



BI Norwegian Business School - campus Oslo

# GRA 19703

Master Thesis

Thesis Master of Science

Virtual permanent establishment- skattlegging av den digitale økonomien

Navn: Robin Adolfsen, Christoffer Ove Vassdal

Start: 15.01.2019 09.00

Finish: 01.07.2019 12.00

# Virtual permanent establishment - skattlegging av den digitale økonomien

## **Studieprogram**

Master of Science in Business – Major in Business Law, Tax & Accounting

## **Dato for innlevering**

01.07.2019

Veileder: Eivind Furuseth

## **Skrevet av**

Robin Adolfsen

Christoffer Ove Vassdal

## Sammendrag

Denne avhandlingen belyser både norsk og internasjonal skatterett, med et fokus på utarbeidelsen og forslag til modernisering for å imøtekomme den digitale revolusjonen verden har gjennomgått de siste tjue årene.

Digitaliseringen har banet vei for nye, lukrative forretnings- og skattemodeller. Modeller som gir selskaper mulighet til å innhente inntekter fra alle verdens stater, uten å utløse skatteplikt på lik linje som tradisjonelle selskaper med fysisk tilstedeværelse ville ha gjort. En uheldig kombinasjon av utdaterte skattelovverk, både nasjonalt og internasjonalt, har resultert i at jurisdiksjoner ikke korrekt får skattlagt den verdien som skapes i og eksporteres fra deres stat. Selskaper som benytter seg av slike modeller har ofte usedvanlig høye marginer, hvor en stor andel av den overskytende marginen stammer fra den relativt lave andelen skatt selskapene betaler, sett i forhold til selskapets totale profitt.

Både myndigheter og borgere har de siste årene uttalt misnøye over de nye forretningsmodellene, hvor de mener stater snytes for skatt de selv burde ha rett til å kreve. Det har av den grunn blitt iverksatt initiativer av blant andre EU og OECD med intensjon om å utarbeide utbedringer til skatteavtaler for å rettferdig allokere retten til å beskatte den digitale økonomien. Av det arbeid som er utført hittil er tilføyelsen av ulike former for «virtual permanent establishment» til dagens eksisterende «permanent establishment» begrep i OECD mønsteravtale et lovende fremskritt.

Vår intensjon med denne avhandlingen er å se nærmere på enkelte forslag som omhandler tilføyelsen av ulike former for «virtual permanent establishment» og belyse hvorvidt de forskjellige tilnærmingene treffer det formål som er tiltenkt, og hvilke konsekvenser forslagene eventuelt medbringer.

# Innholdsfortegnelse

Sammendrag .....	ii
Innholdsfortegnelse .....	iii
1. Innledning .....	1
1.1 Motivasjon for problemstillingen .....	1
1.2 Problemstilling og struktur .....	2
1.2.1 Problemstilling .....	2
1.2.2 Oppgavens struktur .....	2
1.3 Metode .....	3
1.4 Den digitale økonomien .....	3
1.4.1a Detaljhandel .....	4
1.4.1b Transport og logistikk .....	5
1.4.1c Bank og finansielle tjenester .....	5
1.4.1d Helsetjenester .....	5
1.4.1e TV og media .....	6
1.4.1f Felles konsekvenser for sektorene av digitaliseringen .....	6
1.5 Digitale forretningsmodeller, et eksempel .....	7
2 Gjeldende rett .....	8
2.1 Norsk skatteretts behandling av digitale forretningsmodeller .....	8
2.1.1 Inntekt av virksomhet .....	9
2.1.2 Virksomhet vedkommende utøver eller deltar i .....	11
2.1.3 Drivervilkåret .....	11
2.1.4 Intern rett og skatteavtaler .....	13
2.2 Internasjonal skatterett .....	14
2.2.1 OECD MTC artikkel 5 (1) permanent establishment .....	15
2.2.2 Det må foreligge «a place of business» .....	16
2.2.3 Forretningsstedet må være «fixed» .....	17
2.2.4 Virksomheten må utøves «through» det faste forretningsstedet .....	18
2.2.5 OECD MTC artikkel 5 (4) Unntak: Preparatory or auxiliary character .....	19
2.2.6 Oppsummering av artikkel 5 (1) og (4) .....	20
2.2.7 OECD MTC artikkel 5 (5): Agentregelen .....	21
2.2.8 OECD MTC artikkel 7 .....	24
2.2.9 Utfordringene mellom PE og digitale forretningsmodeller .....	25
3. Status quo .....	27
3.1 Nåværende tilstand i verden .....	27

3.1.1 OECD.....	27
3.1.2 EU-kommisjonen.....	29
3.1.2a Langsiktig.....	31
3.1.2b Interim.....	32
3.2 Land som innfører egne modeller.....	34
3.2.1 Spania.....	34
3.2.2 Storbritannia.....	35
3.2.3 Frankrike.....	35
3.2.4 India.....	35
3.2.5 Israel.....	36
3.2.6 Individuelle lands holdninger oppsummert.....	37
3.3 Norge.....	37
4. Virtual permanent establishment.....	39
4.1 OECD BEPS proposal.....	40
4.1.1 The user participation proposal.....	40
4.1.2 The marketing intangibles proposal.....	42
4.1.3 The significant economic presence proposal.....	43
4.1.3a Vilkår (1) og (2): Brukermasse og brukerdata.....	44
4.1.3b Vilkår (3) og (4): Lokale tilpasninger.....	46
4.1.3c Vilkår (5): Leveranse av varer.....	47
4.1.3d Vilkår (6): Markedsføring.....	47
4.1 BEPS Sammendrag.....	48
4.2 Virtual Agency som skattemessig tilknytning.....	49
4.3 EU-kommisjonen significant digital presence (SDP).....	50
4.3.1 Bokstav a: Inntektsallokering.....	51
4.3.2 Bokstav b: Antall brukere.....	55
4.3.3 Bokstav c: Kontrakter.....	58
4.3.4 Profittallokering etter konstatert VPE.....	59
4.3.5 Økonomiske aktiviteter.....	59
4.3.6 SDP sammendrag.....	61
4.4 Blockchain som løsning på sikkerhet og datalokalisering?.....	62
4.5 CCCTB.....	64
5. Konklusjon.....	65
6. Referanseliste.....	66

# 1. Innledning

## 1.1 Motivasjon for problemstillingen

Den raske utviklingen i dagens teknologiske verden fører med seg nye forretningsmodeller, som over tid har vesentlig endret måten bedrifter opererer på i dag. Spørsmålet er derfor hvorvidt de eksisterende skattesystemer fremdeles er et rettferdig og balansert regelverk, eller om endring av det eksisterende og innføring av nye prinsipper er nødvendig for å gjenopprette balansen.

Beskatning av de største multinasjonale selskapene har vært et omtalt tema både i nasjonal- og internasjonal skattedebatt. Utdaterte skatteregler fra tidlig 19-hundretallet blir i dag utfordret av banebrytende digitale forretningsmodeller, hvor selskaper som Google, Amazon, Facebook og Apple (GAFA) er blant de største utfordrerne.

Et eksempel som belyser kompleksiteten av dagens regelverk er boten Apple fikk i 2016. Apple ble av EU-kommisjonen dømt til å etterbetale €13 milliarder i skatt til den irske stat,<sup>1</sup> pluss en milliard i renter. Hverken Apple eller Irland var enige i avgjørelsen og anket, dog sa de irske myndighetene seg villige til å rette seg etter avgjørelsen kort tid etter anken, og inngikk en avtale med Apple som betalte summen i september 2018.<sup>2</sup> I et utdrag fra «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy» beskriver OECD dagens situasjon og understreker vår motivasjon for temaet:

«Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation».<sup>3</sup>

De siste tiårene har det vært et skifte fra tradisjonelle forretningsmodeller, som i hovedsak baserte seg på salg av fysiske varer og tjenester i en fysisk butikk, til digitale forretningsmodeller som ofte ikke tar utgangspunkt i fysiske, men immaterielle varer og tjenester uten fysisk tilstedeværelse. Formålet med denne avhandlingen er å belyse de utfordringer det digitale skiftet har medført for det

---

<sup>1</sup> EU (2017, 4. oktober)

<sup>2</sup> NTB (2018)

<sup>3</sup> OECD (2014) «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», s. 163

nasjonale- og internasjonale skattesystemet. Videre vil vi analysere enkelte forslag for implementering av nye, og eksisterende lover for å imøtekomme den digitale utviklingen.

## 1.2 Problemstilling og struktur

### 1.2.1 Problemstilling

Hvorvidt forslagene som omhandler tilføyelsen av en form for «virtual permanent establishment» treffer det formål som er tiltenkt, og hvilke konsekvenser forslagene medbringer.

### 1.2.2 Oppgavens struktur

Vi har valgt å legge fokus på den digitale økonomien, hvor vi ser det opp mot gjeldende skatterett i Norge samt internasjonale skatteavtaler. Vi setter søkelys på skatteavtaler og forslag til endringer i dem, da skatteavtaler avgjør hvilken stat som må lempe sitt skattefundament til fordel for en annen når begge har krav på å skattlegge et selskap etter intern rett i de respektive landene.

Vi tar så for oss status quo på nasjonalt og internasjonalt nivå hvor vi belyser forskjellige holdninger og initiativer til samspillet mellom den digitale økonomien og dagens skattelovverk.

Basert på dette har vi så valgt å ta et dypdykk i de forskjellige tilnærmingene EU-kommisjonen og OECD BEPS (Base Erosion and Pofit Shifting) prosjektet har til endring av begrepet «permanent establishment» (PE) i OECD Model Tax Convention (MTC), som inkluderer tilføyelsen av en form for «virtual permanent establishment» (VPE), for å imøtekomme digitale forretningsmodeller.

### 1.3 Metode

Vår oppgave tar utgangspunkt i norsk, europeisk og internasjonal skatterett, og det er derfor naturlig å benytte juridisk metode. Vår intensjon for avhandlingens juridiske analyse er en sammenfatning av intern og internasjonal begrepstolking, hvor vi tar hensyn til ulike rettstradisjoner og tolkningsmetoder for å sikre en korrekt analyse av lovverkene. Det er per i dag en begrenset mengde litteratur som omfatter EU-kommisjonens og OECDs nylig fremlagte direktiver og forslag til endring av skatteavtaler. Vi vil derfor vektlegge OECDs mønsteravtale med tilhørende kommentarer i tolkningen av internasjonal skatterett samt støtteanalysen på meninger/uttalelser og perspektiver fra enkeltpersoner, selskaper samt regjeringer, der det er tilgjengelig.

### 1.4 Den digitale økonomien

Bente Solli Storehaug, CEO i Digital Hverdag, beskriver digitaliseringen av verdens økonomien<sup>4</sup> med «i dag destrueres det etablerte når ny teknologi bringer bedre tjenester og produkter til markedet. Digitaliseringen fjerner fordyrende mellomledd, går til angrep på ineffektivitet og utfordrer modellene i alle tradisjonelle virksomheter».

Den globale verdensøkonomien er under en digital transformering. Deloitte mener at digitalisering av økonomien handler om å utnytte den nyeste teknologien til å gjøre akkurat hva man alltid har gjort – bare bedre.<sup>5</sup> Ryggraden i den digitale økonomien er «hyperconnectivity»,<sup>6</sup> som innebærer økende sammenheng mellom mennesker, organisasjoner, internettbaserte maskiner, mobilteknologi og Internet of Things (IoT). Dette har bidratt til at Uber har blitt et av verdens største taxiselskaper uten å fysisk eie en eneste taxi. Facebook som er verdens mest populære mediaeier, skaper ikke noe innhold selv. Airbnb, som er verdens største leverandør av overnattingstjenester, eier svært få eiendommer selv.

---

<sup>4</sup> Storehaug, B.S. (2015)

<sup>5</sup> Cassar, C., Heath, D. & Micallef, L. (2019)

<sup>6</sup> Cassar, C., Heath, D. & Micallef, L. (2019)



Ofte omtaler man den digitale økonomien som «e-commerce», eller «electronic commerce», og OECD beskriver dette som:

«... the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks... the ultimate delivery of the goods or service do not have to be conducted online... An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations».<sup>7</sup>

De aller fleste bransjer og industrier har i en eller annen form blitt påvirket av digitalisering og e-commerce. De 20 største teknologiselskapene i verden målt etter «market capitalisation»<sup>8</sup> har gått fra å representere syv prosent i 2006 til 54 prosent i 2017.<sup>9</sup> En av grunnene til denne utviklingen er bidrag i form av nye muligheter for mennesker, virksomheter, investorer og offentlige administrasjoner. Utfordringen denne hurtige utviklingen skaper, særlig for Europa, er å utnytte disse digitale mulighetene for å sikre konkurranseevne, og samtidig sikre et rettferdig og troverdig skattesystem. De neste punktene inneholder eksempler på hvordan digitalisering og ny teknologi har endret bransjene, og hvordan dette har påvirket nasjonale og internasjonale skattemodeller.

#### 1.4.1a Detaljhandel

Digitaliseringen av økonomien har gjort det mulig for butikker å la kunder kjøpe produktene deres på nett. Kjøp av varer på nett betyr at selskapene mottar store mengder data om kundenes kjøpsatferd. Innsamlingen av brukerdata har ført til at selskapene kan tilby persontilpassede reklamer, tilbud og tjenester. Et typisk eksempel på dette er fra detaljhandelselskapet Target i USA, hvor de har utviklet algoritmer som for eksempel tilbyr rabattkuponger på melk til kunder som kun handler frokostblanding og ikke melk i deres butikker (ettersom melk og frokostblanding hører sammen).<sup>10</sup> Det har også gjort det mulig for forhandlere å håndtere logistikk- og forsyningsbutikker med produkter, noe som har hatt en betydelig positiv innvirkning på produktiviteten.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> OECD (2014), «The digital economy, new business models and key features» s. 74

<sup>8</sup> Markedsverdi

<sup>9</sup> COM(2017) 547 final. s.4

<sup>10</sup> Duhigg, C. (2012)

<sup>11</sup> OECD (2014), «The digital economy, new business models and key features» s. 72

#### 1.4.1b Transport og logistikk

Digitaliseringen av logistikksektoren har ført til at man kan spore produkter, og kjøretøyene som frakter disse, i realtid. IoT- og blockchainteknologi<sup>12</sup> gir informasjon i realtid, blant annet om temperatur og fuktighet basert på små sensorer som kontinuerlig overfører data. Fjernmåling av transportkjøretøy har bidratt til økt drivstoffeffektivitet og optimalisering av transportnettverket. Ettersom all data blir samlet og lagret, skapes det en kommersiell verdi av datasettene som kan selges videre.<sup>13</sup>

#### 1.4.1c Bank og finansielle tjenester

FinTech er et begrep som har vokst fram de siste årene og er en forkortelse for finansiell teknologi. Finanstilsynet definerer FinTech som et «felles begrep for informasjonsteknologien som brukes i bank-, finansierings-, investerings- eller betalingstjenester».<sup>14</sup> FinTech har gjort det mulig for kunder å ha svært god oversikt over personlig økonomi, utførte transaksjoner osv. Utnyttelse av kundedata har skapt muligheter for finansinstitusjoner å tilby personifiserte forsikringer og budsjetter, som videre kan utnyttes av institusjonene for å generere annonseinntekter.

#### 1.4.1d Helsetjenester

Den digitale økonomien har satt en ny standard for helsetjenester, hvor blant annet kunstig intelligens gir leger og helsepersonell mer presis diagnostisering av pasienten, noe som kan føre til forbedret behandling av pasienten.<sup>15</sup> Ettersom det blir brukt svært mye teknologi i denne sektoren, mottar leger og sykehus enorme mengder data som kan utnyttes til å effektivisere sine prosesser blant annet gjennom elektroniske helsejournaler.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> Se kapittel 4.4 for videre drøftelse og forklaring av blockchain

<sup>13</sup> OECD (2014), «The digital economy, new business models and key features» s. 72

<sup>14</sup> Finansiell teknologi (FinTech). (2019)

<sup>15</sup> Vanebo, O. (2017)

<sup>16</sup> OECD (2014), «The digital economy, new business models and key features» s.73

#### 1.4.1e TV og media

Lineær TV møter konkurranse fra internettbaserte strømmetjenester og TV-kanaler som Netflix og TV2 Sumo. Netflix spår selv at det vil eksistere omkring 48 millioner internettbaserte TV-kanaler innen 2025.<sup>17</sup> Facebook utfordrer tradisjonelle tabloidaviser hvor det ikke lenger bare er redaktørene selv som publiserer og skaper materialet, men hver enkelt bruker bidrar til innholdet.

#### 1.4.1f Felles konsekvenser for sektorene av digitaliseringen.

Et fellestrekk for de overnevnte sektorene er innsamling og utnyttelse av data. Big Data, mobil og skytjenester tilrettelegger for helt nye virksomheter og forretningsmodeller.<sup>18</sup> Store mengder data blir samlet inn og brukt for å optimalisere tjenester, effektivisere prosesser og øke treffsikkerheten i produktutvalget til bedriftene. Hvor integrert dataen er i forretningsmodellene til de forskjellige bedriftene og bransjene varierer, men for noen av selskapene er det dataen som muliggjør profitt. Digitale forretningsmodeller og brukerdeltakelse har gjort det mulig for selskapene å tilby sine digitale tjenester gratis mot at brukerne godtar at informasjon om dem samles inn. Det er klart at verdiskapningen i digitale forretningsmodeller krever aktiv deltakelse av brukerne, og at man derfor kan si at brukerne av de digitale tjenestene skaper verdi for selskapene. Uten brukernes aktive deltakelse ville flere av selskapenes forretningsmodeller vært verdiløse.

Brukerdata som blir samlet inn og lagret på datamaskiner og servere<sup>19</sup> er av en immateriell karakter, noe som innebærer at det verken er noe fysisk eller håndfast ved dataens egenskaper. Som vi vil utdype i kapittel 2 tar dagens skattesystem lite hensyn til verdiskapningen brukerdata har for enkelte selskaper og bransjer, som for eksempel GAFA-selskapene. Brukerdata skaper i seg selv ingen skattemessig tilknytning (nexus) til en stat.<sup>20</sup> For å skape dette må det foreligge et fast driftssted (PE) etter internasjonal skatterett i en stat, noe immaterielle eiendeler ikke gjør. Antakeligvis er det nærmeste vi kommer å ta utgangspunkt i en server hvor

---

<sup>17</sup> Storehaug, B.S. (2015)

<sup>18</sup> OECD (2014), «The digital economy, new business models and key features» s.73

<sup>19</sup> Treasury report, supra note 1, at 45. Definisjon av en server: «en server er en maskin som lagrer informasjon og samtidig tilgjengeliggjør informasjonen for andre på et nettverk» (vår oversettelse).

<sup>20</sup> OECD (2019) MTC s. C(5)-49 punkt 123

brukerdataen blir lagret, eller hvor nettsidene er operert fra. Hvorvidt servere og internettsider liggende på servere kan utgjøre et PE, drøftes videre i kapittel 2.2.

### 1.5 Digitale forretningsmodeller, et eksempel

Ettersom GAFAselskapene har likhetstrekk ved sine forretningsmodeller hva gjelder digitale annonsesalg, innsamling og salg av brukerdata, tar vi her for oss Google som et eksempel på hvordan deler av deres digitale forretningsmodell er konstruert.

Google sine gratistjenester sto for 116,3 milliarder dollar (av Googles totale globale inntekter på 136,2 milliarder dollar) i annonseinntekter i 2018.<sup>21</sup> Selve salget av annonseplasser foregår ved at annonsører legger inn bud i en budrunde med andre annonsører om å få plassert reklame av deres produkter og tjenester på søkerresultatsider. Google tar betalt hver gang en bruker av søkemotoren ser og trykker på en annonse.<sup>22</sup>

Google tilbyr plattformen sin til brukere uten å ta betalt, mot at de får lov til å samle inn data om brukernes søkevaner ved å kreve at personlig data blir samlet inn. Dataen, som samles inn fra forskjellige land, blir prosessert og brukt i deres selvprogrammerte algoritmer. Algoritmene kan dermed plassere annonsen basert på geografi, kjønn, alder, sivilstatus, nettsøk osv. Desto flere som bruker plattformen til Google, desto mer brukerdata mottar de.

Formålet med dette eksempelet er å vise til at verdiskapning skjer på grunnlag av innsamlet brukerdata og egenutviklede algoritmer hos Google. Behovet for å være fysisk tilstedeværende i landet hvor dataen blir innsamlet og hvor annonsene blir solgt, er tilnærmet lik null eller ikke eksisterende for selskapet.

---

<sup>21</sup> Statista (2019, februar)

<sup>22</sup> Cellan-Jones, R. (2018)

## 2 Gjeldende rett

### 2.1 Norsk skatteretts behandling av digitale forretningsmodeller

Som nevnt tidligere<sup>23</sup> har introduksjonen av digitale forretningsmodeller gjort det mulig for selskaper å levere varer og tjenester til en global kundemasse uten at selskapet er hjemmehørende eller er fysisk tilstede i de landene. For skattlegging av virksomheter som strekker seg over landegrensener er det naturlig å se til skattelovens §2-3 (1) bokstav b. Her fremgår det at selskap som ikke er hjemmehørende og derav ikke har skatteplikt etter §§2-1 eller 2-2 plikter likevel å svare skatt av «inntekt av virksomhet ... som vedkommende *utøver eller deltar i* og som *drives her* eller *bestyres herfra*» (vår utheving). Hensikten bak bestemmelsen er å sikre rettferdighet mellom de selskapene som er hjemmehørende i riket og dermed svarer skatt til riket, samt de virksomheter som er hjemmehørende i en annen stat men som av virksomhetens karakter plikter å svare skatt, gitt at de tre kumulative vilkårene oppfylles. Det må være «inntekt av virksomhet» som vedkommende «utøver eller deltar i» og til slutt «drives her eller bestyres herifra». Vi vil videre i dette kapitlet se på skattlegging av selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge og se de kumulative vilkårene som følger av §2-3(1) b, opp mot digitale forretningsmodeller.

Vi mener man skal vurdere både skattemessig likebehandling og rettferdighetsprinsipper når en vurderer oppfyllelsen av vilkårene i den forstand hvor det skal ilegges skatt på utenlandske selskaper. Det må nevnes at skatteplikten er til en viss grad begrenset da «bestemmelsen bygger på et kildeprinsipp, det vil si at inntekt knyttet til norsk kilde skattes her».<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Kapittel 1.1 og 1.2

<sup>24</sup> Ot. prp. nr. 86(1997-98) s.34

### 2.1.1 Inntekt av virksomhet

Et av kriteriene for å skattlegge selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge beror seg på begrepet «inntekt av virksomhet» og dets betydning. Begrepet er således det første vilkåret i §2-3 (1) bokstav b og må sees i sammenheng med § 5-1 (1) jf. §5-30 (1) hvor det fremgår at «Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid ... eller virksomhet» hvor «Fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester». En vurdering av selskapets intensjon med hensyn til aktivitetenes økonomiske karakter, i den forstand at de gir muligheten til å gi overskudd samt varigheten av aktiviteten avgjør hvorvidt kriteriet er oppfylt.<sup>25</sup>

Det vil her være naturlig å ta utgangspunktet i §5-30 (1) hvor det fremgår at «fordel vunnet ved virksomhet omfatter *blant annet* fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester» (vår utheving). Bestemmelsen i §5-30 første ledd presiserer begrepet fra §5-1 (1) hvor det fremgår at fordel vunnet ved realisasjon av andre formuesobjekter også anses som vunnet ved virksomhet. Begrepet skal således tolkes på samme måte som «næringsvirksomhet».<sup>26</sup> Det er derfor naturlig å tolke ordlyden slik at fordel vunnet også gjelder ved realisasjon i sammenheng med digitale og virtuelle formuesobjekter, og omsetning av virtuelle varer eller tjenester.

Det fremgår imidlertid ikke av §5-1 at enhver aktivitet er virksomhet selv om de gjentas over tid og bidrar til økonomisk vinning. Det bør dermed drøftes hva som ilegger begrepet virksomhet. Av rettspraksis fremgår det enkelte krav knyttet opp mot begrepet, hvor det stilles krav til at aktiviteten må være egnet til å gi overskudd, ha en økonomisk karakter, være på skatteyers egen regning, samt ha et visst omfang og varighet.<sup>27</sup>

Fra forarbeidene<sup>28</sup> fremgår det at enkeltstående transaksjoner i seg selv ikke kan anses som virksomhet. Kravet om omfang og varighet har av den grunn ikke en særdeles streng tolkning. Det legges vekt på intensjonen bak, eksempelvis en intensjon om et varig inntektserverv, som nødvendigvis ikke må bestå av en rekke transaksjoner over en lengre tidsperiode. Det er her forholdene rundt aktiviteten(e) som avgjør hvorvidt kriteriet er oppfylt. Det vil således være likegyldig om det er

<sup>25</sup> Zimmer, F. (2014) s.140

<sup>26</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-98)

<sup>27</sup> Skatte-ABC (2018-2019) s.1531

<sup>28</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-98) s.48

fysiske eller digitale transaksjoner som er knyttet opp mot aktiviteten, da det her kun stilles krav til omfang og varighet og ikke type. Det må imidlertid tas stilling til om en skal vurdere subjektets globale aktiviteter som en helhet eller kun de med tilknytning til Norge. I Skatte-ABCs generelle definisjon av virksomhet fremgår det at «Det har ingen betydning for spørsmålet om det foreligger virksomhet om aktiviteten er utført i Norge eller utlandet».<sup>29</sup> Dette innebærer at et subjekt som oppfyller begrepet for virksomhet ved omfang og varighet i utlandet også regnes som virksomhet i Norge selv om den aktivitet som utføres i Norge i seg selv ikke er å anse som virksomhet.

Det stilles så krav til at aktiviteten skal være av en økonomisk karakter og er egnet til å gi overskudd. Av Ringnesdommen<sup>30</sup> uttalte Høyesterett at «virksomhet må være objektivt egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at drifter isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktiviteten som utøves, overstiger inntektene.» Det må dermed ikke bare være en intensjon om overskudd, men aktiviteten som helhet må være egnet til å kunne gi en økonomisk gevinst. Det skilles ikke på hvordan aktiviteten er egnet til å gi overskudd, som tilsier at det ikke er begrensninger i forhold til om aktiviteten er fysisk eller virtuell. I praksis er det som oftest liten tvil om aktiviteten er av økonomisk karakter.<sup>31</sup>

Videre stilles det et krav om at aktiviteten utføres på skatteyters regning og risiko. Det fremkommer av forarbeider<sup>32</sup> at aktiviteten utføres av subjektet personlig eller noen som kan ham likestilles. Det stilles ikke krav til manuelt eller fysisk arbeid, kun hvem som til sist står ansvarlig for aktiviteten. Vi tolker det slik at en robot som utfører virtuelle tjenester ikke strider mot disse kravene, når subjektet har en tilknytning til roboten og aktiviteten(e) som utføres.

Tar man utgangspunkt i de krav som stilles av de ovennevnte bestemmelser, er det lite som tilsier at virtuell og digitale aktiviteter ikke skal regnes som virksomhet. Det er ingen klare begrensninger som er egnet for å skille aktiviteter basert på teknologien brukt eller lokasjonen. Det er dermed naturlig å konkludere med at det for virtuelle og digitale aktiviteter skal på lik linje som fysiske aktiviteter tas en

---

<sup>29</sup> Skatte-ABC (2018-2019) Virksomhet-allment pkt. 3.1. s.1531

<sup>30</sup> Rt. 1985 s.319

<sup>31</sup> Rt. 1985 s.319

<sup>32</sup> Ot.prp. nr.86 (1997-98) s.48

vurdering hvorvidt de oppfyller de overnevnte kravene for å være definert som inntekt av virksomhet etter §2-3 (1) bokstav jf. §§5-1 (1) og 5-30 (1).

### 2.1.2 Virksomhet vedkommende utøver eller deltar i

Det å utøve en aktivitet innebærer hvorvidt skatteyder kan identifiseres med de verdiskapende aktivitetene. Det stilles ikke krav til at subjektet selv er aktivt med i utøvelsen av aktiviteten da det er nok at subjektet «deltar i» aktiviteten, i den forstand en kan være en passiv deltaker.<sup>33</sup> Såfremt aktivitetene utfyller de krav som tidligere er nevnt og dermed blir definert som virksomhet, beror neste drøftelse på om subjektet er delaktig i eller selv utøver aktivitetene. Det kan her trekkes linjer mot tidligere nevnt krav om at aktiviteten skal være på skatteyers egen regning og risiko.<sup>34</sup> Kravet innebærer å tydeliggjøre sammenhengen mellom skatteyder og aktivitetene. Sett i lys av virtuelle og digitale aktiviteter kan man se en sammenheng mellom subjektet og digitale aktiviteter uavhengig av geografisk lokasjon av aktivitet og subjekt, da internett muliggjør globale aktiviteter fra lokale stasjoner.

### 2.1.3 Drivervilkåret

Av §2-3 (1) bokstav b følger det til slutt at virksomheten må således drives her eller bestyres herfra. Av «Oddfjelldommen»<sup>35</sup> fremgår det av høyesterett et krav om at kun kjerneaktiviteter kan oppfylle drivervilkåret. Dommen omhandler hvorvidt et utenlandsk selskap med delt eierskap til en norsk rigg kan anses å drive utleievirksomhet i Norge ved å benytte seg av et norsk managementselskap. Her ble det norske managementselskapets bidrag sett på som støtteaktiviteter, da verdien av disse aktivitetene utgjorde en liten andel av den totale leiesum (11 av totalt 540 millioner NOK). Selv om dette er høyesteretts nyeste behandling av drivervilkåret bør det tas hensyn til at det her er snakk om en spesifikk type virksomhet som ikke enkelt kan kobles opp mot virtuell og digital virksomhet, som digitalt annonsesalg. I likhet med Zimmer er vi kritiske til skillet av kjerneaktiviteter og støtteaktiviteter, da «støttefunksjoner ikke er et kjent skatterettslig begrep».<sup>36</sup> Videre må det tas

---

<sup>33</sup> Naas (2011) s.295

<sup>34</sup> Se kapittel 2.1.1

<sup>35</sup> Rt. 2015 s.1360

<sup>36</sup> Zimmer (2016) s. 246



stilling til at førstvoterende ikke har et klart skille mellom hvorvidt det foreligger skatteplikt til Norge (subjektspørsmålet) og beregningen av den inntekt som kan knyttes til virksomheten i Norge (tilordning av inntekt), som normalt holdes adskilt.<sup>37</sup>

Skillet mellom type aktiviteter som utført i Oddfjelldommen, bør tas hensyn til også ved drøftelsen av virtuelle og digitale aktiviteter. Dommen spisser seg inn på konkrete enkeltstående aktiviteter i Norge og kan med det ikke direkte brukes som svar for virtuelle aktiviteter, men er med på å tolke intensjonen bak lovverket. Det må her vises til en overføring av prinsippene fra domsavgjørelsen i lys av digitale og virtuelle aktiviteter, hvor en analyserer hver aktivitet separat og gjør individuelle skjønnsmessige vurderinger.

Ved spørsmålet om beskatning etter sktl. §2-3 (1) b. la høyesterett vekt på skillet mellom støtte- og kjerneaktiviteter i Oddfjelldommen. Det er derfor naturlig å videreføre denne sontringen ved drøftelsen rundt drivervilkåret og den påfølgende skatteplikt for virtuelle og digitale virksomheter. Hvorvidt vi kan vektlegge OECD MTC sine kommentarer på det konkrete temaet kan ankres i en uttalelse fra Høyesterett<sup>38</sup> i 2001. Høyesterett uttalte da, ved tolkning av den gang sktl. §15 bokstav c, (nå sktl. §2-3 (1) bokstav b) at OECDs mønsteravtale og kommentarer er «supplementære rettskilder som ... kan kaste lys over tolkningsspørsmålet ...» og være av «viss interesse» (vår utheving). Det kan derfor være nærliggende å drøfte aktivitetene som utføres med tilknytning til Norge særskilt for å avgjøre spørsmålet om skatteplikt til Norge.

Videre mener vi både «Germanidommen»<sup>39</sup> og «Safe Services-dommen»<sup>40</sup> er verdt å nevne. Førstnevnte tar for seg et minstekrav for tilstedeværelse i Norge for utenlandske selskaper. Av dommen kommer det fram at selskapet selv ikke må være tilstede i Norge, men at en representant i Norge er tilstrekkelig for å oppfylle drivervilkåret. Den andre dommen tar for seg et lignende scenario, hvor det utenlandske selskapet ble ansett for selv å utøve virksomheten, gjennom bruken av en representant som fysisk var tilstede i Norge. Det er her verdt å nevne begge dommenes fokus på den fysiske tilstedeværelsen av representanter.

---

<sup>37</sup> Zimmer (2016) s. 245

<sup>38</sup> Rt. 2001 s.512

<sup>39</sup> Rt. 1918 s.474

<sup>40</sup> Rt. 2001 s.512

Spørsmålet om hvorvidt digitale aktiviteter i seg selv kan oppfylle drivervilkåret er komplisert da samtlige av de dommene vi finner relevante tar for seg varierende former for fysisk tilstedeværelse i Norge. Det er på det rene at Høyesterett kun anser kjerneaktiviteter som relevante ved spørsmål om drivervilkåret. Spørsmålet om hvorvidt aktiviteten er å anse som kjerneaktivitet eller ikke, mener vi er lite relevant ettersom Høyesterett har fokusert på kravet til at fysisk tilstedeværelse i Norge må finne sted for å anse noen for å «drive her».

Vi kan dermed konkludere med at digitale aktiviteter i seg selv ikke er nok til å oppfylle drivervilkåret,<sup>41</sup> og dermed ikke skatteplikt til Norge.

#### 2.1.4 Intern rett og skatteavtaler

Videre ønsker vi å belyse situasjoner hvor et utenlandsk selskap etter norsk rett er skattepliktig til Norge, men samtidig må svare skatt til det landet selskapet selv hører hjemme. Situasjonen som her oppstår blir omtalt som dobbeltbeskatning.<sup>42</sup> Som et tiltak for å motarbeide situasjoner hvor selskaper blir gjenstand for dobbeltbeskatning har land inngått skatteavtaler seg imellom. En skatteavtale har til formål å blant annet «dele skattefundamentet og lemping av den, for å helt eller delvis unngå dobbeltbeskatning».<sup>43</sup> Det følger av førstvoterende i «Uncle John-dommen»<sup>44</sup> at skatteavtaler som følge av dobbeltbeskatningsloven har samme trinnhøyde som Norges lover.

Slik vi ser det, er det få dommer og praksis i Norge vedrørende problematikken om skatteplikt av digitale forretningsmodeller tatt i betraktning mengden digitale modeller og selskaper som er i Norge, særlig gjelder dette mangelen på praksis med fokus på «drivervilkåret». Dette kan bero på at de fleste utlendingene sannsynligvis er hjemmehørende i stater Norge har skatteavtaler med. Det resulterer i at man ser til skatteavtalene og PE ved spørsmål om skatteplikt. Vi har derfor valgt å vektlegge skatteavtalene videre i vår analyse. Ettersom de fleste skatteavtalene Norge har

---

<sup>41</sup> Sktl. §2-3 (1) b.

<sup>42</sup> Zimmer (2017) Side 30

<sup>43</sup> Dobbeltbeskatningsloven §1 (1)

<sup>44</sup> Rt. 1994 s.132

inngått er basert på OECD Model Tax Convention<sup>45</sup> vil vi videre ta for oss mønsteravtalen og forslag til endringer av denne.<sup>46</sup>

## 2.2 Internasjonal skatterett

Betriebsstätte, som oversettes til fast driftssted/PE, har sin opprinnelse i Tyskland og prøyssisk lovgivning.<sup>47</sup> Ordet Betriebsstätte har røtter helt tilbake til 1845 ved «industrial code of Prussia», og uten å ha blitt brukt i en skattemessig sammenheng på den tid.

Ettersom man så et voksende problem ved dobbeltbeskatning mellom Prøyser og Østerrike-Ungarn, ønsket man å spesifisere rettsregler for hvordan man skulle beskatte inntekt vunnet i den andres stat. Et selskap i den andre stat skulle bare skatte av inntekt dersom selskapet hadde fast og fysisk tilstedeværelse (stehendes Betrieb) i jurisdiksjonen. Rettspraksisen vedrørende stehendes Betrieb utviklet seg videre til å bli kjerneelementer i konseptet fast driftssted (PE).

Dagens internasjonale skattesystem reflekterer fortsatt de prinsipper og strukturer som ble skapt i 1920 av League of Nations (Folkeforbundet).<sup>48</sup> Reglene ble utviklet i en verden hvor internasjonal handel gjaldt fysiske produkter, og kommunikasjonen mellom selskaper og stater var mindre effektiv og utviklet. The International Chamber of Commerce (ICC) uttalte, på vegne av verdens selskaper et behov for internasjonale reguleringer og modeller for å unngå dobbelt beskatning. Diskusjonene rundt internasjonal skatt førte til at De forente nasjoner (FN) i 1928 utviklet den første modellen for internasjonale skatteavtaler for å forhindre dobbelt beskatning.

Ettersom Folkeforbundet ble nedlagt i 1946, tok OECD (stiftet som OEEC) over arbeidet med utformingen av modellen, og fremla et førsteutkast av mønsteravtalen i 1963. Fast driftssted ble her definert som «a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on». I dag er denne definisjonen nesten identisk lik MTC artikkel 5 (1). Modellen FN utviklet blir i dag sett på som grunnfundamentet i OECDs mønsteravtale og dagens internasjonale skatteavtaler.

---

<sup>45</sup> Zimmer (2017) s. 60

<sup>46</sup> Se kapittel 4 for videre drøftelse av forslag til endring

<sup>47</sup> Skaar (1998) s. 91

<sup>48</sup> Kobetsky, M. (2011)

Vi vil i neste kapittel redegjøre for grunnregelen om permanent establishment (PE), som er definert i MTC artikkel 5 (1), (2) og (4), og knytte artikkelen opp mot salg av digitale tjenester. Videre går vi inn på de vilkår MTC artikkel 5 (5) reiser vedrørende representanter som PE, og undersøke om servertilbydere og internettsider kan opptre som agenter for et utenlandsk selskap (Agentregelen).

### 2.2.1 OECD MTC artikkel 5 (1) permanent establishment

OECD MTC artikkel 5 (1) definerer «permanent establishment» som «a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on»<sup>49</sup> Av ordlyden fremkommer det tre hovedvilkår.<sup>50</sup>

1. Det må foreligge «a place of business».
2. Forretningsstedet må være «fixed», som forutsetter et krav om både sted og tid.
3. Virksomheten må utøves «through» et fast forretningssted.

I artikkel 5(2) bokstav a-f blir det ramset eksempler som særlig skal regnes til fast driftssted; hvor ledelsen styres fra, kontor, en filial, produksjonslokale mm. (vår oversettelse). Utfordringen i dagens digitale økonomi er at eksemplene gjelder tydelige og klare fysiske tilfeller (eiendom, fysisk materiale osv.), og er derfor ikke relevant for salg av digitale tjenester som annonsesalg eller verdiskapningen brukerdata har i digitale forretningsmodeller.

Vi vil her se på hovedvilkårene, og i korte trekk drøfte hvorvidt en server oppfyller følgende krav til å opptre som et fast driftssted da innsamling og lagring av data som regel skjer på og eller gjennom servere. Innsamling og lagring av brukerdata vil være en sentral del i vår videre analyse i kapittel 4. MTC artikkel 5 (4)<sup>51</sup> som dreier seg om hvilke aktiviteter som faller inn under unntak om fast driftssted i artikkel 5 (1) blir drøftet i kapittel 2.2.5.

---

<sup>49</sup> OECD (2019) MTC s.M - 19

<sup>50</sup> OECD (2019) MTC s.C(5) – 3 punkt 6

<sup>51</sup> «aktiviteter av forberedende og hjelpende karakter»

### 2.2.2 Det må foreligge «a place of business»

Spørsmålet blir her hva som kan defineres som et forretningssted ved salg av digitale tjenester.

Det fremkommer av artikkel 5 (1) at det må foreligge et forretningssted, hvor det er tilstrekkelig at virksomheten har en viss tilhørighet «a certain amount of space ...». Av ordlyden fremkommer det at det kreves kun et mindre tilgjengelig område for å oppfylle dette kravet.<sup>52</sup> Videre fremkommer det at maskiner og annet utstyr faller inn under definisjonen av forretningssted, noe som medfører at det ikke nødvendigvis må være store fasiliteter som fabrikker, produksjonshaller, fysiske butikker mv. for å utgjøre et forretningssted.<sup>53</sup>

I kommentarene til MTC blir spørsmålet om hvorvidt en internettside/plattform som selger digitale tjenester oppfyller kravet om forretningssted drøftet, hvor det fremgår at «...an Internet web site ..., *does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a place of business as there is no facility such as premises ..., machinery or equipment as far as the software and data constituting that web site is concerned*»<sup>54</sup> (vår utheving).

Det kommer fram at det her er snakk fysiske gjenstander, og at en internettside/plattform på internett ikke er å betrakte som et forretningssted grunnet dets immaterielle karakter.

Ettersom data og andre digitale tjenester som regel er lagret, administrert og prosessert på fysiske servere, kan det tenkes at en slik server kan oppfylle kravet om «a fixed place of business».<sup>55</sup>

Vi kan lese i kommentarene<sup>56</sup> at «... the *server* on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute *a fixed place of business of the enterprise that operates that server*» (vår utheving)

Av ordlyden i «the enterprise that operates that server» stilles det et krav om at serveren er eid av selskapet. Ettersom skybasert datalagring og leie av servere ofte er tjenester som blir brukt av selskaper, er det forholdsvis lett å komme seg unna

<sup>52</sup> Zimmer (2017) s. 197

<sup>53</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) - 4 punkt 10.

<sup>54</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) - 49 punkt 123.

<sup>55</sup> OECD (2019) MTC s.M - 19

<sup>56</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) - 49 punkt 123

kravet om å eie serveren. Etter artikkel 5 (1) kan en server likevel oppfylle kravet om et forretningssted.

En av utfordringene med å ta utgangspunkt i servere som fast driftssted er at disse lett kan flyttes og byttes med andre servere over landegrensene og dermed til et land med svært lav skattesats. Et eksempel på aksept av dette vises i svensk rettspraksis, hvor det fremkommer at: «A PE could arise even if the business activity consists only of storing and processing information on a server located in Sweden and even if the server is not used in direct contact with the customers».<sup>57</sup> Dette viser at enkeltstater er åpne for å anse servere som forretningssted.

### 2.2.3 Forretningsstedet må være «fixed»

Det andre kravet er at forretningsstedet må være fast. I dette ligger det et stedskrav og et varighetskrav.

Stedsvilkåret innebærer et krav om en kobling mellom forretningsstedet og et geografisk punkt. Det er tilstrekkelig at «the equipment remains on a particular site», og at utstyret ikke må være fysisk festet i bakken hvor det brukes.<sup>58</sup> Eksempelvis er det slik at en fiskebåt som forlater en havn ikke oppfyller dette kravet, da det mangler det geografiske tilknytningspunktet. En båt som er forankret til land og som for eksempel tjener som et museum, oppfyller stedskravet, jf. *Alphawelldommen*.<sup>59</sup> Sett i lys av avgjørelsen til «Dutch supreme court»<sup>60</sup>, som bekreftet at et sirkustelt kan oppfylle stedskravet, vil selve mobiliteten til båten heller ikke være til hinder for å oppfylle stedskravet.

Det andre kravet dreier seg om varighet (varighetsvilkåret). Det fremkommer i MTC artikkel 5 (1) at for å oppfylle dette kravet, kan det være tilstrekkelig med kun en kort periode. Hva en kort periode dreier seg om, kan tolkes ut i fra kommentarene som sier at «...experience has shown ... normally have not been considered to exist ... for less than six months»<sup>61</sup> (vår utheving). Utgangspunktet er dermed at man ikke anser forretningsstedet som fast om virksomheten har blitt utøvd «for less than

<sup>57</sup> Bolmstrand, S., & Christensen, M. (2018)

<sup>58</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) - 8 punkt 21

<sup>59</sup> Rt. 1994 s. 752 og Zimmer (2017) s. 199

<sup>60</sup> Hans Pijl, (2002)

<sup>61</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) – 10 punkt 28

six months». Dette ble også slått fast i PGSDommen, hvor høyesterett slo fast at to utførte oppdrag på henholdsvis 25 og 41 dager ikke oppfylte varighetskravet i artikkel 5 (1).<sup>62</sup> Det må derfor legges til grunn et tidsperspektiv på seks måneder for å oppfylle varighetsvilkåret. Likevel er det viktig å presisere at artikkel 5 ledd 3 i MTC er en av de mest modifiserte artiklene med varighetsvilkåret tatt i betraktning, der en ser at varighetsvilkåret varierer fra tre til tolv måneder basert på skatteavtalene mellom land.<sup>63</sup>

Dersom vi ser på inntekt av digitale tjenester, er det store utfordringer når en tar sikte på å se på servere som fast driftssted. Om serveren flyttes før det har gått seks måneder, noe som enkelt lar seg gjøre grunnet gjenstandens mobilitet og muligheten til å bytte server, vil ikke varighetsvilkåret være oppfylt. Dette medfører at et selskap kan bytte lokasjon på sine servere og for alltid unngå å oppfylle kriteriet om å være «fast». Santos & Lopes konkluderer i sin artikkel «Tax Sovereignty, Tax competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of permanent establishment» med at vilkåret fixed place er utdatert og ikke er i stand til å håndtere moderne forretningsmodeller.<sup>64</sup> Spesielt utsatt er de som driver med e-commerce og forskning og utvikling av «intangible assets» fordi produktene og tjenestene i disse segmentene kan bli utviklet ved flere forskjellige forretningssteder og ikke ved et fast sted.

#### 2.2.4 Virksomheten må utøves «through» det faste forretningsstedet

Spørsmålet blir her om paragrafen åpner opp for at salg av digitale tjenester kan utøves «gjennom» en nettside på en server lokalisert i Norge.

Vilkåret krever at virksomheten utøves helt eller delvis «gjennom» det faste forretningsstedet. I praksis oppfylles dette kravet ved at fysiske personer ansatt hos skatteyteren utfører aktivitet i tilknytning til forretningsstedet.<sup>65</sup> Etter MTC kommentarene er det ikke et krav om at det må være fysiske personer som utøver virksomhetens aktiviteter; aktivitetene kan også bli utøvet gjennom helautomatiske

---

<sup>62</sup> Zimmer (2017) s.200, Rt. 2004 s.957

<sup>63</sup> Santos & Lopes s.302

<sup>64</sup> Santos & Lopes s.302

<sup>65</sup> Zimmer (2017) s. 202

anlegg, som for eksempel gjennom en server.<sup>66</sup> Av paragrafens ordlyd fremkommer det også et krav om at det må utøves «virksomhet».

I MTC kommentarene kommer det fram at dersom selskapet utøver virksomhetens aktiviteter gjennom en nettside på en server, og selskapet eier serveren, kan det geografiske punktet hvor serveren er lokalisert utgjøre et PE om de andre vilkårene er oppfylt.<sup>67</sup> Nettsiden må altså ses i sammenheng med serveren, og ettersom nettsiden ikke er «tangible», må en ta utgangspunkt i den fysiske serverens lokasjon som virksomhetens aktiviteter utøves gjennom. Som nevnt i kapittel 2.2.2, mener vi det er lite hensiktsmessig å ta utgangspunkt i serveren grunnet dens mobilitet.

Konklusjonen her blir at vilkåret oppfylles dersom serveren er lokalisert i Norge, og at nettsiden som drives gjennom serveren, har en varighet på minst seks måneder. Spørsmålet om hvorvidt aktivitetene som inngår i salg av digitale tjenester kan rammes av unntakene i artikkel 5 (4) følger av kapittel 2.2.5.

#### 2.2.5 OECD MTC artikkel 5 (4) Unntak: Preparatory or auxiliary character

I MTC artikkel 5 (4) blir det presentert forhold som ikke regnes som PE. Disse forholdene har til felles at unntakene gjelder «a place of business» der det drives «activity of a preparatory or auxiliary character». Etter en gjennomgang av artikkelen i 2017<sup>68</sup>, ble det trukket fram at vilkåret «activity of a preparatory or auxiliary character» bare knyttet seg til bokstav e og f. Dette ble endret slik at vilkåret i artikkelen gjelder for samtlige punkter i oppregningen, med den hensikt å kunne skille mellom når en har med et PE å gjøre, og når en har å gjøre med et «fixed place» som kun utfører aktiviteter av forberedende karakter.<sup>69</sup> Denne endringen kan dermed ha betydning for et selskap som bare bruker en server til informasjonsinnhenting, jf. bokstav d.

En server er en maskin som lagrer informasjon og samtidig tilgjengeliggjør informasjonen for andre på et nettverk<sup>70</sup>, og som nevnt ovenfor, kommer det fram av kommentarene til artikkel 5 at en er åpen for å anse en server som PE, gitt at selskapet operer den selv. Et spørsmål som oppstår her er om aktivitetene som

<sup>66</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) – 50 punkt 124

<sup>67</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) – 50 punkt 124

<sup>68</sup> Zimmer (2017) s. 206

<sup>69</sup> Santos, A. C. d. & Lopes, C. M. (2016)

<sup>70</sup> Treasury report, supra note 1, at 45.



gjennomføres gjennom eller på serveren kan være betydelige nok til ikke å anses som av forberedende eller støttende karakter.

Hovedsakelig blir salg av digitale tjenester, som for eksempel annonsering og datainnsamling, ansett som «preparatory or auxiliary activities» i kommentarene.<sup>71</sup> Dersom disse aktivitetene i seg selv utgjør en essensiell og signifikant del av virksomheten kan dette føre til at disse aktivitetene faller utenfor unntaket. Dette kan tolkes som at om virksomheten har som kjerneaktivitet å tilby annonseplasseringer på nett eller selge brukerdata, for så å generere profitt basert på disse aktivitetene, rammes ikke disse aktivitetene av unntaket i artikkel 5 (4).

Hvor betydelig innsamling og lagring av data er for hver enkelt virksomhet som driver med salg av digitale tjenester, varierer blant virksomhetene. For selskaper som Google og Facebook, hvor produktene de leverer stort sett er basert på innsamlet brukerdata, kan det likevel sies at datainnsamlingen og lagring av den er en så vesentlig integrert del av forretningsmodellen, at dette bør kunne antas å være kjerneaktivitet.

#### 2.2.6 Oppsummering av artikkel 5 (1) og (4)

I redegjørelsen av artikkel 5 (1) og (4) i MTC kommer det fram at en server kan utgjøre et PE for et selskap, gitt at selskapet eier serveren selv og at serveren er lokalisert på det samme stedet i minst seks måneder. En internettside som driver med salg av digitale tjenester, kan derimot ikke bli betraktet som et PE etter artikkelen. Samlet sett er det fast fysisk tilstedeværelse som må til for å oppfylle vilkåret, og immaterielle eiendeler faller dermed bort og kan ikke utgjøre et PE. Salg av digitale tjenester er omfattet av virksomhetsbegrepet og kan derfor anses som kjerneaktiviteter for et selskap, jf. artikkel 5 (4).

---

<sup>71</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) – 51 punkt 128.

### 2.2.7 OECD MTC artikkel 5 (5): Agentregelen

Vi vil i dette kapittelet redegjøre for agentregelen<sup>72</sup>, og se på når et foretak og forretningssted som ikke er tilknyttet noen personer på det gjeldende stedet, likevel driver et forretningssted etter skatteavtalens forstand. Spørsmålene vi ønsker å drøfte her er hvorvidt en digital plattform<sup>73</sup> drevet på en server kan opptre som en agent for en virksomhet, og om selve servertilbyderen (Internet Service Provider (ISP)) kan opptre som en agent for virksomheten og dermed utgjøre et PE etter ledd fem. Det blir her kun drøftet de bestemmelser vi finner relevant for digitale tjenester, ettersom det i samsvar oppgavens problemstilling.

MTC artikkel 5 (5) omfatter bestemmelsene for agenter som representerer en virksomhet, hvor det fremkommer at en agent utgjør fast driftssted når «a person is acting ... on behalf of an enterprise and ... habitually concludes contracts or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts ...»<sup>74</sup> (vår utheving). Bestemmelsen reiser hovedsakelig tre vilkår for at bruken av en agent fører til PE for virksomheten:

- If a person is acting in a contraction state on behalf of the enterprise and,
- Habitually concludes contracts in the name of the enterprise, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise
- These contracts are either in the name of the enterprise or...

Begrepet «person» er omtalt i MTC kommentarer, hvor det fremkommer at det er snakk om både fysiske- og juridiske personer, hvor juridiske personer blant annet kan være et datterselskap.<sup>75</sup> Ettersom en digital plattform operert gjennom en server er å anse av immateriell karakter, er det ikke rom for at plattformen kan opptre som agent for virksomheten og kan derfor ikke utgjøre PE. Dermed gjenstår spørsmålet om tilbyderen av servere), Internet Service Provideren (ISP), kan opptre som en agent for virksomheten.

<sup>72</sup> Vi går ikke inn på forskjellen mellom uavhengige- og avhengige agenter.

<sup>73</sup> En internettside som for eksempel Amazon i dette tilfellet.

<sup>74</sup> OECD (2019) MTC artikkel 5 (5) s. M19

<sup>75</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) – 35 punkt 83: «Such persons may be either individuals or companies...»

I vilkåret «acting on behalf of the enterprise...» ligger det et krav om at «persons» har fullmakt til å inngå avtaler på vegne av det utenlandske selskapet, og at kontraktene «legally binds the principal towards the third party client».<sup>76</sup> En kontrakt som kun lar agenten handle etter interne forhold som å ansette på vegne av virksomheten er ikke tilstrekkelig i denne sammenheng.<sup>77</sup>

Samtidig må regelen ses i sammenheng med artikkel 5 (4), som innebærer at aktivitetene agenten utfører, ikke etablerer et PE dersom aktivitetene er av forberedende karakter. I kapittel 2.2.5 så vi at salg av digitale tjenester ikke nødvendigvis er av forberedende karakter dersom kjerneaktivitetene til selskapet er å tilby salg av digitale tjenester.

Videre ligger det i ordlyden til «habitually concludes» at fullmakten til agenten faktisk blir anvendt eller at agenten «spiller en sentral rolle» (vår oversettelse) i kontraktsforhandlinger på vegne av oppdragsgiver.<sup>78</sup> Zimmer viser til Alphawelldommen<sup>79</sup>, hvor Høyesterett kom fram til at en forhandling på 15 minutter, tre ganger årlig, foretatt av agenten som representerte selskapet, ikke oppfylte vilkåret om «habitually concludes».

Når det gjelder ordlyden i «habitually plays the principal role», kan kommentarene tolkes som at krav til oppfyllelse innebærer at aktivitetene agenten utfører blir sett på som en typisk salgsjobb med den intensjon om å regelmessig inngå kontrakter for selskapet. Mer spesifikt kan man si at vilkåret gjelder når agenten går inn for å overtale en tredjepart (kjøper) til å inngå kontrakter (for eksempel bestilling av produkter) med selskapet (selger). Det siste vilkåret krever at disse kontraktene enten er «in the name of the enterprise» eller «for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise ...».

Servertilbyderen, eller ISP-en, er den som tilbyr å drive internettsiden gjennom serverne sine, hvor salg av digitale tjenester kan foregå. På spørsmålet om servertilbyderen faller inn under artikkel 5 (5) er det særlig fire faktorer som spiller inn. Først og fremst inngår ikke servertilbyderen selv kontrakter eller har en «principal role» som fører til et eventuelt kjøp. Det er selskapet selv som har

---

<sup>76</sup> Ruggiero, P. (2016) s. 9

<sup>77</sup> Zimmer (2017) s. 209.

<sup>78</sup> Zimmer (2017) s. 209.

<sup>79</sup> Rt. 1994 s. 752

ansvaret for denne delen, serveren muliggjør kun prosessen uten å ha noen innvirkning på avtalevilkår eller pris på produktet eller tjenesten.<sup>80</sup> For det andre står ikke servertilbyderen for overføring av eierrettigheter knyttet til de digitale tjenestene som blir solgt, og heller ikke for service eller levering. For det tredje er det gjerne flere forskjellige internettsider fra forskjellige selskaper som bruker samme servertilbyder og serverenhet. Servertilbyderen kan her ses på som en megler som driver selvstendig næring og dermed opptrer som en uavhengig agent.<sup>81</sup> I eksemplet til Zimmer<sup>82</sup> er det slik at en uavhengig megler eller uavhengig agent som driver selvstendig næring, hvor virksomhetens aktiviteter består i å formidle kontakt mellom kontraktsparter, og hvor den uavhengige megleren eller agenten har bestemmende rett og den økonomiske risiko for sin aktivitet, ikke utgjør fast driftssted for oppdragsgiver. Om vi sammenlikner servertilbyderen med megleren i eksempelet ovenfor, er det helt klart at servertilbyderen ikke bærer risiko for oppdragsgiver, som kun betaler og benytter seg av en plass på serveren. For det fjerde, er ikke nettstedet hvor foretaket driver virksomheten sin gjennom, i seg selv en «person».

Det er således klart at en digital plattform (internettside) på en server ikke kan opptre som en agent for en virksomhet. Tilsvarende gjelder også at servertilbyderen (ISP) som legger til rette for at internettsidene kan drive salg, ikke kan opptre som agenter for virksomheter etter MTC artikkel 5 (5) og dermed ikke utgjøre et PE.

---

<sup>80</sup> OECD (2019) MTC s. C(5) – 52. punkt 131.

<sup>81</sup> En uavhengig agent utgjør ikke fast driftssted for oppdragsgiver med forbehold om at de opptrer «innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet» Zimmer (2017) S.211. Videre kan vi nevne at en agent ofte blir sett på som avhengig om oppdragsgiver/hovedmannen detaljinstruerer representanten i forhandler og kontraktsinngåelsen, jf. OECD artikkel 5 (6). Vi går her ikke dypere inn i forskjellen mellom avhengig- og uavhengig agent.

<sup>82</sup> Zimmer (2017) s.211

### 2.2.8 OECD MTC artikkel 7

Formålet med denne delen er kort å drøfte allokering av profitt opptjent i et annet land, ved å se på sammenhengen mellom MTC artikkel 5 og 7, og betydningen for inntekt på salg av digitale tjenester.

Artikkel 7 punkt 1 sier at inntekt vunnet i en annen stat bare kan skattlegges dersom virksomheten utøves gjennom et fast driftssted (PE).<sup>83</sup> Det er derfor naturlig å se til artikkel 5 om PE. Punkt 2 inneholder grunnregelen for fastsettelsen av profitten til det faste driftsstedet: inntekten som skal allokere til det faste driftsstedet er den inntekten det faste driftsstedet kunne ha, eller forventes å ha, dersom «det hadde vært et særskilt, selvstendig foretak som utøvet samme eller liknende virksomhet under samme eller liknende forhold».<sup>84</sup> Punkt 3 inneholder regler om kostnadsfradrag, noe vi avgrensner oss mot i denne oppgaven.

Foreligger det et PE etter artikkel 5 i MTC, har det andre landet rett til å skattlegge den delen av virksomheten som drives gjennom det faste driftsstedet. Til tross for at landene har blitt enige om at et PE er etablert og gir beskatningsrett, gir ikke vilkåret noen indikasjon på hvilken andel av profitten som skal allokere til det faste driftsstedet. Artikkel 7 omhandler profitallokeringen og spesifiserer forskjellige metoder som skal brukes ved allokering etter at et PE er etablert.

#### 2.2.8.1 Inntektsallokering i den digitale økonomien/servere og internettsider

Når det gjelder inntekter på salg av digitale tjenester gjennom en server og hvordan disse skal allokere, fremkommer det av artikkel 7 at dersom slike inntekter gir beskatningsrett for et land, må det foreligge et PE etter artikkel 5.

Etter OECDs uttalelser om inntektsallokering til PE, argumenteres det for at en server-PE ikke bærer nok risiko og har et begrenset aktivitetsnivå hvor serverens funksjoner blir sett på som automatiserte og derfor ikke har «significant people functions».<sup>85</sup> Konklusjonen deres er dermed at lite eller ingen profitt kan allokere til serveren.

---

<sup>83</sup> OECD (2019) MTC s. C(7) – 1 punkt. 1.

<sup>84</sup> Regjeringen (2019)

<sup>85</sup> OECD (2010) Report on the attribution on profits to a permanent establishment, s.26 punkt 66.

I uttalelsen om at serveren ikke bærer nok risiko, kan OECD kritiseres på det grunnlag at serverens automatiserende funksjoner er helt avgjørende for selskaper som driver virksomheten sin gjennom en nettside, som Amazon og Google.<sup>86</sup> OECD tar ikke høyde for at serverens automatiserende funksjoner nettopp bidrar til verdiskapningen. I en verden hvor bedrifter stadig jobber for å automatisere driften, blant annet ved hjelp av Artificial Intelligence, er det tankevekkende at en ikke ser dette problemet med et mer åpent syn. Med hensyn til profittallokeringen til en internettside, behandler ikke MTC temaet, ettersom internettsider er av en immateriell karakter og ikke kan utgjøre et PE. Dermed kan heller ikke profitt allokere dit. Denne oppgaven avgrenses mot videre analyse av profittallokering, da problemstillingen ikke omfatter dette.

### 2.2.9 Utfordringene mellom PE og digitale forretningsmodeller

Som vi og Santos & Lopes har nevnt, er nødvendigheten av å fastslå et fysisk, geografisk punkt for hvor en virksomhet utøves en fundamental del av konseptet PE. Når en bytter ut de tradisjonelle fysiske produktene med elektroniske, digitale tjenester og produkter, blir det komplisert og vanskelig å fastslå et spesifikt geografisk punkt for hvor virksomhet utøves fra. Blant annet fordi lite til ingen fysisk kontakt oppstår mellom kunden og selgeren. Det kommer fram i EU-kommisjonens forslag<sup>87</sup> om å introdusere nye vilkår og fremtidsrettede konsepter til PE, at endringer er ønsket. Blir endringene for store, kan dette medføre en høy grad av usikkerhet vedrørende de internasjonale skatteavtalene, og man vet ikke før etter endringen hvem som står igjen som vinnere og tapere.<sup>88</sup> Et stabilt og tydelig skattesystem bør gjøre det mer attraktivt for investeringer og for skattebetalere å etablere seg, og dermed bidra til økte skatteinntekter i et land.

Mye tyder på at når OECD BEPS utgir sin rapport i 2020 om en langsiktig løsning for å takle den digitale økonomien, vil det oppstå uenigheter blant landene. Dette kommer også fram i EU, hvor det er utfordringer med å få enstemmighet for forslagene om hvordan skattlegge digitale forretningsmodeller på. Til tross for at det er felles enighet om at artikkel 5 i OECD MTC er utdatert, er det forskjeller i hvordan de selvstendige land tolker vilkåret «fixed place of business». I MTC

<sup>86</sup> Jensen, S.B & Varming, A. (2015)

<sup>87</sup> Se kapittel 4.3 for videre drøftelse

<sup>88</sup> Santos, A. C. d. & Lopes, C. M. (2016) s. 311

kommer det ikke fram en klar definisjon av hva et «fixed place of business» er, men har gjennom rettspraksis og MTC kommentarene blitt tolket individuelt av landenes retts- og domstoler som ikke har ført til den harmoniseringen man ønsker å ha i et internasjonalt skattesystem.<sup>89</sup> Om statene ikke får krevet inn skatt på inntekten til det utenlandske selskapet, vil det være ugunstig og urettferdig for de selskapene i den aktuelle staten som betaler skatt på sin profitt, og staten kan gå glipp av betydelige skatteinntekter.

---

<sup>89</sup> Santos, A. C. d. & Lopes, C. M. (2016) s. 303

### 3. Status quo

#### 3.1 Nåværende tilstand i verden

##### 3.1.1 OECD

OECDs mønsteravtale er en modell for land som har bilaterale skatteavtaler, og spiller en stor og avgjørende rolle for å fjerne skattemessige barrierer for handel og investeringer over landegrensene. Den er også et grunnlag for forhandling og bruk av bilaterale skatteavtaler mellom landene, utformet for å bistå næringslivet, og samtidig være en bidragsyter til å forhindre skatteunndragelse og skatteunntak. Mønsteravtalen er, og blir brukt som et verktøy for å avgjøre de vanligste problemene som oppstår i forbindelse med internasjonal dobbeltbeskatning.

I media har søkelyset vært på skatteplanleggingen til store, multinasjonale selskaper. Det økende fokuset fra media har satt press på myndigheter verden rundt, for å utbedre situasjonen og endre skattelovgivningen på det vis at den hindrer aggressiv skatteplanlegging. Da resultat av lovverk verden rundt, kombinert med bilaterale avtaler som muliggjør for multinasjonale selskaper å allokere profitt og flytte på inntekter, gjør at de reduserer total skyldig skatt i konsernet som en helhet. For å svare på folkets stadig strengere krav har OECD igangsatt initiativet «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS) som tar for seg utvikling av forslag til endring i lovverket og MTC. Prosjektet har per dags dato 129 medlemsstater<sup>90</sup> som til sammen representerer over 95% av verdens BNP<sup>91</sup>, og tatt for seg totalt 15 problemstillinger, med varierende progresjon innen hvert tema. Av relevans til vårt tema vil vi, som nevnt i kapittel 2.2 begrense fokuset vårt til «Action 5; Harmful tax practices» og «Action 7; permanent establishment status».

IMF ytret i mars 2019, i sin rapport «IMF Policy Paper, Corporate taxation in the global economy», at BEPS fortsatt har en rekke problemstillinger som enda ikke er besvart, blant annet «avhengigheten til fysisk tilstedeværelse av skattesubjektet for å etablere en legal basis for å rettmessig stille krav til skatt på inntekt, som har resultert i minimal inntektsskatt på meget profitable selskaper.» (vår oversettelse). BEPS «Action 7» tar sikte på å utarbeide en redegjørelse som omfatter virtuell

<sup>90</sup> Members of the inclusive network on BEPS. Updated: March 2019

<sup>91</sup> OECD (2018), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS



omgåelse av fast driftssted og hvordan håndtere dette. Av BEPS sin uttalelse i «action 7»<sup>92</sup> fremgår det at de vektlegger OECDs mønsteravtale artikkel 5 med støtte i artikkel 9.

Det er imidlertid flere som har kritisert BEPS sine uttalelser og drøfting rundt dette dilemmaet, blant annet «BEPS monitoring group» som i en uttalelse har påpekt at de foreslåtte endringene til artikkel 5,7 og 9 i mønsteravtalen «fjerner fokus på det mer viktige temaet som omhandler hvordan multinasjonale selskapene driver virksomhet innad i land og hvordan spesifikke aktiviteter og selskapsstruktur medfører en profittallokering som reduserer skattbar inntekt til de land det egentlig tilhører» (vår oversettelse).<sup>93</sup> I samme rapport har EY<sup>94</sup> uttalt seg og kommer med et ønske om en klar definisjon på gjennomskjæringen av når et selskap kan få fast driftssted i et land de ikke selv fysisk er til stede i, særlig nevnt er tilfellet hvor et selskap utøver aktiviteter på vegne av andre, som salg av reklameplass på et annet selskaps webside. Det eksisterer uenigheter på globalt nivå om hvordan man skal imøtekomme virtuelt fast driftssted, samt hvilke punkter som skal vektlegges når den endelige rapporten blir fremlagt ila 2020.

Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT)<sup>95</sup>, er en koalisjon, satt sammen av en rekke ikke-statlige organisasjoner, blant annet Oxfam, tax justice network og Global Alliance for Tax Justice. ICRICT har som mål å støtte blant annet OECD ved å gi et uavhengig perspektiv med global rettferdighet som øverste prioritet. I januar 2019 utga de en rapport «The fight against tax avoidance»<sup>96</sup> hvor de roser BEPS for å ha kommet godt i gang, dog mener de at BEPS fortsatt har et godt stykke igjen før målet er nådd. Noe av kritikken rår blant annet på at BEPS ikke har utarbeidet tilfredsstillende systemer for å motvirke aggressiv skatteplanlegging og profittallokering av de store multinasjonale selskapene. ICRICT er dog enig i at midlertidig løsninger kan være veien å gå mens man tar seg god tid til å utarbeide en langsiktig global avtale.<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> OECD(2017), BEPS Action 7 s.2

<sup>93</sup> OECD (2017), Comments. s.29

<sup>94</sup> OECD (2017), Comments s.12

<sup>95</sup> ICRICT. (2017)

<sup>96</sup> ICRICT. (2019)

<sup>97</sup> ICRICT. (2019)

### 3.1.2 EU-kommisjonen

Samtidig som både OECD BEPS prosjektet og individuelle land utarbeider egne forslag og tilnærminger, har EU-kommisjonen selv startet arbeidet med å utarbeide «... a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy».<sup>98</sup> 21. mars 2018 hadde EU-kommisjonen en offisiell presseuttalelse angående «Digital Taxation», hvor de presenterte «Digitax package». Pakkeløsningen består av et direktiv<sup>99</sup>, et forslag<sup>100</sup> til utvidelse av medlemsstatenes skatteavtaler med ikke-medlemsstater, et kommunikasjons skriv<sup>101</sup> med generelle forklaringer som belyser baktanker kommisjonen har hatt, samt en konsekvensutredning.<sup>102</sup>

Pakkløsningen fra EU-kommisjonen, «The digital tax package», inkluderer henholdsvis et interim og et langsiktig forslag. Den midlertidige løsningen «Digital Services Tax»<sup>103</sup> (DST) innebærer å innføre en avgift på de totale inntektene til de største selskapene, som videre drøftet i kapittel 3.1.2b. Det langsiktige forslaget baserer seg på å utvide konseptet «permanent establishment» (PE) som fremkommer av skatteavtalen medlemsland har med ikke-medlemsstater. Forslaget går ut på å introdusere «significant digital presence»<sup>104</sup> (SDP). Forslaget blir introdusert i 3.1.2a og videre analysert i kapittel 4.3.

Av konsekvensutredningen kommer det fram en begrunnelse for arbeidet og hvorfor forslaget er frembrakt. Basert på en konsultasjon med EUs medlemsstater har kommisjonen kommet fram til at «The digitalisation of the global economy is happening fast and corporate taxation rules are outdated».<sup>105</sup> Et initiativ for å utbedre det utdaterte skattelovverket ble av den stiftet. Hensikten til initiativet er beskrevet i arbeidsdokumentet hvor det nevnes fire hovedmål:<sup>106</sup>

- Protect the integrity of the single market and ensure its proper functioning.
- To make sure that the public finances of Member States/ the EU are sustainable and that the national tax bases are not eroded in the future.

---

<sup>98</sup> COM(2018) 146 final

<sup>99</sup> COM(2018) 147 final

<sup>100</sup> C(2018) 1650 final

<sup>101</sup> COM(2018) 146 final

<sup>102</sup> SWD(2018) 81 final/2

<sup>103</sup> COM(2018) 148 final

<sup>104</sup> C(2018) 1650 final

<sup>105</sup> SWD(2018) 81 final/2

<sup>106</sup> SWD(2018) 81 final/2 s.22 og 23

- To ensure that social fairness is preserved and that there is a level playing field for all business operating in the EU. The proposals aim at a more efficient taxation framework that properly captures value creation.
- To fight against aggressive tax planning and to close the gaps that currently exist in the international rules.

Det første målet sikter til beskyttelsen av EUs indre marked som innebærer de fire friheter, slik de ble forutsatt i Romtraktaten av 25 mars 1957; den frie bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer. Det indre marked er nevnt, da det er en essensiell del av EU og EØS. Den andre målet er likeså fundamentalt, hvor det er vesentlig å påpeke intensjonen om å ha et fremtidsrettet skattefundament. Det tredje målet tolkes til å handle om balansering av næringslivet, og med det behandlingen av forskjellige forretningsmodeller. Her er det naturlig å nevne dagens ubalanse mellom tradisjonelle og digitale forretningsmodeller. Det siste målet nevner kampen mot aggressiv skatteplanlegging og et mål om å bekjempe dette. Kommisjonen bygger så videre på disse målene med en rekke spesifikke intensjoner der initiativet blir belyst. Blant annet at kommisjonen har som intensjon å bruke SDP for å sørge for «fair and efficient» skatting av den digitale økonomien hvor «digital activities» er nevnt som en avgjørende faktor.<sup>107</sup>

Videre nevnes det at de fleste medlemsstater har skatteavtaler for å avgjøre beskatningsrett og begrense muligheten for dobbeltbeskatning. Av den grunn har kommisjonen valgt å legge fram et forslag som bygger på de eksisterende skatteavtalene. Forslaget innebærer å utvide neksusen tilknyttet PE<sup>108</sup>, ved å introdusere SDP.

---

<sup>107</sup> SWD(2018) 81 final/2 s.23

<sup>108</sup> COM(2018) 1650 final

### 3.1.2a Langsiktig

Som nevnt ovenfor har kommisjonen lagt fokuset på definisjonen av fysisk tilstedeværelse, hvor endringen av reglene inkluderer en definisjon for digital tilstedeværelse. Dette innebærer at et selskap blir underlagt de samme skatteregler som fysiske selskaper med fysisk tilstedeværelse i landet, gitt at vilkårene for «significant digital presence» (SDP) er oppfylt.

Av konsekvensutredningen er det utarbeidet følgende terskler<sup>109</sup> for å avgjøre hvorvidt et selskap har SDP i et land. Det må her nevnes at utarbeidelsen av inntektsterskelen er basert på en kostnad-nytteanalyse for å sikre at etterlevelseskostnadene ikke får utslagsgivende effekt selv for et selskap med lav profitt. Antall brukere og kontrakter er satt til sine verdier basert på en kalkyle der de er ment å reflektere verdien av inntektene tilsvarende.<sup>110</sup>

Et selskap får digital tilhørighet til et land hvis det oppfyller et av følgende krav:

- Overstiger €7 millioner inntekt i løpet av et inntektsår i et medlemsland.
- Har mer enn 100 000 brukere i et medlemsland
- Inngår mer enn 3000 kommersielle kontrakter vedrørende digitale tjenester i løpet av et inntektsår.

Det nevnes også at «hvordan inntekter er fordelt mellom medlemslandene» vil bli endret for bedre å reflektere hvordan selskaper skaper verdier digitalt, blant annet basert på hvor brukeren er lokalisert. En analyse av forslaget og hvordan det fungerer i praksis følger av kapittel 4.3.

Det langsiktige forslaget vil sikre en kobling mellom hvor digitale inntekter er opptjent og hvor de blir beskattet. Det nevnes så en integrasjon mot «CCCTB» (Common Consolidated Corporate Tax Base)<sup>111</sup> som forklares videre i kapittel 4.5.

---

<sup>109</sup> COM(2018) 147 final s.8

<sup>110</sup> SWD(2018) 81 final/2

<sup>111</sup> COM(2018) 147 final s.3

### 3.1.2b Interim

Som en midlertidig løsning før SDP kan implementeres, foreslår kommisjonen å innføre en interim-skatt for å øyeblikkelig skattlegge de største selskapene, blant annet «GAFA»<sup>112</sup>, som i dag får mye kritikk for sin aggressive skatteplanlegging. Et unisont krisetiltak vil ifølge EU-kommisjonen hindre at medlemsland innfører egne tiltak som kan være skadelige for det åpne marked internt i EU, men det krever at samtlige medlemsstater stemmer for forslaget, noe som har vist seg å være problematisk.<sup>113</sup>

I motsetning til tradisjonell skatteberegning, er det fremmet et forslag om å skattlegge brutto inntekter med en lav prosent, som her er satt til tre prosent. Denne avgiften kan således bli behandlet av selskapene som en utgift, og trekkes fra før normal skatt beregnes. Det nevnes så at den midlertidige løsningen vil opphøre når en langsiktig reform blir iverksatt, for å unngå at selskaper må betale langt mer enn intensjonen.

Det fremlagte forslaget har som mål å inndrive skatt på de aktiviteter der brukere er hoved-driveren til verdiskapning<sup>114</sup>, det vil si de aktiviteter det er vanskeligst å beskatte med dagens regelverk. Det nevnes så tre inntektsområder som særskilt skal vektlegges;

- Inntekter fra digitale reklamer
- Inntekter fra plattformer som muliggjør salg og bytte av varer og tjenester mellom forbruker og forbruker, samt forbruker og næringsdrivende.
- Inntekter fra salg av datagenerert informasjon om brukere.

Det foreslås en nedre inntektsgrense for å avgrense de selskapene som skal treffes, der intensjonen er at det kun er store selskaper som i utgangspunktet skal måtte betale den midlertidige avgiften. Forslaget spesifiserer at det kun er selskaper som på globalt nivå har årlige inntekter på mer enn €750 millioner samt over €50 millioner totalt i EU. Denne avgrensningen har som formål å skåne mindre selskaper og ny-etableringer. Det estimeres at avgiften på tre prosent til sammen vil innbringe €5 milliarder årlig i skatteinntekter for medlemsland.<sup>115</sup>

---

<sup>112</sup> SWD(2018) 81 final/2 s.18

<sup>113</sup> Szczepański, M. (2018)

<sup>114</sup> CASALE, A. (2018)

<sup>115</sup> CASALE, A. (2018)

Avslutningsvis ble det nevnt neste steg i prosessen, hvor forslagene blir lagt fram for det europeiske parlamentet for konsultasjon. Samtidig blir det nevnt et aktivt samarbeid med G20/OECD for å få en global avtale.

I etterkant har både medlemsstater og andre land ytret både støtte og motgang til kommisjonens forslag. USA har blant annet publisert en liste over hva de mener er de største barrierene i digital handel for 2019. På listen blir EUs DST nevnt som en vesentlig barriere på lik linje med Kinas restriksjoner og blokkering av websider, samt enkelte lands krav om lokal lagring av data, eksempelvis Vietnam, Indonesia og India. Et av USAs hovedargumenter er at DST nesten utelukkende vil ramme amerikanske selskaper, noe de (USA) mener er uheldig.<sup>116</sup> På den andre siden har både Danmark og Sverige kritisert DST, dog er begge land for en løsning på tvers av landegrenser. Danmark har vist bekymring for potensielle søksmål fra tredjeparts land, og mener DST kan stride mot prinsippene om dobbeltbeskatning. Sverige har imidlertid sagt at de ønsker en bredere løsning, og da siktet til arbeidet OECD utfører med BEPS-initiativet. Sveriges finansminister, Magdalena Andersson har sagt i respons til EU at «digital skattlegging er et globalt problem og arbeid innad i EU skal ikke gå foran og skygge for arbeidet til OECD»<sup>117</sup> (vår oversettelse). «Til tross for enkelte lands protester jobber EU videre med et forslag og håper på å komme fram til en løsning alle er fornøyde med» uttalte en talsperson for kommisjonen. Til tross for blokaden satt av Irland, Danmark og Sverige har kommisjonen offisielt uttalt at de har fått ny motivasjon av fremgangen som er gjort den siste tiden, og har åpnet opp for et globalt samarbeid, blant annet med Trump-administrasjonen.<sup>118</sup>

Med mye motstand fra både interne og eksterne land, mener vi det er liten sannsynlighet for at interim-løsningen vil bli et faktum. En avgift spesifikt konstruert for kun å treffe markedsledende aktører kan virke som et hastet forsøk på å gjøre noe for å få oppmerksomhet til problematikken, for å få fortgang og medhold på andre forslag. Arbeidet med SDP har kommet godt på vei, som utgivelsen av pakkelsen bekreftet. Vi har derfor valgt å fokusere på den langsiktige løsningen og ikke videre utforske forslaget om en interim-løsning.

---

<sup>116</sup> Executive office of the President. (2019)

<sup>117</sup> Executive office of the President. (2019)

<sup>118</sup> Valero, J. (2019)

### 3.2 Land som innfører egne modeller

Samtidig som verden venter på BEPS sin rapport i 2020 har flere land bestemt seg for å agere på eget initiativ. Enkelte land har uttalt at det vil ta for lang tid å oppnå en felles enighet og har dermed iverksatt egne versjoner og tolkninger av tidlige forslag fra EU, OECD og andre instanser. De landene som var først ute med iverksetting lente seg mot ideen om å implementere spesifikke og rettede avgifter som på den tid var kjent som «Google-tax» og «GAFA-skatt». Etter hvert har flere land trukket seg fra iverksettingen av lignende tiltak, mens enkelte selv har videreutviklet individuelle tilnærminger. Vi har sett på et utvalg av land, som til sammen representerer et bredt spekter av implementerte og planlagte iverksettinger av tilnærminger og midlertidige løsninger. Vårt mål er her å få et bredere perspektiv på innfallsvinkler, samt oversikt over holdninger forskjellige stater har til skattlegging av den digitale økonomien. Som vi har nevnt innledningsvis er det ikke nok å ha gode skatteavtaler, hvis ikke den interne retten i førsteomgang kan konstatere skatterett.

#### 3.2.1 Spania

Spania er et av få land som nå velger å innføre skatt på digitale tjenester uavhengig av hva resten av verden velger å gjøre. I all hovedsak er det her snakk om en DST som er svært lik forslaget til EU-kommisjonen som er beskrevet i kapittel 3.1.2b.<sup>119</sup> Forslaget er sendt til votering i det spanske parlamentet. Den spanske regjeringen erkjenner at den mest optimale metoden for å bekjempe skatteutfordringen på er å finne en multilateral og internasjonal løsning, utarbeidet av BEPS. De ser for seg at en mulig løsning kan være å videreutvikle konseptet Digital (virtual) permanent establishment som fast driftssted, og et argument for dette er for å «allocate the profit derived from the data and the value created by user participation to the source country where those data and users are located».

---

<sup>119</sup> EY: Indirect Tax Alert. (2019)

### 3.2.2 Storbritannia

Storbritannias regjering har planer om å innføre skatt på digitale tjenester i april 2020, en uavhengig skatt på to prosent som teknologiselskaper som GAFAs må betale av inntekter generert av brukere i UK.<sup>120</sup> Regjeringen erkjenner viktigheten av brukerdeltakelse i verdiskapningen for visse digitale forretningsmodeller, og at den mest bærekraftige løsningen på de internasjonale skatteutfordringene er en reform av det internasjonale skattesystemet, slik at brukerdeltakelsen blir gjenspeilet i skatteinntekter. Storbritannias finansminister, Philip Hammond, er tydelig på at GAFAselskapene skaper utfordringer for et bærekraftig og rettferdig skattesystem. Videre argumenterer han for innføring av en kortsiktig skatteløsning med at skattereglene ikke har holdt følge med utviklingen til digitale forretningsmodeller, og at det ikke er rettferdig at selskaper kan «generate substantial value in the UK without paying tax».<sup>121</sup> Hammond mener at ved innføringen av skatten vil Storbritannia kunne drive inn £400 millioner i 2020.<sup>122</sup>

### 3.2.3 Frankrike

Frankrikes Finansminister, Bruno Le Maire, har uttalt i et intervju med Bloomberg 3. mars 2019 at de har intensjoner om å skattlegge omkring 30 «internet giants» med en skatt på fem prosent, med det formål å sikre «fiscal justice».<sup>123</sup> Skatteprosenten er svært høy sammenlignet med de overnevnte landene, men Le Maire sier til Bloomberg at skatteavtalene mellom Frankrike og USA ikke blir preget av tiltaket. Avgiften vil gjelde alle selskaper som har globale inntekter på over €750 millioner og inntekter i Frankrike som overstiger €25 millioner, og som baserer seg på lokal rettede annonser, markedsplasser og salg av innsamlet brukerdata.

### 3.2.4 India

Som verdens første land, har India innført en avgift kalt «equalization levy» for en «non-resident» på seks prosent på inntekter og fordringer generert på utvalgte

---

<sup>120</sup> Sanger, C. & Thomas, R. (2018)

<sup>121</sup> Ghosh, S. (2018)

<sup>122</sup> Gosh S. (2018)

<sup>123</sup> Fouquet, H. (2019)



digitale tjenester.<sup>124</sup> Her kan det oppstå dobbeltbeskatning om India velger å beholde denne avgiften når resten av EU/OECD-landene innfører en egen skatt, og som etter vårt syn kan berøre små- og mellomstore bedrifter (SMB) mer enn de største. Etersom avgiften (equalization levy) blir fakturert som et påslag på kjøpte tjenester, vil dette bli betalt av de mindre bedriftene som kjøper digitale tjenester, og ikke de som tilbyr, og det vil etter all sannsynlighet gå hardest utover SMB i form av høyere transaksjonskostnader over landegrenser.

### 3.2.5 Israel

April 2016 publiserte de israelske skattemyndighetene sin tolking av PE. Samtidig la de fram hvordan de planlegger å implementere konseptet «significant digital presence» (SDP) inn i det eksisterende skattelovverket.<sup>125</sup> Israel har fjernet skillet mellom type aktivitet, og det er her irrelevant om aktiviteten kan bli sett på som støttende eller forberedende. De har imidlertid en rekke momenter som definerer hvilke aktiviteter selskaper utfører som har en SDP og dermed utløser skatteplikt. Disse momentene er oversatt av oss og lyder som følger:

- Et signifikant nummer av kontrakter for internettjenester med israelske borgere
- En stor mengde israelske kunder som bruker tjenesten
- Skreddersydde tjenester rettet mot Israel (som prising og betaling i israelsk shekel (valuta), hebraisk språk mv.)
- Stor mengde internettrafikk fra israelske brukere
- En sterk korrelasjon mellom kjøp av tjenester til utenlandske firmaer og bruken av internett av israelske brukere

Det legges liten vekt på serverlokasjon, men lokasjonen av markedsføring, tjenesten og støttedfunksjoner er sett på som langt mer viktig.<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> Szczepański, M. (2018)

<sup>125</sup> EY News. (2016)

<sup>126</sup> PwC. Tax. (2016)

### 3.2.6 Individuelle lands holdninger oppsummert

Ovennevnte er kun noen av landene som har kommet med forslag til tiltak for å kreve inn skatt på salg av digitale tjenester. En tanke er at hvert enkelt land ikke ønsker å vente på en felles skattemodell fordi de store organisasjonene som OECD, EU-kommisjonen, G20 og så videre bruker for lang tid, noe som innebærer tapte skatteinntekter. Det uttalelsene fra de forskjellige lands regjeringer og finansministre har til felles er at de handler om å opprettholde et rettferdig skattesystem og at brukerdata spiller en stor rolle i verdiskapningen hos de selskapene som har digitale forretningsmodeller. En annen tanke er at ettersom man får sett hvordan hvert enkelt land håndterer og møter de utfordringer som vil oppstå, kan dette styrke OECD sitt endelige forslag til hvordan en skal utforme en mest mulig effektiv skattemodell, da man kan vise til praksis.

### 3.3 Norge

I Norge er det også et stort fokus på skattlegging av multinasjonale selskaper. Av Statsbudsjettet 2019: Prop. 1 LS punkt 34: Beskatning av multinasjonale selskap og selskap med digital inntjeningsplattform – anmodningsvedtak nr. 711, 712 og 713 fremkommer det flere ønsker fra Stortinget. Av anmodningsvedtak nr. 711 kommer det fram at Stortinget ber regjeringen «betydelig forsterke arbeidet med skattlegging av multinasjonale selskaper med liten fysisk tilstedeværelse ...» gjennom «...arbeid med OECD», og å vurdere «midlertidige modeller for skattlegging av selskaper med digital inntjeningsplattform». Det er her klart at Stortinget har et ønske om å endre dagens situasjon, og ser etter en langsiktig global løsning, som den som blir utarbeidet av BEPS. Videre ber Stortinget i vedtak nr. 712 og 713 regjeringen gjøre en vurdering av arbeidet gjort av OECD og EU-kommisjonen, og undersøke hvordan Norge kan følge opp dette i tillegg til å utarbeide en konsekvensutredning. Det er et klart signal om at Stortinget ønsker en endring i norsk skattelov.

På lik linje som andre land har Norge også splittede meninger internt, Stortingsrepresentant for Høyre, Heidi Nordby Lunde, har sagt i et intervju med e24 at «innføring av en nasjonal skatt på digitale selskaper vil undergrave det pågående arbeidet av BEPS og skape unødvendig byråkrati».<sup>127</sup> Samtidig har Arbeiderpartiet

---

<sup>127</sup> Kampevoll, F. (2019)

ytret at Norge bør se til OECD og vente på deres uttalelser. Petter Stordalen hevder en midlertidig ordning som minner om EU-kommisjonens DST er noe som bør implementeres i løpet av kort tid. Stordalen fikk støtte av Frps Sivert Bjørnstad, samt MDG og SV, da han la fram forslaget for finanskomiteen 5. mars 2019.<sup>128</sup> MDG viser imidlertid til et lignende forslag de fremmet i 2017, men som på den tid bare fikk støtte av SV og Rødt.<sup>129</sup> Den økende støtten slike forslag har fått tyder på en stadig større enighet i at noe bør gjøres. Den gjenstående debatten beror seg dermed på hva, når og hvordan det skal utføres.

---

<sup>128</sup> Kampevoll, F. (2019)

<sup>129</sup> Kampevoll, F. (2019)

## 4. Virtual permanent establishment

Som vi belyste i kapittel 2.2 er begrepet «permanent establishment» godt indoktrinert i internasjonal skatterett og skatteavtaler. Ideen om å tilføye og endre på begrepet har tidvis blitt foreslått av flere gjennom de siste 20 årene. En fellesnevner for mange av forslagene er utvidelsen av den eksisterende nexus ved å innføre kildeskatt på digitale aktiviteter. Hinneckens presenterte blant annet en teori så tidlig som 1998.<sup>130</sup> Her introduserer han en utvidelse av det eksisterende begrepet PE, ved å tilføye «virtual permanent establishment» (VPE). Teorien innebærer å utvide nexsusen slik at elektronisk handel vil kunne utgjøre et fast driftssted. Hinneckens presenterte to mulige tilnærminger for hvordan nexsusen skulle bli utvidet: (i) utvidelsen av MTC artikkel 5. (ii) introduksjonen av en ny artikkel til MTC som utvider beskatningsretten for å kunne beskatte digitale selskaper uavhengig av kravet om PE. Videre følger det en rekke «tester» eller vilkår for å avgjøre VPE og retten til beskatning. Vilkårene inkluderer blant annet; (i) aktiviteter som tydelig er rettet mot brukere i en spesifikk stat. (ii) selskapets aktiviteter er regelmessige og av en slik størrelse at en kan konkludere med at det er en del av kjernen til selskapets daglige drift. Slik vi ser det har eldre bidrag som teorien til Hinneckens vært med på å forme de tiltak og forslag vi står overfor den dag i dag. Vilkår (i) er blant annet et av vilkårene Israel har inkludert i sin definisjon av begrepet SDP.<sup>131</sup>

Begrepet VPE har som nevnt vært forsket på i over 20 år. En naturlig følge av dette er en stor grad av diversifisering og mange ulike tilnærminger og definisjoner. Som nevnt i kapittel 3 eksisterer det nasjonale og internasjonale initiativer som utarbeider og raffinerer begrepet med intensjon om å innføre en form for VPE i løpet av få år. Vi har selektert et utvalg av de forskjellige initiativene og vil i dette kapittel belyse de viktigste initiativene fra OECD og EU-kommisjonen.

---

<sup>130</sup> Hinnekens, L. (1998)

<sup>131</sup> Se kapittel 3.2-Israel

## 4.1 OECD BEPS proposal

Etter utgivelsen av interimrapporten mars 2018<sup>132</sup> har BEPS videreført arbeidet på flere forslag som ble presentert den gang, med intensjonen om å utarbeide en langsiktig løsning som behandler problemstillingen rundt den digitale økonomien. I den sammenheng holdt BEPS en offentlig høring<sup>133</sup> 13 og 14 mars 2019, hvor det blant annet ble presentert tre ulike tilnærminger til utvidelse og endring av skatteavtalen. Forslagene er på ingen måte ferdigstilte, og består i hovedsak av forklaringer av de konsepter og innfallsvinkler de ønsker å bygge videre på. Det blir ikke presentert konkrete endringer eller forslag til nye ordlyder og definisjoner av lovverket. Forslaget gir imidlertid en indikasjon på initiativets fokus og hvilken retning de har valgt i sin tilnærming til problemstillingen.

Av høringsnotatet kommer det fram at BEPS har valgt å fokusere på profittallokering, hvor blant annet «non-routine»- og «fractional appointment»-metodene er særskilt nevnt.<sup>134</sup> Vi har som nevnt ikke valgt å fordype oss i temaet profittallokering, men mener det absolutt fortjener videre forskning da det spiller en essensiell rolle ved utarbeidelsen av et fungerende rammeverk. Vi mener likevel arbeidet BEPS gjør er viktig og vil derfor belyse de tre forslagene og kommentere på de deler som ikke omhandler profittallokering.

### 4.1.1 The user participation proposal

«The *user participation* proposal» fokuserer på verdien skapt av tungt digitaliserte selskaper gjennom bruken av en aktiv og engasjert brukerbase, hvor selskapet tjener på å samle inn brukerdata og andre bidrag fra brukere. Brukere er da en essensiell del av forretningsmodellen som gjennom aktiv deltagelse bygger selskapets renommé, brukerdata, samt øker brukermassen til et nivå som igjen gir selskapet en solid markedsposisjon med den makt som følger av en slik posisjon.

Med andre ord er forslaget bygget på ideen om at brukere er kilden til verdiskapning i selskaper. Spesifikt er tre former for forretningsmodeller nevnt:<sup>135</sup> (vår oversettelse)

---

132 OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation*

133 OECD (2019), *ADDRESSING THE TAX CHALLENGES*

134 OECD (2019), *ADDRESSING THE TAX CHALLENGES* s.11 og 16

135 OECD (2019), *ADDRESSING THE TAX CHALLENGES* s.9 og 10

- a) *Sosiale medie-plattformer.* Slike plattformer er i all hovedsak fylt med bidrag fra brukere hvor volumet og kvaliteten av bidragene er en nøkkelfaktor for selskapets evne til å generere inntekter, både fra brukere og salg av annonseplasser
- b) *Søkemotorer.* På lik linje som plattformen beskrevet i a, stammer mye av innholdet, direkte og indirekte, fra brukere av plattformen. Overvåking av brukerdata og adferd gjør det mulig for selskapet å skreddersy plattformen på individnivå. Samtidig vil hovedinntekten til plattformen baseres på salg av reklame, ofte rettet mot segmenter av brukermassen basert på innsamlet brukerdata.
- c) *Digitale markeds plasser.* Som de to andre, er suksessen til en digital markeds plass også avhengig av en brukermasse av en viss størrelse. Renomméet er ofte et resultat av utvalg og kvalitet på varer og tjenester, kombinert med påliteligheten og sikkerheten til markeds plassen. Også her vil hoveddelen av inntektene ofte bestå av salg av annonse- og reklameplasser på plattformen.

Som nevnt i høringsnotatet<sup>136</sup> blir ikke verdiskapningen fra brukere nødvendigvis allokert til den stat hvor brukeren holder til, slik de internasjonale skatteavtalene er i dag. Dette muliggjør for scenarier hvor selskaper, eksempelvis med forretningsmodeller som de tre nevnt ovenfor, hvor verdiskapning fra brukere er en essensiell del av virksomheten, og genererer store verdier i en stat uten at denne verdien og tilhørende profitt faller inn under den stats skattefundament.

Forslaget baserer seg på å justere reglene for profittalokering særskilt for de tre forretningsmodellene nevnt ovenfor. Endringene og tilføyelsene til reglene om profittalokering innebærer en metode for distribusjon av profitt basert på verdien av brukernes verdiskapning, eventuelt en avtalt prosentandel, uavhengig av om staten har rett til å beskatte selskapet ved andre forhold.

Vi ønsker imidlertid å belyse forslaget omfang, da intensjonen her er en tilføyning til regelverket slik at kun enkelte forretningsmodeller blir truffet. Vi mener det

---

<sup>136</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES s. 10

strider mot intensjonen til initiativet, som selv har uttalt at de ønsker å unngå «ring-fencing»<sup>137</sup> av den digitale økonomien, noe dette regelsettet gjør. Slik vi ser det har OECD gjennom BEPS-initiativet muligheten til å utarbeide et fundament som vil skape balanse og rettferdighet i markedet, uavhengig av hvilken forretningsmodell et selskap har eller hvilket nivå av skatteplanlegging som blir forsøkt gjort. Det å rette endringer mot tre spesifikke forretningsmodeller er lite hensiktsmessig ettersom det kun fokuserer på en andel av den digitale økonomien.

#### 4.1.2 The marketing intangibles proposal

«The *marketing intangibles* proposal» har et bredere perspektiv enn «the participation proposal» og fokuserer på immaterielle eiendeler, mer spesifikt de eiendeler som kan bli definert som markedsføringsaktiviteter.<sup>138</sup>

Forslaget belyser situasjoner hvor multinasjonale selskaper strekker seg inn i en stat, ved bruk av markedsføringsaktiviteter, og får en tilknytning til staten og innbyggerne uten å utløse skatteplikt. Forslaget går her ut på å skape en kobling mellom markedsføringsaktivitetene og den stat markedet tilhører, hvor staten vil få beskatningsrett på «some or all of the non-routine profit»<sup>139</sup> som tilhører de aktivitetene. Intensjonen med dette tiltaket er blant annet å imøtekomme det stadig voksende markedet på internett: Selskaper som i dag kan markedsføre i og selge produkter til en stat uten fysisk å være tilstede, da de sender produktene fra et annet land. Igjen ser vi et forslag som er rettet mot en andel forretningsmodeller, og dermed skaper en «ring-fence»<sup>140</sup> rundt deler av den digitale økonomien. Vi mener en reform av MTC bør ivareta balansen i markedet, samtidig som det er «neutral and equitable».<sup>141</sup> Skal spesifikke tiltak iverksettes må det flere lignende tiltak til for å dekke hele spekteret med digitale forretningsmodeller.

<sup>137</sup> OECD (2018). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. s.5

<sup>138</sup> «An intangible... that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers». (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (OECD TPG), s. 27).

<sup>139</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES s. 10

<sup>140</sup> OECD (2018). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. S5

<sup>141</sup> OECD (2014) «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», s. 163

#### 4.1.3 The significant economic presence proposal

Som beskrevet i BEPS action 1 paragraf 7.6<sup>142</sup> baserer «The *significant economic presence* proposal» seg på tanken om at teknologi har muliggjort for selskaper å være tungt økonomisk investert i en stat uten å ha fysisk tilstedeværelse. Forslaget belager seg på å skape beskatningsrett når en utlending får SEP i det landet, basert på en rekke faktorer som beviser en meningsfylt og varig økonomisk kobling mot det landet<sup>143</sup> (vår oversettelse) ved bruk av teknologi. For å oppnå SEP i en stat følger det av forslaget at «revenue generated on a sustained basis» må kombineres med en eller flere av følgende vilkår<sup>144</sup>:

- (1) The existence of a user base and the associated data input
- (2) The volume of digital content derived from the jurisdiction
- (3) Billing and collection in local currency or with a local form of payment
- (4) The maintenance of a website in a local language
- (5) Responsibility for the final delivery of goods to customers or the provision by the enterprise of other support services such as after-sales service or repairs and maintenance or
- (6) Sustained marketing and sales promotion activities, either online or otherwise, to attract customers.

Hva begrepet «revenue generated on a sustained basis» innebærer fremkommer ikke tydelig fra forslaget, der det kun er tydelig at en definisjon av begrepet blant annet inkluderer en definisjon av typer transaksjoner som skal medregnes (vår oversettelse).<sup>145</sup> Det kan tenkes at det her kun er tilsiktet å medregne inntekt fra de aktiviteter som er med på å underbygge SEP. Det refereres videre til Action 1-rapporten fra 2015<sup>146</sup> hvor av inntektsbegrepet, samt de 6 punktene nevnt ovenfor, er utdypet i langt større detalj. Vi tar dermed utgangspunkt i rapporten fra 2015 ved videre analyse av SEP.

---

<sup>142</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.107

<sup>143</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES s.16

<sup>144</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES. s.16

<sup>145</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES s.16 pnkt. 51

<sup>146</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.107



Av Action 1-rapporten kommer det fram at «Revenue generated on a sustained basis» potensielt kan være en av de klareste indikatorene for SEP<sup>147</sup> (vår oversettelse). Som nevnt i høringsnotatet vil inntekt blant annet baseres på definisjonen av typer (digitale) transaksjoner. Det følger av rapporten fra 2015 at med begrepet «transaksjoner» menes salg av varer og tjenester mellom to eller flere parter gjennom en digital plattform<sup>148</sup> (vår oversettelse). Her reises problemstillingen hvor salg via telefon eller kataloger ikke blir tatt med, som kan gi incentiver for selskapene til å endre måten de driver forretning på for å omgå reglen. Som rapporten selv nevner kan det derfor være hensiktsmessig å formulere begrepet transaksjon slik at det omfatter alle former for salg av varer og tjenester mellom aktørene. Dette synes å være en god løsning, også med bakgrunn i at det er essensielt å ha en uunngåelig inntekts-definisjon, som på ingen måter muliggjør det å planlegge forretningsmodellen for å omgå regelverket. Selv om en slik bred definisjon kan omfavne mer enn intensjonen vil dette kunne balanseres ved hjelp av andre vilkår, eksempelvis som de beskrevet i BEPS action 1 paragraf 7.6. Slik vi ser det vil kombinasjonen av et bredt inntektsbegrep og innsnevrede vilkår likevel sørge for at kun de relevante selskapene blir truffet, og samtidig minimere muligheten for planlagt omgåelse.

#### 4.1.3a Vilkår (1) og (2): Brukermasse og brukerdata

Med et bredt definert inntektsbegrep er det essensielt at de resterende vilkårene er korrekt definert, da disse igjen skal sørge for at regelverket kun treffer de relevante selskapene og den tilhørende inntekten. Det første vilkåret (1) handler om tilstedeværelsen av en brukermasse med tilhørende brukerdata. Av rapporten kommer det fram et forslag om å måle «monthly active users (MAU)».<sup>149</sup> Det å basere et vilkår på SEP, og da skatteplikt til et land på en månedlig basis, er en metode som trolig kan skape merarbeid og høyere kostnader enn hva som er intensjonen. I prinsippet kan et selskap en måned ha nok brukere til å få etablert SEP i et land, mens selskapet de neste månedene har en brukermasse under grensen for så å stige over igjen. Med digitale selskaper som da driver forretning med brukere i mange land vil MAU her føre til store administrative kostnader hvor de

<sup>147</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.107

<sup>148</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.108

<sup>149</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.110

hver måned må beregne både til hvilke land de skal betale skatt, og hvor mye til de forskjellige landene. EU har i sitt nyeste forslag<sup>150</sup> foreslått en årlig telling av brukere, en tilnærming vi mener er langt mer hensiktsmessig. Skulle det likevel være et sterkt ønske fra initiativet å ha hyppigere oppdelinger vil det kunne være inndelt på lik linje med de terminer vi har i norsk skattelov. Selskaper må melde inn antall brukere og data innsamlet terminvis på samme måte som en MVA-melding foregår i dag. Hensikten med inndeling kommer ikke tydelig fram av rapporten eller høringsnotatet.<sup>151</sup> Vi ser heller ingen fordeler med en slik inndeling kontra en årlig telling, som trolig vil redusere administrative kostnader betraktelig, samt korrelere tettere opp mot selskapets årlige regnskap, og den tilhørende revisjon.

Den andre delen av vilkår (1) «digital input», kan trolig sees i sammenheng med vilkår (2), der begge referer til brukerdata som følger med en brukermasse. Det følger så av rapporten at med brukerdata menes informasjon om brukere, bidrag og innhold, anmeldelser og søkehistorikk mv. (vår oversettelse).<sup>152</sup> Vi tolker denne definisjonen av brukerdata slik at både «data input» fra vilkår (1) og «digital content» fra vilkår (2) inngår under denne, og vil dermed bruke begrepet brukerdata i videre drøftelse. Fokuset vil her være innsamling av data, samt lokasjonen til kilden til dataen, ettersom det nevnes i rapporten at lagringen og prosesseringen av dataen er irrelevant i sammenheng med SEP<sup>153</sup> (vår oversettelse). Hvordan brukerdata skal telles eller lokaliseres kommer ikke tydelig fram av høringen eller rapporten, hvor det nevnes å bruke IP-adresse som et eksempel for å lokalisere brukere.

Problematikken med lokalisering ved hjelp av IP adresse blir videre utdypet i kapittel 4.3.2. Vi mener metoden(e) valgt for lokalisering av brukermassen er fundamentalt for å bygge et funksjonelt rammeverk. Det nevnes i rapporten at innsamlet data ikke nødvendigvis reflekterer en målbar verdi, da nytten av dataen og graden av dataen som er brukbar er meget volatil.<sup>154</sup> Vi er enig med dette resonnementet, brukerdata og nytteverdien til den type data er meget varierende og ekstremt vanskelig å måle. Slik vi ser det bør ikke brukerdata være en del av vilkåret for SEP, da verdien av dataen for det meste er avhengig av selskapets immaterielle

---

<sup>150</sup> Se kapittel 4.3.2 for videre drøftelse

<sup>151</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES.

<sup>152</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.110

<sup>153</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.110

<sup>154</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.111

eiendeler, som robåter og algoritmer. Hva det enkelte selskap får av verdi fra en mengde brukerdata er reflektert i inntektene til selskapet. Av ordlyden kan det tolkes slik at med begrepet «volum» data som blir innsamlet som nevnt i vilkår (2)<sup>155</sup> menes mengden data, målt i antall byte. Som tidligere nevnt er både personopplysninger og brukerbidrag (eksempelvis en video) ansett som brukerdata. Det er på det klare at en liste med personopplysninger bruker en langt mindre datamengde og er mer verdifull for selskapet enn en video hvor en bruker filmer en katt. Vi mener dermed det ikke er hensiktsmessig å basere et av SEP-vilkårene på mengden data innsamlet, da mengden brukerdata slik det er definert nå ikke lar seg sammenligne på en pålitelig måte.

#### 4.1.3b Vilkår (3) og (4): Lokale tilpasninger

Det tredje og fjerde vilkåret omhandler lokale tilpasninger et selskap gjør for å tilpasse seg en brukermasse i en bestemt region.<sup>156</sup> Det er her spesifikt nevnt lokalt tilpasset betalingsmetode som landets valuta og en webside med landets språk som et alternativ. Fra rapporten<sup>157</sup> nevnes også lokalt domene (eksempelvis .no i Norge).

Av vår oppfattelse er det naturlig å inkludere vilkår som omfatter et selskaps spesifikke tilpasning til en region. Slike vilkår er relativt enkle å kontrollere, eksempelvis når tjenesten/websiden enten er i det lokale språket eller ikke. Like lett er et selskaps mulighet til å omgå vilkårene. Hvis et selskaps skatteplikt beror seg på hvilket språk og valuta de bruker på tjenesten sin, vil det være en enkel måte for et selskap å selv avgjøre hvor skatteplikten ender opp og ikke. Et selskap kan tjene godt på å kun ha tilrettelagt for brukermasser i skatteparadiser, samtidig som de opererer en felles tjeneste for mange andre land med strengere skattesatser. Vi kan samtidig tenke oss at et selskap som har en tjeneste med et mangfold av språk og betalingsalternativer vil kunne bestride vilkåret på bakgrunn av at selskapet leverer en tjeneste tilpasset alle og ikke noen spesifikke regioner/stater. Hvorvidt dette vil stå i en eventuell rettsak gjenstår å se.

Til tross for muligheten for planlagt omgåelse, mener vi vilkår (3) og (4) bør bestå og være en del av vilkårene for SEP. Selskaper som spesifikt tilpasser tjenesten til regioner er en god indikator på intensjonen til selskapet. Vilkår som fanger opp

<sup>155</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES. s.16

<sup>156</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES.

<sup>157</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.109

denne intensjonen innebærer stor nytteverdi til rammeverket. Selskaper som aktivt forsøker å omgå disse vilkårene kan likevel falle inn under andre vilkår og dermed få konstatert SEP, og det er her viktig å presisere at vilkårene ikke er kumulative.

#### 4.1.3c Vilkår (5): Leveranse av varer

Det femte vilkåret innebærer ansvaret for det siste leveringsleddet av varer (ikke tjenester), med tilhørende vedlikehold og reparasjon av varen etter salg.

Det er noe uklart hvorfor vilkåret spesifikt nevner «goods» og utelater tjenester, samtidig som det presiseres «final delivery».<sup>158</sup> Erfaringsmessig er det uvanlig for digitale selskaper som selger varer å levere disse varene selv, men i stedet benytter de seg av lokale leveransetjenester. I motsatt retning står digitale selskaper som oftest selv for leveransen av de digitale tjenestene, som ved leveranse av en annonseplass på en digital plattform.

Det kan tenkes at «final delivery» her sikter til det siste leddet, hvor varen blir solgt til det ledd der den blir brukt og da ikke er kjøpt med intensjon om videresalg. Vilkåret vil da treffe selskaper som selger varer til kunder i en stat. Spørsmålet her er hvorvidt dette vilkåret samsvarer med agentregelen i MTC artikkel 5 (5). Som nevnt i 2.2.7 faller agentregelen utenfor vår problemstilling og vi har valgt å ikke utforske denne problemstillingen videre. Vi ønsker likevel å belyse viktigheten mellom MTC artikkel 5 (5) og vilkår (5) her, hvor videre forskning i samspillet mellom disse anses aktuelt.

#### 4.1.3d Vilkår (6): Markedsføring

Det siste vilkåret nevnt i høringsnotatet<sup>159</sup> omhandler markedsføring både i digital og fysisk form. Her har initiativet valgt å presisere at aktivitetene skal være vedvarende «sustained». Hva som må til for at aktiviteter blir ansett som vedvarende kommer ikke direkte fram av rapporten eller høringsnotatet. Det kan tenkes at intensjonen her kun er å treffe de selskapene som tydelig, over en viss periode, markedsfører eller promoterer mot kunder i et land. Vilkåret vil dermed kun gjelde de selskapene som forsøker å nå ut til kundebasen i det landet. Hvordan

---

<sup>158</sup>OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES. s.16

<sup>159</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES s.16 punkt 51

dette vilkåret skal fungere i praksis er et annet spørsmål vi ønsker å belyse. Vil en stat ha ansvaret for å oppdage når selskaper har vedvarende markedsført i landet? Eller beror det på selskapet selv å rapportere inn når de selv mener å ha markedsført over en viss periode. Slik vi ser det vil det være hensiktsmessig å innføre en form for rapportering, hvor selskapene selv er ansvarlige for å opplyse land om deres egen skatteplikt. Her er det naturlig å trekke inn sontringen rundt Frankrike som nevnt i kapittel 3.2 jf. 4.4, som legger ansvaret over på selskapene.

#### 4.1 BEPS Sammendrag

Som vi nevnte innledningsvis er de tre forslagene<sup>160</sup> som ble presentert av BEPS i mars et stykke unna ferdigstilling, og det gjenstår konkretiseringer og utdypning av både konsepter og begreper. Det er imidlertid flere gjennomgående områder som gir en klar indikasjon på hvor prosjektet legger mest fokus. Initiativet har blant annet ilagt mye fokus rundt profitallokering, et tema utenfor vår problemstilling, som vi har valgt å ikke utdype videre. Vi vil dermed ikke kunne gjøre en helhetsvurdering av forslagene, da vi kun har sett på enkelte momenter i hvert forslag.

Det er flere likheter mellom de tre forslagene. Samtlige forslag har ved ulike tilnærminger endret det tradisjonelle nexus konseptet, ved å utvide skattegrunnlaget med tilføyelse av digitale vilkår, noe som fjerner nødvendigheten av en fysisk tilstedeværelse. Som nevnt tidligere mener vi at både «user participation proposal» og «marketing intangibles proposal» er for spesifikt rettet, i den forstand at de begge legger fokus på enkelte forretningsmodeller, og dermed skaper en «ring-fence» rundt deler av den digitale økonomien. Etter vår mening bør et prosjekt med støtte fra 95 prosent av verdens BNP<sup>161</sup> benytte muligheten til å skape et fremtidsrettet og rettferdig rammeverk som tar for seg den digitale utviklingen på en mer omfattende skala enn det som blir lagt fram i de to forslagene.

SEP har trolig i større grad potensiale til å bli det rammeverket som gjensker balansen mellom tradisjonelle og digitale forretningsmodeller. Vår gjennomgang har belyst flere elementer som fortjener videre arbeid, eksempelvis MAU i vilkår (1), som skaper unødvendig merarbeid uten en klar fordel. Det å måle mengde

<sup>160</sup> OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES s. 9 og 10

<sup>161</sup> Members of the inclusive network on BEPS. Updated: March 2019

brukerdata som nevnt i vilkår (2) er også en metode som bringer lite nytte, da variasjonen av og verdien knyttet til data varierer stort basert på en rekke variabler. Vi mener det er langt mer hensiktsmessig å heller se til inntekter og marginer til selskaper ettersom verdien av innsamlet data vil være reflektert i profitten til selskapet.

Basert på vår analyse av enkelte momenter i de forskjellige forslagene har BEPS mye gjenstående arbeid før et forslag er ferdigstilt, men de har et godt grunnlag til videre utarbeidelser. Vi mener de har potensialet til å skape et bærekraftig og langsiktig tiltak som imøtekommer den digitale økonomien på en rettferdig måte.

#### 4.2 Virtual Agency som skattemessig tilknytning

Konseptet er et av tre forslag OECD fremla i 2005 til forbedring og utvidelse av permanent establishment.<sup>162</sup> Forslaget omhandler utvidelse av begrepet «agency PE» til å dekke «virtual agency PE». Forslaget medfører blant annet at en nettside, operert av et utenlandsk selskap i kildestaten, blir sett på som en agent for selskapet, uavhengig av hvor serveren som driver nettsiden er lokalisert. Agenten kan med dette utføre aktiviteter som ikke er knyttet til en bestemt geografisk lokasjon, og vil etter endringen føre til et virtual agency PE.

Et problem som må løses i denne sammenheng er at serveren ikke kan anses som en person, jf. kapittel 2.2.7. Det må derfor ytterligere endringer til i artikkel 5 (5). Videre kommer det fram i OECDs rapport om digitale forretningsmodeller og skattlegging av disse, at en slik endring krever videre endringer i artikkel 7 (Business Profits), slik at «profits could be attributable to virtual agents».<sup>163</sup>

Tolkningen her er derfor at om det først skal endres i artikkel 5 (5), slik at internettsider kan utgjøre en agent og inngå kontrakter på vegne av selskapet i kildestaten, må det bli påfølgende endringer i artikkel 7 slik at artikkelen også omfatter «virtual agents».

Ideen om virtual agents er en av flere forslag innenfor konseptet VPE, og har til felles med tidligere nevnte forslag å fastslå når et selskap har SEP slik at kildestaten

<sup>162</sup> OECD (2005) s. 65. De to andre forslagene er «virtual fixed place of business» og «on-site business presence»

<sup>163</sup> OECD (2005) s. 65

kan rettferdiggjøre kildebeskatning og skatte på grunnlag av en skattemessig tilknytning (nexus).

Gjennomslagskraften til forslaget er vanskelig å anslå med tanke på de endringene som må gjøres i artikkel 7, og er en analyse vi avgrensner oss mot i denne oppgaven. Samtidig er det usikkert om forslaget blir tatt med i OECD sitt endelige forslag som kommer i 2020<sup>164</sup>. Vi oppfatter at forslaget stiller svakere enn de tidligere nevnte, og at det er et mer komplisert konsept å implementere på grunnlag av tilknytningen til artikkel 7 i MTC.

#### 4.3 EU-kommisjonen significant digital presence (SDP)

Som nevnt i kapittel 3.1.2 publiserte EU-kommisjonen «DigiTax package» 21 mars 2018. I den sammenheng presenterte de også forslaget «Recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence» (SDP).<sup>165</sup>

Fra forslaget kommer det fram tre vilkår som er avgjørende i spørsmålet om et selskap har SDP i en stat, det vil si: «one or more of the following conditions is met with respect to the *supply of those services* by the enterprise carrying on that business, taken together with the *supply of any such services* through a *digital interface* by each of that enterprise's associated enterprises in aggregate:»<sup>166</sup>(Vår utheving). Av det tilhørende EU-direktivets<sup>167</sup> artikkel 3 følger en rekke definisjoner: Med «digital services» gjennom en «digital interface» menes «any software, including website and applications...» mv. som er «delivered over the internet» eller lignende. I samsvar med EU mener vi en bred definisjon av grensesnitt og tjenester er viktig fordi det bygger et fundament som ikke nødvendigvis blir utdatert når ny teknologi blir tatt i bruk. Videre fremkommer det av EU-kommisjonens forslag<sup>168</sup> §2 bokstav a punkt 2 at det er å forstå slik at kun et av de følgende vilkårene trenger å være oppfylt for at aktiviteten(e) skal utgjøre SDP i en stat:

<sup>164</sup> OECD (18. april 2014) s. 15

<sup>165</sup> C(2018) 1650 final

<sup>166</sup> C(2018) 1650 final s.2

<sup>167</sup> COM(2018) 147 final «Council directive»

<sup>168</sup> C(2018) 1650 final

- a) The proportion of total revenues obtained in that tax period and resulting from the supply of those digital services to users located in that jurisdiction in that tax period exceeds EUR [...];
- b) The number of users of one or more of those digital services who are located in that jurisdiction in that tax period exceeds [...];
- c) The number of business contracts for the supply of any such digital service that are concluded in that tax period by users located in that jurisdiction exceeds [...].

#### 4.3.1 Bokstav a: Inntektsallokering

Det første vilkåret som definerer SDP følger av §2 bokstav a punkt 2 bokstav a<sup>169</sup> og handler om toleranse for inntekt basert på digitale tjenester opparbeidet fra salg til brukere fra en selvstendig stat, innenfor et skatteår. Andelen av inntekten, hvordan den blir utregnet og inntektsallokering, mer spesifikt hvordan andelen blir allokert mellom statene, er videre spesifisert i §2 bokstav a punkt 6 i forslaget.

«6. The proportion of total revenues referred to in paragraph 2(a) shall be determined in proportion to the number of times that devices are used in that tax period by users located anywhere in the world to access the digital interface through which the digital services are supplied». <sup>170</sup> (vår utheving).

Innledningsvis er det her avgjørende for forståelsen av kommisjonens forslag å redegjøre for hva begrepet «total revenues» innebærer. «Revenues» er definert av direktivets<sup>171</sup> artikkel 3 (6) som «proceeds of sale and of other transactions ... whether of a monetary or non-monetary nature, including proceeds from disposals of assets and rights, interest, dividends and other profits distributions, proceeds of liquidations, royalties, subsidies and grants, gifts received, compensations and ex-gratia payments...». Kommisjonens tolkning av inntekter er omfattende, på lik linje med det norske begrepet «inntekt av virksomhet» etter skattelovens §2-3 (1) bokstav jf. §§5-1 (1) og 5-30 (1). Det kan tenkes at intensjonen bak en vid tolkning av begrepet inntekt er å eliminere muligheten et selskap har til å omgå regelen ved særskilte spesifiseringer av inntekten.

---

<sup>169</sup> C(2018) 1650 final s.2

<sup>170</sup> C(2018) 1650 final s.2

<sup>171</sup> COM(2018) 147 final



Det fremgår av §2 bokstav a punkt 6 at andelen av total inntekt som allokeres til en spesifikk stat bestemmes i helhet av den andel av det totale antall bruk eller pålogginger som spesifikt kan kobles til brukere fra den stat. Dette kan tolkes som at det her er snakk om for eksempel antall klikk inn på websiden, antall innlogginger på en app, antall bruk av en enhet som laster opp informasjon, eller en kombinasjon av disse.

Et eksempel på selskaper som kan bli truffet av SDP, og da bestemmelsen over, er markedsplassen Finn.no AS (heretter Finn.no). Selskapet opererer som en markedsplass for annonser, kjøp og salg både mellom forbrukere, samt for næringsdrivende mot forbrukere og seg imellom.<sup>172</sup> Finn.no har både app til telefoner og nettbrett og webside. For eksempelets skyld har vi lagt til grunn at Finn.no har tilsvarende plattform i andre land både i og utenfor EU, som medfører at det nye forslaget vil kunne treffe dette selskapet.

Det vil således være hensiktsmessig å telle både antall klikk inn på websiden samt antall åpninger av appen aggregert for å finne det totale antall bruk globalt som punkt 6 refererer til. Av vår forståelse vil den aggregerte totale brukermassen være grunnlaget for inntektsallokeringen, og inntekt blir så allokert til jurisdiksjoner med lik andel som den del av den totale brukermasse den jurisdiksjonen har.

I et praktisk eksempel: websiden(e) har totalt 400.000 klikk, appen står for 600.000 innlogginger eller adganger, totalt en million bruk. Tilsvarende er den totale inntekten på 1 million NOK. Dette vil da si at et bruk tilsvarer en krone inntekt for allokering. For eksempelets skyld er bare 2 land involvert; Malaysia og Sverige, som har inngått en skatteavtale og implementert det nye forslaget fra EU som inkluderer SDP. Malaysia står for 750.000 klikk totalt (75 prosent) og Sverige for 250.000 (25 prosent). Etter §2 punkt 2 bokstav a jf. punkt 6<sup>173</sup>, skal da inntekstallokeringen fordeles tilsvarende, og det skal skattes av inntekter på kr 750.000 til Malaysia og kr 250.000 i Sverige (kostnader er ikke med i eksempelet da det er irrelevant for poenget). Det viser seg at det svenske markedet er mer lukrativt enn det malaysiske, og de reelle inntektene er fordelt 50/50, til tross for at det er langt flere brukere i Malaysia. Dagens modell tar ikke høyde for dette, og Finn.no må betale skatt ut ifra en inntektsallokering beregnet til kr 250.000 til tross

---

<sup>172</sup> FINN.no. (2019)

<sup>173</sup> C(2018) 1650 final s.2 og 3

for reell inntekt på kr 500.000 i Sverige. Samtidig må de svare for skatt på kr 750.000 i Malaysia til tross for en inntekt på kr 500.000. Det er her klart at ordlyden i forslaget kan tolkes slik at det enkelt kan oppstå feilaktig inntekstallokering.

Videre viser det seg at av den totale 1 million i inntekt kommer kr 900.000 fra salg av annonseplasser på markedet, og kr 100.000 er reklameinntekter fra reklame på webside. Appen har ikke reklameplasser. Det vil da si at de fire hundre tusen klikkene på websiden har generert kr 100.000 i inntekt for Finn.no uavhengig av om brukeren som klikker på siden benytter seg av markedsplassen eller bare surfer på nettet. På den andre siden har ingen av de 600.000 adgangene til appen generert reklameinntekter. Av forslagets ordlyd<sup>174</sup> skal likevel begge typer bruk telles likt når det gjelder allokering av inntekten. I vårt eksempel viser det seg at kun 20 prosent av de som klikker inn i appen og websiden faktisk benytter seg av tjenesten, men de er likevel inntektsgenererende brukere. Ettersom alle klikk på websiden genererer inntekt, er det naturlig at samtlige her skal telles. En logisk slutning vil da være at kun 120.000 (20 prosent av 600.000) klikk i appen skal telles, fordi det kun er disse som innbringer inntekter. Dette er dog ikke noe som kommer klart fram av ordlyden og det kan virke som om det ikke skilles mellom de to typene bruk. En grunn kan være at innsamlingen av informasjon Finn.no gjør hos brukere kan være gjenstand til bruk i algoritmer eller lignende når de selger reklameplasser og rettede annonser på markedsplassen.

Av ordlyden er det ikke noe skille mellom type bruk, kun bruk av en tjeneste som er inntektsbringende. Da det er antall bruk som avgjør inntektsallokeringen satt Malaysia opp en robot som trykket seg innom både app og webside mange ganger i sekundet. Malaysia økte dermed antall bruk til 1.750.000. Sverige var stabile med sine 250.000 bruk i samme periode. Basert på forslagets ordlyd vil Malaysia få tildelt rett på å skattlegge 87,5 prosent av Finn.no sine totale inntekter, og Sverige kun 12,5 prosent til tross for at begge staters brukere genererer like mye inntekter totalt sett. Slik adferd er uten tvil kritikkverdig, men kan være vanskelig å spore og kan ha store konsekvenser. Det kan ha den påvirkning at andelen inntekter som allokteres til Sverige faller under terskelen for SDP, som da resulterer i at Sverige mister retten til å skattlegge et selskap som de egentlig skulle har rett til å skattlegge.

---

<sup>174</sup> C(2018) 1650 final s.2 og 3

Problemstillingene vi har belyst er hittil basert på et siste scenario med kun to aktører i to land, men i dagens digitale samfunn mener vi det reelle bildet er langt mer komplisert med en rekke aktører i flere stater. Et slikt komplisert økosystem fører naturlig med seg mer komplekse problemstillinger. Vi bygger dermed videre på vårt eksempel; USA, Danmark og Kongo er i vårt eksempel tre stater hvor flere aktører er hjemmehørende og kjøper reklameplass og annonseplass på Finn.no for å rette seg mot forbrukere og bedrifter i Sverige og Malaysia. Dette medfører at hovedinntekten til Finn.no vil komme fra aktører fra de tre landene, dog være rettet mot brukere og inntekten er avhengig av brukere i Sverige og Malaysia, samt den informasjonen Finn.no har på disse brukerne for å rette annonsene mot riktig segment. Forklart betyr dette at Finn.no, et norsk selskap, får inntekt fra et selskap i USA som kjøper en annonseplass for å selge produkter til brukere i Sverige og Malaysia. Vi sier at annonseplassen koster kr 1000. 10 brukere i Sverige og 10 brukere i Malaysia klikker på annonsen, men kun en svenske kjøper et produkt fra det amerikanske selskapet. Basert på ordlyden i forslaget vil inntekten på kr 1000 for salg av annonseplass bli fordelt 50/50 mellom Sverige og Malaysia når inntekten skal allokere i forhold til grensen for SDP, da det er basert kun på andel bruk i hver stat.

Av vår tolkning av forslaget §2 bokstav a punkt 2 bokstav a jf. punkt 6<sup>175</sup>, kan en konkludere med at slik ordlyden nå er åpner det opp for en ubalansert og ufullstendig inntektsallokering som kan gi uheldige utslag når en skal avgjøre skatteplikt etter SDP. Det å fordele inntekt basert på bruk er en metode vi mener kan fungere. Slik forslaget står nå, er vi i den oppfatning at en klarere og mer detaljert metode for telling av bruk er nødvendig. Grunnsteinen er uten tvil lagt riktig, det er her kun et spørsmål om oppbyggingen av forslaget og metoden som gjenstår. Slik vi ser det, virker det ikke uoppnåelig for selskapene å rapportere den faktiske inntekten som tilhører bruken som stammer fra en spesifikk stat. Et selskap som har infrastruktur til å skille ut hvor (lokasjon) hvert individuelt bruk stammer fra, vil også kunne loggføre tilhørende inntekt. Ved å rapportere både antall bruk og inntekt fra de spesifikke brukerne blir det totale bildet mer rettvise og balansert. En slik metode retter opp i de problemene vi har belyst ovenfor, ved at

---

<sup>175</sup> C(2018) 1650 final s.2 og 3

de reelle inntektene fra brukere i jurisdiksjonen blir allokert og rapportert, i motsetning til dagens forslag hvor en estimert inntekt blir allokert basert på bruk.

#### 4.3.2 Bokstav b: Antall brukere

Forslagets andre vilkår, §2 punkt 2 nr. 2 bokstav b<sup>176</sup>, omhandler reguleringen av antall brukere en digital aktør kan ha før den anses å ha SDP i en stat. Forslaget nevner «number of users», og vi mener valget av ordet «users», altså brukere, og ikke «uses» eller «access» er essensiell. Det blir her et klart skille mot opptellingen av bruk som ved inntektsallokering jf. bokstav a, og antall brukere som det i bokstav b må regnes med at det siktes til. Av direktivets<sup>177</sup> artikkel 3 (4) defineres «user» som «any individual or business». Slik vi tolker det er det antall unike brukere som benytter seg av en digital tjeneste i løpet av skatteåret som telles, hvor det ikke skilles mellom enkeltpersoner og foretak, og hvor sistnevnte kan telles som en bruker for hele selskapet. Det manglende skillet er noe vi ser på som en klar svakhet ved forslaget, da det kan tolkes slik at et selskap med én bruker, men som aktivt kjøper annonser for mange millioner kroner i løpet av et år telles på lik linje med en enkeltperson som benytter seg av tjenesten én gang i løpet av året uten å betale en krone eller opprette en bruker. Vi mener det her er åpenbart at det må gjøres et skille mellom type bruker og vektlegge bidraget til hver enkelt bruker eller gruppe brukere.

Av forslaget kommer det fram at brukeren skal bli ansett lokalisert basert på lokasjonen til grensesnittets «device» i jurisdiksjonen i en gitt skatteperiode til å få tilgang til en «digital interface», hvor digitale tjenester blir tilbudt jf. §2 bokstav a punkt 4 og 5<sup>178</sup> (vår oversettelse). Det kommer fram at IP-adressen til den enheten brukt til å inngå kontrakt om kjøp av den digitale tjenesten er avgjørende for å stedfeste hvilken stat brukeren tilhører.

Et problem vi ser ved å bruke IP-adresse til lokalisering av brukere er bruken av VPN-tjenester (Virtual Private Network)<sup>179</sup> som maskerer IP-adressen til den som har en aktiv VPN på enheten sin. Brukeren er da anonym og har mulighet til å velge lokasjon for hvor i verden det skal se ut som brukeren befinner seg. Hvem som helst

---

<sup>176</sup> C(2018) 1650 final s.2

<sup>177</sup> COM(2018) 147 final

<sup>178</sup> C(2018) 1650 final s.3

<sup>179</sup> NordVPN. (2019)

kan bruke en VPN til å «re-route» IP-adressen sin til hvor som helst i verden. Dette vil i prinsippet si at du kan sitte i Norge og bestille en vare eller se en film, samtidig som IP-adressen tilsier at tjenesten er benyttet i eksempelvis Kuwait. Det kan tolkes slik at også bruken av IP adresse kan bli benyttet til å skille brukere fra hverandre. Det er imidlertid ingen klar definisjon i forslaget på hva en bruker er, eller hvordan man skal telle unike brukere, annet enn det at IP-adresse kan bli brukt. Det første problemet vi ser med dette er som sagt bruken av VPN. Uavhengig av hvordan en bruker defineres byr det på problemer når man skal stedfeste en bruker som benytter seg av en VPN-løsning. Et resultat av dette vil være at selskapers årlige antall rapporterte brukere er ufullstendig, misvisende og utenfor selskapets kontroll. I spesielle tilfeller kan det tenkes at en aktør som leverer tjenester i land X, Y og Z kan få DSP i land H fordi en populær VPN tjeneste opererer via land H, som gjør at samtlige brukere av tjenestene til aktøren ser ut til å stamme fra land H. Slik vi ser det kan det her oppstå en tvist rundt beskatningsrett som kan by på både politiske og økonomiske problemer. Det er verdt å nevne at VPN tjenester er ulovlig kun i 11 land.<sup>180</sup>

Videre må det nevnes at bruk av IP-adresse for å lokalisere og skille brukere byr på problemer selv ved umaskerte adresser. Hver ruter har sin unike eksterne IP-adresse, som synes utad til internett, dog kan det imidlertid være nesten ubegrenset mengde unike enheter koblet til enheten internt<sup>181</sup>, hvor begrensingen av antall enheter koblet til en ruter baserer seg på hvor kraftig ruterer er. Forklart betyr dette at en bedrift med flere tusen ansatte, og da mange tusen unike PCer som er koblet til ruterer, fremstår som en unik IP-adresse på internett. Ved bruk av IP-adresse for å telle unike brukere er det her klart at det blir et ufullstendig og misvisende antall når én adresse kan representere tusenvis av unike individer. Likeså er problemet i husstandene der hver husstand har hver sin ruter, selv om det ofte er flere individer per husstand. En person som bruker en digital tjeneste fra sitt hjem får IP-adressen registrert som en bruker. Personen velger så å benytte seg av samme digitale tjeneste fra jobb og hos en venn, og vil da ha flere unike IP-adresser tilknyttet sitt bruk av tjenesten. Én person har da potensielt blitt registrert som flere unike brukere enn et hotell som utad kun har én IP-adresse, men mange tusen unike brukere internt.

---

<sup>180</sup> Mardisalu, R. (2019)

<sup>181</sup> Hoffman, C. (2017)

Det følger av forslaget punkt 5<sup>182</sup> at «andre lokasjonsmetoder» kan benyttes «der det er mer nøyaktig» (vår oversettelse). Vi tolker dette som bruk av GPS eller lignende systemer for å lokalisere brukere. Det må dermed føres en logg som sørger for at samtlige unike brukere blir loggført korrekt og kun en gang hver i løpet av skatteåret, noe som igjen kan føre til komplikasjoner med tanke på personvern, da slike logger må oppbevares over lenger tid og inneholder sensitiv informasjon om spesifikke lokasjoner på individer. Ved bruk av geolokasjon vil de tidligere problemene med IP adresser ikke være relevante, men det stiller da krav til at samtlige digitale tjenester har en måte å spore brukeren sin på, noe som kan medføre betydelige kostnader for mange aktører som i dag leverer tjenester uten slike muligheter.

Det er videre verdt å nevne forskjellen mellom forslaget til EU og BEPS sin uttalelse på samme tema. Det fremgår av Action 1 2015 Final Report<sup>183</sup> at antall brukere skal telles per måned. Samtidig kommer det fram fra BEPS et ønske om å eliminere sporadiske brukere, altså de som bare klikker seg inn og ut uten å bruke tjenesten. Dette er motsetninger til forslaget fra EU, hvor det kan tolkes slik at samtlige brukere, skal telles med. Vi støtter tilnærmingen til EU da BEPS sitt forslag resulterer i at samtlige som ser på video på videodelings tjeneste uten å logge seg inn ikke blir registrert. Dette er uten tvil en gruppe brukere som tilfører verdi for video-delingsiden, som da naturlig må telles med i antall brukere av tjenesten. Samtidig støtter vi EU sitt forslag om at antallet totalt per skatteår skal gjelde. Ved å se på antallet hver måned må en aktør forholde seg til muligheten for å skatte til noen stater en måned og andre stater måneden etter. Det er her på det rene at det medfører mye ekstra arbeid både for land og selskap og er en metode vi mener fører til mer arbeid enn nødvendig.

Slik vi ser det, følger det to åpenbare problemstillinger i §2 punkt 2 nr. 2 bokstav b jf. Punkt 5.<sup>184</sup> Definisjonen av en «user», hvordan en bruker skal defineres samt hvordan den skal telles for å sikre at hver unik bruker er med i totalen, og da kun én gang. Etter vår mening er metoden som til slutt blir bestemt avgjørende for om

---

<sup>182</sup> C(2018) 1650 final s.4

<sup>183</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Side 110

<sup>184</sup> C(2018) 1650 final s.2 og 4

kriteriet i bokstav b kan bli benyttet. Det er her kritisk at metoden som blir valgt sikrer en sann opptelling.

#### 4.3.3 Bokstav c: Kontrakter

Det siste vilkåret for SDP følger av §2 punkt 2 nr. 2 bokstav c, hvor det ligger til grunn en grense for antall «business contracts for the supply of any such digital service» (vår utheving). Har selskapet flere slike kontrakter i løpet av et skatteår i en stat enn det grensen tilsier vil selskapet da bli ansett for å ha SDP i det landet.

Det følger av §2 punkt 4 bokstav a, at med «business contract» menes en kontrakt hvor «if the user concludes the contract in the course of carrying on business». Her kan det tolkes slik at det kun er kontrakter inngått med næringsdrivende som skal regnes med i denne klausulen. Ordlyden i forslaget til EU er her en motsetning til uttalelsen fra OECD<sup>185</sup>, hvor det fremgår av rapporten at en bruker ved aksept av brukervilkår og betingelser, «Terms of service», inngår en bindende kontrakt og dermed skal også inngå i opptellingen av antall kontrakter. Slik vi tolker EU forslaget med hensyn til punkt 4 er hensikten bak vilkåret å kun forholde seg til kontrakter mellom næringsdrivende, som da er i strid med uttalelsen til OECD. Skulle klausulen også tatt for seg aksept av brukervilkår vil det etter vår mening være liten forskjell mellom bokstav b og c. Vilkaåret i bokstav b omfatter samtlige brukere, mens bokstav c eliminerer sporadiske brukere, men suppleres av bedriftskontrakter. Sammenfatningen av bedriftskontrakter og brukere med godttatte betingelser har tilsynelatende ingen klar sammenheng, særlig når de allerede faller inn under bokstav b. Vår oppfatning er derfor at det her kun siktes til kontrakter inngått mellom aktører i næringslivet.

Det følger så av forslagets §2 punkt 4 bokstav b at en brukers lokasjon avgjøres ut ifra hvor «the user is resident for corporate tax purposes». Sett i lys av metodene for lokalisering av bruk og brukere i vilkår a og b, er metoden for lokasjon av brukeren som inngår kontrakter i vilkår c den minst problematiske. Å forholde seg til hvilken stat brukeren er hjemmehørende i ser vi få problemer med. Vi ser for oss at det kan være en del av kontrakten å fylle ut hvor en er hjemmehørende og på den måten kan selskapet uten store problemer kunne ha oversikt over hvilke kontrakter

---

<sup>185</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges s.110

som skal beregnes i hvilken stat for å avdekke en potensiell digital tilstedeværelse (SDP).

Slik vi tolker §2 bokstav a nr. 2 bokstav c, jf. punkt 4 følger det få problemer for gjennomføringen og etterlevelsen av dette vilkåret. Vår tolkning forholder seg til antall kontrakter mellom næringsdrivende, og da ikke aksept av brukervilkår som følger av uttalelsen fra OECD, som vi mener ikke har en klar sammenheng med intensjonen av vilkårene som en helhet.

#### 4.3.4 Profittallokering etter konstatert VPE

Forslagets §2 bokstav b punkt 1, 2, 3 og 5 omhandler selskapets profittallokering når det er konstatert beskatningsrett ved SDP og et VPE er etablert, hvor det kommer fram at «profit split method» er EU-kommisjonens preferanse. «Profit split» metoden og andre profittallokeringsmetoder er et av fokusområdene til BEPS; «Action 8-10 alignment transfer pricing outcomes with value creation».<sup>186</sup> I mars 2019 la EU-kommisjonen ut en rapport spesifikt om «profit split method».<sup>187</sup> Av hensyn til vår problemstilling og vårt fokusområde har vi valgt å ikke utforske dette videre, men mener dette er et område som fortjener videre utdypelse og forskning.

#### 4.3.5 Økonomiske aktiviteter

Et annet spørsmål er hvilke økonomiske aktiviteter, utført av den som utgjør et significant digital presence (SDP), som skal inkluderes. Som vi har skrevet i kapittel 1.4, benytter stort sett alle selskaper i alle sektorer seg av data, enten kjøpt, innsamlet eller prosessert. Det er derfor svært viktig at nye vedtak om lover og regler er omfattende og spesielt fremtidsrettet.

Det er imidlertid verdt å nevne forslaget §2 bokstav b punkt 4<sup>188</sup>, hvor det fremkommer en liste som definerer en økonomisk signifikant aktivitet, inn under SDP, gjennom et digitalt grensesnitt. Forslagets liste er ufullstendig og er ment som en veiledning: (vår utheving)

<sup>186</sup> OECD/G20 BEPS Project. (2019)

<sup>187</sup> OECD (2019), EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM

<sup>188</sup> C(2018) 1650 final s.4



«4. The economically significant activities performed by the significant digital presence through a digital interface include, inter alia, the following activities:

- (a) the collection, storage, processing, analysis, deployment and sale of user-level data;
- (b) the collection, storage, processing and display of user-generated content;
- (c) the sale of online advertising space;
- (d) the making available of third-party created content on a digital marketplace;
- (e) the supply of any digital service not listed in points (a) to (d). »<sup>189</sup>

Bokstav a til d belyser fire sentrale områder som genererer store verdier verden over og kan relateres til de fleste store selskaper blant annet GAFAselskapene. Etter vårt syn er det ikke en eneste digital aktivitet som ikke blir omfattet av forslaget, noe som også fremkommer av bokstav e, hvor ordlyden tilsier at alle aktiviteter som omfatter noe digitalt vil berøres. Dette kan bli sett på som en helgardering mot fremtidig utvikling av disruptive teknologier man ikke kan forutse. Hvorvidt dette holder i fremtiden kan man ikke trekke noen slutning om, men at det er tatt hensyn til det uforutsette kommer klart fram i bokstav e. En tanke om dagens PE-regler er at de ble utformet med for spesifikke definisjoner og eksempler, noe som har skapt et rigid lovverk med få rom for endringer og fleksibilitet. Forslaget fra EU ser mer fremtidsrettet-, åpent-, og tøyelig ut. Vi mener de har gjort det på en elegant måte som sikrer at alle verdiskapende aktiviteter nå blir behandlet. Forslaget nevner de fire største områdene spesifikt, samtidig som de viser bredden av hva en digital økonomisk aktivitet er. Listen inkluderer alle selskaper som leverer produkter innenfor IoT. Dette kan medføre at i en verden hvor nesten alle nye fysiske gjenstander er tilkoblet internett, vil en stor andel av verdens selskaper måtte forholde seg til DSP i flere land, ved at produktene de selger laster opp data kontinuerlig, som viser seg å bli mer og mer vanlig.<sup>190</sup> Her er det ingen tvil om at skatteavtaler må være på plass for å unngå dobbeltbeskatning og andre uheldige konsekvenser av sammenfatningen av en utviklende verden og nye skatteavtaler og lignende. Spørsmålet vi mener er sentralt ved videre forskning er hvorvidt forslaget

---

<sup>189</sup> C(2018) 1650 final s.4

<sup>190</sup> Moore, M. (2019)

er for bredt og treffer langt flere selskaper enn intensjonen, eller vil en slik bred definisjon være nødvendig for å imøtekomme en raskt utviklende verden.

#### 4.3.6 SDP sammendrag

EU-kommisjonens forslag<sup>191</sup> om innføring og skattlegging av SDP fortjener langt mer oppmerksomhet enn det har fått hittil. Slik vi ser det, er det ovennevnte forslaget EUs mest konkrete tiltak som tar for seg problemstillingen om de globale digitale forretningsmodellene. Forslagets ordlyd og definisjoner er derfor ekstremt viktige for å oppnå den ønskede effekten.

Vår analyse av forslaget har avdekket en rekke momenter vi mener bør endres eller defineres bedre, som kan få uheldige konsekvenser dersom forslaget blir iverksatt slik det står i dag. Vel så viktig er hvorvidt forslaget er i overenstemmelse med formålet kommisjonen har definert. Slik det står i dag er det en viss sammenheng med de definerte målene som nevnt i punkt 4.4. Ved å utvide begrepet om PE vil en i prinsippet balansere markedet og begrense de fordeler digitale forretningsmodeller har i dag ovenfor tradisjonelle modeller. Kommisjonen har på sett og vis utarbeidet et regelsett som er fremtidsrettet og kan ta vare på det indre marked og skape et rettferdig skattefundament. Dette fremstår absolutt som en mulighet, dog er det enkelte momenter som må endres på og/-defineres ytterligere for at dette skal bli en realitet. Det kommer fram av vår analyse i punkt 4.4.1 at et regelsett hvor inntekt blir allokert basert på antall bruk ikke nødvendigvis «captures value creation» på en korrekt måte, og det vil ikke lenger være en «level playing field» mellom markedets aktører. På den annen side er det ingen tvil om at forslaget er et steg i riktig retning for å «close the gaps that currently exists». Til tross for at inntekten kan bli feilalloktert eller antall brukere registrert til en stat ikke nødvendigvis er helt korrekt, vil forslaget kunne ha en påvirkning på digitale selskaper i den forstand at de kan bli nødt til å skatte av inntekt til land som de i dag ikke har en skattemessig tilknytning til. Et resultat av dette kan i beste utfall være et mer balansert marked, dog ikke nødvendigvis på en rettferdig måte slik det står i dag.

---

<sup>191</sup> C(2018) 1650 final

Det er ingen tvil om at nettverkseffekter bidrar til store verdier for digitale selskaper.<sup>192</sup> Hver enkelt bruker bidrar til verdiskapningen i digitale selskaper, dog, som vi var inne på i kapittel 4.3.2, bidrar ikke alle brukere like mye; en bruker som sporadisk bruker en tjeneste vil logisk nok bidra langt mindre enn en bruker som daglig buker tjenesten, eller et selskap med en bruker som kjøper tjenester til hele konsernet. Av forslaget §2 bokstav a punkt 2 bokstav b<sup>193</sup> som nevnt i kapittel 4.3.2 vil disse to brukerne bli vektet likt da de bare er 2 unike brukere som begge har brukt tjenesten i løpet av samme år. Vi mener brukeres bidrag bør kunne vektes, enten på individnivå eller ved hjelp av grupperinger. Slik vi ser det vil et digitalt selskap hvor hovedkilde for inntekt er brukermassen/brukerdata (som Facebook) ha data på individnivå hvor det er mulig å relatere inntekt til hver enkelt bruker. En vekting av brukere vil kunne skille mellom betydelige bidragsytere (eksempelvis bloggere og kjendiser) eller sporadiske brukere som knapt nok bidrar til selskapets inntekt.

Vi mener EU-kommisjonen har lagt et godt grunnlag for et regelsett som kan bistå med å balansere både det indre og globale markedet. Det er imidlertid en del arbeid som gjenstår da enkelte metoder og definisjoner er preget av unøyaktighet som kan resultere i uheldige konsekvenser, skulle forslaget tas i bruk slik det står nå.

#### 4.4 Blockchain som løsning på sikkerhet og datalokalisering?

I kapittel 7 i OECD Tax Challenges Arising from Digitalization (2018) som adresserer «The impact of digitalization on other aspects of the tax system» blir det nevnt at teknologi som blockchain (Distributed Ledger-basert teknologi) blir utforsket av skatteadministrasjoner i forbindelse med transaksjonsrapportering og sikkerhet.<sup>194</sup> Blockchain blir beskrevet i rapporten som en teknologi som «...can be used to store any type of data, including financial transactions». Etter at en transaksjon er foretatt, kan teknologien gi detaljer om transaksjonens art, som for eksempel når eierrettigheter av en vare overføres og at alle forretningsmessige lover er ivaretatt vedrørende transaksjonen (vår oversettelse). Dette er av interessant og

---

<sup>192</sup> Lena. (2018)

<sup>193</sup> C(2018) 1650 final s.2

<sup>194</sup> OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation. Kapittel 7. Punkt 500. S.208

relevant karakter når man tar Frankrikes kommentar<sup>195</sup> til betraktning om hvordan man skal løse utfordringer knyttet til lokalisering av brukere og kontraktsinngåelser.

Om det blir opp til selskapene selv å logge/registrere hvor deler av verdiskapningen (brukerdeltakelsen) skjer basert på brukerdata, kan man etter vår forståelse få stor nytte av blockchainteknologien. Teknologien vil gjøre det nærmest umulig for selskapene som mottar og rapporterer brukerdeltakelse (basert på datainnsamling) å opptre uærlig; teknologien har blant annet til hensikt å være «transparent» og bygger på ærlighet. Om noen, eksempelvis de som samler inn dataen, endrer eller manipulerer denne, blir dette registrert, og man kan dermed bekrefte at dataen har blitt endret og/eller manipulert.

Å sikre at brukerdata blir ivaretatt på riktig måte bør være like viktig for skatteadministrasjoner som for teknologiselskaper, og når teknologien kan bidra til økt troverdighet både for skattebetaler og skatteinnkrever bør det være felles interesse for samarbeid. Teknologien blir brukt per dags dato, hvor Maersk og IBM har hatt et tett samarbeid. Sektoren er riktig nok innen «value chain», men å sikre effektivitet og sikkerhet for både selskapet og tollvesenet er blant grunnene til at de har testet ut teknologien.<sup>196</sup> Lokalisasjon av shipping containere kan gjøres i realtid, og dette er noe som kanskje kan videreføres til andre bransjer som er datadrevne.

---

<sup>195</sup> «The burden of proof for determining the location of the user or the place where the account on the interface is opened would rest with the taxpayer».

<sup>196</sup> Castillo, M. D. (2018)

## 4.5 CCCTB

Vi mener det er essensielt å nevne det omfattende perspektivet som inkluderer CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) som et viktig initiativ internt i EU. Initiativet har til intensjon å være et rammeverk som sikrer et rettferdig og mer effektivt skattefundament internt i EU<sup>197</sup> (vår oversettelse). Med det omfang CCCTB sitt rammeverk har, dekker det imidlertid ikke alle områder og problemstillinger som omhandler den digitale økonomien og de digitale forretningsmodellene. En av grunnene til dette er at rammeverket har et begrenset omfang fordi det bruker en definisjon av PE som per i dag er anvendt internasjonalt, noe som resulterer i at en større andel digitale aktiviteter ikke blir truffet slik en ønsker. Som nevnt tidligere<sup>198</sup>, kan ikke immaterielle eiendeler utgjøre PE, og rammeverket vil dermed ikke imøtekomme den digitale økonomien på en tilfredsstillende måte. SDP-forslaget til kommisjonen jobber for å implementere nettopp dette, altså- en utvidelse av dagens PE-begrep for også å inkludere digitale aktiviteter. Kommisjonen har uttalt<sup>199</sup> et ønske om å jobbe sammen med de andre instansene i EU for å inkludere og implementere SDP forslaget inn i CCCTB rammeverket. Ettersom CCCTB som rammeverk per i dag ikke tar stilling til digitale aktiviteter, har vi valgt å ikke gå nærmere inn på dette, men heller fokusere på SDP og andre VPE-forslag.

---

<sup>197</sup> COM(2018) 147 final s.3

<sup>198</sup> Se kapittel 2.2.6

<sup>199</sup> COM(2018) 147 final s.4

## 5. Konklusjon

Vi ser at det gjenstår en del arbeid fra BEPS og EU-kommisjonen før forslagene de har lagt fram som omhandler tilføyelsen av en form for «virtual permanent establishment» treffer de formål som er tiltenkt. Av vår tolkning medbringer forslagene noen uheldige konsekvenser. Vi mener likevel at det er lagt et godt grunnlag som Norge bør se til for inspirasjon ved fornyelse av intern rett.

Etter vår mening strekker ikke norsk rett til når det kommer til behandlingen av den digitale økonomien. Norsk skattemessig behandling av digitale aktiviteter er etter vår mening gjenstand for fornyelse, slik at også digitale aktiviteter i seg selv kan være nok til å konstatere skatteplikt. Vi mener Norge her bør se til det pågående arbeidet med PE og VPE, for inspirasjon ved endring av internretten for å imøtekomme den digitale økonomien på en bærekraftig og rettferdig måte. Ideelt sett vil endring av norsk rett og endring av skatteavtaler føre til en rettferdig fordeling av skattefundamentet både på nasjonalt og internasjonalt nivå.

Vi mener både OECD BEPS og EU-kommisjonen har lagt gode grunnlag for et regelsett som kan bistå i å balansere det globale markedet. Vår analyse av forslagene har imidlertid belyst at det gjenstår en del arbeid før det tiltenkte formålet med tilføyelsen er fullt ivaretatt. Gjennom analysen har vi avdekket en rekke momenter hvor konsekvensene av implementering slik forslagene står i dag kan være uheldige. En fellesnevner for alle forslagene er mangel på en rigid og konkret metode for lokalisering av brukere, hvor IP-adresser er et av forslagene som går igjen. Som nevnt mener vi IP-adresse er lite egnet som et middel for lokalisering, og bør derfor ikke være metoden for dette. Videre ønsker vi å belyse to av forslagene lagt fram av BEPS, henholdsvis «user participation» og «marketing intangibles», som vi mener ikke er i overenstemmelse med formålet om å skape et «neutral and equitable» skattefundament, ettersom forslagene skaper en «ring-fence» rundt spesifikke forretningsmodeller på en uheldig måte.

BEPS sitt SEP-forslag og EU-kommisjonens SDP-forslag er etter vår mening de beste grunnsteinene som initiativene bør bygge videre på. Forslagene har potensialet til å imøtekomme den digitale økonomien på en rettferdig måte og å etterleve formålene de respektive prosjektene har satt.

## 6. Referanseliste

Achuthan, P. (2018, januar). Budget 2018- Rules needed to tax digital economy.

Hentet fra: <https://www.ey.com/in/en/newsroom/news-releases/pe-budget-2018-rules-needed-to-tax-digital-economy>

Bolmstrand, S. & Christensen, M. (2018, 20. desember). Server can be considered

a permanent establishment. Hentet fra:

<https://www.taxathand.com/article/10809/Sweden/2018/Server-can-be-considered-a-permanent-establishment>

CASALE, A. (2018, 20. september). Fair Taxation of the Digital Economy. Hentet

fra: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

Cassar, C., Heath, D. & Micallef, L. (2019, 3. februar). What is digital economy? |

Deloitte Malta | Technology. Hentet fra:

<https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>

Castillo, M. D. (2018, 9. august). IBM-Maersk Blockchain Platform Adds 92

Clients As Part Of Global Launch. Hentet fra:

<https://www.forbes.com/sites/michaeldelcastillo/2018/08/09/ibm-maersk-blockchain-platform-adds-92-clients-as-part-of-global-launch-1/>

Cellan-Jones, R. (2018). How does Google make money? Hentet fra:

<http://www.bbc.co.uk/guides/z9x6bk7>

C(2018) 1650 final. COMMISSION RECOMMENDATION of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence. EUROPEAN COMMISSION, Brussels.

COM(2018) 146 final. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy. EUROPEAN COMMISSION, Brussels.

COM(2018) 147 final. COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. EUROPEAN COMMISSION, Brussels.

COM(2018) 148 final. COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. EUROPEAN COMMISSION, Brussels.

Dobbeltbeskatningsloven (1949). Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (LOV-1949-07-28-15). Hentet fra:  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1949-07-28-15?q=dobbeltbeskatning>

Duhigg, C. (2012). The power of habit: Why we do what we do in life and business. London, England, Random House. SBN: 9781847946249

EU (2017, 4. oktober). Press release: State aid: Commission refers Ireland to Court for failure to recover illegal tax benefits from Apple worth up to €13 billion. Hentet fra: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3702\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3702_en.htm)

Executive office of the President. (2019, Mars). FACT SHEET ON 2019 NATIONAL TRADE ESTIMATE: Key Barriers to Digital Trade. Hentet fra:



<https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/fact-sheets/2019/march/fact-sheet-2019-national-trade-estimate>

EY: Indirect Tax Alert. (2019, 29. januar). Spain sends bill on Digital Services Tax to Parliament for approval. Hentet fra:

<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spain-sends-bill-on-digital-services-tax-to-parliament-for-approval>

EY News. (2016, 19. april). Israeli Tax Authorities Publish Official Circular on Internet Activity of Foreign Companies in Israel. Hentet fra:

<http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/israelitax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity.aspx>

Finansiell teknologi (FinTech). (2019, 8. januar). Hentet fra:

<https://www.finanstilsynet.no/tema/fintech/>

FINN.no. (2019). Fakta om oss. Hentet fra:

<https://hjemmehos.finn.no/hc/no/articles/211817929-Fakta-om-oss>

Fouquet, H. (2019, 3. mars). France Plans 5% Digital Tax as Governments Chase Internet Giants. Hentet fra: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-03-03/france-plans-5-digital-tax-as-governments-chase-internet-giants>

Ghosh, S. (2018, 29. oktober). Facebook, Amazon, and Google are going to have to pay a major new tax on their UK sales. Hentet fra:

<https://www.businessinsider.com/uk-tax-2-per-cent-facebook-google-uk-revenue-2018-10?r=US&IR=T>

Hans Pijl, (2002). The Concept of permanent establishment and the Proposed Changes to the OCDE Commentary with Special Reference to Dutch Case Law, 56 Bull. Intl. Fiscal Documentation 554–555.

Hoffman, C. (2017, 12. juli). How and Why All Devices in Your Home Share One IP Address. Hentet fra: <https://www.howtogeek.com/148664/how-and-why-all-devices-in-your-home-share-one-ip-address/>

ICRICT. (2017). WHAT'S ICRICT? Hentet fra: <https://www.icrict.com/about-icrict>

ICRICT. (2019, januar). The Fight Against Tax Avoidance. Hentet fra: <https://www.icrict.com/press-release/2019/1/17/icrict-is-launching-a-new-paper-the-fight-against-tax-avoidance-beps-20-what-the-oecd-beps-has-achieved-and-what-real-reform-should-look-like>

Jensen, S. B. & Varming, A. (2015, februar). Permanent establishment within the digital economy. Hentet fra: [https://studenttheses.cbs.dk/bitstream/handle/10417/5134/steffen\\_b\\_jensen\\_og\\_anne\\_varming.pdf?sequence=1](https://studenttheses.cbs.dk/bitstream/handle/10417/5134/steffen_b_jensen_og_anne_varming.pdf?sequence=1)

Kampevoll, F. (2019, 5. mars). Stordalen mener det haster med digital skatt – her er forslagene hans til Stortinget. Hentet fra: <https://e24.no/nyheter/skatt/stordalen-mener-det-haster-med-digital-skatt-here-forslagene-hans-til-stortinget/24574918>

Kobetsky, M. (2011). History of tax treaties and the permanent establishment concept. In *International Taxation of Permanent establishments: Principles and Policy* (Cambridge Tax Law Series, pp. 106-151). Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511977855.005

Lena. (2018, 20. september). Nettverkseffekter - årsak og konsekvens. Hentet fra: <http://www.lenabratteud.no/nettverkseffekter/>

Hinneken, L. (1998). 'Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century' 26 Intertax, Issue 6/7, ISSN: 0165-2826. Volum 26. side. 192–200

Mardisalu, R. (2019, 15. mai). Are VPNs Legal In Your Country (196 Countries Reviewed). Hentet fra: <https://thebestvpn.com/are-vpns-legal-banned-countries/>

Moore, M. (2019, 1. mai). What is the IoT? Everything you need to know. Hentet fra: <https://www.techradar.com/news/what-is-the-iot-everything-you-need-to-know>

Naas, H. (2011). Bruusgaard, C., Ilstad, K., & Svensen, C. Norsk Internasjonal Skatterett. Oslo: Universitetsforlaget.

NordVPN. (2019, 30. mai). What is a VPN? Virtual private networks explained. Hentet fra: <https://nordvpn.com/no/what-is-a-vpn/>

Ntb. (2018, 19. september). Apple har betalt skattegjelden til Irland. Hentet fra: <https://www.digi.no/artikler/apple-har-betalt-skattegjelden-til-irland/446503>

OECD TPA. (2004, juni). Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for E-commerce? Hentet fra: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>

OECD (2005). Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

OECD. (2010, juli). 2010 report on the attribution of profits to a permanent establishment. Hentet fra:

<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,

OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting,

OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD (2014 18. april). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy,

Action 1: Additional comments, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2014). The digital economy, new business models and key features, in

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-7-en>.

OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -

2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD (2015). Base Erosion and Profit Shifting, 2015 Final Reports,

OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/23132612>

OECD (2017). COMMENTS RECEIVED ON PUBIC DISCUSSION DRAFT,

BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent establishments. Hentet fra: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Compilation-public-comments-attribution-profits-to-permanent-establishments-2017.pdf>

OECD (2018). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>

OECD (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OECD (2019), ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY – PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT. Hentet fra: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD (2019). EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM- The application of the profit split method within the EU. DOC: JTPF/002/2019/EN. Hentet fra: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/report\\_on\\_the\\_application\\_of\\_the\\_profit\\_split\\_method\\_within\\_the\\_eu\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_on_the_application_of_the_profit_split_method_within_the_eu_en.pdf)

OECD (2019). Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

OECD/G20 BEPS Project. (2019, Mai). BEPS Actions. Hentet fra: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

Ot. prp. nr. 86 (1997-98). Ny skattelov. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-86-1997-98-/id120734/>

PwC, (2016, 12. april). Tax Insights from International Tax Services, Israeli Tax Authority Releases First Guidance Related To E-Commerce. Hentet fra:

<https://www.pwc.com/us/en/taxservices/publications/insights/israeli-tax-authorityreleases-first-guidance-on-e-commerce.html>

Richter, F. (2019, 11. februar). Infographic: Google Paid More in EU Fines Than in Taxes in 2018. Hentet fra: <https://www.statista.com/chart/16966/alphabet-income-tax-vs-eu-antitrust-fines/>

Rt. 1918 s.474 Germania. Hentet fra: <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/rt-1918-474-27?searchResultContext=1134&rowNumber=1&totalHits=9>

Rt.1985 s.319 Ringes. Hentet fra: <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/rt-1985-319-51b?searchResultContext=1354&rowNumber=1&totalHits=266>

Rt. 1994 s.132 Uncle John. Hentet fra: <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-1994-14-a?searchResultContext=1452&rowNumber=1&totalHits=45>

Rt. 1994 s. 752 Alphawell. <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-1994-56-a?searchResultContext=1547&rowNumber=1&totalHits=22>

Rt. 2001 s.512 Safe Services. Hentet fra: <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-2000-327-327a?searchResultContext=1611&rowNumber=1&totalHits=40>

Rt. 2004 s.957 PGS. Hentet fra: <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-2004-1003-a?searchResultContext=1699&rowNumber=1&totalHits=22>

- Rt. 2015 s.1360 Odfjell. Hentet fra: <https://lovdata-no.ezproxy.library.bi.no/pro/#document/HRSIV/avgjorelse/hr-2015-2488-a?searchResultContext=1768&rowNumber=1&totalHits=14>
- Ruggiero, P. (2016, 16. november). NEW OECD GUIDANCE ON PERMANENT ESTABLISHMENTS. Hentet fra: <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2017/11/New-OECD-guidance-on-Permanent-Establishments-2017-Taxand-TP-Conference.pdf>
- Sanger, C. & Thomas, R. (2018, august). New digital taxpolicies: What, when, where, how and by whom?. EY. Issue 22. Hentet fra: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom/%24FILE/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom.pdf>
- Santos, A. C. d. & Lopes, C. M. (2016, august). Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent establishment' 25 EC Tax Review, Issue 5/6.
- Skaar, Arvid Aage. 1991. Permanent establishments. Erosion of a Tax Treaty Principle. Deventer, USA.
- Skatte-ABC (2018-2019). Skattedirektoratet. Skatte-ABC 2018/2019. Oslo: Fagbokforlaget, 2018. ISBN 978-82-450-2786-0
- Skatteloven. (1999). Lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14). Hentet fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14>
- Solli, M. (2019, 12. februar). Google betaler mer i bøter enn skatt. Hentet fra: <https://www.nettavisen.no/na24/google-betaler-mer-i-boter-enn-skatt/3423592434.html>

Statista. (2019 februar). Advertising revenue of Google from 2001 to 2018 (in billion U.S. dollars). Hentet fra:

<https://www.statista.com/statistics/266249/advertising-revenue-of-google/>

Storehaug, B. S. (2015, 27. mai). Digitaliseringen er nådeløs mot fordyrende mellomledd. Hentet fra:

<https://www.digitalhverdag.media/2015/05/27/digitaliseringen-er-nadelos-mot-fordyrende-mellomledd/>

SWD(2018). 81 final/2 COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT  
IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document., EUROPEAN  
COMMISSION, Brussels.

Szczepański, M. (2018, desember). Corporate taxation of a significant digital presence. Hentet fra:

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/623571/EPRS\\_BRI\(2018\)623571\\_EN.pdf?fbclid=IwAR2OWAUuKM2tZT2cc\\_yAqGxxZJJNyF3-U3CvaWQtWpBhN-O\\_PHcXSbWMyyM](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/623571/EPRS_BRI(2018)623571_EN.pdf?fbclid=IwAR2OWAUuKM2tZT2cc_yAqGxxZJJNyF3-U3CvaWQtWpBhN-O_PHcXSbWMyyM)

Valero, J. (2019, 8. mars). The EU's digital tax is dead, long live the OECD's plans. Hentet fra: <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/the-eu-digital-tax-is-dead-long-live-the-oecd-plans/>

Vanebo, O. (2017, 19. mai). Digitalisering av helsetjenester i Europa. Hentet fra: <https://www.helsemedisinteknologi.no/digitalisering-av-helsetjenester-i-europa/>

Zimmer, F. (2014) Lærebok i skatterett, 7. utgave, Oslo: Universitets-forlaget.

Zimmer, F. (2016). Høyesterettsdommer i skattesaker 2015, Skatterett, vol. 34, nr.



Zimmer, F. (2017). Internasjonal inntektsskatterett, 5.utgave, Oslo:  
Universitetsforlaget, 2017.