



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19703

Master Thesis

Thesis Master of Science

Digitaliseringens skatteutfordringer - En analyse av OECDs endringsforslag til de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene

Navn: Ida Helen Sigvik Røed, Mats Valstad Skikkelstadødegård

Start: 15.01.2019 09.00

Finish: 01.07.2019 12.00

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI

Tittel:

Digitaliseringens skatteutfordringer
- En analyse av OECDs endringsforslag til de
eksisterende tilknytnings- og
profittfordelingsreglene

Studenter:

Mats Valstad Skikkelstadødegård,
Ida Helen Sigvik Rød

Studieprogram:

Master of Science in Business - Major in Business Law, Tax and Accounting

Veileder:

Dr. Juris Eivind Furueth

Førord

Denne masteroppgaven er skrevet som en avsluttende del av vår utdanningse
Master of Science in Business - Major in Business Law, Tax and Accounting, ved
Handelshøyskolen BI i Oslo.

Temaet vi har tatt for oss vil være relevant for vårt videre arbeidsliv og det blir
svært interessant å følge med utviklingen i tiden fremover.

Prosessen har vært tidkrevende og utfordrende ved siden av jobb og andre
forpliktelser, men vi har hatt glede av et godt samarbeid og det har samtidig vært
veldig spennende og lærerikt.

Vi ønsker å takke Eivind Furuseth for god veiledning.

Sammendrag

Temaet for denne masteroppgaven er OECDs endringsforslag til de eksisterende internasjonale tilknytnings- og profittfordelingsreglene. Avgjørende for valg av temaet er at det i aller høyeste grad er dagsaktuelt, hvilket bekreftes av det fortsatte internasjonale samarbeidsprosjektet mot uthuling av skattefundamenter og overskuddsflytting (BEPS). Endringsforslagene tar sikte på å tildele en større beskatningsrett til kildestaten, som følge av multinasjonale selskapers evne til å være signifikant involvert i en økonomi uten at dette utløser skatteplikt.

Utredningen av forslagene pågår fortsatt, og en ny oppdatering ventes i desember 2019.

Innledningsvis belyser vi sentrale organisasjoners arbeid og nasjonale grep i forbindelse med digitaliseringens utfordringer for å kartlegge hvilke tiltak som har blitt innført og hva dette har ledet til. Videre har vi benyttet juridisk metode for å klargjøre nåværende regler, og belyser hvorfor dagens regelverk ikke gir kildestaten beskatningsrett overfor selskaper som kun er digitalt tilstede. Deretter analyser vi endringsforslagene de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene. Avslutningsvis presenterer vi en sammenligning og konkluderer på bakgrunn av dette.

Analysen viser at forslagene på hver sin måte har potensial til å utfordre og/eller komplementere det nåværende skattesystemet idet de oppstiller svært aktuelle og viktige faktorer som bør hensyntas ved endring av de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene. Vi har imidlertid avdekket flere utfordringer ved forslagene som viser at de på nåværende tidspunkt ikke er tilstrekkelig utarbeidet til å erstatte de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene.

Innholdsfortegnelse

1. Introduksjon	1
1.1 Temaets aktualitet	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Metode	3
1.3.1 Begrepsavklaring	3
2. Ulike instansers arbeid med skatteutfordringene	5
2.1 OECDs arbeid	5
2.2 EUs arbeid	8
Forslag 1: Felles reform av EUs skatteregler for digitale aktiviteter	8
Forslag 2: Midlertidig skatt på visse inntekter fra digitale aktiviteter	9
2.3 FNs arbeid	9
2.4 Nasjonale grep for å motvirke skatteplanlegging	10
3. Dagens rettsbilde	12
3.1 Den internasjonale skatteretten	12
3.1.1 Skatteavtalene og prinsipper for landenes skattesystemer	12
3.1.2 Skatteavtalenes plass i det norske rettssystemet	14
3.1.3 Multilateralt instrument for endringer i skatteavtaler	14
3.2 Fast driftssted i skatteavtalene	15
3.2.1 Kunstig omgåelse av fast driftssted-vilkåret	16
3.2.2 Fast driftssted i forhold til den norske internretten	18
3.3 Internprising	18
3.3.1 Armlengdeprinsippet	18
3.3.2 Internprisingmetoder	21
3.3.3 Fortjenestedelingsmetoden	21
3.3.4 DEMPE	22
4. OECDs endringsforslag	23
4.1 Forslag 1: Brukerdeltakelse	23
4.1.1 Metode	25
4.1.2 Omfang	25
4.2 Forslag 2: Immaterielle eiendeler knyttet til markedsføring	28
4.2.1 Metode	29
4.2.2 Omfang	31

4.3 Forslag 3: Signifikant økonomisk tilstedeværelse	32
4.3.1 Metode	33
4.3.2 Omfang	38
4.4 Foreslåtte profittfordelingsmetoder	39
4.4.1 En justert residualmetode	39
4.4.2 Formelbasert fordelingsmetode	41
4.5 Verdiskapning som grunnleggende prinsipp	45
4.5.1 Digitaliseringens effekt på verdiskapning	46
4.5.2 Verdiskapning som grunnleggende prinsipp byr på utfordringer	48
5. Oppsummering og konklusjon	51
6. Referanseliste	55
7. Vedlegg	66
7.1 Organisasjoner nevnt i oppgaven	66

1. Introduksjon

1.1 Temaets aktualitet

Integrasjonen av nasjonale økonomier og markeder har økt vesentlig som følge av digitaliseringen. Spredningen av den digitale økonomien har tilført mange fordeler i form av økonomisk vekst, arbeid og høyere levestandard (OECD, 2015a. s. 98). På en annen side har denne utviklingen også medført utfordringer, særlig innen internasjonal skatterett. I lengre tid har man observert multinasjonale selskapers evne til å utfordre de internasjonale skattereglene som ble utformet for mer enn et århundre siden (OECD, 2015a. s. 3). De største selskapene betaler svært lite skatt i forhold til fortjeneste og blir kritisert for å drive aggressiv skatteplanlegging. Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) kaller dette “base erosion and profit shifting” (BEPS).

Dagens skattesystem ble utformet for den tradisjonelle økonomien, og fanger ikke opp aktiviteter som i økende grad er basert på immaterielle eiendeler og data. Resultatet av dette er at skattesatsen til selskapene med digitale forretningsmodeller er anslått å være 9,5%, mens skattesatsen til selskapene med mer tradisjonelle forretningsmodeller er anslått å være 23,2 % (European Commission, 2018a). Med dataen som er tilgjengelig for øyeblikket, er det vanskelig å trekke solide konklusjoner om hvor mye BEPS som i realiteten foregår (OECD, 2013a). OECD estimerte imidlertid et samlet globalt inntektstap til mellom 800 til 2000 milliarder NOK årlig i 2015 (OECD, 2015b). Resultatet er problematisk av flere årsaker. Uthulingen av nasjonale skattegrunnlag svekker blant annet myndighetenes evne til å tilby velferdsordninger i samfunnet, bidrar til at nasjonale selskaper blir skadelidende i konkurransen og svekker skattesystemets legitimitet, tillit og integritet.

Allokering av skattepliktig virksomhetsinntekt mellom landene er en svært komplisert oppgave. Det er bred enighet om at man ønsker at selskap beskattes i landet hvor verdiene skapes og hvor de økonomiske aktivitetene finner sted. Dog er det ingen universell enighet om hva som faktisk skaper verdi.

I hvor stor grad selskapet beskattes der verdiene skapes og de økonomiske aktivitetene finner sted beror blant annet på inntektsallokeringen etter OECDs modellavtale artikkel 7 for de stater som har inngått skatteavtaler. Vilåret er at utenlandske virksomheter må ha et fast driftssted i den aktuelle staten, jf. OECDs modellavtale art. 7 (1). Først da får staten beskatningsrett på den inntekten som kan tilskrives dette stedet. Utviklingen i dagens digitaliserte økonomi viser imidlertid at multinasjonale selskapers tilstedeværelse og driftssted er vanskeligere å fastslå enn tidligere. Dette utfordrer dagens skatteavtaler og måten vi tradisjonelt har tolket prinsippene som ligger til grunn for dem.

Det har i lengre tid blitt arbeidet med å gjenopprette tilliten og integriteten til det internasjonale skattesystemet, blant annet gjennom BEPS-prosjektet i regi av OECD/G20 og EU's "Anti-Tax Avoidance" direktiv. Likevel gjenstår det utfordringer knyttet til digitaliseringens effekt på skattesystemet. Som følge av selskapers evne til å være digitalt involvert i en økonomi uten en fysisk tilstedeværelse, utforskes det nå hvordan et bredere tilknytningsgrunnlag til kildestaten kan skapes. Enkelte medlemsstater i OECD har nå uttrykt et ønske skape et internasjonalt skattesystem som er bedre rustet for fremtiden. Dette er årsaken til at OECD nå har valgt å publisere ulike forslag til endring av de eksisterende internasjonale tilknytnings- og profittfordelingsreglene med forbehold om at de kan endres.

1.2 Problemstilling

Formålet med denne oppgaven er å redegjøre for nåværende regler og prinsipper innenfor skattemessig tilknytning og profittfordeling og analysere de ulike forslagene til endring av tilknytnings- og profittfordelingsreglene presentert i OECDs høringsdokument av 13. februar 2019, "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy" (OECD, 2019a).

På bakgrunn av dette har vi formulert følgende problemstilling:

"Internasjonal skattemessig tilknytning og profittfordeling - nåværende regler, foreslåtte endringer og potensielle konsekvenser"

1.3 Metode

For å fastlegge innholdet av aktuelle rettsregler vil vi benytte oss av alminnelig juridisk metode. Dette innebærer at vi vil benytte oss av relevante rettskildefaktorer for å belyse situasjonen og problemstillingen. For å redegjøre for forslagene tar vi utgangspunkt i OECDs offentlige høringsdokument, og benytter oss av sekundærdata som belyser problemstillingen. Spesielt tilknyttet til problemstillingen står OECDs modellavtale, BEPS prosjektet, og ulike organisasjoner, instanser og eksperter kommentarer til høringsdokumentet.

Vi anser det som nødvendig med en presentasjon av forskjellige instansers arbeid med endringsforslag til det internasjonale skattesystemet og en gjennomgang av nåværende regler og prinsipper innenfor skattemessig tilknytning og profittfordeling, før vi vil presentere og analysere de tre forslagene presentert i OECDs høringsdokument av 13. februar 2019, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy” (OECD, 2019a). Forslagene er i denne oppgaven omtalt som “brukerdeltakelse” eller “brukerforslaget”, “immaterielle eiendeler knyttet til markedsføring” eller “marketing intangibles-forslaget” og “signifikant økonomisk tilstedeværelse” eller “SEP-forslaget”. Vi vil drøfte hvilke fordeler og ulemper de ulike forslagene og tilhørende metoder for profittfordeling medfører og identifisere utfordringene. Avslutningsvis vil vi presentere en oppsummering hvor vi sammenligner forslagene og konkluderer på bakgrunn av dette.

1.3.1 Begrepsavklaring

I forbindelse med denne oppgaven refererer begrepet “*markedsjurisdiksjonen*” til den jurisdiksjonen der selskapets kunder eller brukere befinner seg. I tilfeller der selskapene leverer tjenester til andre selskaper refererer begrepet til jurisdiksjonen der tjenestene brukes. For de digitaliserte forretningsmodellene omtalt i denne oppgaven vil denne definisjonen gjelde jurisdiksjonen hvor brukeren befinner seg enten fordi brukeren kjøper varer eller tjenester direkte fra leverandøren eller fordi nettleverandøren leverer tjenester til en annen virksomhet (for eksempel annonsering) som retter seg mot slike brukere.

Vi benytter begrepet “*marketing intangibles*” for immaterielle eiendeler knyttet til markedsføringsaktiviteter.

Vi benytter begrepet “*nexus*” for nivået av tilknytning mellom en skattemyndighet og et foretak.

2. Ulike instansers arbeid med skatteutfordringene

2.1 OECDs arbeid

Det mest omtalte arbeidet med å forhindre skatteplanlegging er OECDs arbeid i regi av G20. Årsaken til dette er blant annet det ambisiøse BEPS-prosjektet de lanserte i 2013. OECDs endelige BEPS-handlingsplan ble publisert i oktober 2015 og hadde som hovedformål å “ensure that profits are taxed where economic activities take place and value is created” (OECD, 2015a, s. 4). Handlingsplanen består av 15 handlingstiltak som adresserer hvert sitt problemområde.

I OECDs konklusjoner fra handlingstiltak 1 i 2015, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, ble det imidlertid uttalt at digitaliseringen presenterer bredere skattemessige utfordringer enn de som er identifisert innenfor de eksisterende BEPS utfordringene. Utfordringene er hovedsakelig knyttet til hvordan beskatning av inntekter fra grenseoverskridende aktiviteter i den digitale tidsalderen skal fordeles mellom jurisdiksjoner. Utfordringene berører prinsippene som ligger til grunn for det internasjonale skattesystemet og ble identifisert som utfordringer knyttet til nexus, data og karakterisering for skatteformål (OECD, 2019a).

- **Utfordringer knyttet til nexus:** Digital teknologis økende potensiale har redusert behovet for fysisk tilstedeværelse for å kunne skape verdi. Prosesser som tidligere måtte utføres av lokalt personale kan nå utføres på tvers av landegrenser, ofte også av automatisert utstyr, og selskapene har nå større fleksibilitet til å velge hvor dets aktiviteter finner sted. Dette utfordrer særlig dagens definisjon av fast driftssted, og de relaterte profittfordelingsreglene. Siden det i dag er mulig å være involvert i et lands økonomi uten et fast driftssted, reiser dette spørsmål om den eksisterende definisjonen av fast driftssted fremdeles er konsistent med de underliggende prinsippene som den er basert på, og om de eksisterende reglene er tilstrekkelige for å etablere skattemessig tilknytning til en stat.
- **Utfordringer knyttet til data:** Informasjonsteknologi har åpnet opp for at selskaper i den digitale økonomien kan samle og utnytte seg av

informasjon på tvers av landegrenser. Dataen som er samlet fra ulike kilder er ofte den viktigste innsatsfaktoren i verdiskapningsprosessen for noen forretningsmodeller, og åpner opp for at selskaper kan segmentere kundene sine for å skreddersy løsninger, forbedre utviklingen av produkter og tjenester, bedre forstå variasjonen i ytelse, og gjøre mer lønnsomme beslutninger. Den økende rollen til data reiser spørsmål om inntekt som stammer fra fjernstyrt samling av data burde skattlegges i landet dataen er hentet fra, og om data blir korrekt kategorisert og verdsatt for skatteformål (OECD, 2015a). For regnskapsmessige formål vil verdien av data vanligvis ikke inngå i selskapets balanse. Generelt vil data derfor ikke være relevant for å beregne skattemessig resultat. Data som er kjøpt fra et annet selskap vil imidlertid bli behandlet som et eiendel i kjøperens hender, og etterfølgende salg vil generere skattemessige konsekvenser. Verdien av data kan for eksempel også reflekteres i verdien av virksomheten, og kan inntektsføres og balanseføres som goodwill for kjøper ved virksomhetsoverdragelse. Det faktum at verdien av data kan påvirke skattemessige resultater legger press på verdsettelsen av data for skatteformål, men å verdsette data som en eiendel er svært komplisert og presenterer en stor utfordring. Selv ved direkte salg av data vil verdien av den variere i stor grad avhengig av kjøperens evne til å analysere og benytte seg av dataen.

- **Utfordringer knyttet til karakterisering:** Utviklingen av nye digitale metoder for å levere tjenester skaper usikkerhet i forhold til korrekt karakterisering av transaksjoner gjort i nye forretningsmodeller. Betaling for skybaserte løsninger er et eksempel på en type transaksjon som ikke er omfattet av modellavtalen. I skatteavtalene er spørsmålet ofte om slike transaksjoner skal behandles som royalties, gebyrer for tekniske tjenester eller ren fortjeneste (OECD, 2015a).

De identifiserte utfordringene reiste spørsmål om det eksisterende internasjonale skattelovverket er tilstrekkelig for å avgjøre hvor økonomisk virksomhet utføres og hvor verdien skapes. For å løse disse bekymringene ba G20 i 2017 om at OECD (med innspill fra de nå 129 medlemslandene i “The Inclusive Framework on BEPS”) skulle levere en interimrapport i 2018 før den endelige rapporten i

2020. Interim-rapporten inneholdt en grundig analyse av nye forretningsmodeller og forretningsmodeller i endring, og identifiserte tre karaktertrekk som ofte observeres i høyt digitaliserte forretningsmodeller:

- “Scale without mass”: evnen til å tre inn i et land uten fysisk tilstedeværelse
- “Heavy reliance on intangible assets”: immaterielle eiendeler som ledende kraften bak inntektsgenereringen
- “Data and user participation”: flere forretningsmodeller baserer seg på data, brukerdeltakelse, brukergenerert innhold og nettverkseffekter

Analysene tydeliggjorde behovet for mer enn midlertidige og delvise responser på problemer som allerede er tilstede, og med mindre enn 18 måneder igjen før de endelige anbefalingene er planlagt å publiseres, utga OECD den 29. januar 2019 et “policy note” som skisserte fire alternativer som vil danne grunnlaget for OECDs planlagte anbefalinger i 2020. Den 13. februar 2019 publiserte OECD et mer detaljert høringsdokument og startet et 17-dagers vindu (til 1. mars) for eksterne interessenter å sende inn skriftlige kommentarer til de fire konkrete alternativene. Det ble levert mer enn 200 skriftlige responser fra interessenter med mer enn 2000 sider med skriftlige kommentarer (OECD, 2019c).

Forslagene presentert i høringsdokumentet er delt opp i to pilarer. Den første pilaren inneholder tre forslag som skal bøte på utfordringene som medlemmene har identifisert innenfor de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene. Pilaren undersøker hvordan reglene som i dag fordeler skattegrunnlaget blant jurisdiksjonene, tradisjonelle internprisingsregler og armlengdeprinsippet kan justeres for å hensynta endringene som digitaliseringen har medført. De tre forslagene analyseres i denne oppgavens punkt 4.

Den andre pilaren tar sikte på å løse det OECD kaller “gjenværende BEPS utfordringer” og inneholder forslag som adresserer risikoen for overskuddsflytting til selskaper som er underlagt ingen eller veldig lav skatt. I denne oppgaven vil vi kun fokusere på den første pilaren. De tre forslagene i pilaren har samme

overordnede mål om å identifisere, fra ulike perspektiver, verdier skapt av selskapets aktiviteter eller deltakelse i bruker/markedsjurisdiksjonene som ikke identifiseres under de nåværende reglene for fordeling av overskudd.

2.2 EUs arbeid

Selv om vi i denne oppgaven vil ta utgangspunkt i OECDs endringsforslag, er ikke OECD den eneste instansen som arbeider med løsninger på skatteutfordringene. EU har blant annet også tatt del i arbeidet med å motvirke skatteunngåelse. 21. mars 2018 foreslo EU kommisjonen nye regler for å sikre at digitale forretningsaktiviteter beskattes på en rettferdig og vekstfremmende måte i EU (European Commission, 2018b). Kommisjonen presenterte følgende to lovforslag:

Forslag 1: Felles reform av EUs skatteregler for digitale aktiviteter

Det første forslaget tar sikte på å endre skattereglene slik at overskudd registreres og skatlegges der selskapene har signifikant samhandling med brukere gjennom digitale kanaler. Dette forslaget danner kommisjonens foretrukne langsiktige løsning. En digital plattform vil ifølge forslaget ha en skattbar “signifikant digital tilstedeværelse” dersom den overskrider en terskel på 7 millioner euro i årlige inntekter i en medlemsstat, har mer enn 100 000 brukere i en medlemsstat eller dersom over 3000 forretningskontrakter for digitale tjenester er opprettet mellom selskapet og dets brukere i løpet av kalenderåret (European Commission, 2018b).

EU kommisjonen hevder at disse nye reglene vil endre hvordan fortjeneste allokteres til medlemsstatene på en måte som bedre reflekterer hvordan selskaper skaper verdi digitalt, og at det nye systemet vil sikre en reell kobling mellom hvor digital fortjeneste har oppstått og hvor de blir skattlagt (European Commission, 2018b). Forslaget kan eventuelt integreres med “the Common Consolidated Corporate Tax Base” (CCCTB). CCCTB ble introdusert i 2011, og er et initiativ for å allokere multinasjonale selskapers fortjeneste på en måte som bedre reflekterer hvor verdi er skapt (European Commission, 2019). CCCTB forblir imidlertid i forhandlingsstadiet, da medlemslandene enstemmig forsøker å bli

enige om fremtiden for bedriftsskatt.

Forslag 2: Midlertidig skatt på visse inntekter fra digitale aktiviteter

Det andre forslaget er en respons på ønsket fra flere medlemsstater om en midlertidig skatt som dekker de viktigste digitale aktivitetene som under de eksisterende reglene unnslipper skatt i EU. Skatten vil gjelde for inntekter som kommer fra aktiviteter der brukerne spiller en viktig rolle i verdiskapingen, som for eksempel:

- inntekter fra salg av digitale annonseringsplasser,
- inntekter fra digitale formidlingsaktiviteter som tillater brukere å samhandle med andre brukere og som kan legge til rette for salg av varer og tjenester mellom dem, og
- inntekter fra salg av data generert fra brukerinformasjon.

Skatten vil kun gjelde for selskaper med totale årlige inntekter på minst 750 millioner euro og inntekter i EU på minst 50 millioner euro, og foreslås å være på 3%.

Siden eventuelle bestemmelser på skatteområdet krever enighet blant medlemslandene, er det vanskelig å for EU å få gjennomslag for endringene (Gitmark, 2018). Flere av landene i EU, slik som Irland, Malta og Luxemburg, tjener godt på dagens system og mangler dermed insentiv for å godta endringene.

2.3 FNs arbeid

FNs skattekomite har nylig kommet med en rapport om digitaliseringen og deltar i arbeidet med å finne løsninger på utfordringene (United Nations, 2019). I rapporten kommenterer de blant annet forslagene som fremkommer i denne oppgaven og bidrar til å sette fokus på ubesvarte spørsmål i høringsdokumentet, eksempelvis hvordan noen av forslagene eller kombinasjonen av de unnlater å ta hensyn til produksjonssiden i verdikjeden. FN har også en modellavtale som benyttes som grunnlag for skatteavtaler mellom industriland og utviklingsland. Avtalen er i stor grad den samme som OECDs modellavtale, men den utvider

kildestatens beskatningsrett som fører til at utviklingslandene får en større andel av skattegrunnlaget (Lennard, 2009). For utviklingsland er selskapsskatten en viktig inntektskilde, spesielt fra multinasjonale foretak (The BEPS Monitoring Group, 2019).

2.4 Nasjonale grep for å motvirke skatteplanlegging

Flere jurisdiksjoner er utilfreds med de skattemessige resultatene fra dagens system, og har tatt, eller planlegger å ta nasjonale grep for å motvirke skatteplanlegging. I juni 2016 innførte blant annet India en utjevningsavgift ved å kreve 6% skatt på brutto beløp av spesifiserte tjenester som nettannonser fra utenlandske selskap uten fast driftssted i India. Avgiften har imidlertid mottatt en del kritikk i forbindelse med at selskaper som Facebook og Google lempet kostnaden av denne avgiften på kundene sine. (Stanley-Smith, 2019). Tilsvarende, og også et av de mest kjente eksemplene, er Storbritannias innføring av omsetningsskatten de kaller “UK Digital Services Tax”. I forbindelse med det britiske statsbudsjettet 2018 kom det frem at Storbritannia planlegger å introdusere denne skatten på digitale tjenester fra april 2020 (HM Treasury, 2018). Denne skatten er en avgift rettet mot sosiale medier-plattformer, digitale markeds plasser og søkemotorer. Selv om selskapene ikke blir nevnt med navn, er det Facebook, Google og Amazon som i hovedsak vil bli pålagt denne skatten (BBC, 2018). Australia introduserte også en tilsvarende skatt, Multinational Anti-Avoidance Law (MAAL), og New Zealand utvidet sin “goods and services tax” (GST) til også å gjelde digitale fjernleverbare tjenester.

Enkelte land har også respondert på digitaliseringen ved å revurdere definisjonen av fast driftssted i egen nasjonal lovgivning. I kontrast til den tradisjonelle tilnærmingen tar de nye definisjonene sikte på å lempe på kravet til fysisk tilstedeværelse på et spesifikt geografisk område. De nye definisjonene tar altså sikte på å anse fast driftssted å være etablert i tilfeller hvor de ifølge tradisjonell tilnærming ikke ville vært etablert. Saudi Arabia og Kuwait introduserte blant annet vilkåret “virtual service PE” i deres internrett, som kan oppfylles selv ved fravær av fysisk tilstedeværelse for utenlandske selskaper som leverer tjenester til lokale kunder. Flere land ønsker å ta i bruk ulike målinger for å vurdere graden av “digital tilstedeværelse”. Digital tilstedeværelse som et kriterie inkluderer en

rekke ikke-fysiske faktorer som er ment å bevise en vedvarende samhandling med et lands økonomi ved hjelp av digitale midler (OECD, 2018b). Dette er nærmere beskrevet i pkt. 4.3.1.

I OECDs interim-rapport publisert i mars 2018 konkluderes det med at nasjonale grep for å motvirke skatteplanlegging sannsynligvis vil ha uheldige virkninger på investering og vekst, øke risikoen for dobbeltbeskatning og føre til mer administrativt arbeid for skattebetalere (OECD, 2018b). OECD har også uttalt at dersom de ikke leverer en konsensus-basert løsning innen 2020, er det en reell fare for at flere jurisdiksjoner vil vedta forskjellige typer ukoordinerte nasjonale skattetiltak eller egne tolkninger av de eksisterende reglene (OECD, 2018b).

3. Dagens rettsbilde

3.1 Den internasjonale skatteretten

Analysen av de ulike forslagene må skje med en forankring i den internasjonale skatteretten da forslagene vil påvirke hvordan deler av det internasjonale skattesystemet er bygget opp. Den internasjonale skatteretten er bygget opp av flere regelsett. Først og fremst gjelder de nasjonale reglene i hver stat, men land som har inngått skatteavtaler, land som er medlem av EU og land som har forpliktet seg til EØS-avtalen, må også forholde seg til disse reglene da de kan påvirke en stats beskatningsrett.

3.1.1 Skatteavtalene og prinsipper for landenes skattesystemer

De fleste skatteavtalene bygger på OECD Model Tax Convention on Income and Capital (heretter OECDs modellavtale) og ble utformet på bakgrunn av at man ønsket å forhindre dobbeltbeskatning av personer og virksomheter, fremme utveksling av varer og tjenester og forebygge skatteunndragelse (OECD 2017a, paragraf 54). Norge har pr. dags dato inngått 94 slike skatteavtaler som fortsatt skal fremme de prinsippene som lå til grunn for modellavtalen (Regjeringen.no, 2019b). Mens dobbeltbeskatning historisk har vært hovedfokuset, ser man nå en tendens til et sterkere fokus på omgåelse av skatteavtalene og dobbelt ikke-beskatning.

Dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning er vanlige fenomener for selskaper og personer som opererer over landegrenser. Dobbeltbeskatning inntreffer når “en og samme inntekt beskattes for samme inntektsår hos samme skattesubjekt og med likeartede skatter i mer enn én stat” (NOU 2014: 13, kap 3.4.3). Dobbelt ikke-beskatning inntreffer når skattesubjektet unngår beskatning i hjemstaten og landet hvor inntekten har sin kilde. En av årsakene til at disse fenomenene oppstår er at land har forskjellige internrettslige lover og opererer med ulike prinsipper når det gjelder hvor et skattesubjekt er skattepliktig.

Globalinntektsprinsippet innebærer at all formue og inntekt som en skattyter har innenlands og utenlands kommer til beskatning der skattyter er bosatt, jf. sktl. § 2-

2 (6). Prinsippet er benyttet av de fleste land og innebærer eksempelvis at en norsk investor i stor grad vil stå overfor samme skatt på inntekt og formue uavhengig av hvilket land inntekten opptjenes.

Territorialprinsippet innebærer derimot at inntekten må være opptjent innenfor landets grenser for at skatteplikt skal inntre, og er grunnlaget for de fleste skatteparadisenes skattesystemer (Berg-Rolness, 2017).

Kildeprinsippet, også kalt opphavsprinsippet, innebærer at inntekter skattlegges i det land de opptjenes (Zimmer, 2014). Typiske eksempler på kildeskatt er inntekt fra eiendom innenfor kildestatens grenser og inntekt fra virksomhet i kildestaten.

Bostedsprinsippet, også kalt residensprinsippet, innebærer at skatt betales til det landet skattyteren bor i, uavhengig av hvor kapitalen befinner seg (Zimmer, 2014).

Kilde- og bosteds-prinsippet benyttes for å beskrive statenes beskatningsrett, mens globalinntekt- og territorialprinsippet benyttes for å beskrive skattesubjektets objektive skatteplikt (Berg-Rolness, 2017). For selskaper defineres den subjektive skatteplikten normalt ut fra to alternative grunnlag; på formelle forhold (slik som registrering i landet) eller på faktisk tilknytning, hvor det legges vekt på hvor selskaps sentrale styrende organer befinner seg eller hvor den effektive ledelsen av selskapet foregår (Berg-Rolness, 2017). I USA er det for eksempel hvor selskapet er stiftet som er avgjørende for statens beskatningsrett, mens i Norge er det avgjørende hvor den reelle ledelse finner sted. I andre land, som for eksempel Danmark, benyttes begge grunnlagene for vurdering av hvor skattesubjektet er hjemmehørende.

Disse prinsipielle forskjellene medfører som nevnt ovenfor at et selskap kan bli kjent som hjemmehørende i to stater eller mer, eller ikke bli kjent som hjemmehørende i noen stat. I situasjoner hvor det oppstår dobbeltbeskatning benyttes skatteavtalene for å avgjøre hvilken stat som har beskatningsrett, jf. modellavtalens artikkel 4 nr. 2. I likhet med skatteavtalene søker endringsforslagene som presenteres senere i denne oppgaven å bøte på problemet

med både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning.

3.1.2 Skatteavtalenes plass i det norske rettssystemet

Skatteavtalene er en folkerettslig traktat, se HR-2008-00727-A, s. 6 (avsnitt 46), som i utgangspunktet ikke har en direkte virkning i det norske rettssystemet, ettersom Norge ikke har ratifisert Wien-konvensjonen som regulerer inngåelse, fortolkning og opphør av folkerettslige avtaler (Utenriksdepartementet, 2013, s.15). Likevel anses Norge bundet av den etter folkerettslige sedvanerett (Ruud, 1998). Stortinget har i tillegg vedtatt en lov kalt dobbeltbeskatningsavtaleloven, som gjør at skatteavtalene inkorporeres på minst samme trinnhøyde som de øvrige norske formelle lover. Dersom det skulle oppstå motstrid mellom internretten og skatteavtalene, vil også skatteavtalene gå foran på grunn av lex specialis-prinsippet (Zimmer, 2014). Dette fører til at innholdet i skatteavtalene er svært relevant for hvordan man forholder seg til lovgivningen, ettersom de fastsetter regler for deling av skattefundamentet mellom statene (Regjeringen.no, 2019a). Det er likevel viktig å presisere at skatteavtalene alene ikke gir hjemmel for skatteplikt, da modellavtalen og skatteavtalene aldri kan utvide en stats beskatningsrett (Zimmer, 2014). Dette medfører at forslagene som blir presentert i denne oppgaven vil kreve en endring av internretten hvis de skal få virkning overfor multinasjonale selskaper.

3.1.3 Multilateralt instrument for endringer i skatteavtaler

I BEPS-prosjektets tiltakspunkt 15 ble det bestemt at det skulle utredes et multilateralt instrument for å gjennomføre tiltakene knyttet til skatteavtalebestemmelsene. 7. juni 2017 ble det multilaterale instrument for implementering av endringer i skatteavtaler undertegnet. Instrumentet var pr. 29. mai 2019 undertegnet av 88 land og trådte i kraft 1. juli 2018 (OECD, 2019b). Tidligere måtte hver enkelt skatteavtale reforhandles individuelt for å innføre endringer, hvilket innebar en tidkrevende prosess (Furuset & Aziz, 2017). Den multilaterale rammeavtalen gjør det mulig å endre bilaterale skatteavtaler globalt på en enkel og effektiv måte, og benyttes for å gjennomføre endringer i skatteavtalene som anbefales i OECD/G20s BEPS-prosjekt. Avtalen er utformet slik at de enkelte landene kan velge mellom alternative løsninger (Wangen, 2017).

For at skatteavtalene skal endres må partene være enige om endringen, og rammeavtalen vil således kun endre bestemmelsene i avtalen dersom partene har foretatt like valg og reservasjoner i tilknytning til traktaten (Wangen, 2017). Den multilaterale avtalen muliggjør derfor en enklere implementering av de ulike forslagene presentert nedenfor dersom en eller flere skulle bli vedtatt.

3.2 Fast driftssted i skatteavtalene

De tre endringsforslagene som presenteres i fjerde del av denne oppgaven, vil alle på hver sin måte fravike det eksisterende tilknytningsvilkåret som er innarbeidet i de fleste moderne skatteavtaler. Det er derfor hensiktsmessig å redegjøre for dagens tilknytningsregler. Nedenfor belyser vi derfor den historiske bakgrunnen til begrepet fast driftssted, hva BEPS-prosjektet har gjort for å tette smutthullene som har eksistert i forbindelse med definisjonens svakheter, og hvorfor det kan være nødvendig å utvide definisjonen for å gjenopprette nexus til kildestaten.

Behovet for å etablere regler om fast driftssted og fysisk tilstedeværelse bygget på ideen om at selskaper og personers inntekt er skattepliktig i den staten inntekten opptjenes og verdien skapes. For at et selskap skal kunne bli skattlagt i kildestaten etter dette regelsettet, må det ha etablert et fast driftssted for å kunne utløse skatteplikt. Et fast driftssted er derfor rettslig sett en hybrid mellom kildeprinsippet og bostedsprinsippet, idet det faste driftsstedet representerer “bostedet” til det utenlandske selskapet som driver forretningsvirksomhet i en annen stat (Skaar, 2006, s. 126).

Begrepet “business establishment” ble benyttet i den første moderne skatteavtalen som ble inngått i 1899 mellom Preussen og Østerrike-Ungarn med hensikt å forhindre dobbeltbeskatning (Skaar, 2006, s. 126). I tiden etter avtaleinngåelsen ble det gjort forsøk på å etablere en alminnelig anerkjent definisjon av dette begrepet. I 1923 ble “Permanent Establishment” introdusert av fire økonomer arbeidende for League of Nations (The Central Board of Direct Taxes et al., 2019), men det var ikke før i 1958 at OEEC (nå OECD) presenterte en definisjon av “fast driftssted” i sin første modellavtalerapport. Den første modellavtalen publisert av OECD 1977 Model Convention videreførte begrepet, og har blitt jevnlig oppdatert med kommentarer og presiseringer fra OECD i nyere tid som i

stor grad blir tillagt vesentlig vekt ved tolkningen av skatteavtalene som bygger på modellavtalen (Skaar, 2006, s. 58). Selv i de tilfeller hvor staten har uttalt at eldre kommentarer ikke må tillegges for stor vekt som følge av endret internasjonal praksis, har Høyesterett fastholdt at kommentarer som ikke er endret tillegges stor vekt ved tolkningen av skatteavtalene, se HR-2008-00727-A, s. 7 (avsnitt 48).

Hovedregelen for fast driftssted fremgår i OECDs modellavtale artikkel 5, første og annet ledd. Etter definisjonen av “permanent establishment” i artikkelens første ledd vil selskapet ha fast driftssted i kildestaten dersom det har “a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”. Man kan altså trekke ut tre vilkår fra denne bestemmelsen:

1. Selskapet må ha et forretningssted i landet,
2. det må være fast,
3. og forretningsvirksomhet må drives gjennom dette faste forretningsstedet.

Videre følger det av modellavtalens art. 7 (1) at en kontraherende stat kun kan skattlegge fortjeneste ved forretningsvirksomhet dersom selskapet har et fast driftssted i staten, og hvor inntekten kan tilskrives til det faste driftsstedet. Dermed er utgangspunktet at et ikke-hjemmehørende selskap kun kan beskattes i dersom vilkåret om fast driftssted er oppfylt. Dette kan hevdes å være problematisk idet den digitale økonomien er kjennetegnet av stor mobilitet; de fysiske arbeidsprosessene kan i dag reduseres og plasseres andre steder enn der omsetningen foregår.

3.2.1 Kunstig omgåelse av fast driftssted-vilkåret

Som en del av BEPS-tiltakene fra 2015 foreslo OECD tiltak for å forhindre kunstig omgåelse av vilkåret om fast driftssted. Av BEPS-tiltakene er det tiltakspunkt nr. 7. som omhandler dette. I rapporten til tiltakspunkt 7, “Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments” skrev OECD at dagens definisjon av fast driftssted måtte endres for å forhindre BEPS-strategier (OECD, 2015c, s. 14). Rapporten utdyper ulike strategier for kunstig omgåelse av fast driftssted-vilkåret og peker på noen av svakhetene ved modellavtalens definisjon. Tiltakspunktet inneholdt endringer av fast driftssted-vilkåret i OECDs

modellavtale artikkel 5. I korte trekk skulle handlingstiltak 7 motvirke kunstig unngåelse av fast driftssted-status ved omgåelse av modellavtalens art. 5 (3) som opplister unntak fra bestemmelsen om hva som utgjør et fast driftssted, gjennom spesifikke unntak i art. 5 (4) og gjennom kommisjonærstrukturer og lignende strategier i art. 5 (5).

Handlingstiltaket bidro til å klargjøre gjeldende rett, særlig i forhold til kommisjonærstrukturene, men fremdeles benytter multinasjonale selskap såkalte “limited risk distributors” (LRD) for å omgå vilkåret om fast driftssted, og det hevdes at det fortsatt oppstår usikkerhet vedrørende profitallokering etter tiltakets innførelse (Danon, 2017). En LRD har som funksjon å utføre alle salgs- og distribusjonsfunksjoner, men har begrenset risikoprofil og tiltrekker seg kun en beskjeden mengde profitt. De anbefalte endringene var heller ikke en del av minimumsstandarden som var påkrevd å innføre i skatteavtalene. Resultatet av dette er for eksempel at endringer av fast driftssted-vilkåret i forhold til kommisjonærstrukturene vil gjelde for kun 206 av om lag 3000 skatteavtaler (Danon & Chand, 2018).

Handlingstiltakene hadde heller ikke som formål å endre internasjonale standarder for hvordan skatteinntekter skal allokere mellom landene (OECD, 2015c, s. 14), og flere medlemsland hevder at de omfattende reformene som har blitt avtalt i BEPS-prosjektet fremdeles ikke har løst det sentrale problemet med å fordele multinasjonale selskapers inntekter i tråd med hvor virksomhetens aktiviteter finner sted, og verdien er skapt (OECD, 2019a, paragraf 4). I denne sammenheng er det viktig å påpeke at implementeringsfasen av BEPS-prosjektet fortsatt pågår, og resultatet av prosjektet er vanskelig å kvantifisere på nåværende tidspunkt. Det gjenstår derfor å se effekten av prosjektet.

Organisasjonen for de største børsnoterte selskapene i Storbritannia, 100 Group, anfører på sin side at BEPS-prosjektet har vært effektivt, og at overskuddsflytting nå forekommer sjeldent (100 Group, 2019). Stig Sollund, ekspedisjonssjef i Finansdepartementet og arbeider i Skattelovavdelingens lederstab, påpekte i sin kommentar til OECDs BEPS-prosjekt i 2016 at det tydet på at arbeidet allerede hadde begynt å gi effekt, ved at en del tidligere brukte strukturer for overskuddsflytting nå fremstår som mindre attraktive (Sollund, 2016).

3.2.2 Fast driftssted i forhold til den norske internretten

I den norske internretten gjelder hovedregelen i skatteloven § 2-3 (1) om begrenset skatteplikt for virksomheter hjemmehørende i utlandet. Årsaken til at det omtales som en begrensning er fordi det i utgangspunktet kun er hjemstaten som har beskatningsrett (globalinntektsprinsippet), men kildestaten gis rett til å skattlegge dersom skattyter har et fast driftssted der (kildeprinsippet). Hjemmelen for å kunne skattlegge virksomheter som ikke er hjemmehørende i Norge, finnes i skattelovens § 2-3 (1) bokstav b: “Formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra...”. Her er ikke begrepet “fast driftssted” tatt i bruk, men uttrykkene “utøver eller deltar i”, og “drives eller bestyres herfra” skal dekke definisjonen OECDs modellavtale har lagt til grunn. Selv om skatteavtalenes begrep “fast driftssted” stiller til dels strengere vilkår (Stoveland, 2019), bygger reglene på det samme prinsippet som i modellavtalen om at utenlandske selskapers økonomiske aktiviteter i riket skal skattlegges på samme måte som hjemmehørende selskaper så fremt de har et fast driftssted her i riket.

3.3 Internprising

Økt internasjonal handel og utbredt skatteplanlegging har gjort internprising til en av de mest debatterte aspektene ved det internasjonale skattesystemet.

Internprising omfatter prising av varer, tjenester, finansielle instrumenter og immaterielle verdier ved transaksjoner mellom selskaper innenfor samme konsern. De fleste land benytter OECDs armlengdestandard for å fastslå prisen på slike transaksjoner.

3.3.1 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er det grunnleggende prinsippet for prising av interne transaksjoner, som medlemslandene i OECD har avtalt skal gjelde for multinasjonale selskaper og skattemyndigheter (Skaar, 2006, s. 189). Prinsippet skal sørge for skattemessig likebehandling av multinasjonale selskaper og uavhengige selskaper (Skaar, 2006, s. 189). I henhold til OECD art. 9 og sktl. §

13-1 (3) innebærer prinsippet at priser og vilkår som avtales mellom parter i interessefellesskap skal tilsvare den pris og de vilkår som uavhengige parter ville avtalt i en sammenlignbar situasjon. Hvis armlengdeprinsippet benyttes korrekt skal det altså replikere markedsforholdene i internhandelen, fordele fortjeneste ut ifra hvor verdien er skapt, øke investeringer og maksimere global økonomisk velferd.

Armlengdeprinsippet kritikerne mener prinsippet innebærer et paradoks ettersom multinasjonale selskaper eksisterer i den hensikt å generere fortjeneste ved å internalisere transaksjoner som ville vært mer kostbare dersom de ble gjort mellom uavhengige parter. Enkelte markeder består også utelukkende av ett multinasjonalt selskap. Enten fordi alle uavhengige konkurrenter drevet ut av markedet, eller fordi det aldri har eksistert tilsvarende aktører. Kritikerne hevder således at det per definisjon ikke foreligger sammenlignbar data fra uavhengige parter, og at prinsippet i så måte trosser virkeligheten. Ettersom immaterielle eiendeler ofte er fundamentet i forretningsideen til mange av de multinasjonale selskapene, blir det naturligvis enda vanskeligere å finne markedsparalleller som kan bekrefte hva riktig pris for transaksjonen er (Schjelderup, 2013). Prinsippet er også blitt kritisert for å være for vagt, hvilket er særlig problematisk i forhold til hensynet til å forutberegne egen rettsstilling.

Det reises også kritikk mot at prinsippet forutsetter at det enkelte selskap skal behandles som et selvstendig skatterettslig subjekt, jf. sktl. § 2-2 (1) og OECD art. 9. Dette innebærer at et morselskap som oppretter et heleid datterselskap kan forhandle med datterselskapet om transaksjonsprisen. Slikt sett forhandler selskapet i realiteten med seg selv. Selskapene har en felles økonomisk interesse, og det er nettopp denne felles økonomiske interessen som er grunnlaget for dannelsen av konsernet. I denne sammenheng er det imidlertid viktig å nevne at gjeldende rettsregler likevel ikke bygger på en tro om at beskatning av datterselskaper som selvstendige subjekter uten videre gir økonomisk riktig fordeling av skattegrunnlaget. Armlengdeprinsippet bidrar snarere til å korrigere skjev internprising som skyldes interessefellesskap. Lovgivningen knyttet til hva som kan avtales mellom mor- og datterselskaper i internprisingssaker kan variere mellom land. Utformingen av lovverket i det enkelte land vil derfor kunne ha stor

betydning for hvor lønnsomt det er å overta salgsrettigheter for et produkt gjennom en slik avtale (Schjelderup, 2013).

Tilhengere av armlengdeprinsippet erkjenner at armlengdeprinsippets begrensninger har gjort det mulig for lønnsomme bedrifter å betale lite skatt, men hevder at å fravike armlengdeprinsippet vil kunne øke forekomster både av dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning, hvilket vil være ødeleggende for økonomien. Armlengdeprinsippet benyttes i dag av et stort antall land, og ettersom prinsippet har bygget seg opp over flere år, vil en tilsvarende internasjonal konsensus være vanskelig å oppnå ved introduksjon av et annet system.

OECD har i lang tid delt denne oppfattelsen, og hevder at å fravike armlengdeprinsippet vil true den internasjonale konsensusen (OECD, 2017b). Prinsippet er godt innarbeidet, og enigheten vedrørende armlengdeprinsippet kan ha stor praktisk verdi for å sikre at skattegrunnlaget i de ulike jurisdiksjonene blir så korrekt som mulig. OECD har derfor ment at denne opparbeidede enigheten bør benyttes til å utarbeide prinsippet ytterligere slik at det utformes for fremtiden ved å gi tydelig veiledning til skattebetalere og myndigheter. Flere medlemsland og instanser mener nå at OECDs Transfer Pricing Guidelines har blitt for komplekse og vanskelig å anvende, særlig for utviklingsland som mangler kapasiteten til å følge regelverket, samt at prinsippene som ligger til grunn for dagens skattesystem ikke er egnet til å sikre at inntekt beskattes der verdien skapes.

I 2017 var armlengdeprinsippet samlet sett støttet av medlemslandene i OECD, og OECD hevdet på dette tidspunktet at det ikke enda hadde kommet noe realistisk alternativ (OECD, 2017b). Det offentlige høringsdokumentet publisert i februar 2019 inneholder forslag som på ulik måte og i forskjellig grad fraviker fra armlengdeprinsippet. Høringsdokumentet signaliserer således at OECD i større grad anerkjenner armlengdeprinsippets begrensninger. Dette markerer et vendepunkt både ettersom armlengdeprinsippet kan spores tilbake til begynnelsen av det 20. århundre, og fordi OECD senest i 2017 hevdet at å fravike prinsippet ville være ødeleggende for økonomien (OECD, 2017b).

3.3.2 Internprisingsmetoder

Internprising foregår på ulike måter avhengig av hva som omsettes mellom selskapene (Schjelderup, 2013). I OECDs retningslinjer for internprising angis fem internprisingsmetoder som kan benyttes for å vurdere om transaksjonene er i tråd med armlengdestandarden. Metodene deles inn i transaksjonsbaserte metoder (SUP-metoden, kost-pluss-metoden og videresalgsprismetoden) og overskuddsbaserte metoder (TNMM og fortjenestedelingsmetoden). Transaksjonsmetodene avhenger av en sammenligning med faktiske eksterne transaksjoner, mens overskuddsmetodene avhenger av overskuddsnivåer og brukes som regel når det er vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner.

Utgangspunktet er at skattyters strukturering av den interne transaksjonen og valg av internprisingsmetode bør aksepteres såfremt den benyttede metoden er i samsvar med en av metodene som er beskrevet i OECDs retningslinjer kap. II (Skatte-ABC, 2018). Myndighetene kan kreve dokumentasjon som viser at prisingen er i samsvar med armlengdeprinsippet, men ettersom det ofte beror på en skjønnsmessig vurdering kan selskapene tjene mye på dette. Slikt slingringsmonn, kombinert med konserninterne transaksjoner og retten til fremførbart underskudd har gjort det mulig for multinasjonale selskaper å oppnå en skattefordel som nasjonale selskaper ikke har (Schjelderup, 2013).

3.3.3 Fortjenestedelingsmetoden

OECD, EU og skattemyndigheter verden over har et økt fokus på at verdiskapningen i multinasjonale selskaper skal være gjenstand for beskatning i den staten hvor verdiene skapes. En konsekvens av dette er at prising av konserninterne transaksjoner gjennom fortjenestedelingsmetoden (Profit Split Method) har blitt mer aktuell (KPMG, 2019a). Fortjenestedelingsmetoden går ut på at man fordeler total fortjeneste fra den kontrollerte transaksjonen på de involverte partene basert på verdien av de funksjoner, eiendeler og risiko hver av partene har bidratt med. På bakgrunn av dette publiserte OECD nye retningslinjer for prising av konserninterne transaksjoner ved bruk av fortjenestedelingsmetoden i 2018. Fortjenestedelingsmetoden skal beskytte mot sentralisering av eierskapet til immaterielle eiendeler, men blir kun anvendt dersom selskapet vurderes å være

høyt integrert eller hvis det er et felles eierskap av immaterielle eiendeler. Dette gjør identifiseringen av de immaterielle eiendelene kritisk.

Fortjenestedelingsmetoden brukes ikke ofte i praksis, men øker i popularitet. Den viktigste fordelen er at den ser på profittfordeling på en helhetlig måte i stedet for på en transaksjonsmessig basis. Dette kan være hensiktsmessig i tilfeller der det er flere kontrollerte transaksjoner i stedet for én klart identifiserbar kontrollert transaksjon. Fortjenestedelingsmetoden er særlig aktuell for denne oppgaven fordi forslagene foreslår utvidet bruk av den. Dette er nærmere forklart i pkt. 4.4.1.

3.3.4 DEMPE

DEMPE-funksjonene (development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangibles) ble introdusert i BEPS tiltakspunkt 8-10, og er utformet for å hjelpe skattebetalere og skattemyndighetene til å oppnå en nøyaktig vurdering av transaksjoner for å bestemme passende overføringspriser. Ved å identifisere de enhetene som utfører DEMPE-funksjoner i en transaksjon, kan selskapene og skattebetalere generelt sikre at de overholder OECDs BEPS-retningslinjer (Rudzika, 2018).

Før DEMPE-reglene ble introdusert, hadde eieren av en immateriell eiendel krav på hovedsakelig all avkastningen generert av den immaterielle eiendelen. Dette betydde eksempelvis at eieren av en merkevare i praksis kunne sette opp selskapet sitt i et land med høy skattesats, men registrere deres merkevare i et lavskattelend, som kunne belaste selskapet i høyskattelandet for inntekt som er relatert til den registrerte eiendelen og eid i lavskattelandet. Ved den gamle modellen hadde eieren av den immaterielle eiendelen i praksis krav på all inntekten som ble generert av selskapet i høyskattelandet.

Etter at DEMPE-reglene ble introdusert i 2015 skal all inntekt generert av den immaterielle eiendelen være eid av alle de partene som utøver DEMPE-funksjonene, slik at i stedet for at eieren får all inntekten generert av eiendelen, så må inntekten fordeles mellom de relevante partene proporsjonalt med partens bidrag til verdien av den.

4. OECDs endringsforslag

I denne delen av oppgaven vil vi først presentere de tre forslagene i høringsdokumentet. Deretter vil vi presentere de ulike metodene som er foreslått for fordeling av skattegrunnlaget før vi til slutt problematiserer bruken av verdiskapningsprinsippet som hovedprinsippet for BEPS-prosjektet.

4.1 Forslag 1: Brukerdeltakelse

Det første forslaget presentert i høringsdokumentet kalles “the user-participation proposal”. Forslaget ble foreslått av Storbritannia og fokuserer på verdien som skapes av digitaliserte selskaper gjennom utvikling av en aktiv brukerbase som selskapet samler inn data og innhold fra. Høringsdokumentet beskriver brukerdeltakelse som en tydelig og viktig verdidriver for høyt digitaliserte selskaper. Aktiviteten til brukerne bidrar til bygging av selskapets merkevare, genererer verdifull data og bidrar også til å videre ekspandere bruker-basen. Brukernes aktivitet etablerer således markedsrett og genererer inntekt for selskapet. Dette er fordi brukerne selv bidrar til viktige funksjoner for selskapene som eksempelvis:

- Kvalitetskontroll: Ved å dele vurderinger og rangeringer står brukerne av selskaper som Airbnb, eBay og Uber for essensielle funksjoner som kvalitetskontroll og overvåkning av tjenesten. Brukernes vurderinger og rangeringer er viktige bidragsytere til merkevarebygging og omdømme.
- Målrettet markedsføring: Ved å benytte søkemotorer, sosiale medier plattformer, digitale markeds plasser og strømmetjenester bidrar brukerne med verdifull data som ved hjelp av dataanalyse kan avsløre personlig og generell preferanse som selskapet kan benytte som grunnlag for målrettet markedsføring.
- Innhold: Det er ofte brukerne selv som bidrar med innholdet på plattformen, som for eksempel på Youtube (eid av Google) og Facebook, hvor brukerne laster opp videoer som i hovedsak utgjør selve tjenesten.

Ved å dele innhold og kommunisere med hverandre underbygger brukerne selskapets evne til å tiltrekke seg brukere og generere inntekter.

Som nevnt ovenfor fokuserer de eksisterende reglene på selskapenes fysiske aktiviteter i avgjørelsen av hvor profitt og retten til beskatning av den skal fordeles. Verdien som genereres av brukerdeltakelse blir således ikke fanget opp av skattemyndighetene i landene hvor brukerne befinner seg. Dette medfører at selskaper genererer stor verdi i land hvor de har store brukerbaser, uten at fortjenesten fra denne verdiskapningen blir underlagt lokal beskatning. I henhold til OECDs høringsdokument fra februar 2019 går forslaget ut på å endre fordelingsreglene slik at profitten fra denne type verdiskapning fordeles til landene hvor selskapets aktive brukere befinner seg, uavhengig av om selskapene har fysisk tilstedeværelse der.

Forslaget er basert på at det aktive engasjementet til brukerne er en kritisk del av verdiskapningen til høyt digitaliserte selskaper. Et argument som taler for dette er at brukerne kan anses som en form for ansatte ettersom de forsyner selskapet med data og blir belønnet med gratistjenester som for eksempel plattformene til Facebook og Instagram. Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG) er kritiske til dette, og bemerker at verdiskapning som et konsept innebærer en verdiskapende aktivitet (SVTDG, 2019). De anfører videre at de mest grunnleggende oppfatninger om inntektsskatt og økonomiske forhold innebærer at skattepliktig inntekt oppstår og blir skattepliktig for et selskap basert på deres egne aktiviteter, ikke på tredjepersoners aktiviteter som er utenfor skattyters kontroll (SVTDG, 2019). PWC uttaler i likhet med SVTDG at brukerne er tredjeparter, i likhet med leverandører, og at deres bidrag således ikke kan utgjøre verdier skapt av selskapet (PWC, 2019).

Forslaget har sitt utspring i argumentet om at det kun tildeles beskatningsrettigheter til land der tilbudssiden finner sted under det eksisterende systemet, og ikke der etterspørselssiden finner sted. Dette forsvares ofte med at ingen verdi er skapt av forbrukerne, og at markedsjurisdiksjonene derfor ikke bør ha rett til å skattlegge. Fra et økonomisk perspektiv er det imidlertid feil å si at ingen verdi oppstår i markedet. Resultatet avhenger av prisen som belastes på det punktet hvor tilbud og etterspørsel møtes, hvilket i mangel på et marked ikke ville

oppstått. Denne enkle økonomiske forståelsen er ukontroversiell, og forbrukernes bidrag til inntektsgenerering er spesielt tydelig der selskaper kan tilby høyere priser kun på grunn av forbrukerpreferanser.

4.1.1 Metode

OECD påpeker at det ville være betydelige vanskeligheter med å benytte tradisjonelle internprisingsmetoder for å bestemme hvor mye fortjeneste som skal tildeles til brukerjurisdiksjonen (OECD, 2019a, paragraf 23). Som eksempel avviser de ideen om at verdien skapt av brukeraktiviteter kan avgjøres ut fra armlengdeprinsippet, og foreslår i stedet at fortjenesten fra brukerdeltakelse skal fordeles ut fra en justert residualmetoden, forklart i pkt. 4.4.1.

4.1.2 Omfang

I henhold til høringsdokumentet rettes forslaget mot særdeles digitaliserte selskaper hvor brukerdeltakelse representerer et signifikant bidrag til verdiskapningen. Dokumentet antyder at dette er tilfelle hovedsakelig for sosiale medier-plattformer, søkemotorer og digitale markeds plasser ettersom enten innholdet, størrelsen på nettverket eller begge disse faktorene bestemmes av brukerne. Disse tre forretningsmodellene er de samme som ble identifisert av Storbritannia i deres utgivelser fra 2017 og 2018 om myndighetenes posisjon vedrørende selskapsskatt og den digitale økonomien, og deretter ble underlagt Storbritanniias Digital Services Tax (HM Treasury, 2018). I henhold til høringsdokumentet foreslås det at forslaget også kan inneholde en minimumsterskel i forhold til selskapsstørrelse for å redusere administrativ byrde for skattemyndigheter og skattebetalere (OECD, 2019a).

Dette bringer oss til det mest diskuterte aspektet ved forslaget. Ettersom forslaget kun rettes mot særdeles digitaliserte selskaper hvor brukerdeltakelse representerer et signifikant bidrag til verdiskapningen, vil forslaget ha et relativt snevert omfang. Dette er blant annet påpekt av OECD selv i høringsdokumentet: “there is a question as to whether the user participation proposal has relevance beyond the digital-centric businesses, and whether the narrow scope proposed will prove

sustainable over time as digitalisation impacts on more traditional businesses” (OECD, 2019a, paragraf 61, punkt 1).

En av de få konklusjonene det synes å være konsensus om, både i den første G20/OECD rapporten til handlingstiltak 1 fra 2015 og i rapporten fra EU kommisjonen fra 2014, er at den digitale økonomien ikke er en separat sektor, men at hele økonomien har digitalisert seg. Dette gjentas også i høringsdokumentet fra 2019. Et forsøk på å isolere utvalgte selskaper eller aktiviteter vil ikke være i tråd med denne konklusjonen, og korrigerende tiltak og tilnærminger bør således være generelle og ikke diskriminerende mellom sektorer og forretningsmodeller. I henhold til nøytralitetsprinsippet, slik det er stadfestet i “The Ottawa Taxation Framework Conditions” (OTFC), skal beskatningen søke å være nøytral og rettferdig mellom ulike former for elektronisk handel, og mellom konvensjonelle og elektroniske handelsformer. OTFC er et rammeverk med stadfestede prinsipper som OECD’s medlemsstater bør forholde seg til ved utforming av nye skatteregler, spesielt tilknyttet elektronisk handel (OECD, 2015a, s. 52).

Prinsippet stadfester at forretningsbeslutninger bør motiveres av økonomiske hensyn, ikke skattemessige.

Gitt hvor gjennomgripende ny teknologi er, og hvor uforutsigbar tidligere utvikling har vært, er det mye som tyder på at dagens forretningsmodeller ikke vil være like attraktive om bare noen få år. Å skille ut et utvalg av selskaper innenfor bestemte forretningsmodeller med bestemte aktiviteter kan redusere dagens problemer på kort sikt, men vil antakelig by på utfordringer på lang sikt. Det er sannsynlig at dataanalyse og teknologi som kunstig intelligens vil bli mer sentralt for selskaper innenfor eksempelvis fly, bil, helse og forsikring. Ved å fokusere på eksisterende forretningsmodeller, risikerer dermed forslaget å bli utdatert etterhvert som nye forretningsmodeller dukker opp. Forsøket på å trekke denne linjen kan også bli ekstremt kompleks for selskaper som består av flere typer forretningsmetoder.

En annen svakhet ved forslaget er at det kun fokuserer på brukerdeltakelse på tross av at brukerdeltakelse kun er en av mange faktorer som skaper kommersiell verdi for et selskap. Selv om datainnsamlingen fra brukerne til noen selskaper ofte

skaper grunnlaget for inntekt fra salg av produkter, abonnemeter og målrettet markedsføring, må den i de fleste tilfeller kombineres med andre kilder av data og krever at et samspill gjøres mulig av selskapet.

Det vil også oppstå utfordringer i forbindelse med å avgjøre når en bruker er ansett for å bidra i den forstand at det er grunnlag for fordeling av beskatningsrett. Å undersøke graden av brukerdeltakelse er en kompleks oppgave, ettersom brukerdeltakelse involverer et bredt spekter av handlinger og samspill med mange deler av virksomheten. Brukerens handlinger kan være av mange ulike typer, og vil variere både i omfang og betydning. Disse kan være å lagre et bokmerke, se en video, skrive en produktanmeldelse eller legge til venner i et nettverk. Alle disse handlingene kategoriseres som aktive handlinger, men bidrar i varierende grad til verdiskapningen. På den andre siden har man passiv brukerdeltakelse, som ikke innebærer en aktiv handling. Disse kan være å ha en applikasjon nedlastet på telefonen, eller å tillate informasjonskapsler og lokasjonsdata. Å skille mellom aktive og passive brukere eller handlinger byr på store utfordringer, og vil også variere mellom ulike forretningsmodeller.

I høringsdokumentet er det hevdet at forslaget vil inkludere digitale markeds plasser fordi de tillater brukerne å “play a role in regulating the quality of goods and services provided on the platform, such as by offering public reviews or providing feedback directly to the platform” (OECD, 2019a, paragraf 19, bokstav c). Vi bemerker at dette argumentet for så vidt også gjelder for alle selskaper med nettsteder hvor brukerne selger varer eller tjenester direkte, men forslaget er likevel kun ment å ramme de største selskapene. OECD anfører at disse forslagene skal vurderes på “without prejudice basis”, altså uten fordommer og med forbehold om at de kan endres. Dersom forslaget om brukerdeltakelse får gjennomslag, mener vi at det må omfatte flere forretningsmodeller enn det høringsdokumentet antyder.

Forslaget er fremmet av Storbritannia og omtales derfor også som the “UK-proposal” (HM Treasury, 2018). Storbritannia mener, i likhet med andre, at store tech-selskapers evne til å ikke betale sin rettfærdige andel skatt er årsaken til behovet for en grunnleggende endring av skattesystemet. Det kan derfor tyde på at forslagens omfang er preget av at det er fremmet av Storbritannia.

Noen ser det foreslåtte tiltaket kun som et grep etter inntekt fra noen få fremtredende og stort sett amerikansk eide selskaper, se for eksempel Hufbauer & Lu (2018). SVTDG er også blant de som mener forslaget er diskriminerende og innebærer en potensiell konflikt med internasjonale handelsforpliktelser på grunn av sin uforholdsmessige innvirkning på amerikanske virksomheter (SVTDG, 2019). SVTDG uttaler også at forslaget søker å etablere skiller som hverken er administrativt enkle eller prinsipielt forsvarlig.

4.2 Forslag 2: Immaterielle eiendeler knyttet til markedsføring

Det andre forslaget i høringsdokumentet kalles “the marketing-intangibles proposal”. Forslaget ble foreslått av USA og i likhet med det første forslaget tar også dette forslaget for seg situasjoner hvor multinasjonale selskaper trer inn i et marked (hvor de enten ikke har fysisk tilstedeværelse eller hvor de har begrenset lokal tilstedeværelse) for å utvikle en brukerbase og andre immaterielle eiendeler ved hjelp av markedsføringsaktiviteter.

I BEPS-rapporten “Guidance on Transfer Pricing Aspects of intangibles” defineres immaterielle eiendeler knyttet til markedsføring (heretter “marketing intangibles”) som følger: “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, 2014) Kort sagt handler det som markeds- og kundedata som brukes som hjelpemidler i markedsføring og salg av varer eller tjenester til kunder (OECD, 2017b).

I presentasjonen av forslaget hevder OECD at det eksisterer en kobling mellom marketing intangibles og markedet i landet som selskapet har trådt inn i. Denne koblingen er i henhold til høringsdokumentet manifestert på to måter:

- Immaterielle eiendeler som merkevare og merkevarenavn, er reflektert i kundenes positive holdninger, og kan på den måten sies å ha blitt skapt i

markedet som kundene befinner seg i.

- Immaterielle eiendeler som kundedata, kunderelasjoner og kundelister kommer fra aktiviteter som er rettet spesifikt mot kundene i markedet, hvilket tilsier at de immaterielle eiendelene er skapt i markedet.

Forslaget tar sikte på å endre de eksisterende internprisingsreglene slik at marketing intangibles som kan kobles til andre land, allokeres til disse landene. Forslaget innebærer at skattemyndighetene i disse landene vil få rett til å beskatte alle eller deler av de ikke-rutinemessige inntektene som er forbundet med slike immaterielle eiendeler og deres tilhørende risiko. All annen inntekt vil bli allokert til selskapet basert på eksisterende internprisingsregler (armlengdeprinsippet). Selv om beregningen og tildelingen av inntekt fra immaterielle eiendeler kan avvike fra armlengdeprinsippet, har forslaget således som mål å gjøre det på en begrenset måte. Dette aspektet ved forslaget kan i følge OECD redusere vanskeligheter forbundet med skattemessig praksis og administrasjon både for de multinasjonale selskapene og myndigheter.

Forslaget vil i følge høringsdokumentet også kunne redusere de gjenværende bekymringene knyttet til BEPS-tiltaks punktene. Til tross for at BEPS tiltaks punkt 8-10 oppnådde fremgang på området, kan inntekt som stammer fra marketing intangibles fremdeles flyttes ganske enkelt. Når lokal distribusjon er nødvendig, blir selskapet i markedsjurisdiksjonen ofte strukturert som en LRD. De immaterielle markedsførings-eiendelene som LRD'en bruker i distribusjonsvirksomheten, kan eies og kontrolleres eksternt, og all fortjeneste som stammer fra disse eiendelene kan således flyttes ut av landet. Desto mer forbrukerdata som kan samles inn, analyseres og utnyttes eksternt ved bruk av digital teknologi, desto lettere er det å unngå å utøve DEMPE-funksjoner i det aktuelle markedet som under dagens regler styrer inntektsfordelingen fra immaterielle eiendeler knyttet til markedsføring.

4.2.1 Metode

Som metoder å oppnå fordeling til markedsjurisdiksjonen foreslår OECD to alternativer:

- Fordeling etter en justert residualmetode (forklart i pkt. 4.4.1), eller
- Internprisingsregler basert på oppdaterte forutsetninger om at marketing intangibles (og tilhørende risiko) kan beregnes og allokeres i henhold til gjeldende regler og omfordeles til markedsjurisdiksjonen basert på en analyse av bidraget de gir til fortjenesten.

Gitt hvor viktige slike immaterielle eiendeler er for de høyt digitaliserte selskapene, vil den største fordelene med forslaget være at skattemyndighetene i landene som selskapene opererer i får retten til å skattlegge disse selskapene selv ved fravær av en fysisk tilstedeværelse.

OECD hevder at marketing intangibles skiller seg fra andre immaterielle eiendeler, ettersom andre immaterielle eiendeler ikke har den samme tilknytningen til markedsjurisdiksjonen. Det vises til et eksempel med et patent på en effektiv motor som vil fungere på samme måte uansett hvor den selges. Vår mening er at dette skillet kan bli vanskelig å opprettholde i praksis. Som eksempel kan brukerdata ikke bare benyttes til markedsføringsformål, men kan også benyttes som tilbakemeldinger for utforming av produkter og tjenester. Det virker som at eiendelene som nevnes i definisjonen av “marketing intangibles” kun er illustrative. Dersom markedsjurisdiksjonene skal få rett til å beskatte alle eller deler av de ikke-rutinemessige inntektene som er forbundet med slike immaterielle eiendeler, vil man utvilsomt ha behov for en klarere definisjon på hvilke eiendeler som omfattes.

I følge høringsdokumentet vil ikke forslaget omfatte etterspørselsforhold i markedet som eksisterer uavhengig av selskapets handlinger, slik som eksistensen av en stabil populasjon som drar nytte av en suksessrik økonomi, og som igjen gir dem de økonomiske midlene for å kunne kjøpe det aktuelle produktet (OECD, 2019a). Dette er et viktig poeng fordi selv om disse aspektene av etterspørsel selvsagt har økonomisk relevans, er de ikke relevante for allokeringen av et selskaps fortjeneste under det tradisjonelle skattesystemet som er basert på hvordan selskapets ulike aktiviteter bidrar til fortjenesten. Vår mening er imidlertid at også dette skillet vil bli vanskelig å opprettholde i praksis. Å avgjøre om et produkt er kjøpt som følge av aktiv inngripen i markedet eller om det er

kjøpt som følge av tilfeldig etterspørsel er en nærmest umulig oppgave og selv kunden vil i mange tilfeller ikke være klar over dette skillet.

4.2.2 Omfang

I motsetning til forslaget om brukerdeltakelse, vil forslaget i henhold til høringsdokumentet ikke kun gjelde for et utvalg av høyt digitaliserte selskaper. Selskaper som tradisjonelt ikke er ansett som høyt digitaliserte selskaper, men som opererer i et marked uten fysisk tilværelse eller gjennom begrenset lokal tilstedeværelse, vil også omfattes.

Slik forslaget fremstår kan man si at det ved å omfatte alle selskaper har større potensial for å kunne takle fremtidige forretningsmodeller. Forslaget fremstår også mer fremtidssikkert enn forslaget om brukerdeltakelse i den utstrekning det søker å fordele inntekter fra alle immaterielle eiendeler basert på samhandlinger med kunder/brukere i stedet for fra brukernes bestemte digitale aktiviteter. På en annen side er det også mulig å se for seg et scenario hvor forslaget kun blir relevant kun for selskaper med verdifulle merkevarer og høye kostnader relatert til marketing intangibles versus eksempelvis kostnader relatert FoU.

Det er også viktig å bemerke at endringsforslagene er opprettet med fokus på store multinasjonale selskapers operasjoner og er utformet for å takle utfordringene som digitalisering og skatteplanlegging medfører. Samtlige resterende selskaper, særlig små selskaper, står derfor overfor regler som er utarbeidet med en helt annen skattyter i fokus. Den ekstra administrasjonsbyrden for disse selskapene kan således ses som uforholdsmessig med utfordringene.

Mange selskaper er privateide og ofte familieeide, eksempelvis en app-utvikler som genererer salg og utfører transaksjoner via en digital plattform verden over. Slike selskaper utarbeider ofte ikke konsoliderte regnskap på globalt nivå. Eventuelle nye regler som krever en fortjenestefordeling basert på global beregning, vil dermed kreve at disse selskapene utarbeider ytterligere økonomiske beregninger utover det de gjør for øyeblikket. Mindre selskaper har ofte heller ikke springssystemer som enkelt identifiserer hvor kundene befinner seg på bestemte tider, eller hvor kundene bruker produktet som blir markedsført.

Oppkjøp og implementering av slike systemer kan innebære store kostnader for disse selskapene. Ut ifra dette perspektivet ønsker vi å fremheve at de ulike tersklene som er nevnt i konsultasjonsdokumentet ikke utgjør tilstrekkelig sikkerhet for små og mellomstore selskaper. Terskelverdiene er ikke endelige og vil kunne endres etter hvert som forslaget utarbeides, og derfor anser vi det viktig å se det fra dette perspektivet.

Det vil være ekstremt viktig å påse at ethvert forslag som inneholder ytterligere krav til overholdelse, for eksempel ved å kreve skiller mellom inntekter som kommer fra markedsføring i forhold til inntekter fra FoU, ikke vil skape ytterligere utfordringer og kompleksitet uten å oppnå en bedre fordeling av fortjeneste til ulike jurisdiksjoner. I denne sammenheng ønsker vi å fremheve at skattytere fremdeles er i prosessen med å implementere tidligere BEPS-reformer, for eksempel ved å implementere DEMPE-konseptet i internprisingssystemer. Særlig i tilfeller hvor immaterielle eiendeler er involvert i grenseoverskridende transaksjoner, medførte denne gjennomføringen en betydelig overholdelsesbyrde hvor nettoforskjellen i resultatene ikke alltid var tydelige (Mazars, 2019). I mange tilfeller kan DEMPE-tilnærmingen være en bærekraftig tilnærming til immateriell analyse, men virkningen av den krever en rettferdig sjanse i operasjonell implementering før det innføres ytterligere reformer (Mazars, 2019).

4.3 Forslag 3: Signifikant økonomisk tilstedeværelse

Det tredje forslaget i høringsdokumentet kalles “the significant economic presence proposal”. Forslaget innebærer å utvide eller komplementere dagens definisjon av fast driftssted, slik at markedsjurisdiksjoner hvor et selskap er involvert gjennom digitale virkemidler får beskatningsrett på opptjeningen som skjer der. OECD hevder i høringsdokumentet at dette vil kunne gi et bredere tilknytningsgrunnlag til kildestaten (OECD, 2019a). I denne oppgaven vil vi benytte “signifikant økonomisk tilstedeværelse” som uttrykk for det alternative tilknytningsvilkåret. Forslaget ble fremmet av India sammen med andre utviklingsland (KPMG, 2019d).

Forslaget ble presentert som en del av den endelige 2015 rapporten til Action 1, men ble ikke anbefalt av OECDs “Task Force on the Digital Economy” (TFDE)

(OECD, 2015a, paragraf 357). Årsaken til dette var fordi det ville kreve drastiske endringer i internasjonale skattestandarder og statenes internrett, samt at det på daværende tidspunkt ble enighet om at ytterligere arbeid med å utrede forslaget var nødvendig (OECD, 2015a, paragraf 357). I OECDs høringsdokument fra februar 2019 presenteres forslaget igjen på grunnlag av arbeidet til the Inclusive Framework og ønsket om å skape en langsiktig løsning til de utfordringene som oppstår fra digitalisering av økonomien. Forslaget slik det er presentert, er i det vesentligste det samme som fra 2015. Det er tydelig at OECD ikke har brukt disse fire årene på å videreutvikle konseptet, og hvis de så har gjort det, er ikke analysene fra TFDE offentlig tilgjengelig. De to andre forslagene ble i høringsdokumentet fra februar 2019 sammenlignet med hverandre, mens forslaget om signifikant økonomisk tilstedeværelse ble holdt utenfor av samme grunn som nevnt ovenfor.

Forslaget innebærer at skatteplikt vil kunne oppstå når et utenlandsk selskap har en signifikant økonomisk tilstedeværelse i et land på grunnlag av faktorer “som beviser en målrettet og vedvarende samhandling med økonomien i landet via digital teknologi og andre automatiserte aktiviteter” (OECD, 2015a. paragraf 277), og på den måten skaper en nexus mellom selskapet og landet hvor inntekten har sin kilde, uten at foretaket har en fysisk tilstedeværelse der som gjennom et fast driftssted. Dette kan anses å være et steg vekk fra globalinntektsprinsippet som ligger til grunn for de fleste lands internrett. På bakgrunn av selskapers evne til å involvere seg i markedsjurisdiksjoner uten fysisk tilstedeværelse, forsøkes det med forslaget å lage digitale territorier som ligner mer på territorialprinsippet.

4.3.1 Metode

OECD anfører at skattegrunnlaget som knyttes til den økonomiske tilstedeværelsen kan fordeles ved å anvende formelbasert fordeling, som beskrevet i pkt. 4.4.2.

Dette er også støttet av blant annet PWC som uttaler at den eneste fordelingsmetoden som er aktuell hvis SEP innføres er formelbasert fordeling (PWC, 2019). Både OECD og EU anerkjenner at eksisterende regler av profittfordeling må endres for å kunne tildele jurisdiksjoner beskatningsrett på grunnlag av en nexus basert på signifikant økonomisk tilstedeværelse (OECD,

2015a, paragraf 286). Den justerte residualmetoden som er foreslått for “marketing intangibles” forslaget kan også i teorien benyttes, anført av AmCham Netherlands (AmCham Netherlands, 2019). På den måten kan SEP komplementere fast driftssted definisjonen og armlengdeprinsippet vil bestå. Dog erkjenner de at eksisterer det praktiske begrensinger ved å skulle tildele residualoverskudd til et selskaps potensielt hundrevis av signifikante økonomiske tilstedeværelser.

I henhold til høringsdokumentet vil hovedfaktoren for etablering av “signifikant økonomisk tilstedeværelse” være inntekt generert på vedvarende basis for fjernleverbare tjenester og varer, ettersom dette er en tydelig indikator på at det er en økonomisk relasjon mellom kildestaten og foretaket (OECD, 2015, paragraf 278). Videre i paragrafen forklares det at dette er basert på en forutsetning om at i flersidige forretningsmodeller, som typisk er en blanding av brukere og annonsører, og spesielt de som er avhengige av nettverkseffekter (eks. sosiale medier, markedsplattformer), så vil de to markedene, bestående av brukere og de betalende kundene (annonserene) være sterkt forbundet med hverandre, fordi de betalende kundene søker å treffe brukerne med annonsering. I følge denne forutsetningen taler inntektene fra annonserene og brukerdataen som genererer verdi for selskapet for at det eksisterer en signifikant økonomisk tilstedeværelse i landet (OECD, 2015a, paragraf 278).

OECD anfører imidlertid at inntekter alene ikke vil være tilstrekkelig til å etablere tilknytning til kildestaten fordi det må etableres en kobling mellom den inntektsgenererende aktiviteten til det ikke-hjemmehørende selskapet og dets signifikante økonomiske tilstedeværelse. Inntekter kan derimot brukes til å etablere tilknytning i form av “signifikant økonomisk tilstedeværelse” i det aktuelle landet når det kombineres med andre faktorer. I følge OECD kan en eller flere av faktorene nedenfor betraktes som relevante for å utgjøre den type målrettet og vedvarende samhandling med et land via digital teknologi og andre automatiserte aktiviteter som vil være tilstrekkelig til å skape en signifikant økonomisk tilstedeværelse (OECD, 2015a, paragraf 278):

- Eksistensen av en brukerbasis og tilhørende data-input
- Volumet av digitalt innhold avledet fra staten

- Fakturering og innsamling i lokal valuta eller med lokal betalingsform
- En digital plattform på lokalt språk (www.google.no)
- Ansvar for endelig levering av varer til kunder eller levering av andre støttetjenester, som ettersalgsservice eller reparasjon og vedlikehold
- Vedvarende markedsførings- og salgsfremmende aktiviteter, enten online eller på annen måte for å tiltrekke seg kunder og datainnsamling fra et landene

For de selskapene hvor brukerne bidrar til verdiskapningsprosessen, så vil også antall brukere bli tatt hensyn til ved både fordelingen av inntekt, (OECD, 2019a, paragraf 53) og for å bevise at selskapet har en målrettet interaksjon med landene de opererer i (OECDa, 2015, para. 280).

Forslaget legger altså opp til at nexus til kildestaten kan etableres i form av inntektsbaserte, digitale og brukerbaserte faktorer. Basert på denne informasjonen skal det ikke være mulig å bli ansett å være signifikant økonomisk involvert i en økonomi dersom man kun har inntekter fra et bestemt land. Vi mener det kan bli problematisk for både skattyter og skattemyndighetene at ikke inntekter alene kan bevise en signifikant økonomisk tilstedeværelse i en jurisdiksjon. Dette er begrunnet i at det vil kreve subjektive avgjørelser fra skattemyndigheter i hvert enkelt tilfelle om selskapene har en digital tilknytning slik det legges opp til. Dette vil gjøre administrasjonsbyrden større enn det vil være om kun salgsinntekter var tilstrekkelig, og det kan være vanskelig for skattemyndighetene å opptre på en nøytral og rettferdig måte i hvert enkelt tilfelle på tvers av jurisdiksjonene. Dette kan øke antall tvister mellom avtalepartene om hvilken stat som har beskatningsrett. I tillegg vil en slik faktorbasert tilknytningsprosess kunne åpne opp for at selskapene tilpasser deres digitale infrastruktur slik at de faller utenfor de digitale tilknytningsvilkårene. Eksempelvis er det enkelt for et multinasjonalt selskap som Facebook å unngå et lokalt domenenavn. Facebook opererer under www.facebook.com også i Norge, ettersom språkinnstillingene gjøres på nettsiden for hver enkelt profil. Ettersom det i hver jurisdiksjon vil være forskjellige skattesatser, vil det fremdeles være fordelaktig å registrere inntektene i en jurisdiksjon hvor skattesatsen er lav.

På en annen side kan det forsvares at det er nødvendig med flere faktorer. Etter dagens regelverk må det opprettes et fast driftssted i en kontraherende stat for at den delen av virksomheten som kan knyttes til stedet skal bli skattepliktig der, jf. modellavtalens art. 7. Ved å inkludere digitale faktorer i avgjørelsen om selskapet er signifikant involvert i jurisdiksjonen, vil det kunne sies at selskapet aktivt har forsøkt å tre inn i markedet, på samme måte det faste driftsstedet representerer et målrettet og vedvarende forsøk på samhandling med den jurisdiksjonen selskapet ikke er hjemmehørende i. Reglene i forhold avgjørelsen om et fast driftssted eksisterer har tradisjonelt vært prinsippbasert og tydelig (PWC, 2019). En eventuell introduksjon av nye tilknytningsvilkår må følge dette konseptet.

Det foreslås to mulige fremgangsmåter for å avgjøre hvilke transaksjoner og inntekter som omfattes. Den første fremgangsmåten inkluderer kun inntekter generert fra digitale transaksjoner inngått med kunder det utenlandske selskapet har effektuert gjennom dets digitale plattform, og spesielt transaksjoner som er automatisert, typisk ved kjøp av annonseplasseringer. Den andre fremgangsmåten, som The Inclusive Framework påpeker er den foretrukne, er å inkludere alle inntekter generert fra det utenlandske selskapet som er inngått med kunder eksternt (OECD, 2015a, paragraf 278). I denne situasjonen vil det ikke være behov for å forskjellsbehandle transaksjoner som er inngått via en digital plattform versus transaksjoner som er inngått via eksempelvis telefonsalg. I begge tilfeller kan transaksjonene gjennomføres eksternt, og bør behandles likt så fremt de er effektuert med kunder utenfor selskapets hjemland. Dette vil også redusere administrasjonsbyrden for myndighetene, skape nøytralitet for samme type økonomiske transaksjoner og insentivet for å manipulere transaksjoner svekkes (OECD, 2015a, paragraf 293).

Vi har identifisert et potensielt kombinert problem ved bruk av kryptovaluta og virtuelt privat datanettverk (VPN) hva angår å kunne stadfeste hvor inntekten kommer fra og brukerne er lokalisert. Problemet er spesielt relatert til B2C transaksjoner, ettersom B2B transaksjoner ofte er underlagt et strengere regelverk hva gjelder blant annet bokføring og regnskap, samt muligheten til fradrag for MVA som er pålagt kjøper. Private kunder derimot, kan handle på tvers av landegrenser uten å måtte betale MVA hvis handelens størrelse ikke kvalifiserer for det.

Desentralisering av finanssektoren har pågått i lengre tid etter at kryptovaluta ble oppfunnet, og er noe som i fremtiden kan komme til å øke i omfang (Barone, 2019). Kryptovaluta i stor grad er anonymisert, og det kan være vanskelig eller umulig å si hvor betalingen kommer fra med nye og avanserte blockchain teknologier. Selv om det etter 15.10.2018 ble innført strengere krav for kryptovekslere å identifisere kjøperne jf. hvitvaskingsloven § 12, er det ingen automatikk i at selskapene kan, vil eller har mulighet til å stadfeste inntektene til en jurisdiksjon med høy selskapsskatt hvis kunden eller brukeren benytter kryptovaluta og VPN. Facebook, som et av selskapene i kjernen tilknyttet BEPS utfordringene, har også nylig annonsert at de vil komme med sin egen kryptovaluta i 2020 som mest sannsynlig vil være gyldig betalingsmåte ved kjøp av annonser (Facebook, 2019a). Dette kan akselerere bruken av kryptovaluta eksponentielt gitt Facebooks og deres samarbeidspartneres størrelse.

Brukernes lokasjon identifiseres ved hjelp av IP-adressen til enheten som benyttes til å koble til den digitale plattformen eller nettsiden. Hvis brukeren benytter en VPN, kan denne adressen omdirigeres til et sted hvor brukeren ikke befinner seg. Ordinære internettbrukere bruker som oftest dette verktøyet for å få tilgang til innhold som er blokkert i deres hjemland (Allan, 2017), men økt bevissthet rundt personvern kan også akselerere bruken. Dataen som genereres vil derfor i flere tilfeller ikke være korrekt, og gjør det umulig for selskapene å kunne riktig stadfeste hvor brukerne befinner seg. I Facebooks årsrapport for 2018 poengteres det at det er begrensninger i estimatene hva angår brukernes lokasjon (Facebook, 2019b).

Selv uten bruk av VPN kan dataen være forvrengt. En studie gjennomført ved Oxford Universitet fant at om lag 45% av Twitter aktiviteten i Russland stammet fra automatiserte kontoer (Woolley & Howard, 2017), en annen studie gjennomført ved Universitet i Sør-California, estimerte med et tilfeldig utvalg av kontoer at om lag 9 - 15 % av alle Twitterkontoer er roboter (Varol, 2017). Vi mener det kan være problematisk å skulle tildele beskatningsrett på bakgrunn av svake antakelser og usikre data. Dette vil også være et svært sentralt problem for brukerdeltagelses-forslaget.

4.3.2 Omfang

Forslaget kan være den mest helhetlige metoden for å takle de digitale utfordringene, basert på at det ikke vil ha en diskriminerende effekt på noen utvalgte industrier og bransjer. Forslaget ser ut til å involvere alle utenlandske multinasjonale selskaper som overstiger en viss terskelverdi og som oppfyller kriteriene for digital tilstedeværelse. Forslaget når derfor bredere ut enn forslaget om brukerdeltakelse.

Et mye diskutert tema er når det multinasjonale selskapet eventuelt blir ansett å være signifikant involvert i en økonomi. Av det materiale som er publisert av OECD problematiseres dette i liten grad på nåværende tidspunkt, ettersom det gjenstår mye arbeid i å identifisere parametere og faktorer som skal benyttes i testen som gjennomføres i avgjørelsen om et selskap er signifikant involvert eller ikke. Likevel anføres det under inntektsfaktoren at et sentralt mål er å sette terskelverdiene så høyt at man minimerer administrasjonsbyrden for skattemyndighetene og byrden og nivået av usikkerhet for skattebetaleren, samtidig som det sikres at nexus ikke skapes i tilfeller hvor det ville blitt samlet inn minimale skatteinntekter (OECD, 2015a. paragraf 278). Som nevnt i pkt. 4.2.2, vil økte administrasjons- og omstillingskostnader være et rent tap for økonomien til de involverte eller påvirkede parter (PWC, 2019).

For et lite eller middels stort multinasjonalt selskap som ønsker å tre inn i nye markeder digitalt, kan administrasjonsbyrden og kostnadene ved å bli ansett å være signifikant involvert i markedsjurisdiksjonen, øke risikoen for at ulempen det medfører overstiger en mulig gevinst. Dette på bakgrunn av å måtte forholde seg til skattemeldinger, revisjon og rådgivningstjenester knyttet til skatt og andre generelle forpliktelser som oppstår. Det er derfor svært viktig at de nye reglene som innføres ikke går på bekostning av digitaliseringens integrasjon av nasjonale økonomier.

Som nevnt ovenfor ble forslaget i den endelige 2015 rapporten til Action 1 i utgangspunktet ikke anbefalt av TFDE. I tillegg til årsakene nevnt i pkt. 4.3, skyldtes dette at det var forventet at tiltakene utviklet i BEPS-prosjektet ville ha betydelig effekt på BEPS-problemene tidligere identifisert i den digitale økonomien og at forbruksskatter som merverdiavgift ville bli pålagt effektivt i

markedet som det multinasjonale selskapet opererer i (OECD, 2018b, s. 15). TFDE konkluderte imidlertid med at landene kunne innføre konseptet i deres internrett og de respektive skatteavtaler, på bakgrunn av at landene skulle ha mulighet til å beskytte seg mot gjenværende BEPS problemer, forutsatt at de respekterte eksisterende skatteavtaler og andre internasjonale forpliktelser (OECD, 2018b, paragraf 21). Denne konklusjonen førte som nevnt i pkt. 2.4 til at opptil flere land innførte konseptet. På nåværende tidspunkt er det publisert lite eller ingen empirisk forskning relatert til innførelsen av konseptet, men innførelsens resultater kan ha stor verdi for OECD i utviklingen videre på veien mot en konsensusbasert løsning i 2020.

4.4 Foreslåtte profittfordelingsmetoder

For å etablere et nytt grunnlag for skattlegging kreves en metode for å kvantifisere størrelsen på overskuddet som skal omfordeles til markedsjurisdiksjonene og for å avgjøre hvordan overskuddet skal fordeles mellom dem. Vi vil i det følgende presentere de ulike metodene som så langt er foreslått i forbindelse med OECDs arbeid med endringsforslag til de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene.

4.4.1 En justert residualmetode

Residualmetoden er en versjon av fortjenestedelingsmetoden nevnt i pkt. 3.3.3 som allerede benyttes som internprisingsmetode og er anerkjent i OECDs Transfer Pricing Guidelines. Ved bruk av den justerte residualmetoden foreslått i høringsdokumentet, skal den andelen av et multinasjonalt selskaps restoverskudd som reflekterer verdien skapt i markeder (som ikke identifiseres i henhold til eksisterende profittfordelingsregler) tildeles markedsjurisdiksjonen. Restoverskuddet er den delen av inntekten generert av selskapet som overstiger eiernes avkastningskrav. Den foreslåtte fordelingen etter residualmetoden involverer fire steg:

1. beregne det totale overskuddet som skal deles,
2. trekke fra overskudd fra rutinemessige aktiviteter, enten ved bruk av eksisterende internprisingsregler eller forenklede metoder,

3. beregne andelen av restoverskuddet som ligger innenfor omfanget av det nye grunnlaget for skattlegging, enten ved bruk av eksisterende internprisingsregler eller forenklete metoder,
4. fordele slikt restoverskudd til relevante markedsjurisdiksjoner ved bruk av en fordelingsnøkkel.

OECD anfører i høringsdokumentet at ettersom det nye grunnlaget for skattlegging ikke er ment å omfatte det totale overskuddet, vil den justerte residualmetoden benyttes i tillegg til de eksisterende internprisingsreglene. I arbeidspakken legger de til at overskuddet fra rutinemessige aktiviteter kan trekkes fra, og andelen av restoverskuddet som ligger innenfor omfanget av det nye grunnlaget for skattlegging kan beregnes ved bruk av “forenklete metoder”. Hva som ligger i “forenklete metoder” er ikke avklart.

Det er svært lite som er avklart hva gjelder bruk av den justerte residualmetoden. For det første vil det være behov for regler som avgjør hvordan totalt overskudd skal beregnes for å kunne anvende metoden, herunder om regnskapsreglene for beregning av totalt overskudd vil være hensiktsmessig og om totalt overskudd skal bestemmes på konsernnivå (aggregert nivå) eller enhetsnivå (disaggregert nivå). Dersom overskuddet beregnes på konsernnivå vil det måtte avklares om dette vil kunne integreres med de eksisterende reglene, og om det beregnes på enhetsnivå vil det måtte avklares hvilken eller hvilke enheter som ligger innenfor omfanget.

KPMG påpeker at anvendelsen av de eksisterende internprisingsreglene vil bli vesentlig påvirket av den separate fordelingen av inntekt knyttet til de immaterielle eiendelene (KPMG, 2019b). Et viktig hensyn i denne forbindelse er metoden for å beregne restoverskudd inntekt forhold til totalt overskudd. Det anføres i høringsdokumentet at inntektene kan fastsettes på et relativt aggregert nivå på tvers av produktlinjer og juridiske enheter for å imøtekomme behovet for enkelhet og redusert administrativ byrde (OECD, 2019a, paragraf 75). De eksisterende internprisingsreglene innebærer imidlertid at all annen inntekt må fastsettes på disaggregerte nivåer. En slik forenkling vil således ikke eliminere behovet for detaljert fastsettelse av kildene til overskudd fra all annen inntekt, og kan ses som en forenkling kun for formålet å gjennomføre forslaget.

For det andre innebærer metoden et behov for regler som avgjør om overskuddet er et resultat av rutinemessige aktiviteter eller ikke, herunder om man skal benytte eksisterende internprisingsregler eller forenklede metoder for å avgjøre dette. OECD anerkjenner at forslaget om å benytte residualmetoden er utfordrende. I høringsdokumentet uttaler de at: “significant challenges exist in calculation non-routine profits across an MNE group, and there would be additional difficulties in trying to calculate non-routine profits at the level on an individual business line” (OECD, 2019a, paragraf 26). Å etterlate beregningen av restoverskuddet til selskapene åpner opp for subjektive avgjørelser og risiko for at selskapene kategoriserer overskuddet slik at det er mest lønnsomt for dem.

4.4.2 Formelbasert fordelingsmetode

Den formelbasert fordelingsmetoden, eller “fractional apportionment”-metoden, tar utgangspunkt i at overskuddet eller underskuddet til et multinasjonalt selskap, eller foretak i samme konsern innenfor samme forretningsområde, fordeles basert på en forhåndsbestemt formel (OECD, 2019c, paragraf 30). Skattesubjektets relative økonomiske aktivitet fanges opp og fordeles i hver jurisdiksjon opptjeningen og operasjonene skjer (OECD, 2019a, paragraf 53). Som nevnt i pkt. 4.3.1, er metoden foreslått å være et alternativ til fordeling av skattegrunnlaget dersom signifikant økonomisk tilstedeværelse benyttes som tilknytningsgrunnlag til kildestaten. I motsetning til residualmetoden, skilles det her ikke mellom rutinemessig og ikke-rutinemessig inntekt (OECD, 2019c, paragraf 30).

Allerede på 1970-tallet ble en overgang til global formelbasert fordeling diskutert som en mulig erstatte for separat enhetsbeskatning uten å oppnå konsensus, og ble avslått i OECDs Transfer Pricing Guidelines senest i 2017.

Hovedargumentene bygget på at det ville være for krevende å implementere systemet på en slik måte at det beskytter skattytere mot dobbeltbeskatning på tvers av statene, enighet vedrørende bruk av felles regnskapssystem, og fordi det ville være vanskelig eller umulig å oppnå internasjonal konsensus om elementære punkter som må fastsettes for at metoden skulle være mulig å innføre (OECD, 2017b, C.2). Dette gjelder særlig hvordan vektingen av de ulike fordelingsnøkklene i formelen skal være, ettersom hvert land ville hatt sterke insentiver til å kjempe

for den vektingen av de som maksimerer deres inntekt (Fjørdevik, 2001, s. 37). De landene som får en negativ virkning av fastsettelsen kan nekte å innføre konseptet, og risikoen for dobbeltbeskatning kan øke betraktelig dersom det opereres med to systemer som vil skattlegge samme inntekt. Metoden ble derfor ikke ansett å være et realistisk alternativ til armlengdeprinsippet av OECDs medlemsland, og OECD anførte i 2017 at metoden ikke ville være akseptabel verken i teori, implementering eller praksis (OECD, 2017b, paragraf 1.15).

Tradisjonelt er den formelbaserte fordelingsmetoden forbundet med enhetlig skattlegging. Dette innebærer at hele konsernets inntekter og kostnader konsolideres til ett skattegrunnlag, til forskjell fra armlengdeprinsippet, som forsøker å finne en markedspris på konserninterne transaksjoner (Avi-Yonah & Benshalom, 2011). I henhold til høringsdokumentet er det under denne forutsetningen OECD nå skal utforske metoden nok en gang (OECD, 2019c, paragraf 287).

Som diskutert i pkt. 3.3.1 er dagens separate behandling av skattesubjekter kritisert for å være en fiksjon ettersom høyt integrerte multinasjonale selskap eller grupper av foretak innen samme konsern ikke er uavhengige av hverandre, og bør behandles deretter. BEPS Monitoring Group (BMG), Trade Union Advisory Committee to the OECD (TUAC) mf. stiller seg bak dette og anfører at det multinasjonale selskapet i fremtiden må bli ansett å være en konsolidert skattemessig enhet slik det allerede gjøres etter regnskapsmessige standarder. Det anerkjennes dog at disse standardene ikke blir vurdert som passende for skatteformål pr. dags dato, men de kan i mangel på harmoniserte skatte- og regnskapsprinsipper likevel utgjøre utgangspunktet for bestemmelsen av profitten som skal deles (Avi-Yonah, 2010, s. 13). Generelt hevder forkjempere for enhetlig skattlegging at metoden reduserer både administrasjons og compliance kostnader, øker forutsigbarheten for skattytere og at fordelingen er mer i tråd med den økonomiske realiteten (OECD, 2017b, C.2). På den annen side, mener motstandere at en overgang kan føre til større kompleksitet og flere tvister mellom avtalepartene.

I henhold til høringsdokumentet vil metoden kreve utførelse og enighet vedrørende tre påfølgende trinn:

1. Bestemme skattegrunnlaget som skal fordeles,
2. fastsette fordelingsnøkklene som skal fordele skattegrunnlaget, og
3. vekte fordelingsnøkklene.

Arbeidet med å fastsettelsen pågår fortsatt, og en rapport om fremdriften forventes i desember 2019 (OECD, 2019c, paragraf 93). Det eksisterer likevel føringer for hvordan fastsettelsen kan se ut. I høringsdokumentet anføres det at skattegrunnlaget kan bestemmes ved å benytte konsernets globale profittrente og multiplisere det med inntektene som er generert i den enkelte markedsjurisdiksjon. Skattegrunnlaget vil bli fordelt på grunnlag av faktorene eiendeler, ansatte, salg. I de konsernene hvor brukere bidrar til verdiskapning, vil også dette bli hensyntatt ved fordelingen. I EU kommisjonens forslag, CCCTB, var vektingen av faktorene eiendeler, personalkostnader og salg likt fordelt med 1/3 hver, multiplisert med skatteprosenten i land X, multiplisert med overskuddet som skal fordeles i det indre markedet.

Det kan tenkes at OECD ikke beveger seg langt fra disse føringene i den kommende rapporten. De landene som har innført systemet, blant annet USA, Sveits, Canada og Tyskland benytter seg av en form for kombinasjon av de ovennevnte faktorer når statlig selskapsskatt for konserner innad i jurisdiksjonen skal fastsettes (Runkel & Schjelderup, 2011). Et sentralt poeng belyst av BMG er at kun fysiske eiendeler i bør inkluderes i beregningen (The BEPS Monitoring Group, 2019). Dette er fordi eierskapet til de immaterielle rettighetene kan være lokalisert hvor som helst gjennom selskapsstrukturer som eksemplifisert i OECD's "revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles" fra 2013 (OECD, 2013b). Det fastslås også i OECD's Transfer Pricing Guidelines at ingen signifikant verdi bør være knyttet til et rent eierskap av immaterielle eiendeler, ettersom disse er et resultat av FoU i det multinasjonale selskapet gjennom ansatte og fysiske eiendeler (OECD, 2017b, paragraf 6.54).

Dog vil det ved bruk av formelbasert fordeling fremdeles kunne eksistere en risiko for skatteplanlegging hvis vesentlige deler av fordelingsnøkklene kan flyttes til lavskatteland. Om hvorvidt det er sannsynlig at slike tiltak gjennomføres eller ikke er umulig å konkludere på, men muligheten vil være til stede. Det er pr. nå heller ingen holdepunkter for å si at en minimumssats på selskapsskatten innføres

globalt. Forkjempere for metoden mener derfor at ved å legge større vekt på salg-faktoren, så reduseres incentivet til å til å plassere kapital og arbeidere i land som har liten eller ingen selskapsskatt. Dette taler for at det bør være en større vekt på salg-faktoren i ligningen. Et åpenbart problem er at produsentland, typisk utviklingsland, går glipp av skatteinntekter de ellers ville fått om kapital og lønnskostnader var med i ligningen. Det å ikke ta hensyn til tilbudssiden kan være alvorlig for utviklingsland som ofte er på produksjonssiden i verdikjeden.

Metoden baserer seg på en gjennomsnittsmekanisme som allokterer konsernets skattegrunnlag basert på de ovennevnte faktorer. Et viktig spørsmål i den sammenheng er om hvorvidt de nevnte fordelingsnøkklene gir en presis indikator av hvor vellykket eller profitabel det multinasjonale selskapet har vært i en bestemt jurisdiksjon. Avi-Yonah og Benshalom påpeker at denne metoden ikke kan reflektere de virkelige omstendighetene til datterselskapene innad i hver jurisdiksjon (Avi-Yonah & Benshalom, 2011, s. 380). Dette fører til at et konsern kan bli skattepliktig til et land hvor det ikke har produsert overskudd, og som det ikke ville ha blitt skattepliktig til under dagens regelverk. Dette medfører selvsagt også at konsernet kan konsolidere tapene som oppstår i et regnskapsår, og benytte det til fradrag i skattegrunnlaget. Selskapsskatt er i utgangspunktet en skatt som skal betales av overskudd, og en slik fordeling kan bryte med dette prinsippet (Altinn, 2019). På bakgrunn av dette uttaler blant annet PWC at metoden ikke er forenlig med prinsippet om at skatt skal betales der verdiskapningen skjer (PWC, 2019).

Et annet prinsipielt problem som oppstår med enhetlig skattlegging er muligheten til å spre risiko på tvers av selskaper innad i konsernet. Dette er en elementær del av hvordan konserner er bygget opp, og ved en omlegging til enhetlig skattlegging avskjæres muligheten til å opprette datterselskaper som tar hele risikoen ved prosjektet. Dette kan redusere incentivet til å investere i på tvers av alle industrier og bransjer, som i ytterste konsekvens fører til at utvikling bremses.

I høringsdokumentet er det ingen informasjon som taler for at forutsetningene som har ligget til grunn for en overgang til metoden virker ikke å ha forandret seg siden forrige avslag. Vi har på bakgrunn av dette vanskeligheter med å se at arbeidet med formelbasert fordeling leder ut i en konsensusbasert løsning.

Avi-Yonah og Benshalom argumenterte i 2011 for at en hybrid av formelbasert fordeling og armlengdeprinsippet kan være en mulig løsning for å fordele inntekter i samsvar med hvor verdien er skapt (Avi-Yonah & Benshalom, 2011). Tanken baserte seg på at den inntekten som armlengdeprinsippet har vanskeligheter med å identifisere prisen på (ofte relatert til immaterielle eiendeler hvor det ikke eksisterer adekvate sammenligningsgrunnlag) kan fordeles basert på en formelbasert fordeling. På denne måten behøver ikke alternativene å være gjensidig utelukkende, og en integrert løsning basert på de to kan i det minste utgjøre startfasen av et nytt regime innen internasjonal skatterett (Motsi-Omoijiade, 2016, s. 17). I juni 2019 skrev OECD at de planlegger å utforske hvordan man eventuelt kan utforme regler som kan koordinere effekten av en formelbasert metode og det eksisterende internprisingssystemet uten å øke risikoen for dobbeltbeskatning og dobbel ikke-beskatning (OECD, 2019c, 1.3.).

4.5 Verdiskapning som grunnleggende prinsipp

OECD, EU kommisjonen, finansministre og akademikere rundt om i verden synes å være enige om at det internasjonale skattesystemet skal baseres på prinsippet om at selskapers fortjeneste beskattes der verdien er skapt (“verdiskapningsprinsippet”).

Målet er å sørge for at rettighetene til skattlegging fordeles etter hvor den reelle økonomiske aktiviteten skjer. Verdiskapningsprinsippet ble vedtatt som hovedprinsippet for BEPS-prosjektet ledet av G20/OECD, og ble raskt også allment akseptert som hovedprinsippet for internasjonal selskapsbeskatning. Nylige dokumenter publisert av EU kommisjonen forklarer for eksempel at “since the start of its mandate, this Commission has taken action to ensure the principle that all businesses operating in the EU pay their taxes where profits are made and thus where value is created” (European Commission, 2018c). Prinsippetets popularitet kan forstås på grunnlag av at prinsippet ser ut til å følge en intuitiv forståelse av rettferdighet. EU kommisjonen har for eksempel uttalt at “this principle is essential for a fair and effective taxation in the single market.” (European Commission, 2018c).

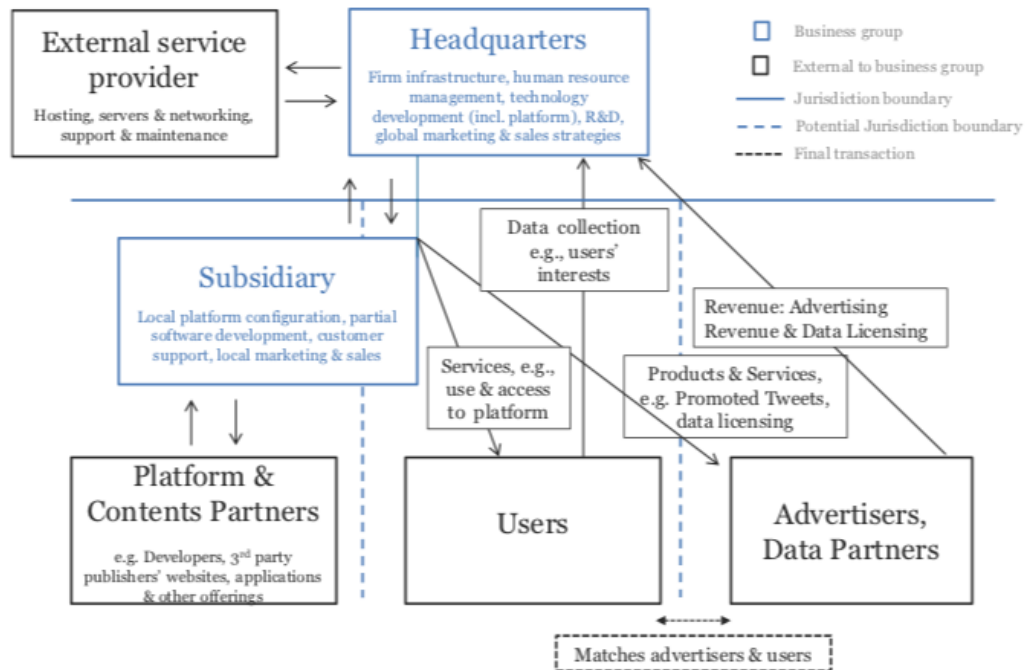
4.5.1 Digitaliseringens effekt på verdiskaping

På midten av 80-tallet utviklet Michael Porter verdikjeden, et standard verktøy i økonomi som er anvendt for å analysere et selskaps konkurransefordel (Porter, 1985). Verdikjedeanalysen deler opp selskapets aktiviteter for å forstå hvordan verdi skapes, og viser hvordan input i form av eksempelvis råvarer blir til output i form av ferdige produkter gjennom de ulike aktivitetene. En effekt av digitaliseringen er imidlertid at selskaper er blitt mer opptatt av å levere tjenester i motsetning til å fremstille materielle eiendeler. Denne utviklingen utfordrer verdikjedens evne til å forklare hvordan verdi skapes.

Stabell og Fjeldstad var av de første til å se denne utviklingen i 1998 og komme opp med to alternative modeller; verdinettverket og verdiverkstedet (Stabell & Fjeldstad, 1998). Særlig aktuelt i forbindelse med digitalisering er verdinettverket. Verdinettverket er avhengig av en formidlingsteknologi; en teknologi brukt av plattform-operatører for å koble brukere og kunder med alle tenkelige typer leverandører og tjenester. I et verdinettverk skapes verdien gjennom koblingen: organisering og tilrettelegging av utveksling mellom brukere.

Et eksempel på et slikt verdinettverk er det sosiale nettverket Facebook. Forretningsmodellen til Facebook har to objektiver. Det første objektivet er å tilby et sosialt nettverk på en plattform hvor brukere kan dele innhold og kommunisere med hverandre, og det andre objektivet er å selge annonseplasser til kunder som ønsker å reklamere for sine produkter på den samme plattformen (ofte omtalt som tredjeparter). Det er det sistnevnte objektet som oftest genererer inntekt for det sosiale nettverket, og plattformen er et resultat av betydelige investeringer i teknologi for å håndtere det store volumet av brukertrafikk. Denne forretningsmodellen er illustrert i figur 1:

Figur 1: Sosialt nettverks forretningsmodell



(OECD, 2018a)

Ettersom brukerne av det sosiale nettverket er spredt globalt, kan selskapene som nettverket ønsker å jobbe med også være det. Som en konsekvens av dette finner man operasjonelle aktiviteter på tvers av landegrenser, men gjennom bruk av fjernteknologi er digitaliserte selskaper ofte også sterkt involvert i ulike lands økonomi uten betydelig fysisk tilstedeværelse. Dette er en konsekvens av digitaliseringen, som muligens bare er i en startfase selv i de mest digitaliserte markeder. Et økende antall selskaper investerer i teknologi, og det blir stadig enklere for selskapene å samhandle digitalt med sine kunder over hele verden. Disse mulighetene er ikke begrenset til multinasjonale selskaper, men eksisterer også for mindre selskaper.

Ved å analysere et selskaps verdinettverk på samme måte som i eksempelet over er det mulig å få innsikt i hvordan og hvor verdien skapes, samt hvem som skaper verdi for selskapet. Problemet oppstår imidlertid når man skal lage regler som gjelder for alle, ettersom verdiskapningsprosessen er ulik for selskaper selv med samme forretningsmodell.

4.5.2 Verdiskapning som grunnleggende prinsipp byr på utfordringer

I interim rapporten fra 2018 gjorde OECD et tappert forsøk på å forstå ulike modeller av verdiskapning, men flere spørsmål forble ubesvarte. Johanna Hey, professor ved University of Cologne, påpeker i sin artikkel at OECDs publikasjoner ikke forklarer hvorfor verdiskapningsprinsippet burde være det underliggende prinsippet for det internasjonale skattesystemet (Hey, 2018). Det kan forventes at landene konkurrerer enda sterkere under et system som følger verdiskapningsprinsippet, ettersom det vil være gunstigere for land å tiltrekke seg virkelige aktiviteter (Devereux & Vella, 2018).

Med verdiskapning som grunnleggende prinsipp er det naturlig å stille spørsmål ved om inntekt medfører verdiskapning. Det intuitive svaret er ja; inntekt oppstår når noen “mottar” verdi i en transaksjon ved å omdanne varer eller tjenester til en valutaverdi, gitt at den overstiger de tilknyttede kostnadene. Problemet med dette, som lenge har blitt gjenkjent i skattelovgivningen, er at inntektene kun reflekterer merverdien som er skapt dersom verdien av innsatsfaktorene (input) avhenger av samme logikk (Haslehner, 2018). Sett fra dette perspektivet sikrer internprisingsreglene at innsatsfaktorene er verdsatt korrekt for å muliggjøre justeringen/sammenligningen mellom verdi og inntekt.

Werner Haslehner ved universitetet i Luxemburg poengterer imidlertid at “verdimottakelse” og “verdiskapning” er ikke det samme (Haslehner, 2018). Han viser til følgende eksempel på dette: hvis en investor tjener inntekt ved å kjøpe aksjer i et selskap og selger de videre med gevinst året etter er det vanskelig å se hvilken verdi han har skapt. Som forsørger av kapital kan han ha mottatt en del av verdien som er skapt av selskapet, men innskuddet hans er ikke tilgjengelig for selskapet, og salget av aksjene påvirker på ingen måte kapitalen som er tilgjengelig for selskapet (med unntak av den marginale effekten på selskapets verdsettelse). Det er derfor ikke noe risikobæring fra investorens side som rettferdiggjør å kalle han en “verdiskaper”.

Haslehner viser til at et selskaps verdiskapning på sitt mest grunnleggende har to elementer (Haslehner, 2018):

- For det første må selskapet tillegge noe til eksisterende innsatsfaktorer som er kjøpt i markedet. Denne aktiviteten kan knyttes til stedet der selskapet utøver sine verdiskapende funksjoner, bruker eiendeler og bærer risiko.
- For det andre må verdien som mottas av kunden for produksjonsutbyttet (output) overstige kostnadene til innsatsfaktorene. I de fleste tilfeller vil denne aktiviteten kunne knyttes der kunden bestemmer seg for verdien av produktet, altså kundens oppholdsland.

Det andre steget er et nødvendig steg for å snakke om merverdi, men dagens internasjonale skattelovgivning fokuserer kun på det første steget. Under de rådende reglene skaper et selskap verdi via funksjonene det utøver, med eiendelene selskapet benytter, og gjennom risikoen det påtar seg. Før BEPS benyttet man kontraktsforhold som anslag for å avgjøre hvor disse tre faktorene ble utøvet. Etter BEPS, er målet å bevege seg utover slik vilkårlighet til der den "ekte økonomiske aktiviteten" er lokalisert. Dette er spesielt viktig som en konsekvens av den økte betydningen av immaterielle eiendeler de siste tiårene som den ledende kraften bak inntekstgenereringen.

Analyser utført av World Intellectual Property Organisation (WIPO, 2016) viser at fler og fler digitaliserte selskaper investerer i immaterielle eiendeler, og at dette innebærer en betydelig positiv effekt på selskapsverdien og produksjonsveksten. Dette bekrefter at immaterielle eiendeler er en viktig verdidriver, og plasseringen til disse eiendelene kan ha en innvirkning på hvor profitten blir skattlagt. Det er en klar tendens til at meravkastning i multinasjonale selskaper, dvs. avkastning utover kostnader til arbeid og kapital, registreres som avkastning på immaterielle eiendeler (NOU 2014: 13, pkt. 4.5.4).

Et avgjørende spørsmål i denne sammenheng er om immaterielle eiendeler i seg selv genererer verdi. En viktig erkjennelse av BEPS-prosjektet kan muligens være at de ikke alene generer verdi i det hele tatt. Den eventuelle verdien som ligger i immaterielle eiendeler har blitt generert av dets opprettelse; slik at rettigheten til den ikke gir en skattebetaler rett til avkastning. Snarere er det bruk av den immaterielle eiendelen som kan sies å produsere tilleggsverdi. Det er derfor

hensiktsmessig å tildele inntekt til skattebetalere som utvikler, forbedrer, opprettholder, beskytter eller utnytter en eksisterende immaterielle eiendelene (DEMPE-funksjonene).

5. Oppsummering og konklusjon

Brukerforslaget foreslår at skattegrunnlaget skal fordeles til landene hvor kundene befinner seg. I teorien vil insentivene til å flytte virkelige aktiviteter eller kilder til passiv inntekt til lavskatteland bli fjernet under dette forslaget, og landene ville ikke bli presset til å redusere sine skattesatser for å tiltrekke seg selskaper. Forslaget kan argumenteres for å ikke være i tråd med verdiskapningsprinsippet ettersom tilknytnings- og profittfordelingen ikke baseres på virkelige verdiskapende aktiviteter, og som nevnt i pkt. 4.1.2 vil isoleringen av utvalgte forretningsmodeller som danner inntekt fra brukerdeltakelse være i strid med ideen om at hele økonomien har digitalisert seg. Internasjonale skatteregler bør søke å være nøytrale og rettferdige overfor ulike former for forretningsvirksomhet, og forslaget strider således med nøytralitetsprinsippet. På grunnlag av vanskelighetene forbundet med å stadfeste brukernes lokasjon og grad av brukerdeltakelse, samt at brukerforslaget hverken synes å være i tråd med verdiskapningsprinsippet eller nøytralitetsprinsippet mener vi at forslaget på nåværende tidspunkt ikke kan erstatte de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene. Når det er sagt, er det viktig å huske på at de ulike tilnærmingene ikke trenger å være gjensidig utelukkende. Det kan være verdt å anerkjenne forslaget, ettersom det står i sentrum av årsaken til at man ønsker å endre de eksisterende tilknytnings- og fordelingsreglene. Etter vår mening antyder forslaget snarere at man må undersøke ulike måter for å harmonisere de ulike tilnærmingene i forslagene slik at de kan benyttes samtidig.

Marketing intangibles-forslaget innebærer at markedsjurisdiksjonene vil få rett til å beskatte alle eller deler av de ikke-rutinemessige inntektene som er forbundet med marketing intangibles som kan kobles til markedsjurisdiksjonen. All annen inntekt vil bli allokert til selskapet basert på eksisterende internprisingsregler (armlengdeprinsippet). Forslaget synes derfor å være i samsvar med prinsippet om inntektsfordeling basert på selskapenes verdiskapning, ettersom kundenes positive holdninger er skapt av, og kundeinformasjonen og dataen er skaffet gjennom, selskapets aktive inngripen i markedet. Ved å ikke isolere utvalgte forretningsmodeller, og heller omfatte alle selskaper, synes forslaget å være mer i tråd med nøytralitetsprinsippet enn brukerforslaget. Som drøftet i pkt. 4.2.2 innebærer dette imidlertid eventuelt store utfordringer for små og mellomstore

selskaper. Med hensyn til dette er det naturlig at terskelverdiene må settes høyt. Det er åpenbart at BEPS-prosjektet ble startet som følge av skatteplanlegging fra store multinasjonale selskapene og at statene nå ønsker å få de rettmessige skatteinntektene fra disse selskapene, men som utgangspunkt mener vi at fokuset fremover ikke bør være å samle inn mer skatteinntekter for medlemsstatene. Ettersom arbeidet nå har utviklet seg til å utfordre de eksisterende prinsippene om hvor og hvordan overskudd skal skattlegges, bør debatten videre handle om å skape et stødig og langsiktig skattesystem som likebehandler både små og store multinasjonale selskap og underskudd og overskudd for å fremme grenseoverskridende økonomisk samhandling i en stadig mer globalisert verden.

SEP-forslaget innebærer at skatteplikt vil kunne oppstå når et utenlandsk selskap har en signifikant økonomisk tilstedeværelse i et land på grunnlag av faktorer som beviser en målrettet og vedvarende samhandling med økonomien i landet via digital teknologi og andre automatiserte aktiviteter. Forslaget argumenteres for å være i samsvar med prinsippet om inntektsfordeling basert på selskaperens verdiskapning, ettersom det baseres på både tilbuds- og etterspørselsfaktorer. Forslaget kan også være den mest helhetlige metoden for å takle de digitale utfordringene, basert på at det ikke vil ha en diskriminerende effekt på noen utvalgte industrier og bransjer. SEP når i likhet med marketing intangibles-forslaget bredere ut enn brukerforslaget, men bærer imidlertid preg av å være et resultat av fokuset på å samle inn mer skatteinntekter fra digitale forretningsmodeller eller selskaper som utnytter digital teknologi. Forslaget beveger seg, i likhet med brukerforslaget, vekk fra armlengdeprinsippet. Dette resulterer i at større land (med tilhørende markedsandel) vil få en større del av skattegrunnlaget til de multinasjonale selskapene. På den måten kan man si at forslaget likevel vil være i strid med nøytralitetsprinsippet. Med hensyn til foreslått fordelingsmetode har vi identifisert at enhetlig skattlegging kan redusere insentivet til å investere og utvikle nye forretningsområder, og risikoen for dobbeltbeskatning vil øke dersom ikke alle markedsjurisdiksjonene som det multinasjonale selskapet opererer i innfører systemet, noe som i dag ser svært usannsynlig ut.

Våre analyser har vist at den største forskjellen mellom forslagene hovedsakelig ligger i omfanget. Brukerforslaget er svært spesifikt hva gjelder å isolere enkelte

forretningsmodeller, mens marketing intangibles-forslaget og SEP-forslaget ser ut til å kunne omfatte hele økonomien. Våre analyser har imidlertid avdekket at ettersom digitaliseringen har åpnet opp for at flere og flere tradisjonelle forretningsmodeller kan samhandle direkte og mer aktivt med sine kunder, kan brukerforslaget utformes for å omfatte flere forretningsmodeller enn det høringsdokumentet antyder. Det er også mulig å se for seg et scenario hvor marketing intangibles-forslaget kun blir relevant for selskaper med verdifulle merkevarer og høye kostnader relatert til marketing intangibles versus eksempelvis kostnader relatert FoU.

Det endelige utfallet av hvert forslag kan vise seg å være svært forskjellig fra hva analysen i henhold til høringsforslaget antyder i dag. Forlagenes likhet er at de alle forsøker å tildele mer inntekt til kundenes lokasjon, og det er etter vår mening derfor mye som tyder på at de tre forslagene i fremtiden kan kombineres

Det ser ut til å være en utbredt enighet om at det er nødvendig med en grunnleggende endring av gjeldende regler. Wolfgang Schön skriver blant annet om et “overwhelming consensus that the international tax regime needs to be reshaped”, men noterer også at “this is not a self evident truth” (Schön, 2017). Analysen av forslagene antyder imidlertid at det er stor uenighet blant medlemslandene, og at OECD ikke kommer til å nå en konsensusbasert løsning innen 2020. Denne oppgaven belyser at ønsket om skattlegging der verdien skapes i det minste har vist seg å være et utilstrekkelig grunnlag for reell fremgang. Dersom man skal nå en konsensusbasert løsning med et mål om å knytte inntektsallokeringen nærmere til de verdiskapende aktivitetene, vil det være nødvendig å avklare om og hvorfor verdiskapningsprinsippet skal være det grunnleggende prinsippet for videre utvikling.

Arbeidet med reallokering av beskatningsrettigheter vil innebære at en jurisdiksjon vil stå igjen som en vinner, og en annen som en taper. Skal man allokere mer inntekt til markedsjurisdiksjonene, blir andre stater nødt til å gi opp sin rett på den samme inntekten. Enkelte hevder således at det vil være nærmest umulig å nå konsensus om hvilket forslag som skal tas videre og hvilken metode som skal benyttes. En studie gjennomført av ved Copenhagen Economics viste blant annet at små, åpne land med høy andel av FoU i eksporterende sektorer vil

tape inntekter av alle forslagene som er foreslått (Næss-Schmidt et al., 2019). I denne kategorien faller blant annet de nordiske landene.

Disse problemene bør etter vår mening ikke utgjøre et hinder for å utforske forslagene og metodene videre. Forslagene oppstiller svært aktuelle og viktige faktorer som bør hensyntas ved endring av de eksisterende tilknytnings- og profittfordelingsreglene, og kan være starten på et mer rettferdig skattesystem. Det er naturligvis viktig å jobbe for å forhindre dobbeltbeskatning, men argumentene basert på konsensus alene bør ikke holde til å avvise et potensielt bedre system.

6. Referanseliste

6.1 Bøker

Berg-Rolness, G. (2017). *Enhetlig skattlegging av multinasjonale foretak*. Oslo: Tax Justice Network - Norge.

Porter, M. (1985). *Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press.

Ruud, M. (1998). *Innføring i Folkerett*. Oslo: Aschehoug. s. 23–24. ISBN 8251836697.

Skaar, A. A. (2006). *Norsk Skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Zimmer, F. (2014). *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*. Oslo: Universitetsforlaget.

6.7 Lover

Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsavtaleloven)

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering (hvitvaskingsloven)

6.5 Lovkommentarer

Stoveland. P. (2019). *Norsk lovkommentar til Sktl. § 3-2, note 51*. Hentet fra: <https://min.rettsdata.no/Dokument/gL19990326z2D14z2EK2?searchmode=docs¬eid=gN19990326z2D14z2E52,gN19990326z2D14z2E51,gN19990326z2D14z2E50>

6.6 Dommer

HR-2008-00727-A, s. 6 (avsnitt 46) Hentet fra:

<https://www.domstol.no/globalassets/upload/hret/avgjorelser/2008/saknr2007-1636.pdf>

6.4 Internasjonale rettskilder

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

Hentet fra: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD (2013b). *Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*. OECD Publishing. Hentet fra: <https://www.oecd.org/tax/revised-discussion-draft-intangibles.pdf>

OECD (2014). *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing. Hentet fra:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en>

OECD (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD Publishing. Hentet fra: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=n3qscAqAIJzd8XsiaSzwSmuV.ip-10-240-5-108)

[en;jsessionid=n3qscAqAIJzd8XsiaSzwSmuV.ip-10-240-5-108](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=n3qscAqAIJzd8XsiaSzwSmuV.ip-10-240-5-108)

OECD (2015b). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*,

OECD Publishing. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>

OECD (2015c). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Hentet fra:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

OECD (2017a). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing. Hentet fra: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OECD (2017b). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris. Hentet fra: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

OECD (2018a). *Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Actions 8-10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Hentet fra: www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf

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

OECD (2019a). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Hentet fra: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD (2019b). *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Status as of May 2019*. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

OECD (2019c). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. OECD, Paris. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

6.2 Artikler

Avi-Yonah, R. S. & Benschalom, I. (2011). *Formulary Apportionment: Myths and Prospects - Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*. World Tax J. 3, no. 3 (2011): 371-98. Hentet fra:

<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles>

Avi-Yonah, R. S. (2010). *Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation*. World Tax J. 2, no. 1 (2010): 3-18.

Hentet fra:

<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2179&context=articles>

Barone, A. (2019). *The Future of Cryptocurrency in 2019 and Beyond*. Hentet fra:

<https://www.investopedia.com/articles/forex/091013/future-cryptocurrency.asp>

Danon, R. J. (2017). *Legal certainty in the field of taxation, Why does it matter?.*

EBF Tax Conference 2017– Brussels. Hentet fra: [https://www.ebf.eu/wp-](https://www.ebf.eu/wp-content/uploads/2017/11/OPENING-SESSION-Robert-Danon-Legal-certainty.pdf)

[content/uploads/2017/11/OPENING-SESSION-Robert-Danon-Legal-certainty.pdf](https://www.ebf.eu/wp-content/uploads/2017/11/OPENING-SESSION-Robert-Danon-Legal-certainty.pdf)

Danon, R. J. & Chand, V. (2018). *Taxing Digitalized Business Models*. Hentet fra:

[https://www.amcham.ch/publications/downloads/2018/yb/taxing-digitalized-](https://www.amcham.ch/publications/downloads/2018/yb/taxing-digitalized-business-models-by-robert-danon-vikram-chand.pdf)

[business-models-by-robert-danon-vikram-chand.pdf](https://www.amcham.ch/publications/downloads/2018/yb/taxing-digitalized-business-models-by-robert-danon-vikram-chand.pdf)

Devereux, M. P. & Vella, J. (2018). *Value Creation As the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System*. European Tax Policy Forum Policy

Paper, 2018. Hentet fra: <https://ssrn.com/abstract=3275759>

European Commission (2018a). *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*. Hentet fra:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf

European Commission (2018b). *Fair taxation of the Digital Economy*. Hentet fra: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

European Commission (2018c). *Accompanying the document “Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence” and “Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”*. Hentet fra: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf

European Commission (2019). *Communication from the commission to the european parliament, the european council and the council: Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*. Hentet fra: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf

Fjordevik, T. (2001). *Formulary Apportionment - a realistic alternative to the arm's length principle within the EU?* (Masteroppgave). Faculty of law, University of Lund. Hentet fra: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOID=1557476&fileOID=1564334>

Furuseth E. & Aziz K. (2017). *Mer hemmelighold enn Sveits*. Hentet fra: <https://www.bi.no/forskning/business-review/articles/2017/06/mer-hemmelighold-enn-sveits/>

Gitmark, H. (2018). *Et skattesystem tilpasset fremtida*. Hentet fra: <https://tankesmienagenda.no/wp-content/uploads/Etskattesystemtilpassetframtidany.compressed2.pdf>

Haslehner, W. (2018). *Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world?*. Kluwer International Tax Blog. Hentet fra:

<http://kluwertaxblog.com/2018/05/30/taxing-value-created-post-beps-digitalized-world/>

Hey, J. (2018). *International - “Taxation Where Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative*. Bulletin for International Taxation, 2018 (Vol. 72), No. 4/5. Hentet fra: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bit_2018_04_int_7.html

HM Treasury (2018). *Corporate tax and the digital economy: Position Paper Update*. London. Hentet fra: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf

Hufbauer. G. C. & Lu. Z. (2018). *The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff*. Hentet fra: <https://piie.com/system/files/documents/pb18-15.pdf>

KPMG (2019c). *Beskatning av norsk eierskap i lavskatteland - “NOKUS”*. Hentet fra: <https://verdtavite.kpmg.no/beskatning-av-norsk-eierskap-i-lavskatteland-nokus/>

KPMG (2019d). *OECD consultation document gives detail on future of international tax*. Hentet fra: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2019/02/china-tax-alert-07.pdf?_ga=2.198721768.654623992.1561883352-1793666021.1561883352

Lennard, M. (2009). *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments*. ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN. Hentet fra: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OECD.pdf

Motsi-Omoijiade, I. (2016). *Unitary and Formulary Apportionment: A Panacea to shortcomings of the apportionment of business profits and the allocation of taxing rights*. Hentet fra:

https://www.researchgate.net/profile/Immaculate_Dadiso_Motsi-Omoijiade/publication/

Næss-Schmidt, S. et. al. (2019). *Future taxation of company profits: what to do with intangibles?*. Copenhagen Economics. Hentet fra:

https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/4/474/1550496379/future-taxation-of-company-profits_15022019_finalreport.pdf

Runkel, M., & Schjelderup, G. (2011). *THE CHOICE OF APPORTIONMENT FACTORS UNDER FORMULA APPORTIONMENT*. International Economic Review, 52(3), 913-934. Hentet fra:

<http://www.jstor.org.ezproxy.library.bi.no/stable/23016661>

Schjelderup, G. (2013). Flernasjonale selskaper og skatteplanlegging. Hentet fra:

<https://www.samfunnsokonomene.no/magasin/samfunnsokonomener-nr-1-2013/?view=xml&id=samf-1-13-408>

Schön, W. (2017). *Ten Questions about Why and How to tax the Digital Economy*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper No. 2017-2011. Hentet fra: <https://ssrn.com/abstract=3091496>

Sollund, S. (2019). *Om OECD's BEPS-prosjekt, et feilslått internasjonalt skattesystem og mangel på godt alternativ - en kommentar til professor Ole Gjems-Onstad i SR 2016 s. 2*. Skatterett 03/2016 (Volum 35). Hentet fra:

https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/skatt/2016/03/om_oecd_beps-prosjekt_et_feilslaatt_internasjonalt_skatte

Stabell, C. & Fjeldstad. Ø. (1998). *Configuring Value for Competitive Advantage: On Chains, Shops and Networks*. Strategic Management Journal, 19, 5, 413–437.

DOI:[10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199805\)19:5<413::AID-SMJ946>3.0.CO;2-C](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199805)19:5<413::AID-SMJ946>3.0.CO;2-C)

Stanley-Smith, J. (2019). *India plans to drop significant economic presence rule and equalisation levy*. Hentet fra:

<https://www.internationaltaxreview.com/Article/3857758/India-plans-to-drop-significant-economic-presence-rule-and-equalisation->

[levy.html?ArticleId=3857758&utm_campaign=Email+verification&utm_content=2019-04-05&utm_term=Verification+link&utm_medium=Email+operational&utm_source=Registration+Form&r=verified](http://www.incometaxindia.gov.in/News/Public_consultation_Notice_18_4_19.pdf)

The Central Board of Direct Taxes, Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India (2019). *Proposal for Amendment of Rules for Profit Attribution to Permanent Establishment*. Hentet fra:

https://www.incometaxindia.gov.in/News/Public_consultation_Notice_18_4_19.pdf

United Nations (2019). *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report*. Hentet fra:

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf

Varol, O. et. al. (2017). *Online Human-Bot Interactions: Detection, Estimation, and Characterization*. Center for Complex Networks and Systems Research, Indiana University, Bloomington, US. Hentet fra:

<https://arxiv.org/pdf/1703.03107.pdf>

Wangen S. (2017). *Det multilaterale instrumentet for implementering av BEPS-tiltak er signert*. Hentet fra: <https://blogg.pwc.no/skattebloggen/det-multilaterale-instrumentet-for-implementering-av-beps-tiltak-er-signert>

WIPO (2016). *WIPO IP Facts and Figures 2016*. Hentet fra:

http://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_943_2016.pdf

Woolley, S. C. & Howard, P. N. (2017). *Computational Propaganda Research Project: Executive Summary*. Working Paper 2017.11. Oxford, UK: Project on Computational Propaganda. Hentet fra:

<http://blogs.oii.ox.ac.uk/politicalbots/wp-content/uploads/sites/89/2017/06/Casestudies-ExecutiveSummary.pdf>

6.3 Nettressurser

Allan, D (2017). *One in six Brits now use a VPN – mainly for accessing blocked content*. Hentet fra: <https://www.techradar.com/news/one-in-six-brits-now-use-a-vpn-mainly-for-accessing-blocked-content>

Altinn (2019). *Skatt for aksjeselskap*. Hentet fra: <https://www.altinn.no/starte-og-drive/skatt-og-avgift/skatt/skatt-for-aksjeselskap/>

BBC (2018). Budget 2018: Tech giants face digital services tax. Hentet fra: <https://www.bbc.com/news/business-46023450>

Facebook (2019a). *Coming in 2020: Calibra*. Hentet fra: <https://newsroom.fb.com/news/2019/06/coming-in-2020-calibra/>

Facebook (2019b). *Annual report 2018*. Hentet fra: https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/annual_reports/2018-Annual-Report.pdf

Investopedia (2019). *International Accounting Standards (IAS)*. Hentet fra: <https://www.investopedia.com/terms/i/ias.asp>

KPMG (2019a). *Internprising (transfer pricing)*. Hentet fra: <https://verdtavite.kpmg.no/internprising-transfer-pricing.aspx>

NOU 2014: 13. (2014). *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/sec4>

Regjeringen.no (2019a). *Dobbeltskatningsavtaleloven*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/dobbeltskatningsavtaleloven/id449039/>

Regjeringen.no (2019b). *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

Rudzika, K. (2018). *DEMPE explained*. Hentet fra:

<https://www.royaltyrange.com/home/blog/dempe-explained>

Skatte-ABC (2018). 3.4 *Forholdet mellom metodene - valg av metode*. Hentet fra:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/2018/utland--internprising-transfer-pricing/U-13.008/U-13.019/>

Utenriksdepartementet (2013). *Folkerettslige avtaler*. Hentet fra:

<https://lovdata.no/static/traktater/folkerettslige-avtaler.pdf>

6.8 Kommentarer til høringsdokumentet

100 Group (2019). *Comment on Public Consultation Document - Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

AmCham Netherlands (2019). *Comment on Public Consultation Document - Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

KPMG (2019b). *Comments on OECD Public Consultation Document on Addressing the Tax Challenges of the Digitalised Economy*. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

Mazars (2019). *Input to the possible solutions to the tax challenges of digitalization*. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

PWC (2019). *Detailed consideration of challenges and proposals*. Hentet fra:

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

Silicon Valley Tax Directors Group (2019). *Comments on “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

The BEPS Monitoring Group (2019). *Submission to the Inclusive Framework Public Consultation on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Hentet fra: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

7. Vedlegg

7.1 Organisasjoner nevnt i oppgaven

Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG)

SVTDGs formål er å fremme solid og langsiktig skattepolitikk som støtter den globale konkurransevnen til amerikanske høyteknologiske selskaper. SVTDG støtter forslaget om immaterielle eiendeler knyttet til markedsføring.

The American Chamber of Commerce in the Netherlands (AmCham Netherlands)

AmCham Netherlands formål er å øke entreprenøraktivitet og utenlandske investeringer i Nederland. Organisasjonen er i pågående dialog med regjeringen, arbeidsgiverorganisasjoner, lovgivere og andre.

The Task Force on the Digital Economy (TFDE)

TFDE er betegnelsen på gruppen som arbeider med digitale økonomi innenfor OECD.

The Inclusive Framework

The Inclusive Framework er betegnelsen på over 125 land og jurisdiksjoner som samarbeider om gjennomføringen av BEPS-prosjektet.

BEPS Monitoring Group (BMG)

BMG er en uavhengig gruppe etablert for å overvåke BEPS-prosjektet. Deres formål er å utgi rapporter med kommentarer til forslag til reform av det internasjonale skattesystemet for multinasjonale selskaper. BMG er grunnleggende imot separat enhetsbeskatning.

The 100 Group

The 100-group representerer synspunkter fra flere store britiske privateide selskaper. The 100 Groups overordnede mål er å fremme Storbritannias bedrifters konkurransevne, særlig innen blant annet skatt.

PwC, KPMG & Mazars

PwC, KPMG og Mazars er et internasjonale nettverk av revisjons- og rådgivningsselskaper som hjelper selskaper verden over.