



NORGES HØYESTERETT

Den 8. juni 2004 avsa Høyesterett dom i

HR-2004-01003-A, (sak nr. 2003/1311), sivil sak, anke,

PGS Geophysical AS

(advokat Arvid Aage Skaar – til prøve)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for
storbedrifter

(advokat Morten Søvik)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Stang Lund**: Saken gjelder spørsmålet om et selskap som i to korte perioder i 1996 utførte seismiske undersøkelser av havbunnen på ivoriansk kontinentalsokkel, hadde fast driftssted i Elfenbenskysten.
- (2) PGS Exploration AS er et norsk registrert aksjeselskap stiftet i april 1991 og registrert i foretaksregisteret 3. mai samme år. Selskapets formål er utførelse av geofysiske undersøkelser offshore med spesiell vekt på innsamling, viderebehandling og salg av seismiske data. Selskapet registrerte i januar 2001 at navnet var endret til PGS Geophysical AS (heretter PGS).
- (3) PGS foretok i 1996 seismiske undersøkelser av havbunnen på kontinentalsokkelen tilknyttet Elfenbenskysten for to utenlandske selskaper. Et fartøy med akustisk utstyr samlet seismiske data om sommeren i et kontraktsbestemt område på 561 kvadratkilometer. Et annet fartøy utførte seismiske undersøkelser senhøstes i et område på 1100 kvadratkilometer. Fartøyenes hastighet var ca. 5 knop. Oppdragene tok henholdsvis 25 dager og 41 dager.
- (4) Innsamlingen av seismiske data og behandling om bord ga PGS et regnskapsmessig overskudd på 21 440 000 kroner i 1996. Under de samme kontraktene mottok PGS vederlag for videre behandling av innsamlede data i USA . Det er opplyst at vederlaget for ferdigstillingen var om lag 20 prosent av samlet vederlag, men beløpet er ikke oppgitt.

- (5) PGS la til grunn at inntekten av virksomheten på ivoriansk sokkel var opptjent gjennom to faste driftssteder der og betalte skatt til Elfenbenskysten for dette beløp. Da selskapet feilaktig antok at artikkel 21 første ledd nr. 1 i skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten fra 1978 ga grunnlag for å benytte kredittmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, ble overskuddet i første omgang inkludert i det norske skattegrunnlaget. PGS søkte samtidig om fradrag i skatten for betalt skatt til Elfenbenskysten med 3 670 938 kroner. PGS ble for 1996 liknet for inntektene fra virksomheten på ivoriansk sokkel.
- (6) Sentralskattekontoret for storbedrifter underrettet vinteren 1999 PGS om at kredittfradrag for betalt skatt til Elfenbenskysten krevde Finansdepartementets samtykke etter dagjeldende skattelov § 22. Det viste seg imidlertid at slikt samtykke ikke kunne gis på grunn av skatteavtalen, jf. § 22 tredje ledd.
- (7) PGS krevde 4. mars 1999 endring av ligningen, slik at 17 134 871 kroner som kunne tilordnes faste driftssteder i Elfenbenskysten, ble unntatt fra norsk beskatning. Subsidiært krevdes inntektsfradrag med 3 670 938 kroner for den skatt selskapet hadde betalt til Elfenbenskysten.
- (8) Ligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter kom til at PGS ikke hadde hatt fast driftssted i Elfenbenskysten i 1996 og opprettholdt 12. oktober 1999 skattleggingen av selskapet for all inntekt opptjent på ivoriansk sokkel. Selskapet fikk fradrag i inntekten for den skatt selskapet hadde betalt til Elfenbenskysten etter dagjeldende skattelovs § 44 første ledd bokstav f. Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter fastholdt 12. januar 2000 ligningsnemndas vedtak.
- (9) PGS reiste 10. juli 2000 sak for Oslo byrett om lovligheten av overligningsnemndas vedtak og krevde ligningen opphevd. Ved den nye ligning skulle det legges til grunn at PGS hadde fast driftssted i Elfenbenskysten i 1996, og at den inntekt som kan tilskrives dette faste driftssted, unntas fra norsk beskatning. Oslo tingrett avsa 27. mai 2002 dom med slik slutning:
- "1. **Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
 2. **PGS Geophysical AS dømmes til å betale i saksomkostninger til Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter kr 81.557 pluss moms med kr 12.374, i alt 93.931 – nititretusen nihundreogtrettien – kroner med tillegg av lovens rente fra to uker etter forkynnelse til betaling skjer."**
- (10) PGS anket til Borgarting lagmannsrett over bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Lagmannsretten avsa 13. august 2003 dom med slik domsslutning:
- "1. **Tingrettens dom stadfestes.**
2. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler PGS Geophysical AS til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 115 034,80 – etthundreogfemtentusenogtrettifire 80/00 – kroner med tillegg av lovens forsinkelsesrente, for tiden 12 – tolv – prosent årlig, fra forfall til betaling skjer.**
3. **Oppfyllelsesfrist er 2 – to – uker fra denne doms forkynnelse."**

- (11) Lagmannsretten fant i tilslutning til tingretten at artikkel 5 om fast driftssted i skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten måtte forstås slik at det krevdes tilknytning i tid og sted. Kravene til bestemt sted og varighet var kumulative. Da det var utvilsomt at kravet til varighet ikke var oppfylt, fant retten det ikke nødvendig å gå nærmere inn på tilknytning til bestemt sted. Selv i de tilfelle hvor forretningsvirksomheten var kortvarig, hadde man etter lagmannsrettens mening i praksis ikke akseptert kortere varighet enn seks måneder, bortsett fra i spesielle særavtaler for offshorevirksomhet på norsk kontinentalsokkel. Slike særavtaler kunne ikke tillegges betydning ved tolkingen av skatteavtalen med Elfenbenskysten.
- (12) PGS Geophysical AS har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (13) Til bruk for Høyesterett har ett vitne gitt forklaring skriftlig og ved bevisopptak. Det er framlagt enkelte nye dokumenter som jeg ikke finner grunn til å spesifisere.
- (14) *PGS Geophysical AS* har for Høyesterett i hovedsak anført:
- (15) Lagmannsretten har feiltolket artikkel 5 første ledd i skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten når retten kom til at enkeltoppdrag med varighet under seks måneder ikke kan anses tilstrekkelig til å etablere fast driftssted. Bortsett fra ordet "fast" og kravet til 12 måneders varighet for bygnings- og monteringsarbeid, inneholder ikke mønsteravtalen artikkel 5 bestemte krav til tid eller sted for at fast driftssted skal foreligge. Det gjøres gjeldende at lagmannsrettens dom er basert på feil forståelse av OECD-landenes praksis og OECDs kommentarer til mønsteravtalene om unngåelse av dobbeltbeskatning.
- (16) Det følger av Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 4 at tolkingen av skatteavtalen ikke må føre til resultater i strid med partenes felles intensjoner. Ved tolkingen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten må man således finne fram til den subjektive fellesforståelse. Norsk holdning i OECD har vært at virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen skal skattlegges i kildestaten. Norge har også fra slutten av 1960-tallet tatt opp og forhandlet fram protokoller og skatteavtaler med særlige klausuler om kildestatens rett til å skattlegge virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen. Dette ble eksempelvis gjennomført i en skatteavtale med Benin fra 1979. I samsvar med dette har også utenlandske foretaks innsamling og behandling av seismiske data på norsk kontinentalsokkel vært skattlagt i Norge. Under forhandlingene om skatteavtalen fikk Elfenbenskysten inn endringer som medførte en utvidelse av fast driftssted, og derved økt skattlegging i kildestaten. I tillegg kommer som nytt for Høyesterett, at Elfenbenskystens finansdepartement i en forhåndsuttalelse antok at et tysk foretaks seismiske undersøkelser på ivoriansk kontinentalsokkel skulle skattlegges i kildestaten. Norge og Elfenbenskysten har således hatt sammenfallende oppfatninger av intensjonene med skatteavtalen.
- (17) Ved tolking av skatteavtalen må avtalens formål og hensynet til effektiv gjennomføring være vesentlige momenter. Dersom utenlandske foretaks inntekter fra virksomhet i kildestaten kan føres til fradrag i inntekter til kildestaten, må kildestaten kunne skattlegge fradragsberettigede inntekter av slik virksomhet. En asymmetrisk fordeling av kompetansen til å skattlegge med tilordning av slike inntekter til hjemstaten, vil være i strid med skatteavtalens formål og føre til urimelige resultater.

- (18) OECD-statenes praksis og kommentarene til den tilsvarende bestemmelse i OECDs mønsteravtale artikkel 5-1 viser at kravet til varighet er relatert til virksomhetens natur i de tilfeller virksomheten utføres eksklusivt i kildestaten. Det må her kunne bygges på kommentarene til mønsteravtalen fra 2003, som gir en sammenfatning av praksis i OECD-landene og omtaler virksomhet som etter sin natur er kortvarig og mobil. Kravet til varighet må relateres til virksomhetens normale varighet. Etter OECD-landenes praksis har slik virksomhet over noen uker vært ansett tilstrekkelig til å etablere fast driftssted. Seismiske undersøkelser av havbunnen gjennomføres ved hjelp av moderne teknologi i løpet av noen uker og opp til to måneder. Tilknytningen til kildestaten er meget sterk da slike undersøkelser nesten unntaksfritt gjennomføres for å kartlegge naturressursene på og i havbunnen. Slike undersøkelser kan bare gjennomføres i kildestaten.
- (19) Seismiske undersøkelser innenfor et avgrenset område er tilstrekkelig til at fartøyene må anses for å ha tilknytning til bestemte driftssteder på ivoriansk kontinentalsokkel. Etter OECD-statenes praksis kreves ikke lenger fysisk tilknytning til et bestemt geografisk punkt. Virksomhet som flyttes omkring innen et bestemt avgrenset område, etablerer fast driftssted etter artikkel 5 første ledd. Dette må også gjelde for fartøyer som må bevege seg innen området for å gjennomføre oppdraget.
- (20) Den ankende part har for ytterligere å underbygge sitt syn blant annet vist til administrativ praksis i Norge og andre land, som viser at både faste og flyttbare innretninger beskattes av kyststaten også når oppholdet på sokkelen er kortvarig.
- (21) PGS Geophysical AS har nedlagt slik påstand:
- "1. **Overligningsnemnda for storbedrifters vedtak i endrings sak for inntektsåret 1996 for PGS Geophysical AS oppheves. Ved den nye ligning legges til grunn at PGS Geophysical AS hadde fast driftssted i Elfenbenskysten i 1996, og at den inntekt som kan tilskrives dette faste driftssted skal unntas fra norsk beskatning.**
 2. **PGS Geophysical AS tilkjennes saksomkostninger for alle retter med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer."**
- (22) *Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter* har for Høyesterett i hovedsak anført:
- (23) Lagmannsrettens dom er riktig og må stadfestes. Retten har korrekt lagt til grunn at PGS i utgangspunktet er skattepliktig til Norge for all inntekt etter skatteloven § 15 første ledd bokstav b og skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten artikkel 7 første ledd første punktum. Elfenbenskysten har etter skatteavtalen bare adgang til å skattlegge PGS om selskapet i 1996 utøvde virksomhet der gjennom fast driftssted. Dersom PGS ikke hadde fast driftssted på ivoriansk sokkel, er Elfenbenskystens skattlegging i strid med skatteavtalen. Denne feil kan ikke rettes ved at Norge unnlater å skattlegge.
- (24) Etter Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 1 skal skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten tolkes ut fra ordlyden. Ved fortolkningen må tas i betraktning at artikkel 5 første ledd om fast driftssted helt ut svarer til OECDs mønsteravtale fra 1963. I senere mønsteravtaler har artikkel 5 første ledd blitt opprettholdt uendret. Kommentarene til mønsteravtalene blir derfor en vesentlig rettskilde ved fortolkningen. Dette gjelder også kommentarene til mønsteravtalen fra 2003, som sammenfatter OECD-statenes praktisering av skatteavtaler hvor mønsteravtalen var anvendt.

- (25) Fast driftssted foreligger først når en virksomhet utøves gjennom fast forretningsinnretning på bestemt sted over en viss tid. Partene er enige om at virksomheten i 1996 ble utøvd gjennom fartøyer som forretningsinnretninger. Verken kravet til bestemt sted eller varighet var etter statens syn oppfylt da PGS utførte to seismiske undersøkelser på ivoriansk sokkel i 1996.
- (26) Det gjøres gjeldende at de to oppdragene må vurderes hver for seg da de ble utført til forskjellig tid og angår to oppdragsgivere, to områder og to fartøy. Det kreves at virksomheten på driftsstedet i utgangspunktet foregår i minst seks måneder. Oppdrag med varighet på 25 og 41 dager er langt fra tilstrekkelig, og heller ikke 66 dager som oppdragene tok til sammen, oppfyller kravet til varighet. Den praksis som er knyttet til utføring av enkeltstående oppdrag som etter sin art er tidsbegrenset og utføres eksklusivt i kildestaten, kan ikke få anvendelse i forhold til PGS. Oppdragene i 1996 var en del av PGS omfattende internasjonale virksomhet, som har pågått i mange år. Om lag tjue prosent av oppdraget ble utført utenfor Elfenbenskysten ved at data måtte ferdigstilles i USA.
- (27) De endringer som ble gjort i skatteavtalen i forhold til mønsteravtalen av 1963 fordi Elfenbenskysten var et utviklingsland, har ingen betydning for forståelsen av definisjonen av fast driftssted i artikkel 5 første ledd.
- (28) Det bestrides at tidskravet kan lempes for petroleumsrelatert virksomhet på kontinentalsokkelen. Offshoreklausulene i skatteavtaler og protokoller utvider retten til å skattlegge slik virksomhet i forhold til de alminnelige regler i artikkel 7 jf. artikkel 5. Det finnes ikke offshoreklausuler i skatteavtalen med Elfenbenskysten. Norge og andre kontinentalsokkelstater har lagt til grunn at det alminnelige krav til varighet etter artikkel 5 første ledd også gjelder for petroleumsrelatert virksomhet på kontinentalsokkelen med mindre annet følger av særlige bestemmelser om kontinentalsokkelen.
- (29) Alternativt anføres at stedskravet heller ikke er oppfylt. Fartøyene som utførte oppdragene, holdt kontinuerlig ca. fem knops hastighet ved de seismiske undersøkelser av ivoriansk kontinentalsokkel. Fartøyene hadde således ikke tilknytning til et bestemt sted. Støtte for dette syn finnes blant annet i avgjørelsene i Rt. 1984 side 99 og Rt. 1994 side 752. Selv om det har vært en utvikling på land og på kontinentalsokkelen i retning av å godta virksomhet som drives på forskjellige steder innenfor et bestemt noe større område, kan denne praksis ikke utvides til også å omfatte fartøy som må bevege seg over større områder for å gjennomføre oppdrag.
- (30) Subsidiært anføres at heller ikke tidskravet og stedskravet sett i sammenheng, kan omfatte skip som i fart utfører oppdrag for to oppdragsgivere over så korte tidsrom som her.
- (31) Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:
- "1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
 2. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer."**
- (32) *Jeg finner at lagmannsrettens dom må stadfestes.*

- (33) Det følger av den tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav b og skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten artikkel 7 første ledd første punktum, at PGS i utgangspunktet skal skattlegges i Norge. Dersom selskapet har utøvd sin virksomhet på den ivorianske kontinentalsokkel gjennom fast driftssted, kan imidlertid etter artikkel 7 første punktum inntekt som skriver seg fra slik virksomhet, skattlegges av Elfenbenskysten. I så fall er denne inntekt unntatt fra norsk skatt etter artikkel 21 første ledd nr. 1. Spørsmålet er om PGS i 1996 hadde to faste driftssteder på ivoriansk kontinentalsokkel i 25 dager om sommeren og 41 dager senhøstes ved utførelse av seismiske undersøkelser for to oppdragsgivere i to blokker på henholdsvis 561 og 1 100 kvadratkilometer. Partene er enige om at fartøyene som ble benyttet til oppdragene etter skatteavtalen artikkel 5 første ledd er en "forretningsinnretning", og at virksomheten ble utøvd gjennom forretningsinnretningen. Jeg ser det på samme måte.
- (34) Forhandlingene om en skatteavtale mellom Norge og Elfenbenskysten fant sted 2. – 9. november 1973 i Abidjan, og delegasjonene kom fram til et foreløpig utkast. Gjennom etterfølgende skriftlig kontakt ble landenes representanter enige om en avtale og undertegning fant sted 15. februar 1978. Avtalen ble godkjent av Stortinget 21. november 1978 etter lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m. v. Den trådte i kraft 25. januar 1980 etter utveksling av ratifikasjon dokumenter og fikk etter artikkel 27 annet ledd anvendelse fra 1975.
- (35) Skatteavtalen følger i store trekk det mønster som Norge brukte fram til begynnelsen av 1970-årene ved forhandlinger om overenskomster for å unngå dobbeltbeskatning. Etter 1963 var slike avtaler basert på OECDs (Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling) mønsteravtale fra samme år med de avvik som Norge den gang brukte overfor utviklingsland. Jeg viser til St.prp. nr. 100 for 1977-78 side 1. Skatteavtalen inneholder ikke særlige bestemmelser om skattlegging av virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen.
- (36) I anledning PGS anførsler om ubegrunnede forskjeller i tilknytning til en skatteavtale som Norge forhandlet fram med Benin i 1978 og undertegnet i mai 1979, bemerkes at Norge i løpet av 1970-årene forhandlet fram, og i de fleste tilfelle fikk godtatt, særskilte bestemmelser om skattlegging av virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen. Dette skjedde først i forhold til Storbritannia og Nord-Irland i en protokoll undertegnet i mars 1978 om endring av skatteavtalen fra 1969 med disse land, jf. St.prp nr. 120 for 1977-78. Senere har Norge inngått nye eller endret bestående skatteavtaler med rundt 70 land, hvor hovedtemaet har vært sokkelbeskatningen. Benin er ett slikt land. Bestemmelser om skattlegging av virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen var ikke tema da skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten ble til.
- (37) Skatteavtalen har i artikkel 5 første ledd en definisjon av fast driftssted:
- "Uttrykket "fast driftssted" betyr i denne overenskomst en fast forretningsinnretning gjennom hvilken foretagens virksomhet helt eller delvis blir utøvet."**
- (38) Denne definisjonen er hentet fra OECDs mønsteravtale av 1963 artikkel 5 første ledd, som senere har vært videreført uendret i mønsteravtalene fra 1977 og 2003.
- (39) Oppføringen av faste driftssteder i artikkel 5 annet ledd ble etter ønske fra Elfenbenskysten gitt større omfang enn det som gjaldt etter OECDs mønsteravtale. I

St.prp. nr. 100 for 1977-78 vises i merknadene til artikkel 5 spesielt til at stedet for bygnings- eller monteringsarbeid er å anse som fast driftssted uten hensyn til arbeidets varighet, mens det etter OECDs utkast er satt som vilkår at arbeidet skal vare minst 12 måneder, jf. side 2 første spalte og skatteavtalen artikkel 5 annet ledd nr. 8. Jeg kommer tilbake til de avtalte avvik i forbindelse med drøftelsen av PGSs anførsler om forståelsen av definisjonen av fast driftssted i artikkel 5 første ledd.

- (40) Skatteavtaler må tolkes i samsvar med folkerettslige regler om tolking av traktater, jf. Rt. 1994 side 752 på side 762 og Rt. 1997 side 653 på side 661. Ved fortolkningen av § 5 første ledd tar jeg utgangspunkt i Wienkonvensjonen om traktatretten artikkel 31 nr. 1 som lyder:

"A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose."

- (41) Norge har ikke ratifisert Wienkonvensjonen, men artikkel 31 gir uttrykk for folkerettslig sedvane.
- (42) Det følger av artikkel 31 at skatteavtalen artikkel 5 første ledd skal tolkes ut fra vanlig språklig forståelse i lys av hva avtalen gjelder og formålet. Når stater inngår en overenskomst, er det i utgangspunktet ordbruken i avtalen som partene må antas å ha villet binde seg til med mindre de har ment å gi avtalen en spesiell mening. Fordelingen av myndigheten til å skattlegge vil normalt være resultatet av en avveining av interessene til hjemstaten i forhold til kildestaten, hvor beskatning i hjemstaten er hovedregelen, slik som i artikkel 7 første ledd i avtalen mellom Norge og Elfenbenskysten. Hensynet til formål og effektivitet får således svært begrenset betydning ved tolkning av skatteavtaler. Det vises til Rt. 1994 side 752 på side 762 og Rt. 1997 side 653 på sidene 661-662 . Jeg tilføyer at det ikke foreligger noen etterfølgende omforent praksis mellom Norge og Elfenbenskysten, slik at artikkel 31 nr. 3 bokstav b som PGS har vist til, ikke får anvendelse.
- (43) PGS har med støtte i Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 4 anført at skatteavtalen må fortolkes ut fra partenes subjektive forståelse og intensjoner. Etter Elfenbenskystens ønske ble fast driftssted gitt et videre omfang enn det som gjelder etter OECDs mønsteravtale, jf. skatteavtalen artikkel 5 annet ledd nr. 8, 10, 11 og 12. Elfenbenskystens oppfatning hevdes også å gå fram av en forhåndsuttalelse i 1988 fra dets finansdepartement om ileggelse av kildeskatt for inntekter innvunnet ved seismiske undersøkelser av kontinentalsokkelen. Også norsk holdning i OECD og praksis på norsk kontinentalsokkel underbygger etter PGS syn at kildestaten kan skattlegge slik virksomhet. I tillegg kommer at skattlegging i hjemstaten vil kunne føre til at oppdragsgivers utgifter kommer til fradrag i kildestaten ved skattlegging uten tilsvarende skattlegging av de utgiftsførte inntekter, hvilket vil medføre urimelige resultater.
- (44) Jeg bemerker at utvidelsen av faste driftssteder i skatteavtalen med Elfenbenskysten ble gjennomført ved at 12 måneders-fristen for å kildebeskatte bygnings- og monteringsarbeider ble tatt ut og ved at unntakene i OECD's mønsteravtale i artikkel 5 tredje ledd om pakkhus, fast forretningsinnretning for innkjøp av varer mv. eller som brukes for reklame, ble innlemmet i oppregningen av faste driftssteder i annet ledd. I tillegg fikk Elfenbenskysten utvidet beskatningsmyndighet for dividender, renter, royalties og visse frie inntekter. Imidlertid viser bemerkningene til de artikler som

regulerer kildebeskatning av slike inntekter, at endringene i forhold til OECDs mønsteravtale bare i mindre utstrekning ville berøre norske økonomiske interesser, jf. St.prp. nr. 100 for 1977-78, sidene 2 til 3, jf. side 1 annen spalte. Selve definisjonen av fast driftssted i skatteavtalens § 5 første ledd ble ikke endret og svarer helt ut til OECDs mønsteravtale fra 1963 og senere mønsteravtaler. Jeg kan etter dette ikke se at utvidelsen av faste driftssteder i artikkel 5 annet ledd, og endringene i etterfølgende artikler om skattlegging av forskjellige former for inntekter, har noen betydning for forståelsen av definisjonen av fast driftssted.

- (45) Norske holdninger innen OECD og inngåelse av protokoller og skatteavtaler fra slutten av 1970-tallet med særlige bestemmelser om skattlegging av virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen, kan heller ikke gi noe bidrag til forståelsen av definisjonen av "fast driftssted" i skatteavtalen med Elfenbenskysten. OECD kom ikke fram til omforenede bestemmelser til mønsteravtale om skattlegging på kontinentalsokkelen. I forbindelse med utvidelse av norsk jurisdiksjon til å omfatte kontinentalsokkelen tok norske myndigheter fra slutten av 1960-årene opp skatteavtalenes geografiske virkeområde med flere land. Norge forhandlet i 1970-årene fram særregler om beskatning av virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen. Tilleggsprotokoller til inngåtte skatteavtaler og nye skatteavtaler med særlige bestemmelser om skattlegging av virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen ble undertegnet i 1978 og etterfølgende år. Slike protokoller og særregler tar imidlertid ikke sikte på å endre den alminnelige definisjon av fast driftssted i skatteavtalene og OECDs mønsteravtale. Noen omforenet etterfølgende subjektiv forståelse av eller praksis tilknyttet skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten er ikke dokumentert eller på annen måte nærmere underbygd.
- (46) Begge parter har påberopt OECDs merknader til artikkel 5 første ledd i mønsteravtalene av 1963, 1977 og 2003 til støtte for sin forståelse av skatteavtalens definisjon av fast driftssted. Jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e), jf. eksempelvis Rt. 1984 side 99 på side 105 og Rt. 1997 side 653 på sidene 662-663. Merknadene har etter min mening også betydning for forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten så langt avtalens tekst er likelydende med OECDs mønsteravtale.
- (47) Skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten er basert på OECDs mønsteravtale av 1963, jf. St.prp. nr. 100 for 1977-78 side 1 annen spalte. Det kan da reises spørsmål om OECDs merknader til mønsteravtalene fra 1977 og 2003 får betydning for forståelsen av skatteavtalen. Partene har pekt på problemstillingen, men understreker at senere praksis mellom OECD-stater og OECDs merknader viser en utvikling i retning av at fast driftssted også omfatter mer kortvarig virksomhet med tilknytning til større geografisk område. Denne utvikling vil ikke komme Elfenbenskysten til skade. Begge parter har ansett OECDs merknader til mønsteravtalene fra 1977 og 2003 av vesentlig betydning for tolkingen av skatteavtalen.
- (48) I OECDs merknader til mønsteravtalen av 2003 er forholdet til tidligere mønsteravtaler og OECDs merknader omtalt. Det vises først til at ved utarbeidelse av mønsteravtalen av 1977, ble problemene med forskjellig tolking som følge av endringer og presiseringer i forhold til mønsteravtalen av 1963, omtalt i merknadene. Holdningen den gang var at inngåtte avtaler "should, as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries, even though the provisions of these conventions did not yet include the

more precise wording of the 1977 Model Convention”, jf. avsnitt 33 på side 16 i OECD Committee on Fiscal Affairs Condensed Version 28. januar 2003. Merknadene konkluderer i avsnitt 34 med at endringene etter 1977 bør behandles på samme måte. Deretter fortsetter merknadene i avsnitt 35 med følgende:

”Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles. However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.”

- (49) Jeg bemerker at definisjonen av fast driftssted i artikkel 5 første ledd har stått uendret fra 1963. Merknadene til mønsteravtalen av 2003 er av vesentlig betydning for forståelsen av skatteavtaler som er inngått før 2003 så langt bestemmelsene i mønsteravtalen av 2003 svarer til de tidligere bestemmelser, jf. Rt. 1994 side 752 på side 760 for så vidt angår anvendelse av 1977-merknadene på skatteavtaler basert på mønsteravtalen fra 1963. I tillegg kommer at merknadene tar sikte på å gi en sammenfatning av praksis mellom OECD-landene. I dom inntatt i Rt. 1997 side 653 på side 663 ble OECDs merknader som var endret i 1992, tillagt betydning for forståelsen av skatteavtalen av 1958 mellom Norge og Tyskland. Det var ingen nevneverdig forskjell på bestemmelsene om driftssted i avtalene.
- (50) I OECDs merknader til artikkel 5 første ledd i mønsteravtalen av 1963 var kravene til fysisk tilknytning til et bestemt geografisk område og varigheten av virksomheten ikke omtalt ut over at fast driftssted måtte ha "distinct "situs", a fixed place of business", jf. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital side 70 flg. OECDs merknader til artikkel 5 første ledd i mønsteravtalen av 1977 er vesentlig mer detaljerte. Ifølge Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1997 avsnitt 2 på side 59 krever fast driftssted:
- **the existence of a "place of business", i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment;**
 - **this place of business must be "fixed", i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence;**
 - **the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated."**
- (51) Av merknadene til avsnitt 5 på side 60 framgår at det må være "a link between the place of business and a specific geographical point", men dette betyr ikke at innretningen på driftsstedet skal være "fixed to the soil on which it stands". I merknadenes avsnitt 6 presiseres at virksomheten må ha en viss varighet, og ikke være rent midlertidig.
- (52) Under forberedelsen i Working Party No. 1 (arbeidsgruppen) av 2003-utgaven av OECDs mønsteravtale artikkel 5, ble kravene til bestemt sted og varighet drøftet på ny. Om kravet til sted uttalte arbeidsgruppen at "fixed place of business" i tilnærmet alle land var forstått slik at det ikke kunne fortolkes som "a reference to a narrow geographical point", og at nesten alle OECD-land har lagt til grunn et større område, jf.

DAFFE/CFA/WP1(98)4REV9/CONF side 5 avsnitt 8. I OECDs Committee on Fiscal Affairs merknader 28. januar 2003 side 87 avsnitt 5 er kravet til bestemt sted angitt slik:

"According to the definition, the place of business has to be a "fixed" one. Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place, but this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands. It is enough that the equipment remains on a particular site (but cf. paragraph 20 below)."

- (53) Henvisningen til avsnitt 20 gjelder bygnings- og monteringsarbeid.
- (54) I avsnittene 5-1 til 5-4 på sidene 87 til 88 går merknadene i samsvar med anbefalingen i arbeidsgruppen nærmere inn på når det foreligger tilknytning til et bestemt sted. Et noe større geografisk område, hvor virksomheten over tid drives fra flere steder, kan anses som et driftssted, når dette danner "a coherent whole commercially and geographically with respect to that business". Som eksempel nevnes gruvedrift, regelmessig leie over en viss tid av forskjellige kontorer i et bestemt bygg og en gågate, et marked eller en utstilling hvor en forretningsdrivende regelmessig setter opp sin salgsbod eller utstilling.
- (55) Kravet til varighet for midlertidig virksomhet ble også drøftet i arbeidsgruppen for så vidt angår flere korte oppdrag på bestemt sted over flere år og enkeltstående midlertidige oppdrag. For enkeltstående oppdrag var det ikke mulig å enes om at oppdrag av mer enn seks måneders varighet uansett skulle være tilstrekkelig, og at enkeltoppdrag av mindre enn tre måneders varighet ikke i noe tilfelle kunne gi grunnlag for fast driftssted. Arbeidsgruppen konkluderte med å oppsummere OECD-statenes praksis. I merknadene til artikkel 5 i mønsteravtalen av 2003 fikk oppsummeringen i avsnitt 6 på sidene 88-89 dette innhold:

"Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, i.e. if it is not of a purely temporary nature. A place of business may, however, constitute a permanent establishment even though it exists, in practice, only for a very short period of time because the nature of the business is such that it will be carried on for that short period of time. It is sometimes difficult to determine whether this is the case. Whilst the practices followed by Member countries have not been consistent in so far as time requirements are concerned, experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months (conversely, practice shows that there were many cases where a permanent establishment has been considered to exist where the place of business was maintained for a period longer than six months). One exception has been where the activities were of a recurrent nature; in such cases, each period of time during which the place is used needs to be considered in combination with the number of times during which that place is used (which may extend over a number of years). Another exception has been made where activities constituted a business that was carried on exclusively in that country; in this situation, the business may have short duration because of its nature but since it is wholly carried on in that country, its connection with that country is stronger. For ease of administration, countries may want to consider these practices when they address disagreements as to whether a particular place of business that exists only for a short period of time constitutes a permanent establishment."

- (56) Jeg forstår denne sammenfatning av praksis slik at kravet til tilknytning til et bestemt geografisk område har blitt lempet noe. Utgangspunktet er fortsatt at det må være en

tilknytning (link) til et bestemt geografisk område, men bygning eller utstyr trenger ikke å være fysisk forbundet med grunnen eller sjøbunnen. I praksis er også godtatt at virksomhet flyttes til forskjellige steder innen et bestemt avgrenset område. I tillegg kreves at virksomheten i utgangspunktet må ha vært drevet i mer enn seks måneder for å konstatere at den er varig, og at virksomhet som hadde pågått i mer enn seks måneder fra et bestemt sted normalt ble ansett for å være drevet fra fast driftssted. Ifølge merknadene har kortere tidsrom vært ansett tilstrekkelig i to typetilfeller: Det ene gjelder kortvarig virksomhet fra samme sted ved flere anledninger, hvor tidsrommet stedet benyttes må ses i sammenheng med antall ganger. Det andre gjelder enkeltoppdrag som etter sin art er kortvarige, og hvor virksomheten bare (exclusively) ble drevet fra et bestemt sted. I slike tilfeller vil tilknytningen være sterkere til stedet hvor virksomheten ble utøvd, enn til hjemstaten.

- (57) Merknadene går ikke nærmere inn på minstekrav til varighet for at fast driftssted skal anses etablert. Utviklingen i OECD-statenes praksis viser at det gjennomgående stilles små krav til etablering for å komme til at et foretak må anses for å ha fast driftssted i kildestaten, og at det ikke stilles generelle krav til størrelse og innretning, jf. Rt. 1994 side 752 på side 762.
- (58) Staten fastholder at PGS virksomhet på ivoriansk kontinentalsokkel i 1996 ikke kan anses for å ha vært drevet fra ett bestemt sted og heller ikke har hatt den varighet som skal til for å etablere fast driftssted. Jeg behandler først tilknytningen til et bestemt geografisk område.
- (59) PGS har gjort gjeldende at de seismiske undersøkelser fant sted innen to avgrensede områder på den ivorianske kontinentalsokkel, slik at kravet til bestemt sted er oppfylt for hvert område. Ifølge praksis mellom OECD-statene og kommentarene til mønsteravtalene av 1977 og 2003 kreves ikke lenger fysisk tilknytning til et bestemt punkt. Jeg bemerker til dette at en form for tilknytning til et bestemt geografisk område må foreligge, jf. Rt. 1984 side 99 hvor et fiskefartøy ikke ble ansett som fast driftssted under fiske i andre lands kystfarvann. Etter min mening står undersøkelser av kontinentalsokkelen ved hjelp av seismikk i en annen stilling enn gruve- eller anleggsdrift på land, hvor installasjoner, maskiner og utstyr er stasjonære i perioder innenfor det området som utgjør det faste driftssted. Seismiske undersøkelser av større deler av havbunnen skjer fra fartøyer som nødvendigvis må bevege seg kontinuerlig innen det området undersøkelsen gjelder. Ut fra mitt syn på kravet til varighet er det imidlertid ikke nødvendig å ta noe bestemt standpunkt til dette.
- (60) Jeg går så over til å behandle spørsmålet om PGS oppdrag på ivoriansk sokkel i 1996 hadde tilstrekkelig varighet etter skatteavtalen artikkel 5 første ledd. PGS har anført at uttrykket "fast" har fått en spesiell betydning i skatteavtalen. OECDs merknader til artikkel 5 i mønsteravtalen av 2003 viser at også helt kortvarige enkeltstående oppdrag kan anses utøvd gjennom fast driftssted. Oppdraget ble i sin helhet utført på Elfenbenskystens kontinentalsokkel, og var etter sin art av begrenset varighet.
- (61) Jeg bemerker at "fast driftssted" ut fra en naturlig forståelse må ta sikte på virksomhet av noe mer varig karakter. Ved fortolkning av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten må etter min mening utgangspunktet være at fast driftssted normalt krever at virksomhet gjennom driftsstedet utøves i mer enn seks måneder i samsvar med OECD-statenes praktisering av mønsteravtalen artikkel 5 første ledd. Enkeltstående

oppdrag av noen ukers varighet faller klart utenfor en naturlig forståelse av fast driftssted. Denne forståelse av definisjonen underbygges av at Norge og mange andre stater med kontinentalsokler har funnet det nødvendig med egne protokoller eller bestemmelser i skatteavtalene for å skattlegge virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen, slik at fast driftssted anses å foreligge helt uavhengig av varigheten av oppdraget. Konsekvensen av dette er at definisjonen av fast driftssted i samsvar med OECDs mønsteravtale artikkel 5 første ledd ikke får anvendelse på skattlegging av virksomhet og arbeid på sokkelen, jf. St.prp. nr. 120 for 1977-78 sidene 1 og 2. Av administrative grunner har sokkelstatene etter hvert avgrenset skattleggingen til virksomhet som varer sammenlagt mer enn 30 dager i løpet av en periode på tolv måneder, jf. eksempelvis St.prp. nr. 42 for 1985-86 side 6 annen spalte og protokoll undertegnet 19. september 1980 mellom Norge og Amerikas Forenede Stater om endring av skatteavtalen fra 1971 til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue ny artikkel 4 A annet ledd. Dette underbygger ytterligere at enkeltoppdrag av noen få ukers varighet ikke gir grunnlag for etablering av fast driftssted.

- (62) PGS har også anført at administrativ praksis fram til ikrafttreden 1. januar 1984 av ny skatteavtale med Sverige med særlige regler om virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen, viser at det har vært stilt lempelige krav om tilknytning til bestemt sted og varighet. Jeg bemerker at den påberopte praksis gjelder beskatning av rigger som har vært benyttet til boligplattformer på ett eller flere felt fra tre måneder opp til tre og et halvt år på den norske kontinentalsokkel. Riggene har vært oppankret og hatt fysisk forbindelse med faste installasjoner. Den rigg som et sted hadde vært stasjonær i tre måneder, fortsatte umiddelbart etterpå til neste sted hvor den var i ni måneder for fjorten dager senere å forsette til neste oppdrag for tjue måneder. De øvrige rigger hadde vært stasjonære fra sytten måneder til tre og et halvt år. Overligningsnemnda fant at samtlige rigger hadde fast driftssted på norsk kontinentalsokkel. Et fartøy som utførte oppdrag på norsk sokkel som forsyningsfartøy for et rørledningsfartøy i femti dager, ble ikke ansett for å ha fast driftssted på norsk sokkel. Jeg kan ikke se at denne praksis underbygger at to utenlandske fartøy som driver seismiske undersøkelser over noen få uker ville blitt ansett for å ha fast driftssted etter den tidligere skatteavtale med Sverige og de andre nordiske land.
- (63) PGS har også vist til enkeltstående uttalelser fra norske skattemyndigheter om når fast driftssted kan antas å foreligge etter skatteavtaler med andre land. Uttalelsene gir etter min mening ikke noe grunnlag for å fastslå noe bestemt om norske skattemyndigheters forståelse og praktisering av skatteavtaler med bestemmelser svarende til definisjonen av fast driftssted i OECDs mønsteravtaler.
- (64) Anken har ikke ført fram. Jeg er enig i tingsrettens og lagmannsrettens avgjørelse av omkostningsspørsmålet og finner at staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter må tilkjennes saksomkostninger med tillegg av forsinkelsesrente for Høyesterett etter tvistemålsloven § 180 første ledd. Nødvendige omkostninger settes til 251 233 kroner med tillegg av 60 296 kroner i merverdiavgift i samsvar med statens omkostningsoppgave.

(65) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler PGS Geophysical AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 311 529 – trehundreog ellevetusenfemhundreogtjueni – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

(66) Dommer **Støle:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(67) Dommer **Bruzelius:** Likeså.

(68) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(69) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler PGS Geophysical AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 311 529 – trehundreog ellevetusenfemhundreogtjueni – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.