



# NOREGS HØGSTERETT

Den 2. desember 2011 sa Høgsterett dom i

**HR-2011-02245-A, (sak nr. 2011/755), sivil sak, anke over dom,**

Dell Products

(advokat Ståle R. Kristiansen – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(advokat Morten Goller)

## R Ø Y S T I N G :

- (1) Dommar **Utgård:** Saka gjeld prøving av likningsvedtak der det irske selskapet Dell Products er skattlagt i Noreg for åra 2003 til 2006. Det springande punktet er om Dell Products hadde fast driftsstad her i landet etter skatteavtalen mellom Irland og Noreg av 22. november 2000 artikkel 7 nr. 1, jf. artikkel 5 nr. 5.
- (2) Dell-konsernet produserer og sel datamaskinar og datautstyr over heile verda. Dell Computer Corporation er spiss i konsernet og høyrer heime i USA. Dei andre selskapa som blir omtala, er heileigde selskap i konsernet. Når eg omtalar organiseringa i konsernet, gjer eg det ut frå situasjonen i dei aktuelle skatteåra.
- (3) Dell Products (Europe) BV er eit selskap med avgrensa ansvar som er stifta og registrert i Nederland, men som ikkje driv verksemd der. Selskapet har produksjon i Irland, blir styrt derifrå og skattar dit. Dell Products (Europe) BV har dotterselskapet Dell Products, som på tilsvarande vis som morselskapet er eit selskap med avgrensa ansvar som er registrert i Nederland, og elles høyrer heime i Irland. Dell Products er konsernet si eining for distribusjon av Dell-produkt i Europa, Midt-Austen og Afrika. Selskapet kjøper produkt frå Dell Products (Europe) BV og dessutan supplerande produkt frå andre leverandørar.

- (4) I dei aktuelle åra hadde Dell Products ikkje tilsette, men kjøpte tenester frå morselskapet og andre. Det er opplyst at morselskapet hadde om lag 4 000 tilsette.
- (5) Dell Products omset som kommittent produkt til særskilde kommisjonærar i dei einskilde landa, som så sel til sluttbrukarar. Kommisjonær i Noreg er Dell AS, som også er eit selskap i konsernet. Salet gjennom kommisjonæren gjeld sal til private bedrifter med meir enn 200 tilsette og til det offentlege. Dell Products (Europe) BV sel til mindre bedrifter og til private i Noreg ved bruk av Internett og telefon frå eit kundesenter i Danmark.
- (6) For å vise omfanget av aktiviteten i Noreg nemner eg at årsmeldinga for Dell AS for 2003 syner ei brutto omsetning på i overkant av 1,4 milliardar kroner og ei skattbar inntekt på 10,1 millionar kroner. For 2004 er dei tilsvarende tala på i overkant av 1 milliard kroner og på i underkant av 10,3 millionar kroner.
- (7) Dell AS har rekna seg skattepliktig til Noreg for inntekter vunne ved verksemda som kommisjonær og har vore skattlagt i samsvar med det. Det irske selskapet Dell Products har ikkje rekna seg som skattepliktig til Noreg, og sende derfor opphavleg ikkje sjølvmelding. Etter pålegg frå norske skattestyresmakter har Dell Products seinare sendt sjølvmeldingar for dei aktuelle åra, der det var ført opp 0 i inntekt.
- (8) Akershus fylkesskattekontor starta i 2002 bokettersyn hos Dell AS, som førte til ein endeleg bokettersynsrapport i 2005. Som følgje av bokettersynet vart Dell Products i september 2005 varsla om at skattestyresmaktene var komne til at det låg føre skatteplikt til Noreg. Det vart også gitt varsel om endring av likningane for 2003 og 2004. Etter ei omfattande saksbehandling gjorde skatteklagenemnda for Skatt øst vedtak 8. oktober 2008. Likningane bygde på at Dell Products i 2003 og 2004 hadde fast driftsstad i Noreg etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 5, slik at selskapet var skattepliktig her. 60 prosent av Dell Products si nettoforteneste på den del av produksjonen som vart seld her, vart tilordna den faste driftsstaden her i Noreg.
- (9) I brev av 8. september 2008 vart Dell Products varsla om endring av likningane for inntektsåra 2005, 2006 og 2007. Skatteetaten opplyste i brev 10. februar 2009 om at selskapet likevel ikkje ville bli likna for inntekt i Noreg for inntektsåret 2007. I vedtak av 25. februar 2009, seinare endra 1. juli 2009, vart den skattepliktige inntekta i Noreg for Dell Products sett til 10,0 millionar kroner og 7,8 millionar kroner for inntektsåra 2005 og 2006. Vedtaket bygde på same rettsforståing og faktiske grunnlag som vedtaket for dei to første åra.
- (10) Dell Products reiste 24. april 2009 sak ved Oslo tingrett for overprøving av likningsvedtaka.
- (11) Oslo tingrett sa dom 16. desember 2009 med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Skatt Øst frifinnes.**
- 2. I saksomkostninger betaler Dell Products til Staten v/Skatt Øst 707 314 – syvhundreogsyvtusentrehundreogfjorten – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.”**
- (12) Tingretten kom til at Dell AS – som kommisjonær – hadde rett til å slutte kontraktar som reelt sett var bindande for Dell Products – kommittenten – og at dette tilfredsstilte vilkåra

etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 5. Retten kom vidare til at Dell AS klart ikkje var nokon uavhengig mellommann, slik at også denne delen av vilkåra i artikkel 5 nr. 5 var oppfylt.

- (13) Slik tingretten såg det, var det ikkje gjort nokon feil ved tilordninga av kor stor del av Dell Products sine inntekter som skulle skattleggjast i Noreg.
- (14) Dell Products anka til lagmannsretten. Borgarting lagmannsrett sa dom 2. mars 2011 med slik domsslutning:
- ”1. **Anken forkastes.**
2. **I sakskostnader for lagmannsretten betaler Dell Products 369 312 – trehundreogsekstinitusentrehundreogtolv – kroner til staten v/Skatt Øst innen to uker etter forkynning av denne dommen.”**
- (15) Lagmannsretten såg i det hovudsaklege på same måte på spørsmåla som det tingretten hadde gjort.
- (16) Dell Products anka vidare til Høgsterett og gjorde gjeldande dei same synsmåtane som for dei tidlegare instansane, likevel slik at det ikkje vart anka over at lagmannsretten var komen til at Dell AS ikkje var ein uavhengig agent. Ankeutvalet tillet fremja anken knytt til spørsmålet om det låg føre fast driftsstad og om den generelle tolkinga av artikkel 7 i skatteavtalen, jf. HR-2011-01127-U.
- (17) Ankeparten – *Dell Products* – har i hovudsak halde fram:
- (18) Skatteavtalen skal tolkast etter vanlege prinsipp for konvensjonstolking. Skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 kan ikkje forståast slik at Dell Products har fast driftsstad i Noreg. Utgangspunktet er ordlyden. Både den norske og den engelske språkversjonen må forståast slik at det berre ligg føre fast driftsstad dersom hovudmannen rettsleg sett blir bunden overfor tredjemenn. Det går såleis ikkje inn under føresegna i skatteavtalen når Dell AS handla i eige namn, og det ikkje vart etablert noko rettshøve mellom vedkomande tredjemann og Dell Products som kommittent.
- (19) Føremålssynsmåtar – som elles går i begge retningar – kan ikkje ha særleg vekt i ein situasjon der ein framforhandla avtale er så klar. Slike synsmåtar har også avgrensa vekt i og med at forståinga av artikkel 5 nr. 5 kan klarleggjast gjennom andre rettskjelder.
- (20) Det må leggjast stor vekt på at skatteavtalen er i samsvar med OECDs mønsteravtale. Oppfatningane i andre OECD-statar må også ha vekt. Dell Products har same ordning i 15 statar, og det er berre Noreg som har meint at selskapet har fast driftsstad i kommisjonærlandet. Situasjonen i Spania er ikkje avklara enno.
- (21) Ein dom frå fransk administrativ høgsterett legg til grunn det synet som Dell Products har. Rettspraksis frå andre lands øvste domstolar må ha vekt ved tolkinga.
- (22) Sjølv om Høgsterett skulle kome til at Dell Products har fast driftsstad i Noreg, kan vedtaket likevel ikkje stå seg når det gjeld tilordninga av inntekter til Noreg.
- (23) Tilordninga av inntektene må skje etter ei funksjonsanalyse. Først er det spørsmål om kva som går føre seg i kvar av statane. Derneft er det spørsmål om korleis inntektene skal

fordelast etter skatteavtalen artikkel 7. Så lenge det ikkje skjer noko meir i Noreg enn det som skjer gjennom Dell AS, er det verdien av denne salsfunksjonen som skal tilordnast. Bruk av prinsippet i skatteavtalen artikkel 7 nr. 4 tilordnar i dette tilfellet inntektene til feil skattesubjekt.

- (24) Dell Products har sett fram slik påstand:
- ”1. **Ligningen av Dell Products for inntektsårene 2003–2006 oppheves.**
  2. **Dell Products tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.”**
- (25) Ankemotparten – *staten ved Skatt øst* – har i hovudsak halde fram:
- (26) Tolgingsprinsippa i Wien-konvensjonen artikkel 31 må leggjast til grunn ved tolkinga av skatteavtalen. Det er der sentralt at det skal skje ei føremålsretta ordlydsforståing.
- (27) Skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 nyttar uttrykket ”på vegne av”. Dette er ein open ordlyd. Det er ikkje i ordlyden stilt krav om fullmakt til å inngå avtalar som er rettsleg bindande eller liknande. Dette talar for ei funksjonell vurdering av om kommittenten i realiteten er bunden av avtalen.
- (28) Føremålet med denne føresegna er at eit føretak skal skatte der verdien blir skapt. Dette kjeldeprinsippet støttar også opp om føremålet om å hindre omgåing. Reglane må ikkje tolkast slik at skatt for fast driftsstad kan unngåast ved ein formalitet. Gjennomgåande må tolkinga skje slik at ho gir ei fornuftig og rasjonell løysing på omgåingsproblemet, også ut frå rettstradisjonen i det enkelte landet.
- (29) OECDs kommentar tek utgangspunkt i at kommisjonæren må involvere prinsipalen i den aktuelle staten for at det skal oppstå ein fast driftsstad. Det talar for ei funksjonell forståing. Kommentaren viser at OECD er merksam på at kommisjonsavtalar kan representere eit problem.
- (30) Den franske høgsterettsdommen kan ikkje ha særleg vekt. Mellom anna er det i Frankrike – i motsetning til hos oss – ikkje høve til å leggje vekt på seinare endringar i OECD-kommentaren. Og det er også uklart om kommisjonslovgivinga er lik i Frankrike og Noreg.
- (31) Rettskjeldene viser samla sett at det må skje ei funksjonell vurdering på konkret grunnlag. Det må, slik lagmannsretten gjorde, vurderast om tilknytninga mellom partane er slik at vilkåra i skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 er oppfylte. I dette tilfellet er det ingen reell forskjell til ei ordning med ein filial – den einaste skilnaden er at det er sagt i avtalen mellom Dell AS og Dell Products at det er ein kommisjonsavtale. Det kan ikkje vere nok.
- (32) Dell AS bind såleis i realiteten Dell Products. Alt sal skjer under varemerket Dell. Salet skjer etter standardvilkår fastsette av Dell Products med mindre det i enkelttilfelle blir forhandla fram særtilkår, som også må godkjennast av Dell Products. I praksis skjer det ikkje noka prøving hos Dell Products av dei enkelte sala, og realiteten er då at sala i økonomisk og praktisk forstand er endelege når Dell AS har gjennomført dei.

- (33) Når Dell Products har fast driftsstad i Noreg, må inntekter tilordnast Noreg. Skatteavtalen artikkel 7 nr. 4 opnar for å nytte den indirekte metode med fordeling ved skjønn. Dell Products har ikkje rekneskapar som gjer det mogeleg å nytte ein direkte metode. Slik fordeling ved skjønn er vanleg i Noreg. Og metoden gir ei løysing i samsvar med armlengdeprinsippet.
- (34) Staten ved Skatt øst har sett fram slik påstand:
- ”1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett.”
- (35) *Eg går så over til å gjere greie for mitt syn på saka.*
- (36) Skatteplikt til Noreg for personar og selskap som ikkje høyrer heime her i landet, er regulert i skattelova § 2-3. Etter føresegna første ledd bokstav b skal det svarast skatt av ”formue og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra”. Retten til norsk skattlegging kan avgrensast ved skatteavtalar med andre land, jf. dobbeltskattavtalelova av 28. juli 1949 nr. 15 § 1. Slik avtale er inngått mellom Noreg og Irland. Avtalen er underskriven 22. november 2000, gjort i to likeverdige versjonar, på norsk og på engelsk. Skatteplikta etter skattelova er meir omfattande enn etter skatteavtalen, og innhaldet i skatteavtalen er derfor avgjerande for Dell Products si skatteplikt til Noreg.
- (37) Det følgjer av skatteavtalen artikkel 7 nr. 1 at eit føretak i Irland kan skattleggjast berre der, viss ikkje føretaket driv forretningsverksemd ”gjennom et fast driftssted” i Noreg. Spørsmålet om fast driftsstad er regulert i artikkel 5. Partane er samde om at spørsmålet om Dell Products har ein fast driftsstad i Noreg må avgjerast ut frå ei tolking av skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 første punktum, som lyder slik:
- ”Når en person, som ikke er en uavhengig mellommann som punkt 6 gjelder for, opptrer på vegne av et foretak og har, og vanligvis utøver, i en kontraherende stat fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket, skal foretaket uansett bestemmelsene i punktene 1 og 2 anses for å ha et fast driftssted i denne stat for enhver virksomhet som denne person påtar seg for foretaket.”**
- (38) For Høgsterett er det ikkje omtvista at Dell AS ikkje er ein uavhengig mellommann. Spørsmålet er korleis uttrykka ”på vegne av” og ”har fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av” i artikkel 5 nr. 5 skal forståast. Som eg har gjort greie for, meiner Dell Products at det i dette ligg eit krav om at kontraktane må vere rettsleg bindande. Staten meiner at det må leggjast til grunn ei funksjonell forståing mellom anna ut frå føremålet med skatteavtalen, og at det avgjerande må vere om det ligg føre ein avtale som reelt sett – men ikkje nødvendigvis rettsleg – er bindande. I det hovudsaklege har staten slutta seg til grunngivinga hos lagmannsretten. For ordens skuld legg eg til at staten verken har gjort gjeldande at det ligg føre proforma eller at det er grunnlag for skatterettsleg gjennomskjering.
- (39) Det er på det reine og ikkje omtvista at Dell Products ikkje blir rettsleg bunde av avtalane Dell AS gjer med kundane. Mellom Dell Products og Dell AS ligg det føre ein kommisjonsavtale, datert 1. februar 1995. Av avtalen går det fram at tilhøvet mellom kommittent og kommisjonær blir regulert av den norske kommisjonslova frå 1916. Etter denne lova er ein avtale kommisjonæren gjer med ein tredjemann ikkje bindande for

kommittenten. Det er ikkje kome fram noko som peikar i retning av at kommisjonsavtalen har eit innhald som avvik frå det som er normalsituasjonen etter kommisjonslova. Dell AS har i avtalane med kundar ikkje opplyst om at det var tale om eit kommisjonssal, og dermed heller ikkje om at Dell Products var kommittent.

- (40) Staten har gjort gjeldande 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.
- (41) Det er altså forståinga av skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 som er avgjerande. Om tolking av skatteavtalar nøyer eg meg førebels med å vise til det som er sagt i Rt. 2008 side 577, jf. seinare Rt. 2011 side 755 avsnitt 36. Det heiter i 2008-dommen:

**”46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt. 2004 side 957. Artikkelen 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.'**

**47) Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne leggjast vekt på andre omstende knytte til avtalen. Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga, jf. Rt. 1994 side 752, Rt. 1997 side 653 og Rt. 2004 side 957. Også kommentarar som er nyare enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagde vekt. Som påpeika i Rt. 2004 side 957 avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikta på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artikkane blir ståande uendra. ”**

- (42) Eg har alt sitert den norske versjonen av skatteavtalen. Etter denne er det – for at det skal vere ein fast driftsstad – nødvendig at mellommannen har handla ”på vegne av et foretak” og har ”fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket”. I den engelske språkversjonen blir det tilsvarande tala om ”acting on behalf of an enterprise” og ”authority to conclude contracts in the name of the enterprise”.
- (43) 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”. Det er ikkje sagt noko ved avtaleinngåinga mellom Irland og Noreg som tyder på at det vart sikta på ei avvikande meining. Spørsmålet er om det ligg føre andre rettskjelder som talar for ei anna løysing enn det ordlyden isolert sett tilseier.
- (44) Skatteavtalen mellom Irland og Noreg byggjer på OECDs mønsteravtale for skatt på inntekt og kapital. Den engelske språkversjonen av skatteavtalen artikkel 5 nr. 5 er heilt ut identisk med mønsteravtalen artikkel 5 nr. 5. Dermed må det kunne leggjast til grunn at dei to avtalestatane ikkje har hatt noko ønskje om ei avvikande ordning i høve til mønsteravtalen.
- (45) Kommentaren til mønsteravtalen har vekt ved tolkinga, sjå det siterte frå Rt. 2008 side 577, jf. nærare Rt. 2004 side 957 avsnitt 46. Eg startar med å vise til kommentaren til mønsteravtalen datert 1. september 1992. Det heiter der i punkt 32:

**”It would not have been in the interest of international economic relations to provide that the maintenance of any dependent person would lead to a permanent establishment for the enterprise. Such treatment is to be limited to persons who in view of the scope of their authority or the nature of their activity involve the enterprise to a particular extent in business activities in the State concerned. Therefore, paragraph 5 proceeds on the basis that only persons having the authority to conclude contracts can lead to a permanent establishment for the enterprise maintaining them. In such a case the person has sufficient authority to bind the enterprise’s participation in the business activity in the State concerned.”**

(46) Desse formuleringane er likelydande i seinare utgåver, også den frå 2010. Kommentaren tek utgangspunkt i kva som vil vere det beste av omsyn til internasjonale økonomiske relasjonar. I dette punktet blir det uttala at berre aktivitetar frå ”persons having the authority to conclude contracts” kan gi grunnlag for fast driftsstad.

(47) Ved ei avgjerd frå rådet for OECD 28. januar 2003 fekk kommentaren til mønsteravtalen eit nytt punkt 32.1, som lyder slik:

**”Also, the phrase ‘authority to conclude contracts in the name of the enterprise’ does not confine the application of the paragraph to an agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise; the paragraph applies equally to an agent who concludes contracts which are binding on the enterprise even if those contracts are not actually in the name of the enterprise. Lack of active involvement by an enterprise in transactions may be indicative of a grant of authority to an agent. For example, an agent may be considered to possess actual authority to conclude contracts where he solicits and receives (but does not formally finalise) orders which are sent directly to a warehouse from which goods are delivered and where the foreign enterprise routinely approves the transactions.”**

(48) Tilføyinga av første punktum fram til semikolonet knyter seg til ein merknad frå UK der det vart gjort merksam på at etter common law blir kommittenten bunden ved ein avtale gjort av kommisjonæren, utan omsyn til om eit sal har skjedd i namnet berre til kommisjonæren. Det er gjort greie for omstenda ved denne i ein artikkel av John F. Avery Jones og David A. Ward i *European Taxation, IBFD*, 1993 på side 154. Bakgrunnen for og føremålet med merknaden var såleis i hovudsak å avklare dei særlege problema kommisjonsomgrepet i common law reiser, og som altså har eit anna innhald enn etter norsk rett.

(49) For skattlegging i Noreg skal ”kommisjon” forståast ut frå innhaldet i omgrepet etter norsk lovgiving, jf. skatteavtalen artikkel 3 nr. 2. Eg minner om det eg før har sagt om den norske ordninga. Den synest å vere i samsvar med det som blir omtala som civil law.

(50) Resten av punkt 32.1 gjeld mellommenn – ”agents” – reint allment. Eg oppfattar det som blir sagt der som ei drøfting av beviskravet for andre situasjonar enn vår – særleg der ein salsagent tek opp ordrar for føretaket han er avhengig av. Det er altså ikkje tale om ei endring i kva som må til for at ein avhengig mellommann skal binde føretaket vedkomande representerer, men om kva som reint konkret må til for at binding skal liggje føre.

(51) Ved forståinga av skatteavtalar som byggjer 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 304715, frå den administrative høgsteretten i Frankrike, Conseil d'Etat. Ei uoffisiell omsetjing til engelsk er innteken i International Tax Law Reports 12.

- (52) Dommen gjeld eit kommisjonshøve, og det er tale om faktiske omstende som i stor grad er parallelle med dei i vår sak. Conseil d'Etat legg til grunn at ein kommisjonær ikkje kan binde ein kommittent i høve til tredjemann i meininga etter konvensjonen, men har ein tilleggsmærknad. I den franske teksten går det fram at denne presiseringa gjeld der "des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction" gir grunnlag for fullmakt overfor tredjemann. I den uoffisielle engelske omsetjinga er det tilsvarande vist til at utgangspunktet om ikkje-binding gjeld "unless it appears either from the express terms of the contract of commission, or from other factual elements relating to its appointment". Eg oppfattar denne presiseringa til å gjelde situasjonane der fullmakt følgjer av ordlyden i kommisjonsavtalen eller av faktiske omstende knytte til inngåinga av denne. 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.
- (53) Etter det opplyste har det i mange andre statar vore gjort tilsvarande vurderingar som hos oss om skatteplikt for Dell. Det går fram av tingrettsdommen at Dell-konsernet har tilsvarande avtalar i 15 statar, utan at nokon av dei andre har meint at kommisjonsordninga gav grunnlag for fast driftsstad i kommisjonærstaten. Det er likevel ikkje avklara korleis skattestyresmaktene i Spania vurderer spørsmålet. Særleg må det nemnast at Skatteverket i Sverige i vedtak av 24. november 2010 la til grunn at Dell AB skulle skattleggast for kommisjonærinntekter, utan at spørsmålet om fast driftsstad vart teke opp.
- (54) Staten har med styrke framheva at føremålet med artikkel 5 nr. 5 i særleg grad er å sikre skattefundamentet for kjeldestaten. Til dette vil eg seie 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 førsemålssynsmåtar her kan slå gjennom i høve til det klare rettskjeldebiletet som ligg føre.
- (55) Når eg såleis er komen til at anken fører fram, legg eg også ei viss vekt på retts-tekniske og praktiske omsyn. 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-tekniske vanskar med å få til ein nokonlunde einsarta praksis.
- (56) Skattestyresmaktene har valt ikkje å likne Dell Products for fast driftsstad for skatteåret 2007. Det går fram av brev datert 10. februar 2009 frå Skatt øst at dette vart gjort "utfra en helhetsvurdering av foreliggende opplysninger i saken, med særlig vekt på faktiske forhold i 2007". Den faktiske endringa i 2007 var at organiseringa i Irland var endra ved at Dell Products hadde fått overført frå morselskapet ansvaret for dei tilsette der som arbeidde for Dell Products. Staten har gjort gjeldande at Dell Products i Irland har framstått som eit "gjennomstrøymingsselskap" utan sjølvstendig aktivitet. Ut frå mitt rettslege syn treng eg ikkje gå nærare inn på dette. Men eg legg til at det er ikkje lett å sjå at ei endra organisering i Irland skal ha verknader for om det er fast driftsstad i Noreg.



Dette viser også det problematiske i å etablere reell binding, eventuelt reell økonomisk binding, som avgjerande kriterium.

- (57) Det er då ikkje nødvendig å gå inn på dei andre spørsmåla som er reiste i saka.
- (58) Med det rettslege synet eg har, må resultatet utan vidare vere at Dell Products ikkje har fast driftsstad i Noreg. Eg er såleis komen til at anken fører fram.
- (59) Dell Products bør då tilkjennast sakskostnader for alle instansane, jf. tvistelova § 20-2 første ledd. Dell Products har kravd sakskostnader med tillegg av meirverdiavgift. Det må leggjast til grunn at Dell Products som er utanlandsk næringsdrivande, har rett til refusjon for inngåande meirverdiavgift etter meirverdiavgiftslova § 10-1. Meirverdiavgift bør derfor ikkje tilkjennast, jf. Rt. 2011 side 852.
- (60) Sakskostnadskravet for tingretten er i alt 893 918 kroner, der 834 100 kroner er salær og 59 818 kroner utlegg. Motparten har ikkje hatt innvendingar mot beløpet som ikkje avvik særleg frå det staten kravde og fekk godteke i tingretten. Kravet frå Dell Products for tingretten bør godtakast.
- (61) For lagmannsretten har Dell Products kravd i alt 1 021 380 kroner, der 993 000 kroner gjeld salær og 28 380 kroner rettsgebyr. Som det går fram av slutninga i lagmannsretten, kravde staten der vesentleg mindre. Eg er komen til at beløpet går ut over det som er rimeleg og nødvendig, og at salæret bør setjast ned til 600 000 kroner. Det er då teke omsyn til at Dell Products fann det nødvendig å gå djupare inn i ein del tilhøve for lagmannsretten enn for tingretten, og også til at Dell Products ikkje har nokon organisasjon her i landet som kunne støtte prosessfullmektigen. For lagmannsretten blir såleis sakskostnadene sette til 628 380 kroner.
- (62) For Høgsterett er det kravd 203 220 kroner, der 180 000 kroner er salær og resten rettsgebyr. Kravet bør godtakast.
- (63) Etter dette kan sakskostnadene setjast til 1 725 518 kroner.
- (64) Eg røystar etter dette for slik

#### D O M :

1. Likningane av Dell Products for inntektsåra 2003–2006 blir oppheva.
2. I sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høgsterett betaler staten ved Skatt øst til Dell Products 1 725 518 – einmillionsjuhundreogtjuefemtusenfemhundreogatten – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.

- (65) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (66) Dommer **Kallerud:** Likeså.
- (67) Dommer **Falkanger:** Likeså.
- (68) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (69) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

1. Likningane av Dell Products for inntektsåra 2003–2006 blir oppheva.
2. I sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høgsterett betaler staten ved Skatt øst til Dell Products 1 725 518 – einmillionsjuhundreogtjuefemtusenfemhundreogatten – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.

Rett utskrift: