



# Handelshøyskolen BI

## MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

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

### Deltaker

Navn:

### Informasjon fra deltaker

Tittel \*:

Navn på veileder \*:

Inneholder besvarelsen  
konfidensielt  
materiale?:  Nei

Jeg bekrefter  
innlevering til  
biblioteket \*:  Ja

### Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)  
Gruppenummer: 25  
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

**NB!** Dette er kun en veiledende mal,  
som kan benyttes til både papir- og digitale innleveringer DigiEx & WISEflow.  
Studenten(e) skal forholde seg til oppgavesidens instruksjoner.

**Digital innlevering?**

*DigiEx: du kan **ikke** skrive i toppmargen  
(DigiEx vil overskrive denne og erstatte med eksamenskode og id-nummer)*

## Fag-/prosjektoppgave/hjemmeeksamen

(stryk det som ikke passer)

ved Handelshøyskolen BI

- Allokering av inntekter og utgifter  
mellom hovedkontor og filial -

Eksamenskode og navn:

**MAN3039 – Internprising**

Utleveringsdato:

26.01.2022

Innleveringsdato:

09.05.2022

Stuedsted:

BI OSLO

## Innholdsfortegnelse

### Innhold

<b>INNHOLDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>II</b>
<b>1. INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1 HOVEDPROBLEMSTILLING.....	1
1.2 RELEVANS.....	1
1.3 AVGRENSNINGER .....	2
<b>2. RETTSLIG UTGANGSPUNKT.....</b>	<b>2</b>
2.1 SKATTEPLIKT ETTER INTERN RETT .....	2
2.2 SKATTEPLIKT ETTER AVTALERETTEN.....	3
2.3 NÆRMERE OM OECDs MØNSTERAVTALE .....	4
<b>3. PRINSIPPER FOR ALLOKERING .....</b>	<b>6</b>
3.1 INTERNRETTE.....	6
3.1.1 Tilknytningskravet .....	6
3.1.2 Direkte og indirekte allokeringemetode.....	8
3.2 AVTALERETTEN - MØNSTERAVTALENS ART. 7.....	9
3.2.1.Tilknytningskravet og forbudet mot «force of attraction» .....	9
3.2.2 Selvstendighetsfiksjonen.....	9
3.3 ARTIKKEL 7 I UTVIKLING .....	10
<b>4. OECDs AUTORISERTE TILNÆRMING (AOA).....</b>	<b>11</b>
4.1 FREMGANGSMÅTEN FOR OECDs AUTORISERTE TILNÆRMING .....	12
4.1.1 Steg 1 – Faktum – og funksjonsanalyse.....	12
4.1.2. Steg 2 – internprising .....	14
<b>5. NORSK PRAKSIS – I TRÅD MED AOA ? .....</b>	<b>15</b>
5.1 NORSK PRAKSIS – INKONSEKVENT FORDELING?.....	15
5.1.1 365 – dagers regelen.....	15
5.1.2 Sesong – unntaket (waiting on weather).....	16
5.2 ER 365 – DAGERS REGELEN I TRÅD MED DEN AUTORISERTE TILNÆRMINGEN?.....	17
5.3 ENDRET PRAKSIS ETTER INNFORINGEN AV AOA? .....	18
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>20</b>

## **Sammendrag**

Spørsmål om allokering av profitt over landegrensene har fått økt aktualitet de siste tiårene. Den økte globaliseringen har medført at selskaper i økende grad driver grenseoverskridende virksomhet. Når et utenlandsk selskap driver virksomhet i Norge, oppstår spørsmålet om skatteplikt for fortjenesten opptjent i Norge og omfanget av denne. Skal fortjenesten skattlegges i staten selskapet er hjemmehørende eller i staten hvor det drives virksomhet fra? Dette er spørsmål om allokering av fortjeneste.

Spørsmålet om beregning av inntekt ved fast driftssted er den av OECDs mønsteravtales bestemmelser som har vært i størst endring i de senere år. Kommentarene har vært endret en rekke ganger, og i 2010 ble også teksten i mønsteravtalen grunnleggende endret.

Hovedtemaet for diskusjonen har dreid seg om i hvor stor grad det faste driftsteet skal ansees som en uavhengig enhet, selv om det juridisk sett er en del av selskapet. Utviklingen har gått i retning av at beregningen mest mulig skal skje ut fra synspunkter om internprising mellom selvstendige skattesubjekter.

OECDs arbeid med revisjon av allokeringsreglene i OECDs mønsteravtale har vært omfattende, og rettstilstanden framstår i dag som relativt avklart. Likevel har vi fortsatt et stort antall saker hvor dette er tema, noe som kan tyde på at det innen OECDs medlemsland fortsatt ikke er etablert en felles forståelse av fortolkningen, eller en enhetlig internrettslig regulering.

## **1. Innledning**

### ***1.1 Hovedproblemstilling***

Denne prosjektoppgaven handler om gjeldende prinsipper for allokering av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og filial, og hvordan tolkningen av virksomhetsregelen i OECDs mønsteravtale artikkel 7 om allokering til fast driftssted har utviklet seg. Jeg vil forsøke å illustrere betydningen OECDs rapport<sup>1</sup> om tilordning av fortjeneste til faste driftssteder har hatt for avklaringen av tolkningsspørsmålene, og avslutningsvis peke på noen utfordringer knyttet til tolkningen.

### ***1.2 Relevans***

Begrepet «fast driftssted» og spørsmål om skattlegging av dette, har vært blant de mest omdiskuterte temaene innen internasjonal skatterett, og er regnet for å være den viktigste diskusjonen, nest etter reglene om internprising.<sup>2</sup> Hovedtemaet for debatten har vært i hvilken grad det faste driftsstedet for skatteformål skal behandles som en uavhengig enhet, når det faktisk og kommersielt sett er adskilt, men juridisk likevel en integrert del av selskapet. Spørsmålet er aktuelt i fordelingen av inntekter, kostnader og egenkapital, og dessuten i økende grad for prising av eiendeler, tjenester, funksjoner og risiko som kan tenkes overført mellom driftsstedet og hovedkontoret.

Spørsmålet om inntektsallokering har betydning for skattefundamentet både i selskapets hjemstat og i filial/driftsstedsstaten. Når et selskap opererer med driftssteder i andre land, vil det som oftest oppstå både global – og begrenset skatteplikt for samme inntektspost. Skatteavtaler mellom stater har som overordnet formål å unngå dobbeltbeskatning gjennom å fordele skattegrunnlaget mellom avtalelandene. De fleste skatteavtaler som Norge har inngått, er basert på

---

<sup>1</sup> OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 17. Juli 2008 (2008-rapporten), og 22. juli 2010 (2010-rapporten)

<sup>2</sup> Skaar, A. (2020) s.3.

OECDs mønster for skatteavtaler. Mønsteravtalen<sup>3</sup> inneholder en egen bestemmelse om allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted. Det har vært stor variasjon mellom OECDs medlemsstater i oppfatningen av hvilke prinsipper og metoder man skal benytte for allokeringen. Ulik tolkning øker risikoen for dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning.

Spørsmål man kan stille seg er om landene gjør nok for å sikre lik tolkning og praksis. Hvilken betydning får OECDs arbeid når mange av avtalelandene ikke, eller bare delvis slutter seg til retningslinjene som er gitt? Retningslinjene er også, ut fra en rent språklig forståelse, begrenset til å være veiledende. Medlemslandene har forpliktet seg til å «ta hensyn til» retningslinjene, men hva betyr egentlig det? OECD har ingen lovgivende myndighet og dermed kan konflikter oppstå som følge av tolkningsforskjeller.

### ***1.3 Avgrensninger***

Oppgaven avgrenses mot spørsmålet om hvor et selskap er hjemmehørende, spørsmålet om når et fast driftssted ansees etablert, og reglene for avvergelse av dobbeltbeskatning. Oppgavens omfang tillater ikke en full gjennomgang av anvendelsen av metoder før og etter innføringen av OECDs rapport, men jeg vil peke på noen sentrale punkter. Oppgaven er også avgrenset mot skatteloven (sktl.) § 13-1 og mønsteravtalens artikkel 9, men jeg vil omtale internprisingsreglene der de anvendes analogisk på disposisjoner mellom fast driftssted og hovedkontor, og armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 der det er naturlig.

## **2. Rettslig utgangspunkt**

### ***2.1 Skatteplikt etter intern rett***

Norske foretak er skattepliktige til Norge for all inntekt, uavhengig av hvor foretakets virksomhet foregår, og inntektene innvinnes etter globalinntektsprinsippet i skatteloven § 2-2 (1) og (6). Motsatt er utenlandske foretak i utgangspunktet ikke skattepliktige til Norge.

---

<sup>3</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017

Norges rett til å skattlegge utenlandske selskapers virksomhet i Norge, følger av skatteloven § 2-3 (1) b. Retten begrenser seg til «inntekt av virksomhet» som «drives eller bestyres» i Norge eller på norsk kontinentalsokkel, jf.

petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Inntekten må derfor ha en viss nærmere tilknytning til virksomheten i Norge for å være skattepliktig til Norge. Det er den faktiske aktiviteten i Norge som danner grunnlaget for skatteplikten, og denne aktiviteten må skape inntekten for at det skal bli aktuelt for Norge å skattlegge den. Naas<sup>4</sup> viser til et hovedleveransesynspunkt lagt til grunn i Rt. 2015 s. 1360 *Od fjell Rig*, tilsvarende oppfatningen i Rt. 2011 s. 999 *Allseas II*; Når de vesentligste innsatsfaktorene ikke er knyttet til eller utført i Norge og virksomheten ikke er rettet mot det norske marked, skal det mye til for at utlendingers virksomhet kan sies å bli drevet i Norge.

Som hovedregel vil de alminnelige reglene i skatteloven få anvendelse ved beskatningen, herunder også fradrag etter skatteloven § 6-1. En utenlandsk skattepliktig med begrenset skatteplikt til Norge for virksomhetsinntekter, vil ha full fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt, men bare for den del av gjelden som knytter seg til den norske virksomheten.

Internasjonalt har det tradisjonelt vært stor variasjon mellom staters interne terskel for skattlegging av utenlandske selskapers aktivitet i deres jurisdiksjon. Finnerty, C. m.fl.<sup>5</sup> viser til eksempel at Storbritannia lagt til grunn at fortjeneste er fullt skattepliktig til Storbritannia når “*any part of the trade is carried out there*». Teknisk sett blir derfor hele fortjenesten ansett skattepliktig, uansett hvor liten del av handelen som ble utført i Storbritannia. I motsatt ende er Tysklands internrett, hvor fortjenesten først regnes som skattepliktig når den er opptjent gjennom et fast driftssted (*betriebsstätte*), eller ved representant som er bosatt der i henhold til intern rett.

## **2.2 Skatteplikt etter avtaleretten**

Retten til å skattlegge virksomhetsinntekter, «business profits» tilligger selskapets hjemstat, også etter skatteavtaleretten. Dette er utgangspunktet og den nominelle

---

<sup>4</sup> Naas et al (2017) s. 321

<sup>5</sup> Finnerty, C. et al (2007) s. 38 flg.

hovedregel, og følger av ordlyden i OECDs mønsteravtale <sup>6</sup>artikkel 7 (1). Etter skatteavtaleretten er det imidlertid avgjørende for å kunne skattlegge aktivitet fra utenlandsk virksomhet, at det foreligger et «fast driftssted». Når det foreligger et fast driftssted, er utgangspunktet at driftsstedetsstaten kan skattlegge all virksomhetsinntekt knyttet til det faste driftsstedet. Unntaket fra hjemstatsbeskatning for driftsstedet i artikkel 7 (2) er derfor en regel som har stor praktisk betydning.

Vilkårene for når et «fast driftssted» ansees etablert er nærmere definert i OECDs mønsteravtale artikkel 5. Et fast driftssted er etter bestemmelsens første ledd, et forretningssted som et foretak driver virksomhet gjennom. Stedet må være fast, både geografisk og tidsmessig, og det er nærmere krav til varighet, som vanligvis seks måneder. For bygge - og installasjonsprosjekter særskilt, er kravet minst tolv måneder. Mønsteravtalens artikkel 23A/B regulerer hvordan dobbeltbeskatning skal unngås når begge land har rett til å skattlegge inntekten etter artikkel 7, jf. artikkel 5. Dette ved at bostedsstaten enten *unntar* utlandsinntekten fra beskatning eller gir *kredit* for skatt betalt i utlandet.

Norsk internrett benytter ikke «fast driftssted» som vilkår for skattlegging av utenlandske selskapers virksomhet i Norge. Begrepet er snevrere enn internrettens tilknytningskrav om at virksomheten må «*drives eller bestyres*» i Norge, og i praksis er det derfor ofte skatteavtalen som setter grensen for Norges rett til å skattlegge inntekt fra en utenlandsk filial.

### ***2.3 Nærmere om OECDs mønsteravtale***

De fleste skatteavtaler som Norge har inngått, er basert på OECDs mønsteravtale. Formålet med og bakgrunnen for mønsteravtalen er å unngå økonomisk dobbeltbeskatning gjennom et felles regelsett. Mønsteravtalen utgis i kommentarutgave for å legge til rette for at medlemslandene skal tolke og anvende reglene likt seg imellom. Medlemsstatene er ikke rettslig forpliktet til å følge mønsteravtalen, men den har i praksis stor rettslig betydning. OECDs

---

<sup>6</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017



anbefaling er derfor at medlemsstatene legger avtalen til grunn ved inngåelse og revisjon av eksisterende skatteavtaler.<sup>7</sup>

Når mønsteravtalen er benyttet som mal for inngåelse og endring av skatteavtaler, vil de tilhørende kommentarene ifølge OECD utgjøre «*great assistance in the application and interpretation of the conventions [...]*».<sup>8</sup> Selv om heller ikke kommentarene anses å være juridisk bindende, betyr ikke dette at de har liten rettskildevekt ved tolking av skatteavtaler. OECD viser også til rettspraksis hos medlemslandene hvor kommentarene gjennomgående blir nøye analysert og ofte referert til.<sup>9</sup>

Det rettslige grunnlaget for medlemsstatenes bruk av kommentarene har imidlertid vært omdiskutert. Zimmer<sup>10</sup> problematiserer at kommentarene benyttes som primær rettskilde, når disse er utarbeidet av representanter fra medlemsstatenes finansdepartementer, altså skattekreditorene selv;

*«Selv om skatteyersiden er inne i bildet som høringsinstanser, og selv om interessemotsetningen mellom stater ikke sjelden kan være like fremtredende som interessemotsetningen mellom skattekreditor og skattyter, kan dette gi grunnlag for å advare mot å legge kommentarene ukritisk til grunn.»*

Skaar<sup>11</sup> viser likevel til at når man ser på rettspraksis i for eksempel Rt. 1984, s. 99 *Alaska*, Rt. 1997 s. 653 *Siemens* og Rt. 2004 s. 957 *PGS*, må det likevel legges til grunn at kommentarene utgjør en primær rettskilde ved tolkningen av norske skatteavtaler, og må tillegges meget stor vekt.

Mønsteravtalen og dens kommentarer har imidlertid vært revidert en rekke ganger, og et sentralt spørsmål er derfor om nyere kommentarer kan tillegges vekt ved tolkning av eldre skatteavtaler. Dersom det ikke er gjort store endringer i

---

<sup>7</sup> Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention in Income and Capital 23 October 1997, (i vedlegg til Mønsteravtalen 2010)

<sup>8</sup> OECD-komm, 2017, Introduction pkt. 29.3

<sup>9</sup> OECD-komm, 2017, Introduction pkt. 29.3

<sup>10</sup> Zimmer, F. (2002) s. 949, (referert i Tangen, I. semesteroppgave 202)

<sup>11</sup> Skaar, A. et al (2017) s. 61

selve mønsteravtaleteksten, vil også nye kommentarer kunne anvendes ved tolkning av eldre skatteavtaler. Begrunnelsen er at kommentarene «[...] reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations»<sup>12</sup>. Synspunktet står seg også i norsk rett. I Rt. 2008 s. 577 *Sølvik*, uttalte Høyesterett at også kommentarer som er nyere enn den aktuelle dobbelskatteavtalen blir tillagt vekt, og at endringer i kommentarene er ment å gi uttrykk for endret praksis mellom OECD-landene, også når selve artikkelen er uendret. Zimmer<sup>13</sup> presiserer imidlertid at det skilles mellom tilfeller der kommentarene presiserer det som lå i skatteavtalen på forhånd, og hvor kommentarene inneholder endrede synspunkter. I sistnevnte tilfelle kan de nye kommentarene ikke anvendes på eldre skatteavtalebestemmelser.

### **3. Prinsipper for allokering**

#### ***3.1 Internretten***

Utgangspunktet er at alle interne skatteregler får anvendelse for den utenlandske filialen. Skatteloven inneholder imidlertid ingen bestemmelser som nærmere regulerer allokeringen av inntekter og kostnader til den norske virksomheten. Ordlyden i sktl. § 2-3 (1) b gir i seg selv lite praktisk veiledning for avgrensingen av hvilke inntekter som skal ansees opptjent her, og i utgangspunktet kan alle slags inntekter som kan henføres til den norske virksomheten bli skattepliktig hit. Det er likevel sikker at rett at bestemmelsen skal tolkes slik at skatteplikten gjelder netto inntekt eller netto formue.<sup>14</sup> Dette slik at det symmetrisk også skal gis skattemessig fradrag for kostnader som har tilknytning til den virksomheten som drives eller bestyres i Norge, og som er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. §§ 6-1 og 2-3 (1) b.

##### ***3.1.1 Tilknytningskravet***

Et grunnleggende prinsipp som følger av internretten, er at det må være en *tilknytning* mellom inntekten og virksomheten for å kunne skattlegge. Ifølge

---

<sup>12</sup> OECD-komm. (2017) Introduction – pkt. 35

<sup>13</sup> Zimmer, F. (2017) s. 86

<sup>14</sup> Naas, H. (2017) s. 330

skatteloven § 2-3 1) b, vil et utenlandsk selskap være skattepliktig for inntekt av virksomhet som «drives eller bestyres» herfra. For at Norge skal kunne skattlegge eller gi fradrag må inntekten eller kostnaden være tilknyttet virksomheten i Norge. Kravet om tilknytning gir likevel ikke en automatisk rett til å skattlegge alle inntekter fra den utenlandske virksomheten i Norge. Det gjelder altså ikke et såkalt «force of attraction»-prinsipp. Bestemmelsen inneholder heller ikke vilkår om at inntekten må ha oppstått i Norge, geografisk sett. Det avgjørende er at det finnes «nær funksjonell og tidsmessig» tilknytning mellom inntekten og virksomheten som utøves her, se Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*. Lovens ordlyd gir liten anvisning på hvordan selve allokeringen skal foregå i praksis, men rettspraksis viser noen grunnleggende prinsipper.

Zimmer<sup>15</sup> illustrerer rammene Høyesterett har trukket opp for tilknytningen; En vid ramme fulgte av Rt. 2011 s 999 *Allseas II*, hvor et sveitsisk rørselskap hadde rørleggingsoppdrag på norsk sokkel. Selskapet hevdet at skatteplikten til Norge bare omfattet «vederlag for arbeid som rent fysisk ble utført på sokkelen». Vederlaget for alle aktiviteter rundt oppdraget ble imidlertid ansett skattepliktig til Norge, inkludert deler av inntekten som refererte seg til de omfattende oppgavene utført ved hovedkontoret i Sveits, hvor også markedsrisikoen ble ansette å ligge. Høyesterett mente at hovedkontorets oppgaver hadde karakter av å være ‘støttefunksjoner’ for den virksomheten som vederlagene var knyttet til, selv om de var omfattende. Høyesterett strekker skatteplikten langt når de hevder at hele bruttoinntekten ved det faste driftsstedet skal skattlegges i Norge. Dommen er senere kritisert på flere grunnlag av bla Zimmer<sup>16</sup> som skriver

*«...At selskapene ikke gis fradrag for kostnader knyttet til markedsrisikoen, skulle etter mitt syn tvert om være et argument for at også de delene av bruttoinntektene som refererer seg til markedsrisikoen, holdes utenfor inntektsberegningen ved filialen i Norge.»*

En snevrere ramme er trukket opp i Rt 1923 s. 36 *Sulimo*, der et tysk selskap drev virksomhet i Norge via kommisjonær. Selskapet ble skattlagt for aktiviteten i

---

<sup>15</sup> Zimmer, F.; (2017) s. 214

<sup>16</sup> Zimmer, F.; «Høyesterettsdommer i skattesaker 2011», Skatterett 2012/1, s. 58

Norge, men ikke for videresalg fra Tyskland. I Rt. 2013 s. 1429 *Teekay* ble det også slått fast at utenlandsk transport fra norsk lastebøye til norsk havn falt utenfor vilkåret «dertil knyttet virksomhet» etter petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1 (1). Til tross for at Rt. 2011 s. 999 *Allseas II* er kritisert i juridisk teori, gir den uttrykk for gjeldende norsk rett.

### *3.1.2 Direkte og indirekte allokeringemetode*

Man forutsetter at sktl. 2-3 (1) b anviser at allokering til norsk filial skal skje etter den såkalte direkte allokeringemetode.<sup>17</sup> Denne innebærer at hver inntekts- og kostnadspost skal vurderes og fordeles isolert etter hvor den har sterkest tilknytning. For eksempel slik at lønn til ansatte som arbeider i Norge, fradragsføres i den norske inntekten. Metoden tillater også henføring etter en passende fordelingsnøkkel for de postene som ikke er så lette å plassere, som for eksempel kostnader til administrasjon og ledelse. Den indirekte allokeringemetode går ut på at selskapets nettofortjeneste fordeles etter en nærmere bestemt fordelingsnøkkel, i motsetning til separat vurdering post for post. Den direkte allokeringemetode innebærer at den norske virksomheten kan ha overskudd selv om selskapet totalt sett går med underskudd, eller motsatt.

Direkte allokering står i motsetning til indirekte allokering og allokering basert på en forholdsmessig fordeling av selskapets samlede nettoresultat, «*Apportionment*». Forholdsmessig fordeling har vært benyttet av noen stater og er på visse vilkår akseptert etter OECDs Mønsteravtale (2008), i den tidlige artikkel 7 (4). «*Apportionment*» har imidlertid ikke hatt noen plass i norsk skatterettspraksis.

Høyesterett gir anvisning på at det kan sees hen til skatteavtaleretten der internretten ikke gir noen klare løsninger, for eksempel Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*, der Høyesterett uttalte at «*Når som nevnt, vår interne rett ikke gir noen klar regel om fordeling av utgiftsfradrag i en situasjon som den foreliggende, finner*

---

<sup>17</sup> Naas, H. et al (2017) s. 331

*jeg det riktig å ta utgangspunkt i skatteavtalens regler på dette området ved løsningen av vår sak».*

Selv om det ikke er tatt inn en direkte henvisning til norsk lov, slik som ved internprising mellom nærstående selskaper, vil skatteavtaleretten og OECDs arbeid i forbindelse med allokering til fast driftssted være av betydning på samme måte som på internprisingens område før armlengdeprinsippet ble lovfestet i skatteloven § 13-1 (4), der internretten ikke gir et klart svar.<sup>18</sup>

### **3.2 Avtaleretten - Mønsteravtalens art. 7**

Skatteavtalenes virksomhetsregel, som bygger på mønsteravtalens artikkel 7 er avtalerettens hovedregel om allokering til fast driftssted.

#### *3.2.1. Tilknytningskravet og forbudet mot «force of attraction»*

Det følger av art. 7 (1) at kildestaten kun har rett til å skattlegge profitt «that are attributable to the permanent establishment». Det følger altså krav om tilknytning mellom driftsstedets økonomiske aktivitet og inntekten som kan skattlegges der. Formuleringen av tilknytningskravet avviser det såkalte «force of attraction» - prinsippet. Prinsippet innebærer som nevnt at når et selskap har et fast driftssted i en stat, skal alle selskapets inntekter i denne staten kunne skattlegges der, uavhengig av om inntekten har tilknytning til det faste driftsstedet.<sup>19</sup>

#### *3.2.2 Selvstendighetsfiksjonen*

I tillegg til å anviser beskatningskompetansen landene imellom, angir artikkel 7 (2) også hvordan allokeringen av inntekter og kostnader mellom selskapets hjemland og kildelandet skal foregå. Regelen bestemmer at det faste driftsstedet skal vurderes som en separat og uavhengig enhet, uavhengig av hovedkontoret, den såkalte *selvstendighetsfiksjonen*. Regelen innebærer at selskapets samlede inntekter ikke bare skal fordeles forholdsmessig mellom hovedkontor og filial, men skal klarlegge hva filialens inntekt ville ha vært om det var et selvstendig skattesubjekt. Fiksjonen innebærer at driftsstedet kan ha overskudd, selv om

---

<sup>18</sup> Naas H. et al (2017) s. 403

<sup>19</sup> OECDkomm. art. 7 avsn. 12.

selskapet i sin helhet går med underskudd og motsatt, på samme måte som ved datterselskap innen konsern.<sup>20</sup>

De spesielle problemstillingene som reiser seg ved skattlegging av inntekter ved fast driftssted, og som er en av årsakene til at temaet har vært så omdiskutert, er at driftsstedet faktisk sett ikke er et eget skatte - eller rettssubjekt. Selv om det for skatteformål er nødvendig å fordele en del av selskapets inntekter til det faste driftsstedet, vil allokeringen likevel bære preg av at selskapet er å regne som en samlet økonomisk enhet.

Zimmer<sup>21</sup> illustrerer problemstillingen ved tilfelle der hovedkontoret krever betaling for overføring av en vare til det faste driftsstedet. Som hovedregel skal en slik betaling være markedsmessig, slik at hovedkontoret inkluderer et fortjenestepåslag når de priser overføringen av varen. I praksis har selskapet ingen inntjening som helhet fordi salget foregår innenfor samme rettssubjekt. Betalingen for overføringen får likevel konsekvenser ved at nettoinntekten som skal allokere til hovedkontoret vil øke med fortjenestepåslaget, mens nettoinntekten som driftsstedetsstaten kan skattlegge blir tilsvarende lavere. Allokeringsregelen har derfor betydning for både hjemstaten og kildestaten.

### ***3.3 Artikkel 7 i utvikling***

Det har som nevnt vært stor variasjon mellom OECDs medlemsstater i oppfatningen av hvilke prinsipper og metoder man skal benytte for allokering. Frem til artikkel 7 ble omformulert ved oppdateringen av mønsteravtalen i 2010, hadde den vært nesten helt uforandret siden OECDs første mønsteravtale utkom i 1963. Sollund<sup>22</sup> beskriver hvordan arbeidet med revisjon og oppdatering av kommentarene til artikkel 7 løp parallelt med arbeidet med å utarbeide retningslinjene i *OECD Transfer Pricing Guidelines* (TPG)<sup>23</sup>. Da dette omfattende arbeidet var avsluttet, ble det for OECD en prioritert oppgave å se nærmere på

---

<sup>20</sup> OECDkomm. art 7. avsn. 17

<sup>21</sup> Zimmer, F. (2017) s. 220-221

<sup>22</sup> Sollund (2014) s. 524 flg.

<sup>23</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1995, ([rev. 2017](#))

hvordan armlengdeprinsippet skulle forstås og anvendes i relasjon til artikkel 7, under ulike faktiske forhold og omstendigheter.

Arbeidet startet med utvikling av en hypotese for hvordan fortjeneste skal tilskrives et fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 7, uten å være bundet av opprinnelige intensjoner eller senere praksis. I denne sammenheng måtte det avklares hvordan formuleringen i artikkel 7 (1) «*the profits of the enterprise*» skulle forstås, da det hadde vært to hovedretninger i tolkingen. Ett syn var at formuleringen siktet til den delen av foretakets fortjeneste som skrev seg fra aktivitet som det faste driftsstedet var involvert i, «*the relevant business activity*». Etter denne tolkingen satte artikkel 7 punkt 1 en begrensning for inntekten som skulle kunne tilskrives det faste driftsstedet, fordi driftsstedet bare kunne tilskrives en andel av foretakets samlede fortjeneste fra den «relevante virksomhet». Et tap ved aktivitet som var driftsstedet uvedkommende, ville altså redusere driftsstedets skattegrunnlag.<sup>24</sup>

Det andre tolkningsalternativet benevnt «*the functionally separate entity approach*», gikk ut på at artikkel 7 punkt ikke setter noen øvre grense for den fortjenesten som kan tilskrives driftsstedet, men kun slår fast at driftsstedsstatens beskatningsrett ikke omfatter noen del av foretakets fortjeneste som ikke kan knyttes til virksomheten der, altså ingen «*force of attraction*». Allokeringen av fortjeneste til driftsstedet skulle bestemmes ut fra artikkelens punkt 2, basert på separat enhet-fiksjonen og armlengdeprinsippet. For å bli enige om en felles forståelse, måtte en av tolkningsvariantene velges og den andre forkastes, og OECD ble stående ved den funksjonelle separat enhet-tilnærmingen, nå kalt «*the authorised OECD approach – AOA*».

#### **4. OECDs autoriserte tilnærming (AOA)**

Hovedregelen og utgangspunktet i norsk intern rett og tradisjonell skatteavtalerett har vært direkte, og til dels indirekte allokering, hvor tilknytningen til norsk virksomhet vurderes for hver enkelt inntekts- og kostnadspost. AOA-rapporten anviste en annen fremgangsmåte for beregning av faste driftssteders fortjeneste

---

<sup>24</sup> Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008) avsn. C-1 (i)

enn de tidligere metodene, og den nye framgangsmåten, «*the new approach*» er ment å skulle erstatte tidligere brukte allokeringermetoder.

Resultatet av arbeidet til OECD ble sammenfattet i en rapport «*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*» (2008-rapporten). Rapporten foreskrev en detaljert og utvidet framgangsmåte for allokering etter mønsteravtalen sammen med nye retningslinjer for hvordan man skulle analysere den økonomiske aktiviteten i det aktuelle selskapet. Etersom innholdet i 2008-rapporten gikk utover de gjeldende prinsippene for allokering, ble mønsteravtalen betydelig revidert i 2010, etterfulgt av en ny rapport (2010-rapporten)<sup>25</sup>. Sentrale deler bygget på samme metode som ved internprising mellom nærstående selskap i konsern. AOA-rapporten viser også direkte til OECDs retningslinjer for internprising, «*Transfer Pricing Guidelines*» (TPG)<sup>26</sup> for analyse av funksjoner og risikoer.

#### ***4.1 Fremgangsmåten for OECDs autoriserte tilnærming***

##### *4.1.1 Steg 1 – Faktum – og funksjonsanalyse*

Analysen skal etter AOA-metoden gjennomføres i to trinn<sup>27</sup>. Først gjennomføres en kartlegging og beskrivelse a driftsstedets virksomhet og relevante forhold som et *hypotetisk* separat foretak, basert på en faktisk og funksjonell analyse av virksomhetens funksjoner, det vil si økonomisk aktivitet og nøkkelpersoner («*Significant People Functions*»), eiendeler og risiko. Analysen svarer til metoden som benyttes for internprising etter mønsteravtalen artikkel 9 «*function, assets, risks*» (FAR).

Hvilken betydning «*Significant People Functions*» skal ha i vurderingen, framgår ikke entydig av AOA-rapporten. Det vises til at relevans og vekt vil variere mellom forretningssektorer og mellom selskaper innen de ulike sektorer, slik at funksjonene neppe vil være de samme for et oljeselskap som for en bank. Funksjonsanalysen kan også vise at slike funksjoner blir utført både ved hovedkontoret og ved driftsstedet. Begrepet kan forstås dels som en anvisning av

---

<sup>25</sup> OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22. Juli 2010

<sup>26</sup> TPG pkt. 60 og 68

<sup>27</sup> For eksempel AOA-rapp. 2010 del 1 (B-5) pkt. 44



at enkelte funksjoner skal tillegges større vekt enn andre, og dels slik at «*significant people*» - funksjonen, i kraft av å være sentrale beslutningstakere i selskapet, er bestemmende for tilordningen av selskapets eiendeler og risikoer. Det fremheves likevel at når funksjoner ikke blir betegnet «*significant*» i denne sammenheng, skal ikke dette være ensbetydende med at de bare i liten grad bidrar til verdiskapningen i selskapet.<sup>28</sup>

Begrepet «økonomisk eierskap», «*economically owned*», benyttes i analysen for tilordning av eiendeler. Siden driftsstedet og hovedkontoret inngår i samme juridiske enhet, gir det ingen mening å tilordne eiendeler mellom enhetene i tradisjonell forstand. For å få en forståelse av driftsstedets virksomhet, har det likevel betydning å forstå hvilke eiendeler driftsstedet «eier», økonomisk sett. Det er enighet om at tilordningen av eiendeler avgjøres på bakgrunn av «*Significant People Functions*», og dels på faktisk bruk.<sup>29</sup> For fysiske eiendeler er hovedregelen tilordning basert på faktisk bruk., mens for immaterielle eiendeler vil «*Significant People Functions*» være avgjørende.

Når driftsstedets funksjoner er avklart, avgjøres deretter hvilken risiko, «*risks*» som knytter seg til hver av funksjonene. Risikoen tilordnes driftsstedet etter «*Significant People Functions*». Det følger av rapporten at risiko for økonomisk aktivitet innen ett og samme selskap, skal plasseres der risikoen oppstår og blir håndtert.<sup>30</sup> Ved tilordning mellom driftssted og hovedkontor, skal derfor risiko alltid følge funksjon.

Til sist i analysens steg 1, skal driftsstedet tilordnes tilstrekkelig kapital til å kunne håndtere den tilordnede risikoen. Å sette opp en hypotetisk regnskapsbalanse for driftsstedet alene vil ikke ha privatrettslig eller regnskapsmessig betydning, og gjøres kun for skattemessige formål. Et selvstendig selskap vil være avhengig av å ha egenkapital som står i forhold til aktiviteter, eiendeler og pådratte risikoer, og selvstendighetsfiksjoen tilsier derfor at en slik egenkapital «*free capital*» blir beregnet.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> AOA-rapp. 2010 B-2 pkt. 17

<sup>29</sup> AOA-rapp. 2010 B-2 pkt. 18

<sup>30</sup> AOA-rapp. 2010 B-2 pkt. 21

<sup>31</sup> AOA-rapp. 2010 D-1, Part I, pkt. 105 flg.

Ved analysen skal det dannes et bilde av driftsstedets virksomhet som en hypotetisk selvstendig enhet. Dette gir grunnlag for å tilordne rettigheter og forpliktelser etter avtaler og kontrakter med andre rettssubjekter, herunder forholdsmessig vederlag og forpliktelser for disse.

Som et siste ledd i analysen skal man finne hvilke foretaksinterne *disposisjoner* som skal granskes i henhold til armlengdeprinsippet, i den grad de overstiger en viss terskel av økonomisk betydning for det faste driftsstedet.<sup>32</sup> Kun disposisjoner fra relevante og reelle funksjoner kan begrunne en skattemessig justering som til en uavhengig enhet og kan allokere til driftsstedet i tråd med artikkel 7 (2).<sup>33</sup> Disposisjonene faller i utgangspunktet utenfor anvendelsesområdet for både sktl. § 13-1 og mønsteravtalens art. 9 om armlengdeprinsippet i internprising, siden de foregår innenfor ett og samme rettssubjekt. Mønsteravtalen bruker derfor begrepet disposisjoner, «*dealings*» for betalinger mellom hovedkontor og fast driftssted for å skille disse fra transaksjoner «*transactions*» mellom ulike rettssubjekter som selskaper i konsernforhold.

#### *4.1.2. Steg 2 – internprising*

Selskapets inntekter knyttet til eksterne transaksjoner med andre nærstående eller uavhengige parter, skal fordeles mellom driftsstedet og hovedkontoret i tråd med fordelingen etter kartleggingen i funksjons- og faktumanalysen i steg 1. Interne disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted medfører ikke faktiske inntekter og kostnader for selskapet totalt sett, men selvstendighetsfiksjonen innebærer likevel at alle interne disposisjoner skal prises som om de hadde vært foretatt mellom uavhengige parter. Denne prisingen utgjør steg 2 i den autoriserte tilnærmingen. Disposisjonenes internpris skal vurderes etter armlengdeprinsippet, der OECDs retningslinjer for internprising<sup>34</sup> knyttet til mønsteravtalens artikkel 9 skal benyttes analogisk.<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> AOA-rapp. B-2 pkt. 10

<sup>33</sup> AOA-rapp. B-3 pkt. 35

<sup>34</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 og Rapport 2010, Part 1 D-3 pkt. 189-193.

<sup>35</sup> AOA-rapp. D-1 pkt. 53

## 5. Norsk praksis – i tråd med AOA ?

### 5.1 Norsk praksis – inkonsekvent fordeling?

Et spørsmål man kan stille seg, er i hvilken grad Norge i praksis har fulgt opp og basert egen tolkning på OECDs konsensus om selvstendighetsfiksjonen. Norsk rettspraksis har i stor grad dreid seg om allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted på norsk sokkel. Praksisen er i stor grad utviklet under artikkel 7 slik den lød før innføringen av OECDs autoriserte tilnærming. Til gjengjeld er det mye rettspraksis, og flere prinsipielle dommer. I Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*, Rt. 1995 s. 455 *Safe Regalia*, Rt. 1998 s. 794 *BJ Services*, Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, og Rt. 2005 s. 855 *Allseas II*, har Høyesterett tatt til stilling til fordeling av faste utgifter (indirekte kostnader) til fast driftssted på norsk sokkel.

#### 5.1.1 365 – dagers regelen

Ovenfor nevnte *Uncle John* og *Safe Regalia*, dessuten Rt. 1998 s. 794 *BJ Services* gjaldt alle spørsmål om selskapet kunne kreve fradrag i Norge for en forholdsmessig andel av kostnadene som påløp i tiden fartøyet – typisk en borerigg – lå «stand by» i påvente av oppdrag. Spørsmålet var om kostnadene skulle fordeles etter antall dager i drift på sokkel eller fordeles på hele året, «365 - dagersregelen». Dersom kostnadene fradragsføres etter 365-dagersregelen gis det ikke fradrag for utgifter som påløper i opplagsperioder.

Høyesteretts konklusjon i *Uncle John* var at det kun skulle gis fradrag i Norge for de indirekte kostnadene i tiden det forelå et fast driftssted, altså for dagene med aktiv drift. Utgifter som påløp i opplagsperiodene hadde ingenting med «virksomheten ved det faste driftssted å gjøre, [...]». I *Safe Regalia* ble det gitt fradrag for en forholdsmessig del av «stand by»-kostnadene. Stand by-perioden var etter flertallets syn nødvendig for at fartøyet skulle få oppdrag i Norge. I *BJ-services* kom imidlertid Høyesterett enstemmig til at det ikke kunne gis fradrag for de faste opplagskostnadene fartøyet hadde når det lå og ventet på oppdrag.

Folkvord m. fl.<sup>36</sup> beskriver Høyesteretts resonnement og konklusjon som inkonsekvent og feil. Ut fra selvstendighetsfiksjonen må man anta at selskapet vil

---

<sup>36</sup> Folkvord, B. et al (2021) s. 1078

kreve en allokering basert på de funksjoner og den risiko hver av enhetene ivaretar. Om driftsstedet kun bærer risikoen for dager i drift på sokkelen og får allokert faste kostnader tilsvarende disse, vil dette medføre en skeivfordeling av risiko. Man kan stille spørsmål til hvorfor hele kontraktsvederlaget skal tilordnes driftsstedet, uten at dette skal kompenseres. En uavhengig kontraktspart ville ha krevd en større del av inntektene for å kunne akseptere en slik risikoforskyvning. Høyesterett har i avgjørelsene dermed oversett virkningen av denne strenge risikofordelingen, hvor fordelingen av utgifter kan være i tråd med OECDs anvisninger, men ikke inntektene.<sup>37</sup> Hovedregelen etter disse dommene er at ingen andel av faste kostnader for perioder riggen/skipet ikke er i drift, kan fradras i inntekt ved norsk filial.

Naas mfl.<sup>38</sup> er kritisk til en del av Høyesteretts resonneringer i de nevnte avgjørelsene, men viser samtidig til at Høyesterett har god dekning for å si at det kan ikke nektes fradrag for betydelig og nødvendige utgifter knyttet til inntekten som er oppnådd ved det faste driftsstedet, og at dette er et godt utgangspunkt for vurderingen. Det vises videre til at Høyesterett samtidig har stilt *«helt urimelig strenge krav til årsakssammenheng mellom pådratte kostnader og inntektene.»*

#### *5.1.2 Sesong – unntaket (waiting on weather)*

I Rt. 2002 s. 718 *Heerema III* og Rt. 2005 s. 855 *Allseas I* gir imidlertid Høyesterett unntak fra 365-dagersregelen i tilfeller der virksomheten er «sesongbetont». Virksomhet ansees «sesongbetont» hvis det på grunn av værforhold ikke er marked for å drive hele året. Sesongunntaket gjelder likevel ikke om virksomheten kan forflyttes til andre markeder uten slike værbegrensninger. Høyesterett uttaler i *Hereema III*, s. 727 at i normalperioden er risikoen for dager uten inntektsbringende virksomhet driftsstedet uvedkommende. Når en virksomhet er sesongbetont, fordeles imidlertid kostnadene over den aktuelle sesongen, og ikke 365 dager. Når virksomheten er sesongbetont, har altså driftsstedet sesongrisikoen for tidsrommet mellom normalperioden og 365

---

<sup>37</sup> Skaar, A. et al (2006) s. 253 og Naas et al (2017) s. 519 - 521

<sup>38</sup> Naas, H. et al (2011) s. 498

dager.<sup>39</sup> Unntaket medfører at driftsstedet gis større fradragsrett for indirekte kostnader enn etter 365-dagersregelen, og innebærer en betydelig oppmykning av 365-dagersregelen der den kommer til anvendelse.<sup>40</sup>

### **5.2 Er 365 – dagers regelen i tråd med den autoriserte tilnærmingen?**

Hvordan kan så 365-dagersregelen passe inn i en full selvstendighetsfiksjon når utgangspunktet er at all risiko ved «stand by» per definisjon tilordnes hovedkontoret, som har markedsrisikoen etter gjeldende rett? Vil oppfatningen kunne legges til grunn også etter innføringen av AOA, og ville sentrale rettsavgjørelser fått et annet utfall i dag? Gjeldende rett i Norge er driftsstedet ikke skal bære kostnader som skriver seg fra markedsrisikoen. Synspunktet er at markedsrisikoen ligger hos hovedkontoret.<sup>41</sup>

Etter AOA steg 1, er ett av de viktigste momentene vurderingen av «*Significant people functions*». På den ene side kan man si at de viktigste funksjonene utføres på sokkelen gjennom utførelsen av oppdraget. På den annen side ville det meste av aktiviteten på sokkelen ikke kunne gjennomføres uten de sentrale funksjonene som utføres ved hovedkontoret. Oppbygging av virksomheten, innkjøp av vesentlige driftsmidler og forberedelser kan i mange tilfeller kan være omfattende aktiviteter. Dette taler for at gjeldende rett etter dommene likevel kan være i tråd med AOA.

AOA framhever også risikoaspektet, som sier at den som bærer risiko, skal allokere inntekt i tråd med dette. Høyesteretts tidligere nevnte utgangspunkt i *Heerema III*, om at markedsrisikoen i skatteåret er det faste driftsstedet uvedkommende, tilsier at avgjørende risikoelementer ligger utenfor Norge. Dette synet vil være i tråd med AOA, i den grad funksjons – og faktumanalysen viser at risikoen faktisk ligger hos hovedkontoret.

Når det gjelder internprising etter funksjonsanalysens steg 2, skal tjenester ytt av hovedkontoret til driftsstedet prises markedsmessig. I *Hereema III* anviste

---

<sup>39</sup> Skaar, A. (2006) s. 252

<sup>40</sup> Naas, H. et al (2017) s. 517

<sup>41</sup> Skaar, A. (2006) s. 247 og f.eks. Rt. 2005 s. 855 *Allseas II*

Høyesterett at inntekten for benyttelse av taubåter skulle trekkes ut av det norske skattegrunnlaget med utgangspunkt i et armlengdeprinsipp for prising av taubåtleien. Dette forutsetter klart at man må ta hensyn til et fortjenesteelement, i tråd med selvstendighetsfiksjonen. Praksis kan derfor også her sies å være i tråd med AOA.

Naas mfl.<sup>42</sup> sammenligner internretten med funksjonsanalysen etter AOA; Etter internretten må man først bestemme virksomhetens innhold i henholdsvis Norge og utlandet, før man fordeler de kostnader der det er naturlig, eventuelt med en skjønsmessig fordeling. Etter AOA vil man etter en grundig funksjons – og faktumanalyse i mange situasjoner også finne at bruttoinntekten skal fordeles mellom henholdsvis hovedkontor og fast driftssted, og at kostnader som naturlig knytter seg til inntekten skal fordeles tilsvarende. Fremgangsmåtene er altså i utgangspunktet ganske like, og fører begge til en fordeling av inntektene.

### ***5.3 Endret praksis etter innføringen av AOA?***

Proessen bak endringene i mønsteravtalen og kommentarene har vært lang, og utviklingen mot selvstendighetsfiksjonen har vært kontroversiell. Flere land har reservert seg<sup>43</sup>, og Baker & Collier<sup>44</sup> referert av Zimmer<sup>45</sup>, anbefaler en forsiktig anvendelse av selvstendighetsperspektivet. De peker på at det av konstitusjonelle grunner kan være umulig å gjennomføre i noen land, og at den kan være i strid med etablert praksis i andre land. Som nevnt legger imidlertid Norge opp til å gjennomføre nye artikkel 7 i nye avtaler som fremforhandles. Det norske synet har vært, at AOA gir et riktigere uttrykk for tolkningen av artikkel 7 basert på separat enhet-fiksjonen og armlengdeprinsippet, enn tidligere kommentarer til mønsteravtalen<sup>46</sup>.

Norge har etter innføringen av AOA tre ulike regelsett for allokering. I tillegg til internretten som benyttes for de tilfeller som ikke er regulert av en skatteavtale, har vi tradisjonell skatteavtalerett, hvor AOA-rapporten legges til grunn, men bare

---

<sup>42</sup> Naas, H. et al (2017) s.520

<sup>43</sup> OECD-komm. art 7, pkt. 95-97.

<sup>44</sup> Baker & Collier, (2006) IFA

<sup>45</sup> Zimmer, F. (2017), s. 216

<sup>46</sup> Sollund, S. (2014) s. 531

så langt denne er i tråd med mønsteravtalen før endringene i 2010, altså med begrenset fiksjon. Til sist, ny skatteavtalerett for avtaler som er i tråd med mønsteravtalen 2010 og som benytter AOA fullt ut med full fiksjon.

I samsvar med anbefalingen fra OECD har gitt til medlemslandene om å inngå skatteavtaler basert på mønsteravtalen og følge kommentarens tolkninger, har Norge tatt den nye versjonen av artikkel 7 inn i sine forhandlingsutkast ved forhandlinger med andre OECD-land. De færreste land utenfor OECD har så langt valgt å adoptere den nye artikkelen, og Norge legger heller ikke press på å få inn den nye artikkelen med land som ikke vil følge AOA eller som ennå ikke ser seg klare til det.<sup>47</sup> Per dags dato er det kun skatteavtalene med Belgia, Kypros, Nederland, Storbritannia og Tyskland som benytter full AOA.

Norge har ikke reservert seg mot den nye artikkelen eller avgitt «observasjoner» til mønsteravtalens kommentarer. Man kan spørre seg om det betyr at vi i Norge anser egen praksis, herunder 365 – dagers regelen, for å være innenfor full AOA. Allokering av fortjeneste *etter* AOA har så langt ikke vært behandlet av Høyesterett, men spørsmålet var oppe i Borgarting lagmannsretts avgjørelse av 18. november 2021.<sup>48</sup> Selskapets (Allseas EMEA LDA) anke til Høyesterett ble avvist ved beslutning av 11. mars 2022, og resultatet, at bruttoinntekten for «waiting on weather» - vederlag skulle allokere til driftsstedet i Norge, ble derfor stående. Som oppgaven forsøksvis har illustrert, kan i mange tilfeller tradisjonelle metoder for allokering langt på vei føre til samme resultat som etter AOA. Lagmannsrettens argumentasjon i saken følger ikke fremgangsmåten som AOA anviser, og man kan gjerne si at den dermed ikke nødvendigvis avklarer rettsoppfatningen fullt ut. Mye taler derfor for at spørsmålet om norsk rett er i tråd med AOA, fortsatt er et til dels uavklart spørsmål.

---

<sup>47</sup> Sollund, S. (2014), s. 532

<sup>48</sup> LB-2020-158590

## Litteraturliste

### **Bøker:**

- Banoun, B, Gjems-Onstad, O., Skaar, A. (red.), *Høyt Skattet – Festskrift til Fredrik Zimmer 2014* (1. utg.), Universitetsforlaget
- Finnerty, C. Merks, P. mfl., Russo R. (red), *Fundamentals of International Tax Planning*, 2007 (1. Utg.) IBDF Publications BV
- Folkvord, Furuset, Ormaz Ferdowski & Gjems – Onstad. *Norsk Bedriftskatterett* 2021 (11. utg.) Gyldendal
- Naas, H., Kristiansen, S, Backer-Grøndahl, F, Skaarberg Holen, H. og Holm Rynning, M, *Norsk internasjonal skatterett 2017* (2. utg.), Universitetsforlaget
- Skaar, A., *Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle*, 2020 (2. utg.) Kluwer Law International
- Skaar, A. mfl., *Norsk skatteavtalerett 2006* (1. utg.) Gyldendal Akademisk
- Zimmer, F, *Internasjonal inntektsskatterett 2017* (5. utg.), Universitetsforlaget

### **Lover:**

- Lov om skatt av formue og inntekt, L26.03.1999 nr. 14 (Skatteloven),
- Lov om undersøkelser etter og utvinning av petroleum i grunnen under norsk landområde, L04.05.1973 nr. 21 – (Petroleumsskatteloven)

### **Rettsavgjørelser:**

- Rt. 1923 s. 36 (Sulimo)
- Rt. 1984 s. 99 (Alaska)
- Rt. 1994 s. 132 (Uncle John)
- Rt. 1995 s. 455 (Safe Regalia)
- Rt 1997 s. 653 (Siemens)
- Rt. 1998 s. 794 (BJ Services)
- Rt. 2001 s. 512 (Safe Service)
- Rt. 2002 s. 718 (Heerema III)
- Rt. 2004 s. 957 (PGS)
- Rt. 2005 s. 855 (Allseas I)
- Rt. 2008 s. 577 (Sølvik)
- Rt. 2011 s. 999 (Allseas II)



Rt. 2013 s. 1429 (Teekay)

Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell Rig)

LB-2020-158590

**Rapporter, kommentarer og retningslinjer:**

[OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017](#)

[OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris, 22 July 2010 \(«2010-rapporten»\).](#)

[OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 21 November 2017](#)

[Skatte-ABC 2021/2022](#)

**Artikler:**

Zimmer, F.; *Høyesterettsdommer i skattesaker 2011*, Skatterett 2012/1, s. 43 – 85

Hernes, A.; *Inntektsallokering – hovedregler*, Tidsskrift for skatt og avgift, (2018) nr. 3-4, s. 261 – 293

Sollund, S.; *Artikkel 7 i nye skatteavtaler – ansiktsløftning eller forvandling?* *Høyt Skattet, Festskrift til Fredrik Zimmer*, Bettina B. mfl. (red.), Universitetsforlaget 2014, s. 523 – 533.

**Oppgaver:**

Persen, M.; *Allokering av fortjeneste til fast driftssted - En vurdering av OECDs autoriserte tilnærming (AoA) for allokering av fortjeneste til et midlertidig fast driftssted på norsk kontinentalsokkel*, Masteroppgave i rettsvitenskap, UiT, JUR-3902, høsten 2021.

Røtvold, M.; *Fordeling av inntekter og kostnader mellom hovedkontor og filial*, prosjektoppgave BI, våren 2019

Tangen, I.; *Er begrepet "fast driftssted" utdatert? Hvordan flernasjonale selskaper med høy digital tilstedeværelse truer med å gjøre gamle skatteregler overflødige*, prosjektoppgave BI, høsten 2021