

# Hvilke aktiviteter er unntatt fra fast driftssted-definisjonen i OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4)?

Om vilkåret «preparatory or auxiliary character» og anti-fragmenteringsregelen.

Kandidatnummer: 704

Leveringsfrist: 25.04.2018

Antall ord: 17 863



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1	Tema og problemstilling .....	1
1.2	Avgrensninger .....	1
1.3	Metodespørsmål .....	2
1.3.1	Skatteavtaler som traktater og del av norsk rett .....	2
1.3.2	Nytt multilateralt instrument .....	3
1.3.3	Tolkning av skatteavtaler.....	4
1.4	Fremstillingen videre .....	6
<b>2</b>	<b>RETTSLIGE UTGANGSPUNKTER .....</b>	<b>8</b>
2.1	Hovedregelen er hjemstatsbeskatning.....	8
2.2	Kildestatsbeskatning ved fast driftssted.....	8
<b>3</b>	<b>ENDRINGER I MØNSTERAVTALENS ARTIKKEL 5 (4) .....</b>	<b>10</b>
3.1	Bakgrunn for innsnevring av unntaksbestemmelsen i artikkel 5 (4) .....	10
3.2	Gjeldende rett for «preparatory or auxiliary character»-vilkåret .....	12
3.2.1	Ordlyd, kontekst, formål og OECD-kommentarene.....	12
3.2.2	Norsk praksis og juridisk teori.....	15
3.2.3	Internasjonal praksis og juridisk teori .....	16
3.2.4	Konklusjon.....	18
<b>4</b>	<b>AKTIVITETENE.....</b>	<b>19</b>
4.1	Aktivitetene i artikkel 5 (4).....	19
4.2	Aktiviteten må utføres for virksomheten selv .....	20
4.3	Forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet.....	20
4.3.1	Kvalitativt og kvantitativt aspekt.....	21
4.3.2	OECD-kommentarenes tilnærming .....	21
<b>5</b>	<b>GRENSEDRAGNINGEN MELLOM UNNTATTE AKTIVITETER OG AKTIVITETER SOM GIR GRUNNLAG FOR FAST DRIFTSSTED.....</b>	<b>23</b>
5.1	Betydelige verdier og mange ansatte ved den faste forretningsinnretningen .....	23
5.1.1	Vilkår eller momenter i en helhetsvurdering? .....	23
5.1.2	Relativ vurdering og absolutt grense .....	24
5.1.3	Skjæringspunkt .....	25
5.1.4	Oppsummering og vurdering.....	27
5.2	Aktiviteter som i visse tilfeller er viktigere for inntektsskapningen enn normalt.....	27

5.2.1	Innkjøp av varer som skal selges videre .....	28
5.2.2	Informasjonsinnhenting gjennom server .....	30
5.2.3	Informasjonsinnhenting som en nødvendig forutsetning for oppfyllelse av kontrakt .....	31
5.2.4	Grensen mellom forskning og utvikling, og kvalitetskontroll.....	34
5.2.5	Oppsummering og vurdering.....	36
5.3	Endringer i verdikjeden.....	36
5.3.1	Antall ledd i verdikjeden .....	36
5.3.2	Netthandelvirksomhet.....	38
5.4	Sammenfatning og vurdering.....	39
<b>6</b>	<b>NY ANTI-FRAGMENTERINGSREGEL I ARTIKKEL 5 (4.1) – EN BEGRENSNING I UNNTAKENE I ARTIKKEL 5 (4) BOKSTAV A)-F) .....</b>	<b>41</b>
6.1	Bakgrunn for regelen .....	41
6.2	Nærstående parter .....	42
6.3	Hvilke faste forretningsinnretninger og faste driftssteder omfattes? .....	42
6.4	Aktivitetene må utgjøre utfyllende funksjoner som er del av en sammenhengende forretningsvirksomhet .....	43
<b>7</b>	<b>AVSLUTTENDE VURDERINGER .....</b>	<b>48</b>
<b>8</b>	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>51</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og problemstilling

OECDs<sup>1</sup> mønsteravtale (heretter mønsteravtalen) artikkel 5 definerer begrepet «fast driftssted» som er bestemmende for fordeling av beskatningsretten mellom stater. OECD vedtok 21. november 2017 endringer i mønsteravtalen og kommentarene (heretter OECD-kommentarene) til denne. Sentralt for endringene står definisjonen av fast driftssted, herunder endringer i og tillegg til unntaksbestemmelsen i artikkel 5 (4). Tema for oppgaven er reglene om aktiviteter som er unntatt fra fast driftssted-definisjonen. Oppgavens problemstilling er: «Hvilke aktiviteter er unntatt fra fast driftssted-definisjonen i OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4)?» Vilkåret om at en aktivitet må være av «preparatory or auxiliary character» for å være unntatt, samt begrensningene i unntaket som følger av den nye anti-fragmenteringsregelen i artikkel 5 (4.1.), er sentrale temaer. Under problemstillingen hører også spørsmålet om endringen i ordlyden i artikkel 5 (4) medfører endring av gjeldende rett.

Endringene i artikkel 5 (4) og tillegget av artikkel 5 (4.1) er et resultat av OECDs prosjekt om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-prosjektet) som ble lansert i 2013.<sup>2</sup> Målet med prosjektet er at inntekter skal rapporteres og beskattes der hvor den økonomiske aktiviteten finner sted og verdiene skapes. Aktivitetene som er opplistet i artikkel 5 (4) vil normalt utgjøre hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet som ligger for fjernt fra virksomhetens inntektsskaping til at de skal gi grunnlag for fast driftssted. Utviklingen i virksomhetsutøvelse og endringer i klassiske verdikjeder, som i stor grad er en konsekvens av digitaliseringsprosesser, utfordrer definisjonen av fast driftssted, herunder unntaksbestemmelsen i artikkel 5 (4). Aktiviteter som tradisjonelt har vært ansett som for fjerne fra virksomhetens kjernevirksomhet til å gi grunnlag for fast driftssted, vil i mange tilfeller i dag være en viktig del av selskapets virksomhet. Denne utviklingen har skapt et behov for endring. Unntaksbestemmelsen snevres inn ved endringene som gjennomføres i 2017-mønsteravtalen, dermed utvides fast driftssted-definisjonen.

## 1.2 Avgrensninger

Oppgavens tema er reglene om aktiviteter som er unntatt fra fast driftssted-definisjonen, jf. mønsteravtalen artikkel 5 (4). På grunn av oppgavens omfang vil det ikke gjøres noen inngående behandling av de øvrige leddene i artikkel 5. Likevel vil det i kapittel 2 gis en kort oversikt over utgangspunktene i fast driftssted-definisjonen.

Internrettslig hjemmel for beskatning av inntekt som utenlandsk selskap har i Norge, eller som norsk selskap har i utlandet, vil ikke bli analysert nærmere. For oversiktens skyld gis her

---

<sup>1</sup> The Organisation for Economic Co-operation and Development.

<sup>2</sup> OECD (2013).

en kort introduksjon til internrettens regler. Skatteplikt i Norge for virksomheter som ikke er hjemmehørende i Norge reguleres av skatteloven § 2-3. Det følger av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b at utenlandsk virksomhet skal svare skatt av «formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra». For virksomheter som er hjemmehørende i Norge følger det av skatteloven § 2-2 sjette ledd at skatteplikten gjelder «all formue og inntekt her i riket og i utlandet». Skatteplikten for inntekt som skriver seg fra internasjonal virksomhet er etter skatteloven omfattende. I henhold til skatteloven § 2-37 kan skatteplikten til Norge begrenses ved skatteavtaler som er inngått i medhold av dobbeltbeskatningsavtaleloven. Fordi skatteavtalene begrenser skatteplikten i Norge er det ofte skatteavtalen som vil være avgjørende for hvilken inntekt som kan beskattes i Norge.

I oppgaven avgrenses det også mot inntekts- og kostnadsallokering til fast driftssted. Temaet for oppgaven er definisjonen av fast driftssted, uavhengig av hvilke inntekter som kan allokere til det faste driftsstedet. Til tross for denne avgrensningen knyttes i kapittel 7 noen bemerkninger til hvordan inntekter er tenkt å allokere til faste driftssteder som utøver aktiviteter som er angitt i artikkel 5 (4), som et ledd i en argumentasjonsrekke.

Det avgrenses også mot virtuelle faste driftssteder. Oppgaven omhandler kun driftssteder som har fysisk tilknytning til en stat. Det er en kjent utfordring at en rekke virksomheter som opererer digitalt driver virksomhet gjennom internett uten å være fysisk til stede i kildestaten eller markedsstaten, verken gjennom ansatte, servere eller kontorer. Endringene som gjøres i artikkel 5 (4) vil ikke føre til at slike digitale virksomheter blir omfattet av fast driftssteddefinisjonen. For at slik virksomhet skal omfattes av definisjonen må det gjøres endringer i hovedreglene for fast driftssted. OECD og EU arbeider med problemstillinger knyttet til beskatning av digitale virksomheter.

### **1.3 Metodespørsmål**

#### **1.3.1 Skatteavtaler som traktater og del av norsk rett**

Norge har inngått skatteavtaler med mer enn 90 land.<sup>3</sup> Skatteavtaler er i hovedsak bilaterale avtaler, men kan være multilaterale slik som den nordiske skatteavtalen som er inngått mellom Island, Finland, Færøyene, Danmark, Sverige og Norge. Skatteavtaler er folkerettslige traktater som Kongen kan inngå etter samtykke fra Stortinget, jf. Grunnloven § 26 andre ledd. For at traktater skal gjelde som norsk rett kreves det i utgangspunktet en intern gjennomføring i form av særskilt lovvedtak etter at traktaten er inngått.<sup>4</sup> For inngåelse og gjennomføring av skatteavtaler er det imidlertid gitt en enklere fremgangsmåte gjennom dobbeltbeskatningsav-

---

<sup>3</sup> <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> (2016).

<sup>4</sup> Naas (2017) side 81.

taleloven § 1 nr 1. De skatteavtaler som Norge fremforhandler behøver ikke eget lovvedtak for å bli inkorporert i norsk rett. Skatteavtaler blir del av norsk lov når deres ikrafttredelse godkjennes på Stortinget.<sup>5</sup>

### 1.3.2 Nytt multilateralt instrument

Et av tiltakene i BEPS-prosjektet gikk ut på å utforme et nytt multilateralt instrument «Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting» (MLI). Instrumentet er en egen traktat som er ment å avhjelpe den tidkrevende prosessen det er å reforhandle skatteavtaler.<sup>6</sup> MLI-en er pr. 01.04.2017 signert av 78 stater.<sup>7</sup> Norge har signert, men ikke ratifisert instrumentet.

For at MLI-en skal få virkning for de bilaterale skatteavtalene er det ikke tilstrekkelig at en stat er part i MLI-en. I henhold til MLI artikkel 1, jf. Artikkel 2 (1) a) i) og ii) må en skatteavtale for å være omfattet av endringene som følger av MLI-en være spesifikt angitt som omfattet skatteavtale. I tillegg må en bilateral skatteavtale, for å være omfattet, være angitt som omfattet av samtlige parter til den aktuelle skatteavtalen. MLI-en skiller mellom bestemmelser som er minimumsstandarder og obligatoriske for statene å tiltre, og bestemmelser som er frivillige.<sup>8</sup> For de frivillige bestemmelsene og bestemmelsene som har flere alternativer kreves det, for at skatteavtalens bestemmelser skal endres gjennom MLI-en, at partene i den konkrete skatteavtalen har gjort samme valg mht. hvilket alternativ de ønsker skal gjelde for skatteavtalen.<sup>9</sup> MLI-ens system er komplisert, her vil det kun bli gitt en presentasjon av alternativene for endring av artikkel 5 (4) og (4.1).<sup>10</sup>

Endringene i artikkel 5 (4) og tillegget av (4.1) er regulert i MLI artikkel 13. Det fremgår av artikkel 13 (1) at partene kan velge å implementere alternativ A eller alternativ B eller å ikke implementere noen av alternativene. Alternativ A gjennomfører endringene som er gjort i artikkel 5 (4) ved at «preparatory or auxiliary character»-vilkåret fremover vil gjelde for samtlige aktiviteter nevnt i 5 (4). Alternativ B gjennomfører en presisering sammenlignet med 2014-versjonen av mønsteravtalen artikkel 5 (4). Presiseringen i alternativ B innebærer en klargjøring av at artikkel 5 (4) bokstav a)-d) ikke er gjenstand for et implisitt «preparatory or auxiliary character»-vilkår.

---

<sup>5</sup> Naas (2017) side 82.

<sup>6</sup> Fortalen til MLI avsnitt 9.

<sup>7</sup> <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

<sup>8</sup> Naas (2017) side 1363.

<sup>9</sup> Hattingh (2018) kapittel 2.1.2.

<sup>10</sup> Se Naas (2017) side 1362-1391 for en mer detaljert behandling av MLI.

Av MLI artikkel 13 (6), jf. (4), fremgår det at det også er valgfritt for statene å implementere mønsteravtalen artikkel 5 (4.1) i skatteavtalene gjennom MLIs system.

Fordi endringene i henhold til MLI artikkel 13 er valgfrie, vil MLI-en antakelig ikke ha like stor innvirkning på implementeringen i de konkrete skatteavtalene av endringene i artikkel 5 (4), som for reglene som utgjør minstestandarder.

### 1.3.3 Tolkning av skatteavtaler

Selv om Norges skatteavtaler gjelder som norsk lov, er skatteavtaler traktater som skal tolkes i samsvar med reglene for traktattolkning. Dette er lagt til grunn av Høyesterett for eksempel i Rt. 2008 side 577 (Sølvik) avsnitt 46. Wienkonvensjonen om traktatretten (1969) artikkel 31 gir regler om traktattolkning. Norge har ikke ratifisert konvensjonen, men fordi Wienkonvensjonen gir uttrykk for folkerettslig sedvane gjelder den ved tolkning av Norges skatteavtaler.<sup>11</sup>

Traktater skal tolkes i samsvar med den alminnelige forståelsen av traktatens ordlyd, jf. Wienkonvensjonen artikkel 31 (1). Det følger av samme bestemmelse at det ved tolkningen skal tas hensyn til skatteavtalens «context», og at ordlyden skal tolkes i lys av skatteavtalens formål. Hva som menes med «context» fremgår av artikkel 31 (2). «Context» omfatter andre deler av teksten, skatteavtalens preamble eller etterfølgende avtaler mellom partene. For skatteavtaler vil først og fremst sammenhengen i teksten i selve skatteavtalen kunne ha betydning.<sup>12</sup>

De fleste av Norges skatteavtaler bygger på OECDs mønsteravtale, med unntak av noen skatteavtaler med utviklingsland som bygger på FNs mønsteravtale.<sup>13</sup> Mønsteravtalen tjener som mal for konkrete skatteavtaler som inngås mellom statene. Det er de konkrete skatteavtalene som er folkerettslig bindende, og disse kan inneholde bestemmelser som avviker fra mønsteravtalen. Mønsteravtalen og dennes kommentarer er en kilde for nasjonale skattemyndigheter og domstoler til å finne en felles forståelse og tolkning av skatteavtalens begreper.<sup>14</sup> Hvorvidt mønsteravtalen og OECD-kommentarene har denne funksjonen, vil avhenge av i hvilken grad den konkrete skatteavtalen bygger på og samsvarer med mønsteravtalen.

Skatteavtalenes overordnede formål er å avhjelpe dobbeltbeskatning, i tillegg til å forebygge mot skatteunndragelse.<sup>15</sup> Formålet om å unngå dobbeltbeskatning kan tillegges vekt ved for-

---

<sup>11</sup> Rt. 2008 s. 577, avsnitt 46.

<sup>12</sup> Zimmer (2009) side 75.

<sup>13</sup> Naas (2017) side 86.

<sup>14</sup> Rust/Vogel (2015) side 45.

<sup>15</sup> OECD-kommentarene (2017) Introduction punkt 1-3.

tolkningen av mønsteravtalen artikkel 5. Formålsbetraktninger vil imidlertid ikke ha avgjørende betydning. Dersom en løsning i tråd med formålet er i strid med skatteavtalens ordlyd vil skatteavtalens ordlyd være avgjørende, jf. Wienkonvensjonen artikkel 31 (1). Formålet kan tillegges vekt dersom det har en viss støtte i ordlyden.<sup>16</sup>

Det utarbeides kommentarer til OECDs mønsteravtale. Hvordan OECD-kommentarene skal plasseres i Wienkonvensjonens tolkningsregler er det ulike syn på. Kommentarene kan forstås som en del av ordlydens «context» eller som uttrykk for tekstens alminnelige betydning.<sup>17</sup> Uansett hvordan OECD-kommentarene kategoriseres, tillegges kommentarene i praksis stor vekt ved tolkning av skatteavtalene.<sup>18</sup> Høyesterett uttalte i Rt. 2008 side 577 at OECD-kommentarene måtte veie tungt ved tolkningen.<sup>19</sup>

OECD-kommentarene revideres og endres. For spørsmålet om reviderte kommentarers betydning ved tolkningen av skatteavtaler som er eldre enn revisjonen, må det skilles mellom reviderte OECD-kommentarer som relaterer seg til uendret ordlyd i mønsteravtalens bestemmelser og reviderte OECD-kommentarer som omhandler endret ordlyd i mønsteravtalen. OECDs mønsteravtale artikkel 5 (4) har fått endret ordlyden noe ved mønsteravtalen fra 2017. Det er også gjort flere endringer i kommentarene til artikkel 5 (4). Noen av endringene i OECD-kommentarene til artikkel 5 (4) er gjort for å klargjøre tolkningen av bestemmelsen slik den lød før endringene. Dersom de reviderte kommentarene relaterer seg til en bestemmelse i mønsteravtalen som er lik den aktuelle bestemmelsen i en skatteavtale, så kan de reviderte kommentarene legges til grunn.<sup>20</sup> Disse kommentarene kan bidra til fortolkningen av traktater som er inngått før kommentarene ble endret fordi de gir uttrykk for en konsensus blant OECDs medlemsstater om riktig fortolkning av bestemmelsen.<sup>21</sup> Artikkel 5 (4.1) og kommentarene til (4.1) er nye med 2017-revisjonen. Endringer i kommentarene som er relatert til endringer i ordlyden gjelder kun for endringene og påvirker derfor ikke tolkningen av skatteavtaler som bygger på mønsteravtalen slik den lød før endringene.<sup>22</sup> Med mindre annet presiseres menes med «OECD-kommentarene» i denne oppgaven OECD-kommentarene slik de lyder etter revisjonen i 2017.

---

<sup>16</sup> Zimmer (2009) side 75.

<sup>17</sup> Rust/Vogel (2015) side 46.

<sup>18</sup> Skaar (1991) side 45.

<sup>19</sup> Rt. 2008 side 577 avsnitt 49.

<sup>20</sup> Naas (2017) side 96.

<sup>21</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 3.

<sup>22</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 4.



En metodisk utfordring ved denne oppgaven er at endringene og tilleggene som er gjort i artikkel 5 (4) og (4.1) er nye. Kildeomfanget for endringene er derfor begrenset. Fordi «preparatory or auxiliary character»-vilkåret ikke er nytt i relasjon til artikkel 5 (4) bokstav e) og f) finnes det juridisk litteratur og praksis fra før 2017 som behandler vilkåret. Denne vil ha betydning ved fastleggelsen av innholdet i vilkåret.

Utenlandsk praksis fra domstoler eller skattemyndigheter er relevant ved tolkningen av skatteavtaler, jf. Wienkonvensjonen artikkel 31 (3) b). Både kontraherende parts interne forståelse av avtalens begreper og tredjeparters forståelse av tilsvarende begreper vil kunne ha betydning.<sup>23</sup> Det kan stilles spørsmål ved hvilken vekt slike avgjørelser skal ha ved fastleggelsen av innholdet i skatteavtalenes regler. For skatteavtaler som bygger på OECDs mønsteravtale vil det være av interesse hvordan bestemmelsene er forstått i andre stater. Særlig gjelder dette hvis det foreligger avgjørelser fra de øverste domstolene.<sup>24</sup> I Rt. 1998 side 794 var et tvistepunkt allokering av fradragsberettigete utgifter til fast driftssted etter skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge artikkel 7. I den forbindelse så førstvoterende hen til britiske myndigheters forståelse av reglene, uten at denne praksisen ble tillagt avgjørende vekt. Høyesterett anerkjenner også betydningen av andre staters forståelse av skatteavtalene, men tillegger heller ikke slik praksis avgjørende vekt.<sup>25</sup> I dommen inntatt i Rt. 2011 side 1581 (Dell), som gjaldt skatteavtalen mellom Irland og Norge, ble det lagt vekt på Frankrikes administrative høyesterett, Conseil d'Etat, sin forståelse av agentregelen i artikkel 5 (5). I Rt. 2008 side 577 som gjaldt skatteavtalen mellom USA og Norge, påpekte førstvoterende at andre staters praksis ikke vil være avgjørende, men viste likevel til praksis fra skattemyndighetene i Danmark, Canada og Storbritannia. Vektlegging av utenlandsk rettspraksis kan bidra til en mer enhetlig forståelse av begreper som er felles for de fleste skatteavtaler.<sup>26</sup> Dette vil bidra til å oppnå formålet om å unngå dobbeltbeskatning.

I denne oppgaven vil det vises til avgjørelser fra andre staters domstoler. Flere av avgjørelsene er fra underretter og kan ikke være avgjørende for tolkningen av OECDs mønsteravtale. Likevel tjener avgjørelsene som illustrasjon for de konkrete vurderinger som må foretas ved anvendelsen av artikkel 5 (4).

#### **1.4 Fremstillingen videre**

I kapittel 2 gis det en kort presentasjon av de rettslige utgangspunktene for beskatning av internasjonal virksomhet. Bakgrunnen for endringene i fast driftssted-definisjonen og spørsmål

---

<sup>23</sup> Naas (2017) side 100.

<sup>24</sup> Rt. 2011 side 1581 avsnitt 51.

<sup>25</sup> Rt. 2008 side 577 avsnitt 53.

<sup>26</sup> Zimmer (2009) side 77.

angående gjeldende rett for mønsteravtalen artikkel 5 (4) før 2017-revisjonen, er tema i henholdsvis kapittel 3.1 og 3.2. I kapittel 4 presenteres aktivitetene som kan lede til unntak fra fast driftssted-definisjonen. I kapittel 5 behandles grensedragningen mellom hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet på den ene siden og kjerneaktivitet på den andre siden. Den nye anti-fragmenteringsregelen i artikkel 5 (4.1) er tema i kapittel 6.

## 2 Rettslige utgangspunkter

### 2.1 Hovedregelen er hjemstatsbeskatning

Beskatningsretten til internasjonale virksomheters inntekt reguleres i mønsteravtalen artikkel 7. Hovedregelen er etter Artikkel 7 (1) at det er virksomhetens hjemstat som har beskatningsretten til all inntekt som virksomheten har. Hovedregelen om hjemstatens beskatningsrett gjelder også for inntekt som skriver seg fra aktiviteter i utlandet.

### 2.2 Kildestatsbeskatning ved fast driftssted

Et unntak fra hovedregelen om hjemstatsbeskatning er kildestatsbeskatning i tilfeller der virksomheten har fast driftssted i kildestaten. Hvis virksomheten har et fast driftssted i kildestaten kan inntekt som kan allokere til det faste driftsstedet beskattes i kildestaten, jf. mønsteravtalen artikkel 7 (1).

Definisjonen av fast driftssted i artikkel 5 er bestemmende for fordelingen av beskatningsretten etter artikkel 7. Temaet for denne oppgaven er reglene i artikkel 5 (4) og (4.1) om aktiviteter som er unntatt fra fast driftssted-definisjonen. Unntaket vil ikke komme på spissen med mindre virksomhetens aktiviteter faller innenfor hovedreglene, derfor gis det i dette avsnittet en kort oversikt over hvordan fast driftssted kan etableres i kildestaten etter artikkel 5.<sup>27</sup>

Etter mønsteravtalen artikkel 5 kan fast driftssted etableres på tre måter. For det første kan fast driftssted forekomme ved hovedregelen i artikkel 5 (1) der fast driftssted defineres som «... a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.» Etter hovedregelen må det altså foreligge et forretningssted som må være fast, og virksomhet må utøves gjennom forretningsstedet. For det andre kan fast driftssted oppstå etter den såkalte «byggeregelen» som fremkommer i mønsteravtalen artikkel 5 (3). Etter denne regelen kan fast driftssted forekomme ved et bygge- eller konstruksjonsprosjekt som skattyter har i kildestaten dersom prosjektet varer i mer enn 12 måneder. For det tredje kan fast driftssted forekomme ved «agentregelen» inntatt i mønsteravtalen artikkel 5 (5). Etter agentregelen kan fast driftssted oppstå ved tilstedeværelsen av en representant med bestemte egenskaper i kildestaten.<sup>28</sup>

Artikkel 5 (4) er et unntak fra fast driftssted-definisjonen i artikkel 5 (1) og (3). Dette følger av den innledende formuleringen i 5 (4): «Notwithstanding the preceding provisions of this Article ...» Unntaksbestemmelsen i fjerde ledd kommer også til anvendelse for agentregelen i femte ledd, jf. henvisningen i artikkel 5 (5). I den videre fremstillingen forutsettes det at

---

<sup>27</sup> Skaar (1991) gir en grundig analyse av fast driftssted-begrepet.

<sup>28</sup> Skaar (2006) side 179.

virksomheten har fast driftssted etter hovedreglene. Dersom aktiviteten som utøves ved det faste driftsstedet omfattes av unntaket i artikkel 5 (4), er konsekvensen at hjemstaten har beskatningsretten til inntekten som kan allokere til den faste forretningsinnretningen, jf. mønsteravtalen artikkel 7 (1).

### 3 Endringer i mønsteravtalens artikkel 5 (4)

#### 3.1 Bakgrunn for innsnevring av unntaksbestemmelsen i artikkel 5 (4)

Fast driftssted-definisjonen utfordres ved utviklingen i den digitale økonomien som gir en annen kontekst for internasjonal virksomhet enn tidligere. Moderne informasjons- og kommunikasjonsteknologi gjør at fysisk tilstedeværelse i markedsstaten kan reduseres eller fjernes helt.<sup>29</sup> Digitaliseringen medfører også at virksomheter i mindre grad behøver å ta hensyn til hvor kunder og forretningspartnere befinner seg.<sup>30</sup> I OECD sitt BEPS-arbeid ble fast driftssted viet et eget punkt, BEPS action 7, med formål å gjennomgå fast driftssted-definisjonen for å forebygge mot skatteplanleggingsstrategier for å unngå fast driftssted-status.<sup>31</sup> En av flere strategier har vært å utnytte de eksplisitt unntatte aktivitetene i artikkel 5 (4) slik at virksomhetens aktivitet omfattes av unntaksbestemmelsen.

Aktivitetene som er nevnes i artikkel 5 (4) bokstav a)-d) er aktiviteter som normalt ligger for fjernt fra et foretaks inntektsskapning til at disse skal gi grunnlag for fast driftssted. Begrunnelsen for at hjelpeaktiviteter og forberedende aktiviteter ikke skal gi grunnlag for fast driftssted er for det første at kildestatens rett til beskatning ikke står så sterkt for hjelpeaktiviteter som for sentrale aktiviteter.<sup>32</sup> Fordi hjelpaktiviteter og forberedende aktiviteter ofte ligger fjernt fra inntektsskapningen taler også vanskeligheter med å allokere inntekter til slik aktivitet for at aktivitetene unntas fra fast driftssted-definisjonen. Hensynet til å fjerne hindringer for internasjonal handel begrunner også unntakene i artikkel 5 (4). Hvis enhver aktivitet i utlandet skulle ledes til fast driftssted, ville dette kunne føre til at skattereglene dempet internasjonal handel.<sup>33</sup> På grunn av utviklingen i utøvelsen av virksomhet, særlig som følge av digitaliseringsprosessen, kan aktiviteter som normalt blir ansett som hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet, og derfor er opplistet i artikkel 5 (4) a)-d), nå utgjøre sentrale deler av virksomheten. Det er for eksempel ikke sikkert at all lageraktivitet utgjør hjelpeaktivitet. OECDs bekymring er at multinasjonale selskaper i slike tilfeller utnytter unntakene i bestemmelser tilsvarende mønsteravtalen artikkel 5 (4) til å drive utstrakt virksomhet i kildestaten, uten at inntektene kan skattlegges der.<sup>34</sup>

Sentralt for endringen i unntaksregelen i artikkel 5 (4) er at inntekter som skriver seg fra en aktivitet som er av vesentlig betydning for virksomheten, skal skattlegges i den staten der ak-

---

<sup>29</sup> Blum (2015) side 315.

<sup>30</sup> Schäfer (2006) side 54.

<sup>31</sup> OECD (2015b) side 10.

<sup>32</sup> Zimmer (2017) side 206.

<sup>33</sup> Zimmer (2017) side 206.

<sup>34</sup> OECD (2015b) side 10.

tiviteten utføres.<sup>35</sup> Endringene i ordlyden til artikkel 5 (4) består i at «preparatory or auxiliary character»-vilkåret er fjernet fra teksten i bokstav e) og f), og oppstilt som et selvstendig vilkår for samtlige aktiviteter i bokstav a)-f). Aktivitet av «preparatory or auxiliary character» kan oversettes til henholdsvis forberedende aktivitet og hjelpeaktivitet. Artikkel 5 (4) a)-d) forblir uendret. Endringene er illustrert nedenfor (gjennomstryking viser tekst som er fjernet, fet skrift indikerer tekst som er lagt til):<sup>36</sup>

« ...

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ~~of a preparatory or auxiliary character;~~

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character;~~

**provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.»**

I tillegg til at «preparatory or auxiliary character»-vilkåret er gjort til selvstendig vilkår for at aktiviteter skal kunne unntas etter artikkel 5 (4), er det inntatt en ny bestemmelse i artikkel 5 (4.1). Regelen kalles anti-fragmenteringsregelen og formålet er å forhindre en virksomhet eller nærstående virksomheter i å fragmentere en ellers sammenhengende virksomhet i mindre operasjoner slik at virksomheten kan anføre at hver operasjon kun er av forberedende eller hjelpende karakter, og at innretningen dermed omfattes av unntakene i artikkel 5 (4) a)-f).<sup>37</sup> Det nye leddet i (4.1) lyder slik:

«Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or

b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,

---

<sup>35</sup> OECD (2015b) punkt 12.

<sup>36</sup> OECD (2015b) side 28-29.

<sup>37</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 79.

provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.»

Endringene i artikkel 5 (4) og tillegget av (4.1) i mønsteravtalen vil snevre inn unntaksbestemmelsen og dermed utvide fast driftssted-begrepet.

### **3.2 Gjeldende rett for «preparatory or auxiliary character»-vilkåret**

For å forstå virkningen av implementeringen av mønsteravtalen 2017 i de konkrete skatteavtalene, er det nødvendig å fastlegge hvordan unntaksbestemmelsen i artikkel 5 (4) har blitt tolket og praktisert frem til nå. Tema for kapittel 3.2. er gjeldende rett under mønsteravtalen artikkel 5 (4), slik bestemmelsen lyder før 2017-revisjonen, med hensyn til om vilkåret «preparatory or auxiliary character» kan innfortolkes som et tilleggsvilkår for aktivitetene i artikkel 5 (4) bokstav a)-d).

Artikkel 5 (4) er bygget opp slik at det i bokstav a)-d) listes opp aktiviteter som ikke skal gi grunnlag for fast driftssted, herunder lagrings- og leveringsaktiviteter, informasjonsinnhenting og innkjøp. Etter bokstav e) unntas fra fast driftssted-definisjonen «... any other activity of a preparatory or auxiliary character». Artikkel 5 (4) slik den lyder før endringene i mønsteravtalen 2017 kan forstås på to hovedmåter: (I) slik at hver av aktivitetene som er opplistet i bokstav a)-d) automatisk er unntatt. (II) Alternativt kan bestemmelsen forstås slik at vilkåret om at aktiviteten må være forberedende eller hjelpeaktivitet, også gjelder for aktivitetene som er inntatt i bestemmelsens bokstav a)-d).

Skattemyndighetene i kildestater vil fortrekke en innskrenkende tolkning av unntaksbestemmelsen ved at tilleggsvilkåret «preparatory or auxiliary character» innfortolkes. Skattyter vil normalt ha interesse av at fast driftssted ikke etableres, og at unntaket tolkes slik at eksplisitt unntatte aktiviteter automatisk er unntatt. I kapittel 3.2.1 er spørsmålet om det er grunnlag i ordlyden til artikkel 5 (4) slik den lød før 2017-revisjonen, sett i lys av bestemmelsens kontekst og formål, samt OECD-kommentarene, for at tilleggsvilkåret gjelder for aktivitetene i bokstav a)-d). Deretter er tema for kapittel 3.2.2 og 3.2.3 hvordan bestemmelsen er forstått i juridisk teori og i praksis, i Norge og internasjonalt.

#### **3.2.1 Ordlyd, kontekst, formål og OECD-kommentarene**

Ordlyden i artikkel 5 (4) bokstav a)-d) gir isolert sett ikke grunnlag for at tilleggsvilkåret gjelder for de eksplisitt nevnte aktivitetene. Ordlyden er klar på at fast driftssted ikke skal inkludere bruk av eller opprettholdelse av en fasilitet, varebeholdning eller fast forretningsinnretning med formål om å utøve de eksplisitt angitte aktivitetene.

Dersom tilleggsvilkåret skal innfortolkes må bokstav a)-d) tolkes i lys av bokstav e) og f). En innfortolkning av tilleggsvilkåret basert på ordlyden i bokstav e) kan bygges på at «any other» ikke bare relaterer seg til «activity» men til «activity of a preparatory or auxiliary character».<sup>38</sup> Etter denne forståelsen er aktivitetene i bokstav a)-d) kun eksempler på aktiviteter som kan være av «preparatory or auxiliary character».

En del av konteksten til artikkel 5 (4) er at fast driftssted-definisjonen i mønsteravtalen er et kompromiss mellom kildestats- og hjemstatsbeskatning, jf. mønsteravtalen artikkel 7 (1).<sup>39</sup> Hovedregelen er at multinasjonale selskaper beskattes i hjemstaten. Når det inngås en skatteavtale basert på mønsteravtalen gir hjemstaten fra seg beskatningsretten til inntekt som kan allokere til det faste driftsstedet. Det er et gjennomgående synspunkt ved tolkning av skatteavtaler at statene ikke i større grad enn det som direkte fremgår av avtaleteksten, har gitt avkall på beskatningsretten.<sup>40</sup> Dette taler for at aktivitetene som eksplisitt nevnes i bokstav a)-d) er automatisk unntatt. Dersom nasjonale domstoler innfortolker tilleggsvilkåret for de unntatte aktivitetene i artikkel 5 (4) bokstav a)-d), vil fast driftssted-begrepet utvides slik at hjemstaten antas å ha gitt avkall på en større del av beskatningsretten enn det som følger av skatteavtalens ordlyd. Når det er tvil om hvorvidt tilleggsvilkåret kan innfortolkes vil det etter mitt syn være riktig å falle tilbake på hjemstatsbeskatning for aktiviteter i bokstav a)-d), fordi den fordeling av beskatning som statene eksplisitt har blitt enige om, utelukker inntekt fra aktivitetene i artikkel 5 (4) a)-d) fra kildestatsbeskatning.

Formålet bak skatteavtalene er å tilrettelegge for internasjonal handel ved å unngå dobbeltbeskatning av internasjonal virksomhet.<sup>41</sup> Ulik tolkning av fast driftssted-begrepet vil kunne lede til hjemstatsbeskatning og kildestatsbeskatning av samme inntekt. Dette kan bli resultatet hvis virksomhetens hjemstat ikke innfortolker tilleggsvilkåret og automatisk unntar aktivitetene i bokstav a)-d) fra fast driftssted-definisjonen, samtidig som kildestaten innfortolker tilleggsvilkåret. En tolkning basert på ordlyden vil best ivareta formålet om å unngå dobbeltbeskatning, fordi tolkning basert på ordlyden øker muligheten for lik tolkning av skatteavtalenes begreper. Formålet om å unngå dobbeltbeskatning taler etter dette imot en innfortolkning av tilleggsvilkåret.

Forutberegnelighet for skattesubjektene med hensyn til hvilket land som har jurisdiksjon til å skatlegge virksomhetens inntekter er også viktig for å tilrettelegge for internasjonal handel. For skattytere vil det være enklere å forutse sin rettsstilling dersom ordlyden i skatteavtalene

---

<sup>38</sup> Reimer (2015) side 380.

<sup>39</sup> Skaar (2006) side 126.

<sup>40</sup> Zimmer (2009) side 74.

<sup>41</sup> Mønsteravtalen (2014) Introduction punkt 2.



kan legges til grunn. Hensynet til forutberegnelighet vil også bli bedre ivaretatt dersom aktivitetene i bokstav a)-d) ikke er gjenstand for en skjønnsmessig vurdering av om tilleggsvilkåret er oppfylt. Hensynet til forutsigbarhet taler for at aktivitetene i bokstav a)-d) automatisk leder til unntak fra fast driftssted-definisjonen.

OECD-kommentarene (2014) til artikkel 5 (4) innledes med at de opplistede aktivitetene i a)-d) skal behandles som unntak fra fast driftssted-definisjonen.<sup>42</sup> Deretter påpekes hvilken type aktiviteter artikkel 5 (4) er ment å unnta: «... the provisions of paragraph 4 are designed to prevent an enterprise of one State from being taxed in the other State, if it carries on in that other State, activities of a purely preparatory or auxiliary character.»<sup>43</sup> Sitatet gjenspeiler at formålet bak unntaksbestemmelsen er at forberedende aktivitet og hjelpeaktivitet ikke skal gi grunnlag for etablering av fast driftssted. Begrunnelsen for unntakene i artikkel 5 (4) er at noen aktiviteter er så uvesentlige for en virksomhets inntektsskapning at de ikke skal kunne lede til at virksomheten får fast driftssted.<sup>44</sup> Begrunnelsen vil ikke gjøre seg gjeldende i de tilfellene der for eksempel lageraktiviteten er en viktig aktivitet for virksomhetens inntektsskapning. Formålet bak artikkel 5 (4) tilsier derfor en innfortolkning av tilleggsvilkåret for bokstav a)-d).

Utover å vise til formålet bak unntaksbestemmelsen tar ikke OECD-kommentarene (2014) uttrykkelig stilling til om det skal foretas en vurdering av om aktivitetene i bokstav a)-d) er av «preparatory or auxiliary character». Dette blir tydelig med endringen som er gjort i kommentarene i 2017-versjonen. Formuleringen «the common feature of these activities is that they are, in general, preparatory or auxiliary activities»<sup>45</sup> er erstattet med “the final part of the paragraph provides that these exceptions only apply if the listed activities have a preparatory or auxiliary character.”<sup>46</sup> OECD-kommentarene (2014) gir heller ikke eksempler på vurderingen av «preparatory or auxiliary character»-vilkåret for aktivitetene i bokstav a)-d). OECD-kommentarene gir ikke grunnlag for at bokstav a)-d) er gjenstand for et tilleggsvilkår.

Ordlydsfortolkning av artikkel 5 (4) gir ikke grunnlag for en innskrenkende fortolkning av unntakene i bokstav a)-d), det gjør heller ikke OECD-kommentarene. På denne bakgrunn virker det ikke riktig at formålet med unntakene skal lede til en annen tolkning enn det ordlyden eksplisitt gir grunnlag for. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning og sikre forutberegnelighet for skattytere tilsier også en ordlydstro tolkning av artikkel 5 (4). Konklusjonen er etter dette

---

<sup>42</sup> OECD-kommentarene (2014) til artikkel 5 punkt 21.

<sup>43</sup> OECD-kommentarene (2014) til artikkel 5 punkt 21.

<sup>44</sup> Skaar (1991) side 279.

<sup>45</sup> OECD-kommentarene (2014) til artikkel 5 punkt 21.

<sup>46</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 58.

at ordlyden i artikkel 5 (4) sett i lys av dennes formål og kontekst, sammenholdt med OECD-kommentarene, ikke gir grunnlag for at «preparatory or auxiliary character»-vilkåret gjelder for aktivitetene i a)-d).

### 3.2.2 Norsk praksis og juridisk teori

Spørsmålet for dette underkapittelet er hvordan regelen forstås i norsk juridisk teori og i rettspraksis. Høyesterett har ikke drøftet innholdet i unntaksbestemmelser som tilsvarer mønsteravtalen artikkel 5 (4). Underrettene har imidlertid vært inne på spørsmålet.

I Creole-dommen fra 1981,<sup>47</sup> var spørsmålet om det amerikanske selskapet Creole hadde fast driftssted i Norge ved sin aktivitet i Nordsjøen. Byretten fant at selskapets faste forretningsinnretning oppfylte vilkårene i skatteavtalens bestemmelse tilsvarende mønsteravtalen artikkel 5 (1). Selskapets aktivitet ved den faste forretningsinnretningen utgjorde innhenting av data som ble sendt videre til hovedkontoret i Houston for analyser, og det var spørsmål om aktiviteten var unntatt fra fast driftssted-definisjonen. Spørsmålet for byretten var både om Creoles folk i Norge bare foretok innsamling av opplysninger for hovedkontoret i USA «og/eller om den virksomhet de drev bare var av forberedende art eller utgjorde en hjelpevirksomhet for Creoles kontor i Houston».<sup>48</sup> Sitatet fra byrettens beskrivelse av problemstillingen indikerer at det har blitt foretatt en vurdering av om informasjonsinnhenting var forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet, dermed har byretten innfortolket tilleggsvilkåret for bokstav d) som unntar informasjonsinnhenting. Byrettens håndtering av unntaksbestemmelsen kan kritiseres. Retten virker ikke å ha et bevisst forhold til at tilleggsvilkåret ikke eksplisitt gjelder for aktivitetene i artikkel 5 (4) bokstav a)-d), og foretar en samlet vurdering etter bokstav d) og e) noe som ytterligere sår tvil om hvorvidt byretten har et bevisst forhold til spørsmålet. Generelt vil det ikke kunne legges stor vekt på en dom fra byretten ved fastsettelsen av innholdet i OECDs mønsteravtale, og vekten må svekkes ytterligere ved at retten ikke drøfter om vilkåret kommer til anvendelse for informasjonsinnhenningsaktiviteten. Creole-avgjørelsen er derfor etter mitt syn bedre egnet til å illustrere vurderingen av innholdet i «preparatory or auxiliary character»-vilkåret, enn den er til å påvise gjeldende rett vedrørende tilleggsvilkårets anvendelsesområde.

Creole-dommen er likevel fulgt opp i en senere lagmannsrettsdom inntatt i Utv. 1992 side 221 (Alphawell).<sup>49</sup> Lagmannsretten vurderte om innhenting av data i Norge, for analyser i Storbritannia var unntatt etter unntaksregelen tilsvarende mønsteravtalen artikkel 5 (4). Lagmanns-

---

<sup>47</sup> Utv. 1981 side 285.

<sup>48</sup> Utv. 1981 side 285 på side 291.

<sup>49</sup> Saken er behandlet i Høyesterett. Anførselen om at aktiviteten var unntatt etter fjerde ledd ble frafalt for Høyesterett.

retten vurderer ikke informasjonsinnhentingen etter bokstav d) men etter bokstav e). På denne måten unngår lagmannsretten spørsmålet om tilleggsvilkåret kommer til anvendelse for bokstav d). Også her skjer det en sammenblandet vurdering som indikerer at lagmannsretten ikke har et bevisst forhold til spørsmålet for dette kapittelet.

Norsk juridisk litteratur bemerker i samsvar med OECD-kommentarene at de unntatte aktivitetene i a)-d) har til felles å generelt utgjøre forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet.<sup>50</sup> Spørsmålet om hvorvidt det kan innfortolkes et tilleggsvilkår slik at de eksplisitt nevnte aktiviteter må være av «preparatory or auxiliary character», er reist. Eldre litteratur stiller seg avvisende til en innfortolkning av tilleggsvilkåret, fordi de unntatte aktivitetsformer ikke er kvalifiserende virksomhet for fast driftssted.<sup>51</sup> En motsatt oppfatning er at ordlyden i artikkel 5 (4) bokstav e), og OECD-kommentarene, kan gi grunnlag for at vilkåret også gjelder for aktivitetene i bokstav a)-d).<sup>52</sup> Til støtte for denne oppfatningen hevdes det at det ikke er grunnlag for unntak fra fast driftssted-definisjonen dersom en eksplisitt nevnt aktivitet er så viktig for virksomheten som helhet at den ikke kan karakteriseres som «preparatory or auxiliary».<sup>53</sup> I tiden etter BEPS-prosjektets oppstart har det blitt hevdet at tilleggsvilkåret som nå eksplisitt er gjort gjeldende for fjerde ledd bokstav a)-d) neppe kan innfortolkes i skatteavtaler som har samme ordlyd som den gamle mønsteravtalen.<sup>54</sup> Teorien er etter dette ikke samstemt, men den generelle oppfatningen virker å være at tilleggsvilkåret kan innfortolkes for bokstav a)-d).

Basert på juridisk teori og den praksis som foreligger om aktiviteter som angis i bokstav a)-d), er konklusjonen at i norsk rett innfortolkes tilleggsvilkåret for de opplistede aktivitetene.

### 3.2.3 Internasjonal praksis og juridisk teori

Internasjonal juridisk litteratur gir uttrykk for usikkerhet angående hva som er gjeldende rett. Det har blitt påpekt at aktivitetene som er nevnt i bokstav a)-d) generelt ikke leder til fast driftssted-status, uavhengig av om aktiviteten overstiger forberedende aktivitet og hjelpeaktivitet. Dette hevdes å måtte gjelde til tross for at unntak for slike aktiviteter er i strid med reglens formål om kun å unnta hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet.<sup>55</sup> Synspunktet bygger på en streng ordlydsfortolkning. Selv om unntak fra fast driftssted-status ikke er berettiget når aktiviteter som nevnt i bokstav a)-d) utgjør en viktig del av virksomheten, så åpner ikke ord-

---

<sup>50</sup> Zimmer (2009) side 182.

<sup>51</sup> Klingenberg (1982) side 150.

<sup>52</sup> Zimmer (2009) side 183 og Skaar (1991) side 288.

<sup>53</sup> Skaar (1991) side 290.

<sup>54</sup> Naas (2017) side 367.

<sup>55</sup> Schäfer (2006) side 36 og side 102.

lyden for å utelukke aktivitetene fra unntaket.<sup>56</sup> En motsatt oppfatning er at aktivitetene i bokstav a)-d) må være av «preparatory or auxiliary character» for å være unntatt.<sup>57</sup> Samtidig påpekes det at dersom en aktivitet faller inn under en av de eksplisitt nevnte aktiviteter i bokstav a)-d), er det høy sannsynlighet for at det faste forretningsstedet ikke blir definert som fast driftssted.<sup>58</sup> Dette indikerer at skattemyndighetene forholder seg til ordlyden og vil gi unntak fra fast driftssted-status for aktivitetene i a)-d).

I relasjon til BEPS-prosjektet har de eksplisitt unntatte aktivitetene blitt betegnet som en «safe harbour» for internasjonale virksomheter,<sup>59</sup> fordi tilleggsvilkåret ikke kan innfortolkes i unntaksbestemmelser som baserer seg på den gamle mønsteravtalen.<sup>60</sup> Teorien virker samlet sett å være av den oppfatning at tilleggsvilkåret ikke gjelder for artikkel 5 (4) bokstav a)-d).

I mangel av en internasjonal skattedomstol vil ulike tolkninger av unntaksbestemmelser tilsvarende mønsteravtalen artikkel 5 (4) oppstå.<sup>61</sup> Dette reflekteres i praksis. I en avgjørelse fra tyske Bundesfinanzhof (Pipeline-saken),<sup>62</sup> var spørsmålet om en rørledning som et nederlandsk selskap hadde gjennom Tyskland for transport av råolje utgjorde fast driftssted i Tyskland. Domstolen konkluderte med at unntaket for leveringsaktiviteter, se mønsteravtalen artikkel 5 (4) a), ikke kom til anvendelse fordi leveringsaktiviteten inngikk i kjernevirksomheten for det nederlandske selskapet. Den tyske domstolen innfortolket dermed tilleggsvilkåret for aktivitet som nevnt i bokstav a).

En avgjørelse fra en belgisk ankedomstol<sup>63</sup> er et eksempel på at tilleggsvilkåret ikke innfortolkes. Spørsmålet i saken var om et nederlandsk selskaps opprettholdelse av varebeholdning i Belgia utgjorde fast driftssted eller om aktiviteten var unntatt etter unntaksbestemmelsen i skatteavtalen mellom Belgia og Nederland, tilsvarende mønsteravtalen artikkel 5 (4) bokstav a) og b). Anke-domstolen fant at varene var holdt i Belgia for «storage, display or delivery». Skattemyndighetene anførte at unntaket for aktiviteten kun kom til anvendelse dersom aktiviteten oppfylte «preparatory or auxiliary character»-vilkåret. Denne anførselen ble ikke tatt til følge av domstolen, som konkluderer med at det ikke er grunnlag for en slik fortolkning av

---

<sup>56</sup> Vogel (1997) side 319.

<sup>57</sup> Reimer (2015) side 380.

<sup>58</sup> Reimer (2015) side 377.

<sup>59</sup> Blum (2015) side 316.

<sup>60</sup> Watson (2017) punkt 5.2.

<sup>61</sup> Skaar (1991) side 3.

<sup>62</sup> Case II R 12/92, sitert fra IBFDs case law database.

<sup>63</sup> Case 2005/AR/477, sitert fra IBFDs case law database.

skatteavtalen. Konklusjonen var at lagringsaktiviteter som nevnt i bokstav a) og b) automatisk er unntatt dra fast driftssted-definisjonen.

Basert på disse avgjørelsene kan det slutes at gjeldende rett internasjonalt er usikker, den vil variere fra jurisdiksjon til jurisdiksjon. At dette er situasjonen bekreftes i en tolkningsuttalelse fra OECD<sup>64</sup> som diskuterer tolkningen av bestemmelsene i mønsteravtalen artikkel 5. I tolkningsuttalelsen påpekes det at det er uklarheter med hensyn til tolkningen av artikkel 5 (4), men at et flertall av OECDs medlemmer forstår artikkel 5 (4) slik at aktivitetene i bokstav a)-d) er automatisk unntatt fra fast driftssted-definisjonen. Også de reviderte OECD-kommentarene viser ulik praktisering av unntaksbestemmelsen, da det oppstilles et alternativ til implementering av endringene i mønsteravtalen. Alternativet er at stater kan velge å implementere en regel liknende dagens regel, men slik at det i bokstav e) presiseres at aktiviteter i bokstav a)-d) ikke er gjenstand for tilleggsvilkåret.<sup>65</sup>

### 3.2.4 Konklusjon

Etter min vurdering gir ikke ordlyden i artikkel 5 (4), sammenholdt med OECD-kommentarene og formålsbetraktninger, grunnlag for å innfortolke tilleggsvilkåret for aktivitetene i bokstav a)-d). Norske domstoler har ikke gitt en prinsipiell avklaring av spørsmålet, men den praksis og teori som foreligger gir grunnlag for å konkludere med at tilleggsvilkåret har blitt innfortolket i norsk rett.

Gjeldende rett internasjonalt er usikker, men i internasjonal teori blir utnyttelsen av de eksplisitt nevnte aktivitetene beskrevet som en utfordring, noe som indikerer at skattemyndighetene ikke innfortolker tilleggsvilkåret.

I jurisdiksjoner der tilleggsvilkåret ikke har blitt innfortolket, vil implementeringen av endringene i mønsteravtalen medføre en utvidelse av fast driftssted-begrepet ved at samtlige aktiviteter i artikkel 5 (4) må være av «preparatory or auxiliary character» for å være unntatt. I jurisdiksjoner der tilleggsvilkåret i praksis har vært innfortolket, slik som i Norge, vil implementeringen innebære en presisering av gjeldende rett.

---

<sup>64</sup> OECD (2012) punkt 76.

<sup>65</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 78.

## 4 Aktivitetene

### 4.1 Aktivitetene i artikkel 5 (4)

Dersom en virksomhet i kildestaten utelukkende utøver en type aktivitet som nevnes i artikkel 5 (4) bokstav a)-d), skal aktiviteten, også etter 2017-revisjonen, som utgangspunkt være unntatt fra fast driftssted-definisjonen.

I henhold til artikkel 5 (4) bokstav a) kan en virksomhets bruk av fasiliteter kun med formål om lagring, utstilling og levering av varer være unntatt fra fast driftssted-definisjonen. Etter bokstav b) gjelder unntaket også for en varebeholdning som virksomheten måtte ha i kildestaten for samme formål som angitt i a). Videre unntar bokstav c) opprettholdelse av varebeholdning i utlandet utelukkende for bearbeidelse av et annet foretak. Artikkel 5 (4) bokstav d) omfatter både fast forretningsinnretning som kun har innkjøpsfunksjon, samt fast forretningsinnretning som kun har som formål å innhente informasjon. Endringen i artikkel 5 (4) ved mønsteravtalen 2017, innebærer at samtlige aktiviteter i artikkel 5 (4) a)-d) må ha karakter av å være hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet for å være unntatt etter bestemmelsen.

Etter bokstav e) er «any other activity» unntatt på det vilkår at aktiviteten er av «preparatory or auxiliary character». Bokstav e) er en samlebestemmelse og viser at opplistingen i bokstav a)-d) ikke er uttømmende. Fordi bokstav e) fanger opp alle aktiviteter, er en nærmere vurdering av hvilke aktiviteter som inngår opplistingen i bokstav a)-d) ikke avgjørende for hvorvidt aktiviteten er omfattet av unntaket i artikkel 5 (4). Det avgjørende er vurderingen av om aktiviteten er av «preparatory or auxiliary character». Aktivitetene som nevnes i artikkel 5 (4) bokstav a)-d) er eksempler på hjelpeaktiviteter og forberedende aktiviteter, OECD-kommentarene nevner i tillegg vitenskapelig forskning, reklame og meddelelse av opplysninger som aktiviteter som kan omfattes av unntaket.<sup>66</sup>

Det følger av artikkel 5 (4) bokstav f) at opprettholdelsen av en fast forretningsinnretning for en kombinasjon av aktiviteter som er nevnt i artikkel a)-e), ikke vil medføre fast driftssted så fremt den samlede aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen er av «preparatory or auxiliary character». I artikkel 5 (4) bokstav a)-e) fremgår det at det er bruk eller opprettholdelse av en fast forretningsinnretning «solely for the purpose of» lagring, innkjøp etc. som kan lede til unntak. Bokstav f) klargjør at en kombinasjon av aktiviteter som hver for seg er hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet, også kan være unntatt fra fast driftssted-definisjonen såfremt den samlede aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen ikke overstiger «preparatory or auxiliary character»-terskelen.

---

<sup>66</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 71.

## 4.2 Aktiviteten må utføres for virksomheten selv

Det følger av bokstav a)-e) at aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen må være «for the enterprise» eller at lagring etc. må skje av varer «belonging to the enterprise», for at aktiviteten skal være unntatt etter artikkel 5 (4). Denne begrensningen er i samsvar med at kun forberedende aktivitet og hjelpeaktivitet skal være unntatt, da aktiviteter som gjøres for tredjepart normalt vil inngå i kjerneaktiviteten til en virksomhet. Innhenting av informasjon på oppdrag fra en kunde, vil for eksempel ikke være omfattet av unntaket i bokstav d). Varer som kjøpes inn etter ordre fra kunder eller andre tredjeparter vil heller ikke være unntatt, dette følger direkte av ordlyden i bokstav d) da innkjøpet av varene ikke skjer for virksomheten selv.

I den tyske «Pipeline»-saken<sup>67</sup> var spørsmålet om et nederlandsk selskap som transporterte råolje og råoljeprodukter gjennom sin egen rørledning, beliggende i Nederland og Tyskland, hadde fast driftssted i Tyskland. For spørsmålet om leveringsaktiviteten var hjelpevirksomhet, jf. mønsteravtalen artikkel 5 (4) a), bemerker den tyske domstolen at oljen ble fraktet av det nederlandske selskapet for selskapets tyske kunder og oljen ble levert direkte til mottaksstasjoner som de tyske kundene hadde. Retten konkluderer med at rørledningen ikke ble benyttet for hjelpeaktiviteter eller forberedende aktiviteter fordi transport av råolje for kunder var kjernevirksomheten til selskapet.

## 4.3 Forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet

Vilkåret om at det kun kan utøves aktiviteter av «preparatory or auxiliary character» gjennom forretningsinnretningen for at aktiviteten skal være omfattet av unntaket i artikkel 5 (4), gjelder etter den nye ordlyden klart som et tilleggsvilkår for samtlige aktiviteter i fjerde ledd bokstav a)-f). Ordlyden gir anvisning på en konkret vurdering av om den aktivitet som utøves er forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet. Artikkel 5 (4) gir ikke nærmere veiledning for hvordan grensen skal trekkes mellom aktivitet av «preparatory or auxiliary character» og kjernevirksomhet.

Det følger av OECD-kommentarene at et avgjørende kriterium i vurderingen av om en aktivitet er av forberedende karakter eller har karakter av hjelpeaktivitet er hvorvidt «the activity ... in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole.»<sup>68</sup> OECD-kommentarene legger opp til en vurdering av om aktiviteten er «essential and significant» for virksomheten som helhet, dersom aktiviteten er «essential and significant» vil den ikke være «preparatory or auxiliary». Basert på dette har det i litteraturen blitt operert med et

---

<sup>67</sup> Case II R 12/92, sitert fra IBFDs case law database.

<sup>68</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 59.

kvalitativt og et kvantitativt aspekt ved vurderingen av «preparatory or auxiliary character»-vilkåret.

#### 4.3.1 Kvalitativt og kvantitativt aspekt

Det har i litteraturen blitt skilt mellom et kvalitativt og et kvantitativt aspekt i vurderingen av om en aktivitet er av «preparatory or auxiliary character» eller inngår i kjernevirksomheten.<sup>69</sup> Det kvalitative aspektet krever at en ser på aktivitetens natur. Det kvantitative aspektet krever at en ser på den relative betydningen av aktiviteten som drives.<sup>70</sup>

I henhold til det kvalitative aspektet må det vurderes om den aktuelle aktiviteten er «essential» for virksomheten.<sup>71</sup> «Essential» kan oversettes til viktig. En aktivitet som er viktig for kjernevirksomheten er ikke naturlig å karakterisere som forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet. Utgangspunktet for den kvalitative vurderingen er formålet med virksomheten som helhet.<sup>72</sup> En aktivitet som normalt er en hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet, og derfor er opplistet i bokstav a)-d), kan etter omstendighetene falle innenfor hovedformålet med virksomheten. Hvis dette er tilfellet vil aktiviteten kvalitativt ikke være en aktivitet av «preparatory or auxiliary character». Typisk kjernevirksomhet og hovedformål med en virksomhet er salg, produksjon, foretakets egen ledelse og utnyttelse av naturressurser.<sup>73</sup> I OECD-kommentarene påpekes det også at en fast forretningsinnretning som har samme generelle formål som virksomheten som helhet, ikke utøver forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet.<sup>74</sup>

Det kvantitative aspektet tar utgangspunkt i at en aktivitet ikke er hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet, dersom den er betydningsfull for virksomheten som helhet. Det kvantitative aspektet innebærer en vurdering av aktivitetens bidrag til virksomheten som helhet. I tilfelle aktiviteten bidrar mer enn minimalt til inntektene til selskapet så vil ikke aktiviteten kunne karakteriseres som hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet.<sup>75</sup>

#### 4.3.2 OECD-kommentarenes tilnærming

I de reviderte OECD-kommentarene til artikkel 5 (4) er innholdet i «preparatory or auxiliary character» forsøkt utdypet. Forberedende aktiviteter beskrives som aktiviteter som utøves

---

<sup>69</sup> Skaar (1991) side 283-284.

<sup>70</sup> Skaar (1991) side 284.

<sup>71</sup> Skaar (1991) side 284.

<sup>72</sup> Skaar (1991) side 284.

<sup>73</sup> Skaar (2006) side 164.

<sup>74</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 59.

<sup>75</sup> Schäfer (2006) side 96.



forut i tid for, og med henblikk på, utførelsen av det som utgjør kjerneaktiviteten for den samlede virksomheten.<sup>76</sup> Forberedende aktiviteter utøves normalt bare i en kort periode, fordi den forberedende aktiviteten vil lede til annen aktivitet. Varigheten av forberedende aktiviteter vil likevel variere med naturen av den aktivitet som utføres og skal utføres i fremtiden.<sup>77</sup> Til forskjell fra forberedende aktiviteter vil «auxiliary» aktiviteter eller hjelpeaktiviteter normalt foregå parallelt med virksomhetens hovedaktiviteter, og vil fungere som en støtte eller hjelp for virksomhetens kjernevirksomhet.<sup>78</sup> I OECD-kommentarene påpekes det at hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet som unntas etter artikkel 5 (4) i det store bildet kan bidra til virksomhetens verdiskapning, men likevel er aktivitetene så fjerne fra den inntektsskapende virksomheten at det er vanskelig å knytte noen faktisk inntekt til aktiviteten.<sup>79</sup>

OECD-kommentarene fremholder, som før revisjonen, at den avgjørende vurderingen er om den aktuelle aktiviteten i kildestaten er «essential and significant».<sup>80</sup> Det er klart at vurderingen av hvilke aktiviteter som er «essential and significant» for ulike virksomheter må vurderes konkret. Likevel kan det trekkes ut tre avgrensningmomenter fra OECD-kommentarene som gir veiledning for hvordan grensen skal trekkes mellom hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet på den ene siden og kjerneaktivitet på den andre. OECDs tilnærming gir sin tilslutning til det kvantitative og kvalitative aspektet som har blitt benyttet i gjeldende rett og endrer derfor ikke den tradisjonelle vurderingen men bygger heller videre på disse aspektene. For det første legger OECD-kommentarene vekt på størrelsen på investeringer og antall ansatte ved den faste forretningsinnretningen. For det andre vil aktiviteter som i utgangspunktet karakteriseres som «preparatory or auxiliary» i visse tilfeller bli vurdert som så viktig for virksomheten som helhet at aktiviteten inngår kjernevirksomheten. For det tredje fokuseres det på virksomheter som har endringer i verdikjeden i forhold til tradisjonelle verdikjeder. Jeg vil ta utgangspunkt i disse tre avgrensningmomentene i kapittel 5, og disse er gjenstand for vurdering i henholdsvis kapittel 5.1, 5.2 og 5.3.

---

<sup>76</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 60.

<sup>77</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 60.

<sup>78</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 60.

<sup>79</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 58.

<sup>80</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 59.

## **5 Grensedragningen mellom unntatte aktiviteter og aktiviteter som gir grunnlag for fast driftssted**

### **5.1 Betydelige verdier og mange ansatte ved den faste forretningsinnretningen**

OECD-kommentarene gir uttrykk for at en fast forretningsinnretning, for eksempel et lager, som er «large» og har «a significant number of employees»,<sup>81</sup> ikke vil være unntatt etter artikkel 5 (4) fordi aktiviteten ved forretningsinnretningen ikke vil oppfylle «preparatory or auxiliary character»-vilkåret. Synspunktet er at til tross for at en lageraktivitet normalt er forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet, jf. artikkel 5 (4) bokstav a), så vil lagerets størrelse og antall ansatte kunne medføre at aktiviteten er så viktig for virksomheten som helhet, at den kan gi grunnlag for fast driftssted. Avgrensningen tiltrer det kvantitative aspektet som er oppstilt i juridisk teori (se kapittel 4.3.1).

#### **5.1.1 Vilkår eller momenter i en helhetsvurdering?**

Basert på eksempelet i OECD-kommentarene om størrelsen på lageret og antall ansatte kan det spørres om disse forholdene er vilkår eller momenter i en helhetsvurdering.

Etter ordlyden i artikkel 5 (4) er det aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen som skal vurderes. Dette taler for at antall ansatte og størrelsen på forretningsstedet er momenter i en helhetsvurdering, og ikke vilkår. En slik forståelse vil også være i samsvar med formålet om at kun hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet skal være unntatt. Ulike bransjer vil ha ulikt behov for ansatte og lagerplass ved den faste forretningsinnretningen. Det vil eksempelvis være ulikt behov for ansatte ved en fasilitet for informasjonsinnhenting som kan skje automatisk gjennom en server, og et større lager for fysisk levering av varer. Utviklingen i digitalisering og bruk av teknologi for å utføre arbeidsoppgaver, gjør at et vilkår om et antall ansatte vil være lett å omgå. Både teksten i artikkel 5 (4) og formålet bak bestemmelsen tilsier etter dette at det er størrelsen på og omfanget av aktiviteten som helhet som må vurderes.

At størrelsen på forretningsinnretningen og antall ansatte inngår som momenter i helhetsvurderingen av aktivitetens omfang er også i samsvar med oppfatningen i juridisk litteratur der det hevdes at størrelsen på leveringer, antall ansatte, verdien av varebeholdningen og andre størrelser vil være av betydning for vurderingen av aktivitetens karakter av å være hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet.<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 62.

<sup>82</sup> Skaar (1991) side 290.

Etter dette virker det klart at størrelsen på forretningsinnretningen og antall ansatte er momenter i en helhetsvurdering og ikke vilkår, da det er omfanget av aktiviteten ved forretningsinnretningen som er avgjørende for vurderingen.

### 5.1.2 Relativ vurdering og absolutt grense

For at aktivitetens omfang skal være grunnlag for grensedragningen mellom forberedende aktivitet og hjelpeaktivitet på den ene siden og kjerneaktivitet på den andre, er det av betydning om omfanget av aktiviteten skal vurderes isolert eller mot virksomhetens øvrige aktiviteter. Problemstillingen er om grensen etter «preparatory or auxiliary character»-vurderingen er relativ eller absolutt.

OECD-kommentarene tar ikke direkte stilling til om aktivitetens omfang skal vurderes isolert eller er gjenstand for en relativ vurdering. Ordene «forberedende» og «hjelpende» i artikkel 5 (4) indikerer imidlertid at aktiviteten som er gjenstand for vurdering etter fjerde ledd må vurderes mot annen virksomhet. I tråd med OECD-kommentarenes utgangspunkt for «preparatory or auxiliary»-vurderingen, skal det vurderes om aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen «in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole».<sup>83</sup> Denne generelle betraktningen om at aktiviteten skal vurderes opp mot virksomheten som helhet taler for at vurderingen av aktivitetens omfang er relativ.

Formålet med unntakene i artikkel 5 (4) er at når en virksomhet utelukkende bedriver hjelpeaktiviteter og forberedende aktiviteter i en annen stat, så skal ikke aktiviteten lede til fast driftssted for virksomheten. Motsatt skal utøvelse av kjerneaktiviteter ikke være unntatt etter fjerde ledd. En relativ grense (f.eks. 5 %) vil kunne medføre at for virksomheter av en viss størrelse, vil ikke aktiviteter som nevnes i bokstav a)-f) overstige terskelen for hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet.<sup>84</sup> På den annen side, vil mindre selskaper, dersom en relativ standard legges til grunn, lettere kunne få fast driftssted i utlandet. En relativ standard kan etter dette medføre at fasiliteter av samme størrelse vurdert etter omfanget av aktiviteten, blir beskattet ulikt. Dersom vurderingen utelukkende er relativ og baserer seg på forhold sett fra virksomhetens ståsted vil ikke formålet bak bestemmelsen nødvendigvis bli ivaretatt, og det vil være en risiko for at omfattende og betydningsfull aktivitet blir vurdert som hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet. Hensynet som ligger bak 2017-endringene i artikkel 5 (4) om å sikre at beskatning av inntekter skjer i den staten der inntekten skapes<sup>85</sup> vil på samme måte ikke nødvendigvis ivaretas.

---

<sup>83</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 62.

<sup>84</sup> Reimer (2015) side 280.

<sup>85</sup> OECD (2015b) side 10.

Juridisk litteratur er samstemt om at utgangspunktet er en relativ vurdering av aktivitetens omfang og betydning. Dette begrunnes med at kvantitative størrelser er relevante ved vurderingen av en aktivitets betydning,<sup>86</sup> og at en aktivitets betydning for virksomheten bør vurderes på mikronivå og ikke på makronivå.<sup>87</sup> Dette indikerer at betydningen må ses fra virksomhetens ståsted og ikke omgivelsenes, noe som innebærer en relativ vurdering av aktivitetens omfang. Selv om utgangspunktet er en relativ vurdering, hevdes det at det vil være urimelig om store internasjonale selskaper ikke vil få fast driftssted kun på grunn av virksomhetens størrelse, når virksomheten objektivt sett driver omfattende aktivitet i kildestaten. Derfor er det foreslått at den relative vurderingen kombineres med en absolutt grense.<sup>88</sup> Den absolutte grensen skal fungere som et filter som hindrer urimelige utslag av den relative vurderingen.<sup>89</sup> En slik kombinasjon av en relativ vurdering og en absolutt grense virker hensiktsmessig for å sikre at aktivitet som er for omfattende til å betegnes som hjelpeaktivitet, blir vurdert som en del av kjernevirksomheten.

I henhold til begrepene «preparatory» og «auxiliary» og OECD-kommentarene som gir anvisning på en relativ vurdering, vil utgangspunktet være at omfanget av aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen, må vurderes mot virksomheten som helhet. For å sikre at unntaket i artikkel 5 (4) kun får anvendelse på aktivitet som er hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet er konklusjonen at utgangspunktet om en relativ vurdering må suppleres med en absolutt grense.

### 5.1.3 Skjæringspunkt

Både ved den relative vurderingen og ved den absolutte grensen vil det være et skjæringspunkt for hvor stort omfang aktiviteten kan ha før aktiviteten må anses å overstige terskelen for forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet. Spørsmålet for dette avsnittet er om det kan fastsettes et skjæringspunkt for vurderingen.

OECD-kommentarene gir ingen veiledning for hvor grensen skal settes. Hvorvidt den relative grensen for omfanget av aktiviteten skal settes ved for eksempel 3 % av samlet virksomhet eller 10 %, er det vanskelig å si noe generelt om. I norsk juridisk litteratur har det svenske selskapet Luossavara-Kiruna AB (LKAB) sin aktivitet i Norge blitt benyttet som eksempel for en relativ kvantitativ vurdering.<sup>90</sup> Fordi spørsmål rundt beskatningsretten her ble løst ved spe-

---

<sup>86</sup> Skaar (1991) side 284 og 290.

<sup>87</sup> Reimer (2015) side 380.

<sup>88</sup> Reimer (2015) side 381.

<sup>89</sup> Reimer (2015) side 381.

<sup>90</sup> Skaar (1991) side 289.

sialavtale mellom Sverige og Norge,<sup>91</sup> kom ikke spørsmålet om fast driftssted opp for skattemyndigheter eller domstol, men saksforholdet er illustrerende. LKAB driver med jernmalm-utvinning i Sverige og har lenge hatt en fast forretningsinnretning i Narvik for lagring og skipning av jernmalmen. Den faste forretningsinnretningen er og har vært sentral for logistikken til selskapet og i 1988 krevde lagrings- og leveringsfasiliteten i Norge 370 ansatte, noe som utgjorde 10 % av selskapets ansatte totalt.<sup>92</sup> I tillegg var havnen i Narvik én av to havner som LKAB hadde for skipning av jernmalmen, slik at store mengder jernmalm ble lagret ved, samt skipet videre fra, fasiliteten. Skaar er av den oppfatning at 10 % av selskapets ansatte, samt skipning av 50 % av virksomhetens eksport overstiger grensen for hva som kan karakteriseres som hjelpeaktivitet.<sup>93</sup> Dette slutter jeg meg til fordi når selskapet har 370 ansatte i Narvik vil LKAB være en viktig arbeidsgiver i området, noe som tilsier at aktiviteten objektivt sett overstiger ren hjelpeaktivitet. Etter min vurdering bør grensen for hva som kan anses som hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet være overskredet før virksomheten har 370 ansatte i kildestaten. Saksforholdet illustrerer at å sette et generelt skjæringspunkt for den relative vurderingen ved en bestemt prosentats ikke nødvendigvis vil sikre formålet bak artikkel 5 (4).

Et forslag til absolutt skjæringspunkt er når aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen, «exceeds a certain size and degree of professional entrepreneurship».<sup>94</sup> Basert på dette skal den absolutte grensen for hva som kan vurderes som hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet være overtrådt dersom den faste forretningsinnretningen er «economically viable when untied from the rest of the group».<sup>95</sup> Tanken er altså at hvis innretningen på egenhånd er økonomisk levedyktig så kan ikke aktiviteten karakteriseres som hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet.

Det synes riktig at en økonomisk levedyktig forretningsinnretning ikke utøver aktivitet av «preparatory or auxiliary character». En innvending mot økonomisk levedyktighet som avgrensning mot hjelpaktivitet er at rene lageraktiviteter, innkjøpsaktiviteter eller leveringsaktiviteter isolert sett vanskelig kan vurderes som økonomisk levedyktige. Skulle aktiviteten imidlertid være organisert på en slik måte og være av et slikt omfang at den faste forretningsinnretningen blir ansett å være økonomisk levedyktig, så kan det ikke være tvil om at den er en del av kjernevirksomheten. Sett i lys av at en aktivitet kun kan karakteriseres som «preparatory or auxiliary» når den er av «no or very little significance in view of the other work per-

---

<sup>91</sup> Protokollen til Nordisk skatteavtale XII til artikkel 31.

<sup>92</sup> Skaar (1991) side 289

<sup>93</sup> Skaar (1991) side 289.

<sup>94</sup> Reimer (2015) side 381

<sup>95</sup> Reimer (2015) side 381

formed by the enterprise»,<sup>96</sup> så bør en absolutt grense for vurderingen anses overskredet før forretningsinnretningen i seg selv er økonomisk levedyktig.

Etter dette virker det ikke hensiktsmessig å fastsette skjæringspunktet for grensedragningen mellom hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet og kjerneaktivitet ved en bestemt prosent-sats eller ved et bestemt objektivt kriterium som for eksempel økonomisk levedyktighet. Dette skyldes at det vil være vanskelig å fastsette skjæringspunktet slik at det sikrer at kun hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet unntas etter artikkel 5 (4). Konklusjonen er etter dette at det ikke kan fastsettes bestemte skjæringspunkter, men at disse må fastsettes konkret for hvert tilfelle.

#### 5.1.4 Oppsummering og vurdering

Avgrensningen mellom forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet og kjerneaktivitet, basert på omfanget av aktiviteten må i utgangspunktet bygge på en relativ vurdering, der aktivitetens viktighet for virksomheten vurderes fra virksomhetens ståsted. For å sikre at kun hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet unntas etter artikkel 5 (4) fremstår det som nødvendig at det trekkes en absolutt grense for hvor omfattende aktiviteten kan være i kildestaten før fast driftssted etableres. Fastsettelse av et skjæringspunkt på generell basis for når en aktivitet går over fra å være hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet til å inngå i virksomhetens kjernevirksomhet er utfordrende og virker ikke hensiktsmessig. Løsningen må være at skjæringspunktet for vurderingene fastsettes for hvert enkelt tilfelle.

En grensedragning ut i fra omfanget av aktiviteten ved den faste forretningsinnretningen er til tross for skjønnsmessige vurderinger forutsigbart for skattytere. Dersom en virksomhet har gjort relativt store investeringer i aktiviteten i kildestaten vil det også være en forventning om avkastning fra denne aktiviteten. Hvorvidt omfanget av aktivitet som avgrensningmoment er hensiktsmessig for å identifisere verdiskapningen i en virksomhet kan diskuteres. Kvantitative størrelser gjenspeiler ikke nødvendigvis verdiskapningen. En mulig løsning på dette er at det tas hensyn til aktivitetens verdiskapende karakter ved fastsettelsen av et skjæringspunkt mellom hjelpeaktivitet og kjernevirksomhet i den konkrete sak.

## 5.2 Aktiviteter som i visse tilfeller er viktigere for inntektsskapingen enn normalt

Et annet avgrensningmoment som vektlegges i OECD-kommentarene er hvor viktig den aktuelle aktiviteten er for virksomheten som helhet. Avgrensningmomentet fremkommer i OECD-kommentarenes eksempler på hvilke aktiviteter som omfattes av unntaket i artikkel 5

---

<sup>96</sup> Vogel (1997) side 321.

(4) og hvilke som ikke omfattes. For en innkjøpsfunksjon påpekes det eksempelvis at innkjøp av varer som skal selges videre, typisk ikke vil være unntatt fra fast driftssted-definisjonen etter artikkel 5 (4) bokstav d).<sup>97</sup> Innkjøpsaktiviteter som i utgangspunktet anses som hjelpeaktivitet vil under visse omstendigheter være av en viktighet som tilsier at det ikke er grunnlag for å unnta aktiviteten fra fast driftssted-definisjonen. Et tollager vurderes derimot å være omfattet av unntaket i artikkel 5 (4) bokstav a), til tross for at det kan ha samme kvantitative omfang som et lager for levering etc. som kan falle utenfor unntaket for hjelpeaktivitet (se punkt 5.1.).<sup>98</sup> OECD-kommentarene presiserer at tollager kun vil være unntatt dersom lageret utelukkende benyttes for lagring av varer i påvente av fortollingsprosessen i den andre staten.<sup>99</sup> Karakteriseringen av tollageraktivitet som hjelpeaktivitet virker å bygge på en vurdering av aktivitetens betydning for virksomheten som helhet.

Aktivitetens viktighet som avgrensingsmoment for hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet har også støtte i OECD-kommentarenes generelle betraktning om at en aktivitet som har samme formål som virksomheten som helhet, ikke er hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet.<sup>100</sup> Synspunktet er etter dette at en aktivitet som er viktig for virksomhetens kjerneaktivitet ikke kan karakteriseres som «preparatory or auxiliary», betraktningen tiltrer det kvalitative aspektet som har blitt oppstilt i juridisk teori (se kapittel 4.3.1). Hvorvidt en aktivitet er viktig for virksomheten må vurderes konkret. Det er ikke mulig å her gi en uttømmende analyse av aktiviteter som er viktige for kjernevirksomheten og dermed ikke er unntatt etter artikkel 5 (4) a)-f). I det følgende vil det fokuseres på noen typer aktiviteter som fremstår særlig aktuelle eller som har blitt problematisert gjennom praksis.

### 5.2.1 Innkjøp av varer som skal selges videre

I henhold til OECD-kommentarene skal det skilles mellom innkjøp av varer som er ment til videresalg og innkjøp av varer som skal brukes i virksomheten. Innkjøp av varer for videresalg anses ikke som en aktivitet som er unntatt etter artikkel 5 (4) bokstav d). På den andre siden vil innkjøp av kontormøbler til eget kontor være aktivitet av «preparatory or auxiliary character» og unntatt etter fjerde ledd bokstav d).<sup>101</sup>

OECD-kommentarenes generelle karakteristikk av innkjøp av varer for videresalg som kjerneaktivitet kan kritiseres. Det følger av artikkel 5 (4) d) at aktivitet i form av innkjøp av «goods or merchandise» skal være unntatt fra fast driftssted-definisjonen såfremt innkjøpsak-

---

<sup>97</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 68.

<sup>98</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 63.

<sup>99</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 63.

<sup>100</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 59.

<sup>101</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 68.

tiviteten er forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet. «Goods» kan defineres som alle typer løsøre og inkluderer driftsmidler.<sup>102</sup> Til forskjell fra «goods» er «merchandise» et smalere begrep som kan oversettes til handelsvarer, «merchandise» omfatter gjenstander som skal selges eller distribueres på annen måte.<sup>103</sup> Generelt å unnta denne typen innkjøpsfunksjon fra unntaket i artikkel 5 (4) d), gjør ordlydens unntak for innkjøp av «merchandise» overflødig. OECD-kommentarenes generelle karakterisering av denne typen innkjøpsfunksjon som kjerneaktivitet, kan derfor ikke være avgjørende. Det må gjøres en konkret vurdering med utgangspunkt i formålet med virksomheten som helhet ved fastsettelsen av hvorvidt funksjonen er av «preparatory or auxiliary character».<sup>104</sup>

Når formålet med kjerneaktiviteten tas i betraktning kommer skillet mellom innkjøp av varer for videresalg og innkjøp av varer for intern bruk tydeligere frem. Fordi salg ofte er en virksomhets hovedformål vil innkjøp av varer for videresalg ligge tett til hovedformålet. Dette i motsetning til innkjøp av kontorutstyr etc.

I OECD-kommentarene fremheves også kompleksiteten ved innkjøpsaktiviteten som et moment i vurderingen av aktivitetens karakter. Momenter som taler for at innkjøpsfunksjonen er viktig for virksomheten er at de ansatte ved innkjøpskontoret er erfarne og har spesialkunnskap om produktene, og at de ansatte utøver en selektering av produkter ved å for eksempel besøke produsenter i kildestaten. Kompleksiteten i innkjøpsfunksjonen vil inngå som moment i den konkrete vurderingen av om denne har karakter av å være hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet.

Et saksforhold med illustrasjonsverdi er faktum i Rt. 1923 II side 36 som gjelder skatteplikt etter internretten. Saken gjaldt et tysk selskap som hadde aktiviteter i Norge gjennom en kommisjonær som kjøpte inn sild, iset, saltet og ompakket denne for eksport til Tyskland. I utgangspunktet er innkjøpet av sild å anse som hjelpevirksomhet, jf. mønsteravtalen artikkel 5 (4) d). I henhold til OECD-kommentarene vil ikke innkjøp av sild som skal eksporteres til Tyskland for salg der være å anse som hjelpevirksomhet. Som nevnt ovenfor må det likevel gjøres en konkret vurdering av aktivitetens viktighet for den samlede virksomheten. Innkjøp av norsk sild vil være en forutsetning for salg av norsk sild i det tyske markedet. Produktet skulle heller ikke modifieres før salg. Kommisjonæren kjøpte inn både fersk fisk og ferdigpakket fisk noe som tilsier at han gjorde en viss selektering med hensyn til produsenter. Samlet tilsier dette at innkjøpsaktiviteten er viktig. Tas omfanget av aktiviteten i betraktning (se kapittel 5.1.) er det tale om betydelige mengder fisk, ca. 71 000 tønner. Det må antas at dette

---

<sup>102</sup> Reimer (2015) side 378.

<sup>103</sup> Reimer (2015) side 378.

<sup>104</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 59.



var en relativt stor andel av totalt volum sild som skulle selges i Tyskland. Både omfanget av og viktigheten av den aktuelle innkjøpsaktivitetens for salget i Tyskland ville ledet til at innkjøpsaktiviteten ikke ville vært omfattet av unntaket for innkjøpsfunksjoner i artikkel 5 (4) bokstav d).

I en forlengelse av karakteriseringen av innkjøp av varer for videresalg som kjerneaktivitet oppstår spørsmålet om hvordan innkjøp av varer som skal modifiseres, eller som vil inngå i et større produkt, skal behandles. I tilfeller der de innkjøpte varene skal prosesseres eller modifiseres i en annen stat enn der hvor innkjøpet skjer, kan det tenkes gråsoner for vurderingen av innkjøpsaktiviteten. Basert på OECD-kommentarenes vurdering av innkjøpsfunksjoner er det grunn til å anta at innkjøpsfunksjonen er viktigere jo mindre varene skal modifiseres. En slik antagelse er i samsvar med verdiskapningssynspunkter; Dess mer en vare modifiseres eller er innsatsfaktor i et annet produkt, desto viktigere er produksjonen for virksomhetens verdiskapning sammenlignet med innkjøpsaktiviteten.

Konklusjonen er etter dette at det er innkjøp av varer som skal videreselges som ofte vil være så tett knyttet til kjerneaktiviteten salg at innkjøpsaktiviteten ikke kan karakteriseres som «preparatory or auxiliary». Det må likevel gjøres en konkret vurdering for hvert tilfelle.

### 5.2.2 Informasjonsinnhenting gjennom server

Et aktuelt tema med hensyn til informasjonsinnhenting er innhenting av informasjon digitale virksomheter gjør for å selge annonsetjenester. OECD-kommentarene adresserer ikke denne typen informasjonsinnhenting i relasjon til mønsteravtalen artikkel 5 (4) bokstav d). Samtidig anerkjenner OECD at aktørene i den digitale økonomien i stor utstrekning bygger sin virksomhet på innsamling og analyse av data.<sup>105</sup>

Problemstillingen er aktuell for selskaper som Google og Facebook som innhenter informasjon om sine brukere og baserer sine inntekter på å selge denne informasjonen videre i form av spesielle annonsetjenester.<sup>106</sup> I henhold til OECD-kommentarene til artikkel 5 kan en server utgjøre et fast driftssted etter artikkel 5 (1) hvis vilkårene er oppfylt.<sup>107</sup> En server vil ikke etablere fast driftssted for virksomheten hvis det ved serveren kun utøves aktiviteter som er av «preparatory or auxiliary character», jf artikkel 5 (4). Hvis det forutsettes at en virksomhet av denne typen har en server for informasjonsinnhenting i Norge blir spørsmålet om informasjonsinnhenting er en aktivitet av «preparatory or auxiliary character» og derfor er unntatt fra fast driftssted-definisjonen etter artikkel 5 (4) bokstav d).

---

<sup>105</sup> OECD (2015a) side 40-41.

<sup>106</sup> Kofler (2017) side 527.

<sup>107</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 123-125.

OECD-kommentarene nevner som eksempler på informasjonsinnhenting som vil være unntatt etter bokstav d) investeringsfond som etablerer et kontor i en annen stat for å innhente informasjon om mulige investeringer i staten, et forsikringsselskap som har et utenlandskontor for å innhente statistikk for risiki i et bestemt marked og en avis som etablerer et kontor for å innhente informasjon om mulige nyhetssaker.<sup>108</sup> Den informasjon som nevnes i eksemplene virker å være relativt generell og mer fjern fra selve produktet eller tjenesten som tilbys, sammenlignet med innhenting av detaljerte persondata som er grunnlaget for annonsetjenester.

Ved vurderingen av om informasjonsinnhenting er en viktig aktivitet for virksomheten kan det tas utgangspunkt i virksomhetens hovedformål.<sup>109</sup> Forretningsmodellen til selskaper som Google og Facebook er bygget på inntekter fra annonsering.<sup>110</sup> Det vil si at utvikling og salg av annonsetjenester er hovedformålet ved den inntektsskapende virksomheten og at den informasjonen som innhentes er viktig for virksomhetenes inntektsgrunnlag. Selv om selve kontrakten om salg av annonseringstjenester skjer i et annet land, typisk et lavskatteland, ligger store deler av verdiskapningen i å innhente informasjon om brukerne av ulike nettsider. Dette tilsier at detaljert informasjonsinnhenting med formål å selge annonseringstjenester, ikke er hjelpeaktivitet.

En server som innhenter persondata som gir grunnlag for rettet annonsering mot forbrukere i markedsstaten utøver en viktig aktivitet for virksomheten som helhet da slik informasjon vil være grunnlaget for virksomhetens inntekt. Basert på konkrete vurderinger kan aktivitet gjennom slike servere karakteriseres som viktig og betydningsfull aktivitet som ikke gir grunnlag for unntak etter artikkel 5 (4) d).

### 5.2.3 Informasjonsinnhenting som en nødvendig forutsetning for oppfyllelse av kontrakt

Et spørsmål som har blitt behandlet i praksis er hvordan informasjonsinnhenting gjennom agent eller fast forretningsinnretning i kildestaten, som gjøres for at virksomheten skal kunne oppfylle sine kontraktsforpliktelser overfor kunder i kildestaten, skal behandles i relasjon til artikkel 5 (4) bokstav d).

I den tidligere nevnte Creole-dommen fra Stavanger byrett<sup>111</sup> var et tvistepunkt om den faste forretningsinnretningen på Ekofiskfeltet i Nordsjøen var unntatt fra fast driftssted-

---

<sup>108</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 69.

<sup>109</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 59.

<sup>110</sup> Kofler (2017) side 527.

<sup>111</sup> Utv. 1981 side 285.

definisjonen fordi Creole kun utførte forberedende aktiviteter eller hjelpeaktiviteter derfra. Creole hadde i oppdrag for kunden i Norge å utføre forebyggende vedlikehold av deres gass-turbiner, samt å overvåke monteringen av gassturbinene. Derfor hadde Creole ansatte i Norge som skulle samle inn data fra turbinene. Byretten påpekte at informasjonsinnhenting i utgangspunktet var hjelpeaktivitet for aktiviteten ved hovedkontoret i Houston. Likevel konkluderte retten med at aktiviteten ikke ga grunnlag for unntak etter artikkel 5 (4). Creoles representanter på Ekofiskfeltet innhentet informasjon om gassturbinene med et kontrollsystem utarbeidet av Creole selv. Den innhentede informasjonen var detaljert og komplisert og ble sendt til Houston for analyser slik at Creole kunne gi råd angående hvilke tiltak som måtte iverksettes for å hindre feil ved gassturbinene på Ekofiskfeltet og sikre kontinuerlig drift. Retten fant at informasjonsinnhenting var sentral for kjernevirksomheten, da innsamlingen av data var en nødvendig betingelse for det analysearbeidet som skulle utføres for å oppfylle kontraktsforpliktelsen overfor kunden. Aktiviteten ved Ekofiskfeltet og aktiviteten ved hovedkontoret var gjensidig avhengig av hverandre. På grunn av det gjensidige avhengighetsforholdet fant byretten at det ikke var riktig å karakterisere informasjonsinnhenting som hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet, og det var ikke grunnlag for å unnta den faste forretningsinnretningen fra fast driftssted-status.

Et liknende tilfelle ble vurdert i Utv. 1992 side 221 (Alphawell). Spørsmålet i saken var om selskapet Alphawell hadde fast driftssted i Norge, og ett av tvistepunktene var om aktiviteten i Norge kun var forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet. Alphawells aktivitet i Norge var basert på en kontrakt mellom Alphawell og Statoil. Kontrakten forpliktet Alphawell til enhver tid å stille en rådgivende konsulent til disposisjon i forbindelse med undersøkelser av petroleumforekomster. Innsigelsen om unntak fra fast driftssted-definisjonen baserte seg på at aktiviteten i Norge kun bestod i innhenting av data. Alt analysearbeid ble utført av konsulenten i Storbritannia. Selve innhenting av data måtte imidlertid gjøres i Norge. Etter lagmannsrettens oppfatning talte både aktivitetens omfang og arten av arbeidet som ble utøvet imot at aktiviteten kunne karakteriseres som hjelpeaktivitet. Innhenting av informasjonen i Norge ble ansett å være en nødvendig forutsetning for det tolkningsarbeidet som ble gjort i Storbritannia, og ble vurdert ikke å være unntatt etter artikkel 5 (4) d).

Både i Alphawell- og Creole-saken kommer retten til at innsamlingen av data var tett knyttet til kjernevirksomheten og en nødvendig betingelse for oppfyllelsen av kontraktsforpliktelsen overfor kunden. Et fellestrekk i sakene er at måten informasjonen innhentes på er kompleks slik at det kreves spesialkompetanse innenfor virksomhetens kjernekompetanse for å foreta innsamling av informasjonen og kommunikasjon av denne.

Utfallet ble annerledes i en liknende sak for Sentralskattekontoret for utenlanssaker (SFU)<sup>112</sup> der et spørsmål var om den aktuelle aktiviteten ga unntak fra fast driftssted-status. Saken dreide seg om et fransk selskap som solgte flymotorer til en norsk kunde. Som del av leveransen sendte den franske virksomheten to spesialister som skulle være lokalisert på kundens tekniske base i Norge. Spesialistene var ved den tekniske basen i 3,5 år og gjorde ikke fysisk arbeid på motorene, men observerte andres arbeid på disse med formål å følge driften og innhente opplysninger om uregelmessigheter. Spesialistene fungerte som et kommunikasjonsledd mellom leverandør og kunde, kunden kunne kontakte spesialistene når problemer oppstod og spesialistene videreformidlet informasjonen til ingeniører ved hovedkontoret i Frankrike. Etter at analysearbeid var gjort i Frankrike, ble løsninger kommunisert via spesialistene til kunden. SFU tok utgangspunkt i at hovedformålet med virksomheten som helhet var markedsføring og salg av teknisk utstyr. Spesialistenes aktivitet var begrenset til å innhente faktiske opplysninger om driften av motorene i Norge samt å formidle informasjon til kunden om mulige løsninger på problemer ved driften. SFU kom til at aktiviteten kun var hjelpeaktivitet og at forretningsinnretningen ikke utgjorde fast driftssted.

Faktum i avgjørelsen fra SFU skiller seg fra Creole- og Alphawell-saken ved at de franske spesialistene først og fremst fungerte som kommunikasjonsledd for informasjon som andre hadde skaffet ved arbeid på motorene, det var ikke spesialistene som skaffet informasjonen ved avanserte metoder slik som for Creole og Alphawell. Tidspunktet for informasjonsinnhenting er også ulikt. I Alphawell og Creole var informasjonsinnhenting nødvendig for at virksomhetene skulle kunne levere sin hovedforpliktelse overfor kunden, i saken for SFU var hovedforpliktelsen overfor kunden allerede oppfylt, nemlig levering av flymotor, og informasjonsinnhenting fremstår som en tilleggsytelse. På denne måten er innhenting mindre viktig for kjernevirksomheten i SFU-saken enn i de to andre sakene.

Like fullt er resultatet i saken for SFU noe overraskende, da innhenting og kommunikasjon av informasjon inngikk i det franske selskapets kontraktsforpliktelse overfor kunden. Avgjørelsen fra SFU er ikke i samsvar med juridisk litteratur som karakteriserer ettersalgaktiviteter, aktiviteter som går ut på å yte service overfor kunden etter at salget er gjennomført, som kjerneaktivitet.<sup>113</sup> Avgjørelsen skaper en usikkerhet om hvilke funksjoner som vil være unntatt etter mønsteravtalen artikkel 5 (4).

---

<sup>112</sup> Saken er gjengitt i Bjørgen (1998) side 66.

<sup>113</sup> Skaar (1991) side 300, Skaar (2006) side 167, OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 63.

Basert på avgjørelsene i Creole- og Alphawell-sakene, og forskjellene i faktum fra SFU-saken, kan det konkluderes med at informasjonsinnhenting som er nødvendig for å oppfylle hovedforpliktelse overfor kunder ikke vil være unntatt etter mønsteravtalen artikkel 5 (4).

#### 5.2.4 Grensen mellom forskning og utvikling, og kvalitetskontroll

I utgangspunktet ligger vitenskapelig forskning og produktutvikling for fjernt fra den inntektsskapende virksomheten til at denne typen aktivitet gir grunnlag for fast driftssted.<sup>114</sup> Forskning og utvikling vil normalt anses som en forberedende aktivitet som gir grunnlaget for videreutvikling av virksomhetens produkt eller tjeneste, og kan derfor være unntatt fra fast driftssted-status etter artikkel 5 (4) bokstav e). Årsaken til at forskning unntas er at til tross for at forskning og utvikling er en investering for de fleste virksomheter, så vil aktiviteten normalt ikke bidra til selskapets inntjening på det tidspunktet som forskningsaktiviteten foregår.<sup>115</sup>

Ikke alle forsknings- og utviklingsaktiviteter vil være unntatt fra fast driftssted-definisjonen. Det må vurderes konkret om den aktuelle aktiviteten oppfyller «preparatory or auxiliary character»-vilkåret. Dette påpekes i OECD-kommentarene når det uttales at forskning og utviklingsaktiviteter ikke nødvendigvis vil være unntatt, for eksempel når en forretningsinnretning som driver med forskning og utvikling også er involvert i virksomhetens produksjonsaktiviteter.<sup>116</sup> I juridisk teori er denne grensen beskrevet som skillet mellom utvikling og kvalitetskontroll. En testbane for biler kan benyttes som eksempel.<sup>117</sup> Dersom banen benyttes til å teste eksisterende modeller er testingen en kvalitetskontroll, og aktiviteten vil ikke være unntatt etter bokstav e) fordi kvalitetskontroller er en del av produksjonsprosessen og en del av kjernevirksomheten. Skjer testingen derimot med formål å utvikle fremtidige modeller er forbindelsen mellom testaktiviteten og generering av inntekter så fjern i tid at aktiviteten vil kunne anses som forberedende virksomhet. I motsetning til hva som gjelder for generell forskningsaktivitet ved utviklingen av et produkt, så vil kvalitetskontroll kunne knyttes mot en konkret inntekt.<sup>118</sup>

At kvalitetskontroller som inngår i produksjonsprosessen ikke skal være unntatt fra kildestatsbeskatning, er i tråd med formålet om at beskatning skal skje der verdiskapningen skjer.

---

<sup>114</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 71.

<sup>115</sup> Skaar (1991) side 307.

<sup>116</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 71.

<sup>117</sup> Skaar (1991) side 308.

<sup>118</sup> Skaar (1991) side 308.

En sak som kan belyse grensdragningen nærmere er en avgjørelse fra Kammarrätten i Göteborg.<sup>119</sup> Saken gjelder et tysk selskap som utvikler og selger software til ulike bilmodeller. Programvaren ble testet i Sverige for å få testet produktet i vintermiljø. Spørsmålet var om det tyske selskapet hadde fast driftssted i Sverige ved denne testaktiviteten. Et tvistepunkt var om testaktiviteten kun var forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet slik at aktiviteten var unntatt fra fast driftssted-definisjonen etter skatteavtalen mellom Sverige og Tyskland. Kammarrätten tar utgangspunkt i at hovedformålet med selskapets virksomhet er å utvikle og selge programvare til dekktrykksystemer. Testene som ble gjort i vintermiljøet i Sverige var etter rettens vurdering av stor betydning for utviklingen og produksjonen av selskapets produkter. Et moment som talte for at testingen inngikk i kjernevirksomheten var at det var de samme ansatte som utførte testingen i Sverige som også drev testing og utvikling i Tyskland. Det faktum at selskapet hadde kommet så langt i prosessen at sluttkundens bilmodeller kunne benyttes i testingen talte også for at testingen utgjorde kvalitetskontroll og ikke forskning og utvikling. Flertallet kom til at aktiviteten ikke var av «preparatory or auxiliary character». Mindretallet kom til at vilkåret var oppfylt fordi testingen av programvaren foregikk i mange land og testresultatene fra Sverige kun var rådata som måtte analyseres ved hovedkontoret i Tyskland og deretter benyttes ved utviklingen av selskapets endelige produkter. Mindretallet karakteriserte derfor aktiviteten som forberedende.

Synspunktet som mindretallet fremmer viser at grensdragningen kan by på utfordringer når det gjelder forholdet mellom kvalitetssikring og utvikling av et produkt som skal inngå i et annet større produkt. Etter mitt syn virker likevel flertallets vurdering av testingen som kvalitetskontroll mest passende fordi utviklingen av produktet har kommet så langt at testingen skjer på bestemte bilmodeller i et bestemt utemiljø, testingen fremstår derfor nødvendig for å tilpasse et allerede utviklet produkt til bestemte bilmodeller.

I en sak for Skatteklagenemnda for utenlandssaker (SKU) fra 2015 var spørsmålet om testing av skip, med tilhørende analyser og justeringer, var unntatt etter artikkel 5 (4) bokstav f).<sup>120</sup> Et utenlandsk verft testet fartøyer i norsk farvann og hadde en fast landbase hvor analyser og justeringer ble gjort. Et spørsmål for SKU var om det kun ble utøvet hjelpeaktiviteter ved den faste forretningsinnretningen. SKU tok utgangspunkt i at hovedformålet med virksomheten var salg og levering av fartøy. En forutsetning for å levere fartøyene var godkjenning og sertifisering. Testingen av fartøyene var nødvendig for å sikre at det konkrete fartøys anvendelse og kapasitet oppfylte kravene for godkjenning og sertifisering. SKU kom til at testingen utgjorde kvalitetskontroll fordi testingen skulle sikre funksjonaliteten til det enkelte fartøy.

---

<sup>119</sup> Mål nr. 2276-15.

<sup>120</sup> SKU-2015-58.

Fordi virksomheten hadde forpliktet seg til å levere sertifiserte fartøyer var testingen en nødvendig forutsetning for at virksomheten skulle kunne levere til kundene etter kontrakten. Samlet kom SKU til at aktivitetene i Norge ikke utgjorde hjelpeaktivitet for virksomheten, og det var ikke grunnlag for unntak fra fast driftssted-definisjonen.

Disse avgjørelsene viser grensedragningen mellom generell produktutvikling og det å teste spesielle modeller eller produkt i gitte omstendigheter. Avgjørelsene viser at det har betydning hvor langt i utviklingsprosessen selskapet er kommet i relasjon til et bestemt produkt. Når individuelle, utviklede produkter testes for eventuelt å gjøre tilpasninger, så er forskningsstadiet passert og aktiviteten inngår i produksjonsprosessen som er en del av kjernevirksomheten. Kvalitetskontroll er nært knyttet til virksomhetens verdiskapning og gir grunnlag for fast driftssted-status.

### 5.2.5 Oppsummering og vurdering

En konkret vurdering av en aktivitets viktighet for virksomheten, som avgrensningsmoment etter «preparatory or auxiliary character»-vurderingen vil være skjønnsmessig. Derfor vil avgrensningsmomentet som bygger på en konkret vurdering av en aktivitets viktighet for kjernevirksomheten være mindre forutsigbar enn avgrensningsmomentet som baserer seg på mengden aktivitet, fordi omfanget av aktivitet og kvantitative elementer er lettere å måle.

Ved vurderingen av viktigheten av en aktivitet tar OECD-kommentarene, juridisk litteratur og praksis utgangspunkt i hovedformålet med virksomheten som helhet. Jo tettere aktiviteten er knyttet til hovedformålet med virksomheten, desto sikrere vil det være at man faller utenfor unntaket for hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet. Aktiviteter som er nødvendig for at virksomheten skal kunne levere kontraktsmessig til sine kunder vil derfor etter konkrete vurderinger være en del av kjernevirksomheten.

## 5.3 Endringer i verdikjeden

Verdikjedebetraktninger vil være relevant for vurderingen av en aktivitets bidrag til en virksomhets verdiskapning. OECD-kommentarene virker å vektlegge endringer i verdikjeden ved grensedragningen mellom aktivitet av «preparatory or auxiliary character» og kjernevirksomhet. Dette fremkommer ved at OECD-kommentarene hevder at et lager som holdes i kildestaten av en netthandelaktør, ikke er å anse som hjelpeaktivitet. I kapittel 5.3.1 behandles et synspunkt som er fremmet i juridisk teori om antall ledd i verdikjeden, før netthandelvirksomhet behandles i kapittel 5.3.2.

### 5.3.1 Antall ledd i verdikjeden

Et første spørsmål er om antall ledd i verdikjeden kan tillegges vekt ved grensedragningen mellom hjelpeaktivitet og forberedende aktivitet på den ene siden og kjerneaktivitet på den

andre. At antall ledd i verdikjeden skal ha betydning for vurderingen av om en aktivitet er av «preparatory or auxiliary character», har vært fremmet i juridisk teori.<sup>121</sup> Problemstillingen kan illustreres ved en enkel sammenligning mellom to virksomheter.<sup>122</sup> Den ene virksomheten forestår selv de fleste leddene i verdikjeden: utvinning og prosessering av råvarer, produksjon av varer, markedsføring, forhandlinger, salg og levering til sluttkunde. Den andre virksomheten er mer spesialisert og fokuserer kun på to eller tre av disse delene av verdikjeden, for eksempel innkjøp av en type varer, salg og levering av disse varene. Dersom antall ledd i verdikjeden er et avgrensningsmoment og virksomhetene har en lik leveringsfasilitet i Norge, vil disse like fasilitetene bli vurdert ulikt i henhold til «preparatory or auxiliary»-vilkåret. For den virksomheten som selv forestår alle ledd i verdikjeden vil aktiviteten ved leveringsfasiliteten vurderes som hjelpeaktivitet. For den spesialiserte virksomheten vil tilsvarende leveringsaktivitet vurderes som en viktig aktivitet for virksomheten som helhet. Slike betraktninger bygger utelukkende på antall verdiskapende aktiviteter som virksomheten har og en relativ vurdering av om ett ledd er viktig for virksomheten som helhet. Synspunktet er at jo flere ledd i verdikjeden virksomheten forestår selv, desto mindre viktig er hvert ledd, og omvendt; jo færre ledd virksomheten selv forestår, desto viktigere er hvert ledd i virksomhetens verdikjede.

Det kan argumenteres for at OECD-kommentarene gir grunnlag for å anse antall ledd i verdikjeden som et avgrensningsmoment for «preparatory or auxiliary character»-vilkåret. OECD-kommentarene skiller mellom innkjøpsfunksjoner som kjøper inn varer for videre salg, og innkjøpsfunksjoner som ikke har dette formålet,<sup>123</sup> og eksempelet kan tolkes slik at en innkjøpsfunksjon for en virksomhet der produksjon ikke inngår i verdikjeden må betraktes som kjerneaktivitet. Dette vil i så fall innebære at spesialiserte virksomheter, som eksempelvis kun kjøper inn ferdigproduserte varer for videresalg og ikke selv driver produksjon, lettere vil få fast driftssted for en innkjøpsfunksjon, fordi funksjonen utgjør en relativt stor del av verdikjeden. Som redegjort for i kapittel 5.2.1, virker en slik tolkning av eksempelet ikke mest nærliggende. OECD-kommentarene må forstås slik at det er aktiviteten som vurderes særlig viktig når innkjøpsfunksjonen overtar for produksjonsfunksjonen i en verdikjede, det er derfor ikke antall ledd i verdikjeden som ligger til grunn for OECD-kommentarenes slutning, men en vurdering av den aktuelle aktiviteten.

Etter min mening er det ikke grunnlag i rettskildene for at antall ledd i verdikjeden skal få avgjørende betydning for om en aktivitet er å anse som hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet. En slik forståelse har ikke støtte i ordlyden til artikkel 5 (4), der det fremkommer at det er aktiviteten som skjer ved fasiliteten eller agenten, som er gjenstand for vurdering. Det må

---

<sup>121</sup> Reimer (2015) side 379.

<sup>122</sup> Reimer (2015) side 379.

<sup>123</sup> OECD-kommentarene (2017) punkt 68.



gjøres en skjønnsmessig vurdering av en konkret aktivitets betydning. Antall ledd i verdikjeden vil likevel kunne være en indikasjon på at det som skjer i hvert ledd er mer eller mindre viktig for virksomheten som helhet. At antall ledd i verdikjeden indikerer om en aktivitet betydningfull eller ikke, gjelder ikke alltid. Eksempelvis vil salgsaktivitet alltid betegnes som kjerneaktivitet, uavhengig av om virksomheten forestår alle ledd i verdikjeden.

Konklusjonen er at det ikke er rettslig grunnlag for å tillegge antall ledd i verdikjeden avgjørende vekt ved vurderingen av om en aktivitet utgjør kjernevirksomhet eller er hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet.

### 5.3.2 Netthandelvirksomhet

Netthandelaktører som selger fysiske varer over nett vil i mange tilfeller ha egne lagerfasiliteter for levering av varene i kildestaten. Skatterettslig behandling av disse lagerfasilitetene har blitt betegnet som en utfordring, fordi netthandelaktørene har kunnet utnytte unntaket i mønsteravtalen (2014) artikkel 5 (4) a) slik at de ikke har fått fast driftssted i kildestaten.<sup>124</sup>

Amazon er hovedeksempelet på selskaper som inngår salgskontrakt på internett, og leverer varer til kunder lokalisert hvor som helst i verden. Amazon har lokale lagerfasiliteter for lagring og levering av produkter til kunder i kildestaten, men trenger ingen lokal tilstedeværelse for salgsaktiviteter. En utfordring for europeiske skattemyndigheter er at lager- og logistikkfasilitetene for levering som Amazon har i Europa, har vært unntatt fra fast driftssteddefinisjonen. Dette til tross for at Amazon er en stor aktør i det europeiske markedet.<sup>125</sup> Ved endringene i mønsteravtalen artikkel 5 (4) og de tilhørende OECD-kommentarene adresseres denne utfordringen.

I OECD-kommentarene er det inntatt et nytt eksempel for å vise hvilke lagrings- og leveringsaktiviteter som ikke vil være unntatt som forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet. Eksempelet gjelder foretak som driver netthandel. En utenlandsk virksomhet har en fasilitet som skal brukes til lagring og levering av varer som virksomheten har solgt online til forbrukere i kildestaten. Denne typen fasilitet vil ifølge kommentarene ikke være unntatt etter fjerde ledd bokstav a). OECD-kommentarene begrunner dette med at fasiliteten utgjør en viktig eiendel, samt at den er en «essential» del av salgsvirksomheten og derfor ikke vil ha karakter av å være forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet.<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> Kofler (2017) side 526.

<sup>125</sup> Kofler (2017) side 526.

<sup>126</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 62.

Med utgangspunkt i hovedformålet med netthandel, som er salg av varer, er spørsmålet hvordan lagerfasilitetene bidrar til dette hovedformålet. Når netthandelvirksomheter inngår salgskontrakter på internett og har lokale fasiliteter for lagring og levering er den tradisjonelle, lokale butikken delt opp i nettside for kontraktinngåelse og en lokal fasilitet for lagring og levering. Lagerfasiliteten som tradisjonelt har blitt vurdert som en støttefunksjon, er ved netthandel det fysiske bindeleddet mellom virksomheten og forbrukeren. Lokale lagerfasiliteter sikrer hurtig og pålitelig levering til forbrukerne i kildestaten, noe som er nødvendig for at netthandelvirksomhet skal være konkurransedyktig.<sup>127</sup> Lagerfasiliteten har derfor fått en ny rolle, og tar over flere av funksjonene til butikkene. Dermed ligger lageraktiviteten tettere til hovedformålet salg, enn lageraktiviteten for en tradisjonell virksomhet. For netthandel inngår i stor utstrekning lagrings- og leveringsaktiviteter i hovedformålet med virksomheten som er salg. Dette kan begrunne at lageraktiviteter som utøves av netthandelvirksomheter ikke oppfyller «preparatory or auxiliary character»-vilkåret.

Netthandelvirksomheter med fysisk tilstedeværelse i kildestaten vil etter alt å dømme lettere få fast driftssted i kildestaten enn tidligere. Dette kan begrunnes i at det har skjedd en endring i den tradisjonelle verdikjeden ved at salgskontrakten inngås over internett og lager- og leveringsfasiliteter har fått en ny betydning for verdiskapningen.

#### **5.4 Sammenfatning og vurdering**

Avgrensningsmomentene som OECD-kommentarene legger opp til gir skjønsmessige vurderinger. Vurderinger av en aktivitets omfang fremstår som mest forutsigbart for skattyterne. Samtidig vil ikke nødvendigvis slike vurderinger alene resultere i at beskatning skjer der inntekten opptjenes, fordi kvantitative størrelser ikke nødvendigvis reflekterer verdiskapningen. Konkrete vurderinger av en aktivitets viktighet er mindre forutsigbar for skattytere, men kan i større grad sikre at beskatningen skjer der verdiskapningen skjer for virksomheten.

Avgrensningsmomentene som bygger på kvalitative og kvantitative vurderinger vil i de konkrete vurderingene overlappe og ses i sammenheng. Et eksempel på dette er lagmannsrettens avgjørelse i Alphawell-dommen der både aktivitets omfang og informasjonsinnhentingens karakter talte for at det ikke var tale om aktivitet av «preparatory or auxiliary character». Det er også naturlig å anta at omfattende aktivitet i form av store leveringer eller aktivitet som krever mange ansatte eller verdifulle redskaper, også vil vurderes som viktig aktivitet for kjernevirksomheten.

---

<sup>127</sup> Kofler (2017) side 523.

Når det gjelder endringer i verdikjeden fremstår det som klart at netthandelvirksomheter med fysisk tilstedeværelse for lagring og levering av varer i kildestaten, i stor utstrekning ikke vil være unntatt fra fast driftssted-definisjonen i artikkel 5 (4).

## 6 Ny anti-fragmenteringsregel i artikkel 5 (4.1) – en begrensning i unntakene i artikkel 5 (4) bokstav a)-f)

### 6.1 Bakgrunn for regelen

Artikkel 5 (4.1) innfører en regel som skal hindre fragmentering av aktiviteter for å utnytte unntakene i artikkel 5 (4) bokstav a)-f). Bakgrunnen for den nye regelen er OECDs observasjon av at sammenhengende forretningsvirksomhet fragmenteres mellom ulike geografiske enheter, eller mellom nærstående selskaper, slik at aktivitetene hver for seg kan karakteriseres som «preparatory or auxiliary» og dermed omfattes av unntakene i artikkel 5 (4).<sup>128</sup> Kjernevirksomheten kan for eksempel utøves ved et fast driftssted, men et lager holdes et annet sted i kildestaten for å unngå at inntekter som kan allokere til lageraktiviteten blir beskattet i kildestaten. Begrensningen som innføres ved artikkel 5 (4.1) er en konsekvens av innstrammingen i artikkel 5 (4) som gjør samtlige aktiviteter til gjenstand for «preparatory or auxiliary character»-vilkåret. Uten den nye anti-fragmenteringsregelen ville «preparatory or auxiliary character»-vilkåret vært mulig å omgå ved å fordele aktiviteter på ulike faste forretningsinnretninger eller ved å benytte nærstående foretak til å fragmentere sammenhengende virksomhet i aktiviteter som hver for seg er forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet<sup>129</sup>

Artikkel 5 (4.1) skiller seg fra artikkel 5 (4) f) ved at artikkel 5 (4.1) innebærer en samlet vurdering av aktiviteter innenfor samme skattejurisdiksjon og artikkel 5 (4) f) er begrenset til en vurdering av aktivitetene ved samme forretningssted. Også før 2017-revisjonen ble det påpekt i OECD-kommentarene (2014) at «an enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity».<sup>130</sup> Denne begrensningen i unntaksbestemmelsen fremkom ikke i mønsteravtalens ordlyd og den nye artikkel 5 (4.1) gjennomfører OECD-kommentarenes syn på unntaksbestemmelsens omfang. Anti-fragmenteringsregelen omfatter ikke bare en virksomhets aktivitet ved ulike forretningsinnretninger i skattejurisdiksjonen, men også nærstående foretaks aktiviteter i samme skattejurisdiksjon. At også aktivitet ved innretninger som tilhører nærstående foretak omfattes av (4.1) er begrunnet i at det er relativt enkelt å opprette nye selskaper, og en anti-fragmenteringsregel som utelukkende omfatter den aktuelle virksomhetens forretningsinnretninger ville være mulig å unngå ved å opprette nye selskaper i kildestaten.<sup>131</sup>

---

<sup>128</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 79.

<sup>129</sup> OECD (2015b) punkt 15.

<sup>130</sup> OECD-kommentarene (2014) til artikkel 5 punkt 27.1.

<sup>131</sup> OECD (2015b) punkt 15.

## 6.2 Nærstående parter

Bestemmelsen i mønsteravtalen artikkel 5 (4.1.) rammer, på visse vilkår, en virksomhets faste forretningsinnretning hvis den samme virksomheten eller en «closely related enterprise» driver virksomhet fra samme sted eller et annet sted i samme skattejurisdiksjon.

Hvem som skal anses for «closely related enterprise» er ikke definert i artikkel 5 (4.1). OECD-kommentarene til (4.1) viser til definisjonen av «closely related enterprise» i mønsteravtalen artikkel 5 (8), og fastslår at denne gjelder for begrepet i (4.1).<sup>132</sup>

Den første delen av artikkel 5 (8) gir en generell regel om at hvis et foretak eller en person, alle omstendigheter tatt i betraktning, har kontroll over den andre, eller begge er kontrollert av samme foretak eller person, så er disse å anse som nærstående. OECD-kommentarene nevner som eksempel at en person eller et foretak kontrollerer et annet foretak ved spesielle avtaler som gir personen eller foretaket rett til å utøve liknende rettigheter som en som indirekte eller direkte eier mer enn 50 prosent av utbyttegivende andeler i foretaket.<sup>133</sup>

Andre del av artikkel 5 (8) uttrykker at visse omstendigheter automatisk leder til at et foretak regnes som «closely related enterprise». Dette gjelder hvis et foretak eller en person direkte eller indirekte eier mer enn 50 % av utbyttegivende andeler i et foretak. To foretak vil også automatisk regnes som nærstående dersom en tredjepart indirekte eller direkte eier mer enn 50 % av de utbyttegivende andeler i begge. Er det tale om selskaper vil vilkåret være oppfylt dersom en aksjonær har mer enn 50 % av de samlede stemmene ved generalforsamling og innehar mer enn 50 % av aksjeverdien i selskapet.<sup>134</sup>

Definisjonen av nærstående omfatter dermed både person og foretak eller to foretak, hvor den ene har kontroll over den andre eller hvor begge kontrolleres av samme foretak eller person. Som det fremgår av første del av artikkel 5 (8), skal kontroll ikke begrenses til eierinteresse, alle omstendigheter skal tas i betraktning.

## 6.3 Hvilke faste forretningsinnretninger og faste driftssteder omfattes?

Artikkel 5 (4.1) kommer til anvendelse for en fast forretningsinnretning i to tilfeller. I henhold til artikkel 5 (4.1) bokstav a) kommer begrensningen til anvendelse for en fast forretningsinnretning dersom det utenlandske foretaket eller en nærstående til det utenlandske foretaket har et fast driftssted i kildestaten, og aktivitetene ved dette faste driftsstedet og ved den aktuelle

---

<sup>132</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 80.

<sup>133</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 120.

<sup>134</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 121.

forretningsinnretningen utgjør «complementary functions that are part of a cohesive business operation».

Etter bokstav b) kan artikkel 5 (4.1) også komme til anvendelse dersom det utenlandske foretaket og nærstående til det utenlandske foretaket utøver aktiviteter på samme sted, eller forskjellige steder i kildestaten. Dette selv om hverken foretaket selv eller det nærstående foretaket har fast driftssted i kildestaten. For at artikkel 5 (4.1) skal komme til anvendelse i slike tilfeller er det et vilkår at den samlede aktiviteten ved de ulike forretningsstedene, eller på samme sted utført av nærstående foretak, overstiger aktivitet av «preparatory or auxiliary character». For at aktiviteter etter artikkel 5 (4.1) b) skal kunne vurderes samlet ved «preparatory or auxiliary character»-vurderingen må de aktuelle aktivitetene utgjøre «complementary functions that are part of a cohesive business operation.»

Konsekvensene av at den faste forretningsinnretningen er omfattet av (4.1) er at unntaket i artikkel 5 (4) bokstav a)-f) ikke kommer til anvendelse.

#### **6.4 Aktivitetene må utgjøre utfyllende funksjoner som er del av en sammenhengende forretningsvirksomhet**

Det er et vilkår for at begrensningen i artikkel 5 (4.1) skal komme til anvendelse at det gjennom de faste forretningsinnretningene, eller fast driftssted og faste forretningsinnretninger, utøves aktiviteter som utgjør «complementary functions that are part of a cohesive business operation». Vilkåret kan oversettes til at de aktuelle aktivitetene må utgjøre utfyllende funksjoner som er del av en sammenhengende forretningsvirksomhet.

I henhold til ordlyden stiller vilkåret visse krav til tilknytningen mellom aktivitetene som utøves i kildestaten, for at anti-fragmenteringsregelen skal komme til anvendelse. Dette vil si at enten så må den aktuelle aktiviteten ha en tilknytning til virksomheten som drives ved det faste driftsstedet som virksomheten eller dennes nærstående har i kildestaten, jf. (4.1) bokstav a). Eller så må aktivitetene som utøves ved de ulike faste forretningsinnretningene ha en nærmere bestemt tilknytning til hverandre, jf. (4.1) bokstav b). Et slikt krav til tilknytning henger sammen med formålet om å hindre utnyttelse av unntakene i artikkel 5 (4) bokstav a)-f).

OECD-kommentarene benytter eksempler for å vise hvordan vilkåret skal forstås. For artikkel 5 (4.1) bokstav a) benyttes en bank som eksempel.<sup>135</sup> Banken RCo er hjemmehørende i stat R. RCo har flere filialer i stat S som utgjør faste driftssteder. I tillegg har RCo et lite kontor i S hvor noen få ansatte jobber med å bekrefte og kontrollere informasjon som kunder har vedlagt

---

<sup>135</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 81.

sine søknader om lån. Etter at de ansatte har verifisert informasjonen videresendes denne til hovedkontoret i stat R hvor andre ansatte analyserer resultatene som så rapporteres til filialene i stat S hvor beslutningen om å innvilge lån formelt treffes. Problemstillingen i eksempelet er om kontoret i stat S som verifiserer innsendt informasjon er unntatt fra fast driftssted definisjonen fordi den kun utøver forberedende aktivitet eller hjelpeaktiviteter til bankens kjernevirksomhet. Hvis det forutsettes at aktiviteten som utøves ved kontoret er hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet, er spørsmålet om artikkel 5 (4.1) a) fører til at artikkel 5 (4) d) ikke kommer til anvendelse for kontoret. Kontoret vil være omfattet av (4.1.) bokstav a) fordi RCo har andre forretningsinnretninger i S som utgjør fast driftssted. I henhold til OECD-kommentarene utgjør aktivitetene ved filialene og ved kontoret «complementary functions» fordi kontoret verifiserer opplysninger som er grunnlaget for filialenes beslutninger. I tillegg inngår aktivitetene i en sammenhengende forretningsoperasjon som er å gi lån.<sup>136</sup>

Hvis man endrer litt på eksempelet slik at filialene kun innvilger lån til store bedrifter, og kontoret i S verifiserer informasjon som gis i søknader om mindre forbrukslån til privatpersoner, kan spørsmålet om aktivitetene utgjør «complementary functions that are part of a cohesive business operation» være mer åpent. I et slikt tilfelle bidrar kontoret til RCos bankvirksomhet, men ikke direkte til den typen utlånsaktivitet som skjer ved de faste driftsstedene i S. Formålet med bestemmelsen i (4.1) er å hindre at funksjoner som inngår i en sammenhengende forretningsoperasjon deles opp geografisk slik at aktivitetene hver for seg faller inn under unntakene i artikkel 5 (4). I et tilfelle som dette vil det være mer riktig å karakterisere aktiviteten ved kontoret og ved filialene som parallelle operasjoner heller enn sammenhengende. Aktivitetene er ikke avhengige av hverandre og det fremstår ikke som en fragmentering av ellers sammenhengende virksomhet. I et slikt tilfelle mener jeg, basert på det materialet som foreligger om anti-fragmenteringsregelen, at det ikke er tale om «complementary functions».

OECD-kommentarene gir også et eksempel B for artikkel 5 (4.1).<sup>137</sup> Eksempelet omhandler selskapet RCo som er hjemmehørende i Stat R. RCo har et 100 % eid datterselskap SCo i stat S. SCo har en butikk i S hvor selskapet selger husholdningsmaskiner som det har kjøpt fra RCo. I tillegg har RCo et lite lager i S hvor selskapet har lagret noen få større varer. Disse varene ble utstilt i SCOs butikk og når de skal selges fra butikken til SCo, drar SCOs ansatte til RCos lager, og anskaffer tingen før den leveres til kunden. SCo og RCo er nærstående og SCOs butikk er et fast driftssted for SCo, dermed kommer artikkel 5 (4.1) a) til anvendelse. OECD-kommentarene anser også «complementary functions that are part of a cohesive business operation»-vilkåret for å være oppfylt i eksempelet. Dette begrunnes med at aktivitetene

---

<sup>136</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 81.

<sup>137</sup> OECD-kommentarene (2017) til artikkel 5 punkt 81.

som utføres av RCo gjennom lageret, bidrar til SCos salgsvirksomhet gjennom butikken. RCos lagringsaktivitet utføres med formål om å oppfylle SCos plikt til å levere varer til kunden. Lagringsaktiviteten som i utgangspunktet kan vurderes som hjelpeaktivitet skal etter dette ikke være unntatt etter fjerde ledd bokstav a).

Basert på eksemplene i OECD-kommentarene fremstår det som at aktiviteter som er gjensidig avhengig av hverandre vil utgjøre utfyllende funksjoner som er del i en sammenhengende forretningsvirksomhet. Utover eksemplene gir OECD-kommentarene ikke ytterligere veiledning for innholdet i vilkåret.

Anti-fragmenteringsregelen, særlig for tilfeller som hører under (4.1) a), har likhetstrekk med den såkalte tiltrekningsteorien som gjelder for stedkravet etter hovedregelen for fast driftssted i artikkel 5 (1). Tiltrekningsteorien omhandler tilfeller der skattyter driver hjelpeaktivitet eller forberedende aktivitet fra en fast forretningsinnretning og kjernevirksomhet utenfor den faste forretningsinnretningen, men innenfor samme skattejurisdiksjon.<sup>138</sup> Etter tiltrekningsteorien er det tilstrekkelig for å etablere fast driftssted at det foreligger en fast forretningsinnretning hvor det drives forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet, i kombinasjon med kjernevirksomhet utenfor den faste forretningsinnretningen, men innenfor samme skattejurisdiksjon.<sup>139</sup> Forutsetningen for at tiltrekningsteorien kommer til anvendelse i slike tilfeller er imidlertid at den aktuelle hjelpeaktiviteten støtter kjernevirksomheten som finner sted utenfor den faste forretningsinnretningen. Det er altså krav om en tilknytning mellom aktivitetene. Det hevdes at tanken bak tiltrekningsteorien er at artikkel 5 (4) må tolkes innskrenkende slik at unntaket for hjelpeaktivitet kun får anvendelse i tilfeller der det utelukkende utføres forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet innenfor en stat.<sup>140</sup> Tanken bak tiltrekningsteorien og anti-fragmenteringsregelen er her parallelle. Etter artikkel 5 (4.1) bokstav a) vil virksomheten allerede ha et fast driftssted og spørsmålet er om hjelpeaktiviteten som foregår i samme stat har noen tilknytning til kjernevirksomheten som drives ved det faste driftsstedet. Til tross for denne forskjellen, må det antas at den vurderingen som gjøres av tilknytningen mellom aktivitetene etter tiltrekningsteorien har likehetstrekk med vurderingen av «complementary functions that are part of a cohesive business operation». Praksis som omhandler tilknytningsteorien kan derfor, i fravær av andre kilder, gi en viss veiledning for fastleggelsen av innholdet i «complementary functions» og «cohesive business operation».

I den tidligere nevnte saken inntatt i SKU-2015-58 var ett av spørsmålene om selskapet hadde fast driftssted i Norge basert på tiltrekningsteorien. Det utenlandske verftet som drev testing

---

<sup>138</sup> Skaar (2006) side 133.

<sup>139</sup> Skaar (2006) side 133.

<sup>140</sup> Skaar (2006) side 133.



av fartøy i norsk farvann hadde også leid en landbase i Norge hvor hjelpeaktiviteter ble utført. Da kjernevirksomheten som var testing ikke ble utøvet gjennom den faste forretningsinnretningen, var spørsmålet om kjernevirksomheten kunne knyttes til den faste forretningsinnretningen hvor hjelpeaktivitet ble utøvet. Etter tiltrekningsteorien kunne aktivitetene ses i sammenheng og anses tilstrekkelig til å etablere et fast driftssted, under den forutsetning at kjernevirksomheten og hjelpeaktiviteten i kildestaten utførte «complementary functions». SKU fant at dette var tilfellet fordi aktivitetene på basen og aktiviteten i norsk farvann var tett knyttet opp mot hverandre. Hjelpeaktivitetene på land var en forutsetning for utviklingen av produktet som ble testet på sjøen. SKU konkluderer med at OECD-kommentarenes kriterium om «complementary functions» er oppfylt når de to aktivitetene er gjensidig avhengig av hverandre for å utfylle sin funksjon. I denne saken ble konklusjonen at aktivitetene i kildestaten utgjorde «complementary functions» og at det forelå et fast driftssted i Norge.

I tråd med OECD-kommentarenes eksempler og vurderingene etter tiltrekningsteorien vil to aktiviteter som er gjensidig avhengige av hverandre utgjøre «complementary functions». Det er naturlig å anta at «complementary functions» normalt vil inngå i en sammenhengende forretningsoperasjon.

Et eksempel fra praksis der den nye anti-fragmenteringsregelen i artikkel 5 (4.1) a) ville kunne hatt betydning for resultatet er den tidligere nevnte avgjørelsen fra en ankeinstans i Belgia.<sup>141</sup> Spørsmålet i saken var om et nederlandsk selskaps opprettholdelse av varebeholdning i Belgia utgjorde fast driftssted eller om aktiviteten var unntatt etter skatteavtalen mellom Belgia og Nederland artikkel 5 (3) bokstav a) og b), tilsvarende mønsteravtalen artikkel 5 (4) bokstav a) og b). Ankeinstansen fant at varene var holdt i Belgia for «storage, display or delivery» og at lagringsaktiviteten derfor var unntatt fra fast driftssted-definisjonen i skatteavtalen. Varebeholdningen med reservedeler ble holdt i Belgia for å tjene det belgiske selskapet på en effektiv måte og sikre at selskapet kunne overholde sine vedlikeholdsforpliktelser overfor sine kunder. Det nederlandske selskapet og det belgiske selskapet inngikk i samme konsern og reservedelbeholdningen var lagret i en bygning som det belgiske selskapet eide. Det opplyses ikke hvordan eierstrukturen i konsernet er. Dersom det forutsettes at det belgiske og nederlandske selskapet regnes som nærstående er spørsmålet om aktiviteten ved forretningsinnretningen som det nederlandske selskapet har i Belgia og aktiviteten det belgiske selskapet utøver utgjør «complementary functions that are part of a cohesive business operation». Etter det opplyste så var den belgiske virksomheten avhengig av lagringsaktiviteten som det nederlandske selskapet utøvet, for å kunne oppfylle sine vedlikeholdsforpliktelser overfor kundene. I henhold til OECD-kommentarene og de liknende vurderinger etter tiltrekningsteorien, vil

---

<sup>141</sup> Case 2005/AR/477 sitert fra IBFDs case law database.

det nederlandske selskapet ha et fast driftssted i Belgia fordi aktiviteten utgjør en «complementary function» til det belgiske selskapets virksomhet. Fordi vilkårene i (4.1) er oppfylt kommer ikke artikkel 5 (4) bokstav a) til anvendelse, og det nederlandske selskapet ville kunne ha et fast driftssted i Belgia dersom artikkel 5 (4.1) var implementert i skatteavtalen.

## 7 Avsluttende vurderinger

Basert på redegjørelsene i denne oppgaven er det min vurdering at det ikke er mulig å si generelt hvilke aktiviteter som vil lede til unntak fra fast driftssted-definisjonen etter artikkel 5 (4). Aktiviteter som normalt vil være hjelpeaktiviteter, slik som lagringsaktiviteter og innkjøpsfunksjoner, kan i konkrete tilfeller være av en slik karakter, eller av et slikt omfang, at aktiviteten ikke kan karakteriseres som forberedende aktivitet eller hjelpeaktivitet. Vurderingene som må gjøres av om en aktivitet er av «preparatory or auxiliary character» er både skjønnsmessige og konkrete. Det samme gjelder for vilkåret «complementary functions that are part of a cohesive business operation» i den nye anti-fragmenteringsregelen.

Endringene som er gjort i artikkel 5 (4) og tillegget av anti-fragmenteringsregelen i (4.1) utvider fast driftssted-begrepet i mønsteravtalen. Hvorvidt endringen i artikkel 5 (4) a)-d) vil medføre endring i gjeldende rett må vurderes for hver enkelt jurisdiksjon. Fordi «preparatory or auxiliary character»-vilkåret har blitt innfortolket i norsk rett også før revisjonen av mønsteravtalen i 2017, vil ikke endringen i artikkel 5 (4) a)-d) endre gjeldende rett i Norge. Likevel vil de presiseringene som gjøres i OECD-kommentarene for innholdet i «preparatory or auxiliary character» medføre nye retningslinjer for anvendelsen av tilleggsvilkåret for aktiviteter som nevnt i bokstav a)-d). Endringen som er gjort ved at «preparatory or auxiliary character»-vilkåret nå eksplisitt gjelder for samtlige aktiviteter som unntas fra fast driftssted-definisjonen, vil til en viss grad tilpasse fast driftssted-definisjonen til digitaliseringsprosessen som påvirker måten virksomhet drives på. Fast driftssted-begrepet er imidlertid fremdeles utilstrekkelig for å sikre at fullt ut digitaliserte virksomheter kan skattlegges i kildestaten. Anti-fragmenteringsregelen vil hindre skatteplanleggingsmetoder som har gått ut på utnytte unntakene i artikkel 5 (4) a)-f).

Hvorvidt innstrammingen i unntaksbestemmelsen blir implementert i skatteavtalene vil i stor utstrekning avhenge av hvilke valg statene gjør med hensyn til hvilke skatteavtaler som skal omfattes av MLI. Det har også betydning om partene til en skatteavtale velger alternativ A, alternativ B eller ingen av alternativene i MLI artikkel 13, om artikkel 5 (4.1) implementeres og hvorvidt partene gjør like valg for de bilaterale skatteavtalene.

På grunn av de skjønnsmessige vurderingene som artikkel 5 (4) og (4.1) gir anvisning på, vil anvendelsen av reglene i artikkel 5 (4) bli mindre forutsigbar enn situasjonen ville ha vært dersom utøvelse av aktiviteter som angitt i bokstav a)-d) automatisk ledet til unntak eller dersom vilkårene hadde vært klarere definert. Flere skjønnsmessige vurderinger vil innebære at anvendelsen av artikkel 5 (4) blir mer ressurskrevende enn tidligere. At prosessen blir mer kostnadskrevende gjelder både for skattytere som vil overholde sine skatterettslige forpliktelser og for skattemyndigheter som skal sikre at beskatning skjer i henhold til skatteavtalen.

Skjønnsmessige vurderinger vil også kunne lede til flere tvister mellom skattemyndighetene og skattesubjektene. Alt dette leder til økt risiko for dobbeltbeskatning.

For å vurdere hensiktsmessigheten ved de skjønnsmessige vurderingene OECD-kommentarene gir anvisning på, må det undersøkes om endringene leder til at en når målet om at verdiskapning skal beskattes der den skapes. I denne forbindelse knyttes noen bemerkninger til hvilke inntekter det er tenkt at skal allokere til fasiliteter eller agenter som utøver en type aktivitet som er nevnt i artikkel 5 (4), men som ikke oppfyller «preparatory or auxiliary character»-vilkåret eller som ikke omfattes av unntaket som følge av anti-fragmenteringsregelen. Utgangspunktet for allokering av inntekter til fast driftssted finnes i mønsteravtalen artikkel 7 (2), jf. (1), som angir at inntekten som kan allokere er den inntekt som driftsstedet kunne forventes å ha dersom det var «a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions ...». Nettopp vanskelighetene med å allokere inntekt til fasiliteter som er nevnt i artikkel 5 (4) er blant grunnene for at aktivitetene har vært unntatt fra fast driftssted-definisjonen. Når unntaket snevres inn og flere lagerfasiliteter og innkjøpsfunksjoner etc. omfattes av fast driftssted-definisjonen, har OECD funnet det nødvendig å utarbeide en tilleggsveiledning for allokering av inntekter til faste driftssteder som de som er nevnt i artikkel 5 (4).<sup>142</sup> Utgangspunktet for allokering er lik den som gjelder for allokering til faste driftssteder for øvrig. Inntekter og utgifter som den faste forretningsinnretningen ville ha hatt hvis det var en selvstendig virksomhet, er de inntekter og kostnader som skal allokere til det faste driftsstedet. For en fasilitet som er ment til lagring og levering av varer, vil inntektsallokeringen tilsvare det beløpet som den utenlandske virksomheten måtte ha betalt til en uavhengig tredjepart for den tilsvarende lager- og leveringstjenesten, fratrukket kostnader.<sup>143</sup> Tilsvarende metode skal legges til grunn for de øvrige aktivitetene i fjerde ledd.<sup>144</sup> Avgjørende er hvor mye virksomheten måtte ha betalt for tilsvarende tjeneste, fratrukket kostnader som virksomheten selv har ved aktivitetene. På denne måten ender man med å beskatte virksomhetens besparelser snarere enn verdiskapningen, som var målet for endringene. Besparelsen utgjør fordelene ved å utføre aktivitetene internt i stedet for eksternt. Det rapporteres om at Google og Facebook tok 3,8 milliarder kroner av det totale annonsemarkedet på 20 milliarder kroner i Norge i 2016, i 2018 forventes det at de to aktørene vil ta nærmere 25 % av de totale annonseinntektene.<sup>145</sup> Dersom en skulle komme til at Google eller Facebook har et fast driftssted som i kapittel 5.2.2., vil kildestaten kunne beskatte de millionene som selskapene måtte ha betalt for at et annet selskap i Norge

---

<sup>142</sup> OECD (2017).

<sup>143</sup> OECD (2017) punkt 48.

<sup>144</sup> OECD (2017) punkt 49.

<sup>145</sup> SIFO (2017) side 27.

skulle innhente informasjonen for dem, men kildestaten har ikke beskatningsrett til annonseinntektene.

Utvidelsen av fast driftssted-definisjonen ved innsnevringen av unntaket i artikkel 5(4) vil medføre større uforutsigbarhet og vil kreve økte ressurser for skattesubjektene å overholde, og for skattemyndighetene å kontrollere overholdelsen av. Endringen i fast driftssted-definisjonen sikrer ikke nødvendigvis at verdiskapningen nå vil bli beskattet der den skapes, derfor kan ikke alle innstrammingene begrunnes i at kildestaten får beskattet verdiskapningen.

## 8 Litteraturliste

### *Juridisk litteratur*

- Bjørgen (1998) Bjørgen, Harald (red.), *Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978-1998: internasjonal beskatning: utvalgte emner*, Sandnes: Sentralskattekontoret for utenlandssaker, 1998.
- Blum (2015) Blum, Daniel, “Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?”, *Bulletin for International Taxation*, juni/juli (2015), side 314-325 (sitert fra IBFD).
- Hattingh (2018) Hattingh, Johann, “The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies” *Bulletin for International Taxation* volum 72 nr. 4/5 (2018) (sitert fra IBFD).
- Klingenberg (1982) Klingenberg, Olav E., “Creole-saken. Refleksjoner om “fast driftssted””, *Skatterett* (1982) side 142-152 (Sitert fra lovdata.no).
- Kofler (2017) Kofler, Georg, Gunter Mayr og Christoph Schlager, “Taxation of the Digital Economy: Quick Fixes or Long-Term Solution?”, *European Taxation*, Desember, (2017), side 523-532 (sitert fra IBFD).
- Naas (2017) Naas, Henning, Finn Backer-Grøndahl og Hanne Skaarberg Holen m.fl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2017.
- Reimer (2015) Ekkehart Reimer. “Article 5. Permanent Establishment” i *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, volum 1, Ekkehart Reimer og Alexander Rust (red.), 4. Utgave, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, side 293-408.
- Rust/Vogel (2015) Klaus Vogel og Alexander Rust. «Introduction» i *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, volum 1, Ekkehart Reimer og Alexander Rust (red.), 4. Utgave, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, side 1-72.
- Schäfer (2006) Schäfer, Anne og Otto Jacobs, *International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies: Issues and Options for Reform*, Gabler Edition Wissenschaft, 2006.  
[https://bibsysalmaprimo.hosted.exlibrisgroup.com/primoexplore/fulldisplay?docid=BIBSYS\\_ILS71521860870002201&context=L&vid=UIO&search\\_scope=default\\_scope&tab=default\\_tab&lang=no\\_NO](https://bibsysalmaprimo.hosted.exlibrisgroup.com/primoexplore/fulldisplay?docid=BIBSYS_ILS71521860870002201&context=L&vid=UIO&search_scope=default_scope&tab=default_tab&lang=no_NO)
- Skaar (1991) Skaar, Arvid Aage, *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle*, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publ, 1991.
- Skaar (2006) Skaar, Arvid Aage (red.), *Norsk skatteavtalerett*, Oslo: Gyldendal Akademisk, 2006.

Vogel (1997)	Vogel, Klaus, <i>Klaus Vogel on Double Taxation Conventions</i> , 3. Utgave, London: Kluwer Law International, 1997.
Watson (2017)	Watson, Sonia, Nick Palazzo-Corner og Stefan Haemmerle, "UK view on Revised PE Standards in the Multilateral Instrument", <i>International Transfer Pricing Journal</i> , mai-juni (2017), side 181-187 (siteret fra IBFD).
Zimmer (2009)	Zimmer, Frederik, <i>Internasjonal inntektsskatterett</i> , 4. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2009.
Zimmer (2017)	Zimmer, Frederik, <i>Internasjonal inntektsskatterett</i> , 5. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2017.

### ***Lover***

1814	Lov 17. mai 1814 kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven).
1949	Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning (dobbelbeskatningsavtaleloven).
1999	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

### ***Rettspraksis og nemndpraksis***

Rt. 1923 II side 36	Sitert fra lovdata.no
Rt. 1998 side 794	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2008 side 577	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2011 side 1581	Sitert fra lovdata.no
Utv. 1981 side 285	
Utv. 1992 side 221	
SKU-2015-58	Sitert fra lovdata.no

### ***Utenlandsk rettspraksis***

Case II R 12/92	Bundesfinanzhof Case II R 12/92, 30.10.1996. Sitert fra IBFDs case law database.
Case 2005/AR/477	Hof van Beroep Gent, Case 2005/AR/477, 16.01.2007. Sitert fra IBFDs case law database.

Mål nr. 2276-15 Kammarrätten i Göteborg, Mål nr 2276-15, 24.10.2016. Sitert fra Karnov.se.

### **Traktater**

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

Den nordiske skatteavtalen Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, Helsingfors 23. September 1996.

MLI Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Paris 24. november 2016.

### **OECD-kilder**

Mønsteravtalen (2017) Model Tax Convention on Income and Capital 2017.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1)  
(sjekket 20.04.2018)

OECD-kommentarene (2017) Commentaries on the articles of the model tax convention 2017.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1)  
(sjekket 20.04.2018)

Mønsteravtalen (2014) Model Tax Convention on Income and Capital 2014.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1)  
(sjekket 20.04.2018)

OECD-kommentarene (2014) Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention 2014.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1)  
(sjekket 20.04.2018)

OECD (2012) OECD, *Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD model tax convention* (2012).  
<http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>  
(sjekket 20.04.2018)

OECD (2013) OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing (2013).  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1)  
(sjekket 20.04.2018)

OECD (2015a) OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report 2015*, Paris: OECD Publishing (2015a).  
<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the->



[digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](#)  
(sjekket 20.04.2018)

OECD (2015b) OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – Final Report 2015*, Paris: OECD Publishing (2015b).  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1)  
(sjekket 20.04.2018)

OECD (2017) OECD, *Public Discussion draft: BEPS Action 7 Additional Guidance on Attribution of profits to Permanent Establishments* (2017).  
<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>  
(sjekket 20.04.2018)

**Andre kilder**

Regjeringen.no <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>  
(sjekket 20.04.2018)

OECD.org [www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf](http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf)  
(sjekket 12.04.2018)

SIFO (2017) Dulsrud, Arne og Frode Alsnes, «Når stordata blir Big Business», Oppdragsrapport nr. 10 2017, Oslo: Forbruksforskningsinstituttet SIFO - Høgskolen i Oslo og Akershus, 2017.  
<http://www.hioa.no/Om-HiOA/Senter-for-velferds-og-arbeidslivsforskning/SIFO/Publikasjoner-fra-SIFO/Naar-stordata-blir-Big-Business> (sjekket 20.04.2018)