



Handelshøyskolen BI - campus Oslo

MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Fast driftssted og endringer som følge av BEPS

Navn: Kristin Guldås, Kristine Midtbø Mo,

Utlevering: 12.09.2018 09.00

Innlevering: 10.05.2019 12.00

Forkortelser

BEPS/	Base erosion and profit shifting,
BEPS-prosjektet	endelig rapport publisert 5. Oktober 2015
CIF	Cost, Insurance, Freight
FCA	Free carrier
G20	Samarbeidsforum bestående av 19 land samt Den europeiske union (EU).
MLI	Multilateral instrument
NUF	Norsk registrert utenlandsk selskap
OECD-kommentarene	OECD commentaries on the Articles of the Model tax convention
OECD mønsteravtale/ Mønsteravtale	OECD Model tax convention
PPT	Principal purpose test
Rskl.	Lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
Sktfvl.	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Sktfv. forskriften	Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften)
Sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Innholdsfortegnelse

1.	Innledning.....	1
1.1	Emne og problemstilling.....	1
1.2	Oppgavens avgrensing	2
2	Rettskilder og teori.....	2
2.1	Skatteplikt etter norsk internrett.....	2
2.2	BEPS	3
2.3	MLI	5
2.4	Skatteavtale og dobbeltbeskatning	7
2.5	Fast driftssted	9
2.5.1	OECD mønsteravtale artikkel 5	10
2.5.2	Allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted	12
2.5.3	Rapportering	13
2.6	PPT-regelen	14
3.	Vurdering av fast driftssted i praksis	16
3.1	Fakta om selskapet IRE Ltd NUF	17
3.2	Vurdering i henhold til internretten	19
3.3	Vurdering av fast driftssted etter hovedregelen i artikkel 5.1	20
3.3.1	Vilkår om forretningssted	21
3.3.2	Fast forretningssted	22
3.3.3	Virksomhet utøves gjennom fast forretningssted	24
3.4	Skatteavtale mellom Norge og Irland	25
3.4.1	Unntakene i artikkel 5.4, bokstav a til f	26
3.4.2	Vurdering av fast driftssted for IRE Ltd NUF før BEPS action 7..	28
3.4.3	Vurdering av fast driftssted for IRE Ltd NUF etter BEPS action 7	31
3.4.4	Forberedende eller hjelpende aktiviteter	34
3.5	Anti-fragmenteringsregelen	35
3.5.1	Vurdering av IRE Ltd NUF under anti-fragmenteringsregelen....	39
3.5.2	Principal purpose test	40
4	Avslutning	44

Sammendrag

Globalisering og omfattende handel over landegrensene er en utvikling som har ført til at det stilles spørsmål ved om inntekter i internasjonale selskap blir skattlagt der virksomheten og verdiskapningen faktisk blir utført. Et av formålene med BEPS-prosjektet var å bekjempe unngåelse av skattlegging i kildestaten ved å utvide definisjonen av fast driftssted.

Oppgavens tema er fast driftssted og endringer som følge av BEPS-prosjektet. I hovedproblemstillingen drøfter vi hvilken betydning endringene i unntaksreglene for aktiviteter av hjelpende- og forberedende karakter i artikkel 5.4 samt ny anti-fragmenteringsregel i artikkel 5.4.1 i OECDs mønsteravtale med kommentarer, vil få for et irsk selskap som utøver virksomhet i Norge. Basert på fakta om selskapet analyserer vi først om selskapet vil bli skattepliktig etter norsk internrett. Dersom dette er tilfelle, ser vi om det foreligger skatteavtale mellom Norge og Irland og om skatteavtalens artikkel 5, fast driftssted, begrenser skatteplikten til Norge før og etter BEPS-prosjektet. Gjennom en analyse av selskapet ved hjelp av PPT-regelen, viser vi hvordan de kompetente myndigheter kan avdekke om skatteplanlegging for å unngå fast driftssted var hovedårsak til den endrede organiseringen av konsernet.

1. Innledning

1.1 Emne og problemstilling

I de senere år har utviklingen gått i retning av at virksomheter organiserer seg globalt. Konkurransmessige forhold er en viktig årsak til omstruktureringen, dette for å kunne benytte seg av lavest mulig globale effektive skattesatser. Ved globalisering har virksomhetene hele verden som utgangspunkt for allokering av eiendeler, funksjoner og risiko. Som et resultat av dette kan det være at selskapene ikke har fysisk eller annen form for tilstedeværelse i de territoriene de opererer i. Selv om et utenlandsk selskap har fysisk tilstedeværelse i et land, kan likevel internasjonal skatterett resultere i at det ikke blir beskattning i det aktuelle landet. Slike tilfeller kan oppstå når et lands intern rett har en definisjon av fast driftssted, der vilkårene ikke regulerer den type aktivitet den utenlandske virksomheten utfører¹.

Fast driftssted er et sentralt begrep i internasjonal skatterett gjennom skatteavtalene. Kildestatens rett til beskattning av virksomhet avhenger imidlertid av interne skatteregler i det aktuelle landet. I norsk internrett har vi ikke begrepet fast driftssted, det er reglene i sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav b som gir hjemmel for skattlegging av utenlandske skattytere. Begrepet fast driftssted vil først bli vurdert når det skal avklares om en skatteavtale kan begrense Norges rett til å skattlegge etter norsk internrett.

OECD mønsteravtale artikkel 5 ble endret i 2017 som følge av BEPS prosjektet. I oppgaven analyserer vi ett globalt selskap som er hjemmehørende i Irland. Selskapet har allerede etablert et datterselskap i Norge, men det har skilt ut datterselskapets innkjøpsfunksjonen i egen en filial i Norge. Vi undersøker først om det foreligger skatteplikt etter norsk internrett, deretter ser vi om det foreligger skatteavtale mellom Norge og Irland. Videre vurderer vi vilkårene for fast forretningssted etter skatteavtalens² artikkel 5.1 og om skatteavtalen begrenser

¹ International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures 2015 Chapter 2

² https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_ie-no_02_nor_2000_tt_ad2.html&WT.z_nav=Navigation Søk; Tax treaty Norway - Ireland

Norges rett til å skattlegge etter norsk internrett. I oppgaven vurderer vi konsekvenser for det irske selskapet i Norge før og etter BEPS med særlig vekt på unntaksreglene i artikkel 5.4 og den nye anti-fragmenteringsreglen i artikkel 5.4.1. PPT-regelen er en ny generell omgåelsesbestemmelse som myndighetene kan benytte for avdekke unngåelse av fast driftssted. Ved bruk av PPT-regelen fortar vi til slutt en analyse av hovedårsaken til at det irske selskapet etablerte filial i Norge.

1.2. Oppgavens avgrensning

I kapittel 2 gir vi en oversikt over rettskilder og teori som har betydning for problemstillingen i oppgaven. Vi omtaler aktuelle regler i norsk internrett og OECD mønsteravtale med kommentarer, i tillegg til relevante tiltak i BEPS-prosjektet, MLI, og PPT-regelen.

I kapittel 3 analyserer vi det irske selskapets opprettelse av filial i Norge. Vurderingen vår er knyttet til artiklene 5.1, 5.4, 5.4.1, 5.5, 5.6 og 5.8 i mønsteravtalen, skatteavtalen mellom Norge og Irland og MLI for Norge og Irland. Videre analyserer vi hovedformålet med selskapets nye organisering der det etableres filialer i alle de land selskapet allerede er etablert med datterselskaper opp mot PPT-regelen.

Vi går kort inn på fordeling av fortjeneste mellom IRE Ltd og et eventuelt fast driftssted.

2. Rettskilder og teori

2.1 Skatteplikt etter norsk internrett

Ved vurdering av skatteplikt til Norge for det irske selskapets filial, ser vi først på internretten i Norge. Hjemmelen for å skattlegge utenlandske skattytere finner vi i sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav b³ om begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt. Dette er ikke skattlegging av skattyter i forhold til bosted eller der selskapet er

³ Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt. (Skatteloven 1999).

hjemmehørende, men skatteplikt etter kilde. Paragrafen sier at person, selskap eller innretning, som ikke er skattepliktig etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2, blir skattepliktig for formue og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra.

Skatteplikten knytter seg til den aktivitet som utlendinger utøver i Norge, og sktl. § 2-3. 1. ledd bokstav b oppstiller flere vilkår for at det skal bli skatteplikt på virksomhetsinntekt til Norge.

Det første vilkåret er at det må foreligge inntekt på bakgrunn av virksomhet, men hva som skal til for at utenlandske selskap skal drive virksomhet i Norge kan være en vanskelig vurdering i mange tilfeller. Virksomhetsbegrepet er ikke definert i sktl. § 2-3, men alminnelig skatteplikt for virksomheter i sktl. § 5-1 jf sktl. § 5-30, 1. ledd sier at fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten. Det vil være naturlig å legge denne definisjonen til grunn også for virksomhetsinntekt vedrørende ikke hjemmehørende selskap⁴ med begrenset skatteplikt til Norge. Når skatteplikten for selskapet etter internretten i Norge er avklart, ser vi videre på skatteavtaleretten mellom de aktuelle landene.

For å kunne utføre en videre skattemessig vurdering i forhold til problemstillingen, vil vi i kapittel 2.2 og 2.3 gjøre rede for bakgrunnen for BEPS og MLI.

2.2 BEPS

Bakgrunnen for at BEPS-prosjektet ble iverksatt var at skatteplanlegging har blitt et økende problem internasjonalt. Trenden er at store internasjonale konsern betaler lite skatt totalt sett. Dette har ført til et vesentlig provenytnap og derfor ble det satt i gang arbeid med å få til en mer rettferdig fordeling av skattebelastningen

⁴ Henning Naas, Ståle R. Kristiansen, Finn Backer-Grøndahl, Hanne Skaarberg Holen og Marius Holm Rynning, *Norsk Internasjonal Skatterett*, 2. utgave, Oslo 2017, s.308

mellom landene. På oppdrag fra G20 landenes toppmøte i 2012, startet OECD en prosess for å kunne motvirke omgåelse og utnyttelse av skatteregler, samt forhindre misbruk av skatteavtaler.

Det er viktig for statene å forhindre skatteplanlegging som har som formål å redusere skattefundamentet i de enkelte land ved å overføre inntekter til land der det er ingen eller lavere beskatning. Hovedmålet⁵ med arbeidet var at all inntekt skal skattlegges en gang, først og fremst i den stat verdiskapningen skjer, samt at det er et mål å unngå dobbeltbeskatning av inntekten. OECD sitt arbeid munnet ut i en handlingsplan, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS), publisert i november 2015. Handlingsplanen⁶ ga 15 tiltak for å imøtegå internasjonale utfordringer vedrørende skatteerosjon.

En forutsetning var at tiltakene skulle innarbeides i OECDs mønsteravtale og kommentarene til mønsteravtalen, og dette ble gjort ved å utarbeide et felles multilateralt instrument, MLI, som statene kunne tiltre, jf. kap. 2.2 i oppgaven. Dette forenklet prosessen med å innarbeide endringer i alle skatteavtalene.

Noen av regelendringene i handlingsplanen ble innført umiddelbart i nasjonal rett. Dette gjelder for eksempel retningslinjer for internprising, som implementeres i OECDs internprisingsretningslinjer. For Norge sin del betyr dette at endringene får umiddelbar virkning som følge av sktl. § 13-1, 4.ledd om interessefelleskap.

Andre av de anbefalte regelendringene krever endring i skatteavtaler mellom deltakerlandene, jf. MLI kap. 2.2. Dette gjelder blant annet tiltak 7 i handlingsplanen, som omhandler tiltak mot kunstig unngåelse av fast driftssted.

Fast driftssted er en forutsetning for at statene kan skattlegge virksomhetsinntekt og det er viktig å gjøre endringer i regelverket for å motvirke virksomheters tilpasning for å unngå etablering av fast driftssted. Tiltak 7 i handlingsplanen gjør

⁵ <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, chapter 2. Background

⁶ <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

endringer på tre områder vedrørende fast driftssted. Dette er endringer i OECDs mønsteravtale art. 5.5 og 5.6 vedrørende kommisjonærstrukturen, endringer i forhold til bruk av unntakene i mønsteravtalens art. 5.4 for å unngå fast driftssted og mønsteravtalens art. 5.3 som gjelder oppsplitting av bygge- og installasjonskontrakter.

2.3 MLI⁷

Det multilaterale instrumentet (MLI) ble utarbeidet for å kunne gjennomføre endringene fra handlingsplanen i BEPS-prosjektet på en enkel og effektiv måte. MLI er dermed sentral i forhold til vår vurdering av fast driftssted i oppgaven og vi vil gå nærmere inn på betydningen av MLI i dette kapittelet. Den konkrete drøftelsen av MLI i forhold til skatteavtale mellom Norge og Irland utføres i kapittel 3.4.

Traktaten er et verktøy for å implementere tiltakene i de mer enn 3000⁸ bilaterale skatteavtaler som er basert på OECD-mønsteravtale. Formålet med skatteavtalen er å hindre dobbelt beskatning, samtidig som man skal unngå å skape muligheter for ingen skatt eller reduserte skatter jf. artikkel 6 punkt 1 i MLI. Det må fremgå i fortalen til en skatteavtale at MLI er implementert.

Noen av bestemmelsene i MLI er minimumsstandarder⁹ som jurisdiksjonene har forpliktet seg til å innføre i sin MLI dersom de velger å benytte MLI til å implementere tiltakene fra BEPS-prosjektet. Andre bestemmelser i MLI kan statene selv velge om de vil innføre, og i noen tilfeller er det også ulike alternative tiltak som kan velges. OECD har utarbeidet en veiledning¹⁰ til MLI som avklarer spørsmål rundt forståelsen og anvendelsen av traktaten.

⁷ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, s. 974

⁸ <http://www.oecd.org/ctp/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>

⁹ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-15-s-20182019/id2618975/sec3> side 7

¹⁰ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, s. 1004

70¹¹ stater inklusiv Norge undertegnet MLI i juni 2017, og frem til 29. mars 2019 er det 87 stater¹² som har ratifisert avtalen. Norge ønsket at MLI skulle få anvendelse på 28 skatteavtaler, som utgjør cirka 1/3 av Norges skatteavtaler. For de resterende skatteavtalene vil tiltakene fra BEPS-prosjektet bli gjennomført ved reforhandling av skatteavtalene. For de skatteavtalene som allerede er under reforhandling, så vil BEPS-tiltakene oppdateres gjennom de pågående bilaterale forhandlingene. Jf. Prop. 15S (2018-2019)¹³ er det fremlagt forslag til stortingsvedtak for å samtykke til ikrafttredelse av MLI slik at endringer i skatteavtaler kan gjennomføres. Endringene forventes vedtatt i løpet av 2019 med gyldighet fra 1 januar 2020.

Når to land med skatteavtale har signert OECD MLI¹⁴ og inkludert deres skatteavtale i listen over skatteavtaler som skal omfattes under artikkel 2.1 (a) (ii), så vil endringene besluttet i hvert land påvirke eksisterende skatteavtale. Det vil si at man må se på både skatteavtale og MLI for å kunne gjøre en helhetlig vurdering mellom de to avtalelandene. Om et land velger å tre ut av MLI på ett senere tidspunkt, følger det av artikkel 37¹⁵ at dersom en skatteavtale i utgangspunktet var omfattet av MLI, så vil dette ikke endre skatteavtalen. Avtalen vil fortsatt inkludere endringene som MLI medførte, og den eneste måten å endre skatteavtalen til ikke å inkludere endringene i MLI, vil være ved oppsigelse av skatteavtalen i sin helhet.

I OECD MLI artikkel 13¹⁶ er det foreslått endring av artikkel 5.4 i mønsteravtalen der det er gitt to alternativ, A og B, for å presisere aktivitetsunntakene med tanke på hvilke aktiviteter som er av forberedende- eller hjelpende karakter.

Som vist i figuren under må begge landene implementere MLI for at skatteavtalen skal endres. Der det er gitt ulike valg under en artikkel og landene i skatteavtalen

¹¹ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-15-s-20182019/id2618975/sec3>

¹² <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

¹³ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-15-s-20182019/id2618975/sec3>

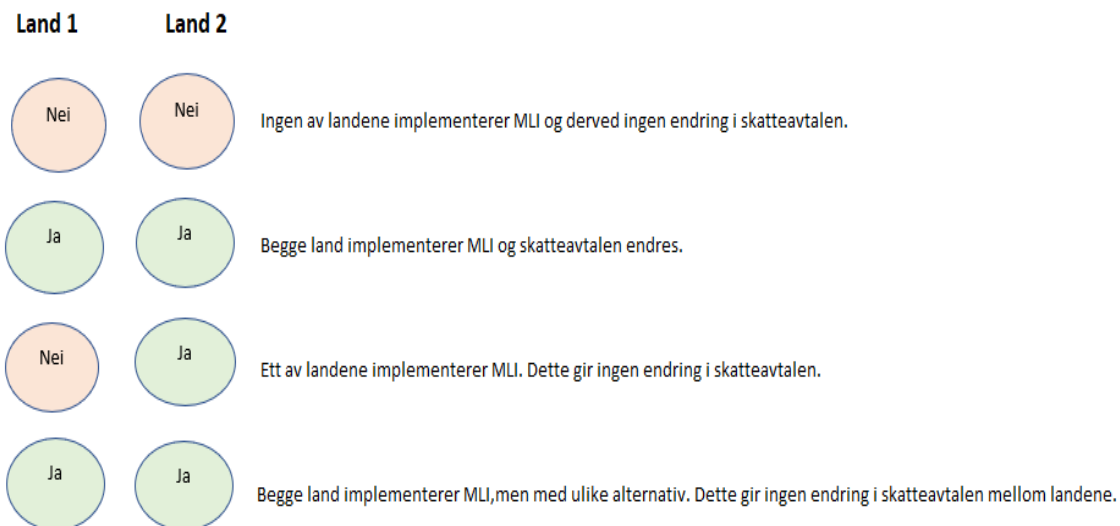
¹⁴ https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_ie-no_02_nor_2000_tt_ad2.html&WT.z_nav=Navigation Søk; Tax treaty Norway - Ireland

¹⁵ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, s. 1003

¹⁶ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, s. 986

har gått inn for ulike alternativ, så vil ikke endringen i MLI gjelde for den aktuelle skatteavtalen.

MLI og konsekvens for skatteavtalen



2.4 Skatteavtaler og dobbeltbeskatning

Før vi ser på skatteavtaleretten mellom Norge og Irland, ser vi nærmere på bakgrunn for skatteavtaler generelt og viktigheten av at det foreligger skatteavtaler mellom landene.

Norge har inngått skatteavtaler med ca. 90 land¹⁷, både bilaterale og multilaterale avtaler. Gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 nr. 1¹⁸, kan Stortinget samtykke i inngåelse av dobbeltbeskatningsavtaler som lempet skattleggingen, jf. også sktl. § 2-37, 1. ledd. Skatteavtalene anses inkorporert i norsk rett med samme trinnhøyde som norsk lov¹⁹.

Dobbeltbeskatning av virksomheter er et stort problem internasjonalt. Dobbelt skattlegging av den samme inntektsposten kan oppstå i tilfeller der

¹⁷ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-15-s-20182019/id2618975/sec1> s. 8

¹⁸ Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv.

¹⁹ Ole Gjems-Onstad Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furueth, *Norsk Bedriftsskatterett* 9. utgave, Oslo 2015, s. 931

inntekten er skattepliktig både i skattyters hjemstat og i utlandet etter regler om begrenset skatteplikt for utenlandske skattytere.

I kommentarene til OECD mønsteravtale²⁰ gis det en definisjon på internasjonal juridisk dobbeltbeskatning: «International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods».

Det vil si at fire vilkår må oppfylles for at det skal foreligge internasjonal juridisk dobbeltbeskatning. Det må være samme skattesubjektet i begge statene, skatten må gjelde den samme inntektsposten, skattene må være sammenlignbare og skattleggingen må skje innenfor samme tidsperiode.

Som nevnt er det norsk intern rett som gir hjemmel for skattlegging av virksomhetsinntekt i Norge²¹. Når det er fastslått at det er skatteplikt til Norge så må skatteavtalen, under forutsetning av at denne er inngått mellom landene, undersøkes i forhold til om det er begrensninger i retten for Norge til å skattlegge. Skatteavtalene har dermed ingen hjemmel for å skattlegge en inntektspost, men avtalene regulerer hvilken stat som skal beskatte inntekts- eller formuesposten. Dette for å unngå dobbeltbeskatning. For det irske selskapet, som problemstillingen vår omhandler, vil skatteavtalen mellom Norge og Irland bli nærmere omtalt i oppgavens kapittel 3.

Videre kan skatteavtalen gi bestemmelser om at begge kontraktstater kan skattlegge samme inntektspost, og det kan være tilfeller der skatteavtalen bestemmer at det er kun den ene staten som skal skattlegge inntekten. I tilfeller der skatteavtalen bestemmer at begge stater kan skattlegge den samme inntekten, kan det forekomme dobbeltbeskatning, slik som er tilfelle i OECDs mønsteravtale artikkel 7.1 siste setning, «may be taxed in that other state». I slike tilfellet gir skatteavtalen anvisning på en metode som statene skal benytte for å unngå

²⁰ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, s. 55 pkt. 1

²¹ Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt. (Skatteloven 1999). §§ 2-2 6. ledd, 2-3 1. ledd bokstav b).

dobbeltbeskatningen. Det vises til to metoder i OECDs mønsteravtale²², unntaksmetoden i art. 23A og kreditmetoden i art. 23B. I de norske skatteavtalene²³ ble unntaksmetoden brukt frem til 1991 og etter dette tidspunkt er det hovedsakelig kreditmetoden som benyttes. Kreditmetoden er etter dagens oppfatning mer i samsvar med det grunnleggende nøytralitetsprinsippet som det norske skattesystemet bygger på.

Er det avtalt at dobbeltbeskatningen skal begrenses ved bruk av kreditmetoden, skal inntekts -og fradragposter knyttet til fast driftssted i utlandet, tas med ved skatteleggingen i Norge. Blir unntaksmetoden benyttet, skal tilsvarende poster unntas fra skattlegging i Norge.

Hovedregelen for skattlegging av virksomhetsinntekt i staten for det faste driftsstedet, finner vi i mønsteravtalen art. 7.1. Det må foretas en tilordning av inntekter og kostnader som gjelder det faste driftsstedet, siden det er overskuddet av aktiviteten ved driftsstedet som skattlegges²⁴. Andre inntekter som ikke er opparbeidet ved det faste driftsstedet, kan ikke skattlegges i driftsstedet.

2.5 Fast driftssted

Definisjonen av fast driftssted finnes i skatteavtalene, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 5²⁵. Det må foreligge et fast driftssted etter skatteavtalene for at Norge skal kunne skattlegge virksomhetsinntekter opptjent i Norge. I analysen vår er det grensedragningen mellom unntatte aktiviteter og aktiviteter som vil utgjøre ett fast driftssted i skatteavtalen mellom Norge og Irland som er avgjørende for skattleggingen for den irske filialen.

Videre i kapittel 2 vil vi gå inn på vilkårene i mønsteravtalen for etablering av fast driftssted som gir oss et godt grunnlag for vurdering av fast driftssted i oppgaven.

²² Kees Van Raad, *Materials on International TP & EU Tax Law*, 2018, s. 31 – 33 Article 23 A, B

²³ https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-34-1996-97-/id120451/sec6?q=unntaksmetode#match_0

²⁴ Kees Van Raad, *Materials on International TP & EU Tax Law*, 2018, art. 7 s. 17

²⁵ Kees Van Raad, *Materials on International TP & EU Tax Law*, 2018, art. 5 s. 13

I kapittel 3 vil vurderingen rundt fast driftssted være direkte mot skatteavtalen mellom Norge og Irland, i tillegg til kommentarene i OECD mønsteravtalen.

2.5.1 OECD mønsteravtale artikkel 5

OECD mønsteravtale artikkel 5.1 gir hovedregelen for fast driftssted ²⁶: «The paragraph defines the term «permanent establishment» as a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on».

I dette kapittelet vil vi kort oppsummere vilkårene for fast driftssted etter hovedregelen. I oppgavens kapittel 3.3 vil vi gå nærmere inn på hva vilkårene betyr for det irske selskapet i problemstillingen vår.

Definisjonen i art. 5.1 oppstiller tre hovedvilkår for vurderingen av om det foreligger et fast driftssted:

1. Det må foreligge et forretningssted

Betydningen av begrepet forretningssted er ikke angitt i OECDs mønsteravtale art. 5.1, men i art. 5.2 er det derimot gitt noen eksempler på hva en forretningsinnretning kan være:

- sted hvor foretaket har sin ledelse
- filial
- kontor
- fabrikk
- verksted
- bergverk, olje- eller gasskilde, steinbrudd eller sted hvor naturforekomster utvinnes.

Oversikten i art. 5.2 er ikke uttømmende og det går frem av OECD-kommentarene²⁷ at begrepet er svært omfattende og vil omfavne flere tilfeller enn

²⁶ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1 comment 6, s. 183.

²⁷ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comment 10, s. 184

det som er angitt i mønsteravtalen art. 5.2. Et tilleggsvilkår til at det må foreligge et forretningssted, er at foretaket må bruke den fysiske forretningsinnretningen i virksomheten.

2. Forretningsstedet må være fast

Det er et vilkår at det fysiske forretningsstedet må være på et fast sted, og det er et krav til virksomhetens varighet på det faste stedet. Forretningsstedet må være forankret til et bestemt geografisk punkt. I flg. OECD-kommentarene²⁸ er det tilstrekkelig at utstyr og driftsmidler mv. er plassert på et bestemt sted, det trenger likevel ikke være festet til grunnen der det står.

3. Det må utøves virksomhet gjennom forretningsstedet

Et viktig vilkår for at det skal bli skatteplikt er at foretaket må drive virksomhet gjennom det faste forretningsstedet. Virksomhetsbegrepet er ikke definert i mønsteravtalen, så derfor må definisjonen i statenes internrett legges til grunn, jf. mønsteravtalen artikkel 3.2²⁹.

Det er bare kjerneaktivitet som skaper virksomhet, som for eksempel produksjon, salg, overordnet ledelse mv. Hjelpaktivitet eller aktiviteter av forberedende art vil i seg selv ikke føre til fast driftssted. Mønsteravtalens artikkel 5.4³⁰ gir bestemmelsen om hvilke aktiviteter, herunder forberedende- eller hjelpende aktiviteter, som ikke skal føre til fast driftssted.

Aktivitetsunntakene i artikkel 5.4 gjelder også agentvirksomhet i kildestaten jf, artikkel 5.5. Den forberedende aktiviteten eller hjelpeaktiviteten må være utført til fordel for egen virksomhet og ikke for andre foretak for å komme inn under unntaket i artikkel 5.4. Agentvirksomhet relatert til den irske filialen i Norge er drøftet nærmere i kapittel 3.

²⁸ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comment 21, s. 187

²⁹ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 3.2, s. 11

³⁰ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.4, s. 13

I forbindelse med BEPS-prosjektet og endringene av mønsteravtalen i 2017, kom det en ny bestemmelse vedrørende forberedende og hjelpende aktiviteter i artikkel 5.4.1 anti-fragmenteringsreglen. Unntaket i artikkel 5.4 for denne type aktiviteter skal ikke gjelde for tilfeller der samme foretak eller flere nært tilknyttede foretak innenfor samme land, utøver forskjellig aktiviteter som til sammen utgjør en samlet forretningskontrakt. Dette er en omgåelsesbestemmelse for å unngå at selskap kan dele opp forretningsvirksomhet i flere deler eller aktiviteter for å komme inn under unntakene i artikkel 5.4 og dermed unngå fast driftssted. Artiklene 5.4 og 5.4.1 går foran de generelle reglene i artikkel 5.1, 5.2 og artikkel 5.3.

Bestemmelser om representanter som fast driftssted finnes i artikkel 5.5 og 5.6 i mønsteravtalen. Disse artiklene kommenteres under kapittel 3.4. Artikkel 5.7 sier at det ikke vil foreligge fast driftssted bare på grunn av eierskap eller kontroll over andre virksomheter. Ny bestemmelse i artikkel 5.8 gir definisjonen på hva som skal anses som nært tilknyttet. Dette er drøftet nærmere under vår vurdering av anti-fragmenteringsreglen i kapittel 3.5.

2.5.2 Allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted

Dersom det foreligger et fast driftssted i en annen stat, og denne staten har beskatningsretten etter skatteavtalen, så bestemmer OECD mønsteravtale³¹ at dette driftsstedet skal tilordnes fortjenesten på samme måte som om driftsstedet hadde vært et selvstendig selskap. Et fast driftssted behandles dermed som om det er ett eget skattesubjekt.

Allokeringen gjelder alle typer transaksjoner mellom uavhengige parter og nærstående selskap³². Transaksjoner mellom et hovedkontor og fast driftssted prises etter markedsmessig verdi som vil si at prisen er inkludert et fortjenestepåslag. Transaksjoner mellom hovedselskap og fast driftssted vil ikke

³¹ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 7.2, s.17

³² Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 7.2, comment 20, s. 273

føre til økt fortjeneste for selskapet totalt sett, men har betydning for skattegrunnlaget i den stat som skal skattlegge det faste driftsstedet.

Allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted kan sammenlignes med internprisingsbestemmelsene mellom nærstående foretak. Prising skal skje som om transaksjonene foretas mellom to uavhengige parter etter armlengdeprinsippet³³.

Dersom det viser seg under analysen senere i oppgaven at den irske filialen utgjør et fast driftssted i Norge, så betyr dette at det irske selskapet må innrette seg på en slik måte at kostnader og inntekter relatert til det faste driftsstedet kan hentes ut fra regnskapet.

En ny OECD veiledning³⁴ kom ut i mars 2018, denne omtaler inntektsallokering til fast driftssted som følge av BEPS-prosjektet og endringer i OECD mønsteravtalen artikkel 5.

2.5.3 Rapportering

Det irske selskapet som skal utøve virksomhet i Norge må ta stilling til mange praktiske forhold i forbindelse med denne aktiviteten. Noen områder som det er aktuelt for selskapet å innhente kunnskap om er blant annet registrering i Foretaksregisteret, ansattes forhold og registrering i Arbeidsgiverregisteret, mva-registrering, opprettelse av norske bankforbindelser, norske regnskapsregler, eventuell revisjonsplikt og til slutt følge opp dokumentasjon- og oppgaveplikten etter sktfvl. § 8-11.

Det er regnskapsplikt for utenlandske selskap som driver virksomhet i Norge, jf. rskl § 1-2 nr. 13³⁵. Det irske selskapet må årlig avgi informasjon i eget skjema, RF-1045. Dette er en oppstilling over skattemessige kostnader og inntekter for virksomheten og skjemaet skal legges ved skattemeldingen.

³³ Henning Naas, Ståle R. Kristiansen, Finn Backer-Grøndahl, Hanne Skaarberg Holen og Marius Rynning, Norsk Internasjonal Skatterett, 2. utgave, 2017, side 388-391

³⁴ Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, Beps action 7.

³⁵ Lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Så selv om en filial defineres under et eller flere av unntakene for fast driftssted i en skatteavtale som Norge har med en annen stat, og derved ikke er skattepliktig til Norge, så vil likevel filialen ha plikt til å levere skattemelding etter internretten, jf. sktfv.forskriften § 8-2-1 2. ledd c)³⁶. Skattemeldingen må i utgangspunktet inneholde de samme opplysninger som om filialen var skattepliktig til Norge, men hvor man ved hjelp av en permanent forskjell eller en kostnads-/inntektsjustering i næringsoppgaven sørger for at det skattemessige resultatet blir null. Det må i tillegg legges ved dokumentasjon som forklarer de faktiske forhold og bakgrunnen for at man mener at skatteavtalens unntaksregler kommer til anvendelse.

Sktfvl. § 8-11, 5. ledd pkt. b) gir hjemmel for opplysnings- og dokumentasjonsplikten for fast driftssted, jf. sktfvl § 8-11, 1. ledd.

2.6 PPT-regelen

For skattemyndighetene vil PPT-regelen være ett verktøy de kan benytte for å se om hovedårsaken til etableringen av den irske filialen i Norge var skattemessig motivert. Den generelle omgåelsesregelen kan benyttes dersom filialen ikke utgjør ett fast driftssted etter skatteavtalen mellom Norge og Irland.

BEPS handlingsplan er på 15 tiltak, der 4 tiltak er minstestandarder som Norge har forpliktet seg til å implementere gjennom medlemskapet i OECD Inclusive framework on BEPS³⁷. BEPS action 6 som gjelder misbruk av skatteavtaler er en av de 4 minste-standardene som er inntatt i MLI under artikkel 7. Det er gitt flere måter å oppfylle minstestandarden til BEPS 6 for misbruk av skatteavtaler på:

1. ved å innføre en PPT-regel jf. MLI artikkel 7 punkt 1
2. ved å innføre en PPT-regel og en forenklet LOB-bestemmelse, jf. artikkel 7 punkt 1 og artikkel 8 punkt 13

³⁶ <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2016-11-23-1360?q=skatteforvaltningsforskriften>

³⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> - land nr. 89 i mars 2019.

-
3. ved at en part har som intensjon å oppfylle minstestandarden ved å ta inn en detaljert LOB-bestemmelse i sine skatteavtaler – i kombinasjon med internettrettslige regler for å motvirke omgåelser ved finansieringsstrukturer eller en PPT-bestemmelse jf. punkt 15 a).

Norge har valgt å oppfylle minstestandarden ved å velge PPT-bestemmelsen i MLI jf. punkt 17 a) (pkt. 1 over), men har inkludert en uttalelse om at Norge aksepterer PPT-regelen alene som et midlertidig tiltak. Norge har til hensikt, hvor det er mulig, å inkludere en bestemmelse også for begrensning av fordeler, i tillegg til, eller til erstatning av, PPT-bestemmelsen i bilaterale forhandlinger³⁸. Irland har ingen reservasjoner under artikkel 7 i MLI³⁹.

Principle Purpose testen er en bestemmelse om vurdering av hva som er hovedformålet med en transaksjon eller et arrangement. Bestemmelsen sier at uansett hva som ellers følger av skatteavtalen, så skal en skattefordel ikke gjelde dersom det er rimelig å anta at en av grunnene til transaksjonen eller arrangementet var å oppnå en skattefordel og det ikke var i tråd med de relevante bestemmelsene i skatteavtalen.

Ved vurderingen skal det legges til grunn hva som mest sannsynlig er hovedårsaken til arrangementet eller transaksjonen etter sakens faktum og øvrige fakta. PPT testen er tatt inn i OECD mønsteravtalen 2017 under artikkel 29 punkt 9, men et veiledende prinsipp som gjelder uavhengig av artikkel 29 punkt 9⁴⁰ er også tatt inn under artikkel 1 kommentar 61⁴¹. Kommentaren gir et veiledningsprinsipp som sier at fordelene ved en dobbeltbeskatning ikke bør kunne benyttes, der hvor hovedformålet med å inngå bestemte transaksjoner eller ordninger er å sikre en gunstigere skatteposisjon og å oppnå at en gunstigere behandling under slike omstendigheter, ville være i strid med hensikten til de relevante bestemmelsene. Det veiledende prinsippet ble tatt inn i OECD

³⁸ Prop. 15S (2018-2019) side 11.

³⁹ https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_ie-no_02_nor_2000_tt_ad2.html&WT.z_nav=Navigation Søk; MLI Norway og Ireland

⁴⁰ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 29 punkt 9, side 45.

⁴¹ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 1 comm. 61, side 103

mønsteravtale i 2003 i artikkel 1 under kommentar 9.5⁴² og gjelder uavhengig av bestemmelsene i artikkel 29 nr. 9.

På bakgrunn av utredningen av PPT-regelen ovenfor utfører vi en analyse i kapittel 3 av det irske selskapets organisering der de har valgt å skille ut innkjøp i ett eget selskap som er etablert i Irland.

3. Vurdering av fast driftssted i praksis

Vi ser nærmere på et globalt selskap, der selskapet har skilt ut innkjøpsaktivitetene i et eget anskaffelsesselskap hjemmehørende i Irland. Anskaffelsesselskapet etablerte en filial som skulle håndtere innkjøp i Norge, der konsernet allerede har et etablert datterselskap som omsetter til slutt kunder.

Globale selskaper⁴³ innen detaljhandel har flere muligheter til å planlegge hvordan de skal allokere sin virksomhetsinntekt via sine filialer. Tradisjonelt vil et globalt foretak etablere et selskap i alle de land der de er representert. De etablerte selskapene vil være ansvarlig for hele forsyningskjeden i det landet, fra innkjøp til salg til kunde. En slik organisering vil gi skattbar inntekt i alle land der det globale selskapet er etablert.

De siste årene har andre forretningsmodeller utviklet seg, hvor de multinasjonale selskapene deler opp den verdiskapende kjeden, noe som igjen kan føre til at skattbar inntekt flyttes fra høyskatteland til lavskatteland.

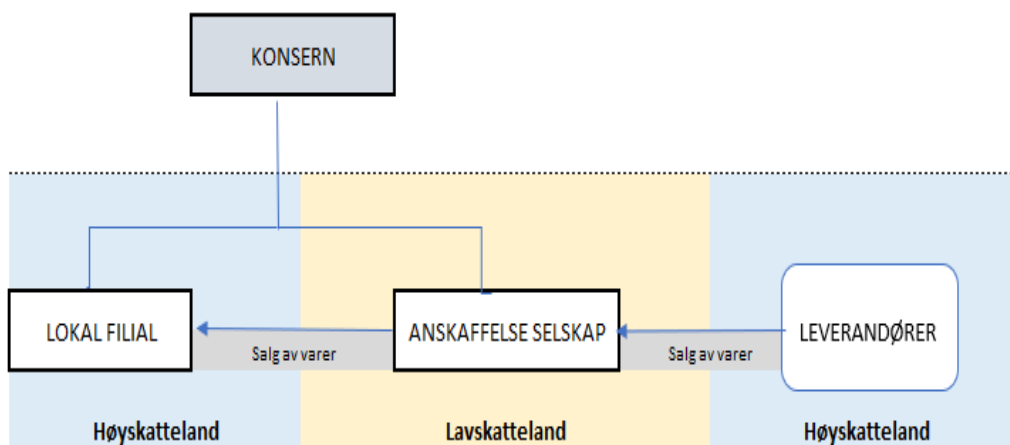
Gjennom globaliseringen der konsern gjør sine innkjøp av varer utenfor hjemlandet, har det utviklet seg en praksis der konsernene etablerer et eget selskap for anskaffelser i et lavskatteland med filial i høyskatteland. Filialen i høyskattelandene gjør innkjøp for det (de) allerede etablerte lokale selskapene i høyskattelandet.

⁴² Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume 1, 2015, art. 1 comm. 9.5 side 83

⁴³ Fundamentals of International Tax Planning, Chris Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione, Raffaele Russo, 2007, s. 201-202, 11.4 Tax planning for retail business

Dersom det globale selskapets filialer for anskaffelser er i en stat der de har skatteavtaler som bygger på OECDs mønsterskatteavtale vil normalt anskaffelsesselskapets filial falle inn under unntakene i artikkel 5.4 slik at filialen ikke vil kvalifisere for etablering av fast driftssted. Dette gjelder før endringene i BEPS action 7⁴⁴ implementeres.

Modellen under viser en organisering av innkjøpsfunksjonen som er vanlig i globale virksomheter:



3.1 Fakta om selskapet IRE Ltd NUF

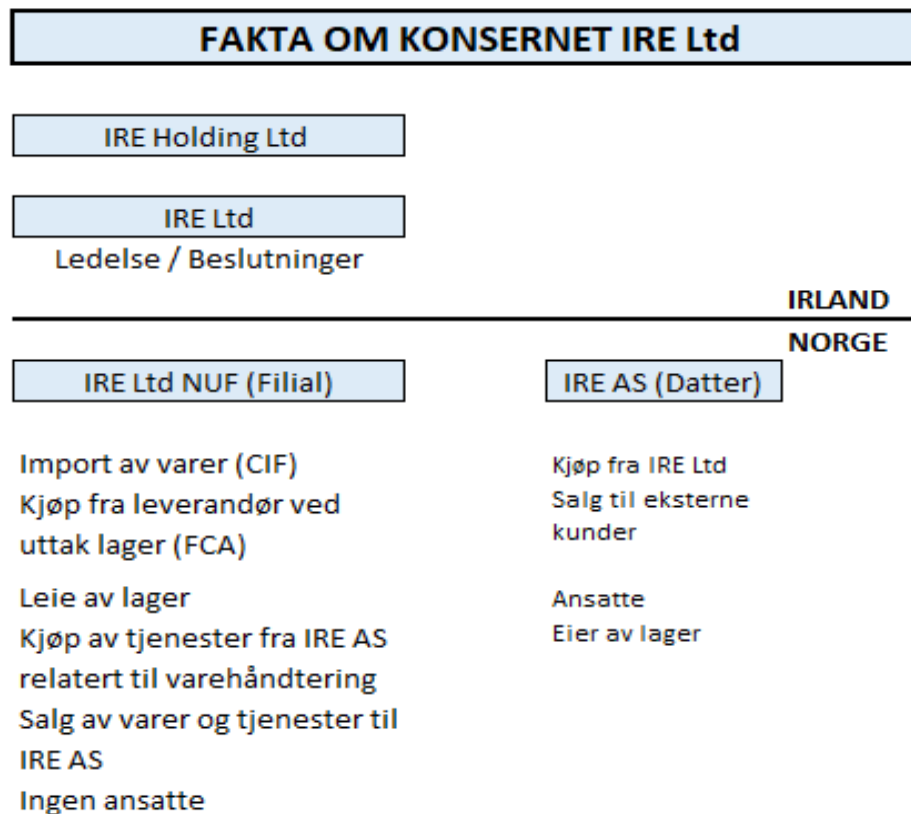
I vår analyse ser vi på konsernet IRE Ltd Holding, som har valgt å skille ut innkjøp av varer til sine multinasjonale filialer i eget selskap, IRE Ltd. IRE Ltd Holding har også ett datterselskap, IRE AS, som er godt etablert med forretningsvirksomhet i Norge.

IRE Ltd har etablert en filial i Norge, IRE Ltd NUF, som er leverandør av varer og tjenester til IRE AS.

Ledelsen til IRE Ltd sitter i Irland, men dette er et konsern slik at enkelte oppgaver og beslutninger er felles for hele konsernet og fattes i ulike avdelinger og i ulike land for selskapet. Kostnadene ved slike tjenester skjer ved kostnadsfordeling eller ved fakturering av tjenester mellom de interne selskapene.

⁴⁴ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume 1, 2015, s. 1992

Modellen under viser sammenfattet konsernets aktiviteter i forhold til Norge.



IRE Ltd NUF inngår i en fellesregistrering med IRE AS for merverdiavgift.

IRE Ltd NUF importerer eller kjøper varer av lokale leverandører for salg til IRE AS. I tillegg selger IRE Ltd NUF tjenester relatert til varene til IRE AS.

IRE Ltd vil håndtere innkjøp fra tredjeparter av varer for alle de andre selskapene i konsernet gjennom sine lokale filialer. Bakgrunnen for etableringen av selskapet er globalisering der samlet innkjøp vil gi bedre innkjøpspriser.

IRE Ltd NUF kjøper varer fra tredjeparter med fraktbetingelsene FCA og CIF.

FCA – ansvaret for varen er overført fra tredjepart til IRE Ltd NUF i det øyeblikk uttak av vare på lageret skjer, for så å bli solgt til IRE AS i det de leverer varen til sluttkunde. Tredjepart er importør ved FCA.

CIF – ansvaret for varen blir overført IRE Ltd NUF når varen ennå befinner seg i utlandet, slik at varen eies av IRE Ltd NUF i det varen ankommer lager i Norge. IRE Ltd NUF står som importør.

Under betingelsen FCA vil IRE Ltd NUF ikke eie varen på lager, men kjøpe den fra tredjepart i samme øyeblikk som IRE AS kjøper vare av IRE Ltd NUF. I denne strukturen kan det innebære at tredjepart som eier varen inntil IRE Ltd NUF kjøper varen, vil bli skattepliktig i Norge.

For betingelsen CIF eier IRE Ltd NUF varen på lageret i Norge til varen er solgt.

Lokalene varene lagres på eies av IRE AS og IRE Ltd NUF leier lagerkapasitet. IRE Ltd. NUF kjøper også lagertjeneste fra IRE AS til å håndtere varene på lageret. De innleide ressursene fra IRE AS vil ikke kunne ta beslutninger på vegne av IRE Ltd, verken for fremleie-, salgs-, eller -innkjøpskontrakter.

IRE Ltd NUF har ikke kontorlokaler til disposisjon i Norge.

IRE Ltd NUF vil selge til IRE AS med armlengdes pris. Dette er viktig i forhold til internprising, noe vi ikke går nærmere inn på i oppgaven.

3.2 Vurdering i henhold til internretten

Basert på fakta som er gitt i kapittel 3.1 om selskapet, vil vi se om Norge har hjemmel etter internretten til å skattlegge IRE Ltd NUF. Er dette tilfelle, så undersøker vi videre om det finnes skatteavtale mellom Norge og Irland og om denne begrenser Norges rett til å skattlegge etter internretten.

Det er forskjell på om virksomheten som utføres i Norge blir etablert som et aksjeselskap eller som en filial. Aksjeselskap er ett selvstendig skattesubjekt jf. sktl § 2-2 1. ledd⁴⁵. Filialer skattlegges der hovedkontor er hjemmehørende.

45 Skatteloven (1999). Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

Norge har som tidligere nevnt hjemmel for å skattlegge selskap som ikke er hjemmehørende i Norge og som mottar fortjeneste fra forretningsvirksomhet som vedkommende skattyter utfører eller deltar i, og som drives i eller forvaltes fra Norge, jf sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav b. Hva som ansees som forretningsvirksomhet må sees i sammenheng med den alminnelige regelen om skatteplikt for virksomhetsinntekter i sktl § 5-1. Det må være ett visst aktivitetsnivå med en viss varighet som kan skape overskudd.

Denne hjemmelen er gjeldende der Norge ikke har skatteavtale med landet der selskapet er hjemmehørende. I flg. sktl § 2-37 begrenses skatteplikten til Norge dersom skatteavtale er inngått.

På bakgrunn av fakta som beskrevet i kapittel 3.1 ovenfor, er vi av den oppfatning at IRE Ltd NUF vil ha tilstrekkelig forretningsvirksomhet i Norge til å kunne skattlegges i henhold til internretten.

Vi har funnet at det foreligger skatteavtale mellom Norge og Irland⁴⁶, og gjeldende avtale er gyldig fra 1. januar 2002. I henhold til skatteavtalens artikkel 7, kan Norge beskatte virksomhetsinntekten til IRE Lts filial i Norge dersom denne fortjenesten kan henføres til et fast driftssted i Norge. Fast driftssted er regulert under artikkel 5 i skatteavtalen og i oppgavens kapittel 3.3 vil vi analysere om hovedregelen for fast driftssted gjelder.

3.3 Vurdering av fast driftssted etter hovedregelen i artikkel 5.1

Som nevnt i kapittel 2.5.1 er fast driftssted definert som en fast forretningsinnretning som skattyteren helt eller delvis driver sin forretningsvirksomhet gjennom. Skatteavtalen mellom Norge og Irland bygger på OECDs mønsteravtale og har den samme definisjonen på fast driftssted⁴⁷.

⁴⁶ Ireland – Norway – Income and Capital Tax Treaty

⁴⁷ Ireland – Norway – Income and Capital Tax Treaty, art. 5, s. 5

BEPS-prosjektet har ikke ført til endringer i hovedvilkårene for fast driftssted i mønsteravtalen art 5.1. Vi vil under dette kapittelet drøfte hvert vilkår i hovedregelen opp mot virksomheten som IRE Ltd NUF utfører i Norge, for å undersøke om IRE Ltd NUF utgjør et fast driftssted i henhold til hovedregelen.

3.3.1 Vilkår om forretningssted

Ut i fra hovedregelen i skatteavtalen Norge – Irland, artikkel 5.1, må forretningsstedet være noe fysisk. I utgangspunktet kan ethvert fysisk objekt betraktes som et forretningssted dersom virksomheten kan utføres gjennom eller fra dette objektet. I kommentarene til OECD mønsteravtale⁴⁸ fremgår det at et forretningssted kan være fast eiendom, lokaler, anlegg, maskiner og utstyr mv. som brukes til å drive virksomheten.

For å kunne avgjøre om det foreligger et forretningssted er det samtidig viktig å se på den type virksomhet som utøves hos skattyter. Med dagens digitale økonomi, er det et problem at ikke alle virksomheter faller inn under gjeldende definisjon på fast driftssted i skatteavtalen.

Selskapet IRE Ltd NUFs virksomhet er omtalt i kapittel 3.1. Selskapet leier lokaler for lagring av varer på ulike steder i Norge. Lokalene er fysiske bygninger på faste geografiske steder og de kan ikke flyttes. Så spørsmålet om det er flyttbare containere eller andre typer mobile innretninger som ev. kan utgjøre fast driftssted, vil ikke være en problemstilling for denne vurderingen. Det er videre knyttet en del maskiner og utstyr til lokalene, men dette har IRE Ltd NUF leid av IRE AS.

Et annet vilkår er at foretaket må bruke den fysiske forretningsinnretningen i virksomheten. Det fremgår av OECD-kommentarene⁴⁹, at forretningsstedet kan være eid, leid eller stilt til disposisjon for selskapet og kommentarene⁵⁰ sier videre at det ikke kreves en formell juridisk rett til å benytte forretningsstedet. Det kan

⁴⁸ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.10, s. 184

⁴⁹ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.10, s. 184

⁵⁰ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.11, s. 184

også være tilfeller der et selskap benytter kundens fasiliteter kontinuerlig over en lenger periode, at denne bruken kan være tilstrekkelig til at det etableres et fast driftssted selv om selskapet ikke har en juridisk rettighet til bruken⁵¹. Tilfeldig bruk vil ikke oppfylle vilkårene, det må drives aktiv virksomhet jf. eksempel gitt i OECD-kommentarene⁵².

IRE Ltd NUF har inngått en fast leiekontrakt med IRE AS, og den avtalte kontraktsperioden går over flere år. Dette betyr at IRE Ltd NUF ikke bare har en disposisjonsrett på forretningsstedet, men en formalisert avtale som gir selskapet rett til å bruke lageret i virksomheten. Det utøves ikke tilfeldig virksomhet siden lokalene er permanent stilt til selskapets disposisjon over et lenger, sammenhengende tidsrom. IRE Ltd NUFs leide lagerlokaler i Norge vil dermed kvalifisere til et fysisk forretningssted etter det første vilkåret i skatteavtalen⁵³.

3.3.2 Fast forretningssted

Det andre vilkåret etter hovedregelen betinger at det fysiske forretningsstedet må være på et fast geografisk sted, og det er krav til virksomhetens varighet på det faste stedet. Mønsteravtalens kommentarer sier at det må være «a link between the place of business and a specific geographical point»⁵⁴. For at forretningsstedet skal anses som fast vil det være tilstrekkelig at utstyr og driftsmidler mv. er plassert på et bestemt sted, de trenger ikke være festet til grunnen der de står, jf. OECD-kommentarene⁵⁵.

Lagerfasilitetene som IRE Ltd NUF leier av IRE AS er på et bestemt sted, men lageret disponeres også av andre selskap. De andre leietakerne er kunder av IRE AS. Lokalene er ikke et eget fysisk område som er adskilt fra andre brukere. Dette kan være en indikasjon på at virksomheten som utføres av IRE Ltd NUF skjer gjennom et forretningssted som ikke er tilstrekkelig fast. Kommentarene til mønsteravtalen har imidlertid slått fast at et forretningssted kan eksistere der det

⁵¹ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.12, s. 184

⁵² Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.14, s. 185

⁵³ Ireland – Norway – Income and Capital Tax Treaty, art. 5.1

⁵⁴ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.21, s. 187

⁵⁵ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.21, s. 187

er stilt en viss plass til rådighet for bedriften, og det har ingen betydning at forretningsstedet ikke blir brukt eksklusivt i den aktuelle virksomheten⁵⁶.

Det kan likevel være vanskelig å vurdere hva som skal legges til grunn som et fast sted. Utviklingen har gått i retning av at store internasjonale virksomheter er mer mobile og driver utstrakt virksomhet, de begrenser ikke sin virksomhet nødvendigvis til et bestemt geografisk sted. IRE Ltd NUF har også fysiske lager på flere forskjellige steder i Norge, og spørsmålet er om flere lager innen et land kan defineres som ett bestemt område og dermed utgjøre ett fast forretningssted etter skatteavtalen. For å kunne avgjøre dette må vi se på virksomheten som utføres. Kommentarene til mønsteravtalen sier at ett fast forretningssted foreligger dersom det området der næringsvirksomheten drives utgjør en sammenhengende helhet både forretningsmessig og geografisk⁵⁷. Dette vil være avgjørende for IRE Ltd NUF, flere lagerplasseringer vil kunne anses som en sammenhengende helhet og dermed anses som et fast forretningssted.

Som nevnt i kapittel 3.1 så kjøper IRE Ltd NUF personaltjenester fra IRE AS. IRE AS har kontorlokaler i Norge og det må også ut i fra denne problemstillingen vurderes om disse lokalene kan kvalifisere som et fast forretningssted for IRE Ltd NUF. Som utgangspunkt har ikke IRE Ltd NUF en juridisk rett til å disponere IRE AS sine kontorlokaler, det er kun lageret de disponerer. IRE Lts ansatte er heller ikke i stor grad tilstede i IRE AS sine kontorlokaler utover det som er vanlig i forbindelse med kundemøter mv. IRE AS fakturerer IRE Ltd NUF for de tjenester som de leverer fra kontoret og for håndtering av lager. Det er lite sannsynlig at kjøp av tjenester fra IRE AS, samt en svært begrenset tilstedeværelse i kontorlokalene vil kunne føre til fast forretningssted for IRE Ltd i Norge etter hovedregelen.

Hvor lenge IRE Ltd NUF skal bruke forretningsstedet/lageret i virksomheten sin, og hvilken tid som skal regnes med, er som nevnt ovenfor av betydning for

⁵⁶ Kees Van Raad, *Materials on International TP & EU Tax Law*, 2018, art. 5.1, comm.10, s. 184

⁵⁷ Kees Van Raad, *Materials on International TP & EU Tax Law*, 2018, art. 5.1, comm.22, s. 187

oppfyllelse av varighetskravet under dette vilkåret. Det er ikke fastsatt en konkret tidsperiode i skatteavtalen for at det skal foreligge et fast driftssted⁵⁸, og det kan være et problem at forskjellige land legger ulike frister til grunn. Tidskravet må knyttes til foretakets bruk. Spørsmålet er om skattyteren har disponert over forretningsstedet over et lengre tidsrom eller om bruken er tilfeldig og oppstykket.

Gjennom praksis og teori⁵⁹ er det lagt til grunn at virksomheten ikke nødvendigvis trenger å være permanent, men at aktivitet rundt ca. 6 måneder vil utgjøre et fast driftssted. Leiekontrakten som NUF'et har med IRE AS er langsiktig, og det er ingen midlertidige avbrudd i bruken. På bakgrunn av det faktum at IRE Ltd NUF har anledning til å benytte de faste lokalene over mye lenger tid enn 6 måneder, så anser vi også tidsvilkåret som oppfylt.

3.3.3 Virksomhet utøves gjennom fast forretningssted

Det tredje vilkåret sier at selskapet må utføre en virksomhet og denne virksomheten må utføres gjennom det faste forretningsstedet. Spørsmålet som stilles, er om IRE Ltd NUFs aktivitet i Norge er en virksomhet. IRE Ltd NUFs hovedaktivitet er lagring av varer og levering av disse varene til IRE AS i Norge. Aktiviteten utføres i stor skala og bedriften driver med god lønnsomhet. På bakgrunn av dette anses vilkåret om at IRE Ltd NUF utøver virksomhet for å være oppfylt.

Virksomheten må også utføres gjennom det faste forretningsstedet⁶⁰, men i følge OECD kommentar 20⁶¹ skal det ikke legges til grunn en streng tolkning av dette vilkåret. Det er forskjellige måter å drive en virksomhet på, og det er ikke alltid at virksomheten har egne ansatte som utfører arbeidet. IRE Ltd NUF har ingen direkte ansatte ved filialen, den besluttende ledelsen sitter i Irland og utstyr, samt maskiner for håndtering av varene leies av IRE AS. IRE Ltd NUF leier inn

⁵⁸ Ireland – Norway – Income and Capital Tax Treaty, art. 5

⁵⁹ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.28, s. 188-189

⁶⁰ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.6, s. 183

⁶¹ Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.20, s. 187

nødvendig personell fra IRE AS for å håndtere inn- og utlevering av varer, og behovet for at IRE Ltds ansatte skal være tilstede på lageret synes å være lavt.

Spørsmålet er om den begrensede tilgangen til lageret for IRE Ltds ansatte betyr at vi kan si at de således ikke har et fast forretningssted stilt til rådighet. Kravet om fysisk personell til stede ikke en avgjørende betydning jf, OECD mønsteravtale kommentar til artikkel 5.8⁶². Kommentaren gjelder elektronisk utstyr, men understreker likevel at eget personale ikke er av avgjørende betydning.

Basert på drøftelsene ovenfor mener vi IRE Ltd utøver virksomhet gjennom fast forretningssted i Norge etter hovedregelen i artikkel 5.1 i skatteavtalen.

3.4 Skatteavtale mellom Norge og Irland

Skatteavtalen mellom Norge og Irland inneholder ingen egne kommentarer med eksempler som utdyper forståelsen av skatteavtalen. Vi må derfor benytte oss av kommentarene til OECD mønsteravtale for å finne grunnlag for vurdering av vårt eksempel i forhold til skatteavtalen mellom landene.

Både Norge og Irland har signert OECD MLI⁶³ slik at endringer i BEPS action 7⁶⁴ vil bli implementert.

I MLI reservations and notifications⁶⁵ for Norge har Norge under article 13, «Artificial avoidance of permanent establishment status through the specific activity examples», valgt å implementere alternative A under artikkel 13.1, samt å ikke reservere seg for antifragmenteringsreglen.

⁶² Kees Van Raad, Materials on International TP & EU Tax Law, 2018, art. 5.1, comm.127, s. 226

⁶³ https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_ie-no_02_nor_2000_tt__ad2.html&WT.z_nav=Navigation Søk; MLI Norway og Ireland

⁶⁴ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume 1, 2015, s. 1992

⁶⁵ https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_ie-no_02_nor_2000_tt__ad2.html&WT.z_nav=Navigation Søk; Norway – MLI Reservations and notifications

Irland har i sin MLI reservations and notifications⁶⁶ valgt alternativ B under artikkel 13.1 og ikke reservert seg for antifrakteringsreglene.

Betydningen av dette for den eksisterende skatteavtalen mellom Norge og Irland er at endringen under artikkel 13.1 ikke vil bli gjeldende. Landene har forskjellig syn på hvordan man skal ta inn forutsetningene for at en aktivitet er av «forberedende eller hjelpende» karakter. Forutsetningene er dekket i begge alternativene, men på ulikt vis. Norge har valgt en generell kommentar som gjelder for alle forutsetningene a) til f) under artikkel 5.4. Irland mener at forutsetningene «forberedende eller hjelpende» allerede er dekket inn under hver av forutsetningene a) til f) i artikkel 5.4.

Ingen av landene har reservert seg mot anti-fragmenteringsregelen i artikkel 5.4.1. Dette betyr at for skatteavtalen mellom Norge og Irland så vil anti-fragmenteringsregelen gjelde og det vil få betydning for organiseringen som IRE Ltd har valgt.

3.4.1 Unntakene i artikkel 5.4, bokstav a til f

I artikkel 5.4 i mønsteravtalen finner vi angitt ulike aktiviteter som er unntak og som derfor ikke skal gi fast driftssted. Aktivitetene angitt i artikkel 5.4, a) til f) må ansees å ha en forrang i forhold til artikkelens øvrige punkter og derfor må sees som *lex speciales* i forhold til hovedregelen i artikkel 5.1 jf. artikkel 5.2.

Resultatet av fokusgruppen som var satt ned i BEPS-prosjektet forelå 31.oktober 2014, der forslag 2⁶⁷ omhandlet artikkel 5.4s underpunkter a) til f). De foreslo å gjøre alle underpunktene i artikkel 5.4 til aktiviteter med karakter som forberedende eller som hjelpeaktivitet ved å fjerne fra punktene e) og f) henholdsvis «of a preparatory or auxiliary character» og «business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary characters». Disse skulle erstattes

⁶⁶ https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_ie-no_02_nor_2000_tt_ad2.html&WT.z_nav=Navigation Søk; Ireland – MLI Reservations and notifications

⁶⁷ Kees Van Raad, *Materials on International, TP & EU Tax Law*, Volume 1 2015, s. 2007 - 2011

med en felles kommentar i artikkel 5.4 som følger «provided such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character». Fokusgruppen foreslo også endringer av kommentarene 21 til 30 til å gjelde kun dersom aktivitetene bærer karakter av å være forberedende eller hjelpeaktiviteter.

Som nevnt i kapittel 2.2, så er det to alternativ under OECD MLI artikkel 13 for endring av artikkel 5.4 i skatteavtalen.

Alternativ A⁶⁸, MLI article 13, paragraph 2 a), sier at uttrykket fast driftssted i en skatteavtale som omfattes av MLI, ikke gjelder for aktiviteter som er angitt som unntatte aktiviteter i den relevante skatteavtalen når aktivitetene må sees som kjerneaktiviteter i foretaket. Dette gjelder uavhengig av om unntakene i skatteavtalen stiller som krav at aktivitetene er av hjelpende eller forberedende karakter. I alternativ A fjernes begrepene «forberedende eller hjelpende» fra bokstav e) og f), og skrives i stedet inn som et generelt vilkår for alle bokstavpunktene a) til f) under artikkel 5.4.

Alternativ B⁶⁹, MLI article 13, paragraph 3) sier at uttrykket fast driftssted i en skatteavtale omfattet av MLI, ikke gjelder for aktiviteter som er angitt som unntatte aktiviteter i den aktuelle skatteavtalen, med mindre det fremkommer i den relevante skatteavtalen at aktiviteten er av forberedende karakter eller en hjelpeaktivitet. For dette alternativet spiller det ingen rolle om aktivitetene er kjerneaktiviteter eller ikke.

De statene som velger alternativ B vurderer allerede alle bokstavpunktene a) til f) i artikkel 5.4 som «forberedende eller hjelpende» og mener derfor det ikke er nødvendig med en ytterligere presisering.

68 <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-15-s-20182019/id2618975/sec3>

69 <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-15-s-20182019/id2618975/sec3>

I norsk skatteavtalepolitikk er aktiviteter som utgjør fast driftssted etter skatteavtalens hovedregel ansett som unntatte aktiviteter kun dersom de er av hjelpende eller forberedende karakter. Dette gjelder uavhengig av om aktivitetene utføres alene eller i kombinasjon med annen aktivitet. Norge har derfor valgt alternativ A i MLI da dette alternativet går lengst i å gjennomføre det samme prinsippet. Irland har valgt alternativ B. Det vil si at endringen i artikkel 5.4 ikke vil bli gjeldende i skatteavtalen mellom Norge og Irland.

For vår vurdering av IRE Ltd NUF så betyr dette at endringene gjennom MLI for artikkel 5.4 ikke vil gjelde etter BEPS jf. også modell «MLI og konsekvens for skatteavtalen» vist under kapittel 2.2.

3.4.2 Vurdering av fast driftssted for IRE Ltd NUF før BEPS action 7

Om vi isolert sett kun ser på hovedregelen i artikkel 5.1 i skatteavtalen, vil IRE Ltd NUF mest sannsynlig vurderes til å ha fast driftssted i Norge jf. oppgavens kapittel 3.3.1 til 3.3. Dette på bakgrunn av aktiviteter som lagring og levering av varer i Norge.

Men dersom vi også undersøker opp mot artikkel 5.4, reglene for unntak, i skatteavtalen mellom Norge og Irland, så kan filialen mest sannsynlig vurderes som unntatt etablering av fast driftssted etter reglene før BEPS.

Gjengivelse av artikkel 5.4 i skatteavtalen mellom Norge og Irland⁷⁰:

«Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise,
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery,

⁷⁰ IBFD Tax Research Platform, Ireland – Norway Income and Capital Tax Treaty 2000

-
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise,
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or of collecting information, for the enterprise,
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character,
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs a) to e) provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

Det kan diskuteres om det er et implisitt krav at noen av de oppførte aktivitetene må være av forberedende eller hjelpende karakter. Dersom IRE Ltd NUF utfører en kombinasjon av to eller flere av forretningsaktivitetene under artikkel 5.4 og ingen andre aktiviteter enn det som er oppført under bokstavene a) til d), så følger det av bokstav f) at den generelle aktiviteten til et slikt forretningssted må være av forberedende og hjelpende karakter.

På grunn av lagringsavtalen og leveringsavtalen til IRE AS, kan det være at IRE Ltd NUF vurderes til å ha aktiviteter under bokstav a) levere og lagre varer, samt opprettholdelse av lager under bokstav b) i artikkel 5.4. Det vil i så tilfelle bety at IRE Ltd NUFs aktiviteter må passere forberedende og hjelpe testen i bokstav f) for å dra nytte av unntaket i artikkel 5.4.

Det gis ikke delvis⁷¹ unntak etter OECDs mønsteravtale. Selv om IRE Ltd NUF har blitt vurdert til å ikke å utgjøre ett fast driftssted etter artikkel 5.4 a) og b), så vil filialen mest sannsynlig utgjøre ett fast driftssted dersom de utfører andre aktiviteter som ikke kan vurderes til å komme inn under noen av unntaksreglene i artikkel 5.4 i skatteavtalen. Det betyr at filialen til enhver tid må vurdere eventuelt nye aktiviteter i forhold til unntaksreglene i skatteavtalen for å kunne beholde sin status som ikke fast driftssted. Filialen kan ikke starte nye aktiviteter som ligger

⁷¹ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2015, comment 30, side 143

utenfor de unntatte aktivitetene i artikkel 5.4 uten at det vil utgjøre et fast driftssted og skatteplikt til Norge for inntekter opparbeidet ved filialen.

Lokalene som IRE Ltd NUF lagrer sine varer i, eies av IRE AS. IRE AS har ansvaret for inn- og utlevering av varer, vedlikehold av lokalene og sikkerhet. IRE AS fakturerer IRE Ltd NUF for lagertjenesten. Der det er inngått FCA kontrakt vil IRE Ltd NUF ha tilgang til lageret for å sikre at deres interesser som kunde av IRE AS er ivaretatt. En del av forutsetningen i unntakene i artikkel 5.4 bokstav a) og b) er «belonging to the enterprise», det vil si tilhøre konsernet. For at IRE Ltd NUF skal beholde sin status under unntaksreglene i mønsteravtalens artikkel 5.4 må IRE Ltd forsikre seg om at filialen ikke på noe tidspunkt velger å låne ut noe av sin leide lagerkapasitet fra IRE AS til en tredjepart.

Selv om IRE Ltd NUF faller inn under unntaksreglene, så vil filialen i praksis sannsynligvis måtte skattlegges for inntekter i Norge gjennom internretten, for så å kreve kredit på bakgrunn av skatteavtalen mellom Norge og Irland. Dette selv om de skulle kvalifisere under unntaksreglene i skatteavtalen artikkel 5.4.

IRE Ltd NUF driver forretning i Norge også gjennom kjøp av lagertjenester fra IRE AS, som betyr at det er ansatte i IRE AS som håndterer varestrømmen for IRE Ltd NUF. Under agentregelen i skatteavtalens artikkel 5.6 heter det at filialen ikke skal utgjøre et fast driftssted kun basert på at foretaket driver forretning i en kontraherende stat ved benyttelse av en uavhengig agent eller annen uavhengig mellommann.

Skatteavtalens artikkel 5.6⁷² sier;

«An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business».

⁷² Ireland – Norway – Income and Capital Tax Treaty

På bakgrunn av at IRE AS ikke har fullmakt til å inngå bindende avtaler eller kontrakter på vegne av IRE Ltd NUF, så mener vi at artikkel 5.6 bør gjelde. For å komplettere dette viser vi til artikkel 5.5, samt vår vurdering av IRE Ltd NUF under unntakene i skatteavtalens artikkel 5.4.

I skatteavtalens artikkel 5.5⁷³ heter det:

«Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph».

Det vil være viktig at hele forretningen og spesielt lageransatte i selskapet IRE AS er klar over de skattemessige konsekvenser det får dersom de ikke handler i tråd med hva som kreves for at IRE Ltd NUF skal beholde sin posisjon under unntakene i skatteavtalens artikkel 5.4. De ansatte i IRE AS må ikke under noen omstendigheter få autorisasjon til å inngå noen form for kontrakter eller juridisk bindende avtaler på vegne av IRE Ltd NUF.

Etter vår vurdering av de faktiske forhold sett opp mot skatteavtalen før BEPS var det å anbefale at IRE Ltd fulgte opp gjennom året at filialens aktiviteter i praksis fortsatt var av en slik karakter at filialen ikke utgjorde ett fast driftssted i Norge.

3.4.3 Vurdering av fast driftssted for IRE Ltd NUF etter BEPS action 7

I vår vurdering etter implementering av endringene som BEPS action 7 medførte benytter vi OECD mønsteravtale 2017 med de endrede kommentarene.

⁷³ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law Volume 1 2015, 5.5, side 13

Også etter implementeringen av BEPS action 7 vil IRE Ltd NUF bli vurdert til å ha fast driftssted i Norge etter hovedregelen 5.1 jf. kapittel 3.3.1 til 3.3.3 i oppgaven. Før implementeringen av endringene ved BEPS action 7, kunne IRE Ltd NUF unngå fast driftssted ved hjelp av unntaksreglene i skatteavtalens artikkel 5.4.

Kommentarene i mønsteravtalen etter implementeringen av BEPS action 7 er utvidet med grundigere eksempler på skillet mellom hva som blir sett som hjelpende eller forberedende aktiviteter.

Før implementering av endringer etter BEPS action 7 vurderte vi IRE Ltd NUF til å kunne benytte skatteavtalens unntak i artikkel 5.4 a) og b) for å unngå etablering av fast driftssted i Norge. En del av bestemmelsene i artikkel 5.4 bokstav a) og b) er «belonging to the enterprise». Etter endringene i kommentarene som følger i mønsteravtalen 2017 ser vi at det er gitt eksempel på at dersom et fast forretningssted leverer varer, ikke bare til selskap i eget konsern, men også til andre kunder⁷⁴, så vil aktivitetene vurderes til å gå utover det som kan ansees som hjelpende eller forberedende aktiviteter. Det betyr at dersom IRE Ltd NUF tilegner seg egne kunder utover eget konsern som de leverer varer til, så vil filialen etter kommentaren utgjøre et fast driftssted i Norge.

Unntaket i mønsteravtalens artikkel 5.4 bokstav b) gjelder vedlikehold av varelager og handelsvarer for selskapet, men dersom vedlikeholdet av varelager og handelsvarer utføres av en part utenfor konsernet og selskapet ikke har lokalene til sin rådighet, så er det irrelevant å vurdere benyttelse av artikkel 5.4 bokstav b)⁷⁵. Dette siden lokalene i et slikt tilfelle ikke kan bli ett fast forretningssted for selskapet og derved heller ikke et fast driftssted. Videre sier utdypingen av bestemmelsen at dersom selskapet har ubegrenset tilgang til en separat del av varelageret for å kunne kontrollere varelageret, vil unntaksregelen 5.4 bokstav b) være aktuell og en vurdering må gjøres for om aktivitetene kan sees som av hjelpende eller forberedende karakter.

⁷⁴ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comment 61, side 202.

⁷⁵ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comment 65, side 204.

IRE Ltd NUF leier lokaler til varelager av IRE AS. IRE Ltd NUF har til enhver tid tilgang til lokalene for å kunne kontrollere sine varer. På bakgrunn av kommentaren i mønsteravtalen jf. ovenfor, betyr dette at IRE Ltd vil måtte gjøre en vurdering av om filialens aktiviteter i Norge er av hjelpende eller forberedende karakter for å se om de unngår å utgjøre et fast driftssted etter unntaksregel 5.4 bokstav b).

Både størrelsen på lageret og antall ansatte vil ha betydning for om aktivitetene kan ansees som av forberedende eller hjelpende karakter. Dersom lageret er stort og har mange ansatte til å håndtere varer inn og ut, så vil aktivitetene på lageret bli å anse som for store til at man kan se de som hjelpende eller forberedende aktiviteter.

Gjennom eksempel⁷⁶ gitt i kommentarene i mønsteravtalen fremkommer det klart at dersom ett selskap har etablert ett stort lager med mange ansatte for å håndtere salg til eksterne kunder i den kontraherende staten, så kan ikke aktivitetene sees som hjelpende eller forberedende. Aktivitetene må sees i sammenheng med de totale aktiviteter for selskapet i den kontraherende staten, og i ett sånt tilfelle vil aktivitetene på lageret utgjøre en signifikant del av selskapets salgs- og distribusjonsforretning og derved ikke kunne sees på som forberedende eller hjelpende.

IRE Ltd NUF leier lokalene og de tjenestene filialen trenger for å håndtere vareflyten inn og ut av lageret i Norge. Som nevnt under kapittel 3.3.1, så trenger ikke ett forretningssted å være eid for å utgjøre et fast forretningssted, som igjen gir grunnlag for ett fast driftssted. Aktivitetene IRE Ltd NUF har på lageret i Norge er håndtering av alle varer som selges ut fra selskapet IRE AS, både import, kjøp fra tredjepart, lagring og utlevering når IRE AS selger til sluttkunde. I og med at det ikke er IRE Ltd NUF som foretar salget til sluttkunde, kan en helhetlig vurdering av aktivitetene til IRE Ltd NUF under unntaket i mønsteravtalens artikkel 5.4 bokstav a), medføre at IRE Ltd NUF vurderes til å

⁷⁶ Kees Van Raad, *Materials on international, TP & EU Tax Law*, 2018, comment 62, side 202.

ikke utgjøre ett fast driftssted i Norge også etter implementeringen av endringer fra BEPS action 7.

Selv om Norge og Irland har valgt forskjellige alternativ i MLI for endring i artikkel 5.4, så regulerer kommentarene mer detaljert kravene til at aktivitetene under artikkel 5.4 skal være av forberedende eller hjelpende karakter. Ut fra analysen vår av IRE Ltd NUF i forhold til kommentarene til artikkel 5.4 i mønsteravtalen, så må det utføres en test av aktivitetene for å se om de er av forberedende eller hjelpende karakter.

3.4.4 Forberedende eller hjelpende aktiviteter

Det er vanskelig å skille mellom de aktiviteter som er av forberedende ⁷⁷eller hjelpende karakter, og de aktivitetene som ikke er av slik karakter. For å finne om en aktivitet er av hjelpende eller forberedende karakter, så vil det avgjørende kriteriet være å se om aktiviteten på det faste forretningsstedet, er en signifikant del av aktivitetene i selskapet som helhet. Hver enkelt aktivitet må undersøkes særskilt.

Dersom det generelle formålet til ett fast forretningssted er det samme som det generelle formålet til hele selskapet, så er ikke aktivitetene på det aktuelle faste forretningsstedet av forberedende eller hjelpende karakter. Som en generell regel, så er en aktivitet som er av forberedende karakter, en aktivitet som utføres når overveielser gjøres for gjennomføringen av det som utgjør den essensielle og betydelige delen av virksomheten som helhet. Siden en forberedende aktivitet alltid skjer foran en annen aktivitet, så vil den forberedende aktiviteten vanligvis være kun en kort periode. Det finnes unntak fra dette som understreker at man må gjøre en vurdering for hver aktivitet.

En hjelpende aktivitet bærer preg av å være til for å støtte hovedaktiviteten til selskapet, uten å være en viktig del av hovedaktiviteten. Det er ikke tenkelig at en

⁷⁷ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, side 201.

hjelpeaktivitet som krever en vesentlig del av aktiva eller de ansatte, skulle kunne ansees å være av hjelpende karakter.

Før endringene som kom med MLI artikkel 13, Artificial avoidance of permanent establishment status through the specific activity exemptions, var metoden for å finne om foretaket utgjorde ett fast driftssted, å først finne ut om det utgjorde ett fast forretningssted, for deretter å vurdere aktivitetene opp mot unntakene i artikkel 5.4.

Etter endringene som kommer med MLI artikkel 13 så vil det være naturlig å gjøre en helhetlig vurdering mot artikkel 5.4.1 antifragmenteringsregelen, etter vurderingen av fast forretningssted artikkel 5.1. Det vil være unødvendig å utføre en analyse av aktivitetene for å se om de er av forberedende eller hjelpende karakter dersom foretaket likevel vil utgjøre ett fast driftssted gjennom anti-fragmenteringsregelen.

3.5 Anti-fragmenteringsregelen

I veiledningen⁷⁸ til BEPS action 7 vises det til anti-fragmenteringsregelen som er tatt inn i den nye paragrafen 4.1 i OECD Mønsteravtale artikkel 5.

Anti-fragmenteringsregelen vil forhindre at et konsern deler opp sine aktiviteter i en kildestat slik at de unngår fast driftssted på deler eller alle aktivitetene der. Anti-fragmenteringsregelen skal forhindre at man ser på en aktivitet isolert og derved finner at denne aktiviteten ikke utgjør ett fast driftssted, men i stedet se på et konserns samlede aktiviteter i en kildestat, og vurdere ut fra dette om det utgjør fast driftssted i kildestaten.

Kommentar 27.1⁷⁹ i tidligere OECD mønsteravtale ivaretok antifragmenteringsregelen som nå er tatt inn i eget underpunkt 4.1 i artikkel 5. Kommentaren fastslo at bokstav f) under artikkel 5.4 ikke var av viktighet dersom et selskap hadde flere

⁷⁸ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume A 2018, s. 2249

⁷⁹ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume 1 2015, s. 142-143

faste forretningssteder under unntaksreglene i bokstavpunktene a) til e) selv om de var separert lokalt og organisatorisk. I en slik situasjon må hvert forretningssted vurderes særskilt for å se om fast driftssted eksisterer.

Faste forretningssteder er ikke organisatorisk separert der hvor hver av dem utfører komplementære funksjoner som å motta og levere ut varer fra en enhet, distribusjon av samme varene fra en annen enhet og så videre i samme stat. Et konsern kan ikke fragmentere en sammenhengende forretning til små parter som så benyttes til å argumentere for at hver av aktivitetene kun er av forberedende eller hjelpende karakter slik at de kan vurderes under unntakene for etablering av fast driftssted.

Med implementeringen av endringene foreslått gjennom BEPS action 7 er nå kommentar 27.1 blitt erstattet med kommentar 74⁸⁰. Den sier at dersom ikke anti-fragmenteringsregelen under paragraf 4.1 er gjeldende, så er bokstav f) under artikkel 5.4 ikke relevant i en situasjon der et selskap har etablert flere faste forretningssteder hvor kriteriene i bokstavene a) til e) er benyttet for unntak av fast driftssted. I slike tilfeller må hver av de faste forretningsstedene vurderes separert og isolert for om de utgjør et fast driftssted.

Etter forslag i OECDs diskusjonsnotatet fra 2014⁸¹ konkluderte de med at artikkel 5 paragraf 4.1 skulle gjelde i to typer situasjoner, der et selskap driver aktivitet på forskjellige steder i en kildestat og der nærstående i ett konsern driver aktiviteter enten på forskjellige steder eller på samme sted. Det ble i samme forslag foreslått to alternative av reglen.

Den ene versjonen skulle gjelde kun i situasjoner der hvor en av selskapene hadde et fast forretningssted som allerede utgjorde et fast driftssted (Option I).

Den andre versjon skulle gjelde når ingen av selskapene oppfylte kravene til å utgjøre ett fast driftssted, men når kombinasjonen av utførte aktiviteter på samme

⁸⁰ Kees Van Raad, *Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume A 2018*, s. 208

⁸¹ Kees Van Raad, *Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume 1 2015*, s. 2011-2012

sted eller på ulike steder, gikk utover det å være av forberedende eller hjelpende karakter (Option J).

Majoriteten av kommentatorene var sterkt i tvil om forslagene I) og J) var de riktige tiltakene for å håndtere problemene med globale selskapers fragmentering av aktiviteter i en kildestat. Hovedbekymringen deres var usikkerheten ved konseptet med «complementary functions that are part of a cohesive business operation». De mente at forslagene ignorerte det separate entitetsprinsippet, og at forslaget ville kunne medføre mange nye faste driftssteder og øke risikoen for dobbel beskatning. Innvendingene til forslagene I) og J) var også at de ikke håndterte moderne global selskapsorganisering der selskapene benytter filialer av mange lovlige, regulatoriske og kommersielle årsaker.

Det ble fremmet flere alternativer til anti-fragmenteringsregelen der forslagene blant annet var at man skulle benytte internprisingsregler for å avdekke fragmentering av aktiviteter eller håndtere problemer med fragmentering gjennom PPT-regelen.

OECDs arbeidsgruppe som håndterte forslaget og kommentarene til anti-fragmenteringsregelen valgte likevel å implementere anti-fragmenteringsregelen slik den var foreslått. Dette fordi det var viktig å få på plass anti-fragmenteringsregelen for å kunne håndtere de utfordringer som lå i OECD mønsteravtalens artikkel 5.4⁸².

I OECD mønsteravtalen etter BEPS er endringene i forslag I) og J) tatt inn i artikkel 5.4.1 a) og b), samt i kommentar 79⁸³ til anti-fragmenteringsregelen i artikkel 5.4.1.

⁸² Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume 1 2015, s. 2012

⁸³ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume A 2018, s. 211

Mønsteravtalens artikkel 5.4.1⁸⁴ sier:

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

Anti-fragmenteringsregelen sier her at unntaksreglene i artikkel 5.4 ikke skal kunne benyttes hvor ett fast forretningssted er etablert av en nærstående som har forretningsaktiviteter allerede på samme sted eller i samme kildestat. OECDs definisjon av nærstående finner vi i artikkel 5.8⁸⁵.

Artikkel 5.8 sier;

«a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one who has control of the other or both are under control of the same persons or enterprises. »

I vårt eksempel vil det allerede etablerte selskapet IRE AS og filialen IRE Ltd NUF ha samme eiere da de inngår i ett globalt konsern, og vil derfor bli sett som nærstående gjennom definisjonen i artikkel 5.8 og mønsteravtalens artikkel 5.4.1 vil gjelde.

I eksempel B under kommentar 81⁸⁶ til mønsteravtalen er det gitt ett eksempel på ett selskap, RCO, som produserer og selger apparater, som er hjemmehørende i stat R med ett heleid datterselskap, SCO, i stat S. Datterselskapet eier en butikk i stat S der de selger apparater de har kjøpt fra RCO. RCO har også eget lager med større apparater i stat S. Når SCO har salg av slike varer, kjøper de varen fra RCO i samme øyeblikk som varen tas ut av lageret og leveres SCOs kunde. I dette tilfellet forhindrer artikkel 5.4.1 bruk av unntaksreglene i artikkel 5.4 for varelageret. Det vil derfor ikke være nødvendig å fastslå om paragraf 5.4 punkt a) gjelder for dette lageret.

⁸⁴ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume A 2018, s. 13

⁸⁵ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume A 2018, s.15

⁸⁶ Kees Van Raad, Materials on International, TP & EU Tax Law, Volume A 2018, s.211

Forholdene i artikkel 5.4.1 er oppfylt fordi:

- RCO og SCO er nært beslektet
- SCO har allerede etablert fast driftssted gjennom sitt faste forretningssted.

Som det fremkommer i eksemplet gitt i kommentaren, så er ikke definisjonen av et fast driftssted begrenset til situasjoner hvor et selskap hjemmehørende i en kontraherende stat bruker eller vedlikeholder et fast forretningssted i den annen stat, men gjelder også når et foretak i en stat bruker eller opprettholder et fast forretningssted i den samme stat.

Forretningsaktivitetene som RCO utfører på varelageret og de aktiviteter som SCO utfører i sin butikk, er utfyllende funksjoner som er part av en sammenhengende virksomhet. Utfyllende funksjoner i dette eksempelet er når selskapet har lagring av varer på ett sted, med formål å levere varene som en del av forpliktelsene som følger av salg ett annet sted i samme stat.

3.5.1 Vurdering av IRE Ltd NUF under anti-fragmenteringsregelen

Verken Irland eller Norge⁸⁷ har reservert seg mot anti-fragmenteringsreglen i mønsteravtalen artikkel 5.4.1⁸⁸, som betyr at anti-fragmenteringsregelen vil gjelde ved vurdering ut fra skatteavtalen mellom landene.

Det er store likheter mellom selskapet RCO i eksempel B fra kommentar 81 gjengitt under kapittel 3.5 i vår oppgave og selskapet IRE Ltd i vårt eksempel. RCO hjemmehørende i stat R selger varer til datter i kontraherende stat S, vårt selskap IRE Ltd NUF hjemmehørende i Irland selger varer til datter IRE AS i Norge. I eksemplet B selger datterselskapet SCO varene kjøpt av RCO til kunder i stat S, slik også datterselskapet IRE AS gjør i Norge med de varene de kjøper av IRE Ltd NUF.

⁸⁷ https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_ie-no_02_nor_2000_tt__ad2.html&WT.z_nav=Navigation Søk; Ireland – MLI Reservations and notifications.

⁸⁸ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, side 13.

I eksempel B har selskap RCO eget lager med varer der de selger til datterselskapet SCO i samme øyeblikk som SCO tar ut varen og videreselger til sin sluttkunde. Dette er også tilfelle for filialen IRE Ltd NUF. I det samme øyeblikk som IRE AS har salg av vare til sluttkunde, gjør de uttak av varer fra IRE Ltd NUFs lager.

Gjennom vurderingen av vårt selskaps totale aktivitet i Norge finner vi at filialen oppfyller begge kriteriene i kommentar 79⁸⁹ under anti-fragmenteringsregelen.

- Filialen IRE Ltd NUF er nært beslektet med IRE AS.
- IRE AS er allerede ett eget skattesubjekt i Norge.

Analysen av IRE Ltd NUF viser at IRE Ltd NUF og IRE AS vil bli sett som nærstående gjennom definisjonen i artikkel 5.8 og derved ikke kunne benytte unntaksreglene i artikkel 5.4 jf. artikkel 5.4.1.

Når MLI er vedtatt i Norge og Irland, så vil det bety at anti-fragmenteringsregelen i skatteavtalens artikkel 5.4.1 fører til at IRE Ltd NUF får fast driftssted i Norge.

3.5.2 Principal purpose test

Dersom de kompetente myndigheter likevel skulle komme til den konklusjon at IRE Ltd ikke hadde fragmentert sine aktiver i Norge, så har myndighetene anledning til å ta i bruk PPT-regelen for å vurdere om hovedformålet med den endrede organiseringen var skattemotivert.

Viser nedenfor hvordan en slik vurdering kan gjøres ved hjelp av PPT-regelen.

Ved testing av aktivitetene i IRE Ltd NUF gjennom PPT testen som beskrevet under punkt 2.5.4 i oppgaven er det to hovedformål som må vurderes⁹⁰:

⁸⁹ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comm. 79, side 211.

⁹⁰ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comm. 170, side 836.

-
- Benefit under a tax convention where one of the principal purposes of an arrangement or transaction that has been entered is to obtain a benefit under the convention.
 - Where this is the case, however, the last part of the paragraph allows the person to whom the benefit would otherwise be denied the possibility of establishing that obtaining the benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.

Skatteplanlegging kan være å minimalisere inntekter som allokeres til datterselskapet IRE AS. IRE Ltd er en del av ett globalt konsern, der konsernet ved å skille ut innkjøp i ett eget selskap valgte å etablere dette i Irland. Dette er hovedformålet med transaksjonen. Irland har en selskapsskattesats på 12,5%⁹¹ som er betydelig lavere enn i for eksempel Norge, der satsen er 23%⁹². Dette er landenes satser for 2018.

Selv om den underliggende hovedgrunnen til å skille ut innkjøp i et eget selskap var å bedre innkjøpsprisene, så er det sannsynlig at det var skattemessige årsaker som dominerte avgjørelsen for hvor selskapet faktisk ble etablert. Dette kan være forårsaket av markedsmessige forhold der konkurrerende multinasjonale selskaper har valgt en mer skattemessig effektiv struktur⁹³ og IRE Holding ser seg tvunget til å tilpasse seg for fortsatt å være konkurransedyktig.

De kompetente myndigheter i Norge kunne valgt å gjøre en vurdering av «principle purpose» på aktivitetene til IRE Holding i Norge. I vårt tilfelle ville det vært svært aktuelt dersom Norge ikke hadde valgt å implementere også antifragmenteringsregelen i Skatteavtalene sine gjennom MLI.

⁹¹ Fredrik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett 5. utgave (2017) Universitetsforlaget. Side 46

⁹² Ole Gjems-Onstad, Skattelovsamlingen 2017/2018 28. utgave. Gyldendal forlag. Side 1664 Skatte- og avgiftsvedtaket §3-3.

⁹³ Madalina Cotrut, International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures, Volume 2. (2015) IBFD Tax Research Series. Chapter 2.1 side 43.

For å utføre PPT-testen på IRE Holding's aktiviteter i Norge, må det utføres en objektiv⁹⁴ analyse av fakta og omstendighetene før skattemyndighetene kan beslutte om aktivitetene er etablert for å oppnå en skattefordel som ikke er i tråd med de relevante bestemmelsene i skatteavtalen. Når analysen gjennomføres må skattemyndighetene ta i betraktning at selv om det ikke er nødvendig å finne avgjørende bevis for hvorfor IRE Holding valgte å etablere IRE Ltd i Irland med filialer i alle land der de er representert, også Norge, så skal det ikke enkelt antas at det er skattemotivasjon som er hovedårsaken til arrangementet. Men dersom arrangementet kun kan forklares med rimelighet at det er fordeler ved skatteavtalen som er en av hovedårsakene for arrangementet, så kan det konkluderes med at en av hovedårsakene ved arrangementet var å oppnå fordeler gjennom skatteavtalen, og artikkel 29 punkt 9⁹⁵ i OECD mønsteravtale kommer til anvendelse.

Analysen av fakta vil vise som beskrevet tidligere at det er sentralisering av innkjøp for å redusere innkjøpskostnadene som var hovedårsaken til at innkjøpsselskapet ble etablert. OECD mønsteravtalens artikkel 181⁹⁶ sier:

«a purpose will not be a principle purpose when it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining the benefit was not a principle consideration and would not have justified entering into any arrangement or transaction that has, alone or together with other transactions, resulted in the benefit. In particular, where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principle purpose will be considered to be to obtain that benefit. »

Dersom en vurdering gjøres kun ut fra hovedformålet med arrangementet, så vil vurderingen av arrangementet til IRE Holding mest sannsynlig ikke bli sett som en skattemessig motivert aktivitet. Det er den videre analysen som viser at

⁹⁴ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comm. 178, side 839.

⁹⁵ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, artikkel 29.9, side 45.

⁹⁶ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comm. 181, side 839.

innkjøpsselskapet er etablert i det landet med lavest inntektsskatt og at filialen i Norge og filialene i de andre land der IRE Holding har etablert seg, er vurdert til kun å ha aktiviteter som vurderes til unntatte jf. artikkel 5.4 i skatteavtalen. Dette medfører at alle inntekter opptjent gjennom filialene i andre land skattlegges i Irland.

I eksempel C under artikkel 182⁹⁷ vurderes et firma, RCO, som ser på muligheten for å etablere en fabrikk i ett utviklingsland for å redusere sine utviklingskostnader. Selskapet har tre mulige land de kan etablere fabrikken i, men velger ett land der de har skatteavtale. I dette tilfellet er det gitt at hovedformålet med etableringen er kostnadsbesparelse og artikkel 29 punkt 9 kommer ikke til anvendelse. Eksemplet med RCO i eksempel C er ikke tilsvarende som for vårt eksempel, men det at RCO også vurderte etablering av nytt selskap i annet land grunnet kostnadsbesparelse er sammenligningsbart for vårt eksempel. RCO valgte så land ut fra hvilket land, som det eneste, som hadde skatteavtale med land R der RCO var etablert. Det er i tråd med bakgrunnen for en skatteavtale og artikkel 29 punkt 9 vil ikke komme til anvendelse.

For vårt selskap, IRE Holding så velges lokaliseringen av filialene ut fra hvor selskapet allerede er etablert. Det er i tråd med hovedformålet om kostnadsbesparelse da kjøp ofte også gjøres lokalt, ikke bare som import. Men det som kan sees som et skattemotivert arrangement er at landet som IRE Holding velger å etablere IRE Ltd i, er Irland som er det landet med lavest skatt av de land som IRE Holding allerede er etablert i. Spørsmålet er om dette er en lovlig skatteplanlegging eller en utnyttelse av skatteavtalene jf. artikkel 29 punkt 9 med kommentarer.

Det vil vanskelig ikke kunne antas at valg av land for etablering av innkjøpsselskapet er ett av hovedformålene i arrangementet til IRE Holding. Dette særlig med tanke på skattesats i hvert land der IRE Holding er representert, samt

⁹⁷ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comm. 182, eksempel C, side 841.

at kompetanse til å håndtere varene på lagrene er leid fra de lokale datterselskapene og ikke sitter i ett spesielt land. Gjennom kommentarene til artikkel 29 punkt 9 i OECD mønsteravtale, der det er gitt 10 eksempler på hva som gjør at PPT-regelen komme til anvendelse eller ikke, er det ikke gitt eksempler som gjør at vi lett kan vurdere dette arrangementet i forhold til PPT-regelen. Det er imidlertid gjennom artikkel 182 eksempel G⁹⁸ gitt et eksempel på ett globalt selskap som kjøper opp et multinasjonalt selskap og velger å etablere et shared service center (SSC) i ett av landene. Selskapet velger å etablere SSC i det landet med den gunstigste skatteavtalen. I eksemplet sier OECD at dersom transaksjonene i arrangementet er reelt og «using real assets and assuming real risk, and that business is carried on by RCO (IRE Ltd) through its own personnel», så skal ikke fordelene ved skatteavtalen nektes. Vi vet at ledelsen som fatter beslutningene på vegne av IRE Ltd sitter i Irland, at all lokal kompetanse på lagerlokaler, samt lokaler med maskiner er leid av det lokale datterselskapet. Vi mener dette er et tvilstilfelle for hvordan de kompetente myndigheter vil vurdere denne organiseringen. Dette er vanskelig å vurdere siden PPT-regelen er ny og det ikke finnes rettspraksis ennå.

4. Avslutning

Endringene som kom med BEPS action 7, for når virksomhet skal utgjøre et fast driftssted, vil i stor grad påvirke aktivitetene til globale selskap. Endringene vil føre til at det blir vanskeligere å planlegge for å unngå fast driftssted og dermed skattlegging av inntekter i kildestaten, noe som også var tanken bak BEPS action 7. Dette medfører en økning i faste driftssteder og kan derved også øke risikoen for dobbeltbeskatning.

Dersom flertallet av landene implementerer anti-fragmenteringsregelen vil det medføre at flere globale konsern, organisert som i modellen på side 17, blir beskattet av inntekten i det landet der verdiskapningen faktisk skjer. I tilfeller der globale selskap har etablert filialer rundt i verden basert på skatteplanlegging ved

⁹⁸ Kees Van Raad, Materials on international, TP & EU Tax Law, 2018, comm. 182, eksempel G, side 842.

å fragmentere sin virksomhet i de kontraherende stater, for å benytte seg av unntaksreglene i mønsteravtalens artikkel 5.4, så vil vi sannsynligvis se en del omlegging der globale virksomheter går bort fra den fragmenterte organiseringen.

Selv om landene implementerer anti-fragmenteringsregelen, så vil globale selskaper fortsatt kunne unngå fast driftssted og skattlegging i kildelandene ved å kun etablere en filial i hvert av landene og at denne filialen vil kunne vurderes under unntaksreglene i mønsteravtalens artikkel 5.4.

Også for skattemyndighetene vil innsnevringen av unntaksreglene i OECD mønsteravtale artikkel 5.4 og den nye anti-fragmenteringsregelen i artikkel 5.4.1 medføre nye vurderinger vedrørende skatteplikt for allerede etablerte filialer i Norge. For internasjonale selskaper betyr de nye reglene på den ene siden mer forutsigbarhet, dette siden det vil være enklere å fastslå om filialen utgjør ett fast driftssted eller ikke etter dagens regelverk i skatteavtalene. På den andre siden vil et fast driftssted medføre en mer omfattende dokumentasjons- og rapporteringsplikt for selskapene og ved skattleggingen må kreditmetoden benyttes i kildestaten.

Etter at landene har implementert endringene som kom med BEPS vil det være nødvendig at alle globale konsern med multinasjonale filialer, der de har vurdert filialene til ikke å utgjøre ett fast driftssted, utfører en ny vurdering. Dette vil også være nødvendig for IRE Ltd.

I tabellen under viser vi konsekvensene for IRE Ltd NUF etter vår vurdering i kapittel 3 i oppgaven. Oversikten viser vurdering etter internretten og skatteavtale før og etter BEPS.

	NORGE	FØR BEPS		ETTER BEPS	
	Skatlegging etter internretten	Fast driftssted under hovedregelen	Fast driftssted unntaksreglene	Fast driftssted – aktiviteter ikke vurdert som forberedende eller hjelpeaktivitet ut fra test	Fast driftssted etter anti-fragmenteringsregelen
Hjemmel	Sktl § 2-3 1.ledd b)	OECD MC Artikkel 5.1	OECD MC Artikkel 5.4 a) – f)	OECD MC Artikkel 5.4	OECD MC Artikkel 5.4.1
IRE Ltd NUF	Vurdert til skattepliktig virksomhet	Vurdert til fast driftssted	Kvalifiserer under a). Kanskje også b).	Må vurderes etter artikkel 5.4.1 før 5.4.	Vurdert til fast driftssted

IRE Ltd vil mest sannsynlig bli skattepliktig for inntektene de har i filialen IRE Ltd NUF fra 1. januar 2020 når MLI forventes å tre i kraft, jf. tabellen over.

Dersom skatteplanlegging var årsak til utskillelsen av innkjøpsfunksjonen i konsernet, tror vi at IRE Holding vil revurdere sin organisering etter at anti-fragmenteringsregelen blir implementert i skatteavtalen. Som nevnt ovenfor så krever det mer administrasjon av selskapet ved en fragmentert organisering.

Også den nye PPT-regelen vil kunne påvirke hvordan de globale selskapene skatteplanlegger fremover. Myndighetenes praksis videre vil vise hvordan de ulike landene velger å tolke reglen.

Selskapet IRE Ltd må vurdere om de vil opprettholde filialen i Norge. Denne vurderingen må også gjøres i alle land der IRE Ltd har etablert filialer for innkjøp og der landene har valgt å implementere anti-fragmenteringsregelen gjennom MLI.

Litteraturliste

Cotrut Madalina (2015). International Tax Structures in the BEPS Era; An Analysis of Anti-Abuse Measures. Volume 2 in the IBFD Tax Research Series, chapter 2.

Dobbeltbeskatningsavtaleloven (1949). Lov 28.07.1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv.

Finnerty Chris J, Merks Paulus, Petriccione Mario, Russo Raffaele (2007). Fundamentals of International Tax Planning. (IBFD 2007).

Gjems-Onstad Ole, Ferdowski Sanaz Ormaz, Folkvord Benn og Furuseth Eivind (2015), Norsk Bedriftsskatterett, 9. utgave. Oslo. Gyldendal Norsk Forlag.

Henning Naas, Ståle R. Kristiansen, Finn Backer-Grøndahl, Hanne Skaarberg Holen og Marius Holm Rynning (2017). Norsk Internasjonal Skatterett, 2. utgave, Oslo. Universitetsforlaget.

IBDF - Tax Research Platform Databases/Søk; Tax treaty Norway – Ireland
Ireland – Norway – Income and Capital Tax Treaty
Norway – MLI Reservations and notifications
Ireland – MLI Reservations and notifications
https://online-ibfd-org.ezproxy.library.bi.no/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt-ie-no_02_nor_2000_tt_ad2.html&WT.z_nav=Navigation

Kees van Raad (2015). Materials on International TP & EU Tax Law. Volume 1 (2015/2016). Fifteenth edition. International Tax Center Leiden

Kees van Raad (2018). Materials on International TP & EU Tax Law. Volume A (2018/2019). Seventeenth edition. International Tax Center Leiden

Regnskapsloven (1998). Lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.

Skatteforvaltningsforskriften (2016). Forskrift 23.11.2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven.

Skatteforvaltningsloven (2016). Lov 27.05.2016 nr. 14 om skatteforvaltning.

Skatteloven (1999). Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,
OECD Publishing.

<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

OECD (2018), Include Framework group on BEPS

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

OECD MLI. Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting.

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

OECD Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>

Ot.prp. nr. 34 (1996-97). Endringer i reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt av utenlandsk datterselskap mv. *Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 13. mars 1997, godkjent i statsråd samme dag.* Oslo.

https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-34-1996-97-/id120451/sec6?q=unntaksmetode#match_0

Prop. 15S (2018 – 2019). Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold, undertegnet i Paris 7. juni 2017. *Tilråding fra Finansdepartementet 16. november 2018, godkjent i statsråd samme dag (Regjeringen Solberg)*. Oslo. Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-15-s-20182019/id2618975/sec3>

Zimmer, Fredrik (2017), Internasjonal inntektsskatterett 5. utgave. Universitetsforlaget.