet følger av Wienkonvensjonen. Som sådan skal internrettslige definisjoner kun legges til grunn i det omfang, folkerettslige fortolkningsprinsipper ikke løser den konkrete fortolkningstil." ²⁶

2.3 OECD-kommentarene til mønsteravtalen

OECD-kommentarene er en viktig rettskilde som gir veiledning ved tolkning om vilkårene for etablering av fast driftssted er oppfylt. De blir utarbeidet i samarbeid mellom OECD-statene. Alle statene har også retten til å motsette seg at en spesiell kommentar skal gjelde for tolkingen i deres land.

OECD-kommentarene står i en spesiell rettskildesituasjon. En problemstilling er om de skal regnes som forarbeider, "soft law"-retningslinjer som ikke er folkerettslig bindende eller som en tolkningsfaktor til ordlyden.

Vurderingen er problematisk grunnet OECD-kommentarenes særegenhet. En mer interessant vinkling på problemstillingen er om domstolene i Norge anser OECD-kommentarene som relevante, og om de skal tillegges vekt.

²⁵ Laursen (2011) s. 45

²⁶ L.c.

Høyesterett har i flere saker tatt stilling til dette, og falt ned på at OECD-kommentarene er en relevant rettskilde. Dette fremgår blant annet av Rt. 1984 s. 99 (Alaska), Rt. 1994 s. 752 (Alphawell) og Rt. 2004 s. 957. (PGS)

Høyesterett vektlegger OECD-kommentarene tungt. I Rt. 1994 s. 752 uttalte førstvoterende på side 758: "*Ved tolkingen av skatteavtalen er man i stor grad henvist til å anvende internasjonale rettskilder. Tolkingsprinsippene må preges av hensynet til rettsenhet på dette området. Kommentarene til OECDs mønsteravtale må derfor få betydning, samtidig som andre lands praksis bør tillegges vekt.*"

I Rt. 2004 s. 957 ser vi enda tydeligere at OECD-kommentarene er en viktig rettskilde i denne sammenhengen. Førstvoterende uttalte: "*Jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e), jf. eksempelvis Rt-1984-99 (Alaska) på side 105 og Rt. 1997 s.653 på sidene 662-663.*"²⁷

Denne dommen gjaldt tolkning av en skatteavtale mellom Elfenbenskysten og Norge. Elfenbenskysten er ikke medlem av OECD. Dette skulle tilsi at OECD-kommentarene ikke var relevante eller skulle tillegges vekt. Høyesterett mente likevel at de får anvendelse i alle skatteavtaler der fast driftssted er definert på samme måte som mønsteravtalen.²⁸

2.4 Andre staters praksis

Det fremgår av Wienkonvensjonen art. 31 (3) at de kontraherende staters praksis skal være en relevant rettskilde. Høyesterett har bekreftet at utenlandsk praksis både er relevant og skal tillegges vekt i flere dommer. Dette fremgår blant annet av Rt. 1984 s. 99 og Rt. 1994 s. 752.²⁹ Det er hevdet at tysk praksis står i en særstilling. Som tidligere nevnt stammer begrepet "fast driftssted" fra Tyskland.

²⁷ Rt. 2004 s. 957 premiss 46.

²⁸ Thommessen (2011) s. 95

²⁹ Thommessen (2011) s. 96

Det er også uttalt at tysk praksis generelt er i samsvar med kravene i OECDs mønsteravtale.

³⁰ Avgjørelser og administrativ praksis fra dette landet blir derfor særlig behandlet i denne oppgaven.

3 "Place of business"

3.1 Rettslig grunnlag

Det rettslige grunnlaget for kravet til et forretningssted fremgår av OECD art. 5 (1):

*"For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed **place of business** through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."* ³¹

Bestemmelsen angir et krav om den objektive tilstedeværelse. Det må foreligge et forretningssted. En naturlig språklig forståelse av ordlyden er at virksomheten må utøves fra et fysisk og materielt forretningssted som er beliggende i kildestaten. Ordlyden gir inntrykk av at dette stedet må ha en fysisk tilstedeværelse; typisk et kontor eller en filial.

3.2 Positivlisten

I OECD art. 5 (2) gis det eksempler på hva som kan regnes som et forretningssted:

"The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management;

b) a branch;

c) an office;

d) a factory;

e) a workshop, and

f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources."

³⁰ Skaar (1991) s. 105

³¹ OECDs mønsteravtale art. 5 (1)

Denne oppregningen kalles for positivlisten.³² Listen er ikke eksempler på faste driftssteder, men på hva som normalt kan oppfylle kravet til å være et forretningssted. Det er overraskende at en butikk ikke er nevnt i oppregningen. En butikk er et svært praktisk eksempel på et forretningssted.³³ På den annen side er denne listen selvsagt ikke uttømmende.

De andre vilkårene i OECD art. 5 må være oppfylt for at dette forretningsstedet kan utgjøre et fast driftssted. Dette kan eksemplifiseres ved å se på en filial som nevnt i OECD art. 5 (2) b. I en dansk dom ble denne problemstillingen belyst.³⁴ Saksforholdet var slik at et utenlandsk selskap hadde etablert en filial i Danmark som hadde inngått kontrakter om utførelse av sertifiseringsoppgaver innen anleggsbransjen. For å kunne utføre oppgavene i Danmark var det et formelt krav om at selskapet måtte ha etablert virksomhet i landet. Det foregikk ingen virksomhet gjennom denne filialen, og det var svært sjelden at det oppholdt seg personer der. Skatterådet i Danmark kom frem til at filialen ikke oppfylte kravene til å være et fast driftssted. Det var utvilsomt et forretningssted, men de andre vilkårene var ikke oppfylt.³⁵

3.3 Negativlisten

I OECD art. 5 (4) gis det eksempler på steder som oppfyller kravet til et forretningssted, men som ikke oppfyller de øvrige kravene til å være et fast driftssted. Dette kalles for negativlisten.³⁶ Dette gjelder blant annet lokaler som kun brukes til lagring for utstyr som tilhører det utenlandske selskapet. Dette fremgår av OECD art. 5 (4) litra a. Videre nevner OECD art. 5 (4) litra b at opprettholdelsen av et varelager som kun brukes til det formål å lagre varer, stille dem ut eller utlevere dem derfra ikke utgjør et fast driftssted. Dette gjelder også forretningssteder som brukes til informasjonsinnhenting, bearbeiding av varer og steder som har karakter av å være forberedende eller hjelpeaktiviteter til kjerneaktiviteten. Dette fremgår av OECD art. 5 (4) litra c, d og e.

³² Wiersholm (2006) s. 128

³³ Laursen (2011) s. 63

³⁴ Laursen (2011) s. 65

³⁵ Laursen (2011) s. 66

³⁶ Wiersholm (2006) s. 163

Negativlisten kan således utelukke et forretningssted fra positivlisten. Et kontor som nevnes i OECD art. 5 (2) c kan eksempelvis kun brukes til lagring og således ikke oppfylle vilkårene til å være et fast driftssted.³⁷

3.4 Utgangspunktet – et fysisk og bestemt sted

I de fleste tilfeller vil det ikke være vanskelig å fastslå om det foreligger et forretningssted. Det er gjerne et kontor eller et anlegg som utgjør virksomhetens kjerneaktivitet.

Det kan likevel problematiseres om det kreves at lokalet må ha en viss størrelse, og om det kreves at selskapet må ha eksklusiv råderett over det.

OECD-kommentarene gir ingen legaldefinisjon på hva som kan regnes som et forretningssted³⁸, men gir en anvisning på hva termen inneholder.

I OECD-kommentarene art. 5 nr. 4 fremgår det at forretningsstedet dekker alle lokaler, anlegg eller installasjoner som brukes for utøvelsen av virksomheten. Dette er uavhengig av om selskapet bruker forretningsstedet eksklusivt til virksomheten. Vilkåret kan også være oppfylt hvor forretningsstedet ikke er tilgjengelig eller nødvendig for utøvelsen av virksomheten. Dette kan for eksempel være der selskapet kun har en lagerplass til disposisjon. Det er også helt uvesentlig om lokalet, anlegget eller installasjonen er eiet eller leid av eller er tilgjengelig for selskapet. OECD-kommentarene art. 5 nr.4 nevner lagerplass hos et tollkontor som et eksempel.

Det fremgår videre at forretningsstedet også kan være lokalisert i forretningslokalet til et annet selskap.

I en sak fra Stavanger Byrett i 1981 tok retten stilling til om selv et meget lite kontor kunne utgjøre et forretningssted. Stavanger ligningskontor mente det amerikanske serviceselskapet Creole Production Services var skattepliktig for inntekt selskapet hadde opptjent på Ekofiskfeltet.

³⁷ Skaar (1991) s. 114

³⁸ Thommessen (2011) s. 326

Ligningskontoret anførte at vilkårene for fast driftssted var oppfylt. Arbeidet besto i å teste gassturbiner. Det var to til fire personer fra Creole på feltet til enhver tid. Disse delte en lugar samt noe som kunne ligne på et "kontor".

Byretten avviste at lugaren oppfylte kravet til å være et forretningssted. De drøftet videre om kontoret oppfylte vilkåret.

"Kontoret" ble beskrevet på følgende måte:

*"Det er her tale om et rom, beliggende ned diverse trapper og med adkomst gjennom først en slusegang – hvor første dør må stenges før neste åpnes – så gjennom et maskinrom og deretter via en jerndør. Rommet er lite – 8-10 kvm – og uten vinduer. Det er ganske åpenbart ikke tenkt benyttet til kontor og kan knapt nok sies å være utstyrt som sådan."*³⁹

Til tross for denne sparsommelige innretningen, kom retten under tvil til at dette oppfylte kravet til å være et forretningssted. De la vekt på at OECD-kommentarene uttaler at begrepet skal tolkes meget vidt. Den rettskildemessige vekten er nok ikke stor fordi dommen ble avsagt av en underrettsdomstol, men dommen er likevel interessant i henhold til hvor utvidende begrepet skal tolkes.

Gulating Lagmannsrett kom til samme konklusjon i en annen sak fra 1991. Arbeidstakeren hadde i denne saken en begrenset kontorplass på en oljeplattform som bestod av 25 % kontorarbeid og 75 % kontrollfunksjon over plattformen.⁴⁰

Videre kan det problematiseres om såkalte hjemmekontor kan oppfylle vilkårene til å være et forretningssted. Et hjem har i utgangspunktet ikke karakter av å være et forretningssted. På den annen side hadde det vært enkelt å omgå vilkårene ved å leie en arbeidstaker fra kildestaten å instruere vedkommende om og jobbe hjemmefra.

³⁹ Utvalget 1981/286

⁴⁰ Utvalget 1991/598

Dette spørsmålet kom opp i en dansk dom fra 2003. En dansk statsborger bodde i Sveits, men drev virksomhet i Danmark. Denne virksomheten ble drevet fra en postadresse som tilhørte hans mor. Retten kom til at denne adressen oppfylte vilkårene til å være et forretningssted.

Et annet grunnlag for dette syn følger av en uttalelse fra det danske Skatterådet i 2009. Et dansk ektepar utøvet virksomhet gjennom deres private hjem i Luxembourg. Skatterådet konkluderte med at det forelå et forretningssted.⁴¹

3.5 Maskiner og utstyr

Videre kan det oppstå problematiske vurderinger der det kun foreligger utstyr eller maskiner i kildestaten. Etter en naturlig språklig forståelse av et forretningssted kan det hevdes at maskiner og utstyr ikke passer spesielt godt med ordlyden. Dette taler mot at dette kan utgjøre et forretningssted. På den annen side fremgår det av OECD-kommentarene art. 5 nr. 2 at maskiner og utstyr utvilsomt kan regnes som et forretningssted. De nevner "machinery and equipment" som eksempler. Dette kan være motorvogner, spilleautomater eller salgsvogner som brukes på en markeds plass. En bærbar datamaskin oppfyller også kravet til å være et forretningssted. Dette fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.4.

Den utvidende tolkningen av et forretningssted har også kommet til uttrykk i dansk praksis. Et svensk selskap skulle legge en undersjøisk kabel over den danske kontinentalsokkelen. Ligningsrådet i Danmark konkluderte med at kabelen utgjorde et forretningssted.⁴²

Denne problemstillingen ble også reist i en dansk dom avsagt i TfS 1987, 50 LSR. Et engelsk selskap hadde inngått en kontrakt med Danmark om analyse av naturgass i Nordsjøen. Arbeidet besto i dykkevirksomhet. Selve dataanalysen ble foretatt i selskapets hjemland. Retten kom frem til at dykkerutstyret selskapet brukte oppfylte kravet til å være et forretningssted.⁴³

⁴¹ Laursen (2011) s. 71

⁴² Laursen (2011) s. 70

⁴³ Laursen (2011) s. 69

3.6 Krav om personell?

Et annet spørsmål er om det kreves at det er personell til stede ved maskinene eller utstyret. Nåtidens teknologi gjør det mulig å utføre fjernservice på elektrisk utstyr. Det følger av OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.6 at et selskap som har datautstyr på et bestemt sted, kan regnes som et forretningssted selv om det ikke krever noe personell som er nødvendig for driften av utstyret. OECD-kommentarene nevner en automatisk pumpestasjon til utvinning av naturressurser som et eksempel. Et annet eksempel er en spilleautomat.⁴⁴ Det er således ikke et krav om personell ved forretningsstedet.

3.7 Immaterielle eiendeler

Et annet anliggende er om immaterielle eiendeler kan utgjøre et forretningssted. Dette kan for eksempel være en bankkonto, aksjeporteføljer, obligasjoner mv. En bankkonto er i utgangspunktet ikke en immateriell eiendel. Det er et omløpsmiddel i selskaps- og regnskapsrettslig forstand. Begrepet har en annen betydning i dette skatterettslige spørsmålet.

Ordlyden i OECD art. 5 (1) og OECD-kommentarene art. 5 nr. 2 gir uttrykk for at forretningsstedet må ha en fysisk og materiell tilstedeværelse i kildestaten. Dette taler sterkt i retning av at immaterielle eiendeler ikke kan oppfylle vilkåret.

Dette utgangspunktet har også støtte i rettspraksis. I Canada i 1972 kom Høyesterett til at et tysk selskap ikke oppfylte vilkåret til å være et forretningssted gjennom å ha en bankkonto i landet. Den samme konklusjonen kom Høyesterett i Tyskland frem til i 1966.⁴⁵

Uhåndgripelige eiendeler som patenter og web-sider har det samme utgangspunktet som ovenfor nevnt. Dette fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.2.

Web-sider som er en kombinasjon av software og elektronisk data, utgjør ikke en fysisk eiendel. Det oppfyller ikke kravet til å være et forretningssted. På den annen side kan servere utgjøre et forretningssted dersom disse er fysisk plassert på et bestemt sted. Dette fremgår også av OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.2.

⁴⁴ Zimmer (2009) s. 174

⁴⁵ Skaar (1991) s. 121

Fysiske personer kan ikke i seg selv utgjøre et forretningssted. Dette må løses etter agentregelen i OECD art. 5 (5), som jeg ikke kommer inn på i denne oppgaven. Dyrehold er i utgangspunktet klassifisert som inntekter fra fast eiendom. jf. OECD art. 6., som angir at kildestaten alltid har beskatningsretten. Et unntak kan likevel forekomme der dyreholdet består i avl. I USA avgjorde ligningsmyndighetene at en veddeløpshest oppfylte kravet til et forretningssted.⁴⁶

⁴⁶ Skaar (1991) s. 123

4 "Fixed" place of business

4.1 Rettslig grunnlag

I tillegg til at det må foreligge et forretningssted, er det krav om at dette stedet må være fast. I dette begrepet ligger det både et steds- og et tidskrav. Denne oppgaven omhandler stedskravet. Tidskravet blir derfor ikke behandlet nærmere.

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

47

Den naturlige språklige forståelse av ordet "fast" er at forretningsstedet må være stedlig tilknyttet virksomheten. Ordlyden er knapp, og gir ingen anvisning på hva som ligger i begrepet. Den må således presiseres av OECD-kommentarene og rettspraksis.

4.2 Utgangspunktet: Forretningsstedet utgjør senteret for virksomheten

I OECD-kommentarene art. 5 nr. 2 fremgår det at forretningsstedet må være etablert på ett distinkt sted.

Dersom forretningsstedet utgjør senteret for virksomheten, er alltid vilkåret oppfylt. Dette er typisk der virksomheten blir utøvet fra et kontor eller en filial. I disse tilfeller er det ikke tvilsomt at kravet til å være stedlig fast er oppfylt. Dette har vært en alminnelig oppfatning siden 1940-tallet. Tysk praksis eksemplifiserer dette i et obiter dictum i en dom fra 1942.⁴⁸

En som utøver sin virksomhet fra ett bestemt sted i en bestemt gate, vil ha et fast forretningssted i gaten. Dette stedet vil da utgjøre senteret for virksomhetens aktivitet. Dette kan for eksempel være en mobil pølsekiiosk som hver dag er plassert på det samme stedet.

⁴⁷ OECDs mønsteravtale art. 5 (1)

⁴⁸ Skaar (1991) s. 127

Et annet eksempel på dette er Market Vendor-dommen fra 1966.⁴⁹ Dommen omhandlet en nederlandsk salgsmann som hver uke dro til forskjellige steder i Tyskland. Han hadde med seg en salgsvogn som han plasserte på et bestemt sted på ulike markeder i tre byer. Virksomheten hadde ikke kontorer eller andre lokaler i byene. Retten kom til at dette oppfylte stedskravet fordi han hadde en base for sin virksomhet som var fysisk sentrert til et punkt i bakken.⁵⁰

Et tredje eksempel er "Jordmor-dommen" fra 1963.⁵¹ En tysk jordmor utførte sin virksomhet i ulike hjem i forskjellige byer. De tyske skattemyndighetene mente denne virksomheten utgjorde et fast forretningssted. Det som var det spesielle i denne saken, var at jordmoren hadde et hjemmekontor. På dette kontoret var det et venterom og et behandlingsrom der hun kunne foreta undersøkelser. Domstolen kom frem til at dette kontoret utgjorde en sentral base for virksomheten. Kravet til ett distinkt sted var oppfylt.

Det er altså ikke problematisk å fastslå om det foreligger et stedlig fast forretningssted der virksomheten blir drevet fra ett kontor eller en filial.

Problemstillingene kan derimot dukke opp dersom virksomhet blir utøvet fra flere kontorer, på sjøen, gjennom en motorvogn eller lignende.⁵²

⁴⁹ Skaar (1991) s. 126

⁵⁰ Skaar (1991) s. 127

⁵¹ L.c.

⁵² Thommessen (2011) s. 332

4.3 Virksomhet som blir utøvet på flere steder innen en stat

4.3.1 Tidligere praksis

I tilfeller der virksomheten ikke blir utøvet fra ett distinkt sted, er det ikke like enkelt å fastslå om vilkåret er oppfylt. Kravene har utviklet seg over tid. Tidligere var praksis slik at domstolene var tilbakeholdne med å anse virksomhet som ble utøvet på flere steder for å være et stedlig fast forretningssted.

Dette kom til uttrykk allerede i 1907 i den såkalte "Skorsteinsfeier-dommen" fra Tyskland.⁵³ En feier utførte virksomhet i en fremmed by. De tyske skattemyndighetene mente feieren oppfylte kravene til å være et stedlig fast forretningssted. Retten var av en annen oppfatning. De mente han manglet et midtpunkt for utøvelsen av virksomheten. Det store omfanget av antall hus og piper oppfylte ikke det stedlige kravet, og var således ikke et distinkt sted.⁵⁴

I Sveits kom dette spørsmålet opp i 1938. Domstolen slo fast at en bil som ble brukt som forretningssted for å reparere radioer, ikke oppfylte kravet til å være stedlig fast på grunn av dens mobile karakter.⁵⁵

Denne problemstillingen dukket også opp i en tysk dom som kalles "Melkemannen" fra 1942.⁵⁶ En meieriprodukt-forhandler solgte sine produkter i en annen by enn den han selv var boplass i. Spørsmålet var om gatene der virksomheten ble utøvd, oppfylte det stedlige kravet. Retten svarte benektende. De mente at gatene ikke var et ett sted. De uttalte at dette ville vært å tolke kravet for utvidende. Retten argumenterte med at dersom salget hadde foregått på ett bestemt sted i gaten, ville kravet vært oppfylt.

⁵³ Skaar (1991) s. 128

⁵⁴ L.c.

⁵⁵ International Fiscal Association (2009) s. 634

⁵⁶ Skaar (1991) s. 129

En annen sak som omhandlet dette er den såkalte "Drosjesjåførdommen" fra 1963.⁵⁷ En drosjesjåfører som utøvet sin virksomhet i Hamburg, ble ansett av skattemyndighetene for å utgjøre et stedlig fast forretningssted. Igjen inntok retten et konservativt syn. Etter en samlet vurdering mente retten at en omreisende drosje ikke kunne anses som ett sted, og vilkårene for et stedlig fast forretningssted var således ikke oppfylt.

4.3.2 Tilknytning mellom forretningsstedet og et spesielt geografisk punkt

OECD-kommentarene har utviklet seg gradvis og dynamisk. I 1977 ble de revidert. Disse fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 5. De nevner for det første at forretningsstedet må være fast. Det må være en forbindelse mellom forretningsstedet og et spesielt geografisk punkt. OECD-kommentarene nevner likevel at forretningsstedet ikke trenger å være festet til grunnen. Det er nok at utstyret forblir på ett bestemt sted.

OECD-kommentarene uttrykte at forretningssteder som ga støtte til hovedvirksomheten kunne anses som stedlig fast. Vurderingen gjaldt likevel et krav om sted. "Det typisk for dette kriteriet er at stedskravet ikke avhenger om man utfører arbeid for en eller flere oppdragsgivere; "stedet" som disponeres av skattyteren er avgjørende. Har skattyteren flere oppdrag, må de utføres på samme sted (f.eks. ett kontor)".⁵⁸

Den danske Landsskatteretten har i flere dommer tatt stilling til hvordan den geografiske tilknytningen skal forstås. I Tfs 1987, 50 LSR mente Statsskattedirektoratet at et engelsk selskap oppfylte vilkårene for å være et fast stedlig forretningssted i Danmark. Virksomheten gikk ut på dykkerservice som tok sikte på å finne naturgass i Nordsjøen. Dette utstyret ble brukt på flere forskjellige borerigger.⁵⁹ Som nevnt tidligere i oppgaven under pkt. 3.5 kom retten til at dykkerutstyret oppfylte kravet til å være et forretningssted. Retten konkluderte likevel med at det ikke oppfylte kravet til å være et *fast* forretningssted. De mente at forretningsstedet ikke hadde en tilstrekkelig geografisk fast tilknytning.

⁵⁷ Skaar (1991) s. 129

⁵⁸ Skaar (2003) s. 129 (s. 131)

⁵⁹ Laursen (2011) s. 74

Dette synet ble bekreftet i Tfs 1988, 388 LSR, dog med dissens. Et irsk-registrert selskap drev virksomhet i Nordsjøen. Dette bestod i såkalt "wire line service" som gikk ut på vedlikehold av oljebrønner. Arbeidet bestod i å senke kabler ned i brønnen. De opererte på seks forskjellige steder. Selve dataanalysen ble utført i hjemlandet.

Retten kom til at utstyret utgjorde et forretningssted, men at dette ikke hadde tilstrekkelig fast geografisk tilknytning. Dette ble begrunnet med "*målearbejdets sporadiske og uregelmæssige karakter.*"⁶⁰

Tidligere praksis viser også at vilkåret har blitt tolket utvidende. En gjensidig avtale mellom Tyskland og Norge i 1982 er et eksempel på dette. Avtalen ble kalt "Timber 1982." Etter en storm i det nordlige Tyskland ble noen norske transportselskap bedt om å delta i oppryddingen. De stilte med egne lastebiler, og varigheten for oppdraget var mellom 7 til 16 måneder. Virksomheten bestod i å kjøre tømmer fra det stormherjede området. De brukte en oppsamlingsplass der lastebilene ble vedlikeholdt. Selskapene hadde også en postadresse i Tyskland. Tyskland og Norge brukte flere år på å bli enige om denne virksomheten oppfylte kravene til å utgjøre et fast forretningssted. De ble til slutt enige om at vilkåret var oppfylt. Skogen og oppsamlingsplassen utgjorde et forretningssted, og statene mente dette oppfylte kravet til ett distinkt sted.⁶¹

4.3.3 Én oppdragsgiver – flere kontorer

Problemstillingen er om kravet til å være stedlig fast er oppfylt dersom selskapet utøver virksomhet for én oppdragsgiver ved å bruke forskjellige lokaler som er geografisk adskilt. Etter ordlyden i OECD art 5 (1), og OECD-kommentarene må det som kjent være en tilknytning mellom forretningsstedet og ett spesielt geografisk punkt.

Høyesterett tok stilling til dette spørsmålet i Rt. 1994 s. 752. Dette er den såkalte "Alphawelldommen."

⁶⁰ Laursen (2011) s. 74

⁶¹ Skaar (1991) s. 136

Richard M. Pengrum var hovedaksjonær i det britiske konsulentselskapet Alphawell Ltd. Dette selskapet ble engasjert av Statoil for å yte konsulentvirksomhet for geologiske tjenester på olje- og gasssektoren i Norge. Pengrum arbeidet både fra Wales og hos Statoil i Stavangerområdet. Han ble plassert på flere kontorer blant annet i Bergen og på Forus. Det ble inngått en kontrakt for ett år av gangen.

Problemstillingen i saken var om Pengrums vekslende kontorplassering på Statoil-komplekset oppfylte den geografiske tilknytningen. Skattemyndighetene i Norge mente at Alphawell Ltd. var skattepliktig for inntekten selskapet hadde inntjent i landet. De anførte at Alphawell Ltd. hadde fast driftssted i Norge som følge av Pengrums tilstedeværelse i landet. Deres prinsipale anførsel var at han var en avhengig agent, og at dette oppfylte kravet til å være et fast driftssted etter OECD art. 5 (5).

De begrunnet ikke skatteplikten med henvisning til at virksomheten utgjorde et fast forretningssted. Denne anførselen ble frafalt for byretten. Dette er oppsiktsvekkende. Høyesterett tok likevel stilling til om Pengrums tilstedeværelse i Norge førte til at selskapet hadde et forretningssted, og om dette stedet var stedlig fast.

Førstvoterende slår utvilsomt fast at kontorene som Pengrum anvendte utgjorde et forretningssted. Han uttaler: *"At Alphawell ikke selv eiet eller leide kontor der Pengrum utførte sine konsulenttjenester, er på det rene. Men også arbeid som utføres i lokaler som ellers disponeres av andre, kan etter omstendighetene gi "fast driftssted". Dette fremgår blant annet av OECD-kommentarene til artikkel 5."*⁶²

Høyesterett drøftet videre om kontorene oppfylte kravet til å være et stedlig fast forretningssted. Førstvoterende mener dette er ytterst tvilsomt. Han viser til OECD-kommentarene fra 1977 hvor det heter at driftsstedet må være "established at a distinct place with a certain degree of permanence." Det vises først til Alaska-dommen som er nevnt nedenfor i pkt. 4.5.2.

⁶² Rt. 1994 s. 752 (s. 763)

Førstvoterende uttaler: "*Pengrum ble anvist kontor plass av Statoil på forskjellige steder, ikke bare i Stavangerområdet, men også i Bergen. Kontoret ble dels valgt ut fra hva som til enhver tid var ledig, men særlig ut fra hvilket prosjekt han skulle arbeide med. Arbeidet skjedde tidvis også i kontorlandskap, og Pengrum hadde aldri noen av Alphawells dokumenter eller utstyr med til Norge. Jeg kan vanskelig se at Alphawells forretningssted kan karakteriseres som "fast", slik dette uttrykket naturlig bør forstås.*"

De vekslende kontor plasseringene gjorde at Høyesterett ikke fant at vilkåret var oppfylt.

Denne dommen har blitt kritisert blant annet av Arvid Aage Skaar. Han mener retten går for langt i anvendelsen av objektiv tolkning av avtaleteksten. Ordlyden blir vektlagt i for stor grad.

Selv om Statoil disponerer et stort antall kontorer i Stavangerområdet, mener Skaar at dette har lite å si for den reelle vurderingen om den geografiske tilknytningen er oppnådd. Han mener Alphawells tilknytning til Norge var geografisk avgrenset til Statoils hovedkontor.

Skaar viser også til OECD-kommentarene art. 5 nr. 4 og Market Vendor-dommen som er redegjort for ovenfor. På bakgrunn av dette trekker han den slutning at Alphawell-dommen er meget konservativ.⁶³

Videre stiller Skaar spørsmålet om "denne dommen reflekterer en realistisk oppfatning av moderne, mobil næringsvirksomhet."⁶⁴ Han peker også på at dommen strider mot skattemyndighetenes og underrettsdomstolers tidligere praksis.

Denne vurderingen har blitt kritisert blant annet av Eirik Jensen. Jensen mener ordlyden og OECD-kommentarene skal tolkes i retning av at de vekslende kontor plasseringene ikke oppfylte kravet til den geografiske tilknytningen. Han er uenig i at den geografiske tilknytningen må tolkes utvidende i forhold der virksomhet etter sin art utøves over et naturlig avgrenset område.⁶⁵ Jensen mener et slikt kriterium blir vanskelig å fastholde i mange situasjoner.⁶⁶

⁶³ Skaar (1995) s. 339 (s. 345)

⁶⁴ Skaar (1995) s. 339 (s. 362)

⁶⁵ Jensen (1997) s. 297 (s. 298): http://kluge.no/arch_img/9097315.pdf

⁶⁶ L.c.

4.3.4 "Coherent whole commercially and geographically"

I 2003 ble OECD-kommentarene revidert. Dette fikk stor betydning for forståelsen av hva som skal regnes som et stedlig *fast* forretningssted. Ordlyden i OECD-kommentarene art.5 nr. 5.1 lyder:

"a single place of business will generally be considered to exist where, in the light of the nature of business, a particular location within which the activities are moved may be identified as constituting a coherent whole commercially and geographically with respect to that business".

Det fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.1 at det er vanskelig å fastslå om en virksomhet oppfyller stedskravet når denne virksomheten er kjennetegnet av at den flyttes rundt mellom ulike steder.

"Vurderingstemaet er om et bestemt område som aktivitetene beveges innenfor på grunn av virksomhetens natur, kan identifiseres som et sammenhengende og geografisk hele (enhet). Er svaret bekreftende, foreligger det "ett sted" på tross av at aktivitetene flyttes rundt".⁶⁷ Vi kan tydelig se en oppmykning av kravene til et stedlig fast forretningssted." Dette innebærer en mer omfattende kildestatsbeskatning.

Der virksomheten utføres for én oppdragsgiver over et større område mangler det i utgangspunktet en geografisk enhet. Spørsmålet er om den kommersielle enheten kan være så sterk at den geografiske kan bli tolket innskrenkende.

En interessant vurdering er om det finnes begrensninger i tilfeller der forretningsstedet utgjør et meget stort område. OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.2 angir at en gruve utgjør et *fast* forretningssted selv om virksomhetenes aktivitet flyttes fra et område til et annet. Det spiller ingen avgjørende rolle at det er tale om en gruve som er meget dyp. OECD-kommentarene nevner ikke noe om kravet til den kommersielle enheten. Det kan virke som om eksempelet innfortolker at kravet er oppfylt.

⁶⁷ Skaar (2003) s. 129 (s. 132)

I forslagene til de nye OECD-kommentarene i 2014 er det også foreslått å utarbeide en ny kommentar som omhandler farmer. Disse kan utgjøre et meget stort areal, noen farmer i Australia kan eksempelvis utgjøre hele Norges areal. Forslaget til de nye OECD-kommentarene utelukker ikke at farmene kan utgjøre et fast forretningssted.⁶⁸ Også i dette forslaget konsentrerer man seg først og fremst om den geografiske enheten. Selv om det ikke er uttalt uttrykkelig, må også kravet til den kommersielle enheten også i disse tilfeller være oppfylt.

Dersom et selskap utøver virksomhet over et større område av farmen for én oppdragsgiver, vil farmen antagelig regnes som et stedlig fast forretningssted. Kravet er dermed oppfylt. Er det inngått kontrakter med flere oppdragsgivere, er det sannsynlig at hver enkelt kontrakt vurderes hver for seg.⁶⁹

Et annet eksempel fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.3. Dersom et konsulentselskap regelmessig leier forskjellige kontorer i ett bygg, skal dette regnes som "ett sted". Det spiller ingen rolle om første og andre etasje leies i januar og februar, og toppetasjen leies om sommeren. Dette blir ansett som en geografisk enhet. Kravet om en kommersiell enhet nevnes ikke. Også her kan det virke som eksempelet innfortolker kommersiell enhet.⁷⁰

Videre nevner OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.4 nok et eksempel som omhandler kravet til den geografiske enheten. En konsulent arbeider med opplæring av personell i en bankfilial. Dersom opplæringen utgjør ett prosjekt innenfor en filial, oppfyller dette kravet til den kommersielle og geografiske enhet. Hvis filialene er spredt over et geografisk område, er ikke kravet til den geografiske enheten oppfylt. Oppholdet hos hver enkelt filial må vurderes. Grunnlaget for vurderingene blir varigheten for hvert enkelt opphold.

På den annen side nevner eksemplet at begge vilkårene oppfylles dersom oppdragsgiveren disponerer over hele området. Den kommersielle enheten vil i slike tilfeller reparere den manglende geografiske.⁷¹

⁶⁸ OECD (2012): <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>

⁶⁹ Skaar (2003) s. 129 (s. 136)

⁷⁰ Skaar (2003) s. 129 (s. 133)

⁷¹ Skaar (2003) s. 129 (s. 134)

En konsulent som arbeider for Telenor på deres hovedkontor på Snarøya, vil oppfylle vilkåret dersom han utøver virksomhet på flere kontorer innenfor dette forretningskomplekset. Dersom virksomheten utøves både på hovedkontoret på Snarøya og på Telenors kontorer i Oslo, vil dette ikke utgjøre en geografisk enhet, grunnet at Telenor ikke disponerer over området mellom Snarøya og Oslo.

Innføring av OECD-kommentarene i 2003 medfører altså at det oppstilles et nytt disposisjonskrav. Oppdragsgiveren må ha disposisjonsrett over et område for at kravet om geografisk enhet er oppfylt dersom virksomhet utøves på flere steder.

Dette er interessant i forhold til overnevnte dom i Rt. 1994 s. 752 (Alphawell). Premissene som Høyesterett ga i denne dommen, kan ikke lenger hevdes å være gjeldende rett. Etter de nye OECD-kommentarene hadde nok Statoil-kontorene blitt ansett for å utgjøre et fast forretningssted. Den kommersielle enhet som bygningskomplekset i Stavangerområdet utgjorde, må antas å ville ha reparert den manglende geografiske enhet.⁷² Oppholdene i Bergen hadde nok ikke blitt regnet med i vurderingen da Statoil ikke disponerer over området mellom stedene.

OECD-kommentarene nevner et annet eksempel i art. 5 nr. 5.2. Dette omhandler virksomhet som foregår på gaten. En gågate, et utendørs marked eller en messe som flyttes rundt til ulike steder, utgjør "ett sted" dersom selgeren jevnlig utøver virksomhet i dette området. I dette eksempelet kan det virke som det er innfortolket en kommersiell enhet.⁷³

Dette eksempelet viser at det stilles lempeligere krav til den geografiske tilknytningen enn tidligere. I Market Vendor-dommen var kravet at salgsstedet måtte være plassert på samme sted i gaten eller på plassen. I OECD-kommentarene fra 2003 er det nok at virksomheten utøves i et bestemt område.

⁷² Skaar (2003) s. 129 (s. 138)

⁷³ Skaar (2003) s. 129 (s. 133)

Belgisk rettspraksis støtter også denne tolkningen i en dom fra 2006.⁷⁴ Saken handlet om en nederlandsk næringsdrivende som utøvet undervisningsvirksomhet i Belgia. Undervisningen foregikk over 12 kurs som varte to timer hver. Virksomheten ble utøvet i flere forskjellige lokaler både på skoler og i andre bygg.

Domstolen kom frem til at virksomheten oppfylte vilkårene for å være et fast forretningssted. Dette til tross for at undervisningen foregikk på flere forskjellige geografiske områder.

Storbritannia har en mer konservativ holdning. Landet uttaler at en gateselger som utøver virksomheten sin fra ett bestemt sted på gaten, oppfyller kravet. Derimot oppfylles ikke kravet dersom virksomheten flyttes fra sted til sted. De trekker frem et eksempel med en fransk selger som utøver virksomhet i Storbritannia. Dersom denne virksomhet utøves fra dør til dør på kundenes eiendom, vil dette ikke bli ansett som et stedlig fast forretningssted.⁷⁵ Vi kan tydelig se en forskjell mellom Storbritannias og Belgias tolkning av hvordan OECD-kommentarene skal forstås.

4.3.5 Reservasjoner

Det forekommer at stater er uenige med OECDs tolkning av bestemmelsene. De kan reservere seg mot OECD-kommentarene og tolkninger som avviker fra statenes interne rett.

Tsjekkia er uenig i tolkningen angående eksempelet om markedsplassen i OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.2. Landet mener at eksempelet er tvetydig og usammenhengende.⁷⁶ De er ikke enig i at salgsvognen utgjør et fast forretningssted dersom denne flyttes kontinuerlig, og virksomhetsutøveren har forskjellige kunder, og inngår kontrakter med forskjellige oppdragsgivere hver dag.

Det virker som om dette innebærer en konservativ holdning til den geografiske tilknytningen. I slike tilfeller vil Tsjekkia derfor tolke OECD-kommentarene innskrenkende.

⁷⁴ International Fiscal Association (2009) s. 135

⁷⁵ International Fiscal Association (2009) s. 649

⁷⁶ International Fiscal Association (2009) s. 230

I eksempelet om konsulenten i OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.4 dissenterer Tsjekkia også på dette punkt. Landet er ikke enige i at konsulentens virksomhet i flere forskjellige filialer som er geografisk spredt utgjør et fast forretningssted, selv om oppdragsgiveren disponerer over hele området. Hver enkelt filial må vurderes separat.⁷⁷

India har også reservert seg mot nevnte OECD-kommentar. Landet mener at en konsulent som arbeider med ett prosjekt i flere filialer som er lokalisert på forskjellige steder, oppfyller kravet. Det er ikke avgjørende etter Indias syn at selskapet har disposisjonsrett over hele området.⁷⁸

Tyskland har vært kjent for å innta et konservativt syn på kravene til et fast forretningssted. Landet er ikke helt enig i konsulent-eksempelet i OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.4. De er enige i at den geografiske tilknytningen er oppfylt dersom konsulenten jobber i flere filialer innen samme bank. Landet er likevel ikke enig i at dette alene kvalifiserer til å etablere et fast forretningssted. Etter deres syn må konsulenten ha disposisjonsrett over kontoret. Av disse grunner har Tyskland reservert seg mot denne OECD-kommentaren.⁷⁹

4.3.6 Omreisende virksomhet

I juridisk teori er det hevdet at et omreisende sirkus, karneval, isshow eller lignende normalt ikke oppfyller kravet til den geografiske enheten.⁸⁰

Utenlandske domstoler har i flere tilfeller tatt stilling til denne problemstillingen. Dette ble blant annet diskutert i "Concert Tour" i 1979. Et tysk band dro på turné i USA. Varigheten var 14 måneder.

Skatteavtalen mellom Tyskland og USA inneholdt de samme vilkår til stedskravet som OECD. Spørsmålet var om den omreisende virksomheten utgjorde et fast forretningssted. Skattemyndigheten i USA kom til at kravet ikke var oppfylt.

⁷⁷ International Fiscal Association (2009) s. 231

⁷⁸ International Fiscal Association (2009) s. 349

⁷⁹ OECD-kommentarene art. 5 nr. 45.7

⁸⁰ Zimmer (2009) s. 175

Opptredenene var holdt på flere forskjellige steder i landet. De hadde således ikke et senter for sin aktivitet som er lokalisert på ett bestemt sted.⁸¹

Etter OECD-kommentarene fra 2003 må den omreisende virksomheten ha disposisjonsrett over hele området virksomheten utøves i for at den kommersielle enheten skal reparere den manglende geografiske.

Estland har inntatt en pragmatisk holdning til den geografiske tilknytningen. De mener det foreligger en tilstrekkelig tilknytning også når virksomheten blir flyttet fra sted til sted. De mener slik omreisende virksomhet kan etablere et fast forretningssted selv om den utøves på forskjellige steder i hele landet. Videre i uttalelsen mener de at det ikke spiller noen avgjørende rolle hvor lenge virksomheten utøves på det enkelte stedet for å ha tilstrekkelig geografisk og kommersiell tilknytning. Denne vurderingen må gjøres under tidskravet. Dette er uttrykk for administrativ praksis som ennå ikke er prøvd for estiske domstoler.⁸² Denne oppfatningen deler de til dels med Danmark og Holland.⁸³

⁸¹ Skaar (1991) s. 132

⁸² International Fiscal Association (2009) s. 269

⁸³ Laursen (2011) s. 74

4.4 Virksomhet som blir utøvet på ett sted med flere oppdragsgivere

I slike tilfeller vil det alltid foreligge geografisk enhet. Ved at man inngår en avtale med flere oppdragsgivere, vil spørsmålet være hva som kreves for at den kommersielle enheten skal være oppfylt.

Innledningsvis nevner OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.3 at i tilfeller der den kommersielle enheten ikke er oppfylt, skal ikke denne virksomheten regnes som et fast forretningssted. Dette gjelder også der virksomheten er utøvet i et avgrenset geografisk område. Den manglende geografiske enheten kan ikke reparere en manglende kommersiell.

OECD-kommentarene eksemplifiserer problemstillingen i art. 5 nr. 5.3. En maler utøver virksomheten sin over flere etasjer i en stor forretningsbygning. Maleren har inngått kontrakter med mange ulike oppdragsgivere. Da skal ikke dette regnes som ett enkelt prosjekt eller "ett sted." Derimot er vilkåret oppfylt dersom maleren inngår en kontrakt med én oppdragsgiver som eier hele bygningen. Bygningen vil da anses som ett sted, og både den geografiske og kommersielle enheten er oppfylt.

Skaar mener eksemplene i OECD-kommentarene art. 5.2 og 5.3 ikke er helt enkle å forstå.

"Konsulentfirmaet som utfører virksomhet for sine ulike klienter i forskjellige etasjer av bygningen fikk fast driftssted uten nærmere diskusjon av kravet til den kommersielle enheten, mens maleren ikke fikk fast driftssted fordi han manglet kommersiell enhet. Forskjellen mellom konsulentselskapet og maleren er at førstnevnte forutsettes å drive hele sin virksomhet (for flere klienter i vedkommende land) gjennom det kontoret som til enhver tid leies (men på ulike steder i bygningen), mens maleren arbeider for en og en kunde på de enkelte steden. Mens konsulentselskapet arbeider for alle sine klienter på de to eller flere ulike kontorene de leier, og dermed oppnår kommersiell enhet, mangler maleren denne fordi han maler for en kunde av gangen på de forskjellige kontorene. Konsulentselskapet får fast driftssted, maleren ikke." ⁸⁴

⁸⁴ Skaar (2003) s. 129 (s. 136)

Det er ikke lett å forstå at tilfellene skal bedømmes ulikt. Dette åpner også opp for skatteplanlegging for å unngå kildestatsbeskatning. Konsulentselskapet kan for eksempel leie første etasje for Statoils prosjekt. Toppetasjen kan de leie for Yaras prosjekt.

Konsulentselskapet kan da antagelig hevde at det ikke finnes kommersiell enhet som i eksempelet med maleren. En annen måte å omgå dette på er å benytte flere bygninger. Den geografiske tilknytningen er da antagelig ikke oppfylt.⁸⁵

Østerrike har tatt avstand fra eksempelet om maleren.⁸⁶ De mener at maleren oppfyller kravene dersom han har et lager til disposisjon i bygningen. Da spiller det ingen avgjørende rolle om det er flere oppdragsgivere. Østerrike valgte likevel ikke å reservere seg mot OECD-kommentaren fordi de mente at eksempelet uansett ville blitt fanget opp av særregelen i OECD art. 5 (3), som jeg kommer til senere i oppgaven i pkt. 4.8.1.

India har også reservert seg i forhold til tolkningen av dette. De mener bygningen skal anses som "ett sted" uavhengig av hvor mange kontrakter maleren har inngått.⁸⁷

Tsjekkia har i likhet med India reservert seg mot OECD-kommentarene. De hevder at den geografiske og kommersielle tilknytningen ikke er avgjørende for deres tolkning.

Maleren oppfyller etter deres syn vilkåret uavhengig av hvor mange oppdragsgivere han har. Kravet er kun at han utøver virksomheten i seks måneder.

Tyskland er uenig i at maleren oppfyller kravene selv om utfører virksomhet for én oppdragsgiver i en bygning. Vilkåret er etter deres mening kun oppfylt dersom maleren har rett til å disponere over kontorene. Tyskland er skeptisk til den utvidende tolkningen som OECD-kommentarene i 2003 legger opp til. De er kritiske til at begrepet fast forretningssted skal bevege seg i den retning at det blir et rent tjenestebegrep.⁸⁸

⁸⁵ Skaar (2003) s. 129 (s. 136)

⁸⁶ International Fiscal Association (2009) s. 113

⁸⁷ International Fiscal Association (2009) s. 350

⁸⁸ International Fiscal Association (2009) s. 322

4.5 Virksomhet som blir utøvet på sjøen

4.5.1 Utgangspunkt

OECD art. 8 regulerer shipping, innenlands transport og lufttrafikk. Her er det ikke krav om et fast driftssted. Et skip eller en båt som navigerer mellom stater og i territorialfarvann skal ikke utgjøre noe fast driftssted. Bakgrunnen for dette er at shipping er en utpreget internasjonal virksomhet som involverer mange stater. OECD tar hensyn til dette.

Vilkåret er at den staten der den effektive ledelse befinner seg, har beskatningsretten til driftsinntektene. Det er således unødvendig å klarlegge om virksomheten oppfyller stedskravet dersom virksomheten faller inn under OECD art. 8. Det er likevel flere tilfeller der virksomheten går klar av denne bestemmelsen. Spørsmålet må da løses etter de alminnelige reglene i OECD art. 5.

Det fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 5 at det ikke kreves at forretningsstedet må være festet til grunnen. Dette åpner opp for at skipsfart og annen transport i utgangspunktet kan oppfylle kravet.

På den annen side stiller OECD-kommentarene klare krav til at den geografiske enheten må være oppfylt. Hvis virksomheten utøves over et stort udefinert område, må oppdragsgiveren ha disposisjonsrett over hele området. Dette taler mot at skip og andre fartøy som beveger seg over et større område, kan utgjøre et fast forretningssted.

4.5.2 Alaska-dommen

Høyesterett har i et par avgjørelser tatt stilling til om det stedlige kravet er oppfylt der virksomheten utøves på sjøen. En viktig dom som belyser dette er Rt. 1984. s. 99. Tre norske fiskere hadde flyttet til Dutch Harbor i Alaska i USA. De deltok i krabbefiske og laksefiske. Fiskerne anførte at denne virksomheten utgjorde et fast driftssted i USA, slik at de ikke var skattepliktig for denne inntekten til Norge. De anla tre grunnlag for dette synet:

For det første anførte de at skipets kaiområde i Seattle utgjorde et stedlig fast forretningssted. På denne kaien fikk fartøyet forsyninger, og det var her mannskapet ble hyret. For det andre mente de at opplagsplassen for utstyret de brukte oppfylte vilkåret. Det siste grunnlaget for å oppfylle kravet om et fast forretningssted var selve fartøyet. Fra fartøyet utøvet fiskerne virksomheten, og avtalene ble inngått via radio.

Høyesterett konkluderte med at ingen av de overnevnte grunnlagene oppfylte kravene til å etablere et fast driftssted. Førstvoterende uttalte at skipets kaiområde ikke oppfylte kravene fordi virksomheten ikke ble utøvet gjennom forretningsstedet.

Angående opplagsplassen mente Høyesterett at dette måtte betraktes som en lagerplass, og således ikke oppfylte kravet til virksomhet.

Det stedlige kravet ble i første rekke redegjort for under spørsmålet om selve fartøyet kunne utgjøre et fast driftssted. Høyesterett henviste til OECD-kommentarene fra 1977, og viste til tilknytningen som må være mellom forretningsstedet og et geografisk punkt.

Førstvoterende uttalte: "Heller ikke den nevnte dom av Stavanger byrett (Creole-saken) vedrører spørsmålet om et fartøy som driver fiske på det åpne hav kan representere et slikt fast driftssted."⁸⁹ Av dommen kan vi tolke at når en båt driver rundt på havet, beveger den seg på et uavgrenset område, og oppfyller således ikke kravet til den geografiske tilknytningen.

Alaska-dommen ble avsagt med bakgrunn i OECD-kommentarene av 1977. Resultatet hadde nok antagelig blitt det samme om dommen hadde blitt avsagt med bakgrunn i dagens OECD-kommentarer. Den geografiske enheten manglet, og oppdragsgiveren hadde ikke disposisjonsrett over hele området.

4.5.3 PGS-dommen

Om skip kan utgjøre et fast forretningssted ble også drøftet i PGS-dommen inntatt i Rt. 2004 s. 957. Her benytter Høyesterett OECD-kommentarene fra 2003. Problemstillingen i denne dommen er om et skip kan oppfylle kravet til den geografiske og kommersielle enheten.

PGS Exploration AS (heretter PGS) drev virksomhet som gikk ut på å foreta seismiske undersøkelser av havbunnen. Denne saken omhandlet et oppdrag PGS utførte på havbunnen på kontinentalsokkelen tilknyttet Elfenbenskysten. Virksomheten ble utøvet i to korte perioder på 25 og 41 dager. På den tiden fantes det ikke sokkelklausul i skatteavtalen mellom Elfenbenskysten og Norge. Det vil si at spørsmålet måtte løses etter de opprinnelige reglene i OECD art. 5.

⁸⁹ Rt. 1984 s. 99 (Alaska-dommen)

Spørsmålet var om denne virksomheten oppfylte kravene til et fast forretningssted.

PGS anførte at vilkårene var oppfylt. De ønsket således at inntekten som var opptjent for dette oppdraget skulle tilordnes sitt faste driftssted i Elfenbenskysten. Selskapet hevdet at endringene i OECD-kommentarene til art. 5 hadde ført til at det ikke lenger krevdes fysisk tilknytning til et bestemt område. Prejudikatet fra Rt. 1984. s. 99. (Alaska-dommen) måtte etter PGS' mening tolkes innskrenkende i forhold til de nye OECD-kommentarene, og at endringene måtte føre til at også fartøy som beveget seg innen et bestemt område måtte anses å oppfylle kravet om geografisk tilknytning. De viste også til administrativ praksis i Norge og andre stater. Der praksisen hadde vært at flytende forretningssteder som for eksempel på sokkelen oppfylte kravet, til tross for at virksomheten ble utøvet over en kort tidsperiode.

Staten v/Sentralskattekontoret for Storbedrifter var uenig i dette.

De mente at prejudikatet fra Rt. 1984. s. 99. (Alaska-dommen) fortsatt måtte vektlegges.

Videre anførte de at endringene i OECD-kommentarene uansett ikke kunne tolkes så utvidende at fartøy som beveger seg over større områder oppfyller kravet til den geografiske tilknytningen.

Førstvoterende tok først stilling til rettskildenes relevans og vekt. Norsk intern rett kom ikke til anvendelse grunnet skatteavtalen Norge hadde inngått med Elfenbenskysten i 1978. PGS anførte at avtalen var inngått med det formål å utvide kildestatsbeskatningen for aktivitet på sokkelen. Høyesterett avviste dette, og uttalte at spørsmålet måtte løses etter den alminnelige forståelsen av fast driftssted etter OECD art. 5.

Høyesterett tok således utgangspunkt i OECD-kommentarene fra 2003 for å avgjøre om stedsvilkåret var oppfylt. De slo kort fast at det forelå et forretningssted, og at det ikke stilles strenge krav til dette. Det ble vist til Rt. 1994 s. 752 (Alphawell). Høyesterett tok så stilling til om forretningsstedet var stedlig fast.

Førstvoterende henviste til Rt. 1984 s. 99 (Alaska) og pekte på at det må foreligge en form for fysisk tilknytning mellom forretningsstedet og et bestemt geografisk punkt, selv etter endringene i 2003.

Høyesterett uttalte videre at det er en forskjell på seismiske undersøkelser og gruve- eller anleggsdrift på land. Gruvedrift er et eksempel OECD-kommentarene trekker frem som oppfyller vilkåret. Seismiske undersøkelser foregår ved at fartøyet er i konstant bevegelse. Dette er annerledes enn utstyr og annet som OECD-kommentarene nevner. Særlig i henhold til at utstyret normalt er stasjonært. På dette punktet avsluttet Høyesterett sin vurdering. De tok ikke stilling til om dette kravet var oppfylt. Dette begrunnet de med at tidskravet ikke på noen måte var oppfylt. Det var da ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet om skipet utgjorde et stedlig fast forretningssted.

Selv om Høyesterett ikke tok et klart standpunkt til spørsmålet, mener jeg resonnementet til førstvoterende gir grunnlag for å hevde at de vurderte det slik at kravet ikke var oppfylt. Førstvoterende pekte på den geografiske tilknytningen, og mente at saksforholdet ikke kunne sammenlignes med eksemplene i OECD-kommentarene. Jeg mener premissene hadde vært skrevet på en annen måte dersom Høyesterett mente at stedskravet var oppfylt, selv om det spørsmålet nok var mer tvilsomt enn tidskravet, som uten tvil ikke var oppfylt.

I forslaget til de nye OECD-kommentarene i 2014 er det foreslått å innta en artikkel 5. nr. 5.5 om skipsfart. Dette gjelder de tilfeller der OECD art. 8 ikke kommer til anvendelse.

Dersom skipet eller båten er begrenset til et bestemt område kan vilkårene om geografisk og kommersiell enhet være oppfylt.

Dette kan for eksempel være skip som er i opplag, restaurantbåter som er fortøyd eller transport som foregår over et svært lite område.

Nesoddbåten (frakter mennesker fra Nesodden til Aker Brygge) hadde nok antageligvis oppfylt stedskravene dersom den var drevet av et utenlandsk selskap, og OECD art. 8 ikke kom til anvendelse.

I det nye forslaget nevnes eksplisitt virksomhet som utøves ombord på skip, som butikker og restauranter. Dette må behandles på lik linje med selve skipet. Den geografiske og kommersielle enhet må være oppfylt.

4.5.4 Mobile oljerigger

Det foregår omfattende virksomhet på kontinentalsokkelen. Dette er særlig i form av utvinning av olje- og gassforekomster. Forutsatt at slik virksomhet ikke er dekket av en sokkelklausul, som det blir redegjort for nedenfor i pkt. 4.6, må spørsmålet om denne virksomheten utgjør et stedlig fast forretningssted, avgjøres etter de alminnelige reglene i OECD art. 5. Mobile oljerigger karakteriseres ved at skip borer etter olje eller gass i en testbrønn. Oppdraget utføres ofte over en kort tidsperiode. Spørsmålet om mobile oljerigger kan utgjøre et fast forretningssted ble blant annet drøftet i en sak mellom Storbritannia og Norge i 1984, kalt Borgny Dolphin. Et norsk selskap hadde en halvt nedsenkbar borerigg som utøvet virksomhet for fire britiske selskaper på sokkelen utenfor Storbritannia. Oppdragene varierte fra en til tre måneder. Boreriggen var i operasjon i totalt åtte måneder. Spørsmålet var om denne virksomheten oppfylte kravet til den geografiske tilknytningen. Det ble nedsatt en komité som skulle avgjøre spørsmålet. De kom frem til at denne virksomheten ikke oppfylte kravene. Det avgjørende for komitéen var at boreriggene ikke var plassert på et distinkt sted. Det ble uttalt at en halvt nedsenkbar borerigg ikke var festet til grunnen.⁹⁰

Det kan problematiseres om konklusjonen hadde blitt en annen i dag. Som nevnt ble begrepene geografisk og kommersiell enhet som nevnt innført i OECD-kommentarene i 2003. Den kommersielle enheten er oppfylt dersom boreselskapet inngår kontrakten med én oppdragsgiver på sokkelen. Det hadde vært problematisk å oppfylle den geografiske enheten dersom de mobile oljeriggene utøvet virksomhet over et stort område. På den annen side kan vilkåret oppfylles dersom oppdragsgiveren disponerer over hele området. Det kan være et spesielt oljefelt, der oppdragsgiveren har fått konsesjon.

4.5.5 Hotellplattformer

Denne virksomheten er festet til havbunnen enten ved hjelp av egen vekt eller ved ankere.⁹¹ Det fremgår som nevnt av OECD-kommentarene art. 5 nr. 5 at det ikke kreves at forretningsstedet må være festet til grunnen for å oppfylle kravet. Dette taler for at slike flytende innretninger kan oppfylle kravet et fast forretningssted.

⁹⁰ Skaar (1991) s. 140

⁹¹ Skaar (1991) s. 137

Denne problemstillingen ble drøftet i 1980 i en avtale mellom Norge og Sverige. Avtalen ble kalt Hotel Platform. Et svensk selskap utøvde virksomhet i den norske sektoren i Nordsjøen. Virksomheten bestod i å drive flere hotellplattformer på Ekofiskfeltet, som utgjør et stort område art. 5. nr. 2. Der fremgår det at det fremgår at forretningsstedet må være etablert på et distinkt sted. Plattformene ble flyttet rundt omkring på Ekofiskfeltet. Denne virksomheten hadde imidlertid et preg av å være stasjonert i et spesielt område, som har visse likhetstrekk med Market Vendor-dommen, som nevnt overfor i pkt. 4.2.

Det interessante i dette tilfellet var at de norske skattemyndighetene tolket kravene utvidende da de anførte at kravet var oppfylt dersom virksomheten hadde en kontinuerlig tilstedeværelse innenfor et stedlig avgrenset område, selv om dette området er meget stort. Sverige godtok ikke dette fullt ut, men det ble inngått en avtale som gikk ut på at tilfellet skulle anses som etablering av et fast driftssted.⁹²

Denne saken endret Norges administrative praksis når det gjaldt stasjonære, flytende virksomheter. De mente da at kravet om at forretningsstedet må utøves fra et spesifikt geografisk punkt måtte tolkes utvidende i tilfeller som gjaldt virksomhet på kontinentalsokkelen. Det kan diskuteres hvilken rettskildemessig vekt Hotel Platform har. Den er for eksempel ikke publisert. Stater som Danmark, Storbritannia, USA og Canada har imidlertid delt denne oppfatningen.⁹³

Dette er interessant om man sammenligner dette tilfellet med Rt. 2004 s. 957 (PGS). I den saken anførte Sentralskattekontoret for Storbedrifter at et fartøy som driver virksomhet på sjøen ikke kunne oppfylle vilkårene til å være et fast forretningssted. Det kan settes et spørsmålsteget ved om norske skattemyndigheter argumenterer i den retning at fast driftssted er etablert i tilfeller beskatningsretten tilfaller Norge og omvendt. Det hadde vært spennende å se hva Norge hadde anført i Hotel Platform dersom det var et norsk selskap som drev hotellplattformer på sokkelen i andre stater.

⁹² Skaar (1991) s. 139

⁹³ L.c.

4.6 Virksomhet på kontinentalsokkelen

4.6.1 Sokkelklausulen

Problemstillingen i dette temaet er hvilke stedskrav som gjelder der virksomheten består av utvinning av petroleumsforekomster og lignende på kontinentalsokkelen der det er inntatt en sokkelklausul. Norge har som kjent store petroleumsforekomster. Det er derfor omfattende virksomhet som utøves på den norske kontinentalsokkel. I alle moderne skatteavtaler Norge har inngått med andre stater, er det inntatt en såkalt sokkelklausul.⁹⁴ Med dette menes det at avtalen inneholder særregler for når et fast driftssted er ansett etablert i henhold til virksomhet som foregår på sokkelen.

Dersom en stat motsetter seg sokkelklausulen, aksepterer ikke Norge at avtalen skal gjelde for dette området.⁹⁵ Norsk intern rett kommer da til anvendelse.

Det rettslige grunnlaget for å skattlegge utenlandske selskap som utøver virksomhet på kontinentalsokkelen, er skatteloven § 2-1 tredje ledd litra b og petroleumsskatteloven § 2.

Det finnes skatteavtaler med sokkelklausul, som ikke inneholder spesielle krav til virksomhet på kontinentalsokkelen. Dette er blant annet tilfelle i skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten. Det må da vurderes om de alminnelige vilkår for fast driftssted foreligger.⁹⁶

Norske myndigheter mener sokkelklausulen er inntatt i skatteavtalene fordi det ville ført til vanskeligheter å bedømme om vilkårene for om fast driftssted foreligger. Dette er i og for seg en rimelig begrunnelse, men det skinner gjennom at Norge ønsker at inntekter som knytter seg til petroleumsutvinning skal skattlegges i Norge. Det er derfor tatt sikte på en mer omfattende kildestatsbeskatning enn OECDs mønsteravtale oppstiller.⁹⁷

OECDs mønsteravtale inneholder ingen sokkelklausul, men den er blant annet inntatt i den nordiske skatteavtale (NSA).⁹⁸ Dette er et rettskildemessig problem.

⁹⁴ Wiersholm (2006) s. 301

⁹⁵ L.c.

⁹⁶ Rt. 2004 s. 957 (PGS)

⁹⁷ Wiersholm (2006) s. 302

⁹⁸ NSA art. 21

Som tidligere nevnt, er OECD-kommentarene en viktig rettskilde i forhold til hvordan bestemmelsen skal tolkes. Det foreligger få Høyesterettsdommer om temaet. Ordlyden og andre staters praksis må derfor tillegges tung vekt i slike saker.

Den videre redegjørelse tar utgangspunkt i den nordiske skatteavtalen. Følgende fremgår av NSA art. 21 (1):

"Uansett de øvrige bestemmelser i denne overenskomst med unntak av bestemmelsene i artikkel 8, får bestemmelsene i denne artikkel anvendelse når en person som er bosatt i en kontraherende stat driver virksomhet i en annen kontraherende stat knyttet til forberedende undersøkelse, utforskning eller utnyttelse av petroleumsforekomster i denne annen stat."

Med "person" menes en fysisk person, et selskap eller en personsammenslutning jf. NSA art. 3 (1) litra b. Sokkelklausulen skal ha forrang overfor de øvrige reglene i NSA, bortsett fra art. 8. Art. 8 omhandler internasjonal skipsfart og transport. Denne virksomheten faller utenfor sokkelklausulen.

Det er to vilkår som må være oppfylt for at forholdet skal gå inn under denne bestemmelsen; selskapet må drive virksomhet, og denne virksomheten må knytte seg til forberedende undersøkelse, utforskning eller utnyttelse av petroleumsforekomster i den annen stat. Det må med andre ord foreligge tilknytning mellom virksomheten og utøvelsen. Dersom det foretas utforskning i et annet land, er det ikke grunnlag for beskatning av inntekten.⁹⁹

Virksomhetsbegrepet kan ikke gis et videre innhold enn slik det forstås i norsk intern rett. Hvis man tok utgangspunkt i et virksomhetsbegrep i en annen stat, som omfattet mer enn norsk rett, ville ikke Norge hatt hjemmel for å skattlegge inntekten. Spørsmålet er således hvordan begrepet virksomhet skal forstås i norsk rett. Det kreves at virksomheten knytter seg til forberedende undersøkelse, utforskning eller utnyttelse av petroleumsforekomster i denne annen stat. Som eksempler er "undersøkelser av havbunnen, leteboring og brønnstimulering. I tillegg forstås bestemmelsen slik at den også omfatter virksomhet av tilknyttet karakter.

⁹⁹ Thommessen (2011) s. 464

Aktivitetene som har en støttefunksjon i forhold til undersøkelse, utforskning, eller utvinning vil altså være omfattet av sokkelklausulen selv om det ikke ville være naturlig å karakterisere disse aktivitetene som petroleumsvirksomhet. Drift av boligrigg, rengjøringstjenester og cateringtjenester på en boligrigg vil for eksempel være omfattet." ¹⁰⁰ Det stilles med andre ord beskjedne krav til hva som skal regnes som virksomhet.

Videre fremgår det av NSA art. 21 (2) litra a:

"En person som er bosatt i en kontraherende stat, og som utenfor en annen kontraherende stats kyst driver virksomhet som omhandlet i punkt 1, anses å drive virksomheten fra fast driftssted eller fast sted i denne annen stat."

Utenfor en annen kontraherende stats kyst betyr at statenes jurisdiksjon er avgjørende. Norge har beskatningsretten til inntekter som er oppebåret innenfor territorialgrensen. Det må således trekkes en grense mot internasjonalt farvann.

Videre oppstilles det et tidskrav. Dette fremgår av NSA art. 21 (3):

"Bestemmelsene i punkt 2 får ikke anvendelse dersom virksomheten er utøvet i et eller flere tidsrom som til sammen ikke overstiger 30 dager i løpet av en tolv-måneders periode."

Tidskravet innebærer at virksomheten må utøves i 31 dager eller lenger. Dette er begrunnet i praktiske hensyn. Det er ressurskrevende både for selskapet og skatteforvaltningen å registrere og rapportere inntekter fra et fast driftssted.

Oppsummeringsvis er kravene for å etablere et fast driftssted på kontinentalsokkelen at det må utøves virksomhet som utøves i sammenheng med petroleumsforekomster i en annen stat. Denne virksomheten må utøves i minst 31 dager i løpet av ett år. Vi kan tydelig se at det stilles meget beskjedne krav til etablering av fast driftssted som knytter seg til aktivitet på sokkelen. Stedskravet er byttet ut med et virksomhetskrav og et kort tidskrav.

¹⁰⁰ Wiersholm (2006) s. 303

4.7 Ambulerende virksomhet

4.7.1 Bygge- og anleggsarbeid

Ambulerende virksomhet innebærer at utøvelsen av virksomheten utføres i en kort periode enten på ett sted eller over et større område. For bygnings- og monteringsprosjekter er det hjemlet en særregel i OECD art. 5 (3). Det fremgår av bestemmelsen at "*a building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.*"

Bakgrunnen for denne regelen er at det ved slike prosjekter utøves virksomhet som foregår over en kort tidsperiode, og over flere steder. I utgangspunktet er dette midlertidig virksomhet, ikke fast. Kravet om et fast forretningssted kan da ikke oppfylles. Statene var enige om at dette var uholdbart. Av den grunn ble det utarbeidet en særregel for bygge- og anleggsarbeid. Denne bestemmelsen er *lex specialis* i forhold til hovedregelen i OECD art. 5 (1).¹⁰¹

Et innledende spørsmål er hvilke krav som gjelder for at en virksomhet skal anses som et bygge- og anleggsarbeid. Det fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 17 at begrepet "building site or construction or installation project" skal som hovedregel omfatte konstruksjoner av bygninger. Begrepet skal også omfatte konstruksjon av veier, broer og kanaler. Det er hevdet at også rivningsarbeid skal omfattes.¹⁰² Renovering av bygninger skal inkluderes. Dette må likevel avgrenses der virksomheten består i ren service og vedlikehold. Begrepet "installation project" skal også inkludere installasjon av nytt utstyr. Som et eksempel nevnes installasjon av en kompleks maskin i en eksisterende bygning. Et annet eksempel er planlegging på byggestedet og tilsyn med reisingen av nybygg. Levering av materialer til byggeplassen skal som hovedregel ikke omfattes.¹⁰³

OECD-kommentarene nevner også at statene står fritt til å modifisere omfanget av hva som regnes som et byggeprosjekt. Dette kan føre til at to stater definerer et byggeprosjekt forskjellig.

¹⁰¹ Wiersholm (2006) s. 171

¹⁰² Vogel (1997) s. 306

¹⁰³ L.c.

En stat mener for eksempel at forholdet skal reguleres av OECD art. 5 (3), mens den andre mener forholdet skal reguleres av hovedregelen i OECD art. 5 (1). Dette kan i ytterste konsekvens medføre dobbeltbeskatning for skattyteren.

Som det fremgår av ordlyden i OECD art. 5 (3) oppstiller bestemmelsen en minimumsgrense vedrørende tidskravet. Et byggeprosjekt oppfyller kravet dersom arbeidene overstiger 12 måneder. I enkelte skatteavtaler Norge har inngått med andre stater, er kravet kortere. Her er kravet 6 måneder. Dette gjelder blant annet skatteavtalen mellom Norge og henholdsvis Portugal, Latvia og Estland.¹⁰⁴

Det er interessant å analysere hvilke stedskrav som gjelder ved bygge- og anleggsarbeid. OECD-kommentarene art. 5 nr. 20 omhandler vilkårene for stedskravet ved slik virksomhet. De angir at slik virksomhet er kjennetegnet ved at forretningsstedet flyttes kontinuerlig idet prosjektet skrider frem, eksempelvis veibygging, arbeid med vann- og kloakkrør og arbeid med rørledninger. OECD-kommentarene nevner videre et eksempel på monteringsarbeid. Dette kan være arbeid på betydelige strukturer som en oljeplattform. Arbeidet kan foregå på plattformen. Noe monteringsarbeid foregår også på fastlandet, som for eksempel på en fabrikk. OECD-kommentarene nevner da at hvert enkelt sted der virksomheten utøves, må regnes som ett prosjekt. Dette prosjektet må anses for et fast driftssted dersom varigheten overskrider 12 måneder.

Det kan virke som det er lempeligere krav til den geografiske tilknytningen dersom prosjektet kjennetegnes av at det må flyttes gradvis. Det er ikke avgjørende om arbeidet utføres for flere oppdragsgivere på flere forskjellige steder. Den kommersielle enhet er oppfylt gitt at det er "kommersiell enhet med hensyn til kontrakten, kunden, tidsfaktoren og den konstruksjonsmessige enhet. Disse faktorene vil vise om arbeidet utgjør en kommersiell enhet."¹⁰⁵

Av dette kan vi tolke at kravet om den geografiske og kommersielle enheten ikke er helt forlatt i OECD art. 5 (3).

¹⁰⁴Finansdepartementet. Skatteavtaler mellom Norge og andre stater (2014).

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330

¹⁰⁵ Wiersholm (2006) s. 173

Laursen kommer med et treffende eksempel i sin doktoravhandling: "Hvis en ikke-hjemmehørende entreprenørvirksomhet oppfører et mindre tilbygg for en kunde i København over tre måneder, for så å oppføre en låve for en bonde i Skive over ni måneder og endelig en sportshall i Herning over åtte måneder, har den samlede tilstedeværelsen i Danmark vært 20 måneder. Men i det byggherrene ikke har hatt noen gjensidig geografisk eller kommersiell tilknytning, etableres det ikke et fast driftssted." ¹⁰⁶

En dansk dom inntatt i TfS 1984, 44 SD er et eksempel på problemstillingen. Et norsk selskap med to mobile oljerigger utvant naturgass på sokkelen utenfor Danmark. Selskapet ba om en bindende forhåndsuttalelse på om de oppfylte kravene til å etablere et fast driftssted i landet. Statsskattedirektoratet i Danmark uttalte at vilkårene var oppfylt. Etter deres syn skulle forholdet bedømmes etter reglene om bygge- og anleggsarbeid i OECD art. 5 (3). Forholdet var således ikke anvendelig under en sokkelklausul. Virksomheten skulle utøves lenger enn 12 måneder. Ene og alene av den grunn mente de danske skattemyndighetene at vilkårene var oppfylt. De la således til grunn et rent virksomhetskrav med et tidskrav. Etter dagens skatteavtalerett er denne argumentasjonen forlatt. ¹⁰⁷ Det må i tillegg til tidskravet være en geografisk og kommersiell enhet. Begrunnelsen i uttalelsen var tvilsom, men resultatet hadde nok antagelig blitt det samme i dag.

Utvinning av naturgass skjer på et geografisk avgrenset område der oppdragsgiveren har konsesjon. Kravet til den geografiske enheten hadde antagelig vært oppfylt. Kontraktene ble også inngått med samme kontraktspart. Dette hadde oppfylt den kommersielle enheten. ¹⁰⁸

¹⁰⁶ Laursen (2011) s. 77

¹⁰⁷ Laursen (2011) s. 75

¹⁰⁸ Laursen (2011) s. 77

4.8 Særlig om elektronisk handel

4.8.1 Kan en web-side utgjøre et fast forretningssted?

De siste 20 årene har det skjedd en stor utvikling innen elektronisk handel og Internett. Dette medfører at virksomhet enkelt kan utøves over landegrensene uten å bruke tradisjonelle kontorer eller agenter i en annen stat. OECDs mønsteravtale er utarbeidet på en tid der dette ikke var mulig.

Bestemmelsene tok sikte på forhold der virksomheten typisk ble utøvet fra et fysisk kontor eller gjennom fysiske personer som opptrådte som agenter. Problemstillingen er da om utviklingen har ført til at OECDs mønsteravtale ikke er i tråd med dagens nyskapende virksomhet.

Som følge av denne globaliseringen har OECD satt ned et utvalg som skal vurdere de skattemessige konsekvensene dette medfører. Utvalget heter "The Technical Advisory Group" (TAG). Deres synspunkter ble inntatt i OECD-kommentarene i 2003.

Som jeg har omtalt tidligere i oppgaven under pkt. 3.6, kan det etableres et fast driftssted i staten dersom forretningsstedet kun består av automatisert utstyr. Det er således ikke et krav at det er noe personell som arbeider med web-siden eller serveren. Dette følger av OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.6.

OECD-kommentarene art. 42.2. angir at det må skilles mellom det fysiske datautstyret og programvaren (software). OECD-kommentarene nevner at en web-side, som er en kombinasjon av programvare og elektronisk data, ikke er håndgripelig. En web-side kan således ikke utgjøre et fast driftssted av den grunn at den ikke kan sidestilles med anlegg, maskiner eller utstyr. Imidlertid kan servere oppfylle kravet. Dette fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.2. En server er et fysisk objekt som befinner seg på et fysisk sted. Servere oppfyller da kravet til å være et forretningssted.

Den 15. mars 2012 avsa en spansk administrativ domstol en meget interessant og revolusjonerende dom. Dell, som er et irsk-registrert selskap, ble ansett for å ha etablert et fast driftssted i Spania. De hadde ingen kontorer, salgspersoner, arbeidstakere eller omløpsmidler i landet. Kundene kunne kjøpe produktene gjennom en web-side.

I denne saken forelå det ikke et fast forretningssted. Den spanske domstolen argumenterte med at Dell drev virksomhet i landet. De anførte at web-siden utgjorde det faste forretningsstedet. De aksepterte således ikke OECD-kommentarene. Domstolen anså seg videre ikke bundet av OECD-kommentarene på grunn av at Spania hadde reservert seg mot disse i 2010. Videre anførte domstolen at de ikke var bundet av OECD-kommentarene fordi OECD ikke hadde bestemt seg for det endelige innholdet i OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.6.¹⁰⁹ Dommen representerer en meget vid tolkning av et fast forretningssted. Den spanske domstolen innfortolker et virtuelt fast forretningssted som ikke er i overensstemmelse med OECD-kommentarene.¹¹⁰ De legger dermed til grunn et rent virksomhetskrav.

Det samme saksforholdet kom opp i Rt. 2011 s. 1581. Dell drev virksomhet i Norge på samme måte som i Spania. Det forelå ingen kontorer eller fysiske steder som de utøvet virksomhet fra. Produktene kunne bestilles gjennom en web-side. Vilkåret om et fast forretningssted kunne således ikke oppfylles.

Det som er interessant med dommen, er at hverken Skattemyndighetene eller Høyesterett engang anførte eller vurderte om det var grunnlag for at kravet til et fast forretningssted var oppfylt. Det forelå ingen holdepunkter for at Dell hadde et forretningssted som var stedlig fast. Myndighetene anførte at det forelå et fast driftssted på grunnlag av OCED art. 5 (5), som er den såkalte agentregelen. Høyesterett avviste anførselen, og kom til at Dell ikke oppfylte kravet til å ha etablert et fast driftssted i Norge. Dette viser at ulike stater kan tolke det samme saksforholdet på to vidt forskjellige måter. Dette er ikke heldig i forhold til målet om en konform tolkning av begrepet.

¹⁰⁹ Martínez-Matosas, Calderón, (2012)

http://www.gomezacebo-pom-bo.com/media/k2/attachments/the_spanish_substantialist_approach_to_fragmented_structures_of_business_the_dell_case_a_subsidiary_as_permanent_establishment.pdf

¹¹⁰ Nevius (2013): <http://www.cgma.org/magazine/news/pages/20138804.aspx>

4.8.2 Virtuelt driftssted

En interessant vinkling er om den elektroniske handelen har utviklet seg så raskt at OECDs mønsteravtale ikke har klart å følge med på utviklingen. OECD tok stilling til dette spørsmålet i 2004. De trakk frem et alternativ til de opprinnelige kravene som må være oppfylt for at et fast driftssted kan anses å være etablert.

Analysen gikk ut på å redegjøre for om det skulle innføres et såkalt virtuelt fast driftssted. Det vil si en elektronisk ekvivalent av det tradisjonelle faste driftsstedet.¹¹¹

Vilkårene for å etablere et fast driftssted ville da vært oppfylt dersom et ikke-hjemmehørende selskap driver virksomhet gjennom en web-side i en annen stat. Web-siden ville da utgjøre forretningsstedet.

OECD hadde da ikke forlatt de etablerte prinsipper om at virksomheten må utøves fra ett sted.¹¹²

Et argument for at det skal innføres et virtuelt driftssted er at det er rimelig at inntekter som stammer fra virksomhet som utøves i kildestaten skal skattlegges i denne staten. Slik situasjonen er i dag kan man med enkle tiltak omgå vilkårene for etablering av fast driftssted innen elektronisk handel. Serveren kan plasseres i et lavskatteland. Denne serveren kan benyttes til å drifte web-sider i land med høyere skatt. En web-side oppfyller ikke kravet til å være et forretningssted, mens en server oppfyller kravet.

På den annen side hadde et virtuelt driftssted for det første skapt utfordringer i forhold til fordeling av overskudd. Armlengdeprinsippet går ut på å begrense illojal skatteplanlegging i konserner. En transaksjon i et konsern skal være på samme prisnivå som om transaksjonen hadde blitt gjennomført mellom uavhengige parter. Man har da utviklet ulike internprisingsregler. I følge disse reglene skal overskuddet fordeles på selskapets funksjoner, eiendeler og risiko i det annet land. Det hadde blitt svært vanskelig å benytte reglene dersom det kunne oppstilles et virtuelt driftssted basert på en web-side.¹¹³

¹¹¹ OECD (2005): <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

¹¹² L.c.

¹¹³ L.c.

Det kan også oppstå problemer i forhold til effektivitet og forutberegnelighet. Som et eksempel kan nevnes et foretak som ikke engang vet at det er opprettet en web-side i et annet land. Et konsern har for eksempel engasjert en underleverandør til å drifte serveren. De har da ikke kontroll over hvilke land web-siden blir opprettet i. Et annet spørsmål som oppstår, er hvilke web-sider som hadde oppfylt vilkåret. En web-side er normalt tilgjengelig i hele verden.

En løsning hadde kanskje vært at domenenavnet skulle avgjøre hvor inntekten skulle skattlegges. En norsk hjemmeside som har et domene som ender på .no, skulle for eksempel skattlegges i Norge. Store praktiske problemer hadde oppstått med web-sider som ender på domenet .com. Det er ikke enkelt å avgjøre hvilken stat som har beskatningsretten i et slikt tilfelle.

Videre hadde det også vært upraktisk for skattemyndighetene i de ulike land som ikke har noen fysiske eiendeler eller personell i landet å forholde seg til. Det hadde vært besværlig å kreve inn denne skatten.¹¹⁴

Det hadde også vært enkelt å omgå reglene. Man kunne kontinuerlig flyttet web-sidene fra en server i et land til en annen. Kravet til den geografiske eller kommersielle enheten hadde ikke vært oppfylt. Videre kunne man sørge for at kjernefunksjonen i virksomheten var servere som ble plassert i et lavskattelend. Vilkårene hadde heller ikke da vært oppfylt.

OECD konkluderte på bakgrunn av det overnevnte at det ikke var hensiktsmessig å innføre et virtuelt driftssted.

¹¹⁴ OECD (2005): <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

5 Avsluttende bemerkninger

5.1 En mulig løsning på det praktiske eksempelet i innledningen

En revidert skatteavtale mellom Norge og Malta ble undertegnet i Valletta den 30.03.2012. Denne avtalen kommer til anvendelse i dette eksempelet. Kravene til et fast driftssted i skatteavtalen er likelydende med OECDs mønsteravtale artikkel 5 (1).

Den første problemstillingen i dette praktiske eksempelet er om flysimulatoren oppfyller kravet til å være et forretningssted da den står på Norges Varemesse i Lillestrøm. Som jeg har nevnt tidligere i oppgaven, stilles det svært beskjedne krav til hva som kan være et forretningssted. Maskiner og utstyr oppfyller vilkåret jf. OECD-kommentarene art. 5. nr. 2.

Valletta Simulator Ltd. hadde ikke personell i Norge. Dette er heller ikke et krav jf. OECD-kommentarene art. 5 nr. 42.6. Kravet til et forretningssted er således oppfylt.

I tillegg må forretningsstedet må være stedlig fast. Flysimulatoren oppfyller kravene til den kommersielle og geografiske enhet. Det er én oppdragsgiver, og simulatoren blir ikke flyttet rundt.

Selv om denne oppgaven ikke skal redegjøre for tidskravet som er innfortolket i "fast", vil jeg nevne at det som en generell regel kreves at virksomheten utøves i seks måneder for at tidskravet er oppfylt. Dette fremgår av OECD-kommentarene art. 5 nr. 6.

Delkonklusjonen er at simulatorenes opphold på Norges Varemesse i Lillestrøm oppfyller det stedlige kravet som er innfortolket i "fast", men at tidskravet antagelig ikke er oppfylt.

Videre blir spørsmålet om kravene er oppfylt da flysimulatoren flyttes til Gardermoen. Problemstillingen er om oppholdet på Lillestrøm og Gardermoen kan utgjøre ett sted. Flysimulatoren utgjør fortsatt et forretningssted. Kravet til den kommersielle og den geografiske enheten må også være oppfylt. Oppdragsgiveren er fortsatt den samme. Den kommersielle enheten er således innfridd. Det er mer problematisk om kravet til den geografiske enheten er oppfylt. Simulatoren, som utgjør virksomheten, kan ikke lenger sies å være på ett distinkt sted. Dette taler mot at den geografiske enheten er oppfylt.

På den annen side kan den kommersielle enheten i noen tilfeller reparere den manglende geografiske enheten. Dette fremgår av eksempelet om konsulenten som driver opplæring av ansatte i en bankfilial jf. OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.4.

Selv om opplæringen utøves i flere kontorer som er geografisk adskilt, er den geografiske enheten oppfylt dersom oppdragsgiveren disponerer over hele området.

For at vilkåret skal være oppfylt, må Norges Varemesse disponere over hele området mellom Lillestrøm og Gardermoen. Det er ikke tilfellet her. Den kommersielle enheten kan således ikke reparere den manglende geografiske enheten i denne saken. Konklusjonen blir da at oppholdene på Lillestrøm og Gardermoen skal anses som to steder. Tidskravet er antagelig ikke oppfylt for noen av oppholdene. Simulatoren er tre måneder på hvert sted. Malta har således beskatningsretten til disse inntektene.

Videre blir problemstillingen om flysimulatorens opphold i Alta og Vardø kan oppfylle kravene til å være ett sted. Virksomheten blir utvilsomt ikke utøvet fra ett distinkt sted. Avstanden mellom stedene er 518 kilometer. I dette tilfellet hadde nok antagelig den kommersielle enheten reparert den geografiske. Norges Varemesse hadde i det praktiske eksempelet disposisjonsrett over hele området. Eksempelet om den australske farmen som vurderes inntatt i OECD-kommentarene i 2014 kan støtte opp om dette synspunktet. Dette er også sammenlignbart med eksempelet om gruen i OECD-kommentarene art. 5 nr. 5.2.

Konklusjonen blir da at det stedlige kravet er oppfylt. Det er nok også antagelig tidskravet da virksomheten blir utøvet i seks måneder. Norge har således beskatningsretten til disse inntektene.

5.2 Oppsummering og egne betraktninger

Stedskravet er et av kriteriene som må være oppfylt for at et fast driftssted skal anses som etablert. Det må for det første foreligge et forretningssted ("place of business"). Det stilles ikke strenge krav til hva som regnes som et forretningssted. Kontorer og filialer er opplagte eksempler. Maskiner og utstyr, som brukes til utøvelsen av virksomheten oppfyller også kravet. Den alminnelige oppfatningen er at grensen går ved immaterielle eiendeler som er u håndgripelige. Mitt inntrykk er at tolkningen av et forretningssted ikke utgjør et stort problem. De aller fleste statene er enige i at begrepet skal tolkes utvidende. Dette bidrar til at statene behandler de samme typetilfellene likt. Dette er positivt i forhold til å unngå dobbeltbeskatning.

Videre må forretningsstedet være fast ("fixed"). Utgangspunktet er at virksomheten må utøves fra ett distinkt sted. Det må foreligge en tilknytning mellom forretningsstedet og et spesielt geografisk punkt. OECD-kommentarene som ble inntatt i 2003, definerte at det må foreligge en geografisk og kommersiell enhet. Presiseringen var en oppmykning av vilkårene. Dette førte til at flere typer virksomhet oppfylte kravene som igjen førte til en mer omfattende kildestatsbeskatning. Jeg er enig med Skaar der han hevder at kravene til fast driftssted er i ferd med å utvikle seg til et rent virksomhetskrav som ligner på skatteloven § 2-3 første ledd litra b.¹¹⁵ Det kreves ikke lenger at den geografiske tilknytningen er sterk. Dette underbygges av at OECD-kommentarene innfortolker kommersiell enhet i eksemplene. Den kommersielle enhet kan også reparere en manglende geografisk enhet.

Det er etter min oppfatning uheldig at kildestaten får beskatningsretten i stadig flere tilfeller. Når tilknytningen til kildestaten er begrenset, er det naturlig at hjemstaten skal ha beskatningsretten.

Kravet om at forretningsstedet må være stedlig fast skaper ikke problemer der forretningsstedet, som for eksempel et kontor eller filial, utgjør senteret for utøvelsen av virksomheten. Tvilstilfeller kan oppstå der virksomheten utøves flere steder i en stat, over et større udefinert område eller der virksomheten utøves på ett sted med flere oppdragsgivere.

Det er flere stater som har motsatt seg ulike OECD-kommentarer og tolkninger. Dette er uheldig med hensyn til den konforme tolkningen OECD ønsker blant statene. Etter min oppfatning er eksemplene i OECD-kommentarene litt uklare. Forhold som ligner veldig på hverandre, blir behandlet ulikt. På den ene side er det positivt at OECD ikke gir rettsanvenderen en stram legaldefinisjon som binder denne i tolkningsspørsmål. Det er imidlertid ikke heldig at den kasuistiske oppregningen bidrar til usikkerhet.

¹¹⁵ Skaar (2003) s. 129 (s. 138)

Etter mitt syn er det beklagelig at enkelte stater velger å se bort fra de alminnelige stedskravene til fast driftssted. Dette gjelder spesielt dommen fra Spania, der den spanske domstolen la til grunn et rent virksomhetskrav. Dette fører til uforutsigbare forhold for selskaper som ønsker å utøve virksomhet i andre land. Skattelovgivningens formål er å virke nøytral slik at den i minst mulig grad skal påvirke forretningsmessige disposisjoner. Dersom det samme forholdet blir behandlet ulikt i de forskjellige statene, er dette med på å påvirke hvor selskap ønsker å utøve virksomhet. Dette er uheldig og kan få uønskede konsekvenser for flere stater. Det blir spennende å se om flere land følger Spania i dette spørsmålet.

Etter min mening er det ugunstig å innføre et virtuelt driftssted. Dette ville medført store praktiske utfordringer både for skattyteren og skattemyndighetene. Det hadde vært vanskelig å beregne den skattepliktige inntekten, og ikke minst å kreve den inn. På den annen side mener jeg OECD bør kontinuerlig følge med på om kravene til fast driftssted er i tråd med utviklingen til den elektroniske handelen. Denne bransjen kommer utvilsomt til å utvikle seg videre i fremtiden. Virksomhet over grensene kommer høyst sannsynlig til å øke. OECD må da utvikle krav som er i samsvar med dette.

6 Litteraturliste

6.1 Lover

1814 Kongeriget Norges Grundlov

1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven)

1975 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven)

1985 Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven)

1994 Lov om Enhetsregisteret

1998 Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven)

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

6.2 Traktater

1969 Vienna Convention on the law of treaties (23.5.1969.)

1996 Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (23.9.1996.)

2010 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (22.7.2010.)

2012 Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Malta til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt (30.03.2012.)

6.3 Rettspraksis

6.3.1 Høyesterett

Rt. 1984 s. 99 "Alaska"

Rt. 1994 s. 752 "Alphawell"

Rt. 1997 s. 653 "Siemens"

Rt. 2001 s. 512 "Safe Service"

Rt. 2004 s. 957 "PGS"

Rt. 2011 s. 1581 "Dell"

6.3.2 Tingrettene

Utvalget 1981/286

6.3.3 Lagmannsrettene

Utvalget 1991/598

6.3.4 Internasjonal rettspraksis

6.3.4.1 Belgia

Ruling Commission Decision no. 500, 274, 2006

6.3.4.2 Danmark

TfS 1984, 44 SD

TfS 1987, 50 LSR

TfS 2003, 71 LSR

TfS 2008, 1365 SR

TfS 2009, 1137 SR

6.3.4.3 Sveits

Federal Tax Court 1938, 64 I 13

6.3.4.4 Spania

R.G. 2107-07

6.3.4.5 Tyskland

OVGE Bd. 1907, 133

RFH, RStBl 1942, 469

BFH, BStBl 1963, III, 38

EFG 1963, 398

EFG 1966, 501

6.3.4.6 USA

IRS in Rev. Rul. 58-63 1958-1 C.B. 624

IRS in Ltr. Rul. 79-24-025

6.4 Bøker

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

Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Klaus Vogel [et al.]. 3. utg. London, 1997.

Norsk skatteavtalerett. Advokatfirmaet **Wiersholm** AS. Arvid Aage Skaar [et al.]. 1. utg. Oslo, 2006.

International Fiscal Association. *Volume 94a. Is there a permanent establishment*. Rotterdam, 2009. ISBN: 978-90-12-38171-0

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo, 2009.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version*. 2010.

Laursen, Anders Nørgaard. *Fast driftssted*. 1. utg. København, 2011.

Norsk internasjonal skatterett. Advokatfirmaet **Thommessen** AS. Henning Naas [et al.]. Oslo, 2011.

6.5 Artikler

Skaar, Arvid Aage. *Domscommentar. Mer katolsk enn paven? En dom om fast driftssted og 183-dagers regelen*. I: *Skatterett* (1995) s. 339. Lovdata.

Jensen, Eirik. *Fast driftssted – duplikk*. I: *Skatterett* 3. (1997) s. 297.

<http://kluge.no/arch/img/9097315.pdf>

Skaar, Arvid Aage. *OECDs kommentarer om fast driftssted i modellavtalen*. I: *Skatterett* (2003) s. 129. Lovdata.

OECD. *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?* (2005) <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

OECD. *Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5*. (2012) <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>

Martínez-Matosas, Calderón. *The dell case, a subsidiary as permanent establishment*. (2012) [http://www.gomezacebo-pom-bo.com/media/k2/attachments/the spanish substantialist approach to fragmented structures of business the dell case a subsidiary as permanent establishment.pdf](http://www.gomezacebo-pom-bo.com/media/k2/attachments/the_spanish_substantialist_approach_to_fragmented_structures_of_business_the_dell_case_a_subsidiary_as_permanent_establishment.pdf)

Nevius, Alistair M. *Foreign tax collectors threaten to ensnare internet sellers with "virtual" nexus*. (25.9.2013) <http://www.cgma.org/magazine/news/pages/20138804.aspx>

6.6 Rapporter

Finansdepartementet. *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*. (2014)

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330

6.7 Uttalelser

Finansdepartementet. Utv. 1993 s. 1589. *Bestyrelseskriteriet i skatteloven § 15 første ledd c ved norsk managementavtale*. (22.10.1993) Gyldendal Rettsdata.