

Fast driftssted:

# Høyesterettsdom i Dell-saken

**2. desember 2011 avsa Høyesterett dom i Dell-saken. I motsetning til tingretten og lagmannsretten kom en enstemmig Høyesterett til at Dell Products ikke hadde fast driftssted i Norge gjennom sin kommisjonær Dell AS. Selskapets ligning for 2003–2006 ble dermed opphevet.**

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)  
Hans Olav Hemnes  
Partner BDO Advokater AS



Advokatfullmektig  
Thomas Martens  
BDO Advokater AS

## Dommens betydning

Dell-saken var utvilsomt fjorårets mest omtalte skattesak. Hadde lagmannsrettens avgjørelse blitt stående, ville det medført en økning i Dells skattepliktige inntekt på ca. 85 millioner for de angjeldende årene. Det er imidlertid ikke de direkte konsekvensene for Dell-konsernet som er grunnen til at flernasjonale foretak verden over har sett frem til Høyesteretts behandling. Særlig tre forhold bør nevnes:

- Lagmannsretten la overraskende liten vekt på den såkalte Zimmer-saken som gjaldt en tilsvarende kommisjonærstruktur. Den øverste franske domstolen kom til at kommittenten ikke fikk fast driftssted i Frankrike fordi han solgte varer i Frankrike gjennom sin representant der (kommisjonæren). Mange flernasjonale foretak forventet at Zimmer-saken hadde avklart viktige spørsmål om fast driftssted for kommisjonærer. Avgjørelsen ble tatt på bakgrunn av de samme internasjonale rettskildene som i Dell-saken.
- 60/40-allokeringen i lagmannsrettens dom indikerer hvor mye av fortjenesten som kunne blitt tilordnet et tilsva-

rende fast driftssted i Norge. Også metodikken skattemyndighetene benyttet, samt nivået de la seg på for allokering av inntekt til Norge (60 %) er diskutabelt og har vært kritisert<sup>1</sup>.

- Videre er kommisjonærstrukturer utbredt blant flernasjonale foretak. Lagmannsrettens avgjørelse ville derfor fått betydning for en hel serie selskaper, noe skattemyndighetene også fremhevet med styrke etter at de vant i lagmannsretten.

## Nærmere om faktum

Dell AS var Dell-konsernets kommisjonær i Norge for de årene saken gjaldt. Selskapet var ansvarlig for markedsføring og salg av Dells produkter til større bedriftskunder og kunder innenfor det offentlige.

Dell AS' oppdragsgiver (kommittent) var Dell Products, et selskap med begrenset ansvar stiftet og registrert i Nederland, men som skattemessig var hjemmehørende i Irland. Dell Products var Dell-konsernets enhet for salg av Dell-produkter i Europa, Midt-Østen og Afrika. Dell Products kjøpte produkter fra morselskapet Dell Products (Europe) BV, som drev produktionsvirksomhet i Irland, og omsatte produktene til sluttbruker gjennom egne kommisjonærer i de enkelte landene.

Etter pålegg fra norske ligningsmyndigheter leverte Dell Products selvangivelse for 2003 og 2004, men oppga at selskapet hadde null i inntekt. Selskapet anså seg ikke skattepliktig til Norge og den eneste inntekten norske myndigheter følgelig kunne skattlegge var kommisjonærinntektene til Dell AS.

I 2008 traff skatteklagenemnda vedtak for årene 2003–2006 der de anså Dell Products som skattepliktig til Norge og 60 prosent av selskapets nettofortjeneste på salg i Norge ble beskattet her.

## Problemstillingen og kort om bakgrunnsretten

Kommisjonsavtalen mellom Dell Products og Dell AS var en ordinær kommisjonsavtale som i hovedtrekk fulgte den norske kommisjonsloven.

Dell AS solgte som kommisjonær varene i eget navn overfor kundene, men for kommittenten, Dell Products sin regning.<sup>2</sup> For dette fikk kommisjonæren kun en kommisjon. Kommisjonæren blir ikke selv eier av varene som ved egenhandel.

Det er et viktig poeng i saken at tredjemenn som handler med kommisjonæren, (normalt) ikke får noe rettskrav direkte overfor kommittenten etter kommisjonsloven.<sup>3</sup> Tredjemann gjør avtale med kommisjonæren, og faktureres av kommisjonæren. I mange tilfeller vil ikke en tredjemann som handler med kommisjonæren engang vite at det foreligger et kommisjonsforhold.

Kommisjonsforhold skiller seg her fra agentforhold. Agenten tar normalt bare opp ordre. Denne går så til hovedmannen som en bestilling (tilbud i avtalelovens forstand) som aksepteres direkte av hovedmannen.

Dersom Dell Products skulle bli skattepliktig til Norge, måtte selskapet etter internretten ha «formue i og inntekt av

<sup>1</sup> Se bl.a. Frederik Zimmer, Tax notes international volum 61, nr. 13 28. mars 2011.

<sup>2</sup> Jf. Kommisjonsloven av 30. juni 1916 § 4.

<sup>3</sup> Kommisjonslovens § 56.

virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra», skattelovens § 2–3.

Beskatningsretten kan imidlertid være begrenset i skatteavtale. Det følger av skatteavtalen mellom Irland og Norge at Dell Products måtte ha «fast driftssted» her for å bli skattepliktig hit, jf. artikkel 7.

Hva som utgjør et fast driftssted, er regulert i artikkel 5. Det alternativet som her er aktuelt, er artikkel 5 nr. 5 om såkalte avhengige agenter (dependent agents). For at «agenten», her Dell AS, skal kunne representere fast driftssted for Dell Products, må Dell AS etter bestemmelsen ha «fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av» Dell Products.

Umiddelbart synes det å være et vanskelig utgangspunkt skattemyndighetene hadde valgt seg for å trekke Dell Products inn under norsk beskatning. Som det fremgår av kommisjonsloven, slutter kommisjonæren salgsavtalene med kjøperne i eget navn, og binder dermed bare seg selv som selger, utad. Det ble da også hevdet av Dell med stor styrke i alle tre rettsinstanser at det ikke ble etablert noe rettsforhold mellom tredjemann som kjøper og Dell Products som kommittent, og at artikkel 5 nr. 5 derfor ikke kom til anvendelse.

Det var for øvrig ikke påanket om Dell AS skulle anses som en uavhengig agent etter skatteavtalens artikkel 5 nr. 6. Dette hadde antakelig liten betydning, da denne bestemmelsen etter kommentarene til OECDs mønsteravtale er tatt med i mer «klargjørende hensikt».

## Høyesteretts vurdering av vilkårene for fast driftssted

Skatteavtalen mellom Norge og Irland bygger på OECDs mønsteravtale for skatt på inntekt og kapital. Når det gjelder artikkel 5 nr. 5, som omhandler fast driftssted, er den identisk med mønsteravtalen. For at det skal foreligge fast driftssted etter skatteavtalen, må følgende to vilkår være oppfylt:

- Kommisjonæren må være avhengig – ikke uavhengig – av kommittenten, og
- Kommisjonæren må kunne slutte kontrakter «på vegne av» kommittenten (engelsk: «in the name of»)

Siden det ikke var omtvistet at kommisjonæren ikke var en uavhengig mellommann, var det avgjørende spørsmål i saken

hvordan uttrykket «på vegne av» skulle tolkes.

Staten anførte at man må legge en funksjonell forståelse til grunn. De erkjente at kommittenten ikke ble rettslig bundet av avtalene Dell AS inngikk med kundene, men mente det avgjørende måtte være at kommittenten «i realiteten» ble bundet av avtalene.

Til dette uttalte førstvoterende dommer Utgård:

«Staten har gjort gjeldende at vilkåret er at Dell AS i realiteten bind Dell Products. Eg går ikkje no inn på kva som i tilfelle må vere det avgjerande ved ei vurdering etter eit slikt kriterium. Anken må nemleg føre fram dersom skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 må forståast slik at han set opp eit vilkår om at Dell Products må bli rettsleg bunde.»

Høyesterett avviste dermed staten sin anførsel om at man må legge en funksjonell forståelse til grunn.

Saken måtte derfor bero på en tolkning av skatteavtalen og hvorvidt vilkåret i artikkel 5 nr. 5 er at avtaler inngått av kommisjonæren må være «rettslig bindende» for kommittenten. Dersom skatteavtalen krever rettslig binding, ville salg gjennom Dell AS ikke utgjøre et fast driftssted for Dell Products i Norge.

Høyesterett innleder med å drøfte en rekke kilder for avtaletolkning, herunder Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1, samt de engelske kommentarene til OECDs mønsteravtale. Det uttales blant annet:

«Etter mitt syn talar ei rein språkleg forståing av desse uttrykka klart for at det blir stilt krav om rettsleg bindande avtalar for det føretaket som mellommannen har oppdrag for. Det gjeld både den norske versjonen, der 'på vegne av' direkte omsett nærast svarar til 'on behalf of'. Men det gjeld også den engelske, der uttrykket er 'in the name of'.»

Høyesterett legger også vekt på internasjonal praksis og hvordan vilkåret er tolket i andre land. Førstvoterende uttalte:

«Ved forståinga av skatteavtalar som bygger på OECDs mønsteravtale, er det naturlegvis også av interesse korleis vedkomande artikkel er forstått i andre land.

Og ikkje minst gjeld det tilfelle der det ligg føre avgjerder frå dei øvste domstolane i ein stat. For Høgsterett er det opplyst om ein slik dom, dommen i den såkalla Zimmer-saka av 31. mars 2010, avgjerd 304 715, frå den administrative høgsteretten i Frankrike, Conseil d'Etat.»

Retten tolker Zimmer-dommen som at:

«Det må såleis etter fransk høgsterett sitt syn kome noko til i avtalehøvet mellom kommisjonær og kommittent ut over ein vanleg kommisjonsavtale, for at kommisjonæren skal kunne binde kommittenten rettsleg i høve til tredjemann.»

Det faktum at Dell har lignende strukturer i 15 andre land og at Skattverket i Sverige ikke engang stilte spørsmålstegn ved strukturen da de behandlet saken i 2010, blir også tillagt vekt av Høyesterett.

På bakgrunn av de ovenstående momentene er Høyesterett ikke i tvil om at kommittenten må bli rettslig bundet av avtalen for at vilkåret i skatteavtalen skal anses oppfylt.

Staten fremhevet forgyves at formålet med skatteavtalens artikkel 5 nr. 5 i særlig grad er å sikre skattefundamentet i kildestaten, et argument staten mente måtte tillegges betydelig vekt. Førstvoterende uttalte i den forbindelse at:

«... avtalestatane her har valt ei ordning der det avgjerande er om det ligg føre ei rettsleg binding. Det er også valt same ordninga som finst i mønsteravtalen. Ordlyden er klar, og løysinga har også støtte i andre rettskjelder. For min del kan eg ikkje sjå at føresmålssynsmåtar her kan slå gjennom i høve til det klare rettskjeldebiletet som ligg føre.»

Avslutningsvis uttaler førstvoterende at han også legger en viss vekt på retts tekniske og praktiske hensyn når han argumenterer for at skatteavtalen skal tolkes etter sin ordlyd og ikke etter en funksjonell tilnærming:

«Eit alternativt kriterium ville måtte etablerast utan støtte i teksten i skatteavtalen eller i mønsteravtalen. Det ville i seg sjølv vere usikkert. Eg peikar på at det er tale om formuleringar som må reknast å gå att i svært mange skatteavtalar. Med ei slik temmeleg laus avgrensing av kriteriumet, ville det kunne bli store praktiske og retts-

# Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

tekniske vanskar med å få til ein nokon- lunde einsarta praksis.»

## Oppsummering

Høyesterett legger i dommen avgjørende vekt på at salgsavtalen inngått av kommisjonæren ikke bandt kommittenten overfor tredjemann. Den utenlandske kommittenten fikk da ikke fast driftssted i Norge og heller ingen skatteplikt hit.

Dommen får betydning for alle grenseover- skridende kommisjonsforhold med uten- landsk kommittent, noe vi antar er tilfelle for de fleste.

For andre typer mellommannsforhold, typisk handelsagenter, står vi fortsatt overfor den vanskelige vurderingen av om hovedmannen blir bundet av agentens virke.

Det mer tradisjonelle internprisingsspør- målet, hva som er riktig fortjenestenivå for kommisjonæren, var ikke tema i denne saken. Her er det lite fasttømret praksis hos norske skattemyndigheter, og fortsatt kil- der til konflikter.

Forhandler og mellommanns- forhold	Kjennetegn	Lovgrunnlag
Eneforhandler	Næringsdrivende som i eget navn og for egen regning inngår avtaler med tredje- mann om kjøp eller salg av varer eller tjenester.	Alminnelig kontraktsrett
Distributør	Næringsdrivende som i eget navn og for egen regning kjøper produkter, ofte lagrer dem, og selger dem til forhandlere eller direkte til sluttbrukere eller kunder. Vanligvis tilbyr distributøren også en rekke tjenester slik som produktinformasjon, beregninger, teknisk støtte, montering, reklamasjons- og reparasjonsarbeid og kreditt til sine kunder.  Distributøren kan etter avtalen med hovedmannen ha lav risiko, ved f.eks. returret for varer, intet selvstendig reklamasjonsansvar mv.	Alminnelig kontraktsrett
(Handels-) kommisjonær	Næringsdrivende som i eget navn, men for annens regning (kommittenten) inngår avtaler med tredjemann om salg eller kjøp av varer eller løsøre.	Kommisjonsloven av 30. juni 1916
(Handels-) agent	Næringsdrivende som etter avtale med en annen (hovedmannen) har påtatt seg selvstendig og over tid å virke for salg eller kjøp av varer for hovedmannens reg- ning ved å innhente ordrer til hovedmannen eller ved å inngå avtaler i hovedman- nens navn.	Agenturloven av 19. juni 1992
Fullmektig	Fullmektigen opptre og handler på fullmaktgiverens vegne, eller i hans sted. Fullmakten kan være begrenset til en spesiell handel eller avgjørelse, eller være av mer generell karakter. Disposisjonen som fullmektigen foretar er å betrakte som en disposisjon foretatt av fullmaktsgiveren, altså i fullmaktgiverens navn og for dennes regning.	Avtaleloven av 31. mai 1918

# Kildeskatt knyttet til aksjer innenfor fritaks- metoden

**Saken gjaldt spørsmål om A AS (heretter selskapet) kunne innvilges inntektsfradrag for kildeskatt betalt på utbytte omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2–38 annet ledd. Den gjaldt inntektsårene 2008 og 2009.**

Det ble foretatt separate drøftelser for de to inntektsårene. Årsaken til dette var at utbyttet for inntektsåret 2009 var innvunnet etter ikrafttredelsen av treprosentregelen i sktl.

§ 2–38 sjette ledd, slik at man for dette inn- tektsåret særskilt måtte vurdere hvilken betyd- ning det hadde for fradragsspørsmålet at tre prosent av utbytteinntekten var inntektsført.

## Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda tok først stilling til om det var hjemmel for fradrag for kildeskatt knyttet til utbytte omfattet av fritaksmeto-