

UiO • **Det juridiske fakultet**

Norges beskatningsrett på kontinentalsokkelen

Vilkår for beskatning og inntektsallokering til norsk sokkel

Kandidatnummer: 633

Leveringsfrist: 25.4.2014

Antall ord: 17 895



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Avhandlingens tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensninger.....	2
1.3	Kontinentalsokkelen	3
1.4	Internrettens beskatningshjemmel	4
1.5	Rettskilder og metode	5
	1.5.1 Norsk internrett.....	5
	1.5.2 Norsk internasjonal skatteavtalerett.....	5
1.6	Avhandlingens videre struktur	9
2	VILKÅR FOR BESKATNING	10
2.1	Innledning	10
2.2	Vilkårene for etablering av et fast driftssted etter OECD sin modellavtale artikkel 5 ..	11
	2.2.1 Kravet til objektiv tilstedeværelse	11
	2.2.2 Kravet til subjektiv tilstedeværelse	12
	2.2.3 Virksomhetskravet.....	13
2.3	Vilkårene for etablering av fast driftssted etter sokkelbestemmelsen	16
	2.3.1 Sokkelbestemmelsens materielle anvendelsesområde.....	16
	2.3.2 Sokkelbestemmelsens geografiske anvendelsesområde.....	17
	2.3.3 Virksomhetskravet.....	21
	2.3.4 Tidskravet, 30-dagersregelen	22
	2.3.5 Hvilke dager skal med i tellingen? Kravet om aktivitet på sokkelen	22
2.4	Opphør av fast driftssted	26
	2.4.1 Innledning	26
	2.4.2 Opphørsgrunner, manglende tilknytning.....	27
	2.4.3 Bortfall av geografisk tilknytning	28
	2.4.4 Bortfall av funksjonell tilknytning	29

2.5	Oppsummering – vilkår for beskatning	30
3	INNTEKTSALLOKERING TIL NORSK KONTINENTALSOKKEL	32
3.1	Innledning	32
3.2	Allokering av virksomhetsinntekter etter internretten – «bruttovederlagsmetoden».....	33
3.3	Allokering av inntekter etter skatteavtalene – modellavtalens art. 7	36
3.3.1	Innledning	36
3.3.2	AOA. Den autoriserte OECD metoden for allokering av inntekt	37
3.3.3	AOA første steg (FAR-analyse)	41
3.3.4	Hvilke funksjoner utøves ved det faste driftsstedet i Norge?.....	41
3.3.5	Hvilke eiendeler kan allokeres til det faste driftsstedet?	43
3.3.6	Hvilken risiko kan allokeres til det faste driftsstedet?.....	47
3.3.7	Oppsummering – “functions performed, assets used, and risks assumed”	49
3.4	Høyesterett sin anvendelse av art. 7 – Rt. 2002 s. 718 Heerema III	49
3.5	Allokering av virksomhetsinntekter til norsk kontinentalsokkel	53
4	LITTERATURLISTE	60
4.1	Norske lover.....	60
4.2	Lovforarbeider	60
4.3	Skatteavtaler og andre traktater.....	61
4.4	Rettspraksis	62
4.5	OCED.....	63
4.6	Administrative uttalelser m.v.....	63
4.7	Juridisk litteratur	64
4.8	Øvrig litteratur	66
4.9	Nettressurser	66

1 Innledning

1.1 Avhandlingens tema og problemstilling

Avhandlingens tema er Norges beskatningsrett på kontinentalsokkelen, i tilfeller der skatteavtale kommer til anvendelse.

Dersom en utenlandsk skattyter utøver virksomhet i Norge, skjer dette som regel gjennom etablering av et selskap eller etablering av en filial. For virksomhetsutøvelse på kontinentalsokkelen, som ofte er sesongpreget og begrenset, er filialalternativet mye anvendt. Dersom skatteavtale kommer til anvendelse, er Norges beskatningsrett overfor denne virksomheten avhengig av at virksomhetsutøvelsen oppfyller vilkårene for fast driftssted. Oppgavens første del skal ta for seg disse vilkårene. Norge er part i 82 dobbeltbeskatningsavtaler.¹ Reglene om fast driftssted har derfor mye å si for Norges skattefundament på kontinentalsokkelen. Siden oljeproduksjonen startet på norsk sokkel er det hentet opp olje og gass for anslagsvis 9000 milliarder kroner.²

Dersom det blir konstatert at vilkårene er oppfylt og at det foreligger et fast driftssted etter skatteavtalen, oppstår spørsmålet om hvor stor del av selskapets fortjeneste Norge kan skattelegge. Dette er spørsmålet om hvor stor andel av selskapets totale inntekter som kan knyttes til selskapets virksomhet på den norske kontinentalsokkelen. Dette spørsmålet er temaet i oppgavens andre del.

Så godt som alle Norges gjeldende skatteavtaler bygger på OECD sin mønsteravtale, og OECD sine rapporter og kommentarer til modellavtalen er ansett som sentrale kilder for forståelsen og anvendelsen av de norske skatteavtalene.³ OECD sin metode for allokering av inntekt («AOA») ble autorisert i 2008. AOA gjør det klart at selvstendighetsfiksjonen nå skal legges til grunn ved fordeling av fortjeneste mellom det faste driftsstedet og selskapet. Retts-

¹ Antall dobbeltbeskatningsavtaler i kraft per 1. oktober 2013.

² <https://www.norskoljeoggass.no/no/Faktasider/Verdiskapning1/>. Hver fjerde krone i statsbudsjettet stammer fra petroleumsnæringen.

³ Unntaket er noen av avtalene Norge har med utviklingsland, som delvis bygger på FNs modellavtale.

praksis fra før autoriseringen av AOA viser at Høyesterett ikke har anvendt selvstendighetsfiksjonen som metode for allokeringen tidligere, verken etter internretten eller etter skatteavtaleretten.

Høyesterett har tradisjonelt anvendt rettskildematerialet fra OECD aktivt.⁴ Dette er i overensstemmelse med alminnelig folkerettslig metode, og i samsvar med anmodningen fra Rådet i OECD om å benytte seg av modellavtalen og rettskildene knyttet til denne.⁵ I den nyeste saken om allokering av virksomhetsinntekter fra 2011 ble imidlertid verken AOA eller andre kilder fra OECD ansett å bidra til løsningen av spørsmålet om hvorvidt noe av bruttoinntekten til selskapet skulle holdes utenfor norsk beskatning.⁶ Isolert sett er ikke dette problematisk – skatteavtalen mellom Norge og Sveits kom ikke til anvendelse, og saken ble løst etter norsk internrett. Høyesterett sin dom gir likevel grunnlag for spørsmålet om hvordan Høyesterett hadde forholdt seg til spørsmålet dersom skatteavtalen kom til anvendelse. Et sentralt spørsmål er hvor stor forskjell det egentlig er mellom den metoden Høyesterett til nå har anvendt og AOA. Krever autoriseringen av AOA en ny tilnærming til allokeringsspørsmålet?

1.2 Avgrensninger

Avhandlingens tema er omfattende, og det er behov for å foreta avgrensninger. Oppgavens hovedfokus vil være på de særskilte reglene som gjelder for utenlandske selskapers virksomhetsutøvelse på kontinentalsokkelen etter skatteavtaleretten. Oppgaven vil derfor ikke ta for seg skatteavtalens regler om faste driftssteder på land, i større utstrekning enn nødvendig for å belyse reglene som gjelder på sokkelen.

Spørsmålet om omfanget av Norges beskatningsrett på kontinentalsokkelen består egentlig av tre problemstillinger. Første spørsmål er hjemmelen for skatteplikt. Andre spørsmål er spørsmålet om inntektsallokeringen. Det tredje spørsmålet er spørsmålet om kostnadsallokeringen, med andre ord hvor mye fradrag utenlandske virksomhetsutøvere kan få i den norske inntek-

⁴ Høyesterett har blant annet vist til materiale utarbeidet av OECD i Rt. 1984 s. 99 *Alaska*, Rt. 1994 s. 752 *Alphawell*, Rt. 1997 s. 653 *Siemens*, Rt. 2001 s. 512 *Safe Services*, Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, Rt. 2004 s. 957 *PGS*, Rt. 2008 s. 577 *Sølvik*, og Rt. 2011 s. 1581 *Dell*

⁵ Rådets vedtak av 23.10.1997.

⁶ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 47

ten. Inntektssiden og kostnadssiden henger tett sammen. Oppgavens rammer tillater imidlertid ikke en behandling av kostnadsallokeringen. Dette spørsmålet vil ikke bli behandlet i oppgaven, med unntak av de tilfeller der disse reglene er egnet til å belyse reglene om inntektsallokeringen. Oppgaven avgrenses videre mot transfer pricing-reglene.

Oppgaven vil i sin helhet avgrenses mot en behandling av begrenset skatteplikt til Norge for fysiske personer. Det er i all hovedsak selskaper som driver virksomhet på kontinentalsokkelen. Oppgavens tema er skatteavtaleretten. Det er imidlertid ikke mulig å gi en fullgod redegjørelse for reglene som gjelder på sokkelen uten å trekke noe på norsk internrett. Behandlingen av internretten er forsøkt holdt på et slikt nivå at den kun belyser de skatteavtalerettslige problemstillingene.

1.3 Kontinentalsokkelen

Avhandlingens problemstilling er rekkevidden av Norges beskatningsrett på kontinentalsokkelen. Et viktig premiss for avhandlingen er hva som omfattes av begrepet «kontinentalsokkelen». Slik det vil redegjøres for senere i oppgaven, er det færre vilkår som kreves for å etablere en begrenset skatteplikt på kontinentalsokkelen enn på fastlandet. Grensene for dette geografiske området er derfor sentrale.

Begrepet «kontinentalsokkelen» blir definert i petroleumsloven § 1-6 bokstav l som:

«havbunnen og undergrunnen i de undersjøiske områder som strekker seg utover norsk sjøterritorium gjennom hele den naturlige forlengelse av landterritoriet til ytterkanten av kontinentalmarginen»

Det følger av territoralfarvannsloven § 2 at sjøterritoriet «*omfatter havområdet fra grunnlinjene ut til 12 nautiske mil fra disse*». Alt som ligger innenfor grunnlinjene er Norges indre farvann. Kontinentalsokkelen strekker seg med andre ord videre utover det norske sjøterritoriet og til ytterkanten av kontinentalmarginen. Alt innenfor 200 nautiske mil fra grunnlinjene er imidlertid Norges eksklusive økonomiske sone, og innebærer uansett suverene rettigheter til utnyttelse og utforskning, jf. Havrettskonvensjonen art. 55 og 56.

Kontinentalmarginen danner grensen mellom landområdene og dyphavet, og strekker seg ut over den eksklusive økonomiske sonen. På kontinentalsokkelen har Norge «suverene rettigheter» til å utforske og utnytte de ressursene som befinner seg der, jf. Havrettskonvensjonen art. 77 (1). At rettighetene til dette er «suverene» innebærer at Norge ikke må dele rettighetene med andre, jf. art. 77 (2). Dersom det er mindre enn 400 nautiske mil til nabostatens grunnlinje, vil avgrensningen av sokkelen mot nabostaten fastslås ved traktat mellom de to statene. Slike avtaler bygger ofte på midtlinjeprinsippet, det vil si at grensen trekkes på midtlinjen mellom statenes grunnlinjekant. Landene rundt Nordsjøen er eksempler på stater som har inngått avtaler basert på midtlinjeprinsippet.

1.4 Internrettens beskatningshjemmel

Høyesterett har i en rekke dommer lagt til grunn at dersom petroleumskatteoven ikke gir anvisning på noe annet, innebærer loven bare at norsk internrett også skal anvendes på sokkelaktivitet, og at det er reglene i norsk internrett ellers som regulerer rekkevidden av den norske beskatningsretten.⁷ I Rt. 2008 s. 233 *Kellog Brown*, hvor saken gjaldt sokkelvirksomhet, ble det uttalt at «*Utgangspunktet er dermed skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b*».⁸

I Rt. 2011 s. 999 *Allseas* gjaldt saken allokering av virksomhetsinntekter på norsk kontinentalsokkel. Saken ble løst etter norsk internrett.⁹ Dommen er behandlet senere i oppgaven. Poenget i dette avsnittet er å peke på en av de rettskildemessige problemstillingene saken reiste. Spørsmålet i saken ble løst på bakgrunn av petroleumskatteoven. Særlig ordlyden i lovens § 2 var sentral i førstvoterendes begrunnelse. Den øvrige skattelovgivningingen ble ikke nevnt i førstvoterendes votum.¹⁰ Zimmer utelukker ikke at sakens utfall muligens kunne blitt et annet om det var skattelovens § 2-3 2. ledd, bokstav b som ble lagt til grunn. For det andre mener han at dommen innebærer «*at det er skapt uklarhet om spørsmålet om hvilken regel som*

⁷ I det følgende brukes begrepet «kontinentalsokkelen» og «sokkelen» om hverandre. Begge begreper viser til den norske kontinentalsokkelen dersom ikke annet er spesifisert.

⁸ Zimmer (2013) s. 413. Rt. 2008 s. 233 *Kellog Brown*, avsnitt 42. Se også Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*, Rt. 1995 s. 455 *Safe Regalia* og Rt. 2001 s. 512 *Safe Services*

⁹ Skatteavtalen med Sveits regulerte ikke aktivitet på sokkelen.

¹⁰ Av anførselene kan det leses av skattyter baserte sin prosedyre på skatteloven § 2-3, 2. ledd bokstav b.

*egentlig regulerer filialbeskatningen på kontinentalsokkelen».*¹¹ Zimmer mener denne rettsutviklingen er uheldig og helt unødvendig.¹² Problemstillingen skal ikke forfølges videre.

1.5 Rettskilder og metode

1.5.1 Norsk internrett

Den alminnelige juridiske metode gjelder også på skatterettens område, og vil bli anvendt i det følgende.¹³ Den norske metodelæren reiser i seg selv omfattende problemstillinger, og vil ikke bli nærmere redegjort for.

1.5.2 Norsk internasjonal skatteavtalerett

Oppgaven vil i stor grad omhandle norsk internasjonal skatterett. I den internasjonale skatteretten står skatteavtalene sentralt. En skatteavtale er en bilateral eller multilateral traktat. Formålet med avtalene er som regel å unngå juridisk dobbeltbeskatning. Skatteavtalene gir ikke i seg selv hjemmel for å ilegge skatt. Avtalene regulerer hvordan statene skal fordele skatten mellom seg i de tilfeller flere stater har en internrettslig hjemmel til å skattlegge.

En skatteavtale er en folkerettslig traktat, med trinnhøyde som formell norsk lov.¹⁴ Traktatene inngås av Kongen (Finansdepartementet) etter samtykke fra Stortinget, jf. Grunnloven § 26, 2. ledd. Skatteavtaler blir automatisk en del av norsk internrett når Stortinget har gitt sitt samtykke.¹⁵ Dette følger av dobbeltbeskatningsloven. Norge har med dobbeltbeskatningsloven innført partiell monisme på skatteavtalerettens område.

Skatteavtaler gir, som nevnt, i seg selv ikke hjemmel for å ilegge skatt. En forlengelse av dette utgangspunkt er at skatteavtalene heller ikke kan pålegge skatteyter en skjerpet skatteplikt i forhold til det som følger av internretten. Skatteavtaler kan kun lempe den internrettslige skat-

¹¹ Zimmer (2013) s. 413

¹² l.c

¹³ Zimmer (2014) s. 48

¹⁴ Lov vedtatt i samsvar med grl. §§ 75 flg. Se Rt. 1994 s. 132 *Uncle John* s. 136

¹⁵ Zimmer kaller mekanismen for «*forhåndsinkorporasjon*», Zimmer (2009) s. 60

teplikten.¹⁶ Skatteavtalen fungerer dermed som *lex specialis* norsk skattelovgivning i de tilfeller skatteavtalen gir skattyter en mer fordelaktig skatteposisjon.¹⁷ Dersom skatteavtalen virker til ugunst for skattyter, får den norske lovgivningen forrang.

Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) er en økonomisk samarbeidsorganisasjon med 34 medlemsland, herunder Norge.¹⁸ OECD utarbeidet i 1963 en modellskatteavtale, «OECD Model Tax Convention on Income and Capital» («modellavtalen»). Målet med denne avtalen var en rettferdig fordeling av beskatningsmyndigheten til virksomhet som ble drevet på tvers av flere skattejurisdiksjoner. Denne er revidert en rekke ganger, senest i 2010.

Modellavtalen til OECD er i dag utgangspunktet for så godt som alle skatteavtaler Norge er part i, og oppgaven vil ta utgangspunkt i denne. OECDs Committee on Fiscal Affairs har utarbeidet kommentarer, «OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention» («OECD-komm.»), til de enkelte artiklene i modellavtalen. Denne kommentaren, selv om den ikke er bindende for medlemslandene, er en viktig tolkningsfaktor ved anvendelse av de skatteavtaler som bygger på modellavtalen. Dette er fordi det som fremgår av kommentaren ofte antas å gi uttrykk for det som er medlemslandenes felles forståelse av avtalens begreper og prinsipper.¹⁹ OECD sitt Råd fatter også vedtak der medlemsstatene anbefales «*to conform to the Model Tax Convention, as interpreted by the commentaries thereon*».²⁰

OECD utga i juli 2008 en rapport som omhandlet allokering av inntekter og kostnader mellom fast driftssted og hovedkontor. Denne rapporten, «Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments» («OECD-Rapporten 2008») introduserte «The Authorised OECD Approach», som regel forkortet «AOA».

¹⁶ Lindencrona kaller denne regelen for «*dubbelbeskatningsavtalesrättens gyllene regel*», Lindencrona (1994) s. 24

¹⁷ Zimmer (2009) s. 68

¹⁸ OECD har i tillegg inngått samarbeidsavtaler med Brasil, India, Indonesia og Sør-Afrika.

¹⁹ Ved utarbeidelsen av de sentrale dokumentene fra OECD sitter det som hovedregel delegater fra alle de kompetente myndigheter i medlemslandene. For Norges del innebærer dette Finansdepartementets Skattemalavdeling.

²⁰ Rådets vedtak av 23.10.1997

I 2010 ble ordlyden i modellavtalens artikkel 7 endret. Inntil dette tidspunktet hadde ordlyden i artikkel 7 stått nesten uforandret. Samtidig med dette ble rapporten fra 2008 oppdatert («OECD-rapporten»). Kommentarene til bestemmelsen ble også oppdatert. Når det i oppgaven vises til «OECD kommentaren» eller «rapporten» er dette en henvisning til 2010-versjonen, dersom ikke annet uttrykkelig fremgår.

OECD inntok kommentaren 2008 som vedlegg til kommentaren 2010. Hensikten med dette var å gjøre det klart for medlemslandene at AOA var anvendelig også for avtaler som hadde den gamle ordlyden i artikkel 7. Dette betegnes ofte «det tosporede systemet». Systemet er nødvendig siden de aller fleste land vil være parter i en rekke skatteavtaler der den gamle artikkel 7 gjelder. Dette gjelder også Norge. Kommentaren 2008 er derfor fremdeles en viktig kilde ved anvendelsen av norske skatteavtaler. Norge har i 2013 inngått tre skatteavtaler som har den nye ordlyden i artikkel 7.²¹

Det har vært diskutert hvilken vekt OECD-kommentarene skal ha. Zimmer trekker frem et godt poeng når han uttaler:

«Det kan imidlertid være grunn til å understreke at OECD-kommentarene er utformet av representanter for medlemslandenes finansdepartementer, altså skattekreditorene. Selv om skatteyttersiden er inne i bildet som høringsinstanser, og selv om interessemotsetningen mellom stater ikke sjelden kan være like fremtredende som interessemotsetningen mellom skattekreditor og skattyter, kan dette gi grunnlag for å advare mot å legge kommentarene ukritisk til grunn.»²²

Høyesterett har som nevnt tradisjonelt lagt betydelig vekt på OECD sine kommentarer.²³ De selv om modellavtalen, inkludert kommentaren og rapporten, utgjør sentrale kilder ved fastleggelsen av innholdet i norske skatteavtaler, er det et poeng at det alltid er den konkrete avta-

²¹ Storbritannia, Prop. 94 S (2012-2013), Nederland, Prop. 130 S (2012-2013), og Tyskland, Prop. 190 S (2012-2013)

²² Zimmer (2002) s. 949 (petitavsnitt)

²³ Jf. note 4

len som skal tolkes, ikke modellavtalen. Selv om avtalene bygger på modellavtalen, kan avtalene variere endel på detaljnivå.²⁴

Utgangspunktet for tolkningen av skatteavtalene er den folkerettslige metoden for traktattolkning, ikke norsk rettskildelære.²⁵ Utgangspunktet er derfor eventuelle tolkningsprinsipper som kommer til uttrykk i den konkrete avtalen. Dersom avtalen ikke gir anvisning på særskilte tolkningsregler, vil prinsippene nedfelt i Wienkonvensjonen komme til anvendelse. Denne traktaten er ikke bindende for Norge, men innholdet antas å gi uttrykk for folkerettslig sedvane. Høyesterett har imidlertid ikke viet tolkningsreglene i Wienkonvensjonen særskilt mye oppmerksomhet. Zimmer uttaler:

«Så vidt jeg kan se, er imidlertid disse reglene bare nevnt i Rt. 1994 s. 752 *Alphawell*, og der mer som ledd i tilretteleggingen av stoffet enn som integrert del av drøftelsen av sakens sentrale spørsmål.»²⁶

Zimmer mener at de få henvisningene til konvensjonen i sakene som gjelder skatteavtaletolkning kan tas til inntekt for at Wienkonvensjonen ikke har vært ansett å gi særlig veiledning i de konkrete tilfellene.

Utgangspunktet etter Wienkonvensjonen er at det ved tolkningen skal tas utgangspunkt i traktatens ordlyd, samt traktatens formål og kontekst.²⁷ Etter Wienkonvensjonen er statenes internrett som utgangspunkt ikke relevant ved tolkningen av traktaten. Det er imidlertid normalt at en del begreper ikke defineres i avtalene. I slike tilfeller gir artikkel 3 (2) i modellavtalen, ofte kalt «henvisningsbestemmelsen», anvisning på at begrepet skal fastlegges etter de kontraherende staters internrett. Spørsmålet i slike tilfeller er om man skal bruke definisjonen til hjemstat (staten der selskapet er hjemmehørende) eller kildestat (staten der virksomheten ut-

²⁴ Zimmer (2009) s. 69

²⁵ Uttalt i Rt. 1994 s. 752 *Alphawell* s. 762, gjentatt i Rt. 2011 s. 1581 *Dell*

²⁶ Zimmer (2002) side 942

²⁷ Wienkonvensjon, art. 31

øves). Hovedoppfatningen er at der hvor et begrep ikke er definert i avtale, har begge stater rett til å benytte sin egen definisjon (*lex fori*).²⁸

Modellavtalen inneholder ikke bestemmelser om etablering av fast driftssted på sokkel. De aller fleste land med kontinentalsokkel er imidlertid medlemmer av OECD. Dette innebærer at prinsippene som kommer til uttrykk i modellavtalens bestemmelse om fast driftssted ofte anvendes som tolkningsfaktor også for disse avtalens sokkelbestemmelser. Dette blir gjort også i denne oppgaven.

1.6 Avhandlingens videre struktur

Oppgavens problemstilling er rekkevidden av Norges beskatningsrett på sokkelen. Problemtillingen består av to hovedspørsmål. Disse to hovedspørsmålene reflekteres i oppgavens to hoveddeler. Første hovedspørsmål er vilkårene for beskatning. Vilråene for etablering av fast driftssted vil bli redegjort for i oppgavens første hoveddel, kapittel 2. Oppgavens andre hovedspørsmål er omfanget av beskatningsretten. For å kunne besvare dette, er det sentralt å vite både når skatteplikten etableres og når den opphører. Spørsmålet om når den begrensede skatteplikten opphører, blir behandlet avslutningsvis i kapittel 2.

Kapittel 3 tar for seg oppgavens andre hovedspørsmål – allokeringsspørsmålet. Første del av kapitlet vil ta for seg hvordan Høyesterett har løst spørsmålet etter internretten. Videre vil det i punkt 3.3 redegjøres for FAR-analysen i AOA. I punkt 3.4 vil den eneste dommen som direkte tar for seg inntektsallokeringen etter skatteavtaleretten beskrives. I punkt 3.5 vil allokeringsspørsmålet vurderes og analyseres nærmere. Denne analysen vil trekke på vurderingene og konklusjonene fra alle oppgavens øvrige kapitler.

²⁸ Skaar (2006) s. 159

2 Vilkår for beskatning

2.1 Innledning

Norge kan ha en alminnelig eller begrenset beskatningsrett overfor et skattesubjekt. Norge har primært alminnelig beskatningsrett overfor selskaper som er hjemmehørende i Norge, jf. skatteloven § 2-2. Disse selskapene er som hovedregel skattepliktige til Norge for all sin inntekt, uavhengig av hvor denne er opptjent.²⁹ I de tilfeller hvor skatteavtale kommer til anvendelse, kan utenlandske selskaper som utøver virksomhet på den norske sokkelen få en begrenset skatteplikt hit etter reglene om faste driftssteder. Problemstillingen i det følgende er vilkårene for etableringen av en slik skatteplikt.

Reglene om fast driftssted kan betegnes som et kompromiss mellom kildestatsbeskatning og hjemstatsbeskatning.³⁰ Kompromisset ligger i at kildestaten, Norge, får hjemmel til å beskatte det faste driftsstedet. Hovedregelen for hva som etablerer et fast driftssted på land fremgår av modellavtalens artikkel 5. Samtlige någjeldende norske skatteavtaler inneholder en definisjon av fast driftssted som er nær tilsvarende modellavtalens definisjon. Ordlyden i art. 5 har i liten grad vært endret. Det har imidlertid vært endringer i kommentarene til bestemmelsen, og disse endringene har gått i retning av en utvidende forståelse av begrepet.³¹

Vilkårene i modellavtalens artikkel 5 avviker fra vilkårene som oppstilles etter sokkelbestemmelsen. For inntekter fra virksomhet på kontinentalsokkelen er sokkelstatens beskatningsrett ikke avhengig av de alminnelige kravene til fast driftssted.³² Som redegjort for i oppgavens innledende del, har ikke modellavtalen en egen bestemmelse om fast driftssted på sokkelen. Slik nevnt over er rettskildene til artikkel 5 også relevante ved anvendelsen av sokkelbestemmelsen. På bakgrunn av dette finner jeg det hensiktsmessig med en summarisk

²⁹ Dette refereres ofte til som «*globalinntektsprinsippet*».

³⁰ Skaar (2006) s. 126

³¹ Zimmer (2009) s. 172.

³² Skaar (2006) s. 309

gjennomgang av vilkårene etter modellavtalens art. 5, før de spesielle vilkårene for etablering av fast driftssted etter sokkelbestemmelsen gjennomgås.

2.2 Vilkårene for etablering av et fast driftssted etter OECD sin modellavtale artikkel 5

Vilkårene for etablering av fast driftssted følger av modellavtalens art. 5 første, annet og fjerde ledd. Et fast driftssted er en fast forretningsinnretning som skatteyder helt eller delvis driver sin forretning gjennom, for eksempel et lokale. Vilkaene kan inndeles i kravene til *objektiv* og *subjektiv* tilstedeværelse i kildestaten, samt et *virksomhetskrav*.³³

2.2.1 Kravet til objektiv tilstedeværelse

2.2.1.1 Kravet om en «forretningsinnretning»

De første to vilkårene stiller krav om fysisk tilstedeværelse i kildestaten. Det følger av modellavtalen art. 5(1) at «*For the purposes of this Convention, the term permanent establishment means a fixed place of business*». Ordlyden i bestemmelsen gir lite veiledning til analysen av hva som skal til for å oppfylle kravene til et fast driftssted. Avtalen definerer ikke hva som ligger i begrepet «*fixed place of business*». Utgangspunktet er imidlertid klart nok. Alle fysiske objekter som er egnet til å tjene som basis for en forretningsvirksomhet, kan utgjøre en forretningsinnretning.³⁴ Artikkel 5 (2) gir eksempler på forretningsinnretninger som kan utgjøre faste driftssteder.³⁵ Listen er ikke uttømmende.³⁶ At en forretningsinnretning er nevnt i art. 5 (2) fører ikke automatisk til at innretningen er et fast driftssted. De øvrige vilkår må også være oppfylt.

2.2.1.2 Stedskravet

Forretningsinnretningen må etter modellavtalen art. 5 (1) være «*a fixed place*». I dette ligger både et stedlig og et tidsmessig krav. Forretningsinnretningen må for det første være lokalisert

³³ *ibid*, s. 127

³⁴ OECD komm. art.5 pkt. 4 “*The term “place of business” covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business*”

³⁵ Skaar (2006) s.128. Listen kalles ofte «positivlisten».

³⁶ OECD komm. art. 5 pkt. 12 beskriver listen som «*by no means exhaustive*»

på et bestemt sted innenfor kildestatens skattejurisdiksjon. Det følger av kommentaren at «*in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point*».³⁷ Det fremgår av kommentaren at det er uvesentlig («*immaterial*») hvor lenge en virksomhet opererer i en kontraherende stat «*if it does not do so in a distinct place*».³⁸ Cirkus Arnardo kan med andre ord turnere Norge så lenge de vil, uten at det etableres et fast driftssted.

Det er imidlertid et viktig poeng at den faste forretningsinnretningen ikke må være «*fixed to the soil on which it stands*».³⁹ Den faste forretningsinnretningen trenger ikke være en bygning eller annen fastmontert innretning. Dersom Circus Arnardo velger kun å ha forestillinger på Ekebergsletten, vil dette kunne etablere et fast driftssted, selv om teltet kan tas ned i løpet av få timer.

2.2.2 Kravet til subjektiv tilstedeværelse

2.2.2.1 Disposisjonskravet

Videre må foretaket kunne disponere over forretningsinnretningen. Det følger av kommentaren at det ikke er nødvendig at foretaket har en formell (juridisk) disposisjonsrett. Det er nok at foretaket har en viss («*certain*») mengde plass tilgjengelig til å utøve virksomheten på. Bruken av ordet «*certain*» trekker i retning av at dette kravet på en eller annen måte er kvalifisert. Kommentaren er klar på at disposisjonskravet ikke automatisk er oppfylt ved ren tilstedeværelse.⁴⁰ Hva som nærmere ligger i begrepet «*certain*» sier ikke kommentaren noe om.

2.2.2.2 Tidskravet

Som nevnt ovenfor består begrepet «*fixed*» av to elementer. Et stedlig (behandlet over) og et tidsmessig krav.⁴¹ Dette ligger i selve begrepet «*fast*»/«*fixed*». For at kravet til «*fast*» drifts-

³⁷ OECD komm. art. 5 pkt. 5

³⁸ l.c.

³⁹ l.c.

⁴⁰ ibid. pkt. 4.2 «*The mere presence of an enterprise at a particular location does not necessarily mean that that location is at the disposal of that enterprise*»

⁴¹ Zimmer kaller dette et «*varighetsvilkår*», Zimmer (2009) s. 176

sted skal være oppfylt, kreves det «*a certain degree of permanency*».⁴² Kommentaren gir ingen nærmere forklaring, annet enn at det ikke må dreie seg om aktivitet av rent midlertidig art.⁴³ Det sentrale er at varighetskravet er relativisert, og avhenger av type aktivitet. Det kreves en viss varighet, men hva som skal til for å oppfylle kravet avhenger av virksomhetens natur og hva slags aktivitet som utøves. Praksis blant OECD sine medlemsland har ikke vært konsistent i forhold til tidskravet, men praksisen viser at kravet til varighet sjelden er oppfylt i de tilfeller aktiviteten har vært utøvet i mindre enn seks måneder.⁴⁴

2.2.3 Virksomhetskravet

Dersom det blir fastslått at foretaket er fysisk til stede i kildestaten og at foretaket disponerer over en fast forretningsinnretning, er neste steg i vurderingen en analyse av hva slags aktivitet som utøves i kildestaten. Fast driftssteddefinisjonen i modellavtalen art. 5 krever at aktiviteten som utøves gjennom den faste forretningsinnretningen er en «virksomhet» («*business*»). For å fastslå om aktiviteten som utøves i kildestaten er slik «virksomhet», må flere vilkår være oppfylt.

Vilkårene kan deles i to spørsmål. For det første må det avgjøres om det i det hele foreligger en virksomhet. For det andre må det vurderes om virksomheten som utøves har tilstrekkelig tilknytning til kildestaten, på en slik måte at kildestatsbeskatning bør anerkjennes.

Skaar kaller disse to spørsmålene for henholdsvis «*the business activity test*» og «*the business connection test*».⁴⁵

Det første spørsmålet er med andre ord en vurdering av om foretaket overhodet driver «virksomhet». Dersom dette vilkåret er oppfylt, oppstår spørsmålet om denne virksomheten har den tilstrekkelige tilknytningen til kildestaten.

⁴² OECD komm. art.5 pkt.6

⁴³ OECD komm. art. 5 pkt. 6, «*purely temporary nature*»

⁴⁴ Rasmussen (2011) s. 40. Unntak fra dette er der naturen til virksomheten tilsier kortere varighet, eller der aktiviteten etter sin art er sesongbasert. Se også Rt.2004 s. 957 *PGS*, hvor Høyesterett tok utgangspunkt i at et fast driftssted normalt krever at virksomheten utøves i mer enn seks måneder, se avsnitt 61.

⁴⁵ Skaar (1991) s. 229

2.2.3.1 Første spørsmål: Foreligger det en “virksomhet”? *The business activity test*

Første spørsmål er hvorvidt aktiviteten foretaket utøver overhodet er «virksomhet». Modellavtalen har ingen definisjon av «virksomhet». Det følger av henvisningsbestemmelsen i modellavtalens artikkel 3 (2) at begrepet dermed skal ha det innhold som gjelder etter intern rett i vedkommende stat.

Zimmer ser ut til å mene at virksomhetsbegrepet i norsk rett og etter skatteavtalene er ganske sammenfallende.⁴⁶ Skaar mener at «*normalt vil klassifiseringen etter skatteavtalene følge klassifiseringen i intern rett*».⁴⁷ Spørsmålet i slike tilfeller er om det er definisjonen til hjemstat eller kildestat som skal legges til grunn. Hovedoppfatningen er at der hvor et begrep ikke er definert i avtale, har begge stater rett til å benytte sin egen definisjon (*lex fori*).⁴⁸

Tolkning av ordlyden gir lite veiledning. Zimmer har beskrevet «virksomhet» som «*et mye større spekter av aktiviteter enn arbeid*».⁴⁹ Aarbakke definerte virksomhet som «*aktivitet med økonomisk karakter utøvet av skattyteren selv eller av andre som må likestilles med han*».⁵⁰ I Rt. 1985 s. 319 Ringnes ble det uttalt at en virksomhet hadde økonomisk karakter når virksomheten «*objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt*».⁵¹ Begrepet «virksomhet» etter norsk internett kan dermed sies å være en aktivitet som objektivt sett må være egnet til å gi overskudd på kort eller lang sikt. Skatteavtaler som bygger på modellavtalen ekskluderer visse type aktiviteter fra kildestatsbeskatning. Inntekt fra «internasjonal fart» med skip eller luftfart er unntatt. Det er imidlertid klart at dette unntaket ikke omfatter skip og luftfartøyer i seismiske undersøkelser eller boreaktiviteter.⁵²

⁴⁶ «*I det vesentlige stemmer nok det som kan utledes av skatteavtalene om virksomhetsbegrep, godt overens med virksomhetsbegrepet i norsk intern rett*», Zimmer (2003) s. 135

⁴⁷ Skaar (2006) s. 158

⁴⁸ *ibid.* s. 159

⁴⁹ Zimmer (2014) s. 138

⁵⁰ Aarbakke (1990) s. 125

⁵¹ Rt. 1985 s. 319 Ringnes. Dommens sentrale spørsmål var om det forelå et småbruk eller bare et feriested.

⁵² Skaar (2006) s. 162 med videre henvisninger

2.2.3.2 Andre spørsmål: Er virksomheten i tilstrekkelig grad tilknyttet kildestaten?

The business connection test

Det neste vilkåret er at det må foreligge en tilknytning mellom virksomheten som drives gjennom den faste driftsinnretningen og kildestaten. Det følger av ordlyden i modellavtalen at det foreligger et fast driftssted i tilfeller hvor det foreligger «*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*». ⁵³ I denne ordlyden ligger det et krav om at aktiviteten som utøves i kildestaten må skje gjennom («*through*») den faste forretningsinnretningen. Dette er vilkåret som binder virksomheten og kildestaten sammen. Kravet om tilknytning kan begrunnes i grunnleggende hensyn bak begrenset skatteplikt til kildestaten. En tilknytning som den modellavtalen krever, tilsier at skattleggingen bør legges til staten der aktiviteten faktisk finner sted. Det følger av kommentaren at begrepet «*through*» skal forstås i vid betydning. ⁵⁴

Dette vilkåret oppfylles som regel ved at personer ansatt hos skattyter utøver aktivitet i det faste driftsstedet. ⁵⁵ Aktiviteten skal utøves i, fra eller gjennom forretningsinnretningen. ⁵⁶ For eksempel vil kravet være oppfylt der ansatte i et arkitektfirma arbeider fra kontoret.

Det er videre et vilkår at virksomheten som utøves er «*kjerneaktivitet*». ⁵⁷ Utgangspunktet er at det etableres et fast driftssted når kvalifisert virksomhetsutøvelse gjennom en fast driftsinnretning har tilknytning til kildestaten, slik at enkelte former for aktivitet faller utenfor. Disse aktivitetene er ramset opp i artikkel 5 (4). Dette gjelder i all hovedsak *forberedende aktiviteter og hjelpeaktiviteter*. ⁵⁸ Listen oppstilt i artikkel 5 (4) er ikke uttømmende. Andre aktiviteter av forberedende eller hjelpende natur vil også kunne være unntatt.

Det kan ofte være vanskelig å avgjøre hvorvidt man står overfor aktivitet av forberedende / hjelpende art eller såkalt kjerneaktivitet. Det avgjørende er hvorvidt aktiviteten utøvet gjen-

⁵³ Modellavtalen art. 5 (1)

⁵⁴ OECD komm. art.5 pkt.4.6, “*wide meaning*”

⁵⁵ *ibid.* punkt 2, «*This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated*»

⁵⁶ Skaar (2006) s. 327

⁵⁷ OECD komm. art. 5 pkt 4.6, «*Core business activity*»

⁵⁸ OECD komm. art. 5 pkt. 2, «*Preparatory or auxillary activities*».

nom den faste forretningsinnretningen utgjør en essensiell og viktig del av virksomheten sett under ett, sett i lys av det forretningsformål virksomheten har. For eksempel vil oljeutvinning på norsk sokkel utgjøre kjerneaktivitet for et amerikansk oljeselskap.⁵⁹

2.3 Vilkårene for etablering av fast driftssted etter sokkelbestemmelsen

Som nevnt blant annet i punkt 1.5 har de aller fleste nyere norske skatteavtaler egne sokkelbestemmelser som angår beskatningsretten til virksomhet som utøves på kontinentalsokkelen. Det som kjennetegner sokkelbestemmelsene er at vilkårene for å etablere et fast driftssted er færre, slik at terskelen er lavere.⁶⁰

2.3.1 Sokkelbestemmelsens materielle anvendelsesområde

Sokkelbestemmelsen en særskilt bestemmelse som kun kommer til anvendelse for aktivitet som utøves på kontinentalsokkelen. Det materielle anvendelsesområdet til sokkelklausulen varierer noe i skatteavtalene Norge har inngått.

Et gjennomgående vilkår er at skattyter «*driver virksomhet*».⁶¹ Begrepet «virksomhet» er som nevnt ikke definert i skatteavtalene. Slik redegjort for over, følger det av henvisningsklausulen at begrepet dermed må forstås på samme måte som i intern rett, se modellavtalens art. 3 (2). Hvilken virksomhet som er omfattet av sokkelbestemmelsen, virker til å variere noe mellom avtalene. I skatteavtalen mellom Norge og USA omfattes virksomhet «*knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av havbunnen og deres naturforekomster i den annen Kontraherende stat*».⁶² I den nordiske modellavtalen ses det til forskjell at virksomheten må være knyttet til «*forberedende undersøkelse, utforskning eller utnyttelse av petroleumsforekomster i denne annen stat*»⁶³ Den nordiske skatteavtalen er noe annerledes utformet, ved at kun virksomhet

⁵⁹ ibid. pkt. 24, «*Essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole*»

⁶⁰ Eksemplene brukt i det følgende er Den Nordiske modellavtalen og skatteavtalen mellom Norge og USA

⁶¹ Se eksempelvis skatteavtalen mellom Norge og USA art. 4A (1) og nordisk modellavtale art. 21 1.1

⁶² Skatteavtalen mellom USA og Norge art. 4A (1), “*in connection with the exploration or exploitation of the seabed and sub-soil and their natural resources situated in that other Contracting State*”

⁶³ Den nordiske modellavtalen art. 21 pkt. 1.1.

knyttet til «*petroleumsforekomster*» omfattes, til forskjell fra den amerikanske avtalen som også omfatter «*naturforekomster*». Jensen skriver i sin bok «*Noreg og havets folkerett*» at:

«Eit av dei mest interessante aspekta ved havressurslova er elles utvidinga av den tidlige saltvassfisklova sitt saklege verkeområde til ikkje berre å gjelde viltlevande marine ressuursar, men også *marint genetisk materiale* tilhøyrande desse ressursane... Lovendringa har potensielt store konsekvensar, sjølv om det er umogeleg å talfeste verdien av genetisk material som «råvare.»⁶⁴

Denne uttalelsen mener jeg også har relevans hva gjelder skatteavtalene. Utvidelsen av det saklige virkeområdet til å omfatte «*naturforekomster*» ser ut til å innebære at alle stasjonære naturressurser omfattes, uansett om de er levende eller ikke. Dette innebærer en utvidelse av beskatningsretten for kildestaten.

2.3.2 Sokkelbestemmelsens geografiske anvendelsesområde

Sokkelbestemmelsen er som nevnt en bestemmelse som gjelder faste driftsteder på et bestemt geografisk område, kontinentalsokkelen.⁶⁵ Det geografiske anvendelsesområdet for sokkelbestemmelsen er som hovedregel «*utenfor kysten*».⁶⁶ Spørsmålet i det følgende er hva som ligger i dette begrepet.

Begrepets innhold må fastlegges i to retninger. For det første må det fastlegges hvor grensen går utover (mot åpent hav eller annen stats jurisdiksjon) og for det andre hvor grensen går innover (mot kildestatens fastland). Når det gjelder grensen utover er de grenser folkeretten oppstiller avgjørende for fastleggelsen av begrepet. Skaar skriver i *Norsk skatteavtalerett* på side 306 at:

«Når det gjelder grensen utad mot andre stater eller eventuelt mot det åpne hav, er det naturlig at bestemmelsens anvendelsesområde faller sammen med den *geografiske*

⁶⁴ Jensen (2014) s. 32-33

⁶⁵ Se punkt 1.3

⁶⁶ Den nordiske modellavtalen art. 21. pkt. 2.2.A, Skatteavtalen mellom Norge og USA, overskrift «*Virksomheter utenfor kysten*»

grensen folkeretten oppstiller for sokkelstatens beskatningsrett i forhold til personer som ikke er bosatt i vedkommende stat.» (Mine kursiveringer)

Slik redegjort for under punkt 1.3 omfatter den norske kontinentalsokkelen etter folkeretten og intern norsk rett området fra grunnlinjene til enden av kontinentalmarginen, eventuelt til annen avtalt grense. Når det gjelder grensen innover er det sentrale spørsmålet hvorvidt begrepet «utenfor kysten» også omfatter Norges indre farvann. Det indre farvann er etter territorialfarvannsloven § 3 og Havrettskonvensjonen art. 8 alt farvann som ligger innenfor grunnlinjene, med andre ord området helt inntil land.

En slik forståelse av begrepet innebærer at Norges beskatningsrett strekker seg til aktivitet som utøves helt inntil land. Spørsmålet om denne grensen er viktig fordi en anvendelse av sokkelbestemmelsen som hovedregel utvider kyststatens rett på kildestatsbeskatning. For Norge sin del vil dette innebære at sokkelbestemmelsen også får anvendelse for fjordene.

Ordlyden «utenfor kysten» gir etter min forståelse anvisning på et område som ligger bortenfor kystlinjen. Videre er det en kjensgjerning at det norske ordet «kysten» ikke normalt også omfatter fjordene. Skaar argumenterer for at «utenfor kysten» som utgangspunkt ikke kan omfatte indre farvann («*internal waters*»). Han bygger argumentasjonen på både en språklig forståelse av begrepet «utenfor kysten» og en metodisk observasjon. Dersom begrepet «utenfor kysten» var ment å omfatte alt vann helt inntil strandlinjen, ville dette kommet direkte til uttrykk i avtalens tekst.⁶⁷ Jeg er enig i denne argumentasjonen. Dersom partene i skatteavtalene ønsket at områdene helt inntil land var omfattet av avtalen, kunne de enkelt oppnådd dette ved at ordlyden ble endret til for eksempel «*kysten og utover*». Denne ordlyden ville etter min mening gjort det klart at også området helt inn til land var omfattet av avtalen.

Skatteavtaler med geografisk anvendelsesområde «*utenfor kysten*» kommer derfor etter min mening til anvendelse på området fra grunnlinjene og til enden av kontinentalmarginen.⁶⁸

⁶⁷ Skaar (1991) s. 445

⁶⁸ Eventuelt til annen grense, dersom dette er traktatfestet.

2.3.2.1 Unntak fra kravet om at aktiviteten må foregå innenfor avtalens geografiske anvendelsesområde?

Utgangspunktet er som beskrevet at aktiviteten må utøves innenfor sokkelbestemmelsens geografiske anvendelsesområde for at sokkelbestemmelsen skal komme til anvendelse. Slik redegjort for over, følger dette allerede av bestemmelsens ordlyd.

Skaar hevder imidlertid at også aktivitet utenfor det geografiske området kan telle med i visse tilfeller.⁶⁹ Forutsetningen er at aktiviteten utenfor det geografiske anvendelsesområdet anses som en del av utøvelsen av sokkelvirksomheten.⁷⁰ Skaar redegjør nærmere for dette i sin doktoravhandling:

«It may be the case that an assignment lasts for 28 days offshore, and 3 days onshore, for example collection of data on the installation, and writing of the report onshore. These assignments constitute a PE if they are considered an offshore project, but they are not at PE if considered an onshore project, or two separate projects. It seems that Norwegian tax authorities base their decision on the issue of taxing jurisdiction on whether the offshore or onshore aspect is the dominating one»⁷¹

I fotnoten til dette avsnittet skriver han at han har fått denne informasjonen direkte fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker i november 1990.⁷² Skaar mener at vurderingstemaet skal være hvorvidt aktiviteten innenfor grunnlinjene eller på fastlandet kan «anses som en del av utøvelsen av sokkelvirksomheten».⁷³ I et upublisert brev fra Finansdepartementet til Price Waterhouse a.s fra 1984 virker det til at departementet anvender samme vurderingstema.⁷⁴ Departementet mente at prøvedykking i Onarheimsfjorden i forkant av et dykkeroppdrag på sokkelen var virksomhet som var skattepliktig til Norge etter skatteavtalens sokkelbestemmelse. Departementet begrunnet dette med at:

⁶⁹ Skaar (2006) s. 310, hvor han henviser til Skaar (1991)

⁷⁰ l.c.

⁷¹ Skaar (1991) s. 441-442

⁷² Informasjonen er gammel, men gjentatt i Skaar (2006) s. 310

⁷³ Skaar (2006) s. 310

⁷⁴ Brev fra Finansdepartementet til Price Waterhouse a.s

«Man legger til grunn at det er en umiddelbar sammenheng mellom prøvedykkingen og hovedoppdraget slik at prøvedykkingen utgjør en integrert del av hele dykkeroppdraget»

Det fremgår ikke av brevet hvor mange dager denne prøvedykkingen foregikk, eller hvor stort omfang denne prøvedykkingen hadde i forhold til den virksomheten som etablerte det faste driftsstedet på sokkelen. Dette gjør det vanskelig å vurdere departementets standpunkt.

Slik jeg leser Skaar, mener han at siden det ikke er noe krav om at forretningsinnretningen er «fixed» sperrer ikke ordlyden for en slik utvidelse. Etter min mening kan det ikke trekkes slutninger fra ordlyden på denne måten. At det ikke er krav om en «fixed» forretningsinnretning mener jeg kun gir grunnlag for å medregne all aktivitet inne på sokkelen i tidskravet, uavhengig av hvor på sokkelen aktiviteten er utøvet.

Skaar mener at aktivitet i det indre farvann kan omfattes i tilfeller «*where a connection with a main project on the continental shelf exist*». ⁷⁵ Det må med andre ord foreligge en tilknytning mellom aktiviteten på sokkelen og aktiviteten utenfor. Dersom aktiviteten utenfor sokkelen har selvstendig karakter vil ikke aktiviteten kunne regnes med i tidskravet. ⁷⁶ Skaar mener at et seismikk-skip som driver med undersøkelser på sokkelen i 28 dager og så utarbeider en rapport på fastlandet de tre påfølgende dagene kan brukes som eksempel på et tilfelle hvor det geografiske vilkåret i sokkelklausulen må anses oppfylt. ⁷⁷ Spørsmålet er hvor mange dager utenfor sokkel som kreves før arbeidet får en slik «selvstendig karakter» slik at det geografiske vilkåret ikke kan anses oppfylt. Hva hvis eksemplet utvides til seks dager rapportskriving? ⁷⁸ Vurderingen av hva som utgjør en del av virksomheten på sokkelen og hva som utgjør selvstendig virksomhet vil trolig bli vanskelig i praksis. Etter min mening vil et slikt unntak føre til usikkerhet for utenlandske virksomhetsutøvere på sokkelen, og jeg er ikke enig i at det kan

⁷⁵ Skaar (1991) s. 449

⁷⁶ Skaar (2006) s. 310

⁷⁷ l.c.

⁷⁸ Med andre ord 20 % av 30-dagers kravet.

oppstilles et slikt unntak som Skaar her skisserer. Den rettskildemessige forankringen er for meg uklar.⁷⁹

Videre vil et slikt unntak som Skaar her beskriver gjøre innhugg i regelen om etablering for faste driftssteder på land. Normalt kreves det, som redegjort over, at virksomhet på land drives gjennom den faste driftstinnretningen i seks måneder.⁸⁰ Slik det redegjøres for under, gjelder ikke dette tidskravet for etablering av fast driftssted etter sokkelbestemmelsen. En anvendelse av sokkelbestemmelsen på land vil dermed senke kravene for etablering av fast driftssted. Et slikt samspill mellom art. 5 og sokkelbestemmelsen har neppe vært tilsiktet.

Dette unntaket dreier seg kun om aktivitet som utøves enten innenfor grunnlinjene, inkludert fjordene, eller på norsk fastland. Det er altså ikke snakk om å utvide det geografiske anvendelsesområdet til og også omfatte aktivitet i virksomhetsutøverens hjemstat. Et slikt unntak mener Skaar er avskåret allerede i avtalens ordlyd.⁸¹ I de aller fleste moderne sokkelbestemmelser fremgår det at bestemmelsen kommer til anvendelse «*i annen kontraherende stat*».⁸² Jeg er enig i at ordlyden her sperrer for at for eksempel rapportskriving i hjemstat skal kunne oppfylle det geografiske vilkåret, uavhengig av om aktiviteten er knyttet til oppdraget på sokkelen.

2.3.3 Virksomhetskravet

Det funksjonelle anvendelsesområdet for sokkelbestemmelsen er betraktelig utvidet i forhold til den alminnelige hovedregelen i modellavtalen art. 5. Etter sokkelbestemmelsen er det som utgangspunkt tilstrekkelig å konstatere at foretaket driver «*virksomhet*» og at denne er «*utenfor kysten*».⁸³ Som for faste driftssteder på land, må det for praktiske formål også være slik at virksomhetsbegrepet har samme innhold som etter norsk internrett.⁸⁴

⁷⁹ Skaar viser kun til sin egen doktoravhandling fra 1991 at han har snakket med noen hos Sentralskattekontoret for utenlandssaker november 1990.

⁸⁰ Jf. punkt 2.2.2.2

⁸¹ Tilsvarende Naas (2011) s. 466

⁸² Den nordiske modellavtalen art. 21, skatteavtalen mellom Norge og USA art. 4A

⁸³ Skatteavtale Norge USA art. 4A

⁸⁴ Naas (2011) s. 464

2.3.4 Tidskravet, 30-dagersregelen

Det følger av skatteavtalen mellom Norge og USA art. 4A at bestemmelsen ikke får anvendelse når «*virksomheten drives over et tidsrom som ikke overstiger samlet 30 dager i noen 12 måneders periode*». ⁸⁵ Bestemmelsen gir uttrykk for det som er kjent som 30-dagers regelen. Regelen innebærer at sokkelklausulen kun får anvendelse der sokkelvirksomhet utøves i mer enn 30 dager, målt i et 12 måneders intervall. Virksomhetsutøvelse som ikke overstiger 30 dager på sokkelen er dermed ikke gjenstand for norsk beskatning, og vil bli beskattet i selskaps hjemstat etter globalinntektsprinsippet. Et av hensynene bak regelen er forenkling. Kildestatsbeskatning innebærer økt administrativ belastning for kildestaten.

2.3.5 Hvilke dager skal med i tellingen? Kravet om aktivitet på sokkelen

Et sentralt spørsmål er hvilke dager som skal tas med i tellingen av 30-dagers kravet. Som redegjort for under forrige punkt, er det ikke noe krav om en «*fixed*» forretningsinnretning under sokkelbestemmelsen. Dette innebærer at all virksomhetsutøvelse innenfor sokkelbestemmelsens geografiske anvendelsesområde («utenfor kysten») som utgangspunkt er med i tellingen av dager.

2.3.5.1 Aktivitet innenfor grunnlinjene

Som beskrevet under punktet om sokkelbestemmelsens geografiske virkeområde, mener Skaar at siden sokkelbestemmelsen ikke har krav om at forretningsinnretningen er «*fixed*» så kan også aktivitet i det indre farvann tas med i tellingen dersom aktiviteten har sammenheng («*connection with*») virksomhetsutøvelsen på sokkelen.

I Heerema IV-saken anførte staten at også tiden medgått til bruk av hjelpefartøyer og transport skulle medregnes i tidskravet.⁸⁶ Saken gjaldt hvorvidt det nederlandske selskapet Heerema Marine Contractors Nederland B.V var skattepliktige til Norge i 1996 for tre løfteoppdrag på norsk sokkel. Spørsmålet var blant annet hvorvidt selskapet oppfylte vilkårene for fast driftssted under sokkelbestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Nederland.

⁸⁵ Tilsvarende den nordiske modellavtalen art. 21 pkt.1.3

⁸⁶ Inntatt i Utv. 2008 s. 1806

Det var enighet om at løftene isolert sett ikke oppfylte kravet om 31 dagers virksomhet i løpet av en 12 måneders periode. Tvisten stod om «*Heeremas øvrige virksomhet, altså virksomheten utover selve løfteoperasjonene i Norge i 1996, skal inkluderes i beregningen av dager*». ⁸⁷

Den øvrige virksomhet bestod av bruk av hjelpefartøyer til mobilisering – og demobilisering samt transport innenfor norske grunnlinjer. Lagmannsretten konkluderte med at skatteavtalen mellom Norge og Nederland forhindret at bruken av hjelpefartøyene og transporten innenfor grunnlinjene kunne tas med i tellingen av dager, og retten fant at Heerema ikke var skattepliktige til Norge i 1996. Lagmannsretten begrunnet sitt resultat ved å vise til samspillet mellom skatteavtalens regler. Det fulgte av skatteavtalen mellom Norge og Nederland art. 24 (5) at fortjeneste knyttet til bruk av blant annet hjelpefartøyer ikke kunne skattlegges i Norge. ⁸⁸ Retten fant at når inntekt fra slik aktivitet ikke kunne skattlegges her, ville det gi bedre sammenheng mellom reglene om denne aktiviteten heller ikke kunne ha betydning for om tidskravet var oppfylt. Lignende uttalelse finnes også i Rt. 2002 s. 718 Heerema III. I denne dommen uttalte Høyesterett i et obiter dictum at artikkel 24 (5) i skatteavtalen mellom Norge og Nederland var en bestemmelse som ga uttrykk for at virksomheten den omhandlet ikke kunne etablere fast driftssted. ⁸⁹ Begge dommene omhandler en konkret bestemmelse i skatteavtalen mellom Norge og Nederland. Rekkevidden av dommene er derfor begrenset. Lagmannsrettens begrunnelse bygger på en systematikk tilnærmet lik den i den nordiske modellavtalen. Ved tolkning av denne avtalen vil løsningen ganske sikkert måtte bli den samme som i Heerema IV-dommen. ⁹⁰

2.3.5.2 Aktivitet utenfor norsk sokkel

Neste spørsmål er om aktivitet utenfor norsk sokkel kan tas med i tellingen. Slik redegjort for over mener jeg et slikt unntak er avskåret allerede i sokkelbestemmelsens ordlyd. Sokkelbestemmelsen gir anvisning på at den kun får anvendelse for virksomhet i kildestaten. Naturlig tolkning av dette er at virksomhet utenfor kildestaten ikke kan medregnes ved tellingen. ⁹¹

⁸⁷ Utv. 2008 s. 1806 *Heerema IV*, avsnitt 18

⁸⁸ Skatteavtalen mellom Norge og Nederland art. 24 (5)

⁸⁹ Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, avsnitt 38

⁹⁰ Naas (2011) s. 469

⁹¹ l.c.

Etter min oppfatning taler gode grunner for at aktivitet utøvet utenfor det geografiske området for sokkelbestemmelsen bør være likestilt. Aktivitet utøvet innenfor grunnlinjene omfattes av den vanlige bestemmelsen om fast driftssted i modellavtalens artikkel 5. Aktivitet utenfor norsk territorium er som utgangspunkt norske skattemyndigheter uvedkommende, jf. hovedregelen om hjemstatsbeskatning (globalinntektsprinsippet).

2.3.5.3 Aktivitet utøvet av andre enn skatteyter selv, selskaper i interessefellesskap

Utgangspunktet er at det ved telling av dager kun telles med de dager *skattyter selv* har drevet aktivitet innenfor det geografiske anvendelsesområdet.⁹² Endel sokkelbestemmelser har imidlertid en identifikasjonsbestemmelse som åpner for at virksomhet utøvet av flere foretak i visse tilfeller kan slås sammen ved vurderingen av om 30-dagers kravet er oppfylt.⁹³ Det følger av den nordiske modellavtalen art. 21 nr. 2(4) at:

«Ved beregning av den tid som omhandles i punkt 3, anses virksomhet som utøves av et foretagende som har *interessefellesskap* med et annet foretagende, for utøvet av det foretagende som det har interessefellesskap med, hvis virksomheten i *vesentlig grad* er av *samme art* som den virksomhet som det sistnevnte foretagende og begge foretagendens virksomhet gjelder *samme prosjekt*.» (Mine kursiveringer)

Hensynet bak bestemmelsen er å hindre omgåelse av skattereglene, ved at et selskap driver virksomhet på sokkelen i 29 dager og så lar et annet selskap overta og på denne måten unngå kildestatsbeskatning.

2.3.5.3.1 Det må foreligge et «interessefellesskap»

Dersom virksomheten til to eller flere selskaper skal kunne slås sammen ved tellingen av dager på sokkel, må selskapene være i «interessefellesskap», jf. eksempelvis den siterte ordly-

⁹² Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten at alle vilkår som en skatteregel oppstiller må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt. Som hovedregel kan ikke ett skattesubjekt identifiseres med et annet. Dette må antas å gjelde som hovedregel i den internasjonale skatteretten også.

⁹³ Se eksempelvis Den nordiske modellavtalen art. 21. pkt. 2.4, og den nye skatteavtalen mellom Norge og UK art. 21

den i den nordiske modellavtalen over. Begrepet er definert i den nordiske modellavtalen art. 3 (1) bokstav I. For at det skal foreligge et interessefellesskap må det ene selskapet direkte eller indirekte delta i ledelsen i det andre foretaket, eller eie en «*vesentlig del*» av kapitalen i det andre foretaket. Det foreligger interessefellesskap hvis begge selskapene eies eller kontrolleres av samme eier.

Dersom det ene foretaket ikke deltar i ledelsen til det andre selskapet, blir spørsmålet hva som ligger i kravet til at det ene foretaket eier en «*vesentlig del*» av kapitalen i det andre foretaket. Ordlyden tilsier at kravet er ganske høyt. Skaar antar at kravet til eierandel må ligge på over 50 prosent. Mange andre sokkelklausuler har imidlertid ikke dette vesentlighetskravet.⁹⁴

Dersom begrepet «*vesentlig*» skal tolkes på den måten Skaar skisserer, vil dette innebære at regelen får et vesentlig begrenset anvendelsesområde. Løsningen må derfor sies å være usikker.⁹⁵

2.3.5.3.2 Virksomheten må være av «*vesentlig samme art*» og «*gjelde samme prosjekt*»

Dersom det fastslås at foretakene er i interessefellesskap, må det etter den nordiske modellavtalen art. 21 (2) (4) vurderes hvorvidt virksomheten som utøves av de to foretakene er av «*vesentlig samme art*» og «*gjelder samme prosjekt*». Ordlyden i skatteavtalen mellom Norge-USA er noe annerledes. Den krever bare at foretakene driver «*vesentlig samme*» virksomhet.⁹⁶ At virksomheten må være av «*vesentlig samme art*» tilsier etter ordlyden at aktiviteten i grove trekk må gå ut på det samme, for eksempel «seismiske undersøkelser av havbunnen» eller «bore etter olje». Det er i teorien fremhevet at det bør ses hen til den tekniske likheten mellom aktivitetene, ikke nødvendigvis formålet.⁹⁷

Virksomheten som utøves av foretakene må videre etter den nordiske modellavtalen «*gjelde samme prosjekt*». Dette innebærer at begge foretak eksempelvis må «undersøke bunnforholdene på Frigg-feltet for Statoil Petroleum AS». Dette vilkåret er ikke vanlig for sokkelklausuler, og begrenser naturlig nok bestemmelsens rekkevidde betraktelig. Når det vurderes hva

⁹⁴ Se eksempelvis skatteavtalen mellom Norge og USA art. 4A (2)

⁹⁵ Skaar (2006) s. 313

⁹⁶ Skatteavtalen mellom Norge og USA art. 4A (2)

⁹⁷ Skaar (2006) s. 312

som nærmere kreves for at kravet til «samme prosjekt» er oppfylt kan det være hensiktsmessig å se på planene for det aktuelle feltet. Det som her inngår i samme prosjekt kan være en god rettesnor for hva som bør oppfylle kravet etter klausulen.⁹⁸ Identifikasjonsbestemmelsen er objektiv. Dette betyr at det ikke er noe krav om illojalitet eller lignende for å anvende bestemmelsen.⁹⁹

2.3.5.3.3 Hvilket selskap får fast driftssted?

Hvis selskap A og selskap B identifiseres etter eksempelvis den nordiske modellavtalen art. 21 oppstår spørsmålet om hvilket av selskapene som får fast driftssted. Selskap A driver virksomhet i 28 dager og så overtar selskap B samme virksomhet, og driver denne i fire dager. Hvem av selskapene får fast driftssted?

Ordlyden i både den nordiske modellavtalen art. 21 bokstav b (2) (4) og skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 4 A (2) gir etter min tolkning anvisning på at det er selskap B som får fast driftssted.¹⁰⁰ Problemstillingen har imidlertid ikke vært vurdert i praksis, og løsningen må antas usikker. Hensynet bak identifikasjonsregelen er omgåelsesbeskyttelse. Dette hensynet tilsier også etter min vurdering at løsningen er at selskap B får fast driftssted. Bestemmelsen «virker bakover» i den betydning at overtagelse av virksomheten for selskap B ikke starter en ny 30-dagers periode, men fortsetter tellingen der selskap A opphørte sin aktivitet.

2.4 Opphør av fast driftssted

2.4.1 Innledning

I kapittel 2 ble det redegjort for vilkårene for *etablering* av et fast driftssted. Neste spørsmål blir når det faste driftsstedet *slutter å eksistere*. Dette spørsmålet er sentralt, fordi det avgjør når den begrensede skatteplikten til kildestaten opphører. Spørsmålet om når et fast driftssted

⁹⁸ Lignende problemstilling oppstår også for bygge- og installasjonsprosjekter. Se OECD komm. art. 5 pkt.18 og 19.

⁹⁹ Naas (2011) s. 469

¹⁰⁰ Skatteavtale Norge – USA art. 4 A (2): «[...]virksomhet drevet av en person med tilknytning til en annen person i den betydning artikkel 7 angir (personer med fast tilknytning til hverandre) anses for å være drevet av sistnevnte person hvis angjeldende virksomhet er vesentlig den samme som virksomhet drevet av sistnevnte person»

opphører må imidlertid ikke blandes med spørsmålet om allokering av inntekter til det faste driftsstedet. Når vi snakker om etablering og opphør, er vi faktisk og juridisk sett i en annen del av vurderingen enn når vi er kommet til allokeringen.

At det må skilles mellom vilkårene for etablering /opphør og allokering følger blant annet av Rt.1995 s. 455 *Safe Regalia* hvor annenvoterende uttaler:

«Jeg kan i det hele ikke se at det er noen nødvendig sammenheng mellom kravet om et tidsmessig minimum for virksomhetens varighet som vilkår for skatteplikt til Norge, og spørsmålet om hvilke kostnader som kan henføres hit, hvis skatteplikt først foreligger.»

101

Høyesterett er altså klar på at det ikke «er noen nødvendig sammenheng» mellom 30-dagers regelen (vilkår for etablering) og spørsmålet om hvilke kostnader som kan allokere til Norge. Det samme må gjelde inntektssiden. Vurderingen vil i det følgende ta utgangspunkt i vilkårene som følger av sokkelbestemmelsen.

2.4.2 Opphørsgrunner, manglende tilknytning

I juridisk litteratur er vilkårene for når et fast driftssted oppstår grundig behandlet, mens spørsmålet om når et fast driftssted slutter å eksistere knapt er behandlet. En mulig måte å tolke dette på, er at forfatterne har tenkt at det faste driftsstedet slutter å eksistere så fort et av vilkårene ikke lenger er til stede. Slik forstår jeg også Naas som uttaler at «*Foretaket vil bare være skattepliktig for inntekt opptjent der vilkårene for fast driftssted er oppfylt*».¹⁰²

Hovedregelen er som nevnt hjemstatsbeskatning. Dette innebærer at det kun er i de tilfeller hvor tilknytningen er av kvalifisert styrke at kildestatsbeskatning skal anerkjennes. Det alle vilkårene har til felles er nettopp at de, enkeltvis og samlet, stiller krav til *tilknytning* mellom virksomheten og kildestaten. Jo sterkere tilknytningen er, jo lettere er det å etablere driftsstedet. Tilknytningen blir svakere dersom et av vilkårene faller bort. Basert på vilkårene for etablering av fast driftssted, finnes det to grunner til at et fast driftssted opphører. Bortfall av geografisk tilknytning og bortfall av funksjonell tilknytning.

¹⁰¹ Rt. 1995 s. 455 *Safe Regalia*, avsnitt 75. Tilsvarende Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, avsnitt 30

¹⁰² Naas (2011) s. 367

2.4.3 Bortfall av geografisk tilknytning

For at sokkelbestemmelsen skal komme til anvendelse må virksomheten som utøves foregå innenfor det geografiske anvendelsesområdet til bestemmelsen. Slik redegjort for tidligere, er dette «utenfor kysten» til kildestaten.

I Stavanger tingretts avgjørelse i Transocean- saken gjaldt saken gevinstbeskatning av en rigg. Problemstillingen var om et fravær fra norsk sokkel på 8 timer og 15 minutter medførte at begrenset skatteplikt til Norge opphørte.¹⁰³ Riggeren ble i saken dratt ut av norsk sokkel, solgt til et annet selskap, og så tatt inn igjen på norsk sokkel. Spørsmålet var om gevinsten solgt av riggeren medførte skulle skattlegges i Norge. Tingretten fant at skatteplikten til Norge ikke opphørte, og at gevinsten var skattepliktig hit. Resultatet i dommen er imidlertid omdiskutert. Naas mener at dommen antagelig tar «*utgangspunkt i omgåelsessynspunkter*», og uttaler:

«Det må etter vår oppfatning være klart at dersom riggeren selges under et midlertidig fravær som har sin naturlige og forretningsmessige forklaring (for eksempel reparasjonsarbeid ved utenlandsk verft eller kort kontrakt i utlandet), vil det neppe være anledning til å anlegge slike synspunkter, selv om riggeieren skulle finne det hensiktsmessig å gjennomføre salget ved slikt fravær.»¹⁰⁴

Dette er jeg enig i. Sokkelbestemmelsen oppstiller et geografisk virkeområde. Så lenge eksempelvis en rigg driver virksomhet innenfor dette avgrensede området, er den geografiske tilknytningen til Norge så sterk at kildestatsbeskatning bør anerkjennes. Motsatt må det være slik at dersom riggeren forlater det geografiske virkeområdet, er ikke lenger vilkåret oppfylt. Det må være så enkelt som at dersom driftsinnretningen på et tidspunkt befinner seg utenfor skatteavtalens geografiske virkeområde, så opphører det faste driftsstedet. Dersom driftsinnretningen returnerer til eksempelvis den norske sokkelen må det kreves 30 dager med aktivitet før et nytt driftssted er etablert.

¹⁰³ Utv. 2005 s. 424

¹⁰⁴ Naas (2011) s. 487-488

2.4.4 Bortfall av funksjonell tilknytning

Det andre vilkåret for at sokkelbestemmelsen skal komme til anvendelse er at virksomheten som foregår utenfor kysten må ligge innenfor den funksjonelle avgrensningen i sokkelbestemmelsen. Spørsmålet blir på hvilket tidspunkt virksomheten opphører.

Det er flere mulige løsninger. En løsning er at virksomheten opphører når den faktisk inntektsgenererende aktiviteten stopper opp. Eller så kan det inntas et mer formelt standpunkt og hevdes at virksomheten løper så lenge kontrakten mellom partene løper, altså uavhengig av om det rent fysisk utøves aktivitet.

Slik redegjort for over, er det funksjonelle vilkåret i de fleste sokkelbestemmelser «drive virksomhet». Ordlyden trekker i retning av at det funksjonelle vilkåret er oppfylt når det rent faktisk/fysisk *drives inntektsgenererende virksomhet på sokkelen*.¹⁰⁵ Etter min mening må dette innebære at så fort det ikke drives virksomhet «*knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av havbunnen og undergrunnen og dens naturforekomster*»¹⁰⁶, så er det ikke lenger sterk nok funksjonell tilknytning mellom virksomheten og kildestaten, og driftsstedet må være opphørt.¹⁰⁷ Dette språklige poenget kommer tydeligere frem i skatteavtalenes engelske tekst. I skatteavtalen mellom Norge og USA artikkel 4 A fremgår det at artikkelen gjelder «*a resident of a Contracting State who carries on activities in the other Contracting State*».

Det kreves at virksomhetsutøveren «*carries on activities*» i kildestaten. Ordlyden oppstiller krav om aktiv virksomhetsutøvelse. Dette er også slik jeg leser Naas hvor det uttales: «*Dette betyr at det faste driftsstedet oppstår når virksomheten starter, og at det faste driftssted opphører når virksomheten opphører*». ¹⁰⁸

Ved etablering av fast driftssted er det ikke tilstrekkelig at driftsmiddelet oppholder seg fysisk på den norske sokkelen. Det kreves at det drives virksomhet. Det er heller ikke nok at selska-

¹⁰⁵ Det vises til drøftelsen av begrepet «virksomhet» over i punkt 2.2.3.1

¹⁰⁶ Skatteavtalen mellom Norge og USA art. 4A er her kun brukt som eksempel på en slik avgrensning.

¹⁰⁷ Med «virksomheten» siktes det nå til selskapet som sådan, ikke aktiviteten som etablerer det faste driftsstedet

¹⁰⁸ Naas (2011) s. 479

pet har inngått kontrakt om å drive virksomhet som en gang i fremtiden vil etablere et fast driftssted. Det faste driftsstedet etableres ikke før virksomheten er fysisk iverksatt på den norske sokkelen og har pågått i minst 30 dager.

Tilsvarende kan det ikke være tilstrekkelig for å holde det faste driftsstedet i live at driftsinnretningen fremdeles oppholder seg på sokkelen. Dette er også lagt til grunn i tidligere praksis.¹⁰⁹ Rasmussen kommer i sin avhandling med et eksempel på når det faste driftsstedet opphører:

«When the building work has been terminated, approval by, for example, the authorities is often required. If this approval does not involve (require) active participation from the building enterprise, this period should not be included in the building period (provided that the work is approved).»¹¹⁰

Eksemplet er fra et fast driftssted på land, men jeg mener det også har relevans for virksomhet på sokkelen. Det sentrale er at det faste driftsstedet opphører når aktiviteten som etablerte det faste driftsstedet opphører, ikke når kontrakten termineres eller arbeidet formelt godkjennes. Så lenge det ikke drives virksomhet i samsvar med skatteavtalens ordlyd, er ikke den funksjonelle tilknytningen til stede i tilstrekkelig grad.

2.5 Oppsummering – vilkår for beskatning

I kapittel 2 har det vært redegjort for vilkårene som gjelder for etablering av fast driftssted på fastlandet, og etter sokkelbestemmelsen. Videre er det, på bakgrunn av vilkårene, redegjort for hva som skal til for at det faste driftsstedet opphører.

Slik jeg ser det må det være symmetri mellom vilkårene for etablering og opphør av det faste driftsstedet. Det er etter min vurdering ikke rettskildemessig dekning for å hevde at det er andre vilkår som gjelder ved vurderingen av om driftsstedet har opphørt enn ved etableringen.

¹⁰⁹ Rt. 1997 s. 1646 *Trinc Trag*

¹¹⁰ Rasmussen (2011) s. 42

Det sentrale både ved etableringsspørsmålet og opphørsspørsmålet er hvorvidt det drives kvalifisert virksomhetsutøvelse innenfor det geografisk avgrensede området. Når disse to vilkårene ikke samtidig er oppfylt, foreligger det etter min vurdering ikke hjemmel for en begrenset skatteplikt til Norge etter sokkelbestemmelsen.

Oppgavens neste del skal ta for seg allokeringen av de inntekter det faste driftsstedet genererer. Etter min mening henger dette spørsmålet tett sammen med vilkårene for når den kvalifiserte virksomheten etableres og opphører. Naas uttaler om allokeringsspørsmålet at:

«hvis deler av virksomhetsutøvelsen faller utenfor norsk beskatning, må etter vår mening også deler av bruttoinntekten holdes utenfor norsk beskatning.»¹¹¹

Slik jeg forstår denne uttalelsen, mener Naas at det må være en sammenheng mellom etableringsspørsmålet og allokeringsspørsmålet. Denne sammenhengen skal undersøkes nærmere i punkt 3.5.

¹¹¹ Naas (2011) s. 482

3 Inntektsallokering til norsk kontinentalsokkel

3.1 Innledning

Beskatning av virksomhetsinntekter etter både internretten og skatteavtalene bygger på en forutsetning om at det foreligger hjemmel for en begrenset skatteplikt til Norge.

Problemstillingen etter både internretten og etter skatteavtalene er hvor mye av selskapets samlede inntekter som kan skattlegges i Norge. I både internretten og etter skatteavtalene står to spørsmål sentralt. Det ene er hvorvidt det *utøves en kvalifisert form for virksomhet med tilstrekkelig tilknytning til kildestaten*. Etter skatteavtalene er dette spørsmålet om vilkårene for etablering av fast driftssted er oppfylt. Dette spørsmålet ble behandlet i oppgavens forrige del. Det andre spørsmålet er hvorvidt *inntekten* denne virksomhetsutøvelsen genererer har *tilstrekkelig tilknytning* til kildestaten.¹¹² Dette er spørsmålet i det følgende.

Oppgavens tema er inntektsallokering etter skatteavtalene. Den eneste saken som omhandler inntektsallokering for virksomhet på kontinentalsokkelen etter autoriseringen av AOA er imidlertid en sak hvor skatteavtalen ikke kom til anvendelse.¹¹³ I tidligere praksis ser ikke Høyesterett ut til å oppstille et spesielt skarpt skille mellom inntektsallokeringen etter internretten og etter skatteavtaleretten.¹¹⁴ Det er derfor ikke utelukket av dommen fra 2011, selv om den er løst etter internretten, kan si noe om hvordan Høyesterett ser på allokeringsspørsmålet også etter art. 7. Slik redegjort for tidligere er det også slik at skatteavtale aldri kan etablere skatteplikt, kun begrense denne. Derfor vil spørsmålet om allokering av inntekt etter skatteavtaleretten aldri kunne skilles fra spørsmålet om internrettslig skattehjemmel. Jeg velger derfor å beskrive metoden Høyesterett har anvendt for allokeringsspørsmålet etter norsk internrett, før jeg behandler spørsmålet etter skatteavtaleretten.

¹¹² Naas (2011) s. 461-462

¹¹³ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*

¹¹⁴ Se blant annet Rt. 2005 s. 855 *Allseas II*, avsnitt 38

Kapittel 3 vil ha følgende struktur. Først vil det gis en beskrivelse av resultatet i den nyeste dommen om inntektsallokering i norsk rett, Rt. 2011 s. 999 Allseas. Deretter vil jeg gjennomgå de relevante deler av AOA slik denne fremgår av OECD-rapporten. I punkt 3.4 vil jeg beskrive Høyesterett sin anvendelse av artikkel 7 i Rt. 2002 s. 718 Heerema III. I punkt 3.5 vil jeg foreta en analyse av allokeringmetoden etter internretten, AOA, og Høyesterett sin anvendelse av artikkel 7. Målet med denne analysen er å gi et bilde av rettskildesituasjonen, samt redegjøre for hvordan jeg mener vurderingen for fremtiden skal foretas.

3.2 Allokering av virksomhetsinntekter etter internretten – «bruttovederlagsmetoden»

Når utenlandske selskaper utøver virksomhet på norsk sokkel er det ikke alltid reglene om fast driftssted kommer til anvendelse. Dette kan enten være fordi det ikke foreligger noen skatteavtale mellom Norge og den respektive staten, eller så regulerer ikke avtalen virksomhet på sokkelen. I slike tilfeller gjelder norsk intern skatterett uten begrensninger.

Beskatning av petroleumsvirksomhet på norsk sokkel er regulert av petroleumskatteloven (petrsktl.). Loven er et supplement til den alminnelige skattelovgivningen som gjelder i de tilfeller ikke annet følger av petrsktl. jf. petrsktl. § 2 (1) 1. punktum og § 8 (1).¹¹⁵ Det skal betales alminnelig selskapsskatt på 27 prosent av inntekt fra petroleumsvirksomhet. Det skal i tillegg betales en særskatt for inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum på 51 prosent.¹¹⁶

Spørsmålet er om all inntekten utenlandske virksomhetsutøvere genererer på sokkelen er gjenstand for norsk beskatning.

Dette var spørsmålet i Rt. 2011 s. 999 Allseas. Saken gjaldt gyldigheten av ligningen til det sveitsiske selskapet Allseas Marine Contractors S. A for årene 1999 og 2000.

Skatteavtalen mellom Norge og Sveits regulerte ikke virksomhet på kontinentalsokkelen. Førstvoterende kom til at saken måtte løses på bakgrunn av petrsktl. § 1 jf. § 2.

¹¹⁵ Se punkt 1.4

¹¹⁶ Statsskattevedtaket 2014

Det var på det rene at Allseas' rørleggingsvirksomhet på den norske sokkelen var omfattet av loven, jf. petrsktl. § 1 (1) (a).¹¹⁷ Det fulgte videre av petrsktl. § 2 at inntekt som ble vunnet av virksomhet og arbeid som var omfattet av § 1 var skattepliktig til Norge.¹¹⁸ Spørsmålet var om en andel av disse bruttoinntektene skulle tilordnes selskapet i Sveits.¹¹⁹

Selskapet anførte at skatteplikten kun omfattet virksomheten som ble fysisk utført på den norske sokkelen, og at resten av vederlaget skulle tilordnes Sveits.¹²⁰ Selskapet anførte videre at norsk internrett måtte se hen til skatteavtaleretten, og OECD sin tilnærming til allokeringsspørsmålet.¹²¹ Staten mente at skatteplikten omfattet hele vederlaget for oppdraget, og at det ikke skulle skilles mellom aktiviteten som foregikk fysisk på sokkelen og i Sveits.¹²²

Høyesterett kom til at det samlede kontraktsvederlag skulle tilordnes virksomheten som foregikk på selve sokkelen. Førstvoterende tok utgangspunkt i ordlyden i petroleumskatteloven § 2 og uttalte:

«Jeg finner det vanskelig å lese ordlyden i § 2 annerledes enn at *hele den bruttoinntekt AMC innvant ved oppdragene for Phillips og Statoil – dvs kontraktsvederlagene - omfattes av bestemmelsen*»¹²³ (Mine kursiveringer)

Av petrsktl. § 2 1. ledd følger det at det skal svares skatt av «*formue som knytter seg til og inntekt som vinnes av slik virksomhet og arbeid som nevnt i § 1*». Ordlyden krever tilknytning mellom inntekten og virksomheten, jf. uttrykket «*vinnes av*». Ordlyden gir anvisning på at det må finnes en sammenheng mellom virksomheten som utøves og den inntekten som tjenes. Siden det er det «*samlede kontraktsvederlag*» som skal tilordnes Norge, må førstvoterende ha ment at dette tilknytningskravet er oppfylt for hele kontrakten. Slik jeg leser dommen tar førstvoterende dette standpunkt reservasjonsløst. Dette kan vanskelig forstås på annen måte

¹¹⁷ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 35

¹¹⁸ *ibid.* avsnitt 36

¹¹⁹ *ibid.* avsnitt 33

¹²⁰ *ibid.* avsnitt 18

¹²¹ *ibid.* avsnitt 19

¹²² *ibid.* avsnitt 26-27

¹²³ *ibid.* avsnitt 37

enn at førstvoterende mener at absolutt *alle elementer* (funksjoner) som ligger i kontrakten oppfyller kravet til «vinnnes av» i petrsktl. § 2.

Zimmer finner førstvoterendes forståelse av ordlyden «*noe overraskende*». Etter Zimmers mening er ikke ordlyden så klar som førstvoterende ser ut til å mene. Zimmer mener tvert i mot at «*ordlyden er[...] helt åpen og innbyr til en presiserende tolkning*». ¹²⁴ Dette er en annen forståelse enn førstvoterende, som mener at ordlyden «*vanskelig*» kan leses på annen måte enn at hele bruttoinntekten er omfattet. Det er interessant at Høyesterett og juridisk teori har såpass sprikende oppfatninger om ordlyden.

Høyesterett fant støtte for sitt resultat i forarbeidene til petroleumsloven. Førstvoterende erkjente at uttalelsene ikke gjaldt beskatning, men fant at uttalelsene ga uttrykk for synspunkter av «*generell rekkevidde*». ¹²⁵ Førstvoterende mente videre at modellavtalen og kildene tilknyttet denne ikke ga noe bidrag til forståelsen av petroleumskatteloven i den konkrete saken. ¹²⁶ Høyesterett fant imidlertid støtte for sitt syn i tidligere praksis. Det uttales i dommens avsnitt 42:

«Høyesterett har i en rekke saker behandlet spørsmål om beskatning av inntekter fra virksomhet på norsk sokkel, der hovedkontor i utlandet har utført omfattende støttefunksjoner. Høyesterett har da *gjennomgående lagt til grunn eller forutsatt at hele bruttoinntekten er underlagt beskatning* etter petroleumskatteloven» ¹²⁷ (Mine kursiveringer)

Dette argumentet, sammen med ordlyden, ser ut til å være avgjørende for sakens resultat. Oppgavens rammer tillater ikke noen nærmere analyse av Høyesterett sin argumentasjon i Allseas. Det sentrale i denne sammenheng er å få frem hvilken metode som brukes ved allokering av virksomhetsinntekter etter petroleumskatteloven. Etter min vurdering må det etter denne dommen legges til grunn at ved allokering av virksomhetsinntekter etter petroleumskatteloven så skal det samlede kontraktsvederlag allokere til Norge, med andre ord etter en

¹²⁴ Zimmer (2012) s. 12

¹²⁵ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 39-40

¹²⁶ *ibid.* avsnitt 47

¹²⁷ *ibid.* avsnitt 42

«bruttovederlagsmetode». Dette er også slik Skattedirektoratet tolker dommen. Direktoratet uttaler i sin domskommentar:

«Slik Skattedirektoratet ser det har Høyesterett i dommen *holdt fast ved* det prinsipp at *hele bruttoinntekten* innvunnet av utenlandske selskaper ved oppdrag på kontinental-sokkelen *er underlagt norsk beskatning* i hht petrsktl § 2, jf § 1. Dette kommer klart frem gjennom henvisningene til omfattende og entydige høyesterettspraksis.»¹²⁸ (Min kursivering)

Denne dommen falt i god tid etter at OECD autoriserte de nye retningslinjene for allokering av inntekter etter modellavtalens art. 7.¹²⁹ Hva gjelder internretten må det etter denne dommen legges til grunn at Høyesterett ikke vurderer allokeringsspørsmålet annerledes nå enn tidligere. I tillegg er det mulig resultatet kan si noe om Høyesterett sin fremtidige vurdering av allokeringsspørsmålet etter skatteavtaleretten, mer om dette under punkt 3.5

3.3 Allokering av inntekter etter skatteavtalene – modellavtalens art. 7

3.3.1 Innledning

Formålet med punkt 3.3 er å redegjøre for OECD sin autoriserte metode for allokering av inntekt mellom et fast driftssted og dets hovedkontor. Som beskrevet i punkt 1.5 er Norge anmodet av Rådet i OECD til å følge denne metoden ved allokering av inntekt mellom fast driftssted og hovedkontor, og det er også antatt at Norge har en forpliktelse til dette etter folkerettslige regler.¹³⁰ Denne metoden er derfor sentral ved analysen av hvordan allokeringsvurderingen for fremtiden bør foretas ved virksomhetsutøvelse på norsk sokkel etter skatteavtaleretten.

I de tilfeller det foreligger en skatteavtale med sokkelbestemmelse mellom Norge og den staten som utøver virksomhet på den norske sokkelen, reguleres allokeringsspørsmålet av avta-

¹²⁸ Utv. 2011 s. 1237

¹²⁹ Jf. punkt 1.5

¹³⁰ Ilstad (2014) s. 311

lens allokeringbestemmelse. De aller fleste moderne skatteavtaler har en allokeringbestemmelse som er tilnærmet lik modellavtalens artikkel 7.¹³¹ Det gjelder ingen særregler for allokering av inntekter til faste driftssteder på sokkel. Likevel vil vurderingen rent faktisk kunne bli noe annerledes. Dette er fordi det er *selve virksomheten* som utgjør det «faste» driftsstedet etter sokkelbestemmelsen, mens det etter den vanlige bestemmelsen om fast driftssted i artikkel 5 kreves et «fast sted».¹³² Virksomheten som utgjør det faste driftsstedet i Norge er bare en del av den samlede virksomheten som det utenlandske selskapet utøver. Spørsmålet er hvordan inntektene denne samlede virksomheten genererer skal fordeles mellom det faste driftsstedet i Norge og selskapet forøvrig.

3.3.2 AOA. Den autoriserte OECD metoden for allokering av inntekt

3.3.2.1 Kravet om tilknytning

Det er modellavtalens artikkel 7 som angir rammen for beskatningsretten. Bestemmelsens første ledd lyder:

“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. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are *attributable* to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.”¹³³ (Mine kursiveringer)

Hovedregelen etter modellavtalen er med andre ord at virksomhetsinntekter («*business profits*») kun («*only*») skal skattlegges i selskapets hjemstat. Utgangspunktet i modellavtalen er at verdiskapningen til et selskap skjer i hjemstaten til selskapet, og skal skattlegges samme sted. Denne hovedregelen er i samsvar med den internrettslige hovedregelen om hjemstatsbeskatning (globalinntektsprinsippet).

¹³¹ Slik beskrevet i punkt 1.5 ble ordlyden i modellavtalen endret i 2010. Ordlyden i de norske skatteavtalene varierer derfor mellom den nye og gamle versjonen.

¹³² Det er derfor faste driftssteder på sokkel kalles «fingert» fast driftssted («*PE-fictions*») – det foreligger ingen slik «fast» forretningsinnretning som etter modellavtalens artikkel 5.

¹³³ Modellavtalen art. 7 (1)

Det gjøres unntak fra denne hovedregelen når verdiskapningen skjer i kildestaten gjennom et fast driftssted. Artikkel 7 (1) fastslår to prinsipper. For det første trekkes den ytre rammen for skatteplikten, ved at det oppstilles et tilknytningskrav mellom inntekten og det faste driftsstedet. Videre vises det til bestemmelsens andre ledd, hvor selvstendighetsfiksjonen kommer til uttrykk.

Det følger av art. 7 (1) at beskatningen av inntekter for faste driftssteder begrenser seg til: «*profits that are attributable to the permanent establishment*». Vilkåret for skatteplikt er dermed at inntekten er «*attributable*» til det faste driftsstedet. At en inntekt er «*attributable*» betyr at inntekten kan knyttes til virksomheten som drives gjennom det faste driftsstedet. I Rt. 2006 s. 404 *Invensys* uttaler førstvoterende om artikkel 7:

«Bestemmelsen gir, gjennom sitt annet punktum, uttrykk for et tilknytningskrav mellom driftssted og fortjeneste, og det ligger nær og ta utgangspunkt i om det er årsakssammenheng mellom verdiskapningen og driftsstedet, i den forstand at inntekten er et resultat av aktiviteten på driftsstedet.»¹³⁴

Dette tilknytningskravet har to sider. For det første er det en forutsetning for å flytte skatteplikten til kildestaten at inntekten kan knyttes til virksomheten som foregår der. Dersom denne tilknytningen ikke foreligger, kommer hovedregelen om hjemstatsbeskatning til anvendelse.

Hjemmelen for å skattlegge skal med andre ord plasseres der den mest naturlig hører hjemme, der verdiskapningen skjer. Skatteavtalene er på denne måten med på å skape symmetri mellom hvor verdiene genereres og hvor de skattlegges. For det andre innebærer tilknytningskravet en begrensning i skattyters skatteplikt til nettopp den inntekten som kan knyttes til virksomheten som foregår gjennom det faste driftsstedet. Denne begrensningen omtales gjerne som *avvisningen av et force of attraction prinsipp*. Force of attraction er et prinsipp som innebærer at det faste driftsstedet «trekker til seg» mer fortjeneste enn det som kan knyttes til aktiviteten som drives gjennom det faste driftsstedet. Dersom allokeringen gjennomføres etter et slikt

¹³⁴ Rt. 2006 s. 404 *Invensys*, avsnitt 47

tiltrekningsprinsipp, vil det innebære at andre typer fortjeneste blir fullt ut skattbar, på lik linje med den fortjeneste som er «*attributable*» til de faste driftsstedet.

Tiltrekningsprinsippet står noe sterkere i FN sin modellavtale.¹³⁵ I denne avtalen kan kildestaten også beskatte en del fortjeneste som ikke kan knyttes til virksomheten som drives gjennom driftsstedet.¹³⁶ Skatteplikten omfatter i tillegg fortjeneste fra virksomhet og produkter som *er* like eller *ligner* på de produkter og den virksomhet som drives/produseres gjennom det faste driftsstedet.¹³⁷ Tiltrekningsprinsippet er heller ikke her gjennomført fullt ut, men skattepliktens omfang er potensielt sett mer omfattende.

3.3.2.2 Selvstendighetsfiksjonen

3.3.2.2.1 Selvstendighetsfiksjonen som grunnleggende prinsipp

Det andre grunnleggende prinsipp som følger av modellavtalen art. 7 (1) er selvstendighetsfiksjonen. Artikkel 7 (1) viser til bestemmelsens andre ledd, hvor det fremgår at:

“ the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a *separate and independent* enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the *functions performed, assets used and risks assumed* by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise” (Mine kursiveringer)

Selvstendighetsfiksjonen er for det første et grunnleggende prinsipp under første steg av OECD sin autoriserte allokeringemetode. Selvstendighetsfiksjonen krever at driftsstedet skal vurderes som en separat og selvstendig enhet. Dette innebærer også et tilknytningskrav til kildestaten. For å kunne fingere selvstendighet, krever dette at driftsstedet må vurderes uavhengig av resten av selskapet (jf. begrepet «*independent*»). Førstvoterende uttaler i Rt. 2006 s.

¹³⁵ FNs modellavtale art. 7

¹³⁶ Denne type allokeringbestemmelse er vanlige i norske avtaler med utviklingsland. Eksempelvis skatteavtale Norge – Zimbabwe art. 7 (1)

¹³⁷ Se FNs modellavtale art. 7 (1) litra (b) og (c), «*same or similar kind*»

404 om artikkel 7(2) at «Artikkel 7 nr.2 [..] slår fast at det faste driftssted skal tilskrives for-tjeneste som om det hadde drevet sin virksomhet helt uavhengig av hovedkontoret».¹³⁸

3.3.2.3 Selvstendighetsfiksjonen som metode for fordeling av inntekter mellom hovedkontor og det faste driftsstedet

Selvstendighetsfiksjonen er videre *metoden* som skal benyttes under første steg av OECD sin autoriserte metode. Utgangspunktet for vurderingen er inntektene det faste driftsstedet kunne vært antatt å ha dersom det faste driftsstedet var en separat og selvstendig virksomhet.

For eksempel har Aker Solutions AS en rigg på den britiske kontinentalsokkelen. Virksomheten som drives på riggen oppfyller kravene til et fast driftssted. Riggeren er likevel kun et driftsmiddel, ikke et eget selskap. Spørsmålet er hvordan inntekten riggen genererer skal fordeles mellom hovedkontoret (i Norge) og UK (kildestat).

Måten dette har blitt løst på er at det fingeres at riggen med tilhørende virksomhet er en selvstendig skattemessig enhet. De disposisjoner som foretas mellom rigg og hovedkontor (og eventuelle tredjemenn) skal etter denne læren vurderes som om de var foretatt mellom selvstendige juridiske enheter. Dette innebærer at dersom riggsjefen til Aker inngår en avtale med BP skal denne vurderes på samme måte som når riggsjefen og direktøren for gass-salg i Aker inngår en avtale. Det faste driftsstedet skal behandles som en selvstendig markedsaktør som driver virksomhet på markedsmessige vilkår.

Anvendelse av selvstendighetsfiksjonen ved tilordning av virksomhetsinntekter for faste driftssteder på sokkel reiser særlige utfordringer. Kjernen i dette er at faste driftssteder på sokkelen, som nevnt, etableres på bakgrunn av virksomheten som drives gjennom driftsinnretningen. Det er altså *selve virksomheten*, ikke driftsinnretningen som sådan, som utgjør det faste driftsstedet.¹³⁹ Hovedoppgaven blir å kartlegge nøyaktig *hva denne virksomheten går ut på*. På denne bakgrunn kan det avgjøres hvor mye av inntekten som kan skattlegges i kildestaten.

¹³⁸ Rt. 2006 s. 404 *Invensys*, avsnitt 48

¹³⁹ Slik gjennomgått over er det et vilkår etter modellavtalens art. 5 at driftsinnretningen er «fast». Dette kravet gjelder imidlertid ikke for virksomhet på sokkelen

3.3.3 AOA første steg (FAR-analyse)

Vurderingen etter art. 7 (2) skal etter ordlyden legge vekt på «*the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment*». Analysen skal ta utgangspunkt i de funksjoner som utøves gjennom det faste driftsstedet, og de eiendeler som blir brukt til å gjennomføre disse funksjonene. Basert på dette, må det videre tas stilling til om det faste driftsstedet bør tilordnes noe av hovedkontorets risiko. Dette kalles en FAR-analyse.¹⁴⁰ Disse tre elementene skal gi et bilde av den samlede virksomheten som utøves gjennom det faste driftsstedet, og skal gjøre det mulig å fastlegge den skattepliktige virksomhetens innhold.¹⁴¹

3.3.4 Hvilke funksjoner utøves ved det faste driftsstedet i Norge?

Første steg i FAR-analysen er å kartlegge «*functions performed*», jf. artikkel 7 (2). Oppgaven er å fastlegge hvilke funksjoner som utøves ved det faste driftsstedet i Norge. Første problemstilling er *hva* en funksjon er. Begrepet «functions» skal fastlegges autonomt der dette er mulig.¹⁴² Begrepet er mye anvendt i forbindelse med transfer pricing-reglene.¹⁴³

Oxford English Dictionary definerer «function» som «*an activity that is natural to or the purpose of a person or a thing*».¹⁴⁴ En funksjon er noe som må gjøres for å nå et resultat. Ved et oljeutvinningsoppdrag vil boring ned i havbunnen utgjøre en slik funksjon. Et spørsmål er om unnlatelser og/eller passivitet også kan utgjøre en funksjon i modellavtalens forstand. Selve ordet «funksjon» gir etter min mening anvisning på et aktivitetskrav; noe må skje. Det at noe ikke skjer, kan vanskelig sies å være en «funksjon». Begrepet «funksjon» har blitt fastlagt på følgende måte av Reimer:

¹⁴⁰ FAR = Functions, assets, risks

¹⁴¹ Merk at analysen består av flere elementer enn det oppgavens rammer tillater å behandle. En sammenfatning av hele analysen er gitt i rapporten 2008 Del 1, avsnitt B-5

¹⁴² Reimer (2012) OECD-MC 171

¹⁴³ Se som eksempel OECDs transfer pricing guidelines

¹⁴⁴ Oxford English Dictionary (2008)

“ ‘function’ is more abstract than a «task». A function compromises more than one transaction, risk or opportunity”¹⁴⁵

En funksjon kan bestå av flere «tasks» (oppgaver). Uten konkrete oppgaver finnes ingen funksjoner. Disse oppgavene kan henge sammen, på en slik måte at i alle fall en av oppgavene ikke kan bli fullført uten at den andre oppgaven også blir tilfredsstillende gjennomført.

Videre kreves det som utgangspunkt et menneskelig bidrag («*a human contribution*»). Reimer fortsetter:

«There is no function without a task, but functions may not only consist of tasks. The identity and the boundaries of a function might be described by recourse to human contributions, where (as in most cases) a function is not fulfilled by automatic equipment but includes and requires human activities.”¹⁴⁶

Den menneskelige aktiviteten og rollen ved utøvelse av aktiviteten «*shall be taken into account to shape and define the function and to assign it to either the unit or the enterprise (the PE or the head office)*».¹⁴⁷ Denne tette forbindelsen mellom funksjonene til det faste driftsstedet og menneskene som utfører dem kalles i rapporten for «significant people functions» (SPF). Det sentrale er å fastslå “*what significance if any they [menneskene] have in generating the profits of the business*».¹⁴⁸ SPF skal med andre ord brukes som et verktøy for å fordele funksjoner mellom det faste driftsstedet og virksomheten for øvrig.

Reimer beskriver significant people functions som «*a concept which pinpoints a function by identifying the persons who ‘do the work’ and who are engaged in fulfilling the core activities of the function*”.¹⁴⁹ Et fast driftssted sine «*functions*» er altså kombinasjonen mellom de oppgavene som utføres gjennom den faste driftsinnretningen og menneskene som utfører dem. Etter min mening er det ikke grunnlag for å hevde at funksjonsbegrepet bør gis en annen forståelse etter sokkelbestemmelsene. En «funksjon» vil etter dette eksempelvis være aktiviteten

¹⁴⁵ Reimer (2012), OECD MC-171

¹⁴⁶ l.c

¹⁴⁷ l.c.

¹⁴⁸ OECD-rapporten pkt. 62

¹⁴⁹ Reimer (2012), OECD MC-171

oljeboring og den eller de menneskene som fysisk gjennomfører boringen (trykker på knappene, styrer boret med videre).

En problemstilling er hvorvidt «*functions performed*» kan bestå av rent maskinelt arbeid, uten noen form for menneskelig bidrag. Et mye anvendt eksempel er der et selskap setter opp spilleautomater i en annen stat. Ordlyden isolert sett utelukker ikke dette. Etter min forståelse bryter heller ikke eksempelet med spilleautomatene med det som er skrevet i teorien. Det «menneskelige bidraget» trenger etter min forståelse ikke være gjennomgående og/eller konstant. Et *menneskelig initiativ* og eventuelt også menneskelig *oppfølging* vil etter min mening være nok. Slik jeg leser teorien er det ikke noe kvalifiserende element i kravet til «human contribution» utover at det må være en eller annen form for menneskelig bidrag.

For å ta eksempelet med spilleautomatene, vil kravet til menneskelig bidrag være oppfylt allerede før spilleautomatene tas i bruk. Det er mennesker som må planlegge driften, kjøpe inn automatene, frakte automatene til der de skal stå, tømme de for mynter, gjennomføre service, levere regnskap, avvikle driften, med videre. Etter min mening kan det imidlertid vanskelig tenkes oppgaver som gjennomføres i dagens samfunn som ikke har noen form for menneskelig bidrag /initiativ, så problemstillingens omfang må antas begrenset.

Et fast driftssted skal tilordnes de funksjoner som hører til det faste driftsstedet etter en vurdering av SPF. Ved kartleggingen av de ulike funksjonene vil det måtte vurderes hvorvidt de sentrale menneskene for utførelsen av funksjonen befinner seg i det faste driftsstedet eller ved hovedkontoret. Dersom funksjonen er avhengig av personer ved det faste driftsstedet for å bli gjennomført er det etter min vurdering riktig etter AOA og allokere inntekten fra denne funksjonen til det faste driftsstedet.

3.3.5 Hvilke eiendeler kan allokere til det faste driftsstedet?

Neste steg er å kartlegge «*assets used*», jf. ordlyden i art. 7 (2), av det faste driftsstedet. Målet er å fastslå om det faste driftsstedet skal tilordnes skattemessig eierskap til noen av selskapets eiendeler.¹⁵⁰ Eierskapet må også her fingeres, for det er selskapet som juridisk sett eier alle

¹⁵⁰ OECD-rapporten skiller mellom fysiske og immaterielle eiendeler. Denne oppgaven vil kun ta for seg fysiske eiendeler.

selskapets eiendeler.¹⁵¹ Det faste driftsstedet kan ikke eie noe. I et konsern vil man normalt ha avtaler som klargjør eierforholdet til konsernets eiendeler, herunder dets driftsmidler.

Rapporten kaller denne type fingert eierskap for «economic ownership».¹⁵² I fotnote 4 i rapporten defineres økonomisk eierskap under artikkel 7(2) som «*The equivalent of ownership for income tax purposes by a separate enterprise, with the attendant benefits and burdens*».

153

Det økonomiske eierskapet til et driftsmiddel skal dermed allokere til den delen av virksomheten som hadde blitt tilordnet inntektene og forpliktelsene relatert til driftsmidlet, dersom man hadde vurdert det faste driftsstedet og selskapet som to separate enheter. Denne type eierskap skal tilsvare skattemessige eierskap dersom det faste driftsstedet hadde vært en selvstendig juridisk enhet.

Særlig for faste driftssteder på sokkel, hvor eiendelene som regel er svært verdifulle er allokering av driftsmidler viktig. Et eksempel på dette er Rt. 2008 s. 233 Kellog Brown. I denne saken var spørsmålet om et britisk selskap med fast driftssted på sokkelen skulle svare skatt til Norge av gevinst fra salg av et riggfartøy. Riggfartøyet ble solgt med «*betydelig gevinst*» mens det var i virksomhet på norsk sokkel.¹⁵⁴

En av de interessante problemstillingene dommen reiser er når man kan skille eierskapet, herunder eierbeføyelsene, fra driften. Den ankende part, selskapet Kellog Brown, anførte blant annet at «*salget av fartøyet har intet med det faste driftsstedet å gjøre. Gevinsten må derfor allokere til hovedkontoret*».¹⁵⁵ Selskapet anførte med andre ord at tilknytningen mellom gevinsten salget genererte og det faste driftsstedet ikke var sterk nok til at det forelå hjemmel for kildestatsbeskatning. Høyesterett kom i saken til at det forelå internrettslig hjemmel for å skatte av gevinsten i Norge, og at skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia ikke forhindret dette, basert på at det økonomiske eierskapet lå i det faste driftsstedet.

¹⁵¹ Det avgrenses mot tilfeller der det har blitt opprettet «single purpose» selskaper eller lignende.

¹⁵² OECD-rapporten s.72

¹⁵³ *ibid.* s.14, fotnote 4

¹⁵⁴ Rt. 2008 s. 233 *Kellog Brown*, avsnitt 5

¹⁵⁵ *ibid.* avsnitt 22

Spørsmålet i det følgende er hvilken metode som skal brukes for å allokere det økonomiske eierskapet til en eiendel etter skatteavtalen.

3.3.5.1 Hovedregelen er «sted for bruk»

Det fremgår av rapporten at medlemslandene diskuterte to alternative metoder for å fastslå «economic ownership». ¹⁵⁶ Den ene metoden var å bruke «special people functions» (SPF), den andre metoden var «place of use» («sted for bruk»). Det følger av rapporten at sted for bruk skal være utgangspunkt og hovedregel for allokering av materielle eiendeler etter AOA.

Sted for bruk innebærer at hvor eiendelen befinner seg og blir benyttet fysisk skal fungere som «sole criterion». ¹⁵⁷ Denne metoden er etter rapporten særlig naturlig fremgangsmåte i de tilfeller «*a fixed place of business PE[...]existed precisely due to the presence in the host country of those tangible assets.*». ¹⁵⁸

At «place of use» er eneste kriterium, innebærer at en forflytning av driftsmidlet fra hovedkontor til det faste driftsstedet vil bli ansett som en «disposisjon» som skal prises til armlengdes pris. ¹⁵⁹ «Place of use» er i rapporten ansett som «*a pragmatic solution for attributing economic ownership of tangible assets*», og er i dag hovedregelen for allokering av økonomisk eierskap til driftsmidler etter AOA. ¹⁶⁰

3.3.5.2 Allokering etter SPF som alternativ til sted for bruk

Som nevnt ble det ved utarbeidelsen av 2010 rapporten diskutert om SPF skulle være hovedregelen for allokering av driftsmidler. Allokering etter sted for bruk vil ofte lede til at økonomisk eierskap allokeres til det faste driftsstedet. Dette vil gi grunnlag for å tilordne mer inntekt til det faste driftsstedet enn om det faste driftsstedet bare hadde vært ansett for å leie driftsmiddelet. ¹⁶¹

¹⁵⁶ OECD-rapporten avsnitt 72 og videre

¹⁵⁷ ibid. avsnitt 75

¹⁵⁸ l.c.

¹⁵⁹ Lerang (2011) s. 21

¹⁶⁰ OECD-rapporten avsnitt 75

¹⁶¹ Naas (2011) s. 390

Alternativet til sted for bruk er allokering etter SPF. SPF har tradisjonelt vært forstått slik at SPF enten må plasseres hos det faste driftsstedet, eller hos selskapet forøvrig. Eksempelvis beskriver Zimmer vurderingstemaet etter SPF på følgende måte:

«Det sentrale vurderingstema er i hvilken grad den vesentligste personlige innsats knyttet til eiendeler og risiki, utføres av personer ved driftsstedet.»¹⁶²

Diskusjonen har stått om hvor de viktigste personene fysisk befinner seg i forhold til utførelsen av de funksjoner som er nødvendige for å generere inntektene. Dette er også slik SPF er beskrevet i 2010-rapporten.

Muligens finnes det en alternativ tilnæringsmåte. Ved for eksempel et boreoppdrag vil det sitte viktige mennesker *både* offshore og onshore. Eksempelvis vil plattformsjefen, senior boresjef og stabilitetssjef befinne seg offshore. Wirelinesupervisor har normalt ansvar både for prosjektering og utførelse, og vil kunne befinne seg onshore/offshore avhengig av oppdragets fremdrift. Shore based manager vil befinne seg onshore, selv om vedkommende ofte har sentrale oppgaver i forhold til riggen. Etter min mening blir det kunstig å fordele det samlede eierskapet til riggen etter et «alt eller ingenting» prinsipp. Dette reflekterer jo ofte ikke på riktig måte hvor de sentrale menneskene er plassert (SPF).

En mulig løsning er at SPF plasseres hos henholdsvis det faste driftsstedet og hos hovedkontoret etter en brøk, på samme måte som andre sameie-konstruksjoner. For eksempel kan det konkluderes med at 70 % av oppdragets sentrale funksjoner kontrolleres av mennesker offshore, mens de resterende 30 % kontrolleres av folk onshore i hjemstat. Det økonomiske eierskapet til riggen vil da fordeles med en brøk i forholdet 70/30.

Etter min oppfatning vil dette gi et riktigere bilde av den faktiske situasjonen, enn at sted for bruk anvendes som «*sole criterion*». Særlig ved aktivitet til havs er det naturlig at sentrale personer ikke befinner seg der aktiviteten utøves. Dette er både dyrt for selskapet og slitsomt for arbeidstakeren. Allokering etter SPF hvor SPF deles mellom det faste driftsstedet og sel-

¹⁶² Zimmer (2009) s.195

skapet for øvrig er etter min mening en alternativ tilnærming til spørsmålet om allokering av økonomisk eierskap etter AOA.

En annen betenkelighet med allokering etter sted for bruk er muligheten for skatteplanlegging. I et tilsvarende faktum som i Rt. 2008 s. 233 Kellogg Brown er det mulig å tenke at selskapet kunne ventet med å selge riggfartøyet til det befant seg i en skattejurisdiksjon med lav skattlegging av kapitalgevinster. På den annen side vil riggfartøyet være underlagt hjemstatsbeskatning uavhengig av plassering.

3.3.6 Hvilken risiko kan allokeres til det faste driftsstedet?

Neste steg i FAR-analysen er en vurdering av om det faste driftsstedet skal tilordnes deler av selskapets risiko. Selskaper er eksponert for en rekke typer risiko.¹⁶³ Særlig gjelder dette for selskaper som driver aktivitet offshore. Neste del av analysen er å vurdere hvorvidt det faste driftsstedet bør tilordnes en del av selskapets risiko, jf. ordlyden i artikkel 7 (2), «*risks assumed*».

I tilfeller der et selskap for eksempel leier inn en rigg, opprettes det som regel avtaler som fordeler risikoen mellom de to partene.¹⁶⁴ I forholdet mellom et fast driftssted og selskapet for øvrig er det juridisk alltid hovedkontoret som har all risiko. I rapporten av 2010 slås det fast at det må fingeres risiko hos det faste driftsstedet. Siden det ikke vil foreligge kontrakter, blir selve vurderingen «*highly fact-specific*».¹⁶⁵ Det følger av rapportens punkt 68 at:

“The PE should be considered as assuming any risk for which the significant people functions relevant to the assumption of risk *are performed* by the personnel of the PE at the PE’s location” (Min kursivering)

¹⁶³ For mange selskaper består risikobildet av en kombinasjon av markedsrisiko og operasjonell risiko. Et eksempel på markedsrisiko for offshoreaktivitet er prisen på olje og gass. Operasjonell risiko er for eksempel risikoen for ulike typer uhell (utslipp, eksplosjoner, arbeidsulykker med videre).

¹⁶⁴ Disse blir som regel respektert av skattemyndighetene, se rapporten 2010 avsnitt 68.

¹⁶⁵ OECD-rapporten avsnitt 70

Det faste driftsstedet skal med andre ord tilskrives den risikoen som er tilknyttet personene som utøver aktivitet gjennom det faste driftsstedet. Til illustrasjon uttales det videre i punkt 68 at “*The PE should, generally, be treated as assuming the risk arising from negligence of employees engaged in the function performed by the PE*”.¹⁶⁶ Dette vil si at eksempelvis risikoen for menneskelige feil ved det faste driftsstedet bør bæres av det faste driftsstedet.

Dette utgangspunktet reiser krevende problemstillinger. Det kan for eksempel godt være at utøvelsen av den risikobærende aktiviteten ikke er samme sted som aksepten og styringen av risikoen. Spørsmålet er da om risikoen skal knyttes til *selve utøvelsen* av funksjonene («*risk follow function*») eller om risikoen skal plasseres hos den delen av selskapet som administrerer / styrer risikoen («*control over risk*»).¹⁶⁷

Med «kontroll over risiko» menes evne og kompetanse til å vurdere og ta beslutninger med hensyn til det faste driftsstedets risikoeksponering. Det andre synspunktet er at risikoen plasseres dit hvor den risikobærende aktiviteten utføres. Dette er et «*risk follow function follow people*»- synspunkt, og innebærer gjerne en mer omfattende risikoallokering til det faste driftsstedet.

Etter min oppfatning kan det anføres gode argumenter for begge tilnærminger. Dersom det legges til grunn at eiendeler skal allokeres etter «*place of use*», tilsier dette etter min mening at en del risiko bør knyttes til selve eiendelen. Slik rapporten forstås skal risikoen imidlertid følge funksjonene / aktiviteten som utøves gjennom det faste driftsstedet.¹⁶⁸ Med andre ord er det den risiko som kan *knyttes til* aktiviteten som utøves og menneskene som utøver den, som er risiko som kan allokeres til det faste driftsstedet.¹⁶⁹

¹⁶⁶ *ibid.* avsnitt 68

¹⁶⁷ Lerang (2010) s. 30

¹⁶⁸ OECD-rapporten avsnitt 68 og 70

¹⁶⁹ Muligens annerledes etter art. 9, hvor risikoen kan fordeles ved bruk av avtaler. I slike tilfeller er det lettere å skille funksjonsutøvelse fra risiko.

3.3.7 Oppsummering – “functions performed, assets used, and risks assumed”

AOA krever en gjennomgang av funksjoner, eiendeler og risiko. Funksjonene skal etter AOA allokeres dit hvor de blir utøvet (SPF). Eiendelene skal allokeres, som hovedregel, etter «place of use». Risikoen skal plasseres etter prinsippet om at risikoen følger funksjonen (som følger menneskene som utøver funksjonen). Dette innebærer at det faste driftsstedet som utgangspunkt må bære den risikoen som direkte knytter seg til de funksjonene som kan allokeres det faste driftsstedet.

Et eksempel. Når et seismikk-skip som del av et oppdrag på norsk sokkel utfører analyse av oppsamlet data for eksempel på britisk sokkel, vil ikke dette kunne allokeres til Norge etter AOA. Funksjonen (analysere data) er ikke utøvet innenfor norsk skattejurisdiksjon. Eiendelene som blir brukt (datamaskiner, IP) blir ikke brukt innenfor norsk skattejurisdiksjon, og risikoen skal følgelig heller ikke plasseres i Norge, jf. *risk follow function*-prinsippet.

Hensikten bak kapittel 3.3 har vært å redegjøre for allokeringmetoden Norge er anmodet om å følge av OECD ved anvendelse av skatteavtaler som bygger på modellavtalen. Punkt 3.4 vil redegjøre for den eneste dommen som direkte tar for seg inntektsallokering etter skatteavtale på kontinentalsokkelen. I punkt 3.5 følger min analyse av rettskildebildet slik det fremstår i dag.

3.4 Høyesterett sin anvendelse av art. 7 – Rt. 2002 s. 718 Heerema

III

Høyesterett har flere ganger vurdert spørsmålet om hvorvidt det kan gis *fradrag* for inntekter opptjent i tilknytning til oppdrag utført på norsk sokkel. Alle sakene har til felles at oppdrage-
ne oppfylte vilkårene for fast driftssted etter skatteavtalene. Ikke noen av dommene tar uttrykkelig standpunkt til spørsmålet om fordelingen av inntektene mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*, Rt. 1995 s. 455 *Regalia* og Rt. 1998 s. 294 *BJ Services*

I Høyesterett finnes det kun en dom som direkte tar for seg allokering av bruttoinntekt etter skatteavtalene, Rt. 2002 s. 718 Heerema III. Slik nevnt over, gjaldt saken beskatning av et nederlandsk selskap som gjennom to løfteoppdrag på norsk sokkel hadde etablert fast driftssted etter sokkelbestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Nederland. Spørsmålet i saken var skattepliktens omfang, nærmere bestemt hvilke deler av oppdragene til Heerema som kunne skattlegges i Norge.

Heeremas aktiviteter i tilknytning til de to løfteoppdragene kan deles i tre. Første gruppe er det forberedende ingeniørarbeidet i Nederland, i forkant av løfteoppdragene. Det var enighet mellom partene om at inntekt som kunne henføres denne aktiviteten ikke kunne allokere til Norge. Videre var det tale om mobilisering –og demobilisering av fartøyene innenfor norsk kontinentalsokkel. Inntekt knyttet til denne aktiviteten ble allokert til Norge. Tvisten stod om den tredje gruppen aktiviteter i tilknytningen til oppdragene. Spørsmålet var hvorvidt mobiliseringen –og demobiliseringen av fartøyene *utenfor* norsk sokkel var aktivitet som kunne allokere til det faste driftsstedet på den norske kontinentalsokkelen. Førstvoterende uttaler:

«Det fremgår av dette, sammenholdt med de faktiske forhold som er beskrevet innledningsvis, at hele virksomheten med gjennomføring av oppdraget fra og med mobilisering *står i nær funksjonell og tidsmessig sammenheng* med løftefartøyets virksomhet på norsk sokkel – den virksomhet som etablerer det faste driftssted her.»¹⁷¹

Spørsmålet for Høyesterett var så om internretten eller skatteavtalen begrenset dette utgangspunktet.¹⁷² Høyesterett konkluderte med at verken internretten eller skatteavtalen mellom Norge og Nederland oppstilte en slik begrensning. Høyesterett startet med å vurdere internretten. Slik redegjort for i oppgavens innledende del, er dette nødvendig fordi skatteavtale aldri kan etablere skatteplikt for utenlandsk virksomhetsutøver i Norge i større utstrekning enn internretten. Førstvoterende uttalte at han «*finner det klart at norsk lovgivning ikke begrenser beskatningsmyndigheten til den del av virksomheten som fant sted på norsk sokkel*».¹⁷³ Førstvoterende begrunner standpunktet sitt på følgende måte:

¹⁷¹ Rt. 2002 s. 718 Heerema III, avsnitt 28

¹⁷² ibid. avsnitt 28

¹⁷³ ibid. avsnitt 29

«Det kan ikke utledes av loven [petroleumsatteloven § 2 jf. § 1] at «dertil knyttet virksomhet» må foregå *innenfor lovens geografiske anvendelsesområde*. Tvert i mot anviser *dette et tilknytningskrav*, og ut fra norsk skatterettslig tankegang er det en fremmed tanke at inntekter og utgifter fra aktiviteter med *slik tilknytning til skattepliktig virksomhet* på sokkelen som det her er tale om, ikke skal tilordnes virksomheten.»¹⁷⁴ (Mine kursiveringer)

Førstvoterende fant at ordlyden «*dertil knyttet virksomhet*» gav anvisning på et tilknytningskrav. Slik redegjort for over, under beskrivelsen av Allseas-dommen, er jeg enig i at ordlyden i petrsktl. § 2 gir anvisning på et slikt tilknytningskrav. Det må være en sammenheng mellom inntekten og virksomheten. At dette også omfatter aktivitet utenfor lovens geografiske område, er jeg i utgangspunktet ikke like enig i. Oppgavens rammer gir imidlertid ikke rom for å gå inn i denne drøftelsen. Høyesterett konkluderte med at internretten hjemlet beskatning av mobilisering –og demobilisering utenfor sokkelen.

Neste spørsmål førstvoterende drøftet var hvorvidt skatteavtalen mellom Norge og Nederland begrenset norsk beskatningsmyndighet, slik at aktivitet utenfor norsk sokkel var unntatt norsk beskatning. Førstvoterende fant at heller ikke «*skatteavtalen med Nederland begrenser norsk beskatningsmyndighet på denne måten*». ¹⁷⁵ Førstvoterende virker til å mene at det ikke kreves sterkere tilknytning mellom virksomheten og inntekten etter skatteavtalen enn etter petrsktl. § 2, slik at dersom tilknytningen er oppfylt etter petrsktl. § 2, jf. § 1, så begrenser ikke skatteavtalen dette utgangspunktet.

Førstvoterende fant et argument for denne løsningen i den gamle regelen om fradrag i modellavtalens artikkel 7 (3). I den gamle artikkel 7 (3) fremgikk det at utgifter knyttet til aktiviteten ved det faste driftssted kunne kreves fradratt i kildestaten, «*uansett om det var påløpt i den stat hvor det faste driftsstedet ligger eller andre steder*». Ut i fra denne bestemmelsen argumenterte førstvoterende:

¹⁷⁴ I.c.

¹⁷⁵ Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, avsnitt 30

«Det kan ikke være tvilsomt at utgifter til mobilisering og demobilisering i forbindelse med det faste driftsstedet må komme til fradrag etter artikkel 7 nr. 3 uansett hvor de påløper. Dette vil måtte ses som nødvendige kostnadselementer ved utføring av oppdraget»¹⁷⁶

Høyesterett fant at i tilfeller hvor det var aktuelt å fordele inntekter fra de deler av virksomheten som foregikk utenfor kontinentalsokkelen, måtte også disse inntektene kunne tilskrives det faste driftsstedet.¹⁷⁷ Førstvoterende fortsetter sitt resonnement:

«En forståelse av skatteavtalen som innebærer at virksomhet som *hører nødvendig sammen* splittes ved sektorgrensen, tilsies etter min oppfatning heller ikke av reelle grunner. Tvert i mot synes dette å gi tilfeldige løsninger som bestemmes av hvor fartøyene befinner seg på mobiliseringstidspunktet»¹⁷⁸ (Min kursivering)

Førstvoterende mente at en oppsplitting av oppdraget som fulgte av kontrakten («*virksomhet som hører nødvendig sammen*») ved sektorgrensen vil gi tilfeldige løsninger. For meg er det imidlertid uklart hvorfor virksomheten utenfor norsk sokkel hører mer sammen med løfteoppdragene enn virksomheten utført i Nederland. Høyesterett må mene at denne aktiviteten ikke har tilstrekkelig nær funksjonell og tidsmessig sammenheng med løfteoppdragene. For meg fremstår imidlertid prosjektering og ingeniørarbeid like viktig for kontraktsmessig gjennomføring av oppdragene som å frakte løftefartøyene til Norge. Naas uttaler om dette:

«Man kan også spørre seg om hvorfor de forberedende ingeniørarbeider i Heerema III avgjørelsen øyensynlig falt utenfor norsk beskatning, mens de forberedende arbeider om bord i fartøyer, som også ble utført utenfor Norge, falt inn under norsk beskatning. En mulig begrunnelse kan være at det er fartøyets aktivitet på norsk sokkel som i seg selv skaper skatteplikten, og at godtgjørelse for mobilisering har en nærmere tilknytning til denne aktivitet enn ingeniørarbeidene»¹⁷⁹

¹⁷⁶ *ibid.* avsnitt 31

¹⁷⁷ *l.c.*

¹⁷⁸ *ibid.* avsnitt 33

¹⁷⁹ Naas (2011) s. 484

Jeg tror Naas har rett i at dette var måten Høyesterett resonnerer på. Høyesterett begrunner imidlertid ikke sitt standpunkt ytterligere, så det er umulig å si for sikkert hvorfor resultatet ble som det ble i saken.

3.5 Allokering av virksomhetsinntekter til norsk kontinentalsokkel

Avhandlingens tredje kapittel har til nå redegjort for allokeringsvurderingen slik denne er å forstå etter norsk internrett og etter OECD sin autoriserte metode. Til slutt ble det gitt en beskrivelse av Høyesterett sin tilnærming i den eneste dommen som direkte tar for seg spørsmålet i norsk rett, Heerema III-dommen. Spørsmålet i det følgende er hvilke slutninger som kan trekkes fra denne gjennomgangen, og hvordan allokeringsspørsmålet for fremtiden skal vurderes.

Min vurdering er at det har utviklet seg ulike tilnærminger til spørsmålet om allokering av virksomhetsinntekter. Høyesterett ser ut til å anvende bruttovederlagsmetoden mer eller mindre reservasjonsløst etter internretten. Bruttovederlagsmetoden, slik anvendt i *Allseas*-dommen, tar utgangspunkt i at det er det samlede kontraktsvederlag som skal legges til grunn for allokeringen. Etter bruttovederlagsmetoden ser det ut til at kontrakten er mer eller mindre styrende for allokeringsprosessen. Høyesterett ser på kontrakten som én samlet enhet, som ikke uten god grunn skal splittes opp. Høyesterett har selv uttalt at det er bruttovederlaget som er utgangspunktet for allokeringen etter petroleumskatteloven. I Rt. 2011 s. 999 *Allseas* uttalte førstvoterende:

«Høyesterett har i en rekke saker behandlet spørsmålet om beskatning av inntekter fra virksomhet på norsk sokkel, der hovedkontor i utlandet har utført omfattende støttefunksjoner. Høyesterett har da gjennomgående lagt til grunn eller forutsatt at hele bruttoinntekten er underlagt beskatning etter petroleumskatteloven.»¹⁸⁰

Det må imidlertid bemerkes at det kun er Rt. 2002 s. 718 Heerema III som direkte gjelder inntektsallokering. I de fire andre dommene Høyesterett viste til omhandlet tre av dommene

¹⁸⁰ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 42

fradragsrett for kostnader og den siste hvorvidt vilkårene for fast driftssted forelå.¹⁸¹ Selv om det er klare sammenhenger mellom fradragsretten for kostnader og inntektsallokeringen, var ikke spørsmålet om inntektsallokeringen omtvistet i noen av sakene. Dommene bygger således kun på en forutsetning om skatteplikt for bruttoinntekten. Siden Høyesterett anvender dommene som ledd i sin argumentasjon, må dette etter min vurdering likevel tale for at Høyesterett selv mener bruttovederlagsmetoden er riktig tilnærming til allokeringsspørsmålet etter petroleumskatteloven.

AOA slik denne er redegjort for i 2010-rapporten legger på den annen side opp til en bred analyse av de funksjonene som samlet sett utgjør kontrakten. Slik jeg forstår AOA skal oppdragets deler hver for seg undergis en FAR-analyse, som vil gi svar på om den gitte funksjonen (med tilhørende inntekt) skal plasseres hos det faste driftsstedet eller hos selskapet i hjemstaten. AOA bygger på at det faste driftsstedet og selskapet for øvrig er to separate enheter, og at ingen funksjoner kan allokere til det faste driftsstedet før det foreligger kvalifisert tilknytning mellom den *enkelte* funksjonen og det faste driftsstedet. AOA tar utgangspunkt i at kontrakten består av en rekke små deler (som kan deles opp i funksjoner, eiendeler eller risiko) som hver for seg må plasseres enten hos det faste driftsstedet eller hos selskapet forøvrig. At det ikke er samsvar mellom bruttovederlagsmetoden og AOA ser også ut til å være Zimmer sitt synspunkt. Han uttaler i sin kommentar til Allseas-dommen:

«Høyesteretts dom innebærer at tilordningsreglene etter petrsktl. § 2 (og vel også sktl. § 2-3, 1.ledd b) atskiller seg vesentlig fra de som gjelder iht. skatteavtalene. Disse har vært under utvikling i de senere år, men den såkalte selvstendighetsfiksjonen har ligget til grunn i en årrekke.»¹⁸²

At bruttovederlagsmetoden skiller seg fra AOA må være klart. I Allseas-dommen ble en rekke funksjoner utført ved hovedkontoret. Dommen nevner markedsføring, prekvalifisering, kontraktsforhandlinger og kontraktsslutning.¹⁸³ Alle disse funksjonene ble likevel allokert til

¹⁸¹ Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*, Rt. 1995 s. 455 *Safe Regalia*, Rt. 1998 s. 794 *BJ Services* og Rt. 2001 s. 512 *Safe Services*

¹⁸² Zimmer (2012), s. 16 (petitavsnitt)

¹⁸³ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 37

Norge, fordi alle disse funksjonene var «støttefunksjoner» til den virksomheten som vederlagene var knyttet til.¹⁸⁴

Allokering etter bruttovederlagsmetoden minner om force of attraction.¹⁸⁵ Force of attraction i FNs modellavtale er, som beskrevet over, et fenomen hvor ikke bare aktiviteten som utføres gjennom det faste driftsstedet, men også aktivitet i kildestaten som *er lik* eller *ligner* allokeres til kildestaten. Etter min mening kommer denne tankegangen til syne i Allseas-dommen når Høyesterett uttaler:

«Vederlagene var betaling for *selve rørleggingen* og *ikke noe annet*. Riktignok var rørleggingen avhengig av en rekke funksjoner *som ble utført ved hovedkontoret* [...]Men det var likevel selve rørleggingen Phillips og Statoil betalte for. Hovedkontorets oppgaver hadde – selv om de var *omfattende* – således karakter av å være støttefunksjoner for den «virksomhet» som vederlagene var knyttet til»¹⁸⁶ (Mine kursiveringer)

Oppdraget på den norske sokkelen var «*selve rørleggingen*». Men likevel skal alle funksjonene i følge førstvoterende trekkes inn i norsk beskatningsområde. Det virker som om tilnærmingen til Høyesterett er at siden disse funksjonene er tett knyttet til rørleggingen via kontrakten så skal de være en del av det norske skattefundamentet. Høyesterett sier selv, at «*omfattende*» virksomhet «*utført ved hovedkontoret*» i Sveits «*omfattes av*» petrsktl. § 2, jf § 1.

Funksjonene allokeres til Norge på ett grunnlag, at de er en del av kontrakten. Slik jeg leser dommen, undergis ikke disse funksjonene noen nærmere analyse enn konstatering av dette faktum. Istedenfor å kalle det allokering etter et tiltrekningsprinsipp gir Høyesterett alle disse ekstra funksjonene navnet «*støttefunksjoner*» for på denne måten legitimere tilknytningen til rørleggingen på norsk sokkel.

¹⁸⁴ l.c

¹⁸⁵ Dette ble også anført av skattyter i Allseas-saken. Skattyter anførte at lagmannsretten istedenfor å anvende armlengdeprinsippet «*i realiteten har anvendt et tiltrekningsprinsipp*», Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 20

¹⁸⁶ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 37

Det virker ikke til at Høyesterett anlegger en ren bruttovederlagsmetode i Heerema III. Der som Høyesterett hadde anvendt samme metode som etter internretten, hadde det ikke vært nødvendig å problematisere inntekten knyttet til mobiliseringen – og demobiliseringen. Dette er funksjoner som er en del av kontrakten, og derfor etter bruttovederlagsmetoden en del av det norske skattefundamentet. Videre hadde ingeniørarbeidet etter bruttovederlagsmetoden også blitt allokert Norge. I Allseas-dommen ble en rekke funksjoner utført i Sveits, men disse inntektene ble like fullt allokert til Norge etter petroleumskatteloven § 2 jf. § 1. Førstvoterende uttaler i Heerema III at:

«Norsk beskatningsmyndighet er avgrenset til gjennomføringsdelen av løfteoppdragene – fra mobiliseringsstart – mens virksomhet før denne tid, først og fremst planleggingsvirksomhet mv. som utføres ved Heeremas kontorer i Nederland faller utenfor.»¹⁸⁷

Høyesterett ser i Heerema III ut til å ha et behov for å begrunne hvorfor norsk beskatningsmyndighet også omfatter mobiliseringen – og demobiliseringen. Dette er en annen tilnærming enn i Allseas-dommen.

En annen forskjell mellom de to dommene er den vekten som legges på kontrakten. I Allseas-dommen var kontrakten etter min oppfatning sentral ved avgjørelsen av skattepliktens omfang. I Heerema III-dommen nevnes ikke kontrakten ved vurderingen av allokeringsspørsmålet. I stedet drøfter Høyesterett den tidsmessige og funksjonelle sammenhengen mellom de ulike delene av virksomheten. Høyesterett ser med andre ord ut til å være legge vekt på oppdragets ulike funksjoner, og hvordan disse funksjonene stiller seg i forhold til den virksomheten som foregikk på den norske sokkelen.

Slik jeg forstår Høyesterett i Heerema III-dommen kan funksjoner allokeres til Norge på to grunnlag. For det første skal inntekter fra den virksomheten som etablerer det faste driftsstedet i Norge allokeres hit. Dette vil i Heerema III-saken si selve løfteoppdragene. Det er disse løftene som oppfyller kravene til fast driftssted i skatteavtalen mellom Norge og Nederland artikkel 24.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, avsnitt 32

¹⁸⁸ *ibid.* avsnitt 28

Videre kan inntekter fra funksjoner som står i «*nær funksjonell og tidsmessig sammenheng*» med den virksomheten som etablerer det faste driftsstedet allokeres hit.¹⁸⁹

Denne metoden står etter min vurdering ikke i motstrid til AOA sin FAR-analyse. De to metodene vil imidlertid gi ulikt resultat i en del tilfeller. Både etter Høyesterett sin metode og etter AOA vil inntekt fra den virksomheten som oppfyller kravene til fast driftssted allokeres til Norge. Allokering etter vurderingstemaet «*nær funksjonell og tidsmessig sammenheng*» vil imidlertid kunne gi annet resultat enn allokering etter AOA. Dersom Heerema III kom opp for retten i dag, måtte resultatet etter mitt syn blitt et annet, forutsatt at Høyesterett og norske myndigheter er forpliktet til å anvende AOA etter autoriseringen 17.juli 2008. Mobiliseringen – og demobiliseringen som foregikk utenfor norsk sokkel ville etter min vurdering ikke vært gjenstand for norsk beskatning. Både mobiliseringen – og demobiliseringen utgjør funksjoner.¹⁹⁰ Utgangspunktet for hvor en funksjon skal allokeres etter AOA, er stedet hvor personene som utøver funksjonen befinner seg. Det er klart at dette ikke var innenfor norsk beskatningsområde. Etter AOA skal driftsmiddelet som hovedregel beskattes etter prinsippet «sted for bruk» altså hvor fartøyet fysisk befinner seg. Fartøyet befant seg utenfor Norge. Heller ikke risikoen for mobiliseringen – og demobiliseringen kan allokeres til Norge i dette tilfellet. Risikoen skal, slik jeg leser rapporten, plasseres etter SPF. De som her utøvet funksjonen, befant seg også utenfor norsk beskatningsområde.

Høyesterett så ut til å mene at allokeringen etter skatteavtalens fordelingsbestemmelse ikke oppstiller noen geografisk begrensning.¹⁹¹ Jeg tror AOA i realiteten oppstiller en geografisk begrensning. Slik jeg forstår AOA kan inntekter kun trekkes inn i det faste driftsstedet så lenge det faste driftsstedet eksisterer.¹⁹² Dette mener jeg følger allerede av ordlyden i modellavtalens art. 7 (1). Det følger av art. 7 (1) at inntekter kun skal kunne beskattes i kildestaten i tilfeller der selskapet «*carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment*».¹⁹³ Slik redegjort for i kapittel 2, mener jeg skatteavtalens ordlyd «*carries*

¹⁸⁹ l.c

¹⁹⁰ Jf. punkt 3.3.4

¹⁹¹ Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, avsnitt 33

¹⁹² Det er kun mens det faste driftsstedet eksisterer det har «tiltrekningsevne».

¹⁹³ Modellavtalens art.7 (1). Se også Naas (2011) s. 367 (sitert over)

on» innebærer et *eksistenskrav*.¹⁹⁴ Jeg mener videre at et fast driftssted opphører så fort virksomheten mister funksjonell eller geografisk tilknytning til Norge.¹⁹⁵ Forutsatt at dette premisset stemmer, innebærer dette også et geografisk krav for de funksjonene som skal allokeres til Norge. Dersom funksjonene er utøvet utenfor norsk kontinentalsokkel, eksisterer ikke det faste driftsstedet, og inntekt med tilknytning til denne aktiviteten kan ikke allokere dit. Jeg mener denne sammenhengen mellom reglene flere ganger har blitt misforstått i praksis, og trenger en ytterligere avklaring.

Autoriseringen av AOA krever etter min vurdering en øket grad av fordeling av inntektsgrunnlaget enn den metoden som ble anvendt i Heerema III. Ved å fordele funksjoner, eiendeler og risiko mellom det faste driftsstedet og selskapet for øvrig ved bruk av en FAR-analyse, vil det tegnes et bilde av hvor de ulike deler av virksomheten utøves. Etter min mening må det være riktig at den virksomhetsutøvelsen som ikke utføres i Norge, heller ikke kan beskattes her, jamfør hovedregelen om hjemstatsbeskatning. Dette ser ut til å ha støtte i teorien. Naas uttaler:

«Systematikken for fordeling av inntektsgrunnlaget som utvikles i Rapporten peker etter vår oppfatning klart i retning av en øket grad av fordeling av inntektsgrunnlaget enn det norsk rettspraksis tidligere har lagt til grunn. I svært mange situasjoner vil man bare ved en slik fremgangsmåte kunne skape en inntektsfordeling som på en riktig måte reflekterer hvor «significant people functions» og risiko faktisk ligger.»¹⁹⁶

I innledningen ble det reist spørsmål om Allseas-dommen kan si noe om hvordan Høyesterett vil forholde seg til AOA i fremtiden. Min vurdering er at Allseas-dommen muligens kan gi antydninger om en endret holdning til OECD sitt rettskildemateriale. Som nevnt har Høyesterett tradisjonelt anvendt materialet fra OECD aktivt, både etter internretten og etter skatteavtaleretten.¹⁹⁷ Dette var ikke tilfelle i Allseas-dommen. Spørsmålet oppstår om hvorfor Høyesterett mente å finne bedre fundament for sine argumenter i forarbeidene til en lov som ikke

¹⁹⁴ Jf. Punkt 2.4.4

¹⁹⁵ Jf. Punkt 2.4

¹⁹⁶ Naas (2011) s. 483

¹⁹⁷ Jf. note 4

gjaldt beskatning, enn OECD sitt omfattende og oppdaterte materiale om emnet.¹⁹⁸ Muligens kan noe av forklaringen ligge i at bruttovederlagsmetoden og metoden Høyesterett anvendte i Heerema III som hovedregel vil innebære et større skattefundament til Norge enn det som vil bli resultatet etter AOA. Selv om bruttovederlagsmetoden innebærer en enda videre hjemmel enn metoden anvendt i Heerema III, er det klart at begge metoder som utgangspunkt vil innebære en videre adgang til beskatning enn inntektsallokering i henhold til AOA. Det er vanskelig å se gode argumenter for at OECD sitt materiale skal være mindre relevant nå enn før. Muligens ses det i *Allseas*-dommen antydninger til et ønske om beskyttelse av det norske skattefundamentet, som også vil kunne gi utslag i fremtidige saker hvor skatteavtalene kommer til anvendelse.¹⁹⁹

¹⁹⁸ Rt. 2011 s. 999 *Allseas*, avsnitt 39-40

¹⁹⁹ Ilstad (2014) ser ut til å innta samme standpunkt, s. 318

4 Litteraturliste

4.1 Norske lover

- 1814 Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 (Grunnloven) av 17.5.1814
- 1975 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumskatteloven) av 13. juni 1975 nr. 35
- 1996 Lov om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven) av 29.11.1996 nr. 72
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 1999 Lov om adgang til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsloven) av 28.juli 1999 nr. 15
- 2003 Lov om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven) av 27.6.2003 nr. 57

4.2 Lovforarbeider

- Prop. 94 S (2012-2013) Prop. 94 S (2012-2013). *Samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Storbritannia, undertegnet i London 14.*

mars 2013.

Prop. 130 S (2012-2013) Prop. 130 S (2012-2013). *Samtykke til å sette i kraft en protokoll til endring av skatteavtalen av 12. januar 1990 mellom Norge og Nederland, undertegnet i Oslo 23. april 2013.*

Prop. 190 S (2012-2013) Prop. 190 S (2012-2013). *Samtykke til å sette i kraft en protokoll til endring av skatteavtalen av 4. oktober 1991 mellom Norge og Tyskland, undertegnet i Berlin 24. juni 2013.*

4.3 Skatteavtaler og andre traktater

Wienkonvensjonen	The United Nations Vienna Convention on the Law of Treaties 23.5.1969
Skatteavtalen mellom Norge og USA	Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, 10.12.1970
Havrettskonvensjonen	United Nations Convention on the Law of the Sea, 10.12.1982
Skatteavtalen mellom Norge og Zimbabwe	Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Rebulikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst, 11.8.1989
Skatteavtalen mellom Norge og Nederland	Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og

Den nordiske modellavtalen	formue, 12.1.1990 Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, 11.5.1997
FNs modellavtale	United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 11.10.2010
Modellavtalen	OECD Model tax convention on Income and on Capital. 17.7.2010

4.4 Rettspraksis

Rt. 1985 s. 319	<i>Ringnes</i>
Rt. 1987 s. 269	<i>Norsk Hydro Produksjon</i>
Rt. 1984 s. 99	<i>Alaska</i>
Rt. 1994 s. 132	<i>Uncle John</i>
Rt. 1994 s. 752	<i>Alphawell</i>
Rt. 1995 s. 455	<i>Safe Regalia</i>
Rt. 1997 s. 653	<i>Siemens</i>
Rt. 1997 s. 1646	<i>Trinc Trag</i>
Rt. 1998 s. 294	<i>BJ Services</i>
Rt. 2001 s. 512	<i>Safe Services</i>
Rt. 2002 s. 718	<i>Heerema III</i>
Rt. 2002 s. 1144	<i>Kypros</i>
Rt. 2005 s. 855	<i>Allseas II</i>
Rt. 2004 s. 957	<i>PGS</i>
Rt. 2008 s. 233	<i>Kellog Brown & Root</i>
Rt. 2008 s. 577	<i>Sølvik</i>
Rt. 2011 s. 999	<i>Allseas</i>
Rt. 2011 s. 1518	<i>Dell</i>
Utv. 2005 s. 424	<i>Transocean</i>

4.5 OCED

Rådets vedtak av 23.10.1997

OECD. Rådets vedtak av 23.10.1997, inntatt som vedlegg til modellavtalen 2010.

OECD Rapporten 2008

OECD. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Paris, 2008

OECD Kommentaren 2008

OECD. "*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*" i *Model Tax Convention on Income and on Capital* (condensed version). Paris, 2008

OECD Rapporten

OECD. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Paris, 2010

OECD komm.

OECD. "*Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*" i *Model Tax Convention on Income and on Capital* (condensed version). Paris, 2010.

OECD transfer pricing guidelines

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris, 2010.

4.6 Administrative uttalelser m.v.

Brev fra Finansdepartementet til Price Waterhouse a.s

Brev fra Finansdepartementet til Price Waterhouse av 11.1.1984

Utv. 2011 s. 1237

Skattedirektoratets domskommentar til Rt. 2011 s. 999 *Allseas*

Statsskattevedtaket 2014

Statsskattevedtaket for inntektsåret 2014

4.7 Juridisk litteratur

Fleischer (1998)

Fleischer, Carl August. *Rettskilder og juridisk metode*. Oslo, 1998

Jensen (2014)

Jensen, Øystein. *Noreg og havets folkerett*. Oslo, 2014

Lerang (2010)

Persen Lerang, May-Lise. *Allokering av økonomisk eierskap av driftsmidler etter AOA*. Avsluttende oppgave Master of Management BI. Oslo, 2012

Lindencrona (1994)

Lindencrona, Gustav. *Dubbelbeskatningsavtalsrett*. Stockholm, 1994

Ilstad (2014)

Ilstad, Kristine. *Allokering av fortjeneste mellom hovedkontor og fast driftssted – og kampen om skatteprovenyet*. Inntatt i *Festskrift til Frederik Zimmer «Høyt Skattet»*, s. 299 flg. Oslo, 2014

Naas (2011)

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

Reimer (2012)

Reimer, Ekkehart [et.al]. *Permanent Establishments, A Domestic Taxation Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Am-

- sterdam, 2012
- Ruud (2011) Ruud, Morten og Geir Ulfstein. *Innføring i folkerett*. 4.utgave, Oslo, 2011
- Skaar (1991) Skaar, Arvid Aage. *Permanent Establishment*. Oslo, 1991
- Skaar (2006) Skaar, Arvid Aage [et.al]. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo, 2006
- Vogel (1997) Vogel, Klaus. *On double taxation conventions.*, Berlin, 1997
- Zimmer (2002) Zimmer, Frederik. *Høyesterett som skatteavtaletolker*. Inntatt i *Festskrift til Carsten Smith «Rettsteori og rettsliv»*. Oslo, 2002
- Zimmer (2003a) Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektskatterett*. 3.utgave. Oslo, 2003
- Zimmer (2003b) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2002*. Inntatt i *Skatterett 2003*, s. 332 flg. Oslo, 2003
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektskatterett*. 4. utgave. Oslo, 2009
- Zimmer (2012) Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2011*. Inntatt i *Skatterett 2012*, s. 43 flg. Oslo, 2012
- Zimmer (2013) Zimmer, Frederik. *Noe om staten som part i*

skattesaker i for domstolene. Inntatt i Festschrift til Erik Boe «Forsker og Formidler». Oslo, 2013

Zimmer (2014)

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett.* 7. utgave. Oslo, 2014

Aarbakke (1990)

Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt.* 4. utgave. Oslo, 1990

4.8 Øvrig litteratur

Oxford English Dictionary

Red. Soanes, Catherine og Angus Stevenson. *Concise Oxford English Dictionary.* Oxford University Press. 11. utgave. London, 2008

4.9 Nettressurser

<https://www.norskoljeoggass.no/no/Faktasider/Verdiskapning1/>.

Norsk olje og gass sine faktasider. Sitert 22.4.2014

Rasmussen (2011)

Rasmussen, Mogens. *International double taxation.* Amsterdam, 2011.

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:24GWKhv5-HUJ:http://www.karnovgroup.dk/shop/downloadables/416%2B1984+OECD+working+party+on+the+taxation+of+offshore+exploratory+drilling+activities&hl=en-NO&gbv=2&ct=clnk>.

Sitert 23.4.2014

