



# Handelshøyskolen BI

## MAN 30721 Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	08-09-2021 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  10003  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

Navn:

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Allokering av fortjeneste til fast driftssted etter OECDs autoriserte metode.
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furusest

<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja
---	-----	--	----

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	3
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

---

## **Innholdsfortegnelse**

<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>2</b>
<b>1 INNLEDNING</b> .....	<b>3</b>
<b>2 SKATTEPLIKT FOR UTENLANDSKE FORETAK SOM DRIVER VIRKSOMHET I NORGE ELLER PÅ NORSK KONTINENTALSOKKEL</b> .....	<b>4</b>
2.1 NORSK INTERN SKATTERETT .....	4
2.2 SKATTEAVTALERETT.....	5
<b>3 HVORDAN TILORDNE SKATTEPLIKTIG FORTJENESTE</b> .....	<b>8</b>
3.1 TILORDNING AV FORTJENESTE ETTER NORSK INTERN SKATTERETT .....	8
3.2 TILORDNING AV FORTJENESTE ETTER SKATTEAVTALE .....	10
3.2.1 <i>Generelt</i> .....	10
3.2.2 <i>Mønsteravtalens artikkel 7 nr. 2 før 2010</i> .....	10
3.2.3 <i>Mønsteravtalens artikkel 7 nr. 2 etter 2010</i> .....	11
<b>4 «AUTHORISED OECD APPROACH»</b> .....	<b>13</b>
<b>5 HVA ER EN DISPOSISJON OG HVORDAN IDENTIFISERE OG PRISE DENNE</b> .	<b>19</b>
5.1 HVA ER EN DISPOSISJON OG HVORDAN KAN DEN IDENTIFISERES.....	19
5.2 HVORDAN ANVENDE INTERNPRISINGSMETODER.....	22
<b>6 DISPOSISJONER OG TILORDNING AV EIENDELER OG KAPITAL</b> .....	<b>24</b>
6.1 GENERELT .....	24
6.2 DRIFTSMIDLER .....	24
6.3 VARER.....	26
6.4 IMMATERIELLE EIENDELER.....	27
6.5 INTERNE TJENESTER .....	31
6.6 TILORDNING AV KAPITAL OG OVERFØRING AV FINANSIELL EIENDEL .....	33
<b>7 TILORDNING AV FORTJENESTE TIL «CONSTRUCTION PES»</b> .....	<b>37</b>
<b>8 LITTERATURLISTE</b> .....	<b>44</b>

## **Sammendrag**

Hovedproblemstillingen i denne oppgaven har vært å analysere OECDs autoriserte metode for tilordning av fortjeneste til fast driftssted (AOA-metoden) og hvordan denne skal anvendes. AOA-metoden tilsier at fortjeneste skal tilordnes fast driftssted basert på to trinn. Trinn 1 skal bestå av en funksjons- og risikoanalyse for å kartlegge virksomheten ved henholdsvis fast driftssted og de øvrige delene av foretaket, for å kunne tilordne fast driftssted funksjoner, risikoer, rettigheter, forpliktelser og kapital, i tillegg til å identifisere eventuelle interne disposisjoner som skal påvirke tilordningen av fortjeneste. I trinn to skal OECDs retningslinjer for internprising anvendes ved analogi for å fastsette armlengdes pris for eventuelle identifiserte disposisjoner.

AOA-metoden ble introdusert i 2008, gjennom rapporten Attribution of Profits to Permanent Establishments, og tar den såkalte selvstendighetsfiksjonen lenger enn hva det hadde vært tradisjon for tidligere. Som en følge av dette anså OECD at det var nødvendig å endre ordlyden i mønsteravtalens artikkel 7 slik den lød på det tidspunktet AOA-rapporten ble utgitt, dette ble gjort i versjonen av mønsteravtalen utgitt i 2010. Der var også tilhørende kommentarer endret. Da mange av dagens skatteavtaler er basert på ordlyden i artikkel 7 slik den lød i 2008, vil det være nødvendig å se hen til kommentarene slik de lød i 2008 når AOA-metoden skal anvendes.

Kommentarene til artikkel 7 per 2008 legger en del begrensninger på selvstendighetsfiksjonen, og dermed vil det i begrenset grad være adgang til å anerkjenne og hensynta interne disposisjoner. Dette gjelder blant annet for intern tjenesteyting, utvikling og anvendelse av immaterielle eiendeler og såkalte «treasury functions» i forbindelse med tilordning av kapital og overføring av finansielle eiendeler.

Til sist har jeg sett nærmere på enkelte utfordringer som kan oppstå ved tilordning av fortjeneste til såkalte «Construction PEs», da slike faste driftssteder er avgrensede oppdrag som krever bidrag både fra hovedkontor og fast driftssted. I denne forbindelse belyser jeg også tre dommer som jeg mener har relevans på området.

## **1 Innledning**

OECD har i «*Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments*» presentert sin autoriserte metode for tilordning av fortjeneste til fast driftssted for skatteformål («*Authorised OECD Approach*» - AOA). AOA-metoden legger til grunn at en stor grad av intern «handel» mellom fast driftssted og andre deler av foretaket skal hensyntas når fortjeneste skal tilordnes det faste driftsstedet, i den forstand at den interne «handelen» skal prises i henhold til armlengdeprinsippet. Slik intern handel omtales i OECDs rapport som «dealings»; på norsk oversatt til disposisjoner.

I denne oppgaven vil jeg analysere hvordan OECD sin autoriserte metode skal anvendes, herunder hva en disposisjon er og hvilke disposisjoner som kan anerkjennes og hensyntas for skatteformål. Videre vil jeg drøfte om ordlyden i artikkel 7 i OECDs mønsteravtale, med tilhørende kommentarer, slik den lød før 2010, setter noen begrensninger på hvilke disposisjoner som kan anerkjennes og hensyntas for skatteformål.

Jeg vil i starten av oppgaven kort si noe om skatteplikt for utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge eller på norsk sokkel, både etter interne skatteregler og etter OECDs mønsteravtale. Deretter går jeg inn på tilordning av fortjeneste til filial/fast driftssted etter interne norske skatteregler og så over til mønsteravtalens regler og OECDs autoriserte metode for tilordning av fortjeneste til fast driftssted. Her vil hovedfokus være på tilordning av eiendeler og kapital, og identifisering av disposisjoner. Til slutt vil jeg belyse enkelte problemstillinger som kan oppstå ved tilordning av fortjeneste til såkalte «*Construction PE's*», altså fast driftssted som følge av bygge-, monterings- eller konstruksjonsvirksomhet.

Oppgaven vil bli skrevet fra et norsk perspektiv, ut fra gjeldende norsk skatterett.

---

## **2 Skatteplikt for utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel**

### **2.1 Norsk intern skatterett**

Dersom et utenlandsk foretak driver virksomhet på land eller norsk kontinentalsokkel, vil det etter intern rett medføre at foretaket blir skattepliktig til Norge for inntekt fra denne virksomheten. For virksomhet på land (innenfor territorialgrensen) følger skatteplikten av skatteloven (sktl.) § 2-3 første ledd bokstav b, som sier at

«Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket»

Ved virksomhet på kontinentalsokkelen reguleres skatteplikten av petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 2 jf. § 1. Det skilles mellom særskattepliktig virksomhet (utvinning mv.) og annen virksomhet som beskattes etter de alminnelige skattesatsene, jf. petrsktl. § 8. Det er i tillegg gitt særlige regler om beskatningen av filialer som er særskattepliktige i petrsktl. § 5 a. Petrsktl. § 2 første ledd sier at det skal svares skatt etter bestemmelsene i lovgivningen for øvrig om skatt av formue og inntekt

«... Av formue som knytter seg til og inntekt som vinnes av slik virksomhet og arbeid som nevnt i § 1 ...».

Den virksomhet og arbeid som omfattes av petrsktl. § 1 er

«... undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum ... på kontinentalsokkelen».

I norsk intern skatterett finner man ikke begrepet «fast driftssted», slik man finner i skatteavtaleretten. Skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b betegnes som begrenset skatteplikt. Ofte blir utenlandske selskapers skattepliktige virksomhet i

Norge eller på norsk sokkel omtalt som «filial». Jeg vil bruke begrepet «filial» i det videre når jeg beskriver regelverket etter internretten.

## **2.2 Skatteavtalerett**

Dersom det utenlandske foretaket er hjemmehørende i et land Norge har inngått skatteavtale med, vil skatteavtalen kunne begrense Norges beskatningsrett.

Skatteavtaler er folkerettslige traktater som har trinnhøyde på lik linje med norsk lov. Traktatene inngås av Kongen (Finansdepartementet) etter samtykke fra Stortinget, jf. Grl. § 26, 2. ledd. Det er med hjemmel i «Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv.» («dobbelbeskatningsavtaleloven», også betegnet som «1949-loven») § 1 at Kongen kan inngå skatteavtaler. Skatteavtalen får først virkning etter at Stortinget har ratifisert avtalen fremforhandlet av Finansdepartementet.

At skatteavtaler har trinnhøyde som norsk lov er blant annet bekreftet av Høyesterett i Rt. 1994 s. 132 Uncle John med følgende uttalelse:

«Avtaler som er inngått med hjemmel i 1949-loven vil på sitt område få samme virkning som interne skattelovsregler og ha samme trinnhøyde som disse.»<sup>1</sup>

Skatteavtalene skal tolkes i samsvar med folkeretten og ikke internrettslige tolkningsprinsipper og ikke den alminnelig norske rettskildelære som benyttes ved blant annet tolkning av skatteloven. Wienkonvensjonen av 1969 er den sentrale rettskilden for hvordan Norges skatteavtaler skal fortolkes.<sup>2</sup> Hovedregelen om traktattolkning etter Wienkonvensjonen art. 31 innebærer at tolkning av skatteavtaler skal baseres på ordlyden, lest i sammenheng med skatteavtalens objektive formål samt skriftlig dokumentasjon (forord og protokoller) som utgjør skatteavtalens kontekst.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), kap. 2.4.1 s. 81.

<sup>2</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), kap. 2.7.1 s. 87-88.

<sup>3</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), kap. 2.7.3.5 s. 92.

Dersom det foreligger skatteavtale mellom Norge og landet der foretaket er hjemmehørende, vil altså skatteavtalen komme til anvendelse for vurdering av skatteplikt (og tilordning av fortjeneste til eventuelt fast driftssted) dersom et utenlandsk foretak driver virksomhet i Norge eller på norsk sokkel (såfremt skatteavtalen omfatter sokkelen).

De fleste skatteavtaler Norge har inngått er basert på OECDs mønsteravtale, mens skatteavtaler med utviklingsland ofte er basert på FNs modellavtale. Jeg vil i denne oppgaven ta utgangspunkt i OECDs mønsteravtale, i og med at det er denne som er grunnlaget for de aller fleste skatteavtalene Norge har inngått. OECDs mønsteravtale inneholder kommentarer til de enkelte artiklene. Høyesterett har tillagt OECDs kommentarer betydelig vekt ved fortolkningen av skatteavtaler som bygger på mønsteravtalens ordlyd. Eksempler der Høyesterett har referert til OECDs kommentarer er dommene inntatt i Rt. 1984 s. 99 *Alphawell*, Rt. 1997 s. 653 *Siemens*, Rt. 2001 s. 512 *Safe Service*, Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, Rt. 2004 s. 957 *PGS*, Rt. 2008 s. 577 *Sølvik* og Rt. 2011 s. 1581 *Dell*.<sup>4</sup>

Mønsteravtalen og kommentarene har blitt revidert flere ganger, og det vil nok også skje i fremtiden. Hvordan skal eventuelle endringer hensyntas ved tolkningen av eldre skatteavtaler? Dersom de reviderte kommentarene refererer seg til en bestemmelse i mønsteravtalen som har samme ordlyd som den aktuelle skatteavtale som skal tolkes, er det de reviderte kommentarene som skal legges til grunn. Kommentarer til endrede bestemmelser kan derimot ikke anvendes på tidligere bestemmelser. Dette er også lagt til grunn i Høyesteretts praksis, for eksempel i Rt. 2008 s. 577 *Sølvik*, hvor Høyesterett igjen viste til Rt. 2004 s. 957 *PGS*. Det vil dermed forekomme tilfeller der det finnes to ulike formuleringer av en bestemmelse i mønsteravtalen, samt to ulike sett kommentarer. Kommentarene til den tidligere ordlyden i bestemmelsen skal da benyttes frem til den aktuelle skatteavtalen endres i samsvar med mønsteravtalen. Dette er for eksempel tilfelle for artikkel 7 i mønsteravtalen, hvor endringene som ble gjort i 2010 var prinsipielle og tidligere ordlyd ville forbli i bruk inntil skatteavtalene ble endret.<sup>5</sup> Dette vil jeg komme tilbake til under kap. 3.2.

---

<sup>4</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), kap. 2.8.3 s. 99.

<sup>5</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), kap. 2.7.5 s. 95-96.

---

Ifølge mønsteravtalens artikkel 7 nr. 1 er et foretaks inntekt kun skattepliktig i hjemstaten, med mindre foretaket driver virksomhet gjennom et fast driftssted («permanent establishment») i den andre staten. Da vil kildestaten, altså landet der virksomheten drives, kunne beskatte inntekt fra denne virksomheten;

«... the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State».<sup>6</sup>

Artikkel 5 i mønsteravtalen innehar bestemmelser som definerer når virksomheten som drives i den andre staten etablerer et fast driftssted, og dermed gir kildestaten beskatningsrett. Artikkel 5 nr. 1 definerer fast driftssted som at hele eller deler av selskapets virksomhet må drives gjennom et fast forretningssted;

«... the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on».

Kommentarene til mønsteravtalen nevner en utbredt praksis om at virksomheten skal ha vart minst seks måneder, selv om det ikke oppstilles et slikt eksplisitt krav.<sup>7</sup> Videre listes det i artikkel 5 nr. 2 opp flere eksempler på hva som kan være et forretningssted, men listen er ikke uttømmende. Artikkel 5 nr. 3 har en spesialbestemmelse om bygge- og anleggsvirksomhet. Spesialbestemmelsen angir et varighetskrav på tolv måneder for å etablere fast driftssted ved slik virksomhet. Videre gis det i nr. 4 til 8 ytterligere presiseringer for tilfeller som vil, og ikke vil, kunne gi fast driftssted, herunder virksomhet gjennom agenter.

Mange av Norges skatteavtaler innehar i tillegg en egen bestemmelse om virksomhet på sokkelen og i hvilke tilfeller det vil gi fast driftssted. Vanligvis er dette aktivitet i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 30 dager i løpet av en tolv-måneders periode, som for eksempel artikkel 21 i den nordiske skatteavtalen. Fast driftssted på sokkel omtales gjerne som «fingert fast driftssted» fordi sentrale vilkår i artikkel 5 ikke trenger være oppfylt.

---

<sup>6</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), artikkel 7 nr. 1.

<sup>7</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), komm.art. 5 nr. 1 pkt. 28.



---

OECDs mønsteravtale inneholder ikke en slik sokkelbestemmelse. Det er likevel vanlig at stater der det foregår oljeutvinning utenfor kysten, innarbeider sokkelbestemmelser i skatteavtalene. Sokkelbestemmelsene regulerer normalt bare spørsmålet om fast driftssted. Skattepliktens omfang reguleres også for slik virksomhet av artikkel 7.

### **3 Hvordan tilordne skattepliktig fortjeneste**

#### **3.1 Tilordning av fortjeneste etter norsk intern skatterett**

I henhold til sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b må inntekten ha en viss nærmere tilknytning til virksomheten som drives eller bestyres herfra for at den skal være skattepliktig til Norge. Dette inkluderer også gevinst og tap ved realisasjon av eiendeler som er tilknyttet filialen, jf. Rt. 2008 s. 233 *Kellogg Brown*.

Inntekter og kostnader som skal tilordnes virksomhet som utføres i Norge eller på norsk sokkel skal etter intern rett skje post for post etter hvor den har sterkest tilknytning – såkalt «direkte allokering». Filialens regnskaper vil være det naturlige utgangspunkt.<sup>8</sup> Det kan være hensiktsmessig å gjøre denne vurderingen i to ledd: først avgrense hva som er den skattepliktige virksomheten, dernest vil det være lettere å vurdere om en inntekts- eller kostnadspost har tilstrekkelig nærhet til den skattepliktige virksomheten. Det vil være viktig å vurdere om en inntekt eller kostnad har nærmest tilknytning til virksomheten som utføres i Norge/på norsk sokkel eller i utlandet (for eksempel ved hovedkontoret).<sup>9</sup>

De vanlige reglene om inntekt og fradrag i skatteloven vil også gjelde for inntekt som følger av sktl. § 2-3 1. ledd bokstav b. Hovedregelen om inntekt finner vi i skatteloven § 5-1, hvor første ledd betegner skattepliktig inntekt «... *som enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente*». Her benyttes virksomhetsbegrepet som vi også finner i skatteloven § 2-3 1. ledd bokstav b). Videre finnes hovedregelen om fradrag for kostnader i skatteloven § 6-1. I henhold til denne kan det fradras kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Her legges det også til

---

<sup>8</sup> Skatterett 3-4 2018, Anders K. Hernes – *Inntektsallokering – hovedregler*, pkt. 4.1.2 s. 277-278

<sup>9</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), pkt. 7.13.2.1 s. 329.

grunn et tilknytningskrav, på samme måte som mønsteravtalens artikkel 7. Tilknytningskravet er imidlertid ikke et geografisk krav, verken etter intern rett eller ved skatteavtale. Det kan også ses som et symmetriprinsipp, at det bare gis fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve skattepliktig inntekt, uavhengig av geografi. Motsatt vil det da si at inntekter som er knyttet til kostnader som har påløpt som følge av aktiviteter som har funnet sted i Norge, skal henføres til norsk beskatning. Selv om inntekten for eksempel innvinnes etter at virksomheten i Norge har opphørt. Videre har skatteloven bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader i §§ 6-10 til 6-32. Sktl. § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-31 femte ledd, om fradragsrett for gjeldsrenter vil også kunne komme til anvendelse, samt sktl. § 14-6 om fremføring av underskudd og sktl. § 14-7 om tilbakeføring av underskudd ved opphør av den norske virksomheten.

Allseas II-dommen<sup>10</sup> er en dom som gjelder rekkevidden av norsk skatteplikt for inntekt knyttet til virksomhet på norsk sokkel, vurdert etter intern rett. Virksomheten på norsk sokkel bestod i rørleggingstjenester. Høyesterett la til grunn at også den delen av inntekten som refererte seg til markedsføring, prekvalifisering og kontraktsforhandlinger og -slutning skulle skattlegges i Norge, selv om alle aktivitetene knyttet til dette ble utført ved hovedkontoret i Sveits. Dommen har blitt kritisert, blant annet av Zimmer<sup>11</sup>, da han mener at Høyesterett trekker opp en for vid ramme for skatteplikten. Skattedirektoratet mente imidlertid i sin domskommentar<sup>12</sup> at dommen var korrekt og i tråd med tidligere dommer som gjaldt filialvirksomhet på sokkelen.

I Allseas EMEA<sup>13</sup>, hvor det også var tale om rørlegging på norsk sokkel, la retten til grunn at inntekt knyttet til ingeniørtjenester og innkjøp som ble utført ved hovedkontoret ikke skulle tilordnes fast driftssted. Jeg kommer nærmere inn på dommen under kap. 7.

---

<sup>10</sup> Rt. 2011 s. 999 *Allseas II*

<sup>11</sup> Skatterett 1-2012, Zimmer: *Høyesterettsdommer i Skattesaker 2011* s. 58.

<sup>12</sup> Skattedirektoratets domskommentar av 9.8.2011 -

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/hoyesteretts-dom-av-30.-juni-2011-allseas--skattedirektoratets-domskommentar/>

<sup>13</sup> LB-2020-158590 – UTV-2021-1302.

Jeg kommer nærmere inn på disse to dommene under kap 7. Her nøyer jeg meg med å trekke slutningen om at inntekten må ha en nærmere tilknytning til virksomheten som bestyres eller drives herfra for at den skal være skattepliktig til Norge. Det er tilknytningskrav som gjelder, ikke en geografisk avgrensing. Det samme må anses for å gjelde på kostnadssiden. Det kan ut fra Allseas II-dommen se ut til at tilknytningskravet etter intern rett er ganske vidt.

I det følgende vil jeg gå inn på tilordning av fortjeneste etter skatteavtalerett, herunder OECDs autoriserte metode for tilordning av fortjeneste til fast driftssted. Kort sagt skal det ved anvendelse av denne metoden beregnes armlengdes påslag for disposisjoner mellom fast driftssted og andre deler av foretaket, som igjen vil påvirke fortjenesten som skal tilordnes fast driftssted for skatteformål. Jeg kan ikke se at intern skattelovgivning gir anledning til å hensynta slike interne disposisjoner. Det vil kun være faktiske inntekter og kostnader som kan tilordnes filialen, så sant disse har relevant tilknytning til virksomheten som utføres.

### **3.2 Tilordning av fortjeneste etter skatteavtale**

#### **3.2.1 Generelt**

Dersom det foreligger skatteavtale mellom hjemstaten og kildestaten (der foretaket har etablert fast driftssted) vil den ha innvirkning på hvordan allokering av fortjeneste til det faste driftsstedet skal gjøres. Artikkel 7 nr. 2 i mønsteravtalen regulerer spørsmålet om allokering av fortjeneste til fast driftssted.

#### **3.2.2 Mønsteravtalens artikkel 7 nr. 2 før 2010**

Frem til 2010 het det at den fortjeneste som skal allokere til fast driftssted er

*“... the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.”*

Med dette menes at fast driftsstedet for skatteformål skal ses som en uavhengig enhet separat fra foretaket som det er en del av, og tilordnes den fortjeneste som fast driftssted kunne forventet å ha om det hadde vært et helt uavhengig foretak

som utførte samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende forhold. OECD omtaler dette som «The separate entity approach», på norsk gjerne oversatt til «selvstendighetsfiksjonen».

Mønsteravtalens artikkel 7 nr. 3 hadde frem til 2010 en særskilt bestemmelse om fradrag for kostnader. Der ble det lagt til grunn at det ved fastsettelsen av det faste driftsstedets fortjeneste skulle gis fradrag for kostnader som var påløpt på vegne av det faste driftsstedet, inkludert administrative kostnader, uavhengig av hvor disse var oppstått. Dette for å sikre at fast driftssted skulle kunne få fradrag for alle kostnader relatert til virksomheten, også om disse var oppstått andre steder enn i kildestaten. Det vil imidlertid være det enkelte lands internrett som avgjør om en kostnad vil være fradragsberettiget når den er tilordnet fast driftssted.<sup>14</sup>

Videre inneholder mønsteravtalens artikkel 7 nr. 4 per 2008 bestemmelser om at fast driftssted kunne tilordnes fortjeneste ved en såkalt indirekte metode – «apportionment». Det vil si at foretakets samlede fortjeneste kunne fordeles på de ulike avdelingene (herunder fast driftssted) ved å bruke en fordelingsnøkkel. Dette gjaldt imidlertid kun dersom det var vanlig i avtalestatene å foreta tilordning av fortjeneste til fast driftssted på denne måten, og den anvendte fordelingsnøkkel måtte ikke føre til at den tilordnede fortjeneste var i konflikt med de øvrige bestemmelsene i artikkel 7. Det har for øvrig ikke vært praksis hos norske skattemyndigheter å godta en slik indirekte fordelingsmetode.<sup>15</sup> Det er den direkte tilordningsmetode som skal være utgangspunktet, basert på fast driftsstedets regnskaper, så langt det er mulig.<sup>16</sup> Selvstendighetsfiksjonen tilsier at fast driftssted kan ende opp med overskudd selv om foretaket som helhet går med underskudd, eller omvendt.<sup>17</sup>

### **3.2.3 Mønsteravtalens artikkel 7 nr. 2 etter 2010**

Fra og med 2010 har mønsteravtalens artikkel 7 nr. 2 hatt følgende ordlyd om hvilken fortjeneste som kan tilordnes det faste driftsstedet:

---

<sup>14</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 30.

<sup>15</sup> Skatterett 3-4 2018, Anders K. Hernes – *Inntektsallokering – hovedregler*, pkt. 4.1.2 s. 278

<sup>16</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008), komm. art. nr. 3, pkt. 51.

<sup>17</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008), komm. art. 7 nr. 1, pkt. 11.

“... the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise”.<sup>18</sup>

Sammenlignet med tidligere skulle det nå i mye større grad tas hensyn til intern «handel» mellom fast driftssted og andre deler av foretaket når fortjeneste skulle tilordnes fast driftssted for skatteformål, sett hen til de funksjoner som er utført, eiendeler benyttet og risikoer pådratt av foretaket gjennom henholdsvis det faste driftsstedet og de øvrige delene av foretaket. Armlengdeprinsippet vil dermed gjøre seg gjeldende for en større grad av intern «handel» innad i samme foretak enn tidligere, da det kun gjaldt en såkalt «begrenset selvstendighetsfiksjon». Det engelske uttrykket for slik intern «handel» er «dealings», som på norsk blir oversatt til disposisjoner.<sup>19</sup>

Etter endringen av mønsteravtalens artikkel 7 i 2010 ble punkt tre slik det lød per 2008 tatt ut, i og med at selvstendighetsfiksjonen nå tillegges større betydning og armlengdeprinsippet skal anvendes for flere disposisjoner mellom fast driftssted og andre deler av foretaket enn tidligere. Utgangspunktet vil fortsatt være at fast driftssted skal tilordnes kostnader som kan knyttes til virksomheten ved fast driftssted, uavhengig av hvor de er oppstått.<sup>20</sup> Ordlyden i artikkel 7 nr. 2 slik den ble endret i 2010 vil dekke både inntekts- og kostnadsposter når det der presiseres at fortjeneste skal tilordnes fast driftssted basert på «... *the functions performed, assets used and risks assumed ...*».

Det samme gjelder for artikkel 7 punkt fire, dette ble også etter endringen i 2010 tatt ut slik det lød per 2008, da det ikke vil være i samsvar med armlengdeprinsippet å tilordne fortjeneste ved en slik indirekte metode.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), artikkel 7 nr. 2.

<sup>19</sup> NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi s. 333.

<sup>20</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), komm. art. 7 nr. 2, pkt. 40.

<sup>21</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), komm. art. 7 nr. 2, pkt. 41.

---

Når fortjeneste er tilordnet fast driftssted etter bestemmelsene i artikkel 7 vil det være de norske internrettslige skattereglene om inntekt og fradrag som avgjør om en inntekt er skattepliktig eller en kostnad fradragsberettiget. Disse har jeg omtalt under kap. 3.1.

#### **4 «Authorised OECD Approach»**

OECD publiserte i juli 2008 sin rapport «*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*» (AOA-rapporten på norsk), som omhandler tilordning av fortjeneste til fast driftssted. Her introduserer OECD sin anbefalte metode – «The Authorised OECD Approach».<sup>22</sup> Gjerne betegnet som AOA-metoden på norsk.

Bakgrunnen for AOA-rapporten og introduksjon av AOA-metoden var at det er ulike internrettslige regler for tilordning av fortjeneste til fast driftssted/filial blant medlemslandene i OECD, og at det heller ikke hadde vært konsensus om hvordan artikkel 7 i mønsteravtalen skal tolkes og anvendes. Dette kunne igjen føre til dobbeltbeskatning eller for lav beskatning. Det ble derfor startet et arbeid i OECD som tok utgangspunkt i armlengdeprinsippet i OECDs retningslinjer for internprising av 1995 for å undersøke hvordan armlengdeprinsippet kunne anvendes på forhold mellom fast driftssted og resten av foretaket som det er en del av.<sup>23</sup>

Rapporten ble omarbeidet og dels utvidet, og gitt ut i ny utgave i juli 2010. Rapporten som ble utgitt i 2008 var tilpasset ordlyden i artikkel 7 slik den lød på det tidspunktet, som tilsier en såkalt begrenset selvstendighetsfiksjon, men den var ikke tilpasset kommentarene til artikkel 7 slik de lød før 2008. En begrenset selvstendighetsfiksjon vil si at fast driftssted skal anses som en separat enhet, men her er det kun i særskilte begrensede tilfeller at det åpnes for å hensynta interne disposisjoner når fortjeneste skal tilordnes fast driftssted for skatteformål.

---

<sup>22</sup> 2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.

<sup>23</sup> 2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, pkt. 2-3 s. 7.

Rapporten av 2008 inneholder blant annet særskilte kommentarer knyttet til hvordan artikkel 7 nr. 3 og 4 skulle forstås i sammenheng med AOA-metoden.

2010-rapporten tar selvstendighetsfiksjonen lenger, da det nå i mye større grad skal hensyntas interne disposisjoner, i tillegg til at den inneholder en utvidet veiledning omkring anvendelsen av AOA på fast driftssted av bank-, finans- og forsikringsforetak sammenlignet med 2008-rapporten.

I og med at AOA-metoden går lenger i selvstendighetsfiksjonen enn det som ordlyden i artikkel 7 la opp til i 2008, anså OECD ved godkjenningen av 2008-versjonen av AOA-rapporten at det var nødvendig å endre kommentarene til artikkel 7 slik den lød i 2008, i tillegg til å utarbeide en endring i ordlyden i artikkel 7 med tilhørende kommentarer, slik at den var fullt i tråd med AOA-metoden.<sup>24</sup> Såkalt «full AOA». Endringen ble, som jeg har vist under kap. 3.2. innarbeidet i mønsteravtalen publisert i 2010. Dermed kunne også AOA-rapporten omarbeides. 2008-versjonen av AOA-rapporten vil imidlertid fortsatt være relevant for tilfeller der aktuell skatteavtale innehar 2008-versjonen av ordlyden i artikkel 7, men den vil også begrenses av kommentarene til artikkel 7 slik de lød per juli 2008.<sup>25</sup> Såkalt «begrenset AOA».

Selve metoden for hvordan tilordning av fortjeneste skal foretas er imidlertid lik både i 2008- og 2010-versjonen av AOA-rapporten.<sup>26</sup>

Jeg vil i det følgende hovedsakelig omtale 2010-versjonen av rapporten. Dersom jeg skriver «AOA-rapporten» er dette med referanse til 2010-versjonen. Ved vurderingene av om disposisjoner kan anerkjennes for tilfeller der aktuell skatteavtale innehar tidligere ordlyd av mønsteravtalens artikkel 7 vil det være enkelte henvisninger til 2008-versjonen. Jeg vil videre holde meg til Del I av rapporten, som er den generelle delen (men ikke avsnittene i Del I som særskilt gjelder fast driftssted som følge av avhengig agent - «Dependent agent PE»). Del II til VI i rapporten er særskilt veiledning for anvendelse av AOA-metoden for

---

<sup>24</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, pkt. 5-6 s. 8-9.

<sup>25</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, pkt. 7 s. 9.

<sup>26</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, pkt. 8 s. 9.

bank-, finans- og forsikringsforetak. Jeg vil heller ikke gå nærmere inn på disse delene.

I rapporten introduserer OECD sin anbefalte metode for hvordan tilordne fortjeneste til fast driftssted – «The Authorised OECD Approach (AOA)».

Fast driftsstedets fortjeneste vil være resultatet av alle dets aktiviteter:

- Transaksjoner med uavhengige parter
- Transaksjoner med nærstående foretak (hvor OECDs retningslinjer for internprising skal anvendes direkte), og
- Disposisjoner med andre deler av foretaket (hvor OECDs retningslinjer for internprising anvendes ved analogi)<sup>27</sup>

I henhold til AOA skal det benyttes en to-trinns metode («Two-step Approach») for å tilordne fortjeneste til fast driftssted, hvor man via denne vil kunne identifisere og eventuelt anerkjenne og prise interne disposisjoner. To-trinns metoden kan oppsummeres som følger:

### **Trinn 1**

Foreta en funksjons- og faktumsanalyse av både fast driftssted og de øvrige delene av foretaket, som leder til at man kan:

- Tilordne kontraktsbaserte rettigheter og forpliktelser til det faste driftsstedet som følge av avtaler mellom foretaket som og andre foretak (både uavhengige og beslektede). Dersom en avtale ville ha blitt inngått med det faste driftsstedet om det hadde vært et uavhengig foretak, skal også rettighetene og forpliktelsene som følger av avtalen tilordnes det faste driftsstedet.<sup>28</sup>
- Identifisere såkalte «Significant People Functions» som er relevante for å tilordne økonomiske eierskap av eiendeler, og videre tilordne økonomisk eierskap av eiendeler til fast driftssted. Det er foretaket som helhet som

---

<sup>27</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, B-3 pkt. 17 s. 15.

<sup>28</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 98 s. 33.



anses som juridisk eier av alle eiendeler, men i tråd med selvstendighetsfiksjonen skal det tilordnes økonomisk eierskap av eiendelen til enten hovedkontor eller fast driftssted. Med økonomisk eierskap siktes det til hvilken del av foretaket som ville ha blitt tilordnet inntektene og forpliktelsene tilknyttet eiendelen dersom fast driftssted hadde vært en selvstendig enhet (inntekter og forpliktelser kan være retten til å motta royalty, plikt til å bære utviklingskostnader, rett til å foreta avskrivninger, rett til eventuelle salgsgevinster osv). Tilordning av økonomisk eierskap tar utgangspunkt i hvor funksjonene som er av størst økonomisk betydning for foretaket utøves og som har betydning for hver av de identifiserte eiendeler.<sup>29</sup> Som jeg kommer tilbake til under kap. 6 om disposisjoner, avviker hovedregelen for tilordning av økonomisk eierskap til fysiske driftsmidler fra prinsippet om tilordning basert på «Significant People Functions». For immaterielle eiendeler anses økonomisk eierskap å foreligge der det foretas sentrale beslutninger knyttet til risikoen ved de immaterielle eiendelene.

- Identifisere «Significant People Functions» som er relevante for risiko som påtas og fordele disse mellom fast driftssted og hovedkontoret ut fra hvor funksjonene utøves. Slike «Significant People Functions» relevante for å påta risiko er de funksjoner som innebærer aktiv beslutningstaking i tilknytning til å påta seg eller håndtere risikoen.<sup>30</sup> Et viktig poeng her er at «risk follows function». Det er ikke anledning under AOA-metoden til å separere risiko og tilhørende funksjon, slik OECDs retningslinjer gir anledning til mellom to beslektede foretak, som for eksempel kan kontraktsfeste i en avtale at den ene parten er den som håndterer og påtar seg risikoen, mens den andre parten er den som utfører funksjonen som risikoen er knyttet til. Det vil alltid være foretaket som helhet som er rettssubjekt og derfor alltid vil stå ansvarlig overfor eksterne parter.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), pkt. 9.9.2.2 s. 410.

<sup>30</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, B-3 pkt. 22 s. 16.

<sup>31</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 68 s. 26.

Det kan imidlertid forekomme interne disposisjoner der risiko overføres mellom ulike deler innad i foretaket, men da vil dette være som følge av at den tilhørende funksjon nå utføres av den andre delen av foretaket.<sup>32</sup>

- Identifisere øvrige funksjoner/aktiviteter som utføres ved fast driftssted. Det må videre klarlegges under hvilke faktiske omstendigheter disse funksjonene/aktivitetene utøves. I tillegg må det identifiseres funksjoner som utføres gjennom andre deler av foretaket, i den grad disse er relevante for å belyse funksjonene ved det faste driftsstedet. Dette gjelder særlig de områdene ved hovedkontoret som involverer disposisjoner med det faste driftsstedet.<sup>33</sup>
- Identifisere og beskrive de disposisjoner («dealings») som forekommer mellom fast driftssted og andre deler av foretaket som kan anerkjennes ved fordi de har passert en såkalt «threshold test».
- Tilordne kapital til fast driftssted basert på hvilke eiendeler/driftsmidler og risiko som er tilordnet fast driftssted. Som jeg kommer nærmere tilbake til under kap. 6.6 om tilordning av kapital skal en andel av tilordnet kapital være såkalt «fri kapital». Dette gjelder uavhengig av om det i virkeligheten er foretatt en slik tilordning av fri kapital til det faste driftsstedet. Fri kapital vil i denne forbindelse være kapital som ikke gir grunnlag for rentefradrag i kildestaten. Dette kan defineres som tilstrekkelig andel egenkapital. Ved grensedragningen mellom hva som er egenkapital og hva som er gjeld er det internretten i kildestaten som skal legges til grunn.<sup>34</sup>

## **Trinn 2**

Prise identifiserte og anerkjente disposisjoner i henhold til armlengdeprinsippet gjennom å

---

<sup>32</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 70 s. 27.

<sup>33</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), pkt. 9.9.2.2 s. 409.

<sup>34</sup> Naas m.fl. - *Norsk internasjonal skatterett* (2017), pkt. 9.9.2.2 s. 411-412.

- Fastslå sammenlignbarhet mellom disposisjonene og ukontrollerte transaksjoner (transaksjoner mellom uavhengige parter) ved å benytte sammenlignbarhetsfaktorene fra OECDs retningslinjer for internprising<sup>35</sup> direkte eller ved analogi, sett hen til de faktiske forhold som foreligger ved fast driftssted, og
- Ved analogisk anvendelse av OECDs retningslinjer for internprising vil man kunne benytte den mest egnede prisingsmetode for å komme frem til armlengdes pris på disposisjonene, sett hen til de funksjoner som utføres av, og de eiendeler og risikoer som er tilordnet fast driftssted.<sup>36</sup>

Formålet med trinn 1 er altså å beskrive virksomheten ved fast driftssted og dermed danne grunnlaget for tilordning av inntekter og kostnader til fast driftssted, mens trinn 2 vil sørge for at tilordningen av fortjeneste til fast driftssted skjer i henhold til armlengdeprinsippet for relevant intern handel mellom det faste driftsstedet og andre deler av foretaket.

Funksjons- og faktumsanalysen har mange likheter med funksjonsanalysen som er beskrevet i OECDs retningslinjer for internprising, men det oppstår likevel enkelte forskjeller som følge av at et fast driftssted ikke er en egen juridisk enhet. Analysen skal utføres ved å se hen til kap. I og III i OECDs retningslinjer for internprising, særlig om funksjons- og risikoanalyser og sammenlignbarhetsanalyser.<sup>37</sup> Når det gjelder anvendelsen av den mest egnede prisingsmetode skal OECDs retningslinjer for internprising kap. II anvendes.

AOA-metoden er ikke tatt inn i norsk intern skatterett, på samme måte som OECDs retningslinjer for internprising som nevnes eksplisitt i skatteloven § 13-1 fjerde ledd, men den skal allikevel anvendes ved tilordning av fortjeneste til fast driftssted i Norge/på Norsk sokkel. Kommentarene til artikkel 7 henviser spesifikt til AOA-rapporten og to-trinns metoden, både 2008- og 2010-kommentarene.

---

<sup>35</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

<sup>36</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, B-5 pkt. 44 s. 21.

<sup>37</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 59 s. 24.

Som jeg påpeker under kap. 2.2 skal kommentarene tillegges stor vekt ved tolkningen av skatteavtaler. Det at AOA-metoden skal benyttes ved tilordning av fortjeneste til fast driftssted når det foreligger skatteavtale og denne er basert på OECDs mønsteravtale er blant annet lagt til grunn i NOU 2014:13<sup>38</sup>, som er oppsummeringen av Scheel-utvalgets vurdering av selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen. Det samme legges også til grunn av lagmannsretten i den nylige *Allseas EMEA*-dommen<sup>39</sup>.

## **5 Hva er en disposisjon og hvordan identifisere og prise denne**

### **5.1 Hva er en disposisjon og hvordan kan den identifiseres**

Etter AOA-metoden skal det faste driftsstedet på flere områder enn tidligere ses på som en separat enhet også i forhold til resten av foretaket som det er en del av. Dermed vil interne disposisjoner mellom fast driftssted og andre deler av foretaket kunne påvirke det faste driftsstedets skattemessige fortjeneste. Anerkjennelse av slike interne disposisjoner vil sørge for at tilordningen av fortjeneste til fast driftssted, og dermed også beskatningsgrunnlaget, er i samsvar med armlengdeprinsippet. En samlet korrekt anvendelse av armlengdeprinsippet på interne disposisjoner vil i sum bidra til å henhøre samlet fortjeneste til den stat der foretakets verdiskapning skjer. Det er viktig å presisere her at slike interne disposisjoner ikke vil ha påvirkning på foretakets samlede fortjeneste. Disposisjoner konstrueres kun for skattemessige formål for å tilordne andel fortjeneste til fast driftssted i samsvar med armlengdeprinsippet.

Hva skal så til for at en disposisjon skal anerkjennes («recognise») og dermed påvirke tilordningen av fortjeneste til fast driftssted?

En disposisjon må passere en terskel («threshold») for at den skal kunne aksepteres som tilsvarende en transaksjon som kunne funnet sted mellom uavhengige parter til armlengdes pris og dermed skal hensyntas ved tilordning av fortjeneste til fast driftssted.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi, vedlegg 1 pkt. 1.4 s. 332.

<sup>39</sup> LB-2020-158590 – UTV-2021-1302.

<sup>40</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-5 pkt. 176 s. 47.

For å kunne passere terskelen som OECD referer til må en disposisjon være en reell og identifiserbar hendelse av økonomisk betydning mellom fast driftssted og andre deler av foretaket. AOA-rapporten gir eksempler på at slike hendelser kan være overføring av varer for salg, ytelse av tjenester, bruk av en immateriell eiendel, endring i hvilken del av foretaket som benytter et driftsmiddel, overføring av en finansiell eiendel etc.<sup>41</sup>

Økonomisk betydning forstår jeg som at det må ha vært en signifikant overføring av risiko, ansvar og økonomisk fordel. Dersom overføringen skjer fra hovedkontor til fast driftssted, er det etter overføringen fast driftssted som vil være økonomisk ansvarlig, både med hensyn til de funksjoner som utføres og de risikoer som følger, men vil samtidig også være berettiget til den økonomiske fordel som er knyttet til det som er overført. Ser vi for eksempel på overføring av varer for bearbeiding og videresalg, vil fast driftssted ha risikoen som følger av å ha varen på lager, ansvar for utførelsen av funksjoner og tilhørende risikoer med videre bearbeiding av varen, men vil også være berettiget til å få fortjeneste på varen ved videresalg til ekstern part.

For å avgjøre om dette er tilfellet skal veiledningen for hvordan analysere og vurdere kontraktsvilkår i OECDs retningslinjer for internprising benyttes ved analogi.<sup>42</sup> I siste utgave av OECDs retningslinjer for internprising gis veiledning for slike vurderinger i pkt. 1.42-1.50<sup>43</sup>. Her skal man både se hen til skriftlige kontrakter og annen kommunikasjon mellom partene, men også partenes opptreden.

Sammenlignet med for eksempel et datterselskap er ikke et fast driftssted juridisk eller økonomisk adskilt fra resten av foretaket. Disposisjoner skal kun hensyntas for skatteformål og har ingen juridisk konsekvens for foretaket som helhet. Det vil ofte være utfordrende både å identifisere og dokumentere/underbygge

---

<sup>41</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-5 pkt. 177 s. 48.

<sup>42</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-5 pkt. 178 s. 48.

<sup>43</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) s. 42 flg.

disposisjoner. Vanligvis vil det ikke finnes skriftlige avtaler, slik det ville vært vanlig mellom to juridisk separate enheter. Dermed må foretaket på annen måte kunne dokumentere at det har skjedd en intern «handel» som skal identifiseres og anerkjennes som en disposisjon.<sup>44</sup> Ved analogisk anvendelse av OECDs retningslinjer for internprising vil «contractual terms», når vi snakker om analyse av kontraktsvilkår i tilknytning til disposisjoner etter AOA, være regnskapsmateriale sammen med annen intern dokumentasjon som inneholder nærmere informasjon om overføring av økonomisk risiko, rettigheter og forpliktelser fra en del av foretaket til en annen. En slik intern dokumentasjon utover skriftlige avtaler eller regnskapsmateriale kan tenkes å være intern korrespondanse mellom hovedkontoret og det faste driftsstedet. En analyse av kontraktsvilkår (her vil det som nevnt være regnskapsmateriale og annen relevant dokumentasjon) og partenes opptreden vil være en del av funksjons- og faktumsanalysen.<sup>45</sup>

Selv om skattyter for eksempel fremlegger planer eller andre beskrivelser av hvilke varer eller tjenester som skal ytes mellom fast driftssted og andre deler av foretaket, vil dette ikke gjøre seg gjeldende om funksjons- og faktumsanalysen viser at de faktiske forhold ikke samsvarer med dokumentasjonen. Det er funksjons- og faktumsanalysen som vil vise om det faktisk har skjedd en intern handel av økonomisk betydning og om denne skal hensyntas for skatteformål, ikke regnskapet eller annen dokumentasjon.<sup>46</sup>

Skattyter bør utarbeide dokumentasjon som underbygger de identifiserte disposisjoner, for å minimere muligheten for uenigheter med skattemyndighetene rundt anvendelsen av AOA-metoden i den enkelte sak. Dokumentasjon vedrørende disposisjoner vil være både dokumentasjon som underbygger disposisjonene, men også dokumentasjon som underbygger prisingen av eventuelle identifiserte og anerkjente disposisjoner. Sistnevnte vil være samme

---

<sup>44</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-5 pkt. 175 s. 47.

<sup>45</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-5 pkt. 179-180 s. 48.

<sup>46</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 177 s. 48.

type dokumentasjon som kreves for å underbygge prising av interne transaksjoner mellom beslektede foretak. Her skal OECDs retningslinjer for internprising kap. V om internprisingsdokumentasjon anvendes ved analogi.<sup>47</sup>

Skatteforvaltningsloven har bestemmelser i § 8-11 første ledd om opplysningsplikt for identifiserte disposisjoner, mens femte ledd hjemler dokumentasjonsplikt for å underbygge identifiserte disposisjoner, herunder prisingen av disse.

AOA-rapporten gir veiledning om at skal skattemyndighetene som hovedregel skal hensynta skattyters dokumentasjon, men det gis eksempler på tilfeller der dokumentasjonen ikke behøver å hensyntas.<sup>48</sup> Jeg går ikke nærmere inn på dette her, da det ikke er relevant for problemstillingen min.

For å kort oppsummere; dersom funksjons- og faktumsanalysen kan underbygge at det har forekommet en reell og identifiserbar hendelse av økonomisk betydning mellom fast driftssted og andre deler av foretaket hvor det har vært en økonomisk signifikant overføring av risiko, ansvar og økonomisk fordel, og analyse av tilgjengelige avtaler og/eller annen relevant dokumentasjon er i samsvar med punktene ovenfor, samt at partenes opptreden støtter opp om dette, kan hendelsen anses for å ha passert terskelen og dermed skal anerkjennes som en disposisjon. Da skal OECDs retningslinjer for internprising benyttes ved analogi for å fastsette en armlengdes pris på disposisjonen.<sup>49</sup>

## **5.2 *Hvordan anvende internprisingsmetoder***

Hvordan skal man så anvende OECDs anerkjente prisingsmetoder for å tilordne fortjeneste til fast driftssted og fastsette armlengdes pris på en disposisjon? AOA-metoden fordrer at OECDs retningslinjer for internprising anvendes ved analogi ved utførelse av sammenlignbarhetsanalyse. Sammenlignbarhetsanalysen må utføres for å kunne finne sammenlignbare uavhengige transaksjoner for å kunne

---

<sup>47</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-4 pkt. 224-226 s. 58.

<sup>48</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 181-182 s. 48-49.

<sup>49</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 182 s. 49.

fastsette armlengdes pris på den identifiserte og anerkjente disposisjonen.

Retningslinjene for internprising har identifisert fem faktorer som er relevante for å avgjøre om en intern transaksjon er sammenlignbar med en transaksjon mellom uavhengige; tjenestens eller eiendelens karakteristika, funksjonsanalyse, kontraktsvilkår, økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier.

Dersom sammenlignbarhetsanalysen viser at den identifiserte disposisjonen er sammenlignbar med overføring av varer, ytelse av tjenester, overføring av eiendeler etc. mellom uavhengige parter, skal disposisjonen prises i henhold til armlengdeprinsippet. I noen tilfeller vil det imidlertid ikke være aktuelt med annet enn kostnadsdekning, selv etter armlengdeprinsippet. Her vises det til retningslinjene for internprising pkt. 7.33, som gjelder ytelse av tjenester.<sup>50</sup>

Dersom funksjons- og faktumsanalysen for eksempel viser at fast driftssted er distributør av produkter som produseres av hovedkontoret, som hovedkontoret også selger til uavhengige distributører, vil CUP-metoden (Comparable Uncontrolled Price method) kunne benyttes for å fastsette armlengdes pris for produktet når det overføres fra hovedkontoret til fast driftssted. Eventuelt om det ikke finnes en CUP, kan fast driftssted sammenlignes med uavhengige foretak som opptrer som distributører og utfører samme type funksjoner og påtar seg samme type risiko, og gis en fortjeneste på salget av produktet til tredjepart som er lik det som det uavhengige foretaket har for sin virksomhet.

Det er viktig å sørge for at ikke det både gis direkte fradrag for en kostnad hos fast driftssted, i tillegg til at kostnaden inkluderes som grunnlag i en disposisjon som skal prises etter armlengdeprinsippet. Eller at en kostnad ikke inkluderes i flere disposisjoner. Det er ikke anledning til «dobbel fradrag».<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 189-193 s. 51.

<sup>51</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 185-188 s. 50-51.



---

## **6 Disposisjoner og tilordning av eiendeler og kapital**

### **6.1 Generelt**

Som jeg har vist til under kap. 4 skal fast driftssted basert på funksjons- og faktumsanalysen blant annet tilordnes eiendeler og kapital. Videre har jeg i kap. 5 vist til ulike hendelser som kan være interne disposisjoner som skal anerkjennes og prises til armlengdes pris, og dermed hensyntas ved tilordning av fortjeneste til fast driftssted. I det videre vil jeg beskrive dette nærmere og i tillegg analysere om det vil være ulikheter mellom hvilke hendelser som vil kunne anerkjennes som disposisjoner om den aktuelle skatteavtalen benytter «ny» (2010 versjonen) eller «gammel» (2008-versjonen eller tidligere) ordlyd av mønsteravtalens artikkel 7.

### **6.2 Driftsmidler**

Via funksjons- og faktumsanalysen skal man i trinn 1 tilordne økonomisk eierskap av driftsmidler enten til fast driftssted eller andre deler av foretaket. Det har vært uttrykt ulike syn blant OECDs medlemsland om hvordan en slik tilordning skal gjøres. Noen land mener at tilordningen skal gjøres basert på hvor de signifikante funksjoner (SPF'er) og tilhørende risikoer som knyttes til beslutninger om bruken av driftsmiddelet foregår. De fleste land anser imidlertid at tilordningen skal gjøres basert på faktisk bruk av driftsmiddelet («place of use»)<sup>52</sup>.

Ved å foreta tilordningen av driftsmidler basert på SPF'er og tilhørende risiko - for eksempel dersom økonomisk eierskap tilordnes hovedkontoret, men driftsmiddelet benyttes av fast driftssted – vil det kunne beregnes en leiekostnad for bruken. Da vil denne kostnaden komme til fradrag hos fast driftssted.<sup>53</sup>

Dersom fast driftssted tilordnes økonomisk eierskap til driftsmiddelet vil det være avskrivningskostnader og eventuelle rentekostnader, dersom driftsmiddelet er helt eller delvis lånefinansiert, som skal tilordnes fast driftssted.<sup>54</sup> Selv om det ikke sies eksplisitt i AOA-rapporten vil også andre kostnader knyttet til bruken av

---

<sup>52</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 75 s. 28.

<sup>53</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 199 s. 52-53.

<sup>54</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 196 s. 52.

driftsmiddelet ved det faste driftsstedet kunne tilordnes fast driftssted, som for eksempel kostnader til reparasjon/vedlikehold.

Det er bred enighet mellom OECDs medlemsland at hovedregelen for tilordning av økonomisk eierskap til fysiske driftsmidler skal gjøres basert på hvor driftsmiddelet faktisk brukes, med mindre forhold i den enkelte sak tilsier annet.<sup>55</sup> Dette er også norske skattemyndigheters syn. Ved en slik tilnærming som «place of use» vil vi dermed ikke stå overfor en disposisjon som skal prises i henhold til armlengdeprinsippet, da vil det i stedet være en direkte tilordning av faktiske kostnader. Dermed vil det selv etter «full AOA» kun være i sjeldne tilfeller at overføring av driftsmidler mellom ulike deler av foretaket prises som en disposisjon.

Ifølge AOA-rapporten av 2008 vil hovedregelen også ved «begrenset AOA» være at tilordning av driftsmidler skal gjøres basert på bruk – «place of use» - og at det kun vil være særskilte tilfeller som kan avvike fra hovedregelen.<sup>56</sup> Ser man hen til OECDs kommentarer til mønsteravtalen slik den lød i 2008 står det at ved bruken av driftsmidler skal fast driftssted belastes faktiske kostnader tilknyttet bruken av driftsmiddelet, herunder avskrivninger.<sup>57</sup>

Her har Skatteklagenemnda i Stor Avdeling også kommet til samme konklusjon.<sup>58</sup> Skattyter hevdet at hovedkontoret var å anse som en underleverandør til fast driftssted og at fast driftssted skulle betale hovedkontoret armlengdes leie for foretakets driftsmidler og (eget personell) som ble benyttet i virksomheten ved fast driftssted. Skatteklagenemnda kunne ikke se at skattyter hadde godtgjort at tilordningen av driftsmidler kvalifiserte til å vurderes som annet enn tilordning basert på bruk, og at det dermed ikke kunne beregnes en armlengdes leiepris for bruken av driftsmidlene. Direkte tilordning av faktiske kostnader måtte dermed legges til grunn ved tilordning av fortjeneste til fast driftssted. I denne saken var

---

<sup>55</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 194 s. 52.

<sup>56</sup> 2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 104 s. 33.

<sup>57</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 33.

<sup>58</sup> Vedtak fra Stor Avdeling - Skatteklagenemnda - NS 218/2018

---

---

den gjeldende skatteavtale basert på ordlyden i artikkel 7 slik den lød før 2010. Se også sak fra Skatteklagenemnda som jeg viser til under kap. 6.3 om «Varer». Denne vil også være relevant for driftsmidler.

### **6.3 Varer**

Ved overføring av varer for videresalg mellom fast driftssted og andre deler av foretaket, vil dette etter «full AOA» være en intern disposisjon som skal prises til armlengdes pris.<sup>59</sup> Dette vil gjelde både ferdige varer, men også varer for videre bearbeidelse før salg. Dersom fast driftssted for eksempel skal selge varer som er produsert ved hovedkontoret, vil overføringen av varen fra hovedkontoret til fast driftssted være en disposisjon som skal anerkjennes for skatteformål. Dermed må det fastsettes en armlengdes pris for varen. Også AOA-rapporten av 2008<sup>60</sup> og kommentarene til tidligere artikkel 7 åpner for at hovedkontoret kan belaste fast driftssted en armlengdes pris for varer for videresalg. Her er det også spesifisert at dette kan være ferdige varer, råmateriale eller halvfabrikata.

Derimot vil en overføring av varer/eiendeler for midlertidig bruk i virksomheten ved det faste driftsstedet normalt ikke kunne anses som en disposisjon etter «begrenset AOA». I slike tilfeller vil det kun være tillatt med tilordning av faktiske kostnader forbundet med varen/eiendelen.<sup>61</sup> Dette er også lagt til grunn av Skatteklagenemnda for utenlandssaker i en sak<sup>62</sup> der skatteavtale med «gammel» ordlyd av artikkel 7 nr. 2 var gjeldende, såkalt «begrenset AOA». Spørsmålet dreide seg om overføring av et produkt fra hovedkontoret til fast driftssted som fast driftssted leide ut til eksterne norske kunder. Skattyters påstand var at denne overføringen måtte identifiseres som en disposisjon som skulle prises til armlengdes pris i form av en leiebetalning til hovedkontoret. Skatteklagenemnda var ikke enig i dette, og viste til at:

«Det faste driftsstedet skal anses som et selvstendig foretak som råder over de samme eiendeler som selskapet som sådan. Da det er selskapet som sådan som er

---

<sup>59</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 173 s. 47 og D-3 pkt. 185-186 s. 50.

<sup>60</sup> 2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 220-221 s. 56-57.

<sup>61</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 31-33.

<sup>62</sup> SKU-2015-32.

rettssubjektet og bestandig vil ha juridisk eierskap til eiendelene, følger det av en begrenset AOA at man ikke kan betale leie for bruk av egne driftsmidler. Det faste driftsstedet vil imidlertid kunne føre til fradrag de kostnader som relaterer seg til bruken av driftsmidler ved det faste driftsstedet, som for eksempel avskrivninger».

Dette er tilsvarende vurdering som for driftsmidler, slik jeg har vist under kap. 6.2.

#### **6.4 Immaterielle eiendeler**

Som jeg har nevnt tidligere skal økonomisk eierskap til immaterielle eiendeler tilordnes fast driftssted eller hovedkontor basert på en vurdering av hvem som foretar de sentrale beslutninger («Significant People Functions») knyttet til risikoen ved de immaterielle eiendelene.

OECDs retningslinjer for internprising gir i kap. VI veiledning omkring transaksjoner mellom beslektede foretak i tilknytning til immaterielle eiendeler. Denne veiledningen kan benyttes ved analogi i fast driftssted sammenheng, særlig veiledningen omkring funksjons- og faktumsanalyse for å avgjøre hvilken, hvis noen, del av foretaket som har utført funksjoner i tilknytning til utvikling av en immateriell eiendel.<sup>63</sup>

Først må det avgjøres hvilken del av foretaket som anses som økonomiske eier av den immaterielle eiendelen, dernest avgjøre om den immaterielle eiendelen påvirker tilordningen av fortjeneste til fast driftssted. AOA-rapporten skiller mellom omsettelige immaterielle eiendeler, herunder egenutviklede immaterielle eiendeler og immaterielle eiendeler som er kjøpt fra et annet foretak, og immaterielle eiendeler som merkenavn og logo.<sup>64</sup>

Dersom fast driftssted kan anses for å utføre aktiv beslutningstaking om å påta og håndtere risiko i forbindelse med en immateriell eiendel - enten det er snakk om egenutvikling, innkjøpt eller merkenavn/logo – skal fast driftssted anses som

---

<sup>63</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 79 s. 29.

<sup>64</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 81 s. 30.

økonomisk eier av den immaterielle eiendelen og tilordnes tilstrekkelig fri kapital for å håndtere risikoen.<sup>65</sup>

Funksjoner og tilhørende risikoer som er relevante å vurdere knytter seg til evaluering, oppfølging, vedlikehold, anvendelse og eventuell utvikling av de immaterielle eiendelene. For merkenavn/logo vil i tillegg utvikling og kontroll over merkevarestrategier, beskyttelse av merkevarer og firmanavn/logo være aktuelle funksjoner å vurdere. Alle disse momentene vil være avgjørende for hvilken del av foretaket som skal anses som økonomisk eier.<sup>66</sup>

For immaterielle eiendeler som er utviklet over tid vil det kunne være utfordrende å avgjøre hvem som faktisk er å anse som økonomisk eier.<sup>67</sup>

I hvilke tilfeller vil så tilordning av økonomisk eierskap ha påvirkning på tilordning av fortjeneste til fast driftssted?

Fortjeneste fra foretakets immaterielle eiendeler vil være en del av foretakets totale fortjeneste fra transaksjoner med eksterne parter. Målet ved anvendelsen av AOA-metoden er ikke å fastsette den totale fortjenesten fra eksterne parter, men å fordele den mellom de ulike delene av foretaket i tråd med armlengdeprinsippet, alt etter hvilken del av foretaket som anses for å være økonomisk eier av den immaterielle eiendelen. Ofte vil det kunne være flere deler av foretaket som anses som økonomisk eier og vil være berettiget til fortjeneste på den immaterielle eiendelen.

Det finnes ulike måter å foreta slik fordeling, blant annet via en tenkt royaltybetaling fra en del av foretaket, som har fått inntekt fra den immaterielle eiendelen fra transaksjoner med eksterne parter, til den delen av foretaket som faktisk anses som økonomisk eier av den immaterielle eiendelen.

---

<sup>65</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 91 s. 32.

<sup>66</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 94-97 s. 32-33.

<sup>67</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 97 s. 33.

En annen løsning kan være å anvende en residual profit split for å fordele den eksterne fortjenesten mellom de ulike delene av foretaket. Da vil dette komme i stedet for en tenkt royaltybetaling.<sup>68</sup>

I tillegg vil det kunne oppstå tilfeller der funksjons- og faktumsanalysen underbygger at det skal identifiseres en intern disposisjon mellom fast driftssted og andre deler av foretaket i tilknytning til bruk av immaterielle eiendeler. Dersom for eksempel en immateriell eiendel anses for å være økonomisk eid av kun hovedkontoret, men så gis fast driftssted anledning til å benytte denne immaterielle eiendelen i sin virksomhet, vil det kunne medføre at fast driftssted skal betale hovedkontoret en armlengdes pris for bruken av eiendelen, om disposisjonen kan anses for å være sammenlignbar med en transaksjon som kunne funnet sted mellom uavhengige parter. En slik betaling kan for eksempel være i form av royalty. Her viser AOA-rapporten til kap. VI og VIII i OECDs retningslinjer for internprising for veiledning.

Et annet eksempel kan være at fast driftssted anses for å ha fått rett til å bruke den immaterielle eiendelen som via en lisensavtale, og dermed skal betale lisensavgift.<sup>69</sup>

Det vil også være aktuelt å foreta de samme vurderinger som ovenfor når det gjelder immaterielle eiendeler foretaket som helhet har anskaffet via lisensavtale med eksternt part.<sup>70</sup>

Slike tenkte interne betalinger mellom de ulike delene av et foretak vil kun gjøre seg gjeldende i forbindelse med tilordning av fortjeneste til fast driftssted, det vil ikke være en faktisk betaling som vil kunne gi grunnlag for eksempel for kildeskatt.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 202-203 s. 53.

<sup>69</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 206-209 s. 54-55.

<sup>70</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 210 s. 55.

<sup>71</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 203 s. 53.

---

Ett eksempel på fordeling av eksternt opptjent inntekt forbundet med en egenutviklet immateriell eiendel kan være i forbindelse med et byggeoppdrag der hovedkontoret og fast driftssted samarbeider om utviklingen av teknologi som skal benyttes i oppdraget ved fast driftssted. Dette vil ikke være tale om en overføring av en immateriell eiendel, men at fast driftssted skal benytte eiendelen som også hovedkontoret har vært med på å utvikle. Her kan avtalen om utviklingen anses som en kostnadsfordelingsordning, hvor begge partene deler innsatsfaktorene, kostnadene, risikoene og den forventede inntjeningen fra utviklingen av den immaterielle eiendelen. Her har begge parter gitt unike og verdifulle bidrag hvor funksjonene som utføres, eiendelene som er benyttet og risikoene som er pådratt er sammenvevd. Det vil dermed være vanskelig å vurdere disse separat, og en passende måte å tilordne fortjeneste til henholdsvis hovedkontoret og fast driftssted kan være ved bruk av en profit split metode.<sup>72</sup>

Beskrivelsen ovenfor om identifisering av interne disposisjoner i tilknytning til immaterielle eiendeler vil gjelde tilfeller der «full AOA» kommer til anvendelse. For begrenset AOA gir kommentarene til artikkel 7 nr. 3 anvisning på at interne royalty- og lisensbetalinger, eller kostnadsdekningsavtaler, ikke vil være aktuelt. Det påpekes at det vil være veldig vanskelig å kunne avgjøre at en del av et foretak skal anses som eier av en immateriell eiendel og dermed berettiget til en royaltybetaling fra andre deler av det samme foretaket. Det legges derfor opp til at ved utviklingen av immaterielle eiendeler skal alle deler av foretaket som har bidratt til utviklingen også belastes tilhørende kostnader. Det vil imidlertid kunne forekomme tilfeller der kostnader til forskning og utvikling som fordeles mellom de ulike delene av foretaket skal gi opphav til kompensasjon, utover ren kostnadsdekning.<sup>73</sup> Det kan da stilles spørsmål om fast driftssted etter «begrenset AOA» ikke vil få tilordnet andel av eksternt inntekt som i eksempelet ovenfor, dersom de bidrar i utviklingen av en immateriell eiendel som er med på å generere inntekt for virksomheten som drives ved fast driftssted. Jeg finner ikke at dette spørsmålet er besvart i litteraturen, og jeg har valgt å ikke gå nærmere inn på dette her i denne oppgaven.

---

<sup>72</sup> International Transfer Pricing Journal, nov./dec. 2020 s. 459 pkt. 4.3 - S. Leelaphaiboonsakul – «Profit Attribution to a Construction Permanent Establishment: A numerical Case Study»

<sup>73</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 34.

---

## **6.5 Interne tjenester**

I henhold til «full AOA» skal som utgangspunkt hendelser som kan karakteriseres som interne tjenester som utføres av fast driftssted på vegne av andre deler av foretaket, eller vice versa, anses som disposisjoner og prises i henhold til armlengdeprinsippet. En stor andel av slike interne tjenester vil ofte være det som AOA-rapporten betegner som «støttetjenester» («support functions»), som stort sett vil være tjenester som hovedkontoret utfører på vegne av fast driftssted. Dette kan være alt fra strategisk ledelse til sentraliserte lønns- og regnskapstjenester.<sup>74</sup>

For å vurdere om slike interne tjenester skal prises i henhold til armlengdeprinsippet vises det i AOA-rapporten til kapittel VII i OECDs retningslinjer for internprising som omhandler «Intra-Group Services». Det må både vurderes om tjenesten som ytes er noe som to uavhengige parter ville inngått avtale om, og om prisen som ville blitt avtalt mellom de to uavhengige partene er slik at den gir tjenesteyter en fortjeneste. Det må også vurderes om fast driftssted og hovedkontoret kan anses for å samhandle på måter som kan sammenlignes med såkalte kostnadsfordelingsordninger («Cost Contribution Arrangements»). Da skal man se hen til kap. VIII i OECDs retningslinjer for internprising som omhandler «Cost Contribution Arrangements», for hvordan man skal anvende armlengdeprinsippet i slike tilfeller.<sup>75</sup>

Det åpnes imidlertid for at kun faktiske kostnader tilknyttet slike interne tjenester kan tilordnes, dersom det vil være særskilt administrativt byrdefullt og kostbart å skulle fastsette en armlengdes pris, og at skattemyndighetene bør være åpne for å godta dette i enkelte tilfeller. Særlig om den skatten som ville blitt utlignet på en fortjeneste på disse tjenestene vil være mindre enn kostnadene forbundet med å fastsette armlengdes pris. En slik løsning bør imidlertid ikke godtas om tjenesteytingen er hovedaktiviteten til den delen av foretaket som yter tjenesten, eller om fortjenesten (profitlelementet) er relativt høyt eller hvor man kan benytte den direkte kostnaden som en base for å fastsette armlengdes pris for tjenesten.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 216 s. 56.

<sup>75</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-3 pkt. 216-219 s. 56-57.

<sup>76</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 220 s. 57.



Ser man hen til såkalt «begrenset AOA», vil hovedregelen for tjenesteyting mellom ulike deler av et foretak være at disse kun skal belastes til faktisk kost. Dette gir OECDs kommentarer til mønsteravtalens artikkel 7 nr. 3 (2008) direkte anvisning på. Dersom foretaket som helhet også tilbyr samme type tjeneste til uavhengige parter kan det imidlertid være tilfeller der det kan være aktuelt å beregne en armlengdes pris for tjenesten. Det kan også være aktuelt å beregne armlengdes pris for tjenester som ytes som ledd i å oppnå fortjeneste ved salg av varer eller tjenester via et fast driftssted. Det samme kan gjelde dersom hovedaktiviteten hos det faste driftsstedet er å tilby særskilte tjenester til andre deler av foretaket og disse tjenestene gir en reell fordel for foretaket som helhet og kostnadene forbundet med tjenesteytingen utgjør en stor del av foretakets samlede kostnader.<sup>77</sup>

Når det gjelder administrative tjenester er disse særlig nevnt både i artikkelens ordlyd (2008) og i kommentarene, hvor kommentarene anviser at det kan tilordnes en andel av administrative tjenester som også har kommet fast driftssted til gode, og at dette kan gjøres ved hjelp av ulike fordelingsnøkler.<sup>78</sup>

Noe som imidlertid ikke kan anses som intern tjenesteyting som skal identifiseres som en disposisjon og prises i henhold til armlengdeprinsippet, er foretakets eget personell. Fast driftssted råder over det samme personellet som foretaket som helhet, og skal tilordnes det personell, og dermed tilhørende personellkostnader, som i henhold til funksjons- og faktumsanalysen utfører funksjoner ved fast driftssted.

Dette har også Skatteklagenemnda slått fast.<sup>79</sup> Skattyter hevdet i den aktuelle saken at hovedkontoret var å anse som en underleverandør til fast driftssted og at fast driftssted skulle betale hovedkontoret armlengdes leie for foretakets eget personell (og driftsmidler) som ble benyttet i virksomheten ved fast driftssted. Her la skatteklagenemnda til grunn at det ikke var anledning til å anse bruk av

---

<sup>77</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 31-32 og pkt. 35-36.

<sup>78</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 27.

<sup>79</sup> Vedtak fra Stor Avdeling - Skatteklagenemnda - NS 218/2018.

---

foretakets eget personell som en disposisjon som skulle prises i henhold til armlengdeprinsippet, verken etter full eller begrenset AOA. Videre la nemnda til grunn at skattyter ikke hadde dokumentert at tilordning av driftsmidler skulle foretas på annen måte enn hovedregelen som tilsier tilordning på bakgrunn av bruk. Skatteklagenemnda påpekte blant annet at det som er av betydning er hvor personell og driftsmidler faktisk har vært i bruk, og at driftsstedet anses som "økonomisk eier" av de ansatte og de driftsmidler som er i faktisk bruk ved driftsstedet når det oppstår. Nemnda viste til AOA-rapportens veiledning omkring tilordning av driftsmidler, som jeg også har behandlet under kap. 6.2 om driftsmidler.

Ved bruk av foretakets eget personell skal fast driftssted altså tilordnes faktiske kostnader (lønn og andre personellkostnader). Benyttes det innleid personell fra annet foretak (beslektet eller uavhengig) kan fast driftssted tilordnes faktiske leiekostnader. Jeg kan ikke se at AOA åpner for at det i slike tilfeller vil være anledning til å anse tilordning av innleid personell som en disposisjon som skal prises i henhold til armlengdeprinsippet.

I kap. 7 kommer jeg også kort inn på spørsmålet om andre typer tjenester kan kvalifisere som disposisjoner.

### ***6.6 Tilordning av kapital og overføring av finansiell eiendel***

Som nevnt under kap. 4 skal fast driftssted for skatteformål tilordnes kapital for å kunne håndtere de funksjoner, eiendeler og risiko som er tilordnet driftsstedet på bakgrunn av funksjons- og faktumsanalysen. Deler av denne kapitalen skal være såkalt «fri kapital», det vil si at den kan ikke være rentebærende.

Tilordningen av fri kapital krever en toleddet analyse. Først må det foretas en verdsettelse av eiendelene og fastsette størrelsen på risikoen som er tilordnet det faste driftsstedet. Basert på disse beregningene foretas tilordningen av henholdsvis fri kapital og rentebærende gjeld som anses nødvendig for å finansiere tilordnede eiendeler og risiko.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Naas m.fl. - *Norsk Internasjonal Skatterett* (2017), kap. 9.9.2.2 s. 412.

---

Det finnes ulike metoder for å identifisere hva som skal være fast driftssteds andel fri kapital.<sup>81</sup> Ingen av disse metodene vil kunne dekke alle tenkelige omstendigheter, men AOA-rapporten legger opp til å gi veiledning omkring de ulike metodene og hvordan disse best kan benyttes. Resultatet skal være at fast driftssted tilordnes fri kapital i samsvar med armlengdeprinsippet.

Dersom et morselskap fullt ut lånefinansierer et datterselskap, såkalt tynn kapitalisering, ville rentebegrensingsreglene i sktl. § 6-41 slått inn for skatteformål, slik at rentefradrag blir begrenset. Flere land har slike regler. Det skal både etter «full» og «begrenset AOA» tilordnes tilstrekkelig andel fri kapital til fast driftssted, dette følger av kap. B-3 (iv) i både 2008- og 2010-versjonen av AOA-rapporten

Fast driftssted vil stort sett også ha behov for ytterligere finansiering. Slik finansiering, utover andel fri kapital, kan være rentebærende gjeld, som er lån fra ekstern bank eller fra et beslektet foretak, eventuelt overføring av kapital fra hovedkontoret. Som utgangspunkt vil ikke slike tilordninger av kapital til fast driftssted i foretak som ikke er bank- eller finansforetak («non-financial enterprises») være å anse som en disposisjon som skal prises i henhold til armlengdeprinsippet, men i enkelte tilfeller kan dette allikevel være aktuelt. Dette vil være dersom det kan identifiseres såkalte «treasury functions». For en nærmere beskrivelse av hva «treasury functions» er viser del I av AOA-rapporten til del II som gjelder finansielle foretak. Her beskrives «treasury functions» som funksjoner som utføres av en del av foretaket i forbindelse med å skaffe til veie midler for bruk i andre deler av foretaket<sup>82</sup>.

For at det skal være aktuelt å anse en slik «treasury function» som en intern disposisjon som skal prises i henhold til armlengdeprinsippet, må det hos den ene delen av foretaket kunne identifiseres utførelse av signifikante funksjoner som er relevante for å avgjøre økonomisk eierskap av kontanter eller finansielle

---

<sup>81</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 115-145 s. 37-42.

<sup>82</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part II, kap. D-2 pkt. 162 s. 98.

eiendeler, og denne funksjonen dermed avgjør at den aktuelle parten er økonomisk eier, og dermed berettiget til en armlengdes avlønning for disse kontantene eller den finansielle eiendelen.<sup>83</sup>

Dette betyr at dersom hovedkontoret overfører kontanter eller andre finansielle eiendeler til fast driftssted, men hovedkontoret ut fra funksjons- og faktumsanalysen allikevel er å anse som den økonomiske eier på grunn av utførelsen av signifikante funksjoner i tilknytning til kontantene eller den finansielle eiendelen, skal hovedkontoret få en armlengdes betaling for utførelsen av funksjonen. Dette kan for eksempel være at overføringen anses som et lån som dermed belastes en armlengdes rente, for å kompensere hovedkontoret for funksjonen som utføres i forbindelse med overføringen.

Det vil ikke være aktuelt å legge armlengdes rente på andel av overført kapital som er «fri kapital». Gjelder overføringen lån som er tatt opp eksternt kan det tillegges en ekstra rente på dette lånet for å kompensere hovedkontoret for «treasury function».<sup>84</sup>

Om det er fast driftssted som utfører «treasury functions», og disse kun består i å ta opp lån og videreføre lånet til andre deler av foretaket, vil det ikke anses som at fast driftssted utfører «significant people functions» som tilsier at fast driftssted skal anses som økonomisk eier av disse lånene og berettiget til en tilhørende fortjeneste ved viderelån. Da kan det være mer korrekt å anse fast driftssted for å være en tjenesteyter, og for eksempel avlønne denne tjenesten enten ved dekning av påløpte administrasjonskostnader knyttet til utførelsen av tjenesten eller ved et kost pluss påslag på kostnadene, avhengig av de faktiske omstendigheter. Kostnadene skal ikke inneholde rentekostnader.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 153 s. 43.

<sup>84</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 159 s. 44.

<sup>85</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 159 s. 44.

---

En slik løsning med å avlønne tjenesteyting ser jeg at også kunne være aktuelt også etter «begrenset AOA», dersom for eksempel denne tjenesteytingen er hovedaktiviteten hos fast driftssted. Fast driftssted må i alle tilfeller få dekket sine faktiske kostnader forbundet med tjenesteytingen.<sup>86</sup>

Ved en «begrenset AOA» vil det ikke være aktuelt å beregne interne renter for å kompensere en eventuell «treasury function», med mindre det er tale om et finansforetak som for eksempel en bank.<sup>87</sup>

Det er både etter «full» og «begrenset AOA»<sup>88</sup> adgang til å tilordne fast driftssted renter på eksterne lån, dersom lånet i sin helhet, eller deler av lånet, relaterer seg til virksomheten ved fast driftssted.

AOA-rapporten gir veiledning på to ulike metoder som kan benyttes for å tilordne eksterne rentekostnader til fast driftssted, såkalt «tracing approach» og «fungibility approach». Førstnevnte metode tilordner de faktisk påløpte rentekostnader knyttet til den aktuelle andelen av lånet som er tilordnet fast driftssted. Man kan altså ved en slik metode følge rentekostnaden tilbake til delen av det opprinnelige lånet som foretaket har tatt opp. Ved slik tilordning vil det kunne være aktuelt å anerkjenne såkalte «treasury dealings» etter «full AOA» og tillegge lånet som tilordnes fast driftssted en ytterligere rente. Benyttes sistnevnte metode, «fungibility approach», blir hele foretakets eksterne lån og rentekostnad fordelt på hvert fast driftssted basert på en forhåndsbestemt nøkkel. Ved en slik tilnærming vil det ikke være aktuelt å anerkjenne noen form for intern rente for å avlønne «treasury dealings».<sup>89</sup>

Hensikten bak de ulike metodene for å finansiere fast driftssted er å sikre at fast driftssted ikke kan kreve fradrag for mer enn armlengdes andel rente, og at eventuelle «treasury functions» blir kompensert på en passende måte.<sup>90</sup>

---

<sup>86</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 35-36.

<sup>87</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 41-42.

<sup>88</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2008), komm. art. 7 nr. 3 pkt. 43.

<sup>89</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 154 s. 43.

<sup>90</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 156 s. 43.

Dersom andel fri kapital er satt lavere enn det som følger av armlengdeprinsippet, og rentebærende gjeld dermed for høyt, vil kildestaten kunne bruke dette som argument for å redusere renter som er krevd fradragsført ved det faste driftsstedet.

Kildestaten har imidlertid kun en rett, og ikke en plikt, til å gjøre denne justeringen, da mønsteravtalens artikkel 7 kun setter en øvre grense for inntekten som kildestaten kan skattlegge. Den andel fri kapital som legges til grunn av kildestaten skal også som hovedregel legges til grunn av hjemstaten. En eventuell uoverensstemmelse når det gjelder tilordning av renter kan løses gjennom prosedyren for inngåelse av gjensidig avtale, jf. mønsteravtalen artikkel 25.<sup>91</sup>

Her må man huske å se hen til norske interne regler om rentefradrag, som sktl. § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-31 femte ledd, om fradragsrett for gjeldsrenter. Dersom lånet er ytt fra beslektet foretak kan også rentebegrensningsreglene i sktl. § 6-41 komme til anvendelse.

Det bør også nevnes at fast driftssted vil anses for ha den samme kredittverdigheten som foretaket som helhet, derfor åpner ikke AOA for at det kan anerkjennes disposisjoner i form av armlengdes garantibetalinger mellom fast driftssted og hovedkontoret eller mellom to faste driftssteder av samme foretak. Kapital og risiko kan ikke skilles fra hverandre innad i et foretak, og det vil dermed ikke være noe grunnlag for garantistillelse som ville medført en armlengdes betaling. Dette vil være ett punkt der selvstendighetsfiksjonen og armlengdeprinsippet ikke tas fullt ut, da slike garantibetalinger i enkelte tilfeller vil kunne forekomme mellom beslektede foretak.<sup>92</sup>

## **7 Tilordning av fortjeneste til «Construction PEs»**

Ett område som kan være utfordrende er tilordning av fortjeneste til fast driftssted som har oppstått grunnet bygge- eller monterings-/installasjonsoppdrag, på

---

<sup>91</sup> Naas m.fl. - *Norsk Internasjonal Skatterett* (2017) kap. 9.9.2.2, s. 413-414.

<sup>92</sup> 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, part I, D-2 pkt. 99-104 s. 33-34.

engelsk ofte omtalt som «Construction PE». Dette nevnes særskilt i kommentarene til artikkel 7, både til «gammel»<sup>93</sup> og «ny»<sup>94</sup> ordlyd.

AOA-metoden skal anvendes også for tilordning av fortjeneste til slike «Construction PEs». I motsetning til andre typer faste driftssteder som gjerne er av mer langvarig karakter, vil et «Construction PE» være midlertidig og avgrenset til utførelsen av et særskilt oppdrag. Samme foretak kan imidlertid ha langvarig tilstedeværelse i en stat dersom det stadig inngås nye kontrakter, men vurdering av skatteplikt vil være avgrenset til det enkelte oppdrag.

Slike bygge-/monterings-/installasjonsoppdrag vil ofte være oppdrag der oppdragstaker har ansvar for å levere et «nøkkelferdig» produkt, for eksempel et større anlegg, næringsbygg, bolighus/boligblokker, vei- og/eller tunellbygging eller jernbanespor. Felles for slike oppdrag er at alt fra planlegging, ingeniørfunksjoner, innkjøp og produksjon til levering og montering inngår. I tillegg vil det være en anbudsrunde i forkant før en kontrakt inngås med oppdragsgiver. Det er bygge-/monteringsarbeidet som skaper det faste driftsstedet, og de øvrige funksjonene utføres ofte ved hovedkontoret eller andre steder.

I kommentarene til artikkel 7, både til «gammel»<sup>95</sup> og «ny»<sup>96</sup> ordlyd, påpekes eksplisitt at aktivitetene som utføres utenfor kildestaten ikke vil anses for å være utført gjennom det faste driftsstedet, og dermed skal det heller ikke tilordnes fortjeneste til fast driftssted som følge av disse aktivitetene. Dette vil jo være tilfellet for alle faste driftssteder, men virksomheten ved slike «Constructon PEs» vil være avhengig av at det utføres funksjoner også ved hovedkontoret for at fast driftssted skal kunne utføre sin aktivitet.

Hvordan skal man da tilordne fortjeneste til slike faste driftssteder? I norsk rett har det vært flere sentrale dommer som jeg anser aktuelle for å belyse problemstillinger som kan oppstå, og i det følgende vil jeg se nærmere på tre av

---

<sup>93</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2008), komm. art. 7 nr. 2 pkt. 23.

<sup>94</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2017), komm. art. 7 nr. 2 pkt. 35.

<sup>95</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2008), komm. art. 7 nr. 2 pkt. 23.

<sup>96</sup> OECD Model Tax Convention on Income and Capital (2017), komm. art. 7 nr. 2 pkt. 35.

---

dem; Rt. 2011 s. 999 *Allseas II*<sup>97</sup>, UTV-2021-1302 *Allseas EMEA*<sup>98</sup> og Rt 2006 s. 598 *Invensys*.

Både i *Allseas II* og *Allseas EMEA* var det tale om aktivitet på sokkelen i form av rørlegging på havbunnen, som kan sammenlignes med bygge-/monteringsvirksomhet på land. I *Allseas II* var skattyter hjemmehørende i Sveits, hvor skatteavtalen mellom Norge og Sveits ikke omfattet sokkelen. Dermed måtte skatteplikt og tilordning av skattepliktig inntekt avgjøres basert på intern rett. Høyesterett la til grunn at også den delen av inntekten som refererte seg til markedsføring, prekvalifisering og kontraktsforhandlinger og -slutning skulle skatlegges i Norge, selv om alle aktivitetene knyttet til dette ble utført ved hovedkontoret i Sveits. Da med fradragrett for tilhørende kostnader. Høyesterett anså aktivitetene som var utført ved hovedkontoret som «støttefunksjoner» til den primære virksomheten, som var den virksomheten som faktisk foregikk på norsk sokkel. I og med at skatteavtalen med Sveits ikke omfattet sokkelen, uttalte Høyesterett at det heller ikke var relevant å se hen til OECDs mønsteravtale med kommentarer. Høyesterett påpeker i dommen at skatteplikten ikke er geografisk avgrenset til det som fysisk foregår på norsk sokkel, og legger til grunn at hele kontraktsvederlagene var omfattet av skatteplikten. Vederlagene var betaling for selve rørleggingen, og ikke noe annet. Dommen har blitt kritisert, blant annet av Zimmer<sup>99</sup>, som hevder at dommen trekker opp en videre ramme for skatteplikt enn hva som ville vært tilfelle etter reglene om fast driftssted etter skatteavtale.

Skattedirektoratet avga en domskommentar<sup>100</sup> i etterkant av dommen hvor direktoratets syn var at dommen var korrekt og i tråd med tidligere høyesterettsdommer som gjaldt filialvirksomhet på sokkelen, blant annet Rt. 2002 s. 718 *Heerema III*, hvor spørsmålet gjaldt skatteplikt for virksomhet på sokkelen der aktuell skatteavtale omfattet slik virksomhet. Skattedirektoratet påpeker også

---

<sup>97</sup> Rt. 2011 s. 999 *Allseas II*.

<sup>98</sup> LB-2020-158590 – UTV-2021-1302.

<sup>99</sup> Skatterett 1-2012, Zimmer: *Høyesterettsdommer i Skattesaker 2011* s. 58.

<sup>100</sup> Skattedirektoratets domskommentar av 9.8.2011 -

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/hoyesteretts-dom-av-30.-juni-2011-allseas--skattedirektoratets-domskommentar/>



at dommen understreker prinsippet om at skatteplikten ikke er geografisk avgrenset til kontinentalsokkelen.

*Allseas EMEA*-dommen ble avsagt av Borgarting Lagmannsrett høsten 2021. Den er rettskraftig da anke til Høyesterett ikke ble tillatt fremmet. *Allseas EMEA* (AEL) var hjemmehørende på Madeira, som er omfattet av skatteavtalen mellom Norge og Portugal. Avtalen omfatter aktivitet på sokkelen. Artikkel 7 i avtalen har tilsvarende ordlyd som i mønsteravtalen per 2008, slik at det er en «begrenset AOA» som skulle legges til grunn. Hovedspørsmålet i saken for lagmannsretten var hvor stor andel av inntekten for driftsstans grunnet vær-situasjonen (såkalt *Waiting on Weather* (WOW)) som skulle tilordnes fast driftssted. AEL anførte at det faste driftsstedet skulle ses som en underleverandør som leverer tjenester til hovedkontoret, og skulle tilordnes armlengdes fortjeneste ut fra det. I dommen viser retten til AOA-rapporten av 2008, herunder to-trinns metoden, og at den skal gjelde så langt den ikke er i strid med OECDs kommentarer til mønsteravtalen av 2008. Retten vurderte det slik at utgangspunktet for tilordning av fortjeneste til driftsstedets måtte være prosjektregnskapet for oppdraget utført for Statoil, med eventuelle justeringer som er basert på faktiske og dokumenterte omstendigheter. Retten påpeker at inntektene knyttet til det faste driftsstedets virksomhet kommer fra transaksjoner med et uavhengig selskap, og at inntekten derfor skal fastsettes til faktisk mottatt vederlag for rørleggingsvirksomheten, herunder tilleggsarbeider og mottatt WOW-vederlag. Det sies ikke noe spesifikt om markedsføring, prekvalifisering og kontraktsforhandlinger i dommen, men det var enighet om at den delen av kontraktsvederlaget som knyttet seg til ingeniørtjenester og innkjøp som ble utført i utlandet, ikke skulle tilordnes fast driftssted.

I begge disse dommene legger retten til grunn at det er kontraktsvederlaget som knytter seg til rørleggingsvirksomheten som skal tilordnes filial/fast driftssted direkte, med fradrag for tilhørende kostnader. I *Allseas EMEA* er det enighet om at kontraktsvederlaget som kan knyttes til ingeniørarbeid og innkjøp utført i utlandet ikke skal inngå som skattepliktig inntekt, mens i *Allseas II* knytter retten funksjonene utført i utlandet også til virksomheten utført på sokkelen med henvisning til at dette er «støttetjenester». Ser man isolert sett på dette legges det i *Allseas II* en videre rekkevidde av hvilke funksjoner som kan knyttes til

virksomheten på norsk sokkel enn hva som er tilfelle i Allseas EMEA, men ett spørsmål er om funksjonene som det siktes til er sammenlignbare.

Den siste dommen som jeg finner relevant, er Rt 2006 s. 598 *Invensys* som gjaldt leveranse og montering av fabrikkutstyr til meieri. Denne dommen ble avsagt før AOA-rapporten ble utgitt, men også på dette tidspunktet var det en begrenset selvstendighetsfiksjon som skulle legges til grunn, da ordlyden i den nordiske skatteavtalen artikkel 7 nr. 2 var sammenfallende med mønsteravtalens artikkel 7 nr. 2 som var gjeldene frem til 2010.

Det var ikke omtvistet at fortjenesten fra moneringsvirksomheten skulle tilordnes fast driftssted. Høyesterett la imidlertid til grunn at også fortjeneste fra videresalget av varer som ble levert direkte til det faste driftsstedet skulle inngå i driftsstedets inntekt, selv om varene ble bestilt fra hovedkontoret. Retten kunne ikke se at hovedkontoret hadde tilført varene noe merverdi som skulle tilsi at hovedkontoret skulle ha fortjenesten fra videresalget av disse varene til norsk oppdragsgiver. Varene ble levert fra lokale norske leverandører, men retten mente at resultatet måtte blitt det samme om varene hadde blitt levert fra utenlandske leverandører. Øvrig fabrikkutstyr var levert fra, eller via, hovedkontoret i Danmark. Fortjenesten fra videresalget av dette utstyret var det enighet om at ikke skulle tilordnes fast driftssted, her var det kun monteringsarbeidet som ble ansett for å gi driftsstedet fortjeneste. Tilordningen av fortjeneste til det faste driftsstedet ble i denne saken beregnet på bakgrunn av påløpte kostnader ved fast driftssted, tillagt et påslag på 20,7 %, som sammenfalt med den gjennomsnittlige fortjenestemarginen på prosjektet som helhet. Dette avviker fra metoden i Allseas-dommene hvor kontraktsfestet inntekt ble lagt til grunn.

Ville resultatet i *Invensys* blitt det samme om AOA-metoden hadde kommet til anvendelse? Ser vi hen til OECDs kommentarer til både 2008-<sup>101</sup> og 2010-versjonen<sup>102</sup> av mønsteravtalens artikkel 7, vises det eksplisitt til at tilfeller der varer leveres til fast driftssted fra andre deler av foretaket, vil ikke fortjeneste fra vareleveransen kunne tilordnes fast driftssted, da vareleveransen ikke kan knyttes

---

<sup>101</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2008, komm. art. 7 nr. 3 pkt. 23-25.

<sup>102</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), komm. art. 7 nr. 2 pkt. 35-37.

til aktiviteter utført gjennom det faste driftsstedet. Et relevant spørsmål ville være om varene kunne anses for å være levert av («supplied by») hovedkontoret i denne saken? Jeg forstår det slik at varene det er tale om ikke var bestilt etter tegninger el.l. utarbeidet av hovedkontoret, men varer som de norske leverandørene hadde i sitt sortiment.

Kunne man etter AOA trukket det så langt at man anså at hovedkontoret utførte en innkjøpstjeneste på vegne av fast driftssted, som ville være en intern disposisjon som hovedkontoret skulle få en armlengdes avlønning for. Og at fortjenesten for videresalget (og monteringen) av varen ble tilordnet fast driftssted. Etter «begrenset AOA» ville det nok heller ha vært tale om en ren kostnadstilordning for lønns- og administrasjonskostnader etc. påløpt hos hovedkontoret ved innkjøp, om man landet på samme løsning som i Invensysdommen, men etter «full AOA» kan det tenkes at en disposisjon kunne blitt identifisert. Jeg mener det ikke er klart at fortjenesten av videresalget av varene i dette tilfellet ikke kan tilordnes fast driftssted, selv etter AOA. Invensysdommen er kritisert av blant annet Zimmer, som mener resonnementet til Høyesterett om at varene ikke var tilført noen merverdi fra hovedkontoret og at fortjenesten dermed måtte tilordnes fast driftssted ikke er holdbart, og resultatet ganske sikkert galt.<sup>103</sup>

I artikkelen «*Profit Attribution to a Construction Permanent Establishment: A numerical Case Study*»<sup>104</sup> er det blant annet oppstilt to eksempler som belyser tilordning av fortjeneste til «Construction PE» basert på «full AOA». I «Case 1» skal foretaket levere en undergrunns tunellbane. Her legges det til grunn at fast driftssted basert på funksjons- og faktumsanalysen må anses for å utføre tjenester i form av monteringsarbeid og tilhørende ledelse og overvåking på vegne av hovedkontoret, og at fast driftssted dermed skal tilordnes samme fortjenestemargin som sammenlignbare uavhengige selskaper ville hatt (basert på en benchmarkanalyse). Tjenestene betegnes som disposisjoner som skal prises i henhold til armlengdeprinsippet. Grunnlaget som fortjenestemarginen beregnes ut fra er de direkte kostnadene som har oppstått ved fast driftssted, men

---

<sup>103</sup> Zimmer – *Internasjonal Inntektsskatterett* (2017) kap. 19.7.2 c, side 220.

<sup>104</sup> *International Transfer Pricing Journal*, nov./dec. 2020 s. 458 pkt. 4.2 - S. Leelaphaiboonsakul – «*Profit Attribution to a Construction Permanent Establishment: A numerical Case Study*»

---

kontraktsfestet inntekt blir ikke lagt til grunn som inntekt for fast driftssted. Det nevnes spesifikt at personellet ved fast driftssted også er viktige for inngåelsen av kontrakten, men det legges allikevel ikke til grunn at kontrakten skal tilordnes fast driftssted. I stedet inngår dette som en del av tjenestene utført på vegne av hovedkontoret, som fast driftssted skal få en armlengdes fortjeneste på.

Basert på dommene fra norsk rettspraksis og eksempelet fra artikkelen som jeg har referert til, ser jeg at slike «Construction PEs» kan medføre litt andre problemstillinger når det gjelder tilordning av fortjeneste til fast driftssted enn hva som vil være tilfellet for faste driftssteder som for eksempel er rene distributører eller produsenter. «Construction PEs» er avhengig av bidrag fra hovedkontoret for å kunne levere i henhold til kontrakten med oppdragsgiver.

I Allseas EMEA legger retten til grunn at prising av elementer i kontrakten skal legges til grunn som driftsstedets inntekter, til motsetning fra eksempelet i artikkelen som jeg henviser til på forrige side. Når det foreligger kontraktsinntekter for arbeidet som skal utføres ved fast driftssted, som er forhandlet frem med uavhengig part, er det etter rettens syn ikke rom for å foreta en ytterligere vurdering av prising i henhold til armlengdeprinsippet. Ville retten kommet til den samme konklusjonen om det var «full AOA» som kom til anvendelse?

Jeg har allerede overskredet det som skulle være maks antall sider i oppgaven, så jeg ser meg nødt til å gi meg her. Jeg konkluderer med at tilordning av fortjeneste til «Construction PEs» fortsatt har utfordrende og ubesvarte spørsmål, og kunne vært tema for en hel masteroppgave i seg selv.

## **8 Litteraturliste**

### *Juridisk litteratur*

- Henning Naas, Ståle R. Kristiansen, Finn Backer-Grøndahl m.fl., *Norsk Internasjonal Skatterett*, 2. utgave, Universitetsforlaget AS, 2017.
- Frederik Zimmer, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 5. utgave, Universitetsforlaget AS, 2017.

### *Lover og forskrifter*

- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26.3.1999 nr. 14.
- Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) av 27.5.2016 nr. 14.
- Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven) av 13.6.1975 nr. 35.

### *Dommer*

- Dom av 30.6.2011 i Norges Høyesterett, HR-2011-01309-A, *Allseas II*. (Publisert i Rt. 2011 s. 999 og Utv. 2011 s. 1111).
- Dom av 18.11.2021 i Borgarting Lagmannsrett, LB-2020-158590 – *Allseas EMEA*. (Publisert i Utv. 2021 s. 1302).
- Dom av 6.4.2006 i Norges Høyesterett, HR-2006-598-A, *Invensys*. (Publisert i Rt. 2006 s. 404 og Utv. 2006 s. 539).

### *Nemndsvedtak*

- Vedtak fra Stor Avdeling – Skatteklagenemnda, avgitt 12.12.2018, 01 NS 218/2018.
- Vedtak fra Skatteklagenemnda for utenlandssaker, avgitt 19.5.2015, SKU-2015-32.

### *Norges offentlige utredninger*

- NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.

### **Artikler**

- Skatterett 3-4 2018 - Anders K. Hernes, *Inntektsallokering – hovedregler*.
- Skatterett 1 2012 - Frederik Zimmer, *Høyesterettsdommer i Skattesaker 2011*.
- International Transfer Pricing Journal, nov./dec. 2020 - S. Leelaphaiboonsakul, «*Profit Attribution to a Construction Permanent Establishment: A numerical Case Study*».

### **OECD-kilder**

- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version (2008).
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version (2010).
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version (2017).
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022).
- OECD 2008 Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments.
- OECD 2010 Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments.

### **Internasjonale avtaler**

- *Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (den nordiske skatteavtalen), undertegnet 23.9.1996.*

### **Internettkilder**

- Skattedirektoratets domskommentar av 9.8.2011 - <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/domskommentarer/hoyesteretts-dom-av-30.-juni-2011-allseas--skattedirektoratets-domskommentar/> (sist besøkt 8.5.2022)