



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn:

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Allokering av inntekt til fast driftssted i OECDs autoriserte tilnærming
Navn på veileder *:	IA

Inneholder besvarelsen Nei Ja
konfidensielt materiale?: Ja Nei
Jeg bekrefter Ja Nei
innlevering til biblioteket *:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 14
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING.....	1
2. OVERSIKT OVER RETTSREGLENE FOR ALLOKERING AV FORTJENESTEN TIL FAST DRIFTSSTED	1
3. INTRODUKSJON AV OECDs AUTORISERTE TILNÆRMING TIL ALLOKERING AV FORTJENESTE TIL FAST DRIFTSSTED	4
3.1 GRUNNLEGGENDE PRINSIPPER.....	4
3.1.1 Tilknytningskravet og avvising av tiltrekningsprinsippet	4
3.1.2 Selvstendighetsprinsippet og armlengdeprinsippet	5
3.2 METODE FOR TILORDNING AV FORTJENESTE TIL FAST DRIFTSSTED	5
3.2.1 To-steps-prosess	6
3.2.2 Analyse av funksjoner og risikoer	6
3.2.3 Fastsettelse av fortjenesten, herunder prising av disposisjoner	10
4. PRAKTISK ANVENDELSE OG UTFORDRINGER MED ETTERLEVELSEN.....	14
4.1 STØRRE KRAV TIL FILIALREGNSKAPER OG DOKUMENTASJON AV DISPOSISJONER	14
4.2 STORT ROM FOR SKJØNN VED VEKTLGGING AV FUNKSJONER OG RISIKOER, SAMT IDENTIFISERING AV «DEALINGS».....	15
4.3 UTFORDRINGER MED ETTERKONTROLL AV SKATTEFASTSETTINGEN	18
KONKLUSJON.....	20
REFERANSELISTE.....	21

Sammendrag

Oppgaven fokuserer på OECDs tilnærming til tilordning av fortjeneste til fast driftssted, herunder prinsipper som ligger til grunn for tilordningen, metoder for allokering og prising av inntekten. Tilordningen av fortjenesten ved overføringer av eiendeler, risiko, tjenester mv. mellom hovedkontor og fast driftssted («dealings») vil være av spesiell interesse i denne sammenhengen.

OECDs rammeverk for beskatning av fast driftssted bygger på tankegangen om at inntekten ved det faste driftsstedet skal fastsettes etter regler for fastsetting av inntekt for selvstendige skattesubjekter, jf. selvstendighetsprinsippet i artikkel 7 i OECDs mønsteravtale. Selvstendighetsprinsippet innebærer blant annet at OECDs retningslinjer for internprising mellom nærstående selskaper får en analogisk anvendelse på disposisjoner mellom hovedkontoret og fast driftssted.

Dette tankesettet ble utviklet over tid, og innført gradvis. OECD presenterte sin nye autoriserte tilnærming (AOA) til allokeringsspørsmålet i 2008. Dette skjedde via en omfattende revisjon av kommentarene til artikkel 7, samt utstedelsen av en supplerende veiledningsrapport. AOA fikk imidlertid ikke full anvendelse før revisjonen av ordlyden i mønsteravtalen i 2010.

Langt fra alle skatteavtaler ble reforhandlet i tråd med den nye ordlyden i mønsteravtalen. Per i dag forholder man seg derfor til to versjoner av AOA ved beregningen av fortjenesten ved fast driftssted – en begrenset og en full AOA.

Oppgaven undersøker forskjellene mellom de to regelsettene, herunder flere unntak fra selvstendighetsprinsippet i den begrensede versjonen. Den drøfter videre utfordringene med etterlevelsen av AOA-rammeverket, blant annet vanskeligheter med både identifisering og dokumentasjon av disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted.

Gjennomgangen av både aktuelt regelverk, juridisk teori og rettspraksis viser at allokeringen av fortjenesten til fast driftssted etter AOA er veldig skjønnsbasert. Etterlevelsen av tilnærmingen, samt etterkontroll av etterlevelsen er sannsynligvis svært ressurskrevende for henholdsvis skattytere og skattemyndighetene. .

1. INNLEDNING

Foretak som driver virksomhet over landegrensene vil normalt være beskattet etter globalinntektsprinsippet i hjemstaten, samt ha en begrenset beskatningsrett i kildestaten. Dobbelbeskatning avhjelpest gjennom ulike internrettslige regler, som den norske sktl. §16-40 mfl., og skatteavtaler med andre stater.

Prinsipper for allokeringen av fortjenesten fra virksomhet mellom hjemstaten og kildestaten har stor betydning for skattefundamentene i begge landene. Temaet har derfor vært blant de mest debatterte temaene innen internasjonal skatterett.

Diskusjonene har handlet om i hvilken grad utenlandsk filial /fast driftssted skulle behandles som en uavhengig enhet ved:

- Fordeling av selskapets inntekter, kostnader og egenkapital mellom hovedkontor og fast driftssted.
- Prising av eiendeler, tjenester, funksjoner og risiko som eventuelt overføres mellom hovedkontor og fast driftssted.

De fleste skatteavtaler Norge har med andre land bygger på OECD sin mønsteravtale (OECD MC). Formålet med denne oppgaven er å opparbeide seg basiskunnskapene om gjeldene regler for allokeringen av fortjenesten til fast driftssted (filial) som anvendes ved tolkning av avtaler som tar utgangspunkt i OECD MC. Tilordning av fortjeneste ved disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted vil være av spesiell interesse i denne sammenheng.

Det aktuelle rammeverket for tilordningen er meget omfattende. Spesialregler for bank, finansforetak og finansielle instrumenter, samt ytterligere veiledning angående tilordningen av fortjeneste til en avhengig mellommann¹ vil derfor ikke bli undersøkt i regi av denne oppgaven.

2. OVERSIKT OVER RETTSREGLENE FOR ALLOKERING AV FORTJENESTEN TIL FAST DRIFTSSTED

Norsk beskatningsrett av utenlandske foretak som utøver virksomhet i Norge vil være begrenset til inntektene fra virksomhet som utøves i riket eller bestyres

¹ jf. Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, BEPS Action 7

MAN 30981

herfra, jf. skatteloven (sktl.) § 2-3 (1) bokstav b. Beskatningsretten omfatter også virksomheten på norsk kontinentalsokkel, jf. petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Bestemmelsen er kortfattet og lite konkret i forhold til metoder for beregning av beskatningsgrunnlaget som skal allokteres til Norge. Veiledningen må søkes i alminnelige norske prinsipper om tilordning av inntekter og kostnader til en virksomhet, som er drøftet i omfattende retts- og ligningspraksis, samt skatterettslig litteratur. Dommene Rt. 2002 s.718 *Heerema III* og Rt. 2011 s. 999 *Allsesa II* nevnes blant den mest relevante rettspraksis i denne sammenhengen².

Etter dagens rett vil kun fortjeneste med tilknytning til økonomisk virksomhet som foregår innenfor norsk skattejurisdiksjon være omfattet av norsk beskatning. Tilknytningskravet tolkes i denne sammenhengen ikke geografisk, men betyr at inntekten må være generert av den økonomiske aktiviteten ved filialen. Funksjonell tilknytning kan også gi grunnlag for tilordning av fortjeneste til norsk virksomhet, selv om deler av inntektsgivende aktivitet ikke finner sted i Norge, f.eks. inntekter under klargjøring av fartøy eller andre driftsmidler umiddelbart før et oppdrag i Norge eller på norsk kontinentalsokkel. Foretakets rett til fradrag for kostnader er korresponderende avgrenset. Skattelovens hovedregel i § 6-1 (1) kan leses slik at bare kostnader pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre norsk skattepliktig inntekt er fradragsberettiget for den norske filialen.

I skatteavtaler som bygger på OECDs mønsteravtalen vil beskatning av grenseoverskridende virksomhet være regulert av OECD MC artikkel (art.) 7. Etter bestemmelsen fraskriver kildestaten seg retten til å beskatte virksomhetsinntekter opptjent av foretak hjemmehørende i den annen stat, med mindre virksomheten drives gjennom et fast driftssted i kildestaten. Vilkårene for fast driftssted er nærmere regulert i OECD MC art. 5.

OECD sin tilnærming til allokering av fortjeneste til fast driftssted har vært bygget på en selvstendighetsfiksjon. Sistnevnte innebærer at det faste driftsstedet ble i stor grad sett på som en uavhengig enhet som handler med andre markedsaktører, herunder hovedkontoret på markedsmessige vilkår. Ordlyden i OECD MC art. 7 før endringer i 2010 ga imidlertid grunnlag for ulik tolkning av

² Anders K. Hernes (2018), *Inntektsallokering – hovedregler*, s.19 samt forelesning om filialbeskatning, vår 2022

hvor langt selvstendighetsfunksjonen skal gå ved fordeling av inntektene mellom hovedkontoret og fast driftssted i ulike land. Uensartet praktisering av reglene kunne medføre både dobbel beskatning og dobbel ikke-beskatning av filialinntektene.

OECD har i flere år jobbet med avklaring og harmonisering av allokeringsreglene, noe som førte til en framleggelse av en rapport – *Report on the attribution of profits to permanent establishments* i 2008 («2008 Rapporten»). 2008 Rapporten gikk lenger enn veiledning til forståelsen av art. 7 i OECD MC. Den ga også en anbefaling til en mer omfattende revisjon av bestemmelsen og prinsipper som ligger til grunn for tilordning av fortjenesten. Anbefalingene ble oppsummert med uttrykket «the authorised OECD approach» (AOA).

Den foreslåtte tilnærmingen ble innført gradvis. Sammen med 2008 rapporten det gjort omfattende endringer i kommentarene til OECD MC art. 7, som inneholdt blant annet en henvisning til 2008 Rapporten. Selvstendighetsfunksjonen for fast driftssted ble styrket, men kun i den grad det var forenelig med den tidligere ordlyden i modellavtalen art. 7. OECDs retningslinjer for internprising mellom nærstående selskaper fikk en analogisk anvendelse på disposisjoner mellom hovedkontoret og fast driftssted.

OECD MC art. 7 ble betydelig endret i juli 2010, og reglene for allokering av fortjenesten følger nå av OECD MC art. 7 (1) til 7 (3). Nye kommentarer til bestemmelsene samt en ny versjon av AOA-rapporten med utfyllende retningslinjer ble vedtatt samtidig. Den mest sentrale endringen i art. 7 er at selvstendighetsfunksjonen i art. 7 (2) gjennomføres fullt ut.

De fleste av Norges eksisterende skatteavtaler er imidlertid basert på den tidligere ordlyden i OECD MC art. 7, med reglene for allokering i art. 7 (1) til 7 (6). Ved anvendelsen av de aktuelle skatteavtalene må allokeringsreglene tolkes med utgangspunkt i kommentarene til den tidligere versjonen av bestemmelsen. OECD sin autoriserte tilnærming til allokeringsspørsmålet vil derfor ha en begrenset anvendelse for avtaler som ikke er inngått i tråd med OECD MC (2010), og gi veiledning så langt denne ikke er i strid med OECD kommentarene (2008).

Rettsreglene for allokering av fortjenesten som gjelder per i dag kan dermed grupperes i følgende hovedkategorier³:

- 1) *Norsk intern rett.*
- 2) *Tradisjonell skatteavtalerett*, som i denne sammenhengen omfatter skatteavtaler med ordlyd bygget på OECDs mønsteravtale før 2010.
- 3) *Ny skatteavtalerett*, representert av skatteavtaler inngått i tråd med ny OECD mønsteravtale (2010) og nye OECD kommentarer (2010).

Allokeringsspørsmålet vil være regulert av AOA-rapporten fullt ut kun når man forholder seg til den nye skatteavtaleretten. Man snakker derfor om en «begrenset» og en «full» versjon av AOA i henholdsvis tradisjonell og nyere skatteavtalerett. OECDs rammeverk gir veiledning i forhold til hvilke inntekter og kostnader som skal inngå i filialens fortjeneste. Hvorvidt disse inntekts- og kostnadspostene er skattepliktige eller fradragsberettigede avgjøres imidlertid av kildestatens interne rett.

3. INTRODUKSJON AV OECDs AUTORISERTE TILNÆRMING TIL ALLOKERING AV FORTJENESTE TIL FAST DRIFTSSTED

3.1 GRUNNLEGGENDE PRINSIPPER

3.1.1 TILKNYTNINGSKRAVET OG AVVISNING AV TILTREKNINGSPRINSIPPET

Artikkel 7 (1) I OECD MC før 2010 hadde følgende ordlyd «[...] the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment». Bestemmelsen oppstilte to grunnleggende prinsipper for beskatning av fast driftssted, som er *tilknytningsprinsippet*, og prinsippet om at det *ikke* gjelder *tiltrekningsprinsipp*.

Tilknytningsprinsippet gir driftsstatsstaten rett til å skattlegge fortjeneste bare i den grad inntekten kan tilordnes aktiviteten ved et fast driftssted der. Med tiltrekningsprinsipp menes et prinsipp om at all fortjeneste skattyter har i driftsstatsstaten skal allokere til det faste driftsstedet. Avvisningen av dette prinsippet innebærer at det faste driftsstedet *ikke* skal tiltrekke seg annen

³ Anders K. Hernes (2018), *Inntektsallokering – hovedregler*, s. 8-9

fortjeneste som oppebæres i driftsstatsstaten. Men annen fortjeneste menes det en fortjeneste uten tilstrekkelig tilknytning til *virksomheten* som drives gjennom det faste driftsstedet.

Etter revisjonen i 2010 har art. 7 (1) nesten samme ordlyd som tidligere, men har fått en direkte henvisning til selvstendighetsprinsippet i art. 7 (2), jf. art. 7 (1), 2. pkt. Både tilknytningskravet og ikke tiltrekningskravet tolkes på samme måte som før revisjonen av bestemmelsen. Tolkningen ikke er ulik tilsvarende i norsk interne rett, jf. avsnitt 2.

3.1.2 SELVSTENDIGHETSPRINSIPPET OG ARMLENGDEPRINSIPPET

Selvstendighetsprinsippet, som også omtales som selvstendighetsfiksjon har vært grunnleggende for beskatning av fast driftssted. Prinsippet er formulert tilnærmet likt i art. 7 (2) OECD MC før og etter revisjonen i 2010.

“...there shall be attributed to the permanent establishment the profits which is might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise...” (2008)

“... the profits that are attributable to that permanent establishment...are the profits might be expected to make...if it were a separate and independent enterprise...” (2010)

I henhold til bestemmelsen skal det faste driftsstedet få tilordnet fortjeneste som om det var en uavhengig enhet som handlet med andre markedsaktører, herunder hovedkontoret, på markedsmessige vilkår. I selvstendighetsfiksjonen ligger en grunnforutsetning om at armlengdeprinsippet skal komme til anvendelse på tilsvarende måte som for nærstående foretak, jf. modellavtalen art. 9⁴.

Til tross for likheten i definisjonen, vil selvstendighetsprinsippet praktiseres ulikt i den tradisjonelle og den nye skatteavtaleretten. Dette skyldes en rekke unntak fra dette prinsippet i OECD-rammeverket før 2010, jf. nærmere omtale i avsnittet 2.2.

3.2 METODE FOR TILORDNING AV FORTJENESTE TIL FAST DRIFTSSTED

⁴ OECD-komm. 2008 art. 7 (2) pkt. 14

3.2.1 TO-STEGS-PROSESS

Etter revisjonen av OECD komm. til art. 7 i 2008 skal tilordningen av fortjeneste til fast driftssted etter art. 7 (2) baseres på selvstendighetsfiksjonen slik den fremgår av AOA-rapporten⁵. Fremgangsmåten for allokeringen er beskrevet som en to-steps prosess (« two-step approach for profit attribution »)⁶. Det første steget består av analysen av alle funksjoner og risikoer som knytter seg til det faste driftsstedet. Det andre steget vedrører prisingen av identifiserte disposisjoner mellom fast driftssted og hovedkontoret basert på analogisk anvendelse av OECDs retningslinjer for internprising.

Det analytiske rammeverket og et nytt begrepsapparat vil neppe komme i konflikt med OECD kommentar 2008, og skal derfor anvendes for allokeringen av fortjenesten etter art. 7 for både gamle og nye skatteavtaler basert på OECD MC⁷.

Når det gjelder prisingen og de skattemessige effekter av det, vil imidlertid flere unntak fra AOA-metodikken oppstå ved anvendelsen av skatteavtaler inngått med utgangspunkt i OECD MC før 2010. De unntakene vil følge av begrensningene i selvstendighetsprinsippet i både kommentarene av 2008 og tidligere OECD MC art. 7 (3). Unntakene knytter seg til at enkelte typer disposisjoner mellom hovedkontor og filialen likevel ikke skal prises i tråd med armlengdeprinsippet, og er nærmere spesifisert videre i oppgaven.

3.2.2 ANALYSE AV FUNKSJONER OG RISIKOER

Analysen av funksjoner og risikoer etter AOA skal lede til en fordeling av funksjoner, eiendeler, risiko, kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser samt kapital til det faste driftsstedet. Analysen skal også kartlegge interne disposisjoner mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret. På denne måten dannes det et grunnlag for allokeringen av fortjenesten til det faste driftsstedet.

Analysen begynner med:

⁵ OECD-komm. 2008 art. 7 (2) pkt. 17

⁶ OECD-komm. 2008 art. 7 (2) pkt. 18

⁷ Anders K. Hernes (2018), *Inntektsallokering – hovedregler*, s. 11

- Kartlegging av funksjoner og hvilke personer som utfører funksjonene
- Kartlegging og allokering av eiendeler og risikoer tilknyttet funksjonene

Basert på ovennevnte steg, skal det faste driftsstedet tilordnes

- Fri kapital for å kunne håndtere de identifiserte funksjonene og risikoene
- Relevante kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser

Som siste steg i denne analysen skal det identifiseres økonomiske disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted.

Funksjoner, herunder “people functions” og “significant people functions”

Det skal kartlegges hvilke funksjoner og aktiviteter som kunne knyttes til det faste driftsstedet dersom det hadde vært en uavhengig enhet. Det må videre klarlegges under hvilke faktiske omstendigheter disse aktivitetene utøves. Denne kartleggingen skal inkludere analysen av funksjoner i selskapet for øvrig, i den grad dette er relevant for avklaring av funksjoner ved det faste driftsstedet. Områdene som involverer disposisjoner mellom hovedkontoret og det faste driftsstedet bør være av spesielt relevante.

Funksjons- og faktumanalysen skal videre knytte de identifiserte aktivitetene til personer som arbeider i selskapet («people functions»), og det skal tas standpunkt til i hvilken grad disse aktivitetene er av økonomisk betydning for selskapet⁸. AOA-rapporten framhever betydningen av identifisering av «significant people functions» (SPF), herunder funksjoner som utføres av sentrale beslutningstakere i foretakets virksomhet. SPF skal tillegges større vekt enn f.eks. hjelp- og støttefunksjoner i videre allokeringsprosessen.

Eiendeler

Tilordningen av eiendeler til fast driftssted er i prinsippet kunstig. Det er selskapet som er rettssubjektet og det vil alltid vil ha det *juridiske* eierskapet til alle eiendeler. I tråd med selvstendighetsfiksjonen skal det likevel foretas en allokering av eiendeler på hovedkontor og fast driftssted basert på *økonomisk* eierskap. Økonomisk eierskap tolkes ut fra hvem som ville ha blitt tilordnet

⁸ 2010 Rapporten, pkt. 62.

inntektene og forpliktelsene tilknyttet eiendelen dersom fast driftssted hadde vært en selvstendig enhet⁹.

Økonomisk eierskap til *fysiske eiendeler* tilordnes som hovedregel basert på faktisk bruk. Dette gjelder særlig om det er bruken som skaper det faste driftsstedet. Det kan eksempelvis vises til bruken av et riggfartøy som danner et fast driftssted på norsk kontinentalsokkel. Øvrige eiendeler følger relevante funksjoner, med hovedvekt på SPF. For *immaterielle eiendeler* anses økonomisk eierskap å foreligge der det foretas sentrale beslutninger knyttet til risikoen ved de immaterielle eiendelene¹⁰.

Tilordning av økonomisk eierskap etter bruk vil ofte medføre tilordning av mer fortjeneste til driftsstedet, sammenlignet med alternativet. Økonomisk eierskap gir normalt rett til et fradrag for avskrivninger. Fradraget for renter kan også være aktuelt dersom eiendelen er finansiert ved lån. Dersom eiendelen, som brukes av det faste driftsstedet blir anset å være eiet av hovedkontoret, kan det faste driftsstedet bli belastet for en hypotetisk, markedsmessig leiekostnad¹¹. Som regel vil den markedsmessige leien overstige en ren kostnadsdekning i form av avskrivninger og renter, noe som trekker fortjenesten ned.

Det er interessante er at AOA-rapporten utelukker ingen metoder for tilordning av økonomisk eierskap til eiendelene. OECD antar bare at det er en større konsensus mellom landene i at det er den faktiske bruken som skal være basisen for tilordningen av eierskapet til fysiske driftsmidler¹². Uenigheter rundt tilordningen av eierskapet til driftsmidlene av større verdi, som rigger, fartøyer mv. mellom skattytere og skattemyndigheter, samt mellom skattemyndighetene i ulike land kan derfor ikke utelukkes.

Risiko

Tilordning av risikoen mellom fast driftssted og hovedkontor kan aldri avtales på samme måte som det gjøres ved avtaler mellom selvstendige selskaper. Etter

⁹ 2010 Rapporten, pkt.72 og pkt.73

¹⁰ Henning Naas mfl.(2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s.409-410

¹¹ 2010 Rapporten, pkt.75

¹² Henning Naas mfl.(2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s.409-410, samt 2010 Rapport, pkt. 75

skal risikotilordning alltid følge funksjon. Dersom for eksempel salgfunksjoner utføres ved det faste driftsstedet, og ansatte som foretar kredittvurdering av kunder samt beslutter salg på kreditt befinner seg ved det faste driftsstedet, bør risikoen for tap på kundefordringer tilordnes til det faste driftsstedet¹³.

Kapital

Etter AOA-rapporten skal det faste driftsstedet tilordnes en hypotetisk egenkapital – «free capital», som skal reflektere tilordnede funksjoner, eiendeler og risiko. Fri kapital er i denne forbindelse definert som kapital som ikke gir grunnlag for tilordning av fradragsberettigede renter til driftsstedsstaten.

Tilordningen av både fri kapital og rentebærende gjeld skal foretas basert på en verdsettelse av både eiendeler og risikoer tilordnet filialen under kartleggingen beskrevet ovenfor. Størrelsen på den totale kapitalen defineres ut fra finansieringsbehovet som de eiendelene og risikoene skaper.

Når det gjelder fordelingen av kapitalen på fri kapital og gjeld, har ikke OECD klart å komme til en fellesmetode. 2010 Rapporten beskriver to aksepterte fordelingsmetoder, hvor den ene kalles for «the capital allocation approach» og den andre for «thin capitalisation approach»¹⁴.

Den første metoden innebærer en forholdsmessig fordeling av selskapet samlede frie egenkapital på hovedkontor og fast driftssted ut fra verdien av tilordnede eiendeler og risiko. Dersom selskapet som helhet er for tynt kapitalisert, vil «the capital allocation approach» føre til en for lav egenkapitalandel ved det faste driftsstedet enn selvstendighetsfiksjonen tilsier, noe som kan gi for høyt fradrag for renter.

Den andre metoden vurderer kapitalbehovet til det faste driftsstedet isolert, som om det hadde vært en selvstendig enhet, uavhengig av selskapets totale egenkapital. Svakheten ved denne tilnærmingen er at det faste driftsstedet kan

¹³ Henning Naas mfl. (2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s. 408

¹⁴ 2010 Rapporten, pkt. 121–134

ende opp med høyere tilordnet egenkapital (og lavere rentekostnader) enn det selskapet har.

Det antas at grensedragning mellom egenkapital og gjeld vil være påvirket av internretten i driftsstaten¹⁵. Eventuelle uenigheter mellom stater ift. tilordningsmetoder i konkrete tilfeller, må løses via enten en gjensidig avtale eller MAP-prosedyren, jf. OECD MC art. 25.

Rettigheter og forpliktelser

Ovennevnt analyse av funksjoner, eiendeler og risikoer samt analysen av selskapets balanse gir et grunnlag for tilordning det faste driftsstedet rettigheter og forpliktelser som følger av avtaler med eksterne parter. Med tilordning av rettigheter følger rett på inntekt fra de aktuelle kontraktene. Tilordnede forpliktelser medfører plikten til å dekke tilhørende kostnader. I juridisk litteratur påpekes det at dette temaet har fått for lite oppmerksomhet i AOA-rapporten, til tross for spørsmålet har avgjørende betydning for føring av inntekter og kostnader til fast driftssted¹⁶.

Disposisjoner – «dealings»

Som siste steg i analysen skal man identifisere disposisjoner («dealings») mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret. Med disposisjonene menes det en intern «handel» og «tjenesteyting» mellom ulike deler av samme juridiske enhet.

For at disposisjonene skal aksepteres ved skattejusteringer, må de være¹⁷:

- ✓ Økonomisk vesentlige for inntektsfastsettelsen
- ✓ Knyttet til reelle og relevante funksjoner ved det faste driftsstedet.

Ved identifisering av disposisjonene skal man ta utgangspunkt i reelle og identifiserbare overføringer/hendelser mellom filial og hovedkontor.

3.2.3 FASTSETTELSE AV FORTJENESTEN, HERUNDER PRISING AV DISPOSISJONER

¹⁵ Henning Naas mfl. (2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s. 411

¹⁶ Anders K. Hernes (2018), *Inntektsallokering – hovedregler*, s. 15

¹⁷ 2008 Rapporten, pkt. 38 og 39

Tilordning av fortjenesten til det faste driftsstedet foretas under steg 2 i OECDs autoriserte tilnærmingen. Tilordningen vil etter AOA-metodikken bestå av følgende elementer:

1. Tilordning av transaksjoner med uavhengige parter;
2. Tilordning av transaksjoner med nærstående parter;
3. Identifisering og prising av disposisjoner/ «dealings» mellom fast driftssted og hovedkontor.

Selskapets inntekter og kostnader knyttet til transaksjoner med andre selskaper, både uavhengige og nærstående skal tilordnes enten hovedkontor eller fast driftssted i tråd med tilknytnings prinsippet i art. 7 (1) i OECD MC. Tilordningen skal følge fordelingen av funksjoner, eiendeler, risiko mv. som kartlagt i funksjons- og faktumanalysen, omtalt i forrige avsnitt.

Både transaksjonene med selskaper, tilordnet det faste driftsstedet og disposisjonene mellom hovedkontoret og det faste driftsstedet, identifisert iht. AOA-metodikken skal prises etter armlengdeprinsippet, jf. selvstendighetsfiksjon i art. 7 (2) i OECD MC.

Armlengdeprinsippet vil automatisk være oppfylt for transaksjoner med uavhengige selskaper. For transaksjoner mellom filialen og nærstående selskaper, vil armlengdeprinsippet være oppfylt når prisingen er i tråd med metodikken i Transfer Pricing Guidelines (TPG), jf. art. 9 i OECD MC. TPG skal anvendes ved prisingen av interne disposisjoner mellom hovedkontoret og fast driftssted analogisk, jf. OECDs kommentarer til art. 7. Kommentarene beskriver verdsettelsen av «dealings» på følgende måte¹⁸:

«[...] Under the second step of that approach, the remuneration of any such dealings will be determined by applying by analogy the principles developed for the application of the arm's length principle between associated enterprises (these principles are articulated in the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) by reference to the functions performed, assets used and risk assumed by

¹⁸ OECD-komm. 2008 art. 7 pkt. 18.

the enterprise through the permanent establishment and through the rest of the enterprise.».

Ved prising av interne disposisjoner vil sammenlignbarhetsanalyser og prisingsmetoder derfor brukes på samme måte som ved internprising av transaksjoner med nærstående selskaper. Valget av prisingsmetoder kan illustreres med følgende eksempler fra juridisk teori¹⁹:

- ✓ Dersom det faste driftsstedet fungerer som salgsdistributør for produkter produsert ved hovedkontoret i en annen stat, og hovedkontoret bruker i tillegg eksterne salgsdistributører, vil det være naturlig å anvende CUP-metoden for prising av produktene.
- ✓ Dersom analysen av SPF viser at det faste driftsstedet i tillegg til salget forestår all utvikling av markedsføring og varemerkeoppbygging av produktene, vil det være mer riktig å benytte en kost-pluss-metode ved prisingen av produktene som overføres fra hovedkontoret til det faste driftsstedet.

Flere unntak fra hovedregelen for prisingen av disposisjonene vil imidlertid være gjeldende for skatteavtaler inngått med utgangspunkt i den tidligere versjonen av art. 7 i OECD MC²⁰. Unntakene kommer fra begrensninger i selvstendighetsfiksjonen i OECDs kommentarer til art.7 av 2008, samt ordlyden i tidligere OECD MC art. 7 (3). De unntakene vedrører følgende typer overføringer av varer og tjenester:

Varer som overføres til fast driftssted for midlertidig bruk

Ifølge OECD kommentarene av 2008 er det naturlig («normally be appropriate») å beregne et påslag ved overføring av varer beregnet for videresalg til det faste driftsstedet. Dette gjelder både ferdige varer, varer i arbeid og råmaterialer²¹. Uttrykket «normally» i sitatet ovenfor kan imidlertid forstås som en åpning for prisingen av videresalgssituasjoner uten fortjenestetillegget. Denne åpningen kan muligens forklares med OECDs erkjennelse av likviditetsbelastningen som

¹⁹ Henning Naas mfl. (2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s. 421

²⁰ Artikkel 7 i OECD MC før endringen i 2010

²¹ OECD-komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 33.

skattytere kunne få i situasjoner hvor det går lang tid mellom den interne overføringen og det eksterne salget²². Dersom vareoverføringen og det eksterne salget skjedde i to ulike inntektsår, kunne filialen bli beskattet for fortjenesteelementet som enda ikke ble realisert.

En langt videre mulighet for unntak fra selvstendighetsfiksjonen ble imidlertid gitt for overføringer av varer beregnet på midlertidig bruk i virksomheten til det faste driftsstedet, jf. OECD-komm. av 2008 art. 7 (3) pkt. 33. Det antas at begrepet «varer» omfatter i denne sammenhengen også driftsmidler²³. Uavhengige markedsaktører ville naturligvis leid ut eiendeler til utenforstående med et vederlag som er høyere enn ren kostnadsdekning.

Immaterielle rettigheter

Et annet unntak fra armlengdeprinsippet i OECD komm. av 2008 vedrører bruken av immaterielle rettigheter. Unntaket innebærer at det ved fastsettelsen av filialfortjenesten ikke gis fradragsrett for eventuelle interne royaltybetalinger mellom fast driftssted og hovedkontoret. Reelle kostnader knyttet til utvikling og erverv av de immaterielle rettighetene skal i stedet fordeles mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret forholdsmessig, basert på en hensiktsmessig fordelingsnøkkel²⁴. Dette standpunktet begrunnes med at tilordningen av økonomisk eierskap til immaterielle eiendeler til enten hovedkontor eller fast driftssted kan være vanskelig i praksis.

Intern tjenesteyting

I kommentarer til den tidligere versjonen av OECD MC art. 7 (3) har OECD uttalt at intern tjenesteyting kommer hele foretaket til gode. Det ble derfor vurdert at kostnader knyttet til intern tjenesteyting, herunder ledelses- og administrasjonskostnader skal kunne allokere til fast driftssted, samt at driftsstaten ikke kan nekte skattefradraget for de allokerte kostnadene med en begrunnelse at de kostnadene ikke vedrører virksomheten som utøves på det faste driftsstedet. Allokeringen på hovedkontor og fast driftssted skulle imidlertid skje forholdsmessig, uten fortjenestepåslag, med mindre hovedkontoret eller det faste

²² Henning Naas mfl.(2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s. 423

²³ Henning Naas mfl.(2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s. 423

²⁴ OECD-komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 34.

driftsstedet ytet tilsvarende tjenester til eksterne aktører²⁵. Videre skulle fortjenesteelementet tillegges prisen av interne tjenester utført av det faste driftsstedet til hovedkontoret, dersom de aktuelle tjenestene utgjorde hovedaktiviteten til det faste driftsstedet²⁶.

Kapital/renter

Etter kommentarene av 2008 skal man ikke beregne renter på intern «gjeld» som ble tilordnet enten hovedkontor eller fast driftssted ved gjennomføring av funksjons- og risikoanalysen. Kun «reelle» rentebetalinger på ekstern gjeld skal inngå i allokeringen av filialens fortjeneste²⁷.

Bestemmelsen tilsvarende den som tidligere fantes i modellavtalen art. 7 (3) fortsatt eksisterer i de fleste av Norges skatteavtaler. Unntakene som fremgår av OECDs kommentarer av 2008 vil derfor være aktuelle i lang tid fremover²⁸.

4. PRAKTISK ANVENDELSE OG UTFORDRINGER MED ETTERLEVELSEN

4.1 STØRRE KRAV TIL FILIALREGNSKAPER OG DOKUMENTASJON AV DISPOSISJONER

Anvendelsen av AOA, spesielt den fulle versjonen av metodikken, tillegger interne disposisjoner mellom hovedkontoret og fast driftssted stor betydning ved fastsettelsen av driftsstedets fortjeneste. Disposisjonene kan imidlertid være vanskelig å avdekke i praksis da de vedrører overføringer av eiendeler, kapital og risiko innfor den samme juridiske enhet, og ikke kan dokumenteres via juridisk bindende avtaler.

Disposisjonene kan være synliggjort i filialregnskap og/eller interne prosjektregnskaper. Internregnskaper er et naturlig startpunkt for en slik

²⁵ OECD-komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 35 og 37.

²⁶ OECD-komm. 2008 art. 7 (3) pkt. 36.

²⁷ OECD-komm. 2008 art. 7 pkt. 41.

²⁸ Henning Naas mfl.(2017), *Norsk internasjonal skatterett*, s. 423-424

identifisering etter norsk interne rett, jf. regnskapsloven §1-2 nr.13 samt rettleddningen til RF-1145 *Regnskapsutdraget*.

I OECDs kommentarer av 2008 oppfordres skattytere også til å utarbeide internregnskaper som viser foretatt allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted, da dette kan redusere risikoen for diskusjoner og uoverensstemmelser med skattemyndighetene. Av samme årsak anbefales det at selskapene i tillegg utarbeider dokumentasjon som særskilt viser gjennomførte disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted²⁹.

Det avgjørende for identifiseringen og prisingen av disposisjonene vil likevel ikke være regnskaper, men gode funksjons- og faktumanalyser. Kravet om interne regnskaper er derfor ikke videreført i kommentarene av 2010. OECD oppfordrer i stedet for til god intern dokumentasjon som underbygger eksistensen og innholdet i foretatte disposisjonene³⁰.

Mangelfull kvalitet på dokumentasjonen, herunder mangelfulle faktumanalyser og ble omtalt av sentralskattekontoret for utenlandssaker blant utfordringer ved anvendelsen av AOA som de møter i praksis³¹. Dette kan skyldes at etterlevelsen av både i den begrensede og den fulle versjonen av AOA medfører høye administrative kostnader ved både gjennomføring av analyser og regnskaps-/dokumentasjonsproduksjon. Kvaliteten i dokumentasjonen kan heller ikke oppnås uten at økonomiavdelingene besitter høy kompetanse i rammeverket, herunder har korrekt forståelse av begrepet interne disposisjoner.

4.2 STORT ROM FOR SKJØNN VED VEKTLEGGING AV FUNKSJONER OG RISIKOER, SAMT IDENTIFISERING AV «DEALINGS»

I tillegg til svakheter i dokumentasjonen omtalt i forrige avsnitt, påpekte sentralskattekontoret for utenlandske saker følgende feil ved etterlevelsen av AOA-metodikken³²:

- ✓ Uklart definerte og identifiserte disposisjoner («dealings»);

²⁹ OECD-komm. 2008 art.7 pkt. 19 og 20

³⁰ OECD-komm. art. 7 (2) pkt. 26.

³¹ Anders K. Hernes (2018), *Inntektsallokering – hovedregler*, s. 35

³² Anders K. Hernes (2018), *Inntektsallokering – hovedregler*, s. 35

- ✓ Unødvendig beregnede disposisjoner som erstatter prising i avtalebaserte transaksjoner
- ✓ Feil vektleggelse av funksjoner, herunder «Significant People Functions», utført utenfor det faste driftsstedet

Ovennevnte utfordringer illustreres godt med en lagmannsretts dom av 18. november 2021- *Allseas EMEA*³³. Saken gjelder fastsetting av skattepliktig inntekt i Norge for et midlertidig fast driftssted for det portugisiskregistrerte selskapet Allseas EMEA LDA.

Selskapet med virksomhet knyttet til rørlegging og undervannskonstruksjon, inngikk i 2011 såkalte EPIC-kontrakter³⁴ med Statoil om sveising og legging av rør på Åsgård-feltet og Valemon-feltet. Arbeidene på norsk sokkel pågikk i april-oktober 2013, og partene i saken var enige i at Allseas EMEA LDA hadde begrenset skatteplikt til Norge i 2013 etter norsk interne rett³⁵. Fastsettelsen av inntekten var regulert av art. 7 i skatteavtalen mellom Norge og Portugal, hvor ordlyden i artikkelen er lik ordlyden i art. 7 i OECD MC slik den lød i 2008. Armlengdeprinsippet i art. 9 (2) fikk tilsvarende anvendelse for prisingen av disposisjoner, jf. art. 7 (2) i skatteavtalen.

Det norske faste driftsstedet - ALE PE hadde tre typer inntekter:

- ✓ Inntekter fra installasjonsarbeidet (rørleggingen)
- ✓ Inntekter fra tilleggsarbeid («variation orders»)
- ✓ Inntekter/kompensasjon for driftsstans på grunn av dårlig vær («WoW – Waiting on Weather»)

Inntektene fra installasjonsarbeidene eller tilleggsarbeidene ble tilordnet ALP PE av skattyteren i sin helhet, noe som antas å være korrekt jf. tilknytning av de utførte arbeidene til filialens virksomhet. Vederlaget for begge arbeidene ble derfor direkte utledet fra kontraktene med Statoil. Denne tilordningen ble ikke omstridt. Korrekt allokering av kompensasjonen for driftsstans på grunn av dårlig vær (WoW) ble imidlertid hovedspørsmålet i saken.

³³ LB-2020-158590- UTV-2021-1302

³⁴ E= engineering, P = procurement, I= installation, C= completion

³⁵ jf. petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1

MAN 30981

I faktumbeskrivelsen har det kommet fram at avtalen med Statoil om WoW ble fremforhandlet av foretakets hovedkontor før det faste driftsstedet ble etablert. Størrelsen på kompensasjonen ga grunnlag for fortjenesten utover kostnadsdekning.

ALP viste i retten til en to-steg-analyse, gjennomført iht. AOA-rammeverket, som bestod i dette tilfelle av OECDs kommentarer av 2008 og 2008 Rapporten. Ifølge analysen ble risikoen tilknyttet WoW-fortjenesten pådratt av hovedkontoret, som inngikk kontrakten. Denne risikoen ble ikke senere overført til det faste driftsstedet, da sistnevnte ikke hadde ansatte som kunne håndtere den. Selskapet refererte videre til selvstendighetsfiksjonen i AOA, og påstått at AEL PE kunne sammenlignes med en uavhengig leverandør, som neppe ville påtatt seg en risiko, hvor kommersielle vilkår ble fremforhandlet før det faste driftsstedet ble etablert. Basert på en vurdering av ovennevnte forhold har ALP tildelt en vesentlig del av WoW-vederlaget til hovedkontoret, som en betaling for den pådratte risikoen.

Lagmannsretten var enig i at det er OECDs mønsteravtale med kommentarer fra 2008 som skulle anvendes ved tilordningen av fortjenesten. Inntekten skulle dermed fastsettes som om AEL PE var et selvstendig selskap som utførte samme oppdrag for Statoil, basert på to-steps analysen. Retten har imidlertid kommet fram til en annen konklusjon enn selskapet basert på den framlagte analysen.

Selv om det er ansatte ved hovedkontoret i Portugal som inngikk kontrakten, skulle AEL PE tilordnes den delen av rettigheter og forpliktelser i transaksjoner med uavhengige selskaper som kunne knyttes til det faste driftsstedets aktivitet, dvs. virksomheten på sokkelen. Driftsstedet skulle således tilordnes inntektene fra rørleggingen på sokkelen på Åsgård-feltet og Valemon-feltet, herunder vederlaget for WoW da den hadde nær tidsmessig og funksjonell sammenheng med virksomheten på sokkelen.

Lagmannsretten var ikke enig med AEL om at WoW-risikoen måtte anses å ligge i hovedforetaket. Det forelå ingen disposisjon/«dealings» mellom det faste driftsstedet og hovedkontoret som ga grunnlag for å si at risikoen ble overført dit. Hovedkontoret utøvet ingen funksjoner knyttet til rørleggingen på norsk sokkel. Det ble heller ikke godgjort at ansatte i Portugal hadde noe «significant people

functions», verken knyttet til WoW eller gjennomføringen av kontrakten for øvrig. Risikoen for WoW skilte seg således ikke fra risikoen fra en annen driftsstans, som AEL selv hadde tilordnet det faste driftsstedet i analysen sin. Retten har dermed konkludert med at WoW-vederlaget skulle tilordnes det faste driftsstedet AEL PE i sin helhet.

Saken illustrerer at selv om man har teoretiske kunnskaper om AOA-rammeverket, herunder to-steps prosessen ved allokeringen av fortjenesten til filialen, kan den praktiske anvendelsen av skjønnets ved vektleggingen av funksjoner være vanskelig. Det kan også vises til Rt. 2006 s. 404 *Invensys* hvor vektleggingen av funksjoner til hovedkontoret var et tema. Dommen ble avsagt før AOA-rapporten ble vedtatt av OECD. Den er allikevel relevant å trekke fram da den viser hvor ulik oppfatning av verdien til de ulike funksjonene ved enten hovedkontoret eller det faste driftsstedet man kan ha. Saken omhandlet flere spørsmål, men tilordningen av fortjenesten fra tre vareleveranser er av spesiell interesse i denne sammenhengen.

Et dansk selskap hadde et fast driftssted i Norge. Vareleveransene fra norske leverandører til det faste driftsstedet gikk direkte, dvs. utenom hovedkontoret. Alle bestillinger og betalinger til leverandørene samt viderefaktureringer til oppdragsgivere ble imidlertid utført av ansatte ved hovedkontoret. Høyesterett kom allikevel til at fortjenesten fra leveransene skulle allokere til driftsstedet i Norge fullt ut. Begrunnelsen for dette var at vareleveransene ikke hadde vært innom hovedkontoret, og ble derfor ikke tilført merverdier derfra. Dommen er kritisert i juridisk teori, av blant annet Zimmer³⁶. Høyesterettens konklusjon anses omstridt da alle sentrale beslutninger og funksjoner knyttet til vareleveransene ble foretatt av hovedkontoret.

4.3 UTFORDRINGER MED ETTERKONTROLL AV SKATTEFASTSETTINGEN

Spørsmålet om hvilket regelsett man skal forholde seg til ved fastsettelsen av filialens fortjeneste oppstår ofte i praksis. Artikkel 7 i norske skatteavtaler som er basert på OECD MC, slik den lød forut for 2010, skal tolkes i tråd med

³⁶ Zimmer (2017), *Internasjonal inntektsskatterett*, s. 220

korresponderende utgaver av OECDs kommentarer. Nyere kommentarer kan også påvirke tolkningen, så lenge de ikke innebærer en materiell endring.

Det kan i denne sammenhengen vises til Rt. 2008 s.577 *Sølvik* hvor retten har uttalt følgende³⁷:

«...Etter praksis blir kommentarene til mønsteravtalen vektlagt ved tolkninga...Også kommentarer som er nyere enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagt vekt. Som påpeika i Rt. 2004 s.957 avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikta på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklene blir stående uendra.»

I kommentarene av 2008 ble det for eksempel innarbeidet en klargjøring av at det faste driftsstedet kan skattlegges for et overskudd, selv om foretaket som helhet hadde underskudd. Den type endring blir ansett innenfor rammene av en dynamisk tolkning av skatteavtaler.

I saker hvor beskatningen er regulert av OECD MC med kommentarene av 2008, er det også en anledning til å trekke inn 2008 Rapporten. Rapporten kan imidlertid ikke anvendes så langt den blir i strid med den gjeldende skatteavtalens intensjon og ordlyd, jf. blant annet drøftelsen i *Alseas EMEA*- dommen.

Korrekt regelforståelse må utledes av ordlyden i skatteavtalen og alminnelige prinsipper for traktattolkning. I tillegg til OECDs kommentarer, skal forarbeidene til den aktuelle skatteavtalen, herunder partenes intensjon også tillegges vekt.

Redegjørelsen ovenfor viser at etterkontroll av filialenes skatterapportering krever høy kompetanse i skatteavtalerett hos utøvende skattefunksjonærer.

Skatterapportering av filialer/faste driftssteder Norge antas i tillegg å være dårlig egnet for analytiske kontrollhandlinger, samt utplukk for utvidede kontroller basert på bransjeanalyser o.l. Skattegrunnlaget vil være sterkt påvirket av hvilken versjon av art. 7 i OECD MC den konkrete skatteavtalen bygger på. For eldre skatteavtaler foreligger det et rom for anvendelse av en rekke unntak fra selvstendighetsfiksjonen, samtidig som anvendelsen av de unntakene ikke er

³⁷ Jf. forelesning om filialbeskatning av Anders K. Hernes, vår 2022, BI/Internprising

bindende, jf. f.eks. unntak fra beregning av fortjenestepåslaget ved intern varehandel. På enkelte områder, som tilordning av rettigheter og forpliktelser har OECD heller ikke klart å komme til en fellesmetode, hverken i den begrensede eller den fulle versjonen av AOA, jf. pkt. 3.2 i oppgaven. Man kan dermed ikke utelukke at utvalg av objekter til etterkontroll ikke bygger på et godt grunnlag.

KONKLUSJON

Regler for tilordningen av fortjenesten til fast driftssted har stor betydning for skattefundamentene i ulike land. Disse reglene er imidlertid langt fra åpenbare. OECDs autoriserte tilnærming til allokering av inntekt mellom hovedkontor og fast driftssted, bygger på selvstendighetsfiksjonen. Sistnevnte innebærer blant annet at OECDs retningslinjer for internprising mellom nærstående selskaper får en analogisk anvendelse på disposisjoner mellom hovedkontoret og fast driftssted.

Hvor langt selvstendighetfiksjonen skal anvendes avgjøres imidlertid av skatteavtaleretten, herunder hvilken ordlyd av artikkel 7 i OECDs mønsteravtale skatteavtalen bygger på. Per i dag foreligger det to ulike versjoner av ovennevnte tilnærming – en begrenset og en full versjon av AOA. Den første tar utgangspunkt i OECDs kommentarer samt en supplerende veiledningsrapport av 2008, mens den andre – av den reviderte versjonen av dokumentene av 2010.

Begge regelsettene forutsetter utstrakt anvendelse av skjønn ved blant annet vektlegging av funksjoner og risiko, samt identifisering av disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted. Anvendelsen av skjønn samt TP-metodikken ved prisingen er imidlertid større ved full AOA. Dette skyldes flere unntak fra selvstendighetfiksjonen i den tidligere versjonen av AOA. Bruken av de unntakene er imidlertid ikke alltid obligatorisk. Skattegrunnlaget til norske filialer av utenlandske foretak i samme bransje vil derfor sjeldent være sammenlignbare.

Både etterlevelsen og etterkontroll av etterlevelsen av AOA-rammeverket byr på mange utfordringer for både skattytere og skattemyndighetene, og er sannsynligvis veldig ressurskrevende.

REFERANSELISTE

Faglitteratur

Naas, H., Kristiansen, S. R., Backer-Grøndahl, F., Holen, S. H., Rynning, M. H., & Advokatfirmaet Thommesen AS. (2017). *Norsk Internasjonal Skatterett* (2. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Zimmer, F. (2017). *Internasjonal Inntektsskatterett* (5. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Fagartikler

Anders K. Hernes (2008). «Inntektsallokering – hovedregler», *Skatterett* 2018/3-4. Juridika (lastet ned 15. februar 2022)

Lover og forskrifter

Skatteloven (sktl.) (1999)

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) (1975)

Dommer

Allseas EMEA: Borgarting lagmannsrett dom av 18. november 2021 (LB-2020-158590- UTV-2021-1302)

<https://lovdata.no/pro/#document/LBSIV/avgjorelse/lb-2020-158590?searchResultContext=1241&rowNumber=1&totalHits=1>

Invensys Process Systems AS: Norges Høyesterett dom av 6. april 2006 (HR-2006-598-A – Rt-2006-404 – UTV-2006-539)

<https://lovdata.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-2006-598-a?searchResultContext=1720&rowNumber=1&totalHits=151>

OECD Reports and Guidelines

OECD Model Tax Convention 2017

OECD Commentary on the Model Convention of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 and 2017)

OECD Commentary on the Model Convention (2008)

OECD Report: The attribution of profits to permanent establishments (2010)

MAN 30981

*(Materials on international TP & EU Tax Law, Volum A, 2020/2021,
International Tax Center, Leiden)*

The report on attribution of profits to permanent establishments, 17. Juli 2008

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/oecd/pdf/oecd_pe_pi-piii_add.pdf

Annet

Handelshøyskole BI (2022). Forelesning om filialbeskatning ved Anders. K. Hernes.