



**UiT** Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

## **Allokering av fortjeneste til fast driftssted**

En vurdering av OECDs autoriserte tilnærming (AoA) for allokering av fortjeneste til et midlertidig fast driftssted på norsk kontinentalsokkel

Martine Persen

Masteroppgave i rettsvitenskap JUR-3902, høst 2021.

# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>Tema for avhandlingen</b> .....	<b>1</b>
1.1	Innledning.....	1
1.2	Kort om OECDs autoriserte tilnærming (AoA) .....	3
1.3	Problemstillingens aktualitet .....	6
1.4	Avgrensninger .....	7
<b>2</b>	<b>Metodespørsmål</b> .....	<b>9</b>
2.1	Innledning.....	9
2.2	Rettskildebildet.....	9
2.2.1	Skatteavtaler .....	9
2.2.2	OECDs modellavtale med kommentarer.....	11
2.3	Videre fremstilling.....	12
<b>3</b>	<b>Allokering til fast driftssted etter skatteavtaleretten</b> .....	<b>14</b>
3.1	Innledning.....	14
3.2	Internrettslig hjemmel.....	14
3.3	Modellavtalen art. 7.....	16
3.3.1	Tilknytningsvilkåret og forbudet mot «force of attraction».....	17
3.3.2	Selvstendighetsfiksjonen.....	18
<b>4</b>	<b>OECDs autoriserte tilnærming (AoA)</b> .....	<b>23</b>
4.1	Innledning.....	23
4.2	Steg 1: funksjons- og faktumanalysen.....	23
4.2.1	Innledning.....	23
4.2.2	Utgangspunkt i regnskapet .....	24
4.2.3	Identifikasjon av aktiviteter.....	25
4.2.4	Risiko .....	26
4.2.5	Eiendeler.....	29
4.2.6	Kontraktsmessige rettigheter og forpliktelser .....	34
4.2.7	Kapital og rentebærende gjeld.....	36

4.2.8	Identifikasjon av interne disposisjoner.....	38
4.3	Steg 2: prising av interne disposisjoner.....	38
4.4	AoA-rapporten som rettskilde.....	39
<b>5</b>	<b>Høyesterett og allokering etter skatteavtaler.....</b>	<b>41</b>
5.1	Innledning.....	41
5.2	365-dagersregelen.....	41
5.2.1	Uncle John, Safe Regalia og BJ-services.....	41
5.2.2	Er 365-dagersregelen i tråd med OECDs autoriserte tilnærming?.....	42
5.3	Sesongunntaket.....	46
5.3.1	Heerema III og Allseas I.....	46
5.3.2	Er sesongunntaket i tråd med OECDs autoriserte tilnærming?.....	47
5.4	Konsekvensen for allokering av bruttoinntekter.....	48
5.5	Ny Allseas-sak til Høyesterett?.....	49
5.5.1	Saksforholdet.....	49
5.5.2	Rettens resultat og begrunnelse.....	50
<b>6</b>	<b>Avsluttende betraktninger.....</b>	<b>54</b>
<b>7</b>	<b>Referanseliste.....</b>	<b>56</b>
7.1	Lover.....	56
7.2	Forarbeider.....	56
7.3	Internasjonale traktater og retningslinjer.....	57
7.4	Rettspraksis.....	59
7.5	Litteratur.....	60
7.6	Elektroniske kilder.....	62

# 1 Tema for avhandlingen

## 1.1 Innledning

Tema for avhandlingen er reglene om allokering av fortjeneste til et fast driftssted etter internasjonal skatteavtalerett. Problemstillingen er om innføringen av OECDs autoriserte tilnærming (AoA) fører til en endret rettstilstand for skattlegging av midlertidige driftssteder på norsk kontinentalsokkel.

Den økende globaliseringen har medført at selskaper i større grad driver økonomisk virksomhet andre steder enn i eget hjemland. En problemstilling som ofte oppstår er derfor om inntekter eller kostnader skal henføres til staten selskapet er hjemmehørende i («hjemstaten») eller staten hvor det drives virksomhet fra («kildestaten», «driftsstedstaten»). Dette er et spørsmål om *allokering av fortjeneste*.

Utgangspunktet etter Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.) § 2-2 (1) og (6) er at hjemstaten kan skattlegge virksomhetsinntekter. Når selskapet er hjemmehørende i Norge vil det være skattepliktig for all sin inntekt, uansett hvor i verden den er opptjent. Dette omtales som globalinntektsprinsippet og innebærer at selskapet har alminnelig skatteplikt til Norge. Når et foretak hjemmehørende i Norge har en *filial i en annen stat*, skal filialens inntekter og utgifter derfor tas med i inntektsskattegrunlaget i Norge.

Når et *utenlandsk selskap* skal drive virksomhet gjennom en *filial i Norge*, foreligger det ikke alminnelig skatteplikt til Norge. Selskapet kan likevel bli begrenset skattepliktig for inntekter som har tilknytning til virksomheten i Norge.<sup>1</sup> I et slikt tilfelle vil virksomhetsinntekten som følge av globalinntektsprinsippet i den utenlandske hjemstaten være skattepliktig både i Norge (kildestaten) og det aktuelle utland (hjemstaten). Denne dobbeltbeskatningen søkes avverget gjennom inngåelse av skatteavtaler mellom statene.

De fleste skatteavtaler som Norge har inngått, er basert på OECDs modellskatteavtale.<sup>2</sup> I modellavtalen artikkel 7 er det utarbeidet en egen allokeringbestemmelse om fordeling av inntekter og kostnader mellom hjemstaten og kildestaten. Etter artikkel 7 nr. 1 fraskriver

---

<sup>1</sup> Jf. sktl. § 2-3 (1) b) og Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven – petrsktl.) § 2, jf. § 1.

<sup>2</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2008*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 17 July 2008.

hjemstaten seg beskatningsretten dersom skattyters virksomhetsinntekter knytter seg til et fast driftssted («permanent establishment») i kildestaten. Dersom filialen oppfyller vilkårene for å være et fast driftssted, kan kildestaten skattlegge fortjenesten ved driftsstedet.

Etter det er konstatert at aktiviteten utgjør et fast driftssted, oppstår spørsmålet om hvor stor andel av fortjenesten som skal henføres til det faste driftsstedet. Etter artikkel 7 nr. 2 skal driftsstedet for skatteformål allokere en markedsmessig fortjeneste «som om» det er et hypotetisk foretak separat fra hovedkontoret (selvstendighetsfiksjonen). Det har vært stor variasjon mellom OECDs medlemsstater om hvilke prinsipper som har vært anvendt ved allokering av fortjeneste etter modellavtalen artikkel 7 nr. 2. Når to medlemsstater anvender hver sin allokeringemetode, kan dette resultere i risiko for dobbeltbeskatning eller ikke-beskatning.

På bakgrunn av dette igangsatte OECD arbeidet med å utarbeide en rapport med sikte på harmonisering av praksis mellom statene, som ble publisert den 17. juli 2008 (2008-rapporten).<sup>3</sup> I rapporten er OECDs autoriserte tilnærming («the authorised OECD approach», AoA) for beskatning av filialer introdusert. AoA innførte en detaljert og utvidet fremgangsmåte for allokering av fortjeneste etter modellavtalen artikkel 7 samt en endret veiledning i forhold til inntektsfordelingen. Ettersom innholdet i 2008-rapporten gikk utover de gjeldende prinsippene for allokering, ble modellavtalen betydelig revidert i 2010, etterfulgt av en ny rapport (2010-rapporten).<sup>4</sup> Etter dette er det to ulike regelsett ved anvendelse av skatteavtaler. Den første går ut på delvis anvendelse av AoA basert på 2008-rapporten og kommentarene til OECD i 2008 (begrenset AoA). Den andre går ut på full anvendelse av AoA etter 2010-rapporten og kommentarene til OECD i 2010 (full AoA).<sup>5</sup>

Når norske skattemyndigheter skal avgjøre om det faste driftsstedets inntekter skal komme til beskatning i Norge, må det først vurderes om det er hjemmel for skattlegging etter norsk intern rett. Det må deretter vurderes hvorvidt den norske beskatningsretten er redusert i skatteavtale mellom Norge og staten det faste driftsstedet er hjemmehørende. Dette innebærer at skatteavtalene innskrenker Norges rett til å beskatte det faste driftsstedet, men gir ikke i seg

---

<sup>3</sup> OECD, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Paris, 17 July 2008 (heretter «2008-rapporten»).

<sup>4</sup> OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Paris, 22 July 2010 (heretter «2010-rapporten»).

<sup>5</sup> Se Anders K. Hernes, «Inntektsallokering – hovedregler», *Tidsskrift for skatt og avgift*, 37 (2018) nr. 3-4, s. 261 – 293, s. 268.

selv hjemmel for beskatning. Skatteavtalen regulerer kun prinsippene for *allokeringen* av inntekter og fradragposter.

Selv om fremgangsmåten for allokering er den samme i hjemstaten og kildestaten, vil den beregnede skattepliktige inntekten bli ulik avhengig av hvilken stat posten allokeres til. Dette har sammenheng med at spørsmålet om hvorvidt posten er fradragsberettiget, og omfanget av skatteplikten, avgjøres etter intern rett i staten posten allokeres til.<sup>6</sup> Ved spørsmål om allokering av inntekter og kostnader oppstår det derfor ofte et spenningsforhold mellom skattemyndighetene og skattyteren.

Dersom det faste driftsstedet har høye inntekter, er det fordelaktig for skattyteren at beskatningen skjer i staten med lavest inntektsbeskatning. Dreier det seg om høye kostnader, eller at virksomheten går med underskudd, gjelder motsatt. Skattyteren vil i et slikt tilfelle helst føre kostnadsfradrag i inntektsskattegrunnlaget til staten med høyest inntektsbeskatning. For staten vil det derimot, av hensyn til det norske skattefundamentet, alltid være fordelaktig at høye inntekter kommer til beskatning i Norge og at store kostnadsposter fradragsføres i utlandet.

## **1.2 Kort om OECDs autoriserte tilnærming (AoA)**

Den første rapporten som introduserte OECDs autoriserte tilnærming, ble som nevnt publisert den 17. juli 2008 (2008-rapporten). Formålet med innføringen var å formulere «[...] the most preferable approach to attributing profits to a permanent establishment under Article 7 given modern-day multinational operations and trade».<sup>7</sup> Det er bred enighet mellom OECD-landene om at rapporten «[...] represent a better approach to attributing profits to permanent establishments *than has previously been available*» (kursivert her).<sup>8</sup> Tidligere tilnærminger for allokering ble derfor erstattet med OECDs autoriserte tilnærming.<sup>9</sup> AoA er en videreføring av «the functionally separate entity approach», som også er metoden Norge tidligere har anvendt.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Jf. OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 21 November 2017 (heretter «OECD-komm. (2017)»), Art. 7 – 30.

<sup>7</sup> Jf. OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 17 July 2008 (heretter «OECD-komm. (2008)»), Art. 7 – 6.

<sup>8</sup> Jf. 2008-rapporten, Preface, nr. 7.

<sup>9</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I C-1, pkt. 59 – pkt. 69.

<sup>10</sup> Jf. Arvid Aage Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, 1. utg., Gyldendal 2006, s. 217.

Innføringen av AoA førte til at OECDs kommentarer gjennomgikk en revisjon i tråd med endringene i rapporten.<sup>11</sup> Gjennomføringen av selvstendighetsfiksjonen etter 2008-rapporten ble imidlertid ansett å gå utover prinsippene for allokering etter OECDs kommentarer, som fastsatte begrensninger i selvstendighetsfiksjonen. Dette medførte at enkelte interne disposisjoner mellom driftsstedet og hovedkontoret ble fordelt etter kost, og ikke etter armlengdeprinsippet med et markedsmessig påslag. Ved anvendelsen av modellavtalen slik den lød i 2008 ble det derfor anbefalt «[...] to use only the parts of the Report that do not conflict with the Article 7 Commentary as so revised».<sup>12</sup> Når OECDs autoriserte tilnærming praktiseres i lys av begrensningene i selvstendighetsfiksjonen, anvendes en «*begrenset AoA*».

2008-rapporten inneholdt ikke kun en detaljert fremgangsmåte for allokering etter artikkel 7, men også anbefalinger om en mer omfattende revisjon.<sup>13</sup> For at modellavtalen art. 7 skulle være i tråd med anbefalingene i 2008-rapporten, ble modellavtalens ordlyd og kommentarer betydelig revidert i 2010.<sup>14</sup> Derrest ble en ny rapport publisert den 22. juli 2010 (2010-rapporten). Ved anvendelsen av modellavtalen slik den lød i 2010, ble 2010-rapporten gitt full anvendelse:

Article 7, as currently worded, reflects the approach developed in the Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs in 2010. [...] The Report therefore provides a detailed guide as to how the profits attributable to a permanent establishment should be determined under the provisions of paragraph 2.<sup>15</sup>

Innholdet i 2010-rapporten er i all hovedsak identisk med 2008-rapporten, men har oppdaterte henvisninger for å kunne leses i sammenheng med den reviderte artikkel 7 og kommentarene.<sup>16</sup> Selvstendighetsfiksjonen kommer til full anvendelse på skatteavtaler som har endret ordlyd i tråd med modellavtalens artikkel 7 etter 2010.<sup>17</sup> Begrunnelsen er at

---

<sup>11</sup> Se OECD, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 18 July 2008.

<sup>12</sup> Jf. 2008-rapporten, Preface, nr. 8; OECD-komm. (2008), Art. 7 – 7.

<sup>13</sup> Se OECD, *Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention*, 7 July to 31 December 2008, Paris, 2008.

<sup>14</sup> Jf. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 22 July 2010.

<sup>15</sup> Jf. OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 22 July 2010 (heretter «OECD-komm. (2010)»), Art. 7 – 19.

<sup>16</sup> Jf. OECD-komm. (2010), Art. 7 – 8.

<sup>17</sup> Se Stig Sollund, «Artikkel 7 i nye skatteavtaler – ansiktsløftning eller forvandling?», i *Høyt Skattet, Festskrift til Fredrik Zimmer*, Bettina Banoun (red.), Ole Gjems-Onstad (red.) og Arvid Aage Skaar (red.), Universitetsforlaget 2014, s. 523 – 533, s. 532.

kommentarer til en revidert modellavtalebestemmelse ikke får anvendelse på skatteavtaler basert på en tidligere modellavtale med annerledes ordlyd.<sup>18</sup> Full anvendelse av AoA er derfor kun aktuelt når en tidligere inngått skatteavtale har fått reforhandlet ordlyd, eller nye skatteavtaler inngås med den nye artikkel 7. Når OECDs autoriserte tilnærming praktiseres uten begrensningene i selvstendighetsfiksjonen, anvendes en «full AoA».

Norge har ikke reservert seg mot endringene som ble gjort i artikkel 7 og dets kommentarer i 2010. De fleste skatteavtaler Norge har inngått, baserer seg imidlertid på modellavtalen slik den lød i 2008. I skrivende stund har fem norske skatteavtaler med ny revidert ordlyd trådt i kraft.<sup>19</sup> Dette innebærer at det for de fleste skatteavtaler Norge har inngått, skal anvendes en «begrenset AoA» etter 2008-rapporten sammenholdt med kommentarene til OECDs modellavtale av 2008. Når annet ikke er uttrykkelig nevnt, henvises i det følgende både til 2008- og 2010-rapporten under samlebegrepet «AoA-rapporten».

OECDs autoriserte tilnærming baserer seg på et hovedsynspunkt om at retningslinjene for internprising i internasjonale konserner skal komme tilsvarende til anvendelse mellom et fast driftssted og hovedkontor.<sup>20</sup> Retningslinjene for internprising gjelder for grenseoverskridende transaksjoner mellom selvstendige rettssubjekter. Den internasjonale standarden for internprising – armlengdeprinsippet – har som mål å finne frem til prisen som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter for den samme varen eller tjenesten.

Etter AoA skal armlengdeprinsippet anvendes analogisk ved prising av tjenester mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret. Dette forutsetter at driftsstedet blir behandlet som et hypotetisk foretak separat fra hovedkontoret (selvstendighetsfiksjonen). AoA-rapporten gir en detaljert fremgangsmåte for gjennomføring av selvstendighetsfiksjonen ved bruk av en to-steps analyse.<sup>21</sup> Under det første steget foretas en funksjons- og faktumanalyse. Risiko, eiendeler, kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser og kapital fordeles mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret. Analysen skal i tillegg identifisere interne disposisjoner

---

<sup>18</sup> Jf. OECD-komm. (2010), Introduction – 35.

<sup>19</sup> Storbritannia, jf. Prop 94 S (2012-2013); Nederland, jf. Prop 130 S (2012-2013); Tyskland jf. Prop 190 S (2012-2013); Kypros jf. Prop 46 S (2013-2014); Belgia, jf. Prop 100 S (2013-2014).

<sup>20</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris (heretter «TPG. (2017)»).

<sup>21</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-5, pkt. 47; 2010-rapporten, Part I B-5, pkt. 44.



mellom hovedkontoret og driftsstedet. Det andre steget består av en prising av selskapets interne disposisjoner etter en analogisk anvendelse av internprisingsretningslinjene.

### **1.3 Problemstillingens aktualitet**

Problemstillingen oppgaven skal behandle, er hvordan midlertidige faste driftssteder på norsk kontinentalsokkel skal skattlegges etter OECDs autoriserte tilnærming. Allokering av fortjeneste etter AoA har ikke blitt behandlet av Høyesterett, men er behandlet av Borgarting lagmannsrett i LB-2020-158590. Det er i skrivende stund ikke besluttet om dommen tas inn til ankebehandling for Høyesterett. Problemstillingen er derfor aktuell.

Skattlegging av faste driftssteder reiser en rekke vanskelige problemstillinger. Tematikken blir ytterligere komplisert for kortvarige driftssteder på kontinentalsokkelen. Norske selskaper inngår ofte kontrakter med selskaper i andre land om utføring av petroleumsrelatert virksomhet på sokkelen. Kontraktene består normalt av ulike deler som markedsføring, kontraktsforhandlinger, ingeniørtjenester, prosjektledelse og gjennomføring av oppdraget.

Når et selskap utfører oppdrag på norsk kontinentalsokkel, er det selve virksomheten som utgjør det faste driftsstedet.<sup>22</sup> Det faste driftsstedet oppstår når oppdraget starter, og opphører ved oppdragets slutt. Oppdraget utføres normalt over noen dager eller uker og forutsetter grundige forberedelser fra hovedkontoret i hjemstaten. Når ulike deler av kontrakter gjennomføres i ulike deler av verden, blir spørsmålet hvordan fortjenesten skal allokere mellom de involverte landene.

Før innføringen av AoA ble hele kontraktsbeløpet allokert til driftsstedet i Norge. Kostnader ble bare fradragsført i Norge i den grad de knyttet seg til aktive inntektsbringende dager på sokkelen. Når driftsstedet skal skattlegges «som om» det er et hypotetisk foretak, ledet dette til asymmetri når det gjelder skattlegging av selskaper med midlertidige faste driftssteder.<sup>23</sup>

Norsk praksis har vist seg å være svært positiv for Norge som kildestat. Når driftsstedet tilskrives hele kontraktsbeløpet, vil høye inntekter komme til beskatning i Norge. Når

---

<sup>22</sup> Innholdet i skatteavtalens «offshore-bestemmelse» er behandlet i kapittel 3.3.

<sup>23</sup> Se Ben Folkvord, Eivind Furuseth; Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utg., Gyldendal 2021, kapittel 35.7.2; Henning Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017 s. 521, Skaar (2006) s. 247, Arvid Aage Skaar, «The Norwegian Supreme Court and Its '365-day Rule'», *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series on International Taxation, No. 26, Kluwer Law International 2002, s. 231 – 248, s. 237.

driftsstedet ikke gis fradrag for kostnader utenom aktive oppdragsdager, er det færre fradragsberettigede kostnader å trekke fra i det norske inntektsskattegrunnlaget.

Innføringen av AoA innebærer at det skal skje en fordeling av inntektsskattegrunnlaget. Etter AoA skal bruttoinntekter og kostnader allokeres med utgangspunkt i samme funksjons- og faktumanalyse. Selskapets fortjeneste fordeles på bakgrunn av de funksjonene – eller aktivitetene – som utføres ved driftsstedet og hovedkontoret. Helt sentralt i OECDs autoriserte tilnærming er at fortjeneste allokeres i forhold til risiko. Dersom hovedkontoret i realiteten bærer en stor del av selskapets risiko, skal også hovedkontoret allokeres en større del av bruttoinntekten. Avhandlingen vil illustrere hvilke utfordringer som oppstår når midlertidige driftssteder skal skattlegges etter OECDs autoriserte tilnærming.

#### **1.4 Avgrensninger**

Avhandlingen skal behandle AoA-rapportens generelle del (part I). Avhandlingen avgrensner mot særregler for banknæringen (part II), global handel av finansielle instrumenter (part III) og forsikring (part IV). Det avgrenses også mot en detaljert redegjørelse av steg 2 i AoA. En særlig problemstilling er om AoA kan benyttes som rettskilde til forståelse av norske allokeringerregler.<sup>24</sup> En vurdering av om AoA skal ha rettskildevekt ved allokering etter norsk intern rett, faller utenfor rammene av denne avhandlingen.

Når ikke annet er nevnt, tas det utgangspunkt i OECDs modellavtale artikkel 7 slik den lyder i siste versjon, publisert 21. november 2017.<sup>25</sup> Det presiseres at når det i avhandlingen henvises til «modellavtalen art. 7», menes en skatteavtale som er basert på mønster etter OECDs allokeringerbestemmelse. Siden mesteparten av Norges skatteavtaler er basert på OECDs modellavtale, avgrenses det mot allokering etter skatteavtaler basert på FN's modellavtale.<sup>26</sup>

Norge har tiltrådt et multilateralt instrument, som benyttes for å gjennomføre endringer i skatteavtalene som ble anbefalt i OECD/G20s BEPS-prosjekt («MLI»)<sup>27</sup> I hvilken grad

---

<sup>24</sup> Se Kristine Ilstad, «Allokering av fortjeneste mellom hovedkontor og fast driftssted – og kampen om skatteprovenyet», *Høyt Skattet, Festskrift til Fredrik Zimmer*, Bettina Banoun (red.), Ole Gjems-Onstad (red.) og Arvid Aage Skaar (red.), Universitetsforlaget 2014, s. 299 – 319, på s. 314 flg.

<sup>25</sup> Jf. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 21 November 2017 (heretter «MTC. (2017)»).

<sup>26</sup> Se Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations New York, 2017.

<sup>27</sup> OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 7. juni 2017 (ikrafttredelse 1. November 2019).

endringene i MLI vil kunne påvirke allokering av fortjeneste mellom et fast driftssted og hovedkontor, behandles ikke i denne avhandlingen.

Etter modellavtalen art. 7 nr. 1 er det et vilkår for kildestatens beskatningsrett at det foreligger et fast driftssted i kildestaten. Det er allokering til midlertidige faste driftssteder på sokkelen som er temaet i denne avhandlingen. Allokering til et driftssted med et fast forretningssted, uten personell («server PE»), eller i form av en uavhengig agent («dependent agent PEs») vil ikke bli behandlet.<sup>28</sup> Videre forutsettes det at modellavtalens spesialbestemmelser ikke kommer til anvendelse.<sup>29</sup> Inntekt av fast eiendom (art. 6 og 21), utbytte (art. 10), renter (art. 11), royalty (art. 12) og kapitalgevinster (art. 13) vil ikke bli behandlet.

Allokering av inntekter og kostnader skal som hovedregel skje etter den direkte allokeringemetoden. Motstykket – en indirekte allokeringemetode – innebærer at selskapets nettofortjeneste fordeles mellom hovedkontor og fast driftssted etter en fordelingsnøkkel. Hvorvidt en indirekte allokeringemetode vil kunne benyttes, behandles ikke i denne avhandlingen. Begrunnelsen er at allokering etter en indirekte metode vil stride mot selvstendighetsfiksjonen, og neppe være anvendelig i Norge.<sup>30</sup>

Når inntekter og kostnader har blitt allokert til et fast driftssted kan virksomhetsinntekten skattlegges i kildestaten, som innebærer at begge stater i utgangspunktet har beskatningsrett. For å unngå dobbeltbeskatning er det gitt egne metoderegler i modellavtalen som fastsetter hvordan konflikten skal løses, enten ved at hjemstaten unntar utenlandsinntekten fra beskatning, eller at det gis kredit for skatt som er utbetalt i utlandet.<sup>31</sup> Oppgaven avgrenser mot en redegjørelse av unntaks- og kreditmetoden.

---

<sup>28</sup> Se 2010-rapporten, Part I D-2 pkt. 66 og Part I D-5 pkt. 227 flg.

<sup>29</sup> Jf. MTC. (2017) Art. 7 nr. 4.

<sup>30</sup> Jf. 2008-rapporten, part I F pkt. 296; Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg., Universitetsforlaget 2009, s. 194.

<sup>31</sup> Se MTC. (2017) Art. 23A og Art. 23B.

## 2 Metodespørsmål

### 2.1 Innledning

Avhandlingen tar sikte på en rettsdogmatisk analyse, med utgangspunkt i alminnelig juridisk metode.<sup>32</sup> For spørsmål om allokering av fortjeneste til fast driftssted etter internasjonale skatteavtaler reiser det seg en rekke metodiske problemstillinger. I dette kapitlet redegjøres det for relevante rettskilder på området. Dette omfatter en redegjørelse av hvordan skatteavtaler skal tolkes og betydningen av OECDs modellavtale med kommentarer. Andre metodiske spørsmål behandles fortløpende i avhandlingen.

### 2.2 Rettskildebildet

#### 2.2.1 Skatteavtaler

En skatteavtale er en folkerettslig traktat. Norges skatteavtaler er inkorporert i norsk rett ved Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven). Kongen (Finansdepartementet) kan fremforhandle og signere skatteavtaler på vegne av Norge etter dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1. Det kreves ikke særskilt lovvedtak fra Stortinget for at skatteavtalen skal gjelde som norsk lov. Dobbeltbeskatningsavtaleloven innebærer derfor at skatteavtalene forhåndsinkorporeres i norsk rett.<sup>33</sup>

Norge har inngått skatteavtaler med mer enn 90 land. Skatteavtalene som Norge har inngått, er i all hovedsak bilaterale. Unntak gjelder for Den Nordiske Skatteavtalen («NSA»), som er multilateral.<sup>34</sup> Når en skatteavtale først er gjennomført, får den samme trinnhøyde som norsk lovgivning.<sup>35</sup> Skatteavtalene har imidlertid karakter av å være *lex specialis* og går foran intern retts alminnelige regler. En forutsetning er at en anvendelse av skatteavtalen er til gunst for skattyter.<sup>36</sup> Når skatteloven fører til en mer fordelaktig beskatning, kan skattyter derfor velge å se bort fra den aktuelle skatteavtalebestemmelsen.

---

<sup>32</sup> Jf. Jens Edvin A. Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse*, 1. utg., Universitetsforlaget 2018.

<sup>33</sup> Jf. Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017, s. 64.

<sup>34</sup> Jf. Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene, 9. november 1996 (ikrafttredelse 5. november 1997).

<sup>35</sup> Jf. Rt. 1994 s. 132 (Uncle John) s. 137 – 138.

<sup>36</sup> Jf. Zimmer (2017) s. 73; Naas mfl. (2017) s. 83.

Dersom norsk intern lovgivning er eldre enn skatteavtalens bestemmelser, vil skatteavtalen som følge av *lex posterior* gå foran. Etter samme synspunkt vil nyere intern lovgivning gå foran eldre skatteavtalebestemmelser. Det er imidlertid antatt at intern norsk skattelovgivning må forstås med forbehold ovenfor de skatteavtalene som allerede er inngått.<sup>37</sup> Lovgivningen må derfor *tolkes* slik at eldre skatteavtalers bestemmelser skal gå foran nyere skattelovgivning. Dette har sammenheng med at skatteavtaler er ansett som traktater, og at en annen løsning vil kunne lede til folkerettsbrudd. Dersom det oppstår rettslig tvist om motstrid, må imidlertid riktig resultat være at nyere intern lovgivning går foran skatteavtalen.<sup>38</sup>

Ved tolking av skatteavtaler er det folkerettens regler om tolking av traktater som skal legges til grunn.<sup>39</sup> Reglene følger av Wienkonvensjonen om traktatretten (1969) artikkel 31, som er alminnelig ansett å gi uttrykk for folkerettslige sedvanerett. Skatteavtalene skal derfor etter art. 31 nr. 1 tolkes «in accordance with the ordinary meaning», som henviser til et objektivt tolkningsprinsipp. Høyesterett har i en rekke avgjørelser lagt betydelig vekt på ordlyden i den omtvistede skatteavtale.<sup>40</sup> Har statene en felles forståelse av et bestemt uttrykk, skal imidlertid denne intensjonen legges til grunn, jf. art. 31 nr. 4. Skatteavtalens ordlyd skal videre tolkes i deres skatterettslige sammenheng («in their context»). Det er derfor alminnelig antatt at en skatteavtale som er basert på OECDs modellavtale, må tolkes med modellavtalen for øye.

Skatteavtalens ordlyd er ikke alene avgjørende. Etter art. 31 nr. 1 skal skatteavtaler tolkes «in good faith» sett opp mot tekstens «context» i lys av skatteavtalens «object and purpose». At skatteavtalen skal tolkes «in good faith» sikter til prinsippet om lojal traktatsfortolkning.<sup>41</sup> En tolkning av traktatens ordlyd opp mot «their context» innebærer at det må ses hen til preambel og vedlegg, samt øvrig skriftlig materiale som er utgitt i forbindelse med inngåelsen av skatteavtalen.<sup>42</sup> Også andre staters skatteavtaler vil under visse forutsetninger kunne anses som en del av skatteavtalens kontekst.<sup>43</sup> Med skatteavtalens «object and purpose» menes at skatteavtalen må tolkes på bakgrunn av det objektive formålet nedfelt i skatteavtalen,

---

<sup>37</sup> Jf. Fredrik Zimmer, «Høyesterett som skatteavtaletolker», *Rettsteori og rettsliv: festskrift til Carsten Smith til 70-årsdagen 13. juli 2002*, Universitetsforlaget 2002, s. 939 – 956, s. 945.

<sup>38</sup> Jf. Zimmer (2017) s. 68; Naas mfl. (2017) s. 85.

<sup>39</sup> Jf. Hr. 2021 s. 1243 A avsnitt 36 med videre henvisninger.

<sup>40</sup> Se Rt. 2002 s. 718 (Heerema III) s. 725, Rt. 2008 s. 233 (Kellog Brown & Root) avsnitt 52 – 53, Rt. 2011 s. 1581 (Dell) avsnitt 43, Hr. 2021 s. 1243 A avsnitt 42 – 43 og 51.

<sup>41</sup> Jf. Wienkonvensjonen (1969) art. 26 og art. 27.

<sup>42</sup> Jf. Wienkonvensjonen (1969) art. 31 nr. 2.

<sup>43</sup> Jf. Skaar (2006) s. 54.

herunder formålet om å avhjelpe dobbeltbeskatning.<sup>44</sup> Øvrige tolkningsfaktorer vil kunne være etterfølgende avtaler og praksis mellom statene, jf. art. 31 nr. 3. Ved tolkningstvil rundt ord og uttrykk er det i de fleste skatteavtaler inntatt en regel om henvisning til intern rett, tilsvarende modellavtalen art. 3 nr. 2 («henvisningsbestemmelsen»). Bestemmelsen er *lex specialis* i forhold til Wienkonvensjonens tolkningsregler, og vil derfor gå foran denne.<sup>45</sup>

## 2.2.2 OECDs modellavtale med kommentarer

Formålet med OECDs modellavtale er å unngå økonomisk dobbeltbeskatning gjennom å lage et felles regelsett.<sup>46</sup> OECDs modellavtale er ikke rettslig bindende for medlemsstatene. OECDs Råd har imidlertid anbefalt at medlemsstatene legger modellavtalen til grunn ved inngåelse og revisjon av eksisterende skatteavtaler.<sup>47</sup> Selv om rådsanbefalingene ikke er rettslig bindende, har de i praksis stor rettslig betydning.<sup>48</sup>

Når Norge har benyttet OECDs modellavtale som mønster for inngåelse og endring av skatteavtaler, vil OECDs kommentarer til modellavtalen utgjøre «great assistance in the application and interpretation of the conventions [...]».<sup>49</sup> Medlemslandene pålegges ikke noen juridisk bindende forpliktelser til å følge kommentarene.<sup>50</sup> For medlemsstater som ikke har fremsatt reservasjoner mot anbefalingene, må det likevel forutsettes en viss grad av forpliktelse til å følge dem.<sup>51</sup>

Selv om kommentarene ikke anses å være juridisk bindende, er ikke dette ensbetydende med at de har liten rettskildevekt ved tolking av skatteavtaler. I kommentarene følger det uttrykkelig at skattemyndighetene «[...] give great weight to the guidance contained in the Commentaries».<sup>52</sup> Tilsvarende gjelder for avgjørelser i nasjonale domstoler hvor kommentarene blir «[...] extensively quoted and analysed, and have frequently played a key

---

<sup>44</sup> Jf. Klaus Vogel; Ekkehart Reimer; Alexander Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. utg., Kluwer Law International 2015, Introduction – pkt. 82, s. 39.

<sup>45</sup> Jf. Vogel (2015), Art. 3 – pkt. 110, s. 207.

<sup>46</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Introduction – pkt. 2 og 3.

<sup>47</sup> Se OECD, *Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris, 23. oktober 1997.

<sup>48</sup> Jf. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3. utg., Kluwer Law International 1997, Introduction – pkt. 80, s. 45.

<sup>49</sup> Jf. OECD-komm. (2010, 2017), Introduction – pkt. 29.

<sup>50</sup> Se David A Ward mfl, *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 1. utg., International Fiscal Association 2005, s. 42 og s. 52 – 53.

<sup>51</sup> Jf. Vogel (2015), Introduction – pkt. 101, s. 47.

<sup>52</sup> Jf. OECD-komm. (2017), Introduction – pkt. 29.1.

role in the judge's deliberations». <sup>53</sup> Norske domstoler utgjør her ingen unntak, og Høyesterett tillegger kommentarene meget stor vekt ved skatteavtaletolkning. <sup>54</sup> Samme oppfatning er lagt til grunn i andre lands praksis, hvor kommentarenes betydning ved tolkning av skatteavtaler fremstår som dominerende. <sup>55</sup>

Det kan etter dette konkluderes med at OECDs kommentarer har stor rettskildemessig vekt ved tolking av skatteavtaler som bygger på modellavtalen. Modellavtalen og dens kommentarer har imidlertid vært revidert en rekke ganger, og et spørsmål som reises, er derfor om nyere kommentarer kan tillegges vekt ved tolkning av eldre skatteavtaler.

Dersom det ikke er gjort essensielle endringer i selve modellavtaleteksten, vil normalt nye kommentarer kunne anvendes ved tolkning av eldre skatteavtaler. Begrunnelsen er at kommentarene «[...] reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations». <sup>56</sup> Dette synspunktet har fått gjennomslag av Høyesterett. I Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) uttales det at «[o]gså kommentarer som er nyere enn den aktuelle dobbelskatteavtalen blir tillagde vekt. [...] endringer i kommentarane [vil] ta sikte på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklane blir ståande uendra». <sup>57</sup> Det skilles imidlertid mellom tilfeller der kommentarene presiserer det som lå i skatteavtalen på forhånd, og hvor kommentarene inneholder endrede synspunkter. I sistnevnte tilfelle kan de nye kommentarene ikke anvendes på eldre skatteavtalebestemmelser. <sup>58</sup>

### **2.3 Videre fremstilling**

For å besvare problemstillingen er avhandlingen delt inn i 4 deler.

I kapittel 3 behandles de rettslige utgangspunktene for allokering av inntekter og kostnader etter internasjonal skatteavtalerett.

I kapittel 4 foretas en redegjørelse av hovedpunktene i OECDs autoriserte tilnærming (AoA). Denne redegjørelsen søker å illustrere fremgangsmåten for inntektsfordelingen mellom et fast

---

<sup>53</sup> Jf. OECD-komm (2017), Introduction – pkt. 29.3.

<sup>54</sup> Jf. Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 49.

<sup>55</sup> Jf. Arvid Aage Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers 1991, s. 45 – 46.

<sup>56</sup> Jf. OECD-komm. (2017), Introduction – pkt. 35.

<sup>57</sup> Se også Rt. 2011 s. 755 avsnitt 36, Rt. 2011 s. 1581 avsnitt 41 og Hr. 2021 s. 1243 A avsnitt 36.

<sup>58</sup> Jf. Zimmer (2017) s. 86

driftssted og hovedkontor. Fokuset vil være på kortvarige driftsteder på kontinentalsokkelen. Avslutningsvis i kapitlet er temaet om AoA-rapporten har rettskildemessig relevans og vekt for skatteavtaler inngått før innføringen av OECDs autoriserte tilnærming.

I kapittel 5 foretas en vurdering av om rettsoppfatningen som har utviklet seg gjennom høyesterettspraksis, er i tråd med OECDs autoriserte tilnærming. Avslutningsvis i kapitlet analyseres en nylig avsagt dom av Borgarting lagmannsrett, LB-2020-158590.

I kapittel 6 vil jeg trekke opp noen hovedlinjer for å besvare oppgavens problemstilling.



### 3 Allokering til fast driftssted etter skatteavtaleretten

#### 3.1 Innledning

Temaet for dette kapitlet er hvilke rettslige utgangspunkt som gjelder for allokering av inntekter og kostnader etter internasjonal skatteavtalerett. Allokering av inntekter og kostnader skal som hovedregel skje etter den direkte allokeringsmetoden.<sup>59</sup> Den direkte allokeringsmetoden innebærer at hver inntekts- og kostnadspost vurderes og fordeles særskilt.

En forutsetning for å anvende skatteavtalens allokeringsbestemmelse er at inntekts- eller kostnadsposten kan skattlegges i Norge etter interne skatteregler. Vilkårene for at et utenlandsk selskap skal bli begrenset skattepliktig til Norge, behandles i kapittel 3.2. De rettslige utgangspunktene for allokering etter skatteavtaleretten følger av kapittel 3.3.

#### 3.2 Internrettslig hjemmel

Når et utenlandsk selskap har en filial i Norge, følger det av skatteloven § 2-3 (1) b) at inntekt av «virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra» er skattepliktig. Bestemmelsen oppstiller et prinsipp om begrenset skatteplikt. Dette innebærer at det kun er fortjenesten som har tilknytning til den norske virksomheten som kan skattlegges i Norge.<sup>60</sup>

Med «*virksomhet*» menes utøvelse av en aktivitet av et visst omfang og en varighet, som er utøvd for skattyters regning og risiko. Aktiviteten må i tillegg ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.<sup>61</sup> Det er tilstrekkelig at vedkommende er deltaker i en virksomhet med hovedmann hjemmehørende i Norge.<sup>62</sup> At virksomheten må «*drives her*» (drivervilkåret) tar sikte på et krav om tilknytning mellom aktiviteten som utøves, og Norge. Det er en forutsetning at inntekten – eller verdiskapningen – genereres i Norge.<sup>63</sup> Ordlyden gir imidlertid ikke svar på arten og omfanget aktiviteten må ha for å være virksomhet som «*drives her*» i skattelovens forstand.

I rettspraksis er det lagt til grunn at inntekten (vederlaget) primært må være opptjent gjennom kjerneaktiviteten i Norge; altså at betalingen har sitt tyngdepunkt i prestasjoner utført i riket.<sup>64</sup>

---

<sup>59</sup> Jf. Naas mfl. (2017) s. 331; Zimmer (2014) s. 161.

<sup>60</sup> Se Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) på s. 34.

<sup>61</sup> Jf. Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 56, jf. sktl. § 5-1 og § 5-30 jf. Hr. 2018 s. 2433 A avsnitt 35.

<sup>62</sup> Jf. Rt. 1997 s. 1646 (Trinc/Trag) på s. 1654 flg.

<sup>63</sup> Jf. Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 46.

<sup>64</sup> Jf. Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell) avsnitt 56.

Det er uten betydning om kontraktsforpliktelsen er satt bort til en underentreprenør.<sup>65</sup> Dersom virksomheten ikke oppfyller drivervilkåret, kan selskapet også bli begrenset skattepliktig når virksomheten «bestyres herfra». Hvorvidt virksomheten bestyres fra Norge avgjøres ut fra en helhetsvurdering av de forvaltningsfunksjoner som utøves i Norge. Jo flere funksjoner og jo viktigere de er, desto mer vil peke i retning av bestyrelse i Norge.<sup>66</sup>

For virksomhet på kontinentalsokkelen følger beskatningsretten av petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1, hvor myndigheten er begrenset til utnyttelse av undersjøiske petroleumforekomster og «dertil knyttet virksomhet» på sokkelen og tilgrensede havområder. En alminnelig språklig forståelse tilsier at det må være sammenheng mellom aktiviteten som utøves og undersøkelser etter, eller utvinning av, undersjøiske petroleumforekomster. Både sktl. § 2-3 (1) b) og petrsktl. § 2 jf. § 1 oppstiller derfor et krav om tilknytning mellom den virksomheten som utøves i Norge og inntekten som kommer til beskatning. Det oppstilles ikke et krav om at aktiviteten geografisk foregår innen Norge, så lenge det foreligger en «nær funksjonell og tidsmessig» tilknytning til virksomheten på sokkelen.<sup>67</sup>

Skatteloven § 2-3 (1) b) er i utgangspunktet også avgjørende for rekkevidden av filialbeskatning etter petroleumsskatteloven.<sup>68</sup> Høyesterett valgte imidlertid en annen løsning i Rt. 2011 s. 999 (Allseas II), der spørsmålet alene ble avgjort etter petroleumsskatteloven. Isolert sett kan dette synes å bygge på en forutsetning om at statens prosessfullmektig kun henviste til persktl. § 1 jf. § 2, og ikke sktl. § 2-3 (1) b).<sup>69</sup> Dette inntrykket forsterkes av at Høyesterett ikke ga en nærmere begrunnelse for hvorfor den etablerte forståelsen ble fraveket. Uavhengig av hvilken bestemmelse som legges til grunn for allokeringen, er det ikke tvil om at Høyesterett både etter sktl. § 2-3 (1) b) og petrsktl. § 1 jf. § 2 har gått langt ved allokering av bruttoinntekter til norsk virksomhet.

---

<sup>65</sup> Jf. Rt. 2001 s. 512 (Safe Service) s. 519.

<sup>66</sup> Jf. Ot.prp. nr. 68 (1986-1987) punkt 2.2 på s. 2.

<sup>67</sup> Jf. Rt. 2002 s. 718 (Heerema III) s. 723.

<sup>68</sup> Se Rt. 1994 s. 132 (Uncle John) s. 136; Rt. 1995 s. 455 (Safe Regalia) av mindretallet på s. 461; Rt. 2001 s. 512 (Safe Services) s. 519; Rt. 2008 s. 233 (Kellogg Brown) avsnitt 41 – 42; Zimmer (2017) s. 195; Skaar (2006) s. 302; Naas mfl. (2011) s. 458.

<sup>69</sup> Fredrik Zimmer, «Noe om staten som part i skattesaker for domstolene», *Forsker og formidler: festskrift til Erik Magnus Boe på 70-årsdagen 17. april 2013*, Universitetsforlaget 2013, s. 404 – 416, s. 413.

At hele bruttoinntekten, dvs. kontraktsvederlagene, omfattes av petrskl. § 2 ble lagt til grunn i *Allseas II*.<sup>70</sup> Selv om rørleggingen var avhengig av funksjoner utøvd av hovedkontoret, slik som markedsføring, prekvalifisering hos oljeselskapene, kontraktsforhandlinger og kontraktsslutning, ble disse ansett å utgjøre «[...] støttefunksjoner for den 'virksomhet' som vederlagene var knyttet til». Som støtte for dette synspunkt ble det vist til tidligere høyesterettspraksis, som medførte at hele bruttoinntekten ble underlagt beskatning og at «[...] det ikke er grunnlag for å tilordne deler av inntekten til hovedkontoret».<sup>71</sup> Til tross for at *Allseas II* er kritisert i juridisk teori, gir den uttrykk for gjeldende norsk rett.<sup>72</sup>

Selskapets rett til fradrag for kostnader er korresponderende avgrenset. Etter skatteloven § 6-1 vil utgifter pådratt for å erverve, vedlikeholde, eller sikre «skattepliktig inntekt» være fradragsberettiget. Ordlyden oppstiller et tilknytningskrav mellom kostnaden og skattyters inntektsskapende aktivitet i Norge. Kostnaden må derfor ha sammenheng med norsk skattepliktig bruttoinntekt som kan tilskrives filialen, for å være fradragsberettiget.<sup>73</sup>

Norge har derfor utstrakt rett til å beskatte virksomhet som utføres på norsk kontinentalsokkel. Temaet videre i avhandlingen er hvordan skatteavtalene begrenser Norges rett til å beskatte det faste driftsstedet.

### 3.3 Modellavtalen art. 7

Modellavtalen art. 7 nr. 1 første punktum lyder som følgende:

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

Uttrykket «*Profits of an enterprise*» sikter til at det må være tale om virksomhetsinntekter. Begrepet favner vidt og omfatter «[...] all income derived in carrying on an enterprise».<sup>74</sup> Innholdet i virksomhetsbegrepet avgjøres etter avtalestatenes internrett.<sup>75</sup> Det må derfor ses

---

<sup>70</sup> Jf. Rt. 2011 s. 999 (*Allseas II*) avsnitt 37.

<sup>71</sup> Rt. 2011 s. 999 (*Allseas II*) avsnitt 43.

<sup>72</sup> Se Fredrik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011», *Tidsskrift for skatt og avgift*, 31 (2011) nr. 1, s. 43 – 85, s. 59 – 60; Naas (2017) s. 331; Zimmer (2017) s. 214; Ilistad (2014) s. 315.

<sup>73</sup> Jf. Zimmer (2017) s. 289; Naas mfl. (2017) s. 510; Hernes (2018) s. 277.

<sup>74</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 59; OECD-komm. (2010), Art. 7 – pkt. 71.

<sup>75</sup> Jf. OECD-komm. (2010), Art. 3 – pkt. 10.2.

hen til retningslinjene trukket opp i rettspraksis for å avgjøre om inntekten skal karakteriseres som virksomhetsinntekt i skattelovens forstand.<sup>76</sup>

Hovedregelen er at skattyters hjemstat kan skattlegge virksomhetsinntekter, jf. formuleringen «*shall be taxable only in that State*». Unntak for dette gjelder dersom skattyters virksomhetsinntekter knytter seg til et fast driftssted i kildestaten. Hva som utgjør et fast driftssted, følger av modellavtalen art. 5. Der oppstilles tre vilkår, herunder krav til et fast forretningssted («*fixed place of business*»<sup>77</sup>). Når et selskap driver midlertidig virksomhet på norsk sokkel, foreligger det ikke et fast forretningssted.

For petroleumsrelatert aktivitet på kontinentalsokkelen, følger beskatningsretten som regel av en egen «*offshore-bestemmelse*», likelydende som NSA art. 21. Etter art. 21 (2) a) anses enhver som driver virksomhet som faller inn under bestemmelsen «*[...] å drive virksomhet fra fast driftssted [...] i denne stat*». Ordlyden tilsier at det er tilstrekkelig at virksomhetskravet er oppfylt, hvor det konstrueres et fast driftssted («*offshore PE*»). Det er likevel et vilkår at virksomheten må være utøvet på kontinentalsokkelen i et eller flere tidsrom som til sammen overstiger 30 dager i løpet av en tolv-måneders periode, jf. NSA art. 21 nr. 3.

For midlertidige driftssteder på norsk kontinentalsokkel er det dermed tilstrekkelig at virksomheten er drevet på sokkelen ut over en minimumsperiode. Dersom den aktuelle skatteavtalen ikke har en egen «*offshore-bestemmelse*», vil heller ikke virksomhetsinntekten knytte seg til et fast driftssted. Beskatningsretten vil i et slikt tilfelle avhenge av kildestatens interne rett, her petroleumsskatteloven («*det territoriale syn*»<sup>78</sup>). Det forutsettes i det følgende at virksomheten er av en slik art og omfang slik at det konstrueres et fast driftssted.

### **3.3.1 Tilknytningsvilkåret og forbudet mot «*force of attraction*»**

Det er fortjeneste som er «*attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions in paragraph 2*» som kan allokere til driftsstatsstaten, jf. art. 7 (1) 2. pkt. Det oppstilles gjennom dette et krav om tilknytning mellom virksomheten som utøves i driftsstatsstaten, og inntekten eller kostnaden som skal allokere dit.<sup>79</sup> Hvorvidt fortjenesten har tilstrekkelig tilknytning til det faste driftsstedet avgjøres etter selvstendighetsfiksjonen i

---

<sup>76</sup> Jf. Hr. 2018 s. 2433 A avsnitt 35.

<sup>77</sup> Se OECD-komm. (2017), Art. 5 – 6; Zimmer (2017) s. 196; Skaar (1991) s. 106.

<sup>78</sup> Se Skaar (2006) s. 83.

<sup>79</sup> Jf. Zimmer (2017) s. 217.

artikkel 7 nr. 2. Siden selvstendighetsfiksjonen gjennomføres etter OECDs autoriserte tilnærming, er det AoA som fastsetter hvilken inntekts- og kostnadspost som har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten i driftsstatsstaten.<sup>80</sup>

Det er alminnelig antatt at en generell tankegang om et tiltrekningsprinsipp («force of attraction approach») har blitt avvist i internasjonal skatterettspraksis.<sup>81</sup> Med dette menes at driftsstatsstaten ikke kan skattlegge fortjeneste av aktiviteter som ikke direkte kan knyttes til aktiviteten som skjer ved det faste driftsstedet. Anvendes et tiltrekningsprinsipp ville dette medført at det ikke kun er selve aktiviteten som kan knyttes til det faste driftsstedet som skattlegges, men at også inntekter som ligner eller er lik allokeres til Norge.<sup>82</sup>

Verken for kostnader eller inntekter er det et krav om at kildestatsbeskatningen må knytte seg til fortjeneste opptjent i selve driftsstatsstaten, så lenge det foreligger tilknytning til virksomheten som utøves ved det faste driftsstedet.<sup>83</sup> Tilknytningsprinsippet og forbudet mot «force of attraction» gjaldt også under den tidligere modellavtalen, og revisjonen av artikkel 7 i 2010 medførte derfor ingen endring av dette.<sup>84</sup>

### 3.3.2 Selvstendighetsfiksjonen

Selvstendighetsfiksjonen er inntatt i OECDs modellavtale art 7 nr. 2. Driftsstedets fortjeneste skal fastsettes til «profits it might be expected to make [...] if it were a separate and independent enterprise». Med «*profits*» siktes det til nettooverskuddet. Dette innebærer at både inntekter og kostnader skal allokeres til ulike skattejurisdiksjoner, slik at fortjenesten oppfyller armlengdestandarden.<sup>85</sup> Fortjenesten skal dermed fastsettes for den avgrensede økonomiske aktiviteten ved driftsstedet som om driftsstedet utgjorde et selvstendig skattesubjekt.

For å kunne gjennomføre selvstendighetsfiksjonen må driftsstedet sammenlignes med et uavhengig selskap «engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions [...]», jf. art. 7 nr. 2. Dette forutsetter en identifikasjon av «[...] the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent

---

<sup>80</sup> Se OECD-komm. (2017), Art. 7 – pkt. 13.

<sup>81</sup> Jf. OECD-komm. (2010, 2017), Art. 7 – pkt. 12; 2010-rapporten, Part I, Introduction – pkt. 8.

<sup>82</sup> Jf. Vogel (1997), Art. 7 – pkt. 10, s. 402.

<sup>83</sup> Jf. Naas mfl. (2017) s. 395.

<sup>84</sup> Se OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 10.

<sup>85</sup> Jf. Eirik Jensen, «Armlengdeprinsippet som ble borte. Noen kritiske refleksjoner over den norske 365-dagersregelen», *Tidsskrift for skatt og avgift*, 21 (2002) nr. 3, s. 216 – 264, s. 242.

establishment and through the other parts of the enterprise». Hvilken markedsmessig fortjeneste som skal tilordnes driftsstedet avgjøres derfor etter en fordeling av selskapets funksjoner, eiendeler og risiko. Inntekten til det faste driftsstedet vil med andre ord øke i takt med tilordningen av funksjoner, eiendeler og risiko. Funksjons- og faktumanalysen utgjør steg 1 av OECDs autoriserte tilnærming.

For å fastlegge en armlengdes fortjeneste må det faste driftsstedets «[...] dealings with other parts of the enterprise» også sammenlignes med et uavhengig selskap «[...] engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions [...]». Uttrykket «*dealings*» sikter til disposisjoner mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret. Termen anvendes fordi overføringene ikke vil utgjøre virkelige transaksjoner, som er en følge av at driftsstedet og hovedkontoret utgjør samme rettssubjekt. En disposisjon mellom hovedkontoret og driftsstedet vil for eksempel være interne overføringer av varer, tjenester, risiko eller fysiske og immaterielle eiendeler.

En sammenligning av interne disposisjoner («*dealings*») og transaksjoner mellom uavhengige selvstendige foretak er ingen enkel øvelse. Sammenligningsgrunnlaget vil være varer og tjenester levert under de samme betingelsene som det faste driftsstedet. Dette forutsetter eksistensen av et sammenligningsobjekt som er tilstrekkelig likt det faste driftsstedet. Etter OECDs autoriserte tilnærming skal internprisingsretningslinjene anvendes analogisk ved prising av de interne disposisjonene. Dette utgjør steg 2 av OECDs autoriserte tilnærming.

Selv om det faste driftsstedet skal vurderes som et selvstendig foretak, utelukkes ikke at driftsstedet kan henhøre både kostnader og inntekter i tiden før og etter driftsstedet er etablert.<sup>86</sup> Inntekten trenger derfor ikke å være realisert samtidig som det faste driftsstedet eksisterer. At det faste driftsstedet skal vurderes som et selvstendig foretak, medfører at inntekt kan tilordnes det faste driftsstedet uavhengig om selskapet som sådan går med overskudd.<sup>87</sup>

Innføringen av OECDs autoriserte tilnærming medførte en utvidelse av selvstendighetsfiksjonen ettersom det i større grad skal tas hensyn til verdiskapning som skjer internt i foretaket. Etter OECDs kommentarer av 2008 ble det fastsatt begrensninger i

---

<sup>86</sup> Jf. Rt. 2002 s. 718 (Heerema III) s. 723; Vogel (1997), Art. 7 – pkt. 99, s. 446.

<sup>87</sup> Jf. OECD-komm. (2008, 2010, 2017), Art. 7 – pkt. 17.

selvstendighetsfiksjonen ved prising av en del interne overføringer mellom hovedkontor og fast driftssted. Disse gjennomgås i neste underkapittel.

### 3.3.2.1 Begrenset selvstendighetsfiksjon (begrenset AoA)

Reglene for allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted følger i dag av modellavtalen art. 7 nr. 1 – nr. 3, og før revisjonen i 2010 av nr. 1 – nr. 6. Den tidligere artikkel 7 nr. 3 regulerte allokering av kostnader spesielt, og lød som følger:

3. In determining the profit of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are *incurred for the purposes of the permanent establishment*, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.  
(Kursivert her).

Bestemmelsen ble av noen stater tolket som en modifikasjon av selvstendighetsfiksjonen slik den fremkommer av art. 7 nr. 2. Tvilen knyttet seg til hvorvidt det etter art. 7 nr. 3 skulle tillegges et fortjenestepåslag i henhold til armlengdeprinsippet ved interne overføringer mellom det faste driftssted og hovedkontoret.<sup>88</sup> Dette fordi ordlyden i nr. 3 kunne tilsi at allokeringen kun skulle knytte seg til «[...] the actual cost of those expenses, normally without adding any profit element».<sup>89</sup>

Utgangspunktet før revisjonen i 2010 var at selvstendighetsfiksjonen også gjaldt for allokering av kostnader.<sup>90</sup> En rendyrket selvstendighetsfiksjon tilsier at det alltid skal tillegges et fortjenesteelement ved interne overføringer. Når enkelte interne disposisjoner fordeles etter kost, og ikke prises med markedsmessig påslag, utgjør dette derfor begrensninger i selvstendighetsfiksjonen. Begrensninger brukes her synonymt med «unntak».

For det første gjaldt et unntak «[...] where goods are not supplied for resale but for temporary use [...]».<sup>91</sup> I slike tilfeller ville det «[...] may be appropriate for the parts of the enterprise which share the use of the materiale to bear only their share of the cost of such material [...]».

---

<sup>88</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – 28.

<sup>89</sup> *Ibid.*

<sup>90</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 29; 2008-rapporten, Part I E pkt. 289.

<sup>91</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 33.

Et eksempel som nevnes er «[...] in the case of machinery, the depreciation costs that relate to its use by each of these parts».

En alminnelig språklig forståelse av «*goods*» tilsier at begrensningen kun er ment å omfatte varer, herunder omsetningsgjenstander. En kontekstuell tolkning tilsier likevel at driftsmidler også er omfattet.<sup>92</sup> Dette er fordi avskrivningskostnader («depreciation costs») kun er aktuelt for driftsmidler til bruk i virksomheten, og ikke varer som er ment for omsetning.

Etter en begrenset AoA skal det derfor ikke gjøres påslag ved overføring av driftsmidler som er til midlertidig bruk. Det er kun de skattemessige avskrivningene knyttet til bruken av driftsmidlet som skal tas i betraktning. Begrunnelsen for at det ikke gis markedsmessig påslag synes å være at varene ikke er solgt innen balansetidspunktet. En fastsettelse av markedsverdien uten noen form for justering vil derfor føre til at selskapet får en fortjeneste som ikke er reell («premature entry of profits»)<sup>93</sup>.

Videre ble det gjort unntak for bruk av immaterielle rettigheter, herunder interne royaltybetalinger.<sup>94</sup> Dette ble begrunnet med at det er svært vanskelig å allokere «ownership» av de immaterielle rettighetene «[...] solely to one part of the enterprise and to argue that this part of the enterprise should receive royalties from the other parts as if it were an independent enterprise». Kostnadene tilknyttet immaterielle rettigheter skulle derfor fordeles «[...] without any mark-up for profit or royalty».

For det tredje gjaldt et unntak for prising av interne tjenesteytelser («services»), som ble ansett som en del av de generelle administrative utgiftene mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret.<sup>95</sup> Selvstendighetsfiksjonen ble likevel anvendt dersom selskapets virksomhet besto av å utføre tilsvarende tjenester eksternt, eller når tjenesteytelsen utgjorde kjerneaktiviteten til driftsstedet.<sup>96</sup> Selvstendighetsfiksjonen ble derfor anvendt for de fleste tjenesteytelser mellom hovedkontoret og driftsstedet.

Et fjerde unntak var at det ikke ble gitt rentefradrag på interne «lån» mellom hovedkontoret og det faste driftsstedet.<sup>97</sup> Begrunnelsen var at en rentebetaling for overføring av kapital

---

<sup>92</sup> Se Naas (2017) s. 423.

<sup>93</sup> Jf. Vogel (1997), Art. 7 – pkt. 103, s. 449.

<sup>94</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 34.

<sup>95</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 37.

<sup>96</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 35 og pkt. 36.

<sup>97</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 41.



utgjør «[...] a formal act incompatible with the true legal nature of a permanent establishment [...]». Er selskapet for eksempel utelukkende egenkapitalfinansiert, vil et hypotetisk rentefradrag være uforenelig med selskapets samlede fortjeneste. Selskapet ville med andre ord ikke hatt reelle rentebetalinger til eksterne aktører.<sup>98</sup>

Artikkel 7 nr. 3 ble opphevet ved revisjonen i 2010 for å unngå tvil rundt anvendelsen av selvstendighetsfiksjonen i nr. 2, som nå gjelder fullt ut.<sup>99</sup> Det skal derfor ikke etter den nye modellavtalen gjøres unntak ved prising av interne overføringer for midlertidig bruk av varer, immaterielle rettigheter, interne tjenesteytelser og renter på interne «lån» mellom hovedkontor og fast driftssted.

Dersom skatteavtalen er basert på den nye ordlyden i artikkel 7, skal allokeringen følge selvstendighetsfiksjonen slik den fremgår av OECDs kommentarer av 2010 og 2010-rapporten (full AoA). Skatteavtaler som er basert på ordlyden i OECDs modellavtale av 2008, skal baseres på selvstendighetsfiksjonen slik den følger av OECDs kommentarer av 2008 og 2008-rapporten (begrenset AoA).

---

<sup>98</sup> *Ibid.*

<sup>99</sup> Jf. OECD-komm. (2010), Art. 7 – pkt. 38.

## **4 OECDs autoriserte tilnærming (AoA)**

### **4.1 Innledning**

OECDs autoriserte tilnærming består av en tostegsprosess («the two-step analysis»). Under det første steget foretas en funksjons- og faktumanalyse («functional and factual analysis») hvor risiko, eiendeler, kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser og kapital fordeles mellom henholdsvis hovedkontor og det faste driftsstedet. Analysen skal i tillegg identifisere interne disposisjoner som er foretatt mellom hovedkontoret og det faste driftsstedet. Derneft består det andre steget av prising av de interne disposisjonene, basert på en analogisk anvendelse av OECDs retningslinjer for internprising («TPG»)<sup>100</sup>.

Selskapets transaksjoner kan være med uavhengige parter, nærstående selskaper eller internt i selskapet («dealings»). Når funksjons- og faktumanalysen identifiserer transaksjoner mellom driftsstedet og en uavhengig part, foretas det ikke justeringer etter steg 2. Dette er fordi transaksjonen allerede er inngått på armlengdes avstand. For transaksjoner mellom driftsstedet og andre nærstående selskaper anvendes internprisingsbestemmelsen direkte. For såkalte «ikke-disposisjoner» knytter spørsmålet seg kun til hvordan inntekten eller utgiften skal fordeles mellom driftsstedet og hovedkontoret.

I det videre vil jeg behandle de ulike stegene i AoA. For midlertidige driftssteder på kontinentalsokkelen vil interne disposisjoner ofte skje gjennom overføring av risiko og driftsmidler internt i selskapet. Betydningen av interne disposisjoner behandles derfor under hvert delkapittel. Norges skatteavtaler er i stor grad basert på OECDs modellavtale av 2008 (begrenset AoA). Hvilken betydning dette har for allokering av fortjeneste til midlertidige driftssteder, behandles fortløpende.

### **4.2 Steg 1: funksjons- og faktumanalysen**

#### **4.2.1 Innledning**

Formålet med funksjons- og faktumanalysen er å identifisere hvilke funksjoner og aktiviteter som utøves gjennom det faste driftsstedet.<sup>101</sup> De identifiserbare funksjonene og aktivitetene utgjør grunnlaget for hvilke inntekter og kostnader som skal allokere til kildestaten. Under

---

<sup>100</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-5, pkt. 47; 2010-rapporten, Part I B-5, pkt. 44.

<sup>101</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 18.

det første trinnet anvendes derfor selvstendighetsfiksjonen ved at det faste driftsstedet tenkes å utgjøre et separat og selvstendig selskap.

Funksjons- og faktumanalysen som foretas etter OECD artikkel 7, har en rekke likhetstrekk med analysen som foretas for nærstående selskaper etter OECD artikkel 9. I internprisingsmetodens første del legges det særlig vekt på funksjonsanalysen, som skal identifisere og tilordne utførte funksjoner, eiendeler og risiko. Funksjonsanalysen skal analysere hvordan hvert konsernselskap bidrar til verdiskapningen i selskapet.<sup>102</sup> Funksjons- og faktumanalysen som utføres i henhold til artikkel 7, utgjør dermed samme rolle som funksjonsanalysen etter artikkel 9 slik denne er beskrevet i TPG.<sup>103</sup> AoA-rapporten skal derfor leses i sammenheng med TPG slik den til enhver tid er utformet.<sup>104</sup>

Funksjons- og faktumanalysen har likevel ytterligere faktorer som skal tas i betraktning. Dette er fordi et fast driftssted ikke er rettslig separat fra resten av foretaket. Fordeling av funksjoner og risiko mellom et fast driftssted og hovedkontor vil være mer komplisert enn mellom konsernselskaper. Rettskildevekten til TPG må derfor vurderes opp mot de konkrete omstendighetene i ethvert tilfelle. Det avgjørende er om retningslinjene i TPG også kan anvendes ved fordeling av risiko og eiendeler mellom et fast driftssted og hovedkontor.

#### **4.2.2 Utgangspunkt i regnskapet**

Når foretaket har utarbeidet interne filialregnskaper eller prosjektregnskaper, vil disse «naturally form the starting point for any processes of adjustment [...]».<sup>105</sup> Et utenlandsk selskap som utøver virksomhet på norsk kontinentalsokkel, har en plikt til å utarbeide et særskilt avdelingsregnskap.<sup>106</sup> Til tross for at filial-/prosjektregnskaper ofte er basert på interne avtaler mellom driftsstedet og hovedkontoret, som ikke er juridisk bindende, utelukkes det ikke at regnskapet brukes som grunnlag av skattemyndighetene.<sup>107</sup>

For selvstendige skattesubjekter vil det normalt alltid eksistere dokumentasjon i regnskapsdokumentene for de ulike transaksjonene. For interne disposisjoner mellom et fast

---

<sup>102</sup> Jf. TPG. (2017), D.1.2 – pkt. 1.51.

<sup>103</sup> Jf. 2010-rapporten, Part I B-2 pkt. 13; 2010-rapporten, Part I D-2 pkt. 60.

<sup>104</sup> Jf. 2008-rapporten, Introduction B-2 – pkt. 13; 2010-rapporten, Introduction B-2 – pkt. 10.

<sup>105</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 16.

<sup>106</sup> Jf. Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 1-2 første ledd nr. 13 jf. Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) på s. 33.

<sup>107</sup> Jf. OECD-komm. (2008), Art. 7 – pkt. 19.

driftssted og hovedkontor, er dette sjeldent tilfelle.<sup>108</sup> Regnskapets betydning er derfor begrenset da det normalt gis liten veiledning når det gjelder interne disposisjoner mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret.

Det kan forekomme at funksjons- og faktumanalysen tilordner en inntekts- eller kostnadspost til hovedkontoret, som etter prosjektregnskapet er tilskrevet det faste driftsstedet. I et slikt tilfelle må regnskapet justeres i samsvar med funksjons- og faktumanalysen. Dette er naturlig siden regnskapet kun er ment å utgjøre et utgangspunkt («starting point») for allokeringen.

### 4.2.3 Identifikasjon av aktiviteter

Funksjons- og faktumanalysen starter med å identifisere hvilke aktiviteter («activities») det faste driftsstedet og hovedkontoret driver.<sup>109</sup> Analysen skal ikke kun inkludere aktiviteter som foregår i driftsstedsstaten, men «all activities performed on behalf of the PE by other parts of the enterprise [...]».<sup>110</sup> Identifiseringen av de ulike aktivitetene må avgjøres konkret i ethvert tilfelle. Aktiviteter brukes i det videre synonymt med «funksjoner».

For midlertidige driftssteder på kontinentalsokkelen vil aktiviteter som foregår ved hovedkontoret på vegne av driftsstedet, typisk være markedsaktiviteter, anbudsprosesser, kontraktsforhandlinger og planleggingsaktiviteter, herunder ingeniørtjenester. Virksomheten på sokkelen (det faste driftsstedet) består normalt i aktiviteter som utføring av leteboring, rørlegging, løftevirksomhet, dykking eller rørledningstransport.

Etter at de ulike aktivitetene er identifisert, må aktivitetene knyttes til personer som arbeider i selskapet («people functions»)<sup>111</sup> Det må deretter vurderes hvor stor økonomisk betydning de enkelte funksjonene har for å generere inntekter. Funksjonene kan enten utgjøre støttefunksjoner («support or ancillary functions») eller funksjoner av større betydning («significant functions»)<sup>112</sup> Eksempler på «functions» kan være produksjon, innkjøp, distribusjon, markedsføring, annonsering, transport, finansiering og ledelse.<sup>113</sup> Også risikostyring vil utgjøre «functions» i OECDs forstand.<sup>114</sup>

---

<sup>108</sup> Se Vogel (2015), Art. 7 – pkt. 28, s. 507.

<sup>109</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 89; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 60.

<sup>110</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 94; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 65.

<sup>111</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 91; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 62.

<sup>112</sup> *Ibid.*

<sup>113</sup> TPG. (2010), D.1.2.2 – pkt. 1.43.

<sup>114</sup> Jf. 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 70 forutsetningsvis.

Til illustrasjon kan det tenkes at personer ved det faste driftsstedet transporterer rørledninger på sokkelen. I et slikt tilfelle vil viktige «people functions» ligge hos driftsstedet. Dersom transporten av rørledningene bidrar til høy verdiskapning i selskapet utgjør dette «significant functions». Det vil derfor utøves «Significant People Functions» (SPF) fra det faste driftsstedet. At SPF utøves fra driftsstedet vil ha betydning for hvilken risiko og eiendeler som allokeres til driftsstedet.

#### 4.2.4 Risiko

Mellom konsernselskaper vil fastsettelsen av hvilket foretak som bærer risiko, ofte bestemmes av juridisk bindende kontrakter.<sup>115</sup> Å tilordne et fast driftssted risiko vil være mer komplisert enn mellom konsernselskaper, siden det ikke eksisterer et juridisk skille mellom driftsstedet og hovedkontoret. En filial er ikke et eget rettssubjekt og kan ikke inngå juridiske kontrakter i eget navn. Selvstendighetsfiksjonen blir derfor bestemmende for allokeringen.

Plassering av risiko baserer seg på hvilken del av foretaket som utøver «significant people functions».<sup>116</sup> Hva som utgjør SPF, er ikke uttrykkelig definert i OECDs kommentarer eller AoA-rapporten. For plassering av risiko uttales at «[t]he significant people functions relevant to the assumption of risks are those which require active decision-making with regard to the acceptance and/or management (subsequent to the transfer) of those risks».<sup>117</sup> SPF er med andre ord (i) funksjoner av økonomisk betydning som (ii) fordrer beslutninger fra personer i selskapet. Det avgjørende er om funksjonene er relevant for aksept («acceptance») eller håndtering («management») av den aktuelle risikoen.

Umiddelbart kan det tenkes at toppledelsen i selskapet alltid fatter sentrale beslutninger knyttet til aksept eller håndtering av selskapets risiko. I OECDs forstand er imidlertid SPF knyttet opp mot funksjoner og beslutninger som gir opphav til den risikoen som oppstår. Beslutninger og handlinger knyttet til virksomhetsutøvelsen som forårsaker risikoen, treffes ofte lengre ned i hierarkiet. Beslutningene vil derfor ikke tas av toppledelsen, men ofte av mellomledere («middle management») og operative ledere («operational managers»)<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup> Se 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 14.

<sup>116</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 24; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 21.

<sup>117</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 25; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 22.

<sup>118</sup> Jf. Erik Kamphuis, «Significant People Functions and Functional Ownership: The New Motto in Transfer Pricing», *Tax Management Transfer Pricing Report 2008*, Vol. 17, No. 7, s. 306 og 310.

Det faste driftsstedet skal «[...] be considered as assuming any risks for which the significant people functions relevant to the assumption of risk are performed by the personnel of the PE at the PE's location».<sup>119</sup> Uttrykket «*assumption of risk*» er definert som «the equivalent of bearing risks for income tax purposes by a separate enterprise, with the attendant benefits and burdens, in particular the potential exposure to gains or losses from the realisation or non-realisation of said risks».<sup>120</sup> Dersom personer ved driftsstedet utøver beslutningsmyndighet som er avgjørende for risikoen som er pådratt og påfølgende håndtering av risikoen, skal risikoen tilordnes driftsstedet.<sup>121</sup> Vurderingen av om driftsstedet håndterer risikoen, samsvarer med vurderingen av hvilket konsernselskap som utøver «control over risk» etter TPG.<sup>122</sup>

Med formuleringen «performed by the personnel of the PE at the PE's location» oppstilles en geografisk avgrensning. Beslutningsmyndigheten må derfor være knyttet til funksjoner utført av personalet ved det faste driftsstedet. For kortvarige driftssteder vil en slik geografisk avgrensning føre til at en stor andel av selskapets risiko tilskrives hovedkontoret. For offshorevirksomhet er nemlig «*the PE's location*» selve virksomheten som utøves på sokkelen. Beslutninger som ikke kan knyttes til utføringen av oppdraget, ligger sjeldent hos den operasjonelle ledelsen ved driftsstedet på sokkelen. Dersom risikoen ikke anses pådratt som følge av sentrale beslutninger knyttet til personer ved det faste driftsstedet, skal heller ikke fortjenesten og inntekten tilknyttet risikoen allokere til driftsstedet.<sup>123</sup>

Dersom hovedkontoret utøver funksjoner som fordrer beslutninger knyttet til hvilke markeder fartøyet skal utføre oppdrag på, tilskrives hovedkontoret markedsrisikoen. På den andre siden vil for eksempel oppfyllelsesrisikoen for det aktuelle oppdraget tilskrives driftsstedet. Dette er fordi utføringen av oppdraget ofte forutsetter beslutninger fra den operasjonelle ledelsen om bord, som derfor tilskrives kontroll over risikoen.

Etter de føringer som er lagt opp i rapporten, vil allokering av fortjeneste i forhold til risiko medføre redusert norsk beskatning for midlertidige faste driftssteder. Hovedkontoret bærer ofte en stor del av risikoen knyttet til aktivitetene i Norge. En rekke funksjoner og avgjørelser foretas av personer ved hovedkontoret i utlandet. Under selve oppdraget vil den operative

---

<sup>119</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 97; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 68.

<sup>120</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 24; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 21.

<sup>121</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 27; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 24.

<sup>122</sup> Se mer om dette i avhandlingens underkapittel 4.2.4.1.

<sup>123</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 99; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 70.

ledelsen om bord fatte beslutninger vedrørende driften av fartøyet. Det faste driftsstedet utøver *Significant People Functions* for risiko tilknyttet disse funksjonene.

#### 4.2.4.1 Overføring av risiko

En del av selskapet kan påta seg en risiko («assume a risk») hvor en annen del styrer risikoen («manage that risk»).<sup>124</sup> Dette betyr ikke nødvendigvis at risikoen er overført til den andre delen av selskapet.<sup>125</sup> Dersom risikoen overføres skal imidlertid risikoen etter OECDs autoriserte tilnærming alltid følge funksjon.<sup>126</sup> Det faste driftsstedet og hovedkontoret kan altså ikke fordele den økonomiske risikoen for ulike aktiviteter gjennom interne disposisjoner. Til illustrasjon kan det tenkes at oppfylleelsesrisikoen overføres fra driftsstedet til hovedkontoret, samtidig som driftsstedet gjennomfører oppdraget og kontrollerer risikoen. Risikoen som er overført til hovedkontoret, vil i et slikt tilfelle skille seg fra *funksjonen* ved å håndtere risikoen.

I AoA-rapporten er det lagt til grunn at «[...] a part of the enterprise which has not initially assumed a risk cannot be deemed to have subsequently taken over the risk unless it is also managing the risk».<sup>127</sup> Hva som ligger i uttrykket «*managing the risk*», er ikke definert i AoA-rapportens generelle del (part I). En alminnelig språklig forståelse tilsier at delen av selskapet også må ha styringsfunksjoner når det gjelder den aktuelle risikoen. I TPG er «risk management» beskrevet med tre elementer:

- (i) the capability to make decisions to take on, lay off, or decline a risk-bearing opportunity, together with the actual performance of that decision-making function,
- (ii) the capability to make decisions on whether and how to respond to the risks associated with the opportunity, ... , and (iii) the capability to mitigate risk, that is the capability to take measures that affect risk outcomes, [...].<sup>128</sup>

Når selskapet innehar de to første elementene (i) og (ii), anses denne for å ha kontroll over risiko («control over risk») etter TPG.<sup>129</sup> Vurderingen av hvilket konsernselskap som utøver

---

<sup>124</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 99; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 70.

<sup>125</sup> *Ibid.*

<sup>126</sup> *Ibid.*

<sup>127</sup> *Ibid.*

<sup>128</sup> Jf. TPG. (2017), D.1.2.1 – pkt. 1.61.

<sup>129</sup> Jf. TPG. (2017), D.1.2.1 – pkt. 1.65.

«control over risk» har en rekke likhetstrekk med allokering av risikofunksjoner etter AoA.<sup>130</sup> Når driftsstedet står for kontroll over risiko, vil driftsstedet være ansvarlig for «managing [of] the risk». For å kontrollere en risiko må driftsstedet stå for den daglige overvåkingen av risikoen, og stå for funksjonene som trengs for å håndtere ansvaret.<sup>131</sup>

Består disposisjonen av en overføring av risikoen og de aktuelle styringsfunksjoner, vil disposisjonen være skattemessig relevant. Skal transaksjonen oppfylle vilkåret for å være en «dealing», må det foreligge konkret dokumentasjon på at risikoen i sin helhet er overført fra det faste driftsstedet til hovedkontoret, eller motsatt.<sup>132</sup> Dokumentasjonen må vise at risikoen er overført til hovedkontoret sammen med styringsfunksjonen.

## 4.2.5 Eiendeler

### 4.2.5.1 Innledning

Etter det er fastsatt hvilken risiko som kan knyttes til de ulike aktivitetene, må det settes opp en skattebalanse («tax balance sheet») som fordeler eiendeler til det faste driftsstedet.

Realiteten er at eiendelene tilhører foretaket som sådan. Eiendomsretten kan juridisk sett ikke tilskrives en filial. Det faste driftsstedet må derfor sammenlignes med et uavhengig og selvstendig foretak. Mangel på juridisk bindende kontrakter mellom driftsstedet og hovedkontoret gjør allokeringen vanskelig sammenlignet med selvstendige rettssubjekter.

Allokering av selskapets eiendeler baserer seg på hvilken del av selskapet som tillegges økonomisk eierskap («economic ownership») til eiendelene.<sup>133</sup> Med «economic ownership» menes hvem som ville ha blitt tilordnet inntektene og forpliktelsene knyttet til eiendelen, dersom driftsstedet utgjorde et separat uavhengig foretak.<sup>134</sup> Eksempler på fortjeneste knyttet til en eiendel kan være retten til å motta royalty, foreta avskrivninger eller få salgsgvinst ved salg av eiendelen.<sup>135</sup>

---

<sup>130</sup> Jf. Stefaan De Baets, «Risk Assumption under the Authorised OECD Approach and the 2017 OECD Transfer Pricing Guidelines: Absence of Full Guidance Creates Confusion and Uncertainty», *Transfer Pricing International*, (2018) nr. 5, s. 243 – 354, s. 251.

<sup>131</sup> Steef Huibregtse mfl., «Status of Implementation of the Authorized OECD Approach into Domestic Tax Law and Tax Treaties – Part 1», *European Taxation* (2015), s. 363 – 373, s. 368.

<sup>132</sup> Se avhandlingens kapittel 4.2.8.

<sup>133</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 101; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 72.

<sup>134</sup> Jf. 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 14, fotnote 4.

<sup>135</sup> Se Naas mfl. (2017) s. 410.



Fastsettelsen av økonomisk eierskap tar utgangspunkt i «[...] performance of the significant people functions relevant to the ownership of the asset».<sup>136</sup> Det må derfor kartlegges om personer ved driftsstedet eller hovedkontoret fatter sentrale beslutninger av økonomisk betydning for selskapets eiendeler. Hvilken del av foretaket som utøver SPF i forbindelse med økonomisk eierskap til eiendeler, vil ofte være sammenfallende med fordeling av risiko.<sup>137</sup>

AoA-rapporten skiller mellom immaterielle og fysiske eiendeler. For immaterielle eiendeler vil allokeringen ta utgangspunkt i SPF. Allokering av fysiske eiendeler kan enten basere seg på SPF eller faktisk bruk.

#### **4.2.5.2 Immaterielle eiendeler**

For immaterielle eiendeler vil *Significant People Functions* være de som fatter sentrale beslutninger «[...] with regard to the taking on and management of individual risk and portfolios of risks associated with the development of intangible property».<sup>138</sup>

Vurderingsgrunnlaget er derfor om personer ved hovedkontoret eller driftsstedet fatter sentrale beslutninger tilknyttet risikoen ved utvikling og håndtering av selskapets immaterielle eiendeler.

Immaterielle eiendeler som hovedkontoret overfører eller stiller det faste driftsstedet til rådighet, vil utgjøre en intern disposisjon. Det skal derfor fastsettes et hypotetisk vederlag i form av et engangsbeløp eller royaltybetalinger. Bruken av ordet «royalty» er verken ment som en faktisk betaling eller en formell lisensavtale. Uttrykket refererer til en armlengdes kompensasjon som man ville ha måttet betale for bruk av immaterielle eiendeler mellom uavhengige parter.<sup>139</sup> Den hypotetiske «royaltyen» er ikke ment å ha bredere implikasjoner utover allokeringsreglene, for eksempel ved kildeskatt etter sktl. § 10-81.

Dersom det faste driftsstedet har bidratt til utviklingen av de immaterielle eiendelene, skal hovedkontoret gi en markedsmessig kompensasjon («comparable return») for dette.<sup>140</sup> Kompensasjonen kan skje enten i form av en hypotetisk royaltybetaling, eller for eksempel ved at kompensasjonen gjenspeiles i prisen på varer solgt fra hovedkontoret. En annen

---

<sup>136</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 101; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 72.

<sup>137</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 19; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 16.

<sup>138</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 114; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 85.

<sup>139</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 238; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 203.

<sup>140</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 235; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 200.

tilnærming kan være å dele det samlede overskuddet mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret basert på en residual profit split-metode (RPSM).<sup>141</sup>

Når selvstendighetsfiksjonen baserer seg på en begrenset AoA, vil prisingen skje til kost, uten markedsmessig påslag i form av en royaltybetaling.

#### **4.2.5.3 Fysiske eiendeler**

Ved allokering av fysiske eiendeler («tangible assets») vil også «use as the basis for attributing economic ownership» være aktuelt.<sup>142</sup> For selskaper som driver offshoreaktivitet på sokkelen, skjer virksomheten normalt ved bruk av et riggfartøy eller andre lignende avskrivbare eiendeler. Dette gjør at faktisk bruk som kriterium er særlig relevant.<sup>143</sup> Det økonomiske eierskapet til driftsmidlet (fartøyet) vil derfor etter AoA som et utgangspunkt tilordnes kildestaten, siden driftsmidlet er i bruk i kildestaten.

Det skilles mellom overføring av den faktiske bruken fra hovedkontoret til driftsstedet og selskapets innkjøp/leie av en fysisk eiendel fra en ekstern part.<sup>144</sup> I sistnevnte situasjon har det ikke skjedd en intern disposisjon, men en transaksjon. Når hovedkontoret overfører bruken av et driftsmiddel til det faste driftsstedet («change in the use of a tangible asset») vil dette derimot utgjøre en intern disposisjon, som skal prises etter armlengdeprinsippet.<sup>145</sup> Når overføringen av driftsmidlet utgjør en intern disposisjon, tilskrives markedsmessig gevinst eller tap på overføringstidspunktet.<sup>146</sup>

Det faste driftsstedet anses som økonomisk eier etter overføringen. Driftsstedet får dermed skattemessige avskrivninger på avskrivbare eiendeler, og renter dersom eiendelen helt eller delvis er gjeldsfinansiert. Markedsverdien på overføringstidspunktet danner utgangspunkt for beregning av skattemessige avskrivninger.<sup>147</sup> Med dette som utgangspunkt vil man ved driftsmidlets inntreden i norsk skattejurisdiksjon benytte markedsverdien som inntaksverdi for skattemessige avskrivninger. Markedsverdien vil også utgjøre inngangsverdien for gevinst-

---

<sup>141</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 238; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 203.

<sup>142</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 104; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 75.

<sup>143</sup> *Ibid.*

<sup>144</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 229; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 194.

<sup>145</sup> *Ibid.*

<sup>146</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 234; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 199 forutsetningsvis.

<sup>147</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 231; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 196.

og tapsberegning dersom driftsmidlet realiseres når det faste driftsstedet anses som økonomisk eier.

Den faktiske situasjonen vil videre kunne tilsi at det faste driftsstedet og hovedkontoret anses som *felles eier* av driftsmidlet.<sup>148</sup> Dette vil typisk være tilfelle når situasjonen «[...] contemplates serial use of a tangible asset by different parts of the enterprise».<sup>149</sup> Situasjonen vil derfor sammenlignes med to uavhengige selskap som omfattes av en kostnadsbidragsordning («KBO»). En KBO er et kontraktsmessig rammeverk for deling av kostnader og risikoer forbundet med eiendelen.<sup>150</sup> Når to selskap omfattes av en KBO, må hvert enkelt selskap dekke de samlede kostnadene som oppstår. Overført til vårt tilfelle vil kostnadene, inklusiv avskrivningene, fordeles etter nytten hovedkontoret og driftsstedet har av bruken av driftsmidlet.<sup>151</sup> Det vil derfor ikke være nødvendig å allokere det økonomiske eierskapet til driftsmidlet til enten hovedkontoret eller det faste driftsstedet.

Til illustrasjon kan det tenkes at selskapet har forutsatt at driftsstedet og hovedkontoret skal dele på kostnadene som oppstår når fartøyet ligger «stand-by» i påvente av oppdrag. Begge parter forutsettes å ha like stor nytte, dvs. inntekter, gjennom oppdrag ved bruk av fartøyet. Etter avtalen om kostnadsdeling vil kostnadene som oppstår under opplagsperioden allokere forholdsmessig mellom hovedkontoret og driftsstedet.<sup>152</sup> I så fall vil det ikke være nødvendig å fastsette en eventuell verdistigning (eller verdiforringelse) på tidspunktet for overføring av bruken fra hovedkontoret til det midlertidige driftsstedet. En forutsetning er at driftsmidlet brukes i henhold til aktiviteten som inngår i KBO-en.<sup>153</sup> Det påpekes at en slik avtale vil utgjøre en intern disposisjon. Dersom skattemyndighetene skal legge den hypotetiske avtalen om kostnadsdeling til grunn, må visse vilkår være oppfylt.<sup>154</sup>

Når økonomisk eierskap baserer seg på *Significant People Functions* vil overføringen av eiendelen behandles som en leieavtale mellom to selvstendige foretak. Begrunnelsen er at SPF som oftest ligger hos hovedkontoret. Etter AoA-rapporten vil derfor «[...] no profit or

---

<sup>148</sup> Se Frank Lange og Amrit Paul Singh, «Inntektsallokering til faste driftssteder – del II: Allokering av materielle og finansielle aktive», *Revisjon og Regnskap, 2008 nr. 8.*, kapittel 3 nest siste avsnitt.

<sup>149</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 232; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 197.

<sup>150</sup> Jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) punkt 5.9.

<sup>151</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 232; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 197 Jf. TPG. (2017) C.1 – pkt. 8.12.

<sup>152</sup> Se Eirik Jensen (2002) s. 251.

<sup>153</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 233; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 198.

<sup>154</sup> Se avhandlingens kapittel 4.2.8 siste avsnitt.

loss at the time of the transfer of the tangible asset [...] have to be recognised». Til gjengjeld vil «profits [...] be attributed to the PE based on deducting an amount equivalent to the arm's length charge under a comparable lease or license between independent enterprises».<sup>155</sup> Siden hovedkontoret anses som økonomisk eier, vil driftsstedet som et selvstendig foretak måtte betale en hypotetisk markedsmessig leie for bruken av driftsmidlet. Driftsstedet vil i et slikt tilfelle typisk få fradrag for leie av eiendelen.<sup>156</sup>

Etter en «begrenset AoA» skal det ikke gjøres påslag ved overføring av driftsmidler beregnet for midlertidig bruk.<sup>157</sup> Dette innebærer først og fremst at det ved allokering basert på *Significant People Functions* ikke skal beregnes påslag i form av markedsmessig leie for driftsmidler som kun skal brukes midlertidig av driftsstedet. Baserer allokeringen seg på *faktisk bruk* må dette naturlig nok føre til at skattemessige avskrivninger ikke skal basere seg på markedsverdien på overføringstidspunktet, men bokført verdi. Det faste driftsstedet vil derfor i et tilfelle av «begrenset AoA» få skattemessige avskrivninger med utgangspunkt i historisk kost. Tilsvarende vil inngangsverdien ved en eventuell senere realisasjon ta utgangspunkt i nedskrevet verdi på overføringstidspunktet.

Dersom skattemyndighetene velger å basere tilordningen på faktisk bruk fremfor SPF, vil fortjenesten allokere til det faste driftsstedet, til tross for at sentrale beslutninger tas ved hovedkontoret.<sup>158</sup> Eierbeføyelser vil normalt ligge et annet sted enn driftsstedet.<sup>159</sup> Det er likevel størst konsensus for å anvende faktisk bruk som kriterium for allokering av økonomisk eierskap til fysiske eiendeler.<sup>160</sup> Dette samsvarer med det norske skattemyndigheter har lagt til grunn ved tolkning av AoA.<sup>161</sup> Også før innføringen av AoA har praksis for allokering tatt utgangspunkt i faktisk bruk.<sup>162</sup> Når det faste driftsstedet bruker driftsmidlet, skal det ikke konstrueres en leie til hovedkontoret for bruken.<sup>163</sup>

---

<sup>155</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 234; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 199.

<sup>156</sup> *Ibid.*

<sup>157</sup> Jf. avhandlingens kapittel 3.3.2.1 og OECD-komm. (2008), Art. 7 – 33.

<sup>158</sup> Se Naas mfl. (2017) s. 410.

<sup>159</sup> Se Rt. 2008 s. 233 (Kellogg Brown) avsnitt 48.

<sup>160</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 104; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 75.

<sup>161</sup> Jf. SKNS1-2018-218 jf. SKU-2016-35.

<sup>162</sup> Jf. Rt. 1994 s. 132 (Uncle John), Rt. 1995 s. 455 (Safe Regalia), Rt. 1998 s. 794 (BJ Services) og Rt. 2008 s. 233 (Kellogg Brown).

<sup>163</sup> Se sktl. § 14-60 flg.

Det kan stilles spørsmål ved om faktisk bruk av driftsmidlet utgjør den beste allokeringsmetoden for kortvarige oppdrag på kontinentalsokkelen. Etter AoA-rapporten skal faktisk bruk anvendes som allokeringmetode «in the absence of circumstances in a particular case that warrant a different view».<sup>164</sup> OECD åpner med andre ord for et leiesynspunkt basert på SPF, når særskilte omstendigheter tilsier det. Hvilke omstendigheter som kan tilsi at allokering av den fysiske eiendelen heller skal basere seg på SPF, er ikke omtalt.

Når et riggfartøy overføres til Norge i forbindelse med utføring av kortvarige oppdrag, vil særskilte omstendigheter tale for å anvende SPF.<sup>165</sup> Til illustrasjon kan det tenkes at et selskap er hjemmehørende i Storbritannia og har et oppdrag i Norge. For å kunne utføre oppdraget må selskapet bruke en mobil borerigg. Selskapet eier en borerigg som brukes periodisk forskjellige steder over hele verden. Boreriggen flyttes jevnlig mellom ulike stater og bruksstedet endres opptil flere ganger. Sentrale beslutninger om hvor og hvordan fartøyet skal brukes, fattes av personalet ved hovedkontoret i hjemstaten.

I dette tilfellet vil det være hensiktsmessig å tilskrive det økonomiske eierskapet til hovedkontoret, og ikke driftsstedet. En tankegang basert på at driftsstedet er leietaker av fartøyet vil best samsvare med den faktiske situasjonen. De særskilte omstendighetene for kortvarige driftssteder på sokkelen tilsier derfor at allokeringen heller skal baseres på SPF.<sup>166</sup> Et leiesynspunkt vil danne et bedre grunnlag for allokering, fremfor en tenkt overføring av fartøyets økonomiske eierskap til det stadig skiftende bruksstedet.

#### **4.2.6 Kontraktsmessige rettigheter og forpliktelser**

Etter at det er foretatt en analyse av det faste driftsstedets funksjoner i lys av dets eiendeler og påtatt risiko, blir det neste steget å fastsette hvilke kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser som skal allokere til det faste driftsstedet.<sup>167</sup> Det må avgjøres hvilke av foretakets kontrakter som ville vært inngått direkte med det faste driftsstedet dersom det hadde vært et selvstendig foretak. Kontrakter som «should be hypothesised to have been entered into by the PE» skal

---

<sup>164</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 104; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 75.

<sup>165</sup> Se Sven Hentschel, *The Taxation of Permanent Establishments: A critical Analysis of the Authorised OECD Approach and Its Implementation in German Tax Law under Specific Consideration of the Challenges Imposed to the PE Concept by the Digitalisation of the Economy*, Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2021, s. 129 – 130.

<sup>166</sup> Se Luis Nouel, «OECD – The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?», *Bulletin for International Taxation 2011 (Volume 65), No. 1.*, s. 8.

<sup>167</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 129; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 98.

allokeres til driftsstedet.<sup>168</sup> Dette omfatter både rettigheter og forpliktelser gjennom kontrakter selskapet har inngått med uavhengige parter og andre nærstående selskaper.

I AoA-rapporten er det uttalt at tilordning av kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser «should become clear as a result of analysing the PE's functions in light of its assets used and risks assumed».<sup>169</sup> En presiserende tolkning tilsier at kontraktene skal allokeres på bakgrunn av driftsstedets funksjoner i lys av de eiendeler og risiko som er tilordnet driftsstedet. At kontraktene i ethvert tilfelle skal følge tilordnede eiendeler og risiko kan imidlertid ikke leses ut av ordlyden. En slik tankegang ville i så fall ledet til en utvidende tolkning, jf. formuleringen «*should become clear*».

Til tross for at allokering av kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser er svært viktig ved fastsettelse av driftsstedets fortjeneste, omtales tematikken kun i ett avsnitt i AoA-rapporten. Hvordan grensen mellom tilordnede funksjoner og kontraktene tilknyttet disse skal gjennomføres, er derfor ikke mulig å fastsette konkret basert på autoritative rettskilder.

Systembetragtninger tilsier at kontraktene bør allokeres til delen av foretaket som er tilordnet funksjonene, risikoen eller eiendelene kontrakten omhandler.<sup>170</sup> Til illustrasjon kan det tenkes at driftsstedet som leverandør av rørledningstransport, er tilordnet risikoen for driftsstans under oppdraget. Risikoen overføres deretter til en uavhengig part (oppdragsgiver) mot et beløp. Ettersom driftsstedet er tilordnet risikoen burde kontrakten tilknyttet *overføring av risikoen* allokeres på tilsvarende måte. Dette tilsier at beløpet selskapet mottar fra oppdragsgiveren allokeres til driftsstedet. Det samme vil gjelde når driftsstedet er tilordnet det økonomiske eierskapet til et fartøy. I et slikt tilfelle er det naturlig at også kontrakter som angår fartøyet allokeres til driftsstedet.

Det nevnes ingen spesifikke SPF som er relevant for tilordning av kontraktsmessige rettigheter og forpliktelser i AoA-rapporten. Kontraktene skal imidlertid, som nevnt, allokeres på bakgrunn av driftsmidlets funksjoner i lys av de eiendeler og risiko som er allokert til driftsstedet. Dette taler for at SPF som er identifisert i forbindelse med tilordning av eiendeler

---

<sup>168</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 129; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 98.

<sup>169</sup> *Ibid.*

<sup>170</sup> Systembetragtninger er vurderinger av hvilket tolkningsalternativ som vil gi regelen et innhold som er best tilpasset det regelsett den er en del av, og rettssystemet for øvrig, jf. Skoghøy (2018), s. 44.

og risiko, også vil kunne være retningsgivende for allokering av kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser.

#### **4.2.7 Kapital og rentebærende gjeld**

Etter at det faste driftsstedet er tilordnet funksjoner, eiendeler og risiko, skal driftsstedet for skatteformål tilordnes en viss finansiering bestående av både fri kapital og rentebærende gjeld. Utgangspunktet er at det faste driftsstedet skal forutsettes å ha samme kredittverdighet som foretaket som sådan.<sup>171</sup>

For det første må driftsstedet allokere en tenkt finansiering, herunder fri kapital («free capital»). Det er uten betydning om kapitalen formelt sett er tildelt det faste driftsstedet.<sup>172</sup> Dersom driftsstedet ikke allokere fri kapital vil heller ikke resultatet reflektere det faktiske overskuddet som er opptjent. Reglene om allokering av fri kapital har som de øvrige momenter i AoA sin begrunnelse i selvstendighetsfiksjonen, ettersom et uavhengig selvstendig foretak ville hatt kapital til å dekke egne eiendeler og pådratt risiko.

Fri kapital er definert som kapital «which does not give rise to an investment return in the nature of interest that is deductible for tax purposes under the rules of the host country of the PE».<sup>173</sup> Ved karakteriseringen av gjeld og egenkapital er det de internrettslige reglene i driftsstedetsstaten som skal legges til grunn.<sup>174</sup> Etter norsk rett må det foretas en samlet vurdering med utgangspunkt i om kapitaltilførelsen har størst likhetstrekk med lån eller egenkapital, herunder om det foreligger en alminnelig tilbakebetalingsplikt.<sup>175</sup> Foreligger tilbakebetalingsplikt, vil kapitalen gi grunnlag for renter som er fradragsberettiget i Norge. Kapitalen vil i et slikt tilfelle ikke utgjøre «free capital» slik dette skal forstås etter AoA.

Kapitalen skal være tilstrekkelig til å dekke funksjonene det faste driftsstedet utøver, eiendelene det har og risikoen det påtar seg.<sup>176</sup> Dersom risiko er allokert til det faste driftsstedet, skal også kapital tilordnes driftsstedet i tråd med risikoen. Dette innebærer at

---

<sup>171</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 130; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 99.

<sup>172</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 150; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 116.

<sup>173</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 136; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 105.

<sup>174</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 152; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 118.

<sup>175</sup> Jf. Hr. 2017 s. 350 A avsnitt 33 og 34.

<sup>176</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 31; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 28.

kapitalen følger risikoen, og ikke omvendt.<sup>177</sup> Med andre ord må det først avgjøres hvilken del av foretaket som har risikoen, før det kan tilordnes fri kapital i tråd med denne.<sup>178</sup>

Tilordning av fri kapital gjennomføres i to steg. Det første steget består i å måle risikoen og verdsette eiendelene som tilordnes det faste driftsstedet.<sup>179</sup> Det neste steget er å allokere fri kapital som er nødvendig for å finansiere risikoen og eiendelene.<sup>180</sup> Det eksisterer ikke én enkelt internasjonal akseptert tilnærming for tilordning av fri kapital. OECD henviser til flere ulike metoder som kan anvendes.<sup>181</sup> Disse kan grovt sett klassifiseres som metoder basert på kapitalstrukturen til selskapet som sådan («the capital allocation approach» og «the economic capital allocation approach») og metoder basert på kapitalstrukturen til sammenlignbare selskaper («thin capitalisation approach» og «the safe harbour approach»).

Etter at driftsstedet er tilordnet en fri kapital basert på en av de nevnte metodene, vil rentebærende gjeld utgjøre restsummen som er igjen. Rentebærende gjeld utgjør derfor samlet finansieringsbeløp fratrukket fri kapital.<sup>182</sup> For allokering av selskapets *eksterne* rentekostnader til det faste driftsstedet fokuserer OECD hovedsakelig på to ulike metoder, men åpner for flere ulike metoder, så lenge allokeringen ikke overstiger armlengdes rentebeløp.<sup>183</sup> Allokeringen av kapital må skje i tråd med armlengdeprinsippet etter AoA. Det kan for eksempel tenkes at størrelsen på den faktiske kapitalen som tilskrives driftsstedet, er mindre enn armlengdes kapital skulle tilsi. Selskapet vil normalt ønske å redusere den frie kapitalen, for å få økt fradrag for gjeldsrenter. I et slikt tilfelle bør det gjøres en nedjustering slik at rentene som er tilordnet det faste driftsstedet reduseres.<sup>184</sup> En plikt for kildestaten til å foreta en slik justering foreligger likevel ikke.<sup>185</sup>

Når det gjelder intern gjeld mellom hovedkontoret og driftsstedet, påpekes at det etter en «begrenset AoA» ikke skal beregnes renter.<sup>186</sup>

---

<sup>177</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 32; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 29.

<sup>178</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 142; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 108.

<sup>179</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 143 – 147; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 109 – 113.

<sup>180</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 141; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 107.

<sup>181</sup> Se 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 155 – 179; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 121 – 145.

<sup>182</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 184; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 150.

<sup>183</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 191; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 156.

<sup>184</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 197; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 162.

<sup>185</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 198; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 163.

<sup>186</sup> Jf. avhandlingens kapittel 3.3.2.1.



#### 4.2.8 Identifikasjon av interne disposisjoner

Siste del av funksjons- og faktumanalysen består av identifisering av interne disposisjoner («dealings») mellom driftsstedet og hovedkontoret. Transaksjoner mellom selvstendige rettssubjekter er ofte basert på rettslig bindende avtaler. Interne disposisjoner mellom et fast driftssted og hovedkontor er derimot *hypotetiske* transaksjoner internt i foretaket. På bakgrunn av dette eksisterer det et større behov for gransking av disposisjonene mellom et fast driftssted og hovedkontor.<sup>187</sup>

Det kreves at disposisjonene er på et visst nivå for å kunne bli tatt hensyn til (en såkalt «threshold test»). Overføringene må være reelle og identifiserbare («real and identifiable») og økonomisk signifikante («economic significance»)<sup>188</sup> Utarbeidelse av dokumentasjon som viser overføring av eiendeler, risiko eller andre fordeler mellom hovedkontoret og dets filialer, vil redusere risiko for konflikter med skattemyndighetene. Skattyter er derfor oppfordret til å utarbeide dokumentasjon som underbygger eksistensen av foretatte interne disposisjoner.<sup>189</sup>

Skattemyndighetene er forpliktet til å vektlegge slik dokumentasjon under nærmere bestemte vilkår. For det første må dokumentasjonen samsvare med de reelle aktivitetene som foregår ved driftsstedet, avdekket gjennom funksjons- og faktumanalysen.<sup>190</sup> For interne disposisjoner må disse i tillegg være i tråd med transaksjoner som ville blitt gjennomført mellom sammenlignbare uavhengige selskap.<sup>191</sup> For det tredje må de interne disposisjonene som er presentert i skattyters dokumentasjon, ikke stride med prinsippene som følger av AoA.<sup>192</sup> Følgelig kan ikke selskapet påstå at risiko er overført til det faste driftsstedet på en måte som adskiller risikoen fra funksjonen ved å styre risikoen.<sup>193</sup>

#### 4.3 Steg 2: prising av interne disposisjoner

Dersom funksjons- og faktumanalysen identifiserer interne disposisjoner («dealings») mellom hovedkontoret og filialen, skal vederlaget fastsettes etter en analogisk anvendelse av

---

<sup>187</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 210; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 175.

<sup>188</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 212; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 177.

<sup>189</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 216; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 181; Naas mfl. (2017) s. 415 – 416.

<sup>190</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 39; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 36.

<sup>191</sup> *Ibid.*

<sup>192</sup> *Ibid.*

<sup>193</sup> Jf. avhandlingens kapittel 4.2.4.1.

armlengdeprinsippet. En forutsetning er at det ikke gjelder interne overføringer som etter en «begrenset AoA» ikke skal prises markedsmessig.

Ved prising av interne disposisjoner mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret må sammenligningsanalysen («comparability analysis») beskrevet i TPG anvendes analogisk.<sup>194</sup> Ved vurderingen av om den ukontrollerte transaksjonen egner seg for sammenligning med den kontrollerte transaksjonen, nevner OECD fem ulike sammenlignbarhetsfaktorer.<sup>195</sup> Dette omfatter kontraktsvilkår<sup>196</sup>, funksjonsanalyse<sup>197</sup>, de overførte eiendeler eller tjenesters karakteristika<sup>198</sup>, økonomiske omstendigheter<sup>199</sup> og forretningsstrategier.<sup>200</sup> Det antas at alle faktorene, med unntak av kontraktsvilkår, kan brukes direkte for å evaluere foretakets interne disposisjoner mellom et hovedkontor og driftssted.<sup>201</sup>

Dernest må enten de tradisjonelle prisingsmetodene (CUP, resale price og cost plus) eller transaksjonsoverskuddsmetodene (TNMM og profit split) benyttes på den aktuelle disposisjonen. Det redegjøres ikke for det nærmere innholdet i de ulike prisingsmetodene.

#### **4.4 AoA-rapporten som rettskilde**

AoA-rapporten er ment å ha samme rettskildestatus ved tolking av modellavtalen artikkel 7, som internprisingsretningslinjene har for artikkel 9.<sup>202</sup> Det er derfor alminnelig antatt at AoA-rapporten har stor vekt ved tolking av skatteavtaler inngått etter innføringen av AoA. For skatteavtaler inngått *før* innføringen av AoA, er rapportens rettskildestatus ikke like klar. Problemstillingen vil kun ha praktisk betydning for skatteavtaler inngått før 17. juli 2008.

Dersom nye kommentarer inneholder endrede synspunkter, kan de nye kommentarene ikke anvendes ved tolking av eldre skatteavtalebestemmelser.<sup>203</sup> AoA-rapporten går utover det som tidligere har vært praksis for allokering. OECDs autoriserte tilnærming introduserer og vektlegger funksjoner og begreper, som ikke har blitt introdusert i OECDs kommentarer

---

<sup>194</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 218; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 183.

<sup>195</sup> Jf. TPG. (2017) D.1. – pkt. 1.36.

<sup>196</sup> «The contractual terms of the transaction», se TPG. (2017), D.1.1 – pkt. 1.42 – 1.50.

<sup>197</sup> «Functional analysis», se TPG. (2017), D.1.2 – pkt. 1.51 flg.

<sup>198</sup> «The characteristics of property transferred or services provided», se TPG. (2017), D.1.3 – pkt. 1.107 – 1.109.

<sup>199</sup> «Economic circumstances», se TPG. (2017), D.1.4 – pkt. 1.110 – 1.113.

<sup>200</sup> «Business strategies», se TPG (2017), D.1.5 – pkt. 1.114 – 1.118.

<sup>201</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 225; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 190.

<sup>202</sup> Se Zimmer (2017) s. 217; Naas (2017) s. 403.

<sup>203</sup> Jf. Zimmer (2017) s. 86

tidligere. Før innføringen av AoA har det ikke vært tradisjon for å anvende retningslinjene for internprising mellom en filial og hovedkontor. Heller ikke begrep som *Significant People Functions* har hatt plass i skatteavtaleretten før innføringen av AoA. Dette taler for at OECDs autoriserte tilnærming ikke kan anvendes på skatteavtaler inngått før 17. juli 2008.

På den andre siden har Høyesterett gått langt i å vektlegge nyere kommentarer ved tolking av eldre skatteavtaler.<sup>204</sup> Dette er fordi kommentarene gir uttrykk for endret praksis mellom medlemsstatene. Skatteavtaler skal i tillegg følge Wienkonvensjonens tolkningsregler, og derfor undergis en dynamisk tolkning.<sup>205</sup> Dersom OECDs medlemsstater har en felles intensjon om hvordan selvstendighetsfiksjonen skal forstås, skal denne legges til grunn.

I kommentarene er det uttrykkelig fremhevet at AoA-rapporten «represents internationally agreed principles [...]».<sup>206</sup> Fremgangsmåten for allokering etter AoA vil derfor utgjøre en endret praksis mellom OECDs medlemsstater. Dette tilsier at Høyesterett også ved tolkning av eldre skatteavtaler, inngått før 17. juli 2008, plikter å legge til grunn OECDs autorisert tilnærming slik den følger av OECDs reviderte kommentarer av 2008 og 2008-rapporten.

En forutsetning er naturlig nok at de aktuelle medlemsstatene ikke har fremsatt reservasjoner eller forbehold mot anvendelsen av AoA.<sup>207</sup> Som nevnt innledningsvis, har ikke Norge reservert seg mot endringene som ble gjort i artikkel 7 og dets kommentarer i 2010. Norge har inngått flere skatteavtaler med ny endret ordlyd, i tråd med modellavtalen i 2010. I tillegg foreligger det i skrivende stund pågående forhandlinger om revisjon av flere eksisterende skatteavtaler.<sup>208</sup> Det antas at flere av disse vil inngås med den nye artikkel 7.

---

<sup>204</sup> Se avhandlingens kapittel 2.2.2 siste avsnitt.

<sup>205</sup> Se Ward mfl. (2005) s. 109.

<sup>206</sup> OECD-komm. (2008), Art. 7 – 7.

<sup>207</sup> Se OECD komm. (2017), Art. 7 – 65 til 83.

<sup>208</sup> Se Finansdepartementets hjemmeside: (<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>).

## 5 Høyesterett og allokering etter skatteavtaler

### 5.1 Innledning

Tema i det videre er om innføringen av OECDs autoriserte tilnærming vil føre til en endret rettstilstand ved allokering etter internasjonale skatteavtaler. På bakgrunn av det som er kommet frem i kapittel 3 og 4 skal det her vurderes om den rettsoppfatning som har utviklet seg gjennom høyesterettspraksis er i tråd med OECDs autoriserte tilnærming.

Allokering av kostnader som kan knyttes direkte til aktiviteten ved det faste driftsstedet skaper sjeldent tvil. Det stiller seg annerledes ved fordeling av indirekte kostnader, som har vært gjenstand for diskusjon i fem høyesterettsdommer.<sup>209</sup> Samtlige dommer vil utgjøre prejudikater med selvstendig rettskildeverdi. Det som skal vurderes i dette kapitlet er dommenes prejudikatsvirkning etter innføringen av AoA. Med «prejudikatsvirkning» menes den selvstendige betydning avgjørelsene vil ha for løsning av generelle rettsspørsmål.<sup>210</sup> Dersom det i etterkant av en avgjørelse skjer relevante regelendringer, vil dommens prejudikatsvirkning bli svekket. Rettskildebildet har blitt endret gjennom implementeringen av AoA. Gjeldende rett må derfor undergis en nærmere vurdering.

### 5.2 365-dagersregelen

#### 5.2.1 Uncle John, Safe Regalia og BJ-services

Rt. 1994 s. 132 (Uncle John), Rt. 1995 s. 455 (Safe Regalia) og Rt. 1998 s. 794 (BJ Services) gjelder alle spørsmål om skattyteren kan kreve fradrag i Norge for en forholdsmessig andel av kostnadene som påløper i tiden fartøyet ligger «stand by» i påvente av oppdrag. Dette er et spørsmål om indirekte kostnader skal fordeles etter «aktive dagersregelen» eller «365-dagersregelen».<sup>211</sup>

Etter begge reglene skal selskapets totale indirekte kostnader multipliseres med en fordelingsnøkkel. Telleren utgjør antall dager driftsmidlet har vært i bruk i Norge. Spørsmålet er om nevneren skal være samlet antall dager driftsmidlet har vært i bruk i inntektsåret (aktive dagersregelen) eller samtlige av årets dager (365-dagersregelen). Dersom kostnadene fradragsføres etter 365-dagersregelen gis det ikke fradrag for utgifter som påløper i

---

<sup>209</sup> Rt. 1994 s. 132 (Uncle John), Rt. 1995 s. 455 (Safe Regalia), Rt. 1998 s. 794 (BJ Services), Rt. 2002 s. 718 (Heerema III) og Rt. 2005 s. 855 (Allseas I).

<sup>210</sup> Jf. Skoghøy (2018) s. 106.

<sup>211</sup> Se Skaar (2006) s. 248 flg.

opplagsperioder. Begrunnelsen er at driftsstedet ikke skal bære kostnader som skriver seg fra markedsrisikoen.

Høyesteretts konklusjon i *Uncle John* var at det kun skulle gis fradrag i Norge for de indirekte kostnadene i tiden det forelå et fast driftssted. Utgifter som påløp i opplagsperiodene hadde ingenting med «virksomheten ved det faste driftssted å gjøre, [...]».<sup>212</sup> I *Safe Regalia* innrømte flertallet fradrag for en forholdsmessig del av standby-kostnadene. Stand by-perioden var etter flertallets syn nødvendig for at fartøyet skulle få oppdrag i Norge.<sup>213</sup> I *BJ-services* kom Høyesterett enstemmig til at det ikke kunne gis fradrag for de faste opplagskostnadene fartøyet hadde når det lå og ventet på oppdrag. *BJ-services* fraviker *Safe Regalia*, men er i overensstemmelse med *Uncle John*. Gjeldende rett etter *BJ-services* er 365-dagers regelen.

## **5.2.2 Er 365-dagersregelen i tråd med OECDs autoriserte tilnærming?**

Spørsmålet er om kostnader som påløper i tiden fartøyet ligger «stand by» i påvente av nye oppdrag, skal allokere til Norge etter AoA. Vurderingen vil ta utgangspunkt i typetilfellet som oppsto i *Uncle John*, *Safe Regalia* og *BJ-services*, nemlig allokering av indirekte kostnader til et midlertidig fast driftssted på norsk kontinentalsokkel.

### **5.2.2.1 Identifikasjon av aktiviteter**

For midlertidige driftssteder på sokkelen er aktiviteten som drives ved det faste driftsstedet oppdraget som utføres gjennom fartøyet.<sup>214</sup> I *Uncle John* var fartøyet spesialbygd for dykkeoperasjoner i forbindelse med oljevirksomheten i Nordsjøen. I *Safe Regalia* utførte riggfartøyet et entreprenør- og serviceoppdrag for utvinningselskapene som opererer i Nordsjøen. I *BJ-services* dreide det seg om et brønnstimuleringsfartøy.

Oppdraget utføres av mannskapet om bord på fartøyet («people functions»).

Gjennomføringen av det enkelte oppdraget har stor økonomisk betydning for å generere inntekter («significant functions»). Det vil derfor utøves SPF fra det faste driftsstedet. De SPF som utføres fra driftsstedet er knyttet til selve gjennomføringen av oppdraget på sokkelen.

---

<sup>212</sup> Jf. Rt. 1994 s. 132 (*Uncle John*) s. 138

<sup>213</sup> Jf. Rt. 1995 s. 455 (*Safe Regalia*) s. 466.

<sup>214</sup> Drøftelsen i dette kapitlet er basert på avhandlingens kapittel 4.2.3.

### 5.2.2.2 Allokering av markedsrisiko

Det sentrale spørsmålet blir om det faste driftsstedet har markedsrisikoen for perioder fartøyet ligger i opplag.<sup>215</sup> Dersom hovedkontoret tilskrives markedsrisikoen etter AoA, taler dette for at kostnadene under opplagsperiodene skal allokere til hovedkontoret. Rettsoppfatningen som har utviklet seg, tilsier at hovedkontoret bærer markedsrisikoen. Spørsmålet er om den samme rettsoppfatningen vil kunne legges til grunn etter AoA.

Det første som må vurderes, er om driftsstedet innehar *Significant People Functions* knyttet til markedsrisikoen i inntektsåret. Dette forutsetter at personer ved driftsstedet utøver «active decision-making» knyttet til aksept eller håndtering av markedsrisikoen.<sup>216</sup> Mannskapet er normalt rekruttert for å utføre oppdraget og drifte fartøyet. Det er utføringen av oppdraget som er det faste driftsstedets funksjon. Det innleide mannskapet vil derfor ikke fatte sentrale beslutninger knyttet til aksept eller håndtering av markedsrisikoen. Med dette menes å vurdere hvilke markeder fartøyet skal utføre oppdrag på, å vurdere alternative markeder eller iverksette tiltak som påvirker markedsrisikoen. Personer ved driftsstedet står ikke for den daglige overvåkingen av risikoen, og har heller ikke funksjonene som trengs for å håndtere ansvaret. Markedsrisikoen vil derfor ikke være pådratt på bakgrunn av SPF som utøves ved driftsstedet.

Under forutsetning at det utøves *Significant People Functions*, påpekes at funksjonen må være «performed by the personnel of the PE at the PE's location».<sup>217</sup> Driftsstedet oppstår når oppdraget starter, og opphører ved oppdragets slutt. Siden AoA oppstiller en geografisk avgrensning, vil allokeringen bli begrenset til risikoen som oppstår under oppdraget. Når fartøyet ligger «stand by» i påvente av oppdrag, drives det ikke virksomhet på sokkelen, og den operasjonelle ledelsen er heller ikke «at the PE's location». Dette tilsier at markedsrisikoen skal plasseres hos hovedkontoret etter OECDs autoriserte tilnærming.

Når hovedkontoret tilskrives markedsrisikoen etter AoA, taler dette for at 365-dagersregelen er i tråd med AoA. Etter aktive dagersregelen er nevneren antall dager driftsmidlet har vært i bruk i inntektsåret. En allokering basert på aktive dagersregelen vil avhenge av markeds-situasjonen det aktuelle inntektsåret.

---

<sup>215</sup> Drøftelsen i dette kapitlet er basert på avhandlingens kapittel 4.2.4

<sup>216</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 25; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 22.

<sup>217</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 97; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 68.

### 5.2.2.3 Allokering av eiendeler

Avskrivninger er en fast kostnad som skal fordeles etter 365-dagersregelen. Avskrivninger blir derfor beregnet med utgangspunkt i antall dager fartøyet har vært i bruk i Norge, delt på 365 dager. Gjeldende rett tilsier derfor at allokering av det økonomiske eierskapet til driftsmidlet baserer seg på faktisk bruk som kriterium.<sup>218</sup>

Etter AoA skal faktisk bruk anvendes som allokering metode «in the absence of circumstances in a particular case that warrant a different view».<sup>219</sup> For vårt typetilfelle er det mye som taler for at allokering av fysiske eiendeler heller skal basere seg på *Significant People Functions*. For det første har fartøyene blitt flyttet jevnlig mellom ulike stater, og bruksstedet blitt endret opptil flere ganger. Dykkerfartøyet «Uncle John» hadde for eksempel operert både på norsk, britisk, dansk og nederlandsk sokkel. Spesialskipet «Vestfonn» i *BJ-services* hadde oppdrag med å rense brønner på norsk, britisk, dansk og nederlandsk sokkel. Dette taler for å anvende SPF som metode for allokering av fartøyets økonomiske eierskap.

For det andre vil periodisk brukte driftsmidler ofte kreve en mer aktiv håndtering av selve markedsrisikoen. Når hovedkontoret sitter med markedsrisikoen, vil hovedkontoret fatte beslutninger om hvilke markeder fartøyet skal utføre oppdrag på. Når hovedkontoret utøver SPF knyttet til driftsmidlets bruk i markedet, burde også det økonomiske eierskapet til fartøyet tilskrives hovedkontoret. Et leiesynspunkt basert på *Significant People Functions* samsvarer best med saksforholdene. Dette innebærer at driftsstedet ikke gis avskrivninger, men fradrag for en (markedsmessig) leie av driftsmidlet.

Særskilte omstendigheter taler derfor for å basere allokeringen av det økonomiske eierskapet til driftsmidlet på SPF og ikke faktisk bruk. AoA utelukker imidlertid ikke en fordeling basert på hvem som bruker driftsmidlet. Selv om SPF utgjør den beste allokering metoden for midlertidige driftssteder, vil en allokering etter faktisk bruk være i tråd med AoA.

For avskrivninger oppstår det videre et spørsmål om hvilket beløp som skal danne utgangspunktet for avskrivningene. For midlertidige faste driftssteder vil overføringen av fartøyet («change in the use of a tangible asset») utgjøre en skattemessig relevant disposisjon.<sup>220</sup> Interne disposisjoner skal prises i tråd med armlengdeprinsippet etter AoA.

---

<sup>218</sup> Drøftelsen i dette kapitlet er basert på avhandlingens kapittel 4.2.5.3.

<sup>219</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 104; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 75.

<sup>220</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 229; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 194.

Rapporten fremhever at markedsverdien skal danne grunnlag for avskrivninger. I *Uncle John*, *Safe Regalia* og *BJ-services* er utgangspunktet for avskrivningene historisk kost. Det er altså hovedkontorets kjøpesum som legges til grunn for beregningen etter gjeldende rett.

Hvorvidt avskrivningene skal beregnes ut ifra markedsverdi eller historisk kost, er avhengig av om en «begrenset AoA» eller «full AoA» skal anvendes. Dette er fordi det ikke skal gjøres påslag ved overføring av driftsmidler som er til midlertidig bruk etter en begrenset AoA.<sup>221</sup> Ettersom *Uncle John*, *Safe Regalia* og *BJ-services* baserer seg modellavtalen slik den lød før 2010 (begrenset AoA), vil historisk kost være korrekt utgangspunkt.

Til slutt nevnes at det for periodisk brukte driftsmidler ofte vil kunne være aktuelt å anse driftsstedet og hovedkontoret som *felles eier* av driftsmidlet. Anses hovedkontoret og driftsstedet som felles eier av driftsmidlet, skal også en andel av kostnadene fordeles tilsvarende på grunnlag av den enkeltes nytte av fartøyet (KBO).<sup>222</sup> Dette ville i så fall medført at driftsstedet også tilordnes en andel av de samlede kostnadene, herunder kostnadene påløpt under opplag. En slik tankegang vil ikke være i tråd med 365-dagersregelen, ettersom det kun gis fradrag for antall aktive dager fartøyet er brukt til virksomhet i Norge.

#### **5.2.2.4 Konklusjon**

Problemstillingen er ikke mulig å besvare generelt, men må vurderes konkret opp mot den aktuelle situasjonen. Etter AoA vil markedsrisikoen tilskrives hovedkontoret. Risikoallokeringen taler for at 365-dagersregelen er i tråd med AoA. For allokering av fysiske eiendeler anvender AoA en hovedregel om faktisk bruk ved fordeling av selskapets driftsmidler. Dette taler også for at 365-dagersregelen er i tråd med AoA.

På den andre siden vil allokering av økonomisk eierskap til periodisk brukte driftsmidler basert på *Significant People Functions* samsvare best med saksforholdene. Legges en slik oppfatning til grunn, vil 365-dagers regelen ikke være i tråd med AoA. Tilsier den faktiske situasjonen at hovedkontoret og driftsstedet er *felles eier* av driftsmidlet, vil heller ikke 365-dagersregelen være i tråd med OECDs autoriserte tilnærming.

---

<sup>221</sup> Jf. avhandlingens kapittel 3.3.2.1.

<sup>222</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 232; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 197 Jf. TPG. (2017) C.1 – pkt. 8.12.



## 5.3 Sesongunntaket

### 5.3.1 Heerema III og Allseas I

I *BJ-services* tok ikke Høyesterett stilling til om det faste driftsstedet skal belastes risiko dersom driftsmidlets virksomhet er sesongbetont eller av andre fysiske grunner begrenset til en del av året.<sup>223</sup> Dette spørsmålet ble tema i de to neste høyesterettsavgjørelsene, Rt. 2002 s. 718 (Heerema III) og Rt. 2005 s. 855 (Allseas I). Dommene utvikler og presiserer sesongunntaket. I begge sakene var spørsmålet om en forholdsmessig andel av de indirekte kostnadene skulle fordeles til Norge over samtlige av årets dager – 365-dagersregelen – eller om et lavere antall dager måtte legges til grunn.

I *Heerema III* og *Allseas I* innfører Høyesterett et unntak fra 365-dagersregelen dersom virksomheten er «sesongbetont». En virksomhet er «sesongbetont» hvis det på grunn av naturgitte forhold ikke er marked for den konkrete virksomhet annet enn i en begrenset del av året. Det er ikke tilstrekkelig at driftsmidlet ligger nede om vinteren på grunn av værforholdene i Nordsjøen. Sesongunntaket får ikke anvendelse dersom virksomheten kan forflyttes til andre markeder der de naturgitte begrensninger ikke foreligger. I normalperioden er risikoen for dager uten inntektsbringende virksomhet driftsstedet uvedkommende.<sup>224</sup>

Når en virksomhet er sesongbetont, fordeles kostnadene over den aktuelle sesongen, og ikke 365 dager. Sesongunntaket er til gunst for skattyter ettersom det også gis fradrag i det norske inntektsskattegrunnlaget for utgifter i tiden fartøyet er inaktiv grunnet værforhold om vinteren. I *Heerema III* ble virksomhet ansett som sesongbetont, siden driften av løftefartøyet DB 102 ikke kunne forflyttes til andre markeder. Dagsantallet utgiftene skulle fordeles på, tok utgangspunkt i den del av året det erfaringsmessig kan gjennomføres løfteoppdrag. Sesongunntaket fikk ikke anvendelse i *Allseas I*, ettersom skipene hadde vært brukt i så stor grad at virksomheten ikke var begrenset til en del av året. Skipene hadde hatt betydelig aktivitet om vinteren, og fradraget for de indirekte kostnadene ble derfor fordelt på 365 dager.<sup>225</sup>

---

<sup>223</sup> Jf. Rt. 1998 s. 794 (*BJ-services*) s. 806 – 807.

<sup>224</sup> Jf. Rt. 2002 s. 718 (*Heerema III*) s. 727.

<sup>225</sup> Jf. Rt. 2005 s. 855 avsnitt 45.

## 5.3.2 Er sesongunntaket i tråd med OECDs autoriserte tilnærming?

### 5.3.2.1 Identifikasjon av aktiviteter

I *Heerema III* skjedde virksomheten gjennom et tungt løftefartøy. I *Allseas I* skjedde rørleggingsvirksomheten gjennom to spesialskip. Aktivitetene som foregikk ved det faste driftsstedet, var derfor løfte- og rørleggingsvirksomheten utført ved bruk av fartøyene. Gjennomføringen av oppdraget har stor økonomisk betydning for å generere inntekter og fordrer beslutninger fra mannskapet om bord. Det utøves derfor SPF fra driftsstedet. De SPF som utføres, vil også her være knyttet til utføringen av oppdraget.

### 5.3.2.2 Allokering av sesongrisiko

Spørsmålet er om det faste driftsstedet skal tilskrives risikoen for at virksomheten ikke kan drives hele året grunnet værforhold om vinteren. Rettsoppfatningen som har utviklet seg, tilsier at risikoen som hovedregel skal allokere til hovedkontoret. Ligger fartøyet derimot nede fordi virksomheten er *sesongbetont*, skal deler av risikoen tilskrives det faste driftsstedet. Når virksomheten er sesongbetont, har altså driftsstedet sesongrisikoen for tidsrommet mellom normalperioden og 365 dager.<sup>226</sup> Spørsmålet er om et slikt synspunkt er i overensstemmelse med AoA.

Funksjonen som utøves gjennom de midlertidige driftsstedene, vil også her være oppdraget på sokkelen. I likhet med risikoen for markedsvingninger, vil ikke personer ved driftsstedet utøve «active decision-making» knyttet til aksept eller håndtering av sesongrisikoen.<sup>227</sup> Det er normalt hovedkontoret som avgjør på bakgrunn av værforholdene i de ulike markedene hvilke oppdrag som skal utøves, og inngår kontrakter med eksterne oppdragsgivere i tråd med dette. Det faste driftsstedet vil derfor ikke utøve *Significant People Functions* knyttet til sesongrisikoen i inntektsåret. Det eksisterer ikke et fast driftssted når fartøyet ligger nede om vinteren grunnet værforhold. Funksjonen vil derfor heller ikke være «performed by the personnel of the PE at the PE's location».<sup>228</sup> Utgangspunktet etter AoA er dermed at hovedkontoret har risikoen for sesongsvingninger.

At virksomheten er *sesongbetont*, endrer ikke dette. Nedsiden ved at et fartøy ikke kan operere om vinteren, har ingen direkte sammenheng med beslutninger som treffes under

---

<sup>226</sup> Se Skaar (2006) s. 252.

<sup>227</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I B-3, pkt. 25; 2010-rapporten, Part I B-3, pkt. 22.

<sup>228</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 97; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 68.

oppdraget, eller virksomheten som skjer på kontinentalsokkelen. Høyesteretts konklusjon om at driftsstedet har sesongrisikoen for tidsrommet *mellom* normalperioden og 365 dager er derfor ikke i tråd med retningslinjene i AoA-rapporten.

### 5.3.2.3 Konklusjon

Sesongunntaket vil ikke være i tråd med risikoallokeringen etter OECDs autoriserte tilnærming. Det er imidlertid lite trolig at Høyesterett vil fravike sesongunntaket etter innføringen av AoA. Tvert imot burde sesongunntaket bli stående, idet en annen løsning vil føre til at skatteavtalen anvendes til ugunst for skattyter. Uavhengig av dette er problemstillingen lite aktuell. Som *Allseas I* viser, vil virksomheten i de fleste tilfeller kunne forflyttes til andre markeder der naturgitte begrensninger ikke foreligger.

## 5.4 Konsekvensen for allokering av bruttoinntekter

Foruten spørsmålet om mobilisering og demobilisering i *Heerema III*<sup>229</sup>, var det i samtlige saker ubestridt at fartøyene hadde skatteplikt til Norge for den bruttoinntekten de hadde hatt av virksomheten på sokkelen. Dette innebærer at hele kontraktssummen for oppdragene som ble utført på norsk sokkel, ble allokert til driftsstedet.

Kontraktbaserte rettigheter og forpliktelser fordeles til delen av selskapet som er tilordnet funksjonene, risikoen eller eiendelene som omfattes av kontrakten.<sup>230</sup> Når skattemyndighetene allokere hele kontraktssummen for oppdragene til driftsstedet, vil ikke inntektssiden være i tråd med AoA. En sentral forskjell etter innføringen av AoA er at også inntektselementer knyttet til det å bære markedsrisikoen, skal holdes utenfor driftsstedets beskatningsgrunnlag. Når hovedkontoret tilskrives markedsrisikoen eller sesongrisikoen, vil en større andel av bruttoinntekten allokere til hovedkontoret. Dette fører til en mer rettferdig og symmetrisk fordeling av inntekter og kostnader.

Saksforholdet i *Safe Regalia* kan her brukes som illustrasjon. *Safe Regalia* var hjemmehørende i Sverige. Fartøyet kunne ikke ha inntektsbringende oppdrag i hjemstaten. Inntekten ble opptjent i sin helhet i Norge og Storbritannia.<sup>231</sup> Fradrag for kostnader knyttet til opplagsperioder, blir etter gjeldende rett nektet i Norge fordi markedsrisikoen ligger hos hovedkontoret i hjemstaten. Etersom det ikke er noen inntekter som opptjenes i hjemstaten

---

<sup>229</sup> Se Rt. 2002 s. 718 (*Heerema III*) s. 724.

<sup>230</sup> Se avhandlingens kapittel 4.2.6.

<sup>231</sup> Se Rt. 1995 s. 455 (*Safe Regalia*) s. 466 – 467.

vil det ikke være et inntektsgrunnlag å fradragføre kostnadene i. Selskapet vil derfor ikke kunne bruke skattefordelen effektivt. Denne urimeligheten løses antageligvis ved AoA, ettersom hjemstaten allokeres en andel av bruttoinntekten i tråd med pådratt markeds- og sesongrisiko.

OECD har uttalt at allokering av inntekter og kostnader før og etter driftsstedets eksistens, gir opphav til spesielle problemer ved beregning av fortjenesten som skal allokeres til driftsstedet. Denne problematikken illustreres godt gjennom kortvarige driftssteder på kontinentalsokkelen. Selv om OECD har anerkjent problemet, forsøkes den ikke regulert i AoA-rapporten.<sup>232</sup> Etter norsk rett er det alminnelig antatt at skatteplikten ikke er geografisk avgrenset til aktivitet som foregår innen Norge. Skal retningslinjene i AoA-rapporten tas på ordet, vil imidlertid inntekter opparbeidet før driftsstedets eksistens sjeldent komme til beskatning. Dette er fordi fortjeneste i stor grad følger risiko. Risiko følger *Significant People Functions* som utøves «by the personnel of the PE at the PE's location».<sup>233</sup> Den operasjonelle ledelsen på sokkelen fatter sjeldent beslutninger utover gjennomføringen av oppdraget. Dette tilsier en annen inntektsfordeling enn den som er forutsatt av Høyesterett.

## **5.5 Ny Allseas-sak til Høyesterett?**

### **5.5.1 Saksforholdet**

LB-2020-158590 gjaldt et portugisisk selskap, Allseas EMEA LDA («Allseas», «Selskapet»), med hovedkontor på Madeira. I 2010 inngikk Selskapet to EPIC-kontrakter med Statoil om sveising og legging av rør på norsk sokkel.<sup>234</sup> Selskapet utførte arbeidet ved bruk av fartøyet Lorelay fra april til oktober 2013. Oppdragsperioden var samlet 173 dager. Skipet ble liggende å vente i 55 dager på grunn av dårlig vær («Waiting on Weather», «WoW»).

Selskapet fremforhandlet en avtale med Statoil vedrørende kompensasjon for WoW-dager. Etter kontrakten skulle Statoil betale vederlag til Allseas for dager været hindret driften på sokkelen. Statoil betalte Allseas for WoW i henhold til avtalte rater. Spørsmålet retten tok stilling til var om bruttoinntekten for dette skulle allokeres til driftsstedet («AEL PE»), eller hovedkontoret i Portugal («AEL hovedforetak»).

---

<sup>232</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-3, pkt. 259; 2010-rapporten, Part I D-3, pkt. 223.

<sup>233</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 97; 2010-rapporten, Part I D-2, pkt. 68.

<sup>234</sup> Ingeniørtjenester (E=engineering), anskaffelser (P=procurement), montering (I=installation) og ferdigstillelse (C=completion).

## 5.5.2 Rettens resultat og begrunnelse

Retten kom til at bruttoinntekten for mottatt WoW-vederlag skulle allokere til det faste driftsstedet etter skatteavtalen mellom Norge og Portugal artikkel 7. WoW-inntektene kunne derfor skattlegges i Norge. Det første retten vurderer er om AEL PE skal tilskrives det kontraktsbaserte vederlaget for WoW. Dernest foretas en vurdering av om det er driftsstedet eller hovedforetaket som skal tilskrives WoW-risikoen. Vurderingene er overlappende.

OECDs autoriserte tilnærming tilsier en annen struktur enn den retten har lagt til grunn i sin vurdering. Kontraktsmessige rettigheter skal allokere på bakgrunn av driftsstedets funksjoner i lys av driftsstedets eiendeler og risiko. Det vil derfor være hensiktsmessig å vurdere om (i) driftsstedet skal allokere WoW-risikoen og (ii) om kontrakten tilknyttet kompensasjonen for risikoen skal allokere til driftsstedet.

### 5.5.2.1 Allokering av WoW-risiko

Retten kom til at risikoen for WoW måtte henføres til det faste driftsstedet. Retten uttaler at «[r]isikofordelingen intern i selskapet må følge funksjonene som risikoen knytter seg til». Det vises til at «[r]isiko for WoW knytter seg til selve kjernevirksomheten til det faste driftsstedet. Dersom det er dårlig vær, får ikke det faste driftsstedet utført rørleggingen på sokkelen».<sup>235</sup>

Det kan virke som at retten likestiller «functions» med «significant people functions». Selve funksjonen – eller aktiviteten – som skjer på sokkelen er sveising og legging av rør. For plassering av risiko er det ikke nok at risikoen knytter seg til aktiviteten som skjer ved driftsstedet. Funksjonen må i tillegg (i) bidra til høy verdiskapning i selskapet og (ii) fordre beslutninger fra personer ved driftsstedet. Funksjonen må videre være utført av personalet ved det faste driftsstedet, i dette tilfellet mannskapet på Lorelay.

Det kan stilles spørsmål ved om retten har foretatt en selvstendig vurdering av om SPF utøves fra det faste driftsstedet. Som ledd i begrunnelsen vises det til at «det ikke er godtgjort at *ansatte i Portugal* innehadde noen "significant people functions" verken knyttet til WoW eller gjennomføringen av kontrakten [...]» (kursivert her).<sup>236</sup> Risikoen for WoW skilte seg derfor «ikke fra annen driftsstans». Når driftsstedet har risikoen for «annen driftsstans», vil også

---

<sup>235</sup> Jf. LB-2020-158590 s. 25 avsnitt 3.

<sup>236</sup> Jf. LB-2020-158590 s. 25 avsnitt 3.

kostnadene for dette allokteres til driftsstedet. Motstykket til dette er etter rettens syn at «WoW-vederlaget skal tilordnes det faste driftsstedet».<sup>237</sup>

Det er grunn til å stille seg kritisk til rettens begrunnelse. For det første trekker retten en motsetningsslutning ved at driftsstedet skal tilskrives WoW-risiko basert på SPF, fordi hovedkontoret *ikke* utøver SPF. En slik tankegang vil kunne lede til et tiltrekningsprinsipp.<sup>238</sup> Dersom driftsstedet tilordnes SPF simpelthen fordi hovedkontoret ikke gjør det, oppstår risiko for at inntekter som ikke direkte kan knyttes til aktiviteten ved driftsstedet, skattlegges i kildestaten. En slik tilnærming vil stride mot tilknytningsvilkåret i skatteavtalen art. 7 nr. 1.

Retten anvender videre et slags symmetriprinsipp for at inntekter knyttet til driftsstans på grunn av vær, skal tilordnes driftsstedet, ettersom kostnader knyttet til «annen driftsstans» tilskrives driftsstedet. Hvorfor «annen driftsstans» skal sidestilles med driftsstans grunnet vær fremgår ikke tydelig. Driftsstans grunnet vær er forhold som er utenfor alle parters kontroll. Annen driftsstans vil typisk være forårsaket av forhold som oppstår i forbindelse med utføringen av oppdraget, og vil antageligvis være innenfor mannskapets kontroll. Hvilken forskjell dette i så fall vil få for vurderingen er ikke tatt i betraktning.

Som begrunnelse for at værrisikoen skal tilskrives driftsstedet, er det vist til at det er ledelsen på fartøyet som har mulighet til å «påvirke vurderingen av om værforholdene hindrer rørleggingen».<sup>239</sup> Det er uklart hva retten vurderer. Én tilnærming kan være å begrunne at driftsstedet utøver SPF, herunder at ledelsen på fartøyet står for «active decision-making».<sup>240</sup> En annen tilnærming kan være å begrunne at SPF er «performed by the personnel of the PE at the PE's location».<sup>241</sup> Førstnevnte sikter til en vurdering av om det i det hele tatt utøves SPF ved driftsstedet, hvor den andre tilnærmingen vurderer om risikoen skal allokteres til driftsstedet.

Argumentasjonen er likevel sentral for begge tilnærminger. Driftsstedet tilskrives SPF dersom personer ved driftsstedet fatter sentrale beslutninger som er avgjørende for risikoen som er pådratt. Siden beslutninger vedrørende den maritime driften tas av operative ledere om bord, vil mannskapet fatte beslutninger som er relevant for WoW-risikoen. Det er altså den

---

<sup>237</sup> Jf. LB-2020-158590 s. 25 avsnitt 4.

<sup>238</sup> Se kapittel 3.3.1 om «force of attraction» prinsippet og OECD-komm. (2008), Art. 7 – 10.

<sup>239</sup> Jf. LB-2020-158590 s. 27 avsnitt 1.

<sup>240</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 24.

<sup>241</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 97.

operative ledelsen på fartøyet som bestemmer om oppdraget kan utføres til tross for værforholdene. Denne beslutningsmyndigheten er videre knyttet til funksjoner utført av personalet ved det faste driftsstedet. Dette tilsier at «the significant people functions relevant to the assumption of risk are performed by the personnel of the PE at the PE's location».<sup>242</sup> Etter AoA vil derfor WoW-risikoen tilskrives det faste driftsstedet.

Symmetrihensyn underbygger denne konklusjonen. En prinsipiell forskjell fra dommene som utvikler 365-dagers regelen, er at det i *Allseas III* dreier seg om fortjeneste som oppstår under oppdraget. Når fartøyet ligger og venter på været under oppdragsperioden, ligger det i beredskap for et norsk oppdrag. Etter den rettsoppfatning som har utviklet seg gjennom høyesterettspraksis, ville AEL PE fått fradrag for kostnader knyttet til WoW.<sup>243</sup> Dersom inntektene ikke undergis en tilsvarende fordeling vil resultatet være lite forenelig med selvstendighetsfiksjonen. Driftsstedet, som et selvstendig foretak i en kommersiell forhandlingsituasjon, ville ikke gått med på å dekke alle WoW-kostnadene i et tilfelle hvor det andre «selskapet» (hovedkontoret) mottar alle inntektene knyttet til WoW. Selv om det kan stilles spørsmål ved lagmannsrettens begrunnelse, er resultatet i tråd med AoA.

### 5.5.2.2 Allokering av det kontraktsbaserte vederlaget for WoW

Det må avgjøres hvilke av foretakets kontrakter som ville vært inngått direkte med det faste driftsstedet dersom det hadde vært et selvstendig foretak. Retten formulerer dette som et spørsmål om «AEL PE skal tilordnes den andelen av rettigheter og forpliktelser [...] som kan knyttes til det faste driftsstedets aktivitet, det vil si 'virksomheten' på sokkelen».<sup>244</sup> Siden vederlaget for WoW er nært knyttet til rørleggingen på norsk sokkel, konkluder retten med at bruttoinntekten skal henføres til det faste driftsstedet.

Retten slår her fast at allokering av kontraktsbaserte rettigheter er avhengig av hvilke funksjoner som utøves fra driftsstedet. Støtte for dette finnes i rapportens ordlyd om at kontraktsbaserte rettigheter «should become clear as a result of analysing the PE's functions in light of its assets used and risks assumed».<sup>245</sup> Det faste driftsstedets «functions» er rørleggingen som skjer på sokkelen. Et poeng som er forbigått av retten, er imidlertid at driftsstedets funksjoner også må ses i lys av «risks assumed». Hadde retten tatt stilling til

---

<sup>242</sup> *Ibid.*

<sup>243</sup> Se Rt. 1998 s. 794 (BJ-services), s. 809.

<sup>244</sup> LB-2020-158590 s. 25 avsnitt 1.

<sup>245</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 129.

hvilken del av selskapet som hadde WoW-risikoen innledningsvis, ville dette styrket begrunnelsen. Siden driftsstedet er tilskrevet WoW-risikoen, bør nemlig kontrakten vedrørende kompensasjon for risikoen også tilordnes driftsstedet. En naturlig følge av dette er at kontrakten «should be hypothesised to have been entered into by the PE» etter AoA.<sup>246</sup>

Allseas anførte at driftsstedet måtte anses som en underleverandør til hovedforetaket, slik at driftsstedet får sin inntekt fra hovedforetaket, og ikke kontraktene med Statoil.<sup>247</sup> Alle inntekter og utgifter ble bokført i selskapet i Portugal. Etter selskapets syn kunne ikke driftsstedet selv ha inngått kontraktene med Statoil, fordi driftsstedet ikke hadde stor nok balanse til å påta seg et slik oppdrag. Lagmannsretten er ikke enig i AELs funksjonsanalyse:

At kontraktene er inngått med AEL som sådan og at alle inntekter og utgifter er bokført i selskapet i Portugal, er en naturlig følge av at det faste driftsstedet ikke er et selvstendig rettssubjekt.<sup>248</sup>

Retten bruker hverken OECDs rapport eller øvrige rettskilder for å begrunne resultatet. Selv om «en naturlig følge» av at driftsstedet ikke er et selvstendig rettssubjekt er at inntektene bokføres i Portugal, kan argumentasjonen strekkes enda lengre. Etter AoA skal regnskapet utgjøre et utgangspunkt for vurderingen. Det avgjørende er ikke hva som følger av regnskapet, men hvilken risiko og rettigheter som tilskrives driftsstedet etter funksjons- og faktumanalysen. Regnskapet skal justeres i tråd med dette. Hvor inntektene og utgiftene i realiteten er bokført, er derfor irrelevant etter AoA.

At driftsstedet ikke hadde stor nok balanse til å påta seg oppdraget, vil også være uten betydning etter AoA. Driftsstedet skal tilskrives en hypotetisk finansiering bestående blant annet av fri kapital. En grunntanke er at driftsstedet tilskrives kapital, uavhengig om kapitalen formelt sett er tildelt driftsstedet. Kapitalen følger risikoen, og ikke omvendt. Når retten kommer til at WoW-risikoen tilskrives driftsstedet, skal også driftsstedet etter AoA forutsettes å ha kapital stor nok til å håndtere risikoen. Når retten ikke vurderer hvem som har WoW-risikoen innledningsvis, mister også retten her et viktig poeng.

---

<sup>246</sup> Jf. 2008-rapporten, Part I D-2, pkt. 129.

<sup>247</sup> LB-2020-158590 s. 24 avsnitt 2.

<sup>248</sup> LB-2020-158590 s. 24 avsnitt 3.



## 6 Avsluttende betraktninger

For å besvare det innledende spørsmål om innføringen av AoA fører til en endret rettstilstand for skattlegging av midlertidige driftssteder, vil jeg her forsøke å trekke opp noen hovedlinjer.

Fortjeneste allokeres basert på **risikoen** som kan tilordnes det faste driftsstedet. Risikoen følger *Significant People Functions*, og vil avhenge av at personer ved driftsstedet utøver beslutningsmyndighet knyttet til risikoen. For midlertidige driftssteder vil kildestatsbeskatningen i prinsippet bli begrenset til risikoen som oppstår under oppdraget. Etter AoA har hovedkontoret markedsrisikoen og sesongrisikoen. Driftsstedet har værrisikoen som oppstår under oppdraget. I avhandlingen har jeg derfor kommet til at risikofordelingen i 365-dagersregelen er i tråd med AoA. Ved fordeling av kostnader som påløper i tiden fartøyet ligger «stand by» i påvente av oppdrag, taler dette for at AoA ikke vil føre til en endret rettstilstand.

Selskapets fysiske **eiendeler** skal i utgangspunktet fordeles etter hvilken del av selskapet som bruker eiendelen. Etter norsk rett allokeres indirekte kostnader etter hvor driftsmidlet er i bruk, og AoA fører i utgangspunktet ikke til en endret rettstilstand. For spørsmålet om avskrivningene skal gis med utgangspunkt i markedsverdi eller historisk kost, stiller saken seg annerledes. Etter min oppfatning er dette et område hvor sondringen mellom «full AoA» og «begrenset AoA» kan få stor betydning. Etter en «full AoA» tas det utgangspunkt i markedsverdien, og etter en «begrenset AoA» tas det utgangspunkt i historisk kost.

Viktigst av alt er at prinsippene som utledes av AoA er lite tilpasset for overføring av periodisk brukte driftsmidler. I avhandlingen har jeg flere steder påpekt at økonomisk eierskap til driftsmidlene bør allokeres på bakgrunn av *Significant People Functions*. I et slikt tilfelle får ikke driftsstedet avskrivninger, men fradrag for leie av fartøyet. Når hovedkontoret har markedsrisikoen, må dette i så fall avspeiles i den markedsmessige leien som belastes det faste driftsstedet. Legges denne oppfatningen til grunn, vil AoA føre til en endret rettstilstand.

**Kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser** fordeles til delen av selskapet som er tilordnet funksjonene, risikoen eller eiendelene som omfattes av kontrakten. På dette punktet vil AoA føre til en endret rettstilstand ved at kontraktsbeløpet fordeles mellom hovedkontoret og driftsstedet. Hjemstaten skal derfor allokeres en andel av kontraktssummen i tråd med pådratt markedsrisiko og sesongrisiko. Kildestaten skal allokeres delen av kontraktssummen som knytter seg til værrisikoen under oppdraget. Hvordan allokering av kontraktsbaserte

rettigheter og forpliktelser skal skje, er vurdert i LB-2020-158590. Avgjørelsen utgjør imidlertid ikke et prejudikat, og kan heller ikke tillegges større vekt enn det kvaliteten på argumentasjonen tilsier. Det er da ikke avgjørelsen i seg selv som tillegges rettskildeværdi, men argumentene den bygger på.<sup>249</sup> Kvaliteten på rettens begrunnelse tilsier etter min oppfatning at avgjørelsen burde gis begrenset rettskildeværdi.

Hvordan midlertidige faste driftssteder på norsk kontinentalsokkel skal skattlegges etter OECDs autoriserte tilnærming er et prinsipielt, og til dels uavklart, spørsmål. Det er derfor behov for at Høyesterett avklarer rettstilstanden.

---

<sup>249</sup> Jf. Skoghøy (2018) s. 227.

## **7 Referanseliste**

### **7.1 Lover**

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

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven – petrsktl.).

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

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

### **7.2 Forarbeider**

Ot. prp. nr. 68 (1986-1987) Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt og formue i inntekt (skatteloven) m.fl.

Ot. prp. nr. 42 (1997-1998) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov.

Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising).

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

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

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

Prop.46 S (2013-2014) Samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Kypros, undertegnes i Nicosia 24. februar 2014.

Prop.100 S (2013-2014) Samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Belgia, undertegnet i Oslo 23. april 2014.

### **7.3 Internasjonale traktater og retningslinjer**

Wienkonvensjonen om traktatretten, 23. mai 1969. Hentet fra [https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1\\_1\\_1969.pdf](https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf). Sist sjekket 15.12.2021.

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene, 9. november 1996 (i kraft 5. november 1997) (NSA).

OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 7. juni 2017 (ikrafttredelse 1. November 2019) (MLI).

Overenskomst mellom Norge og Portugal til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue, 24. juni 1970 (ikrafttredelse 1. oktober 1971).

#### **FNs modellavtale**

Department of Economic & Social Affairs, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations New York, 2017.

#### **OECDs modellavtaler**

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 21 November 2017. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1). Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 15 July 2014. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en#page349](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page349). Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 22 July 2010. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en#page1). Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2008*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 17 July 2008. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008\\_mtc\\_cond-2008-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page1). Sist sjekket 15.12.2021.

### **OECDs kommentarer**

OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 21 November 2017. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1). Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 15 July 2014. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en#page349](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page349). Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 22 July 2010. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_mtc\\_cond-2010-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en#page1). Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 17 July 2008. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008\\_mtc\\_cond-2008-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en#page1). Sist sjekket 15.12.2021.

### **OECDs rapporter**

OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Paris, 22 July 2010. Hentet fra <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>. Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Paris, 17 July 2008. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>. Sist sjekket 15.12.2021.

### **OECDs retningslinjer**

OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page50](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page50). Sist sjekket 15.12.2021.

OECD (2010), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing, Paris. Hentet fra [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en#page47](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page47). Sist sjekket 15.12.2021.

## **Andre OECD-kilder**

OECD, *Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris, 23. oktober 1997. Hentet fra <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/91/91.en.pdf>. Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 18 July 2008. Hentet fra <https://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf>. Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention 7 July to 31 December 2008*, Paris, 2008. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/treaties/40974117.pdf>. Sist sjekket 15.12.2021.

OECD, *The 2010 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 22 July 2010. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/treaties/45689328.pdf>. Sist sjekket 15.12.2021.

## **7.4 Rettspraksis**

### **Høyesterettspraksis**

Rt. 1994 s. 132 (Uncle John)

Rt. 1995 s. 455 (Safe Regalia)

Rt. 1997 s. 1646 (Trinc/Trag)

Rt. 1998 s. 794 (BJ Services)

Rt. 2001 s. 512 (Safe Service)

Rt. 2002 s. 718 (Heerema III)

Rt. 2005 s. 855 (Allseas I)

Rt. 2008 s. 233 (Kellog Brown & Root)

Rt. 2008 s. 577 (Sølvik)

Rt. 2011 s. 755 (Kistefos)

Rt. 2011 s. 999 (Allseas II)

Rt. 2011 s. 1581 (Dell)

Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell)

HR-2017-350-A

HR-2018-2433-A

HR-2021-1243-A

### **Underrettspraksis**

LB-2020-158590

### **Skatteklagenemnda**

SKU-2016-35

SKNS1-2018-218

## **7.5 Litteratur**

### **Bøker**

Folkvord, Ben; Furuseth, Eivind; Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utg., Gyldendal 2021.

Hentschel, Sven, *The Taxation of Permanent Establishments: A critical Analysis of the Authorised OECD Approach and Its Implementation in German Tax Law under Specific*

*Consideration of the Challenges Imposed to the PE Concept by the Digitalisation of the Economy*, Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2021.

Naas, Henning; R. Kristiansen, Ståle; Backer-Grøndahl, Finn; Skaarberg Holen, Hanne og Holm Rynning, Marius, *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017.

Skaar, Arvid Aage, *Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers 1991.

Skaar, Arvid Aage, *Norsk skatteavtalerett*, 1. utg., Gyldendal 2006.

Skoghøy, Jens Edvin A, *Rett og rettsanvendelse*, 1. utg., Universitetsforlaget 2018.

Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg., Universitetsforlaget 2009.

Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017.

Vogel, Klaus; Reimer, Ekkehart; Rust, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4. utg., Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2015.

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3. utg., Kluwer Law International BV, The Netherlands, 1997.

Ward, David A mfl., *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 1. utg., International Fiscal Association 2005.

## **Artikler**

De Baets, Stefaan, «Risk Assumption under the Authorised OECD Approach and the 2017 OECD Transfer Pricing Guidelines: Absence of Full Guidance Creates Confusion and Uncertainty», *Transfer Pricing International*, (2018) nr. 5, s. 243 – 354.

Lange; Frank; Singh, Amrit Paul, «Inntektsallokering til faste driftsteder – del II: Allokering av materielle og finansielle aktive», *Revisjon og Regnskap*, 2008 nr. 8.

Noel, Luis, «OECD – The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?», *Bulletin for International Taxation 2011 (Volume 65), No. 1*.

Jensen, Eirik, «Armlengdeprinsippet som ble borte. Noen kritiske refleksjoner over den norske 365-dagersregelen», *Tidsskrift for skatt og avgift*, 21 (2002) nr. 3, s. 216 – 264.



Hernes, Anders K., «Inntektsallokering – hovedregler», *Tidsskrift for skatt og avgift*, 37 (2018) nr. 3-4, s. 261 – 293

Huibregtse, Steef; Verdoner, Louan; Valuyte, Igne; Offermanns, René, «Status of Implementation of the Authorized OECD Approach into Domestic Tax Law and Tax Treaties – Part 1», *European Taxation* (2015), s. 363 – 373.

Ilstad, Kristine, «Allokering av fortjeneste mellom hovedkontor og fast driftssted – og kampen om skatteprovenyet», *Høyt Skattet, Festskrift til Fredrik Zimmer*, Bettina Banoun (red.), Ole Gjems-Onstad (red.) og Arvid Aage Skaar (red.), Universitetsforlaget 2014, s. 299 – 319.

Kamphuis, Erik, «Significant People Functions and Functional Ownership: The New Motto in Transfer Pricing», *Tax Management Transfer Pricing Report 2008*, Vol. 17, No. 7.

Skaar, Arvid Aage, «The Norwegian Supreme Court and Its '365-day Rule'», *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, Series on International Taxation, No. 26, Kluwer Law International 2002, s. 231 – 248.

Sollund, Stig, «Artikkel 7 i nye skatteavtaler – ansiktsløftning eller forvandling?», *Høyt Skattet, Festskrift til Fredrik Zimmer*, Bettina Banoun (red.), Ole Gjems-Onstad (red.) og Arvid Aage Skaar (red.), Universitetsforlaget 2014, s. 523 – 533.

Zimmer, Fredrik, «Høyesterett som skatteavtaletolker», *Retts teori og rettsliv: festskrift til Carsten Smith til 70-årsdagen 13. juli 2002*, Universitetsforlaget 2002, s. 939 – 956.

Zimmer, Fredrik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011», *Tidsskrift for skatt og avgift*, 31 (2011) nr. 1, s. 43 – 85.

Zimmer, Fredrik, «Noe om staten som part i skattesaker for domstolene», *Forsker og formidler: festskrift til Erik Magnus Boe på 70-årsdagen 17. april 2013*, Universitetsforlaget 2013, s. 404 – 416.

## 7.6 Elektroniske kilder

Finansdepartementets hjemmeside, *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*, sist oppdatert 04.11.2019: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatte-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>, sist sjekket 15.12.2021.

