



Handelshøyskolen BI

MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	08-09-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20058 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Inger Stensland Tangen

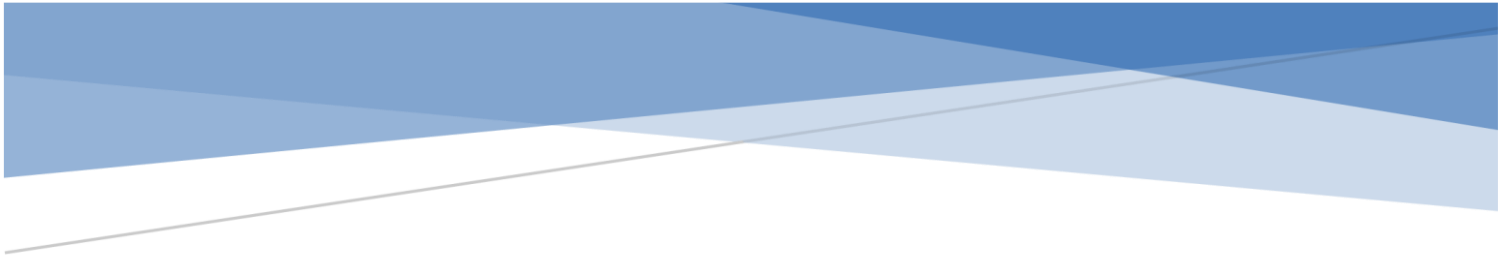
Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Er begrepet "fast driftssted" utdatert? Hvordan flernasjonale selskaper med høy digital tilstedeværelse truer med å gjøre gamle skatteregler overflødige
Navn på veileder *:	Eivind Furusest

Inneholder besvarelsen Nei **Kan besvarelsen** Ja
konfidensielt **offentliggjøres?:**
materiale?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 20
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe



Er begrepet "fast driftssted" utdatert? Hvordan flernasjonale selskaper med høy digital tilstedeværelse truer med å gjøre gamle skatteregler overflødige.

Tangen, Irene Stensland

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	1
SAMMENDRAG.....	2
1. INNLEDNING	3
1.1. HOVEDPROBLEMSTILLING	3
1.2. SPØRSMÅLETS AKTUALITET.....	3
1.3. OPPGAVENS STRUKTUR, HERUNDER AVGRENSNINGER.....	4
2. RETTSLIG UTGANGSPUNKT	5
2.1. FORHOLDET MELLOM INTERN RETT OG SKATTEAVTALER	5
2.1.1. <i>Nærmere om OECDs mønsteravtale</i>	<i>6</i>
2.2. HOVEDREGELN OM FAST DRIFTSSTED	7
3. HISTORIKK OG BAKGRUNN	9
3.1. HISTORISK DEFINISJON	9
3.2. BEPS (BASE EROSION & PROFIT SHIFTING).....	9
3.3. UTVIKLING AV BEGREPET – ELLER ER DET TOLKNINGEN SOM UTVIKLES?.....	11
3.3.1. <i>To (tre) enkle spørsmål med ikke fullt så enkle svar</i>	<i>11</i>
3.3.2. <i>Hvor fast – i tid og sted - må et forretningssted være?</i>	<i>11</i>
3.3.3. <i>Kan en digital tilstedeværelse utgjøre et fast driftssted?</i>	<i>13</i>
3.3.4. <i>Når ordlyden ikke passer med regelens formål – Dell-saken.....</i>	<i>13</i>
4. AKTUELLE PROBLEMSTILLINGER.....	15
4.1. FAST DRIFTSSTED – ER BEGREPET UPRESIST I EN DIGITAL ØKONOMI?.....	15
4.1.1. <i>Digitale vaner har endret seg.....</i>	<i>15</i>
4.1.2. <i>Hva er verdiskapningen hos digitale virksomheter, og hvor skjer den?</i>	<i>15</i>
4.2. HVA FORESLÅR OECD?	16
4.2.1. <i>Fast driftssted for agenter, presisering av unntak og omgåelse ved oppsplitting av kontrakter</i>	<i>16</i>
4.2.2. <i>Pillar 1 – vesentlig økonomisk tilstedeværelse.....</i>	<i>17</i>
4.3. FINNES DET NOE ALTERNATIV TIL FAST DRIFTSSTED?.....	18
4.3.1. <i>Online fast driftssted – mulig eller en selvmotsigelse?</i>	<i>18</i>
4.3.2. <i>Significant economic presence – en rent økonomisk tilstedeværelse</i>	<i>20</i>
5. VEIEN VIDERE.....	21
5.1. FOR LITE, FOR SENT?	21

Sammendrag

Hva skal til for at en stat kan tillate seg å skattlegge et selskap som er hjemmehørende i en annen stat? Begrepet "fast driftssted" har i mer enn hundre år vært et tema for diskusjon når det kommer til staters rett til å skattlegge over landegrensene. Økt globalisering og en stadig økende internettøkonomi har ikke gjort disse diskusjonene lettere, og det stilles nå spørsmål ved om begrepet "fast driftssted" har utspilt sin rolle og hvorvidt det burde erstattes med et som er mer tilpasset en digital verden. Fysisk tilstedeværelse er i mindre grad nødvendig for et selskap som vil operere i et annet land enn sitt eget, særlig ved salg av digitale produkter, og det er mulig å unngå å etablere fast driftssted (og dermed unngå beskatning i land hvor man tilbyr sine tjenester) ved å velge en digital forretningsmodell. Flernasjonale selskaper kan på denne måten strukturere seg ut av skatteplikt, noe som klart er i strid med hensikten bak regelverket rundt fast driftssted. Å oppnå internasjonal enighet om nye måter å skattlegge digitale selskaper på er et krevende arbeid og det er ikke til å legge skjul på at presset økonomi kan føre til interessekonflikter mellom hjemstater og kildestater. Høyere skatteinntekter hos den ene vil i de fleste tilfeller føre til en lavere skatteinntekt hos den andre.

Jeg vil i oppgaven ta sikte på å belyse begrepet "fast driftssted" og tolkningen av dette per i dag. Jeg vil forsøksvis konkludere med at man nok må gå både én og flere runder dersom man skal konstruere et begrep med tilstrekkelig innhold til godt nok å kunne definere beskatningsretten i saker hvor den økonomiske aktiviteten foregår i flere stater. Når det er *verdiskapningen* som skal beskattes, hvordan skal man avgjøre hvor verdiene faktisk skapes, i en verden som er mer og mer basert på digitale løsninger?

1. Innledning

1.1.Hovedproblemstilling

Denne prosjektoppgavens hovedproblemstilling er hvordan tolkningen av begrepet "fast driftssted" slik det defineres i OECDs mønsteravtale artikkel 5 har utviklet seg, og stiller spørsmål ved hvorvidt det har utspilt sin rolle i en verden hvor fysisk tilstedeværelse ikke lenger er et kriterium for å utøve økonomisk virksomhet i en annen stat. Er begrepet "fast driftssted" et klart nok kriterium for å avgjøre i hvilken stat en aktør, særlig flernasjonale selskaper med betydelig digital tilstedeværelse, skal beskattes?

1.2.Spørsmålets aktualitet

Problemstillingen er ikke ny, men den blir stadig mer aktuell i takt med den teknologiske utviklingen, kanskje spesielt de siste 20-25 årene. Dagens regelverk krever en form for fysisk tilstedeværelse som et kriterium for skatteplikt etter skatteavtale, og i dagens digitale verden fører dette til at man langt på vei kan unngå beskatning ved å tilby tjenester via digitale plattformer. Flere såkalte markedsstater (kildestater) opplever utfordringer med at flernasjonale selskaper innretter seg skattemessig med det formål å minimere skattebelastningen i stater hvor de selger sine produkter. Skattefundamentet flyttes dermed fra kildestat til hjemstat, og overskuddet kan komme til beskatning i et annet land enn der verdiskapningen skjer.

OECD har jobbet særskilt med denne problemstillingen i flere år, innenfor det såkalte BEPS-prosjektet¹. I et forsøk på å tiltrekke seg store konsern og skatteinntekter har flere land blitt med på det som gjerne omtales som et "kappløp mot bunnen", det vil si en konkurranse om å kunne tilby de mest gunstige skattevilkårene. I Europa har dette vært aktuelt for både Nederland og Irland, som har hatt lav selskapsskatt og gunstige forhold for holdingsselskaper. Apple ble i 2016 ilagt et tilleggsskattekrav på 120 milliarder kroner av EU-kommisjonen fordi Irland hadde gitt teknologigiganten en ulovlig statsstøtte.² Verken Apple eller Irland var enige i dette, Apple hevdet at det var snakk om dobbelt beskatning og

¹ Base Erosion and Profit Shifting

² <https://e24.no/naeringsliv/apple/eu-apple-maa-betale-13-milliarder-euro/23779732>

saken ble anket. I juli 2020 ble det fastslått at det allikevel ikke var gitt en ulovlig statsstøtte.³ Det er foreslått flere tiltak som skal fungere som tillegg til dagens regelverk, blant annet en internasjonal minimumsskatt, samt et tilknytningskrav som går lenger enn dagens "fast driftssted"-begrep, en såkalt "nexus rule", som skal kunne bestemme hvorvidt et selskap har den tilstrekkelige tilknytningen til en annen stat i form av et fast driftssted. Denne vil basere seg på et selskap sin økonomiske tilstedeværelse i en annen stat og kunne hjemle skattlegging av et beregnet overskuddsbeløp under nærmere kriterier.⁴

1.3.Oppgavens struktur, herunder avgrensninger

Jeg vil basere fremstillingen på 2017-utgaven av modellavtalen med tilhørende kommentarer når det gjelder gjeldende rett, og nevne det spesifikt dersom jeg viser til tidligere utgaver.

Jeg vil i kapittel 2 gå nærmere inn på det rettslige utgangspunktet for beskatning av grenseoverskridende aktivitet, derunder begrepet «fast driftssted». I kapittel 3 vil jeg belyse begrepets historiske opphav samt vise til hvordan tolkningen av det har utviklet seg gjennom en tid med store teknologiske fremskritt og frem til den digitaliserte verden vi lever i, i dag. Kapittel 4 forsøker å skissere hva som er utfordringene med begrepet og noen betraktninger om hva som er foreslått for å tilpasse begrepet til en digital verden. Til sist vil det gis noen avsluttende kommentarer i kapittel 5.

Når det gjelder oppgavens avgrensning er det tolkningen av begrepet «fast driftssted» og hvordan det passer inn i en digitalisert verden som først og fremst er aktuell for problemstillingen. Jeg går dermed ikke nærmere inn på reglene om den faktiske beskatningen av driftsstedet, herunder allokering av inntekt til det faste driftsstedet når dette er påvist. Jeg forsøker heller ikke å gi en fullstendig oversikt over tiltakene foreslått under BEPS-prosjektet, men begrenser meg i all hovedsak til de tiltakene som spesifikt gjelder begrepet «fast driftssted».

³ [Apple og Irland vant over EU-kommisjonen i skattesak - Dagens Perspektiv](#)

⁴ OECD: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

2. Rettslig utgangspunkt

2.1. Forholdet mellom intern rett og skatteavtaler

Skatteloven § 2-3 1. ledd bokstav b⁵ hjemler en begrenset skatteplikt til Norge for utenlandsk skattyter for "inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra". I teorien kunne man kanskje anføre at vilkåret "drives her" kunne ha inkludert aktivitet som utføres fra digitale plattformer, det vil si at for eksempel en nettside som besøkes av brukere i Norge (selv om server befinner seg i et annet land), kan regnes som å "drives her eller bestyres herfra". Det er allikevel forutsatt i både lov og forarbeider at man skiller på virksomhet innenfor rikets landegrenser og virksomhet drevet utenfor disse. Legalitetsprinsippet forutsetter en klar hjemmel for å gripe inn i en borgers rettsstilling, og å innfortolke internrettslig skatteplikt for en skattyter uten fysisk tilstedeværelse vil nok være utvilsomt utfordrende i så måte.⁶

To stater kan ha internrettslig hjemmel til å skattlegge samme fortjeneste fra en virksomhet, og for å unngå dobbeltbeskatning er det nødvendig å se internretten i sammenheng med skatteavtale som er inngått med det utenlandske selskapets hjemland, for å avgjøre hvorvidt hjemstaten skal gi fra seg beskatningsretten til fordel for Norge. De fleste skatteavtalene Norge har inngått er basert på OECDs mønsteravtale, som gir en skattyters hjemstat en generell beskatningsrett, men åpner for en skattlegging av den samme skattyter i en annen stat på visse betingelser. Skatteavtaler mellom stater inngås med et overordnet formål; å unngå dobbeltbeskatning.⁷ Dette skal i henhold til inngåtte avtaler løses ved å fordele skattegrunnlaget mellom de kontraherende statene. I tillegg er det et uttalt mål ved skatteavtaleinngåelse å unngå skatteunndragelse, og med økende globalisering har det blitt økt søkelys på dette. Det er viktig å presisere at en skatteavtale aldri vil hjemle skatteplikt, den kan kun begrense en skatteplikt som følger av internrettslige regler. Når det er sagt vil skatteavtalen i en konflikt med internretten gå foran, da den anses å ha karakter av *lex specialis*, det vil si at en spesiell rettsregel (skatteavtalen) går foran en generell rettsregel (internretten).

⁵ Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt. (Skatteloven 1999)

⁶ Naas (2017) s. 319-320 (Også diskutert i oppgaven "Skattlegging i en digital økonomi" av GH Roll, 2020)

⁷ Skaar (2006) s. 55

2.1.1. Nærmere om OECDs mønsteravtale

Mønsteravtalen er i per dag utgangspunktet for så å si alle skatteavtaler Norge er part i. Den utgis i kommentarutgave på engelsk og fransk for å legge til rette for at avtalene tolkes likt de kontraherende stater. Kommentarene anses å være det vi kaller "soft law", som innebærer at de ikke er folkerettslig bindende, men benyttes allikevel som en rettskilde. I norsk rett er det på det rene at kommentarene tillegges vesentlig vekt, som uttalt i PGS-dommen, som også viser til Rt 1984/99 (Alaska-dommen) og Rt 1994/752 (Alphawell): *"Jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e), jf. eksempelvis Rt 1984 99 på side 105 og Rt 1997 653 på sidene 662-663. Merknadene har etter min mening også betydning for forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten så langt avtalens tekst er likelydende med OECDs mønsteravtale."*⁸

Det er allikevel ikke nødvendigvis uproblematisk at kommentarene benyttes som primær rettskilde, og det har vært diskutert i hvilken grad OECD-kommentarene skal legges vekt på. Den enkelte stat kan falle for fristelsen til å tolke i sin favør dersom man anser at landets skattefundament er i tilstrekkelig fare, og det er et interessant poeng at det er skattekreditorene selv som utarbeider kommentarene. Zimmer uttaler seg om det på følgende måte:

*«Det kan imidlertid være grunn til å understreke at OECD-kommentarene er utformet av representanter for medlemslandenes finansdepartementer, altså skattekreditorene. Selv om skatteyttersiden er inne i bildet som høringsinstanser, og selv om interessemotsetningen mellom stater ikke sjelden kan være like fremtredende som interessemotsetningen mellom skattekreditor og skattyter, kan dette gi grunnlag for å advare mot å legge kommentarene ukritisk til grunn.»*⁹

⁸ Rt. 2004 s. 957

⁹ Zimmer 2002 s. 949.

2.2.Hovedregelen om fast driftssted

Artikkel 7 i OECDs Mønsteravtale blir gjerne kalt virksomhetsregelen og stadfester en stats beskatningsrett overfor et utenlandsk selskap dersom dette har *fast driftssted* i staten. Utgangspunktet i skatteavtalene som er inngått på bakgrunn av OECDs mønsteravtale er at det først og fremst er staten hvor et foretak er hjemmehørende som har beskatningsretten til virksomhetsinntekter, jf. modellavtalens art. 7 (1). Imidlertid er det gjort unntak dersom foretaket som driver forretningsvirksomhet i den annen stat (kontraherende stat) gjør dette gjennom et fast driftssted i denne staten. Begrepet «fast driftssted» vil dermed ikke være aktuelt å vurdere før internretten tilsier beskatningsrett, og det skal besluttes hvorvidt en skatteavtale med den annen stat kan begrense Norges rett til å skattlegge.

Begrepet «fast driftssted» defineres i artikkel 5, som dermed ikke er en egen bestemmelse for beskatning eller skattebegrensning, men en ren definisjonsbestemmelse. Hva som utgjør et fast driftssted kan variere med den enkelte skatteavtale, men i skatteavtalene som bygger på mønsteravtalen må selskapet ha *en viss fysisk tilstedeværelse i den andre staten, det må utøves en virksomhet gjennom denne (driftssted), som selskapet må disponere, og det er også et tidselement, som utgangspunkt regner man rundt 6 måneder*¹⁰, med mindre det er en byggekontrakt, i hvilket tilfelle det er egne regler som definerer hva som utgjør et fast driftssted. I tillegg kan det etableres også der det ikke foreligger et forretningssted, hvis representanter for selskapet har fullmakt til å inngå avtaler på dets vegne, også kalt agentregelen.

Det er også egne bestemmelser om beskatning av sokkelaktivitet, hvor terskelen for beskatning er vesentlig lavere. Dette var en nødvendighet spesielt i begynnelsen av oljeeventyret fordi mye aktivitet fant sted på norsk sokkel. I dag har norske oljeselskaper i tillegg mye aktivitet ute, og vil da like raskt skape et fast driftssted i utlandet grunnet gjensidige avtaler. I enkelte skatteavtaler er det tatt inn en egen artikkel knyttet til fast driftssted når en skattyter "driver virksomhet i en annen kontraherende stat knyttet til forberedende undersøkelse,

¹⁰ OECD-kommentarene 2017 art.5 nr. 28.

utforskning eller utnyttelse av petroleumsforekomster i denne annen stat."¹¹
Dersom virksomheten er utøvd i et eller flere tidsrom som til sammen tilsvarer eller overstiger 30 dager i løpet av en tolv måneders periode etableres fast driftssted på norsk sokkel i henhold til NSA¹² artikkel 21.

Artikkel 5 (1) inneholder hoveddefinisjonen av begrepet "fast driftssted":

(1) For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

Det er altså snakk om tre hovedvilkår¹³; **1. Det må foreligge en forretningsinnretning, 2. Denne må være fast, 3. Det må utøves forretningsvirksomhet gjennom innretningen.**

Hovedregelen i 5 (1) gir språklig sett ikke mye anvisning på hva som utgjør et fast driftssted, men utgangspunktet er at et fysisk objekt kan utgjøre en forretningsinnretning hvis denne kan fungere som basis for en forretningsvirksomhet.¹⁴

Regelen eksemplifiseres gjennom artikkel 5 (2), hvor det går fram at eksempelvis et kontor, en fabrikk eller en gruve kan utgjøre et fast driftssted.

Hovedregelen i art 5 (1) reiser med andre ord i seg selv et spørsmål om hvorvidt regelen er klart nok definert når det trengs en oppsummering av (ikke uttømmende eksempler i art 5 (2)). I tillegg inneholder artikkel 5 særregler om byggeprosjekter (art 5 nr. 3), unntak fra hovedregelen om fast driftssted for såkalte "hjelpeaktiviteter" (art 5 nr 4), og bruk av mellommenn (agenter) (art 5 nr 5 og 6).

¹¹ Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (NSA) art 21.

¹² Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (Nordisk skatteavtale).

¹³ Naas, s. 339.

¹⁴ OECD-kommentarene art.5 nr. 10 "The term "place of business" covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business".

3. Historikk og bakgrunn

3.1. Historisk definisjon

Begrepet «fast driftssted» (fra tysk; betriebsstätte)¹⁵ oppstod i prøyssisk lovgivning for å avverge dobbeltbeskatning i tilfeller hvor selskaper utførte virksomhet i forskjellige tyske forbundsstater. Begrepet ble først brukt i en internasjonal avtale mellom Preussen og Østerrike-Ungarn i 1899, og slo fast at det skulle skattes til kildestat dersom et fast driftssted forelå. Etter at det tidligere Folkeforbundet ble nedlagt overtok forgjengeren til OECD, OEEC, arbeidet med å forhindre dobbeltbeskatning. Den første mønsteravtalen ble utgitt i 1963, og i denne ble begrepet "fast driftssted" definert som "a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on."¹⁶ Selve definisjonen er så å si uendret siden den gang¹⁷. Kommentarene til modellavtalen har endret seg noe i senere versjoner¹⁸, ikke bare for å tilpasse seg en verden hvor grenseoverskridende transaksjoner ikke bare er vanligere enn før, men hvor disse også tar form på måter som ikke var aktuelle da begrepet ble innført. Endringene i kommentarene har tendert mot en utvidende forståelse av begrepet¹⁹, noe vi skal se eksempler på i kapittel 3.3.

3.2. BEPS (Base Erosion & Profit Shifting)

OECDs BEPS-prosjekt ble påbegynt etter en bestilling fra G20-landenes²⁰ finansministre i 2012. Aggressiv skatteplanlegging ble ansett som et økende problem i en stadig mer digital verden, og man ønsket å sørge for en mer rettferdig fordeling av skatteprovenyet, spesielt med tanke på store internasjonale selskaper som opererer på verdensbasis. OECD anslår at mellom 100 og 240 milliarder dollar går tapt hvert år fordi flernasjonale konserner utnytter skattemessige smutthull og planlegger seg ut av beskatning ved hjelp av å

¹⁵ Skaar (2006) s. 125

¹⁶ OECD art. 5 (1)

¹⁷ «in which» fra 1963 er erstattet med «through which», og «the enterprise» med «an enterprise», uten at dette er ment å uttrykke store materielle forskjeller.

¹⁸ Se kap 3.

¹⁹ Zimmer (2009) s. 172

²⁰ G20 er et internasjonalt samarbeidsforum for de 19 landene som har definert seg selv og hverandre som de viktigste økonomiene i verden. ([G20 – Store norske leksikon \(snl.no\)](http://www.g20.org/))

misbruke skatteavtaler.²¹ I februar 2013 publiserte OECD rapporten «*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*», som ble fulgt opp i september samme år med en plan bestående av 15 tiltakspunkter som man så for seg skulle kunne medvirke til å hindre overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget i den internasjonale skatteretten.

I 2015, etter to års arbeid, ble de 15 tiltakspunktene lagt fram i rapporten "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy".²² Punktene som ble lagt fram representerer ifølge OECD den første vesentlige endring i internasjonale skatteregler på nesten 100 år²³, og forventningen er klar: når tiltakene iverksettes vil verdiene i større grad beskattes der de skapes, og det skal være vanskeligere å planlegge seg ut av skattlegging. En av hovedutfordringene som diskuteres i rapporten er nexus, altså tilknytningskravet, når det gjelder den digitale økonomien. Det er foreslått et eget tiltakspunkt 7 som gjelder regelen om "fast driftssted".²⁴ Jeg kommer tilbake til dette tiltakspunktet i kapittel 4.

Skal det gjøres endringer i en skatteavtale er det en tidkrevende prosess. For å gjennomføre BEPS-tiltakene på en mest mulig effektiv måte ble løsningen en multilateral avtale (MLI), en frittstående traktat som virker parallelt med de skatteavtalene den gjelder for.²⁵ Formålet med denne traktaten er "å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting²⁶", og å gjøre det vanskeligere å bruke skatteavtaler i skatteplanleggingsøyemed. Det vil etter MLI raskere bli etablert et fast driftssted, og det er et uttalt mål å motvirke kunstige omgåelser av etablering av fast driftssted.²⁷

²¹ [About - OECD BEPS](#)

²² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report

²³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015 s. 5.

²⁴ BEPS Action 7

²⁵ Skatte-ABC 2021, punkt 6.1

²⁶ Prop. 15 S (2018 –2019) s. 1

²⁷ Prop. 15 S (2018 –2019) s. 20

3.3.Utvikling av begrepet – eller er det tolkningen som utvikles?

3.3.1. To (tre) enkle spørsmål med ikke fullt så enkle svar

Gjennom mer enn hundre år med skatteavtaletolkning er det to spørsmål som melder seg når det er snakk om fast driftssted; for det første hvorvidt det foreligger et fast driftssted, og hvis ja; hvor mye av inntekten skal tilordnes det faste driftsstedet, den såkalte allokeringproblematikken. I tillegg melder det seg selvsagt et spørsmål om i hvilken grad og på hvilken måte beskatningsretten skal lempes av den annen stat dersom det blir fastslått et fast driftssted i en annen stat. Det andre spørsmålet har vært mer bestridt enn det første, men også definisjonen av begrepet "fast driftssted" har vært gjenstand for tolkningstvil gjennom tidene, og det kan hevdes at begrepet er aller best tilpasset den tradisjonelle varehandelen over landegrenser. Jeg vil eksemplifisere dette ved å vise til rettsavgjørelser som har vært avgjørende for dagens rettsforståelse, blant andre den såkalte Dell-saken, en sak som, blant andre lignende europeiske saker, sies å ha vært en utløsende årsak til arbeidet med begrepet "fast driftssted" under BEPS og som mest sannsynlig hadde fått en annen løsning under dagens regelverk.

3.3.2. Hvor fast – i tid og sted - må et forretningssted være?

Artikkel 7 jf. Art 5 sier som sagt at inntekt (overskudd) fra et fast driftssted kan beskattes i kildestaten. Da handelen over landegrenser for det meste bestod av tradisjonell varehandel var det ikke spesielt utfordrende å påstå at noe var et fast driftssted, det holder å se på eksemplene i artikkel 5 (2), som alle er tilpasset en verden hvor fysiske varer ble solgt fra fysiske steder. Et kontor, en fabrikk og en gruve er det ikke vanskelig å fastslå at utgjør et forretningssted, som gitt vilkårene skissert i kapittel 2.2, kan utgjøre et fast driftssted.

I denne sammenheng kan Alphawell-dommen fra så tidlig som 1994²⁸ tjene som eksempel på at begrepet har skapt utfordringer for annet enn tradisjonell vareproduksjon i en årrekke, selv før den digitale utviklingen skjøt fart. Høyesterett konkluderte i denne saken at virksomhet utført av en britisk konsulent i oppdragsgivers lokaler ikke kunne medføre fast driftssted da konsulenten skiftet

²⁸ Rt-1994-752 ALPHAWELL.

mellom flere arbeidssteder. Er det riktig at samme jobb utført av samme person skal beskattes i forskjellige land avhengig av hvorvidt denne personen veksler mellom kontorer i flere byer? Svaret er ifølge Høyesterett ja, og slik er det naturlig at skatteavtaleteksten tolkes. Til sammenligning ble det konstatert fast driftssted i en sak fra 1983²⁹ hvor en innehaver av et svensk firma disponerte en hybel hvor han oppbevarte regnskapsbilag. Dette kunne kanskje vært unngått om han var litt mer mobil? Det er derfor også mulig for et omreisende sirkus å unngå skatteplikt gjennom et fast driftssted ved å stadig sette opp sin forestilling i nye byer.³⁰ Skattemyndighetenes forsøk på å argumentere med at det i kommentarene til art 5 heter (og het også på den tiden): "*Thus, in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point*" og at etter en normal språklig forståelse må man kunne legge til grunn at det fra fasthetskravet oppstilles en mulighet for unntak fikk ikke fotfeste. (min utheving)

Også maskiner og utstyr kan utgjøre et forretningssted. Det fremgår av kommentarene at det normalt trengs personer for å drive forretningen gjennom innretningen som utgjør et forretningssted³¹, men dette er ikke et krav; også en spilleautomat, som ut fra sin art ikke er bemannet, kan utgjøre et fast driftssted, og eksemplifiserer hvor lite fysisk tilstedeværelse som faktisk kreves.

Det er også tatt inn en kommentar om at der man tidligere krevde en viss «produktiv karakter» for å definere et fast driftssted er det ikke lenger en vurdering man legger vekt på, nok et eksempel på at man har utvidet forståelsen av begrepet «fast driftssted».³²

Man kan ut fra dagens regelverk samt den rettspraksis som foreligger utlede at det ikke er det største omfanget av fysisk tilstedeværelse som skal til for å etablere et fast driftssted, men hva når tilstedeværelsen er digital?

²⁹ Rt-1987-73.

³⁰ Saken er omtalt i boken "Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978-1998 Internasjonal beskatning – utvalgte emner.

³¹ OECD-kommentarene 2017 art. 5 nr 6.

³² OECD -kommentarene 2017 art. 5 nr 7.

3.3.3. Kan en digital tilstedeværelse utgjøre et fast driftssted?

Hvorvidt en digital tilstedeværelse kan utgjøre et fast driftssted er et spørsmål om hvordan ordlyden i mønsteravtalen skal kunne benyttes på noe som utvilsomt ikke er fysisk. I kommentarene til art 5 i mønsteravtalen ble det i 2003 tilført ti punkter om elektronisk handel (e-commerce)³³. Blant annet ble det konstatert at en nettside ikke er et fysisk objekt, og dermed kan den ikke utgjøre et forretningssted. Kommentarene er relativt klare i sin tolkning; «For instance, an internet web site, (...) does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute «a place of business (...).»³⁴

En bærbar datamaskin kan imidlertid, dersom vilkårene ellers er innfridd, oppfylle kriteriene for å være et fast driftssted. Det skilles mellom utstyr (fysisk) og programvare (ikke fysisk), slik at en maskin eller selv en server anses å kunne oppfylle stedskriteriet, når denne er til disposisjon for det utenlandske selskapet. Det vil si at man sannsynligvis aldri kan kalle en digital tilstedeværelse «fast driftssted», selv om man kan tenke at omfanget av den økonomiske tilstedeværelsen er vel så stort som dersom selskapet hadde en bærbar datamaskin utplassert i kildestaten.

Kommentarene fastslår også at en satellitt *klart*³⁵ ikke kan utgjøre et fast driftssted da denne ikke er plassert i en stats territorium.³⁶ Heller ikke dennes «fotavtrykk» i kildestaten vil kunne komme til anvendelse ved vurderingen. En satellitt er muligens ikke direkte sammenlignbar med en hjemmeside, eller annen digital tilstedeværelse, men i begge tilfeller er det den fysiske tilknytningen som mangler. Når en satellitts «fotavtrykk» faller utenfor, hvordan skal man kunne hevde at en hjemmeside kan utgjøre et fast driftssted?

3.3.4. Når ordlyden ikke passer med regelens formål – Dell-saken

Bakgrunnen for saken var spørsmålet om skatteplikt til Norge for det irske selskapet Dell Products, spesifikt om arbeidet utført av Dell AS i Norge medførte fast driftssted for Dell Products. Skattemyndigheten hevdet at artikkel 5 (5) om

³³ I 2017-utgaven; punkt 122-131

³⁴ OECD kommentarene 2017 art 5 pkt 123

³⁵ «Clearly»

³⁶ OECD-kommentarene 2017 art 5 punkt 27

avhengige agenter måtte komme til anvendelse. For at denne artikkelen skulle kunne benyttes måtte agenten, i dette tilfellet Dell AS, kunne slutte kontrakter *på vegne av ("in the name of")* Dell Products.

Dell Products hadde en kommisjonsavtale med Dell AS, hvor sistnevnte var kommisjonær og Dell Products var kommittent. Etter kommisjonsloven slutter kommisjonæren avtaler med kjøpere "i eget navn", og binder ikke kommittenten rettslig. Skattemyndighetene hevdet at Dell Products ble skattepliktig etter skatteavtalens art 5 (5), mens Dell Products hevdet at denne ikke kunne komme til anvendelse da det ikke ble etablert noe rettslig forhold mellom dem og kjøper av produktet. Høyesterett stadfestet enstemmig at det ikke kunne foreligge fast driftssted slik ordlyden av artikkel 5 (5) lød på det tidspunktet.³⁷ Under BEPS-prosjektet har denne problemstillingen langt på vei blitt løst til fordel for kildestatens rett til beskatning, se kap 4.2.1

Disse sakene ble et tydelig eksempel på hvordan man på en enkel måte kunne unngå skatteplikt etter agentregelen, og hvordan formålsbetraktninger ikke var nok for å hevde fast driftssted.

Det fremkommer tydelig i dommen at ordlyden ikke gir støtte for å hevde fast driftssted i Dell sitt tilfelle, og at dersom dette skulle hevdes ville det vært uten støtte i teksten i skatteavtalen eller i mønsteravtalen. Usikkerheten ved å legge formålsbetraktninger til grunn når ordlyden er såpass klar hindrer Høyesterett i å komme fram til en annen konklusjon (det gjorde også nesten samtlige andre domstoler i land hvor Dell hadde samme type virksomhet), men det er ikke uten det som kan oppfattes som et stikk til skatteadministrasjonene som har inngått skatteavtalene:

«Staten har med styrke framheva at føremålet med artikkel 5 nr. 5 i særleg grad er å sikre skattefundamentet for kjeldestaten. Til dette vil eg seie at avtalestatane her har valt ei ordning der det avgjerande er om det ligg føre ei rettsleg binding.»³⁸

³⁷ HR-2011-2245-A - Dell

³⁸ HR-2011-2245-A premiss 54

4. Aktuelle problemstillinger

4.1. Fast driftssted – er begrepet upresist i en digital økonomi?

4.1.1. Digitale vaner har endret seg

Den gang da omsetning av varer og tjenester i hovedsak foregikk gjennom butikker etc., var det få utfordringer ved å knytte inntekter og kostnader til et fysisk sted. Vi kan se på forbrukermarkedet som et eksempel på hvordan dette har endret seg de siste 20-25 årene. Inngangen til et nytt tusenår markerer begynnelsen for elektronisk handel slik vi kjenner den i dag. Per desember 1999 hadde 650 000 nordmenn handlet på nett minst én gang, og det ble forventet noe nær en dobling innen utgangen av år 2000³⁹. Til sammenligning utgjorde netthandel 20 % av all varehandel i Norge i april 2021.⁴⁰ Netthandel kan defineres som omsetning av varer eller tjenester over internett ved hjelp av en datamaskin eller mobiltelefon. Det vi i dag ser på som en selvfølge var nytt og revolusjonerende for bare få år siden.

4.1.2. Hva er verdiskapningen hos digitale virksomheter, og hvor skjer den?

Begrepet "fast driftssted" vil mange hevde er tilpasset en verden med tradisjonell vareproduksjon og -salg, og var utdatert allerede for flere tiår siden. Hvordan fordeler man beskatningsretten best mulig (det vil si mest mulig rettfærdig) mellom stater som handler i hverandres digitale markeder?

Når skatteavtaler opererer med at det må foreligge et fast driftssted for at en stat skal kunne beskatte et utenlandsk selskap så er det et begrep som er tilpasset en mer tradisjonell økonomi og begrepet passer ikke så godt i en digital økonomi. Det er ikke slik i dag at man behøver et fysisk sted for å etablere en økonomisk tilknytning til en annen stat. Store teknologiselskaper assosieres tvert imot med at de opererer over hele verden uten annet enn en beskjeden fysisk tilstedeværelse i hjemstaten. Allikevel bruker man i skatteavtaler et begrep som legger en fysisk

³⁹ Elektronisk handel - Statusrapport pr 30. juni 2000. Nærings- og handelsdepartementet

⁴⁰ <https://www.nhosh.no/tall-og-fakta2/bransjerapporter2021/bransjerapport-handel/#part1>

tilknytning til kildestaten til grunn. En viktig problemstilling er hvor verdiene hos selskaper som Facebook og Google? Er det hvor datamaskinen eller mobiltelefonen befinner seg? Er det hvor serveren er plassert? Er det hvor strategiene utvikles og hvor den digitale kompetansen er? Er det riktig at kildeskatten skal kunne beskatte et overskudd når kostnadene i all hovedsak kommer til fradrag i hjemstaten? Og om man så skulle få til en mer rettferdig skattlegging der verdiene skapes, hva er egentlig provenyvirkingen av dette?

Man kan tenke at det er viktig at markedsstaten får en andel av inntektene fra en digital virksomhet som opererer i dennes marked, men det er utvilsomt ikke her teknologien utvikles eller personell blir lønnet. Siden er det et spørsmål om hva som skapes, og om hva som selges. Facebook og Google, for eksempel, tilbyr gratis nettsider og henter digitale spor fra brukerne av disse. Disse sporene kan så selges som data til annonsører, uavhengig av hvilket land disse befinner seg i.

4.2.Hva foreslår OECD?

4.2.1. Fast driftssted for agenter, presisering av unntak og omgåelse ved oppsplitting av kontrakter

En utvidelse av begrepet "fast driftssted" er innført gjennom tiltak 7 under OECDs handlingsplan. Tiltaket gjør endringer i mønsteravtalens artikkel 5 (5) og 5 (6) som gjelder kommisjonærstrukturer, unntakene i artikkel 5 (4) for å unngå fast driftssted og artikkel 5 (3) som gjelder oppsplitting av bygge- og installasjonskontrakter. Der man tidligere til en viss grad kunne splitte opp ytelser i et konsern for å unngå fast driftssted for et eller flere selskaper vil dette ikke være mulig under nye regler.

Etter ordlyden i den nye mønsteravtalen fra 2017 er nå artikkel 5 (5) og 5 (6) endret med den konsekvens at et fast driftssted vil foreligge hvis kommisjonær / agent utfører forretningsaktivitet som fører til at en kunde i markedsstaten inngår en kontraktsforbindelse med det utenlandske selskapet, selv om kommisjonæren ikke rettslig binder selskapet. For at et fast driftssted ikke skal påvises må kommisjonæren utføre forretningsaktivitetene i egen uavhengig virksomhet, jf art 5

(6). Disse endringene i mønsteravtalen vil medføre større grad av beskatning for selskaper som i dag bruker slike strukturer. Etter artikkel 5 (5) er det et poeng at ikke enhver som opptrer på vegne av et selskap skal kunne etablere et fast driftssted, det vil ikke være i henhold til: “interest of international economic relations”. Imidlertid skal det tas hensyn til hvorvidt personen involverer selskapet i et særlig omfang.⁴¹ Det er ikke vanskelig å forestille seg at disse formuleringene kan gi opphav til forskjellige synspunkter alt etter hvilket land saken kommer opp i.

Det er også vedtatt endringer når det gjelder såkalte hjelpeaktiviteter, som får en begrenset betydning i forhold til tidligere praksis. En aktivitet som tidligere ble klassifisert som en hjelpeaktivitet kan i dagens forretningsverden anses som kjerneaktivitet, for eksempel er det å ha en lagerbygning ikke lenger ansett for nødvendigvis å være en hjelpeaktivitet.⁴²

4.2.2. Pillar 1 – vesentlig økonomisk tilstedeværelse

Gjennom BEPS-prosjektet har OECD foreslått et nytt prinsipp for beskatning, som gjelder selskaper som i hovedsak opererer på digitale plattformer og i flere forskjellige markedsstater. Dette prinsippet går fram i den såkalte Pillar 1. (Pillar 2 dreier seg om en internasjonal minimumsskatt, men vil ikke behandles videre i denne oppgaven.) Forslaget går i korte trekk ut på at deler av overskuddet til et selskap vil kunne beskattes i en kildestat hvor selskapet har kunder, selv om selskapet ikke driver sin virksomhet gjennom et fast driftssted der. Spørsmålet blir hvorvidt selskapet har en tilstrekkelig økonomisk tilstedeværelse, selv om denne ikke er fysisk, og det er dessuten et spørsmål om profitallokering dersom det anses at tilknytningen er tilstrekkelig.

Det er verdt å merke seg at det kun er de aller største flernasjonale selskapene som vil bli rammet av den nye digitalskatten. Det foreløpige forslaget til OECD er at Pillar 1 vil gjelde for flernasjonale selskaper med omsetning på mer enn 20

⁴¹ OECD-kommentarene 2017 art. 5 nr 83.

⁴² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Executive Summaries 2015

millarder euro i året og en inntjeningsmargin før skatt på over 10%.⁴³ I tillegg til dette kriteriet skal man også etter nærmere regler beregne et beløp A som er det beløpet som anses å ha tilstrekkelig "nexus", eller tilknytning til markedsstaten, og det er bare dette beløpet som skal beskattes der. Det arbeides også med et beløp B som skal benyttes for internprisingsformål, arbeidet med dette fortsetter i 2022.

OECD anslår selv at økningen i skatteinntekter på et globalt nivå vil være på ca 4 %, fortrinnsvis fra Pillar 2⁴⁴. Det vil tilsvare omtrent 100 millarder dollar årlig.⁴⁵

Det er imidlertid usikkerhet rundt beløpene som skal legges til grunn under Pillar 1. Det vil kreve av en virksomhet at man definerer overskuddet som enten normaloverskudd eller ekstraordinært overskudd, hvorav det er sistnevnte som skal allokere til markedsstaten, riktignok med enkelte fradrag.

4.3.Finnes det noe alternativ til fast driftssted?

4.3.1. Online fast driftssted – mulig eller en selvmotsigelse?

I Dell-saken i Spania i 2012⁴⁶, ble det fra spanske skattemyndigheter hevdet at Dell Irland ikke bare hadde fast driftssted etter agentregelen i art 5 (5), men også etter hoveddefinisjonen i art 5(1). Dette uten at det irske selskapet hadde noen form for fysisk tilstedeværelse i Spania. Et rent virksomhetskrav ble med andre ord lagt til grunn, og stedskravet ble ikke vektlagt. Når det gjaldt kommisjonæravtalen som lå til grunn for avtalen, vurderte spanske domstoler rettstilstanden annerledes enn både Norge og Frankrike, og hevdet at også agentregelen kunne gi grunnlag for fast driftssted i saken, ut fra det som fremstår som en formålsbetraktning heller enn en streng tolkning av ordlyden. Nå kan det nok argumenteres at arbeidet med BEPS allerede var i gang da den endelige dommen ble avsagt i 2015, slik at det vel ikke var særlig revolusjonerende å legge

⁴³ OECD: (2021) "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy".

⁴⁴ Pillar 2 faller utenfor oppgavens emne, men dreier seg om implementering av en internasjonal minimumsskatt for å hindre bruk av skatteparadiser.

⁴⁵ OECD Webcast: «Update on Economic Analysis and Impact Assessment», publisert torsdag 13. februar 2020.

⁴⁶ Se kap 3.3.4 for opplysninger om saksforhold.

en såpass offensiv tolkning til grunn, men selv etter BEPS er det ikke holdepunkter for å hevde fast driftssted ut fra en ren digital tilstedeværelse.⁴⁷

Dommen argumenterte for et slags online fast driftssted, hvor salg til Spania gjennom en nettside ble tilordnet dette driftsstedet, selv om serveren var plassert utenfor Spania og ingen personer eller utstyr kunne utgjøre et fast driftssted der. Spanske skattemyndigheter og domstolene (TEAC⁴⁸) aksepterte ikke mønsteravtalens kommentar om at en nettside ikke kan utgjøre et fast driftssted når servere ikke befinner seg i den aktuelle staten, og argumenterte med at så måtte kunne være tilfelle når den økonomiske tilstedeværelsen var betydelig. I tillegg ble det argumentert med at Spania hadde hatt reserverasjoner til kommentarene om e-handel⁴⁹ i mønsteravtalen, og at landet ville vente med å konkludere om e-handel til OECD hadde kommet til en endelig løsning⁵⁰. Spania trakk imidlertid denne reserverasjonen i 2010-versjonen av kommentarutgaven, men har tydeligvis hatt som utgangspunkt at standpunktet kan testes, og har med dette ikke lukket døren for et online fast driftssted.⁵¹

Begrepet «virtuelt fast driftssted» er behandlet i rapporten “Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?” utgitt av OECD i 2005. I denne ble alternativet “virtual PE” presentert, som et alternativt tilknytningskriterium for digital virksomhet. Dette alternativet ville forutsette at en nettside på en server (som tilhører selskap i kildestaten, ikke selskapet som utfører virksomheten) i kildestaten ville anses for å være et virtuelt forretningssted.⁵²

Per i dag må vi allikevel forholde oss til at en form for fysisk tilstedeværelse er nødvendig for å hevde at et fast driftssted eksisterer, noe som har skapt en viss

⁴⁷ Også omtalt i oppgaven: «Agentregelens innhold etter BEPS tiltakspunkt 7 En utvidelse av virkeområdet til agentregelen» M. Tuv · 2018.

⁴⁸ Tribunal Económico-Administrativo Central

⁴⁹ OECD-kommentarene 2003 nr. 42.1 - 42.10.

⁵⁰ OECD-kommentarene 2003 nr 45.6.

⁵¹ Omtalt i artikkelen: Eduardo Martínez-Matosas: “*The Spanish substantialist approach to fragmented structures of business: the Dell Case, a subsidiary as Permanent Establishment*”

⁵² OECD, 2005, s. 65. “Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?”

misnøye, blant annet uttrykt av Tax Justice Network Norway⁵³, fordi man ved å holde fast på dette avviser muligheten for å erstatte «fast driftssted» med en «signifikant økonomisk tilstedeværelse» for selskaper med høy andel digital virksomhet.

4.3.2. *Significant economic presence – en rent økonomisk tilstedeværelse*

Som vist tidligere i oppgaven er det sterke holdepunkter for at innholdet i begrepet fast driftssted aldri kan benyttes som grunnlag for beskatning der den fysiske tilknytningen helt mangler. Skal man kunne beskatte en økonomisk tilstedeværelse som ikke er fysisk må man dermed enten lage spesielle regler nettopp for denne typen aktiviteter, eller eventuelt erstatte begrepet «fast driftssted» med et begrep som kan dekke all aktivitet, både den som springer ut fra en fysisk tilstedeværelse og den som ikke gjør det.

Et alternativ som har vært fremmet er å benytte vurderingen om hvorvidt en stat har en betydelig økonomisk tilstedeværelse i en annen stat som kriterium for beskatning i den annen stat. For eksempel ble det i 2020 kommentert, fra de såkalte G24-landene⁵⁴ at begrepet «significant economic presence» (SEP) burde erstatte «permanent establishment» i artikkel 5 i mønsteravtalen, for å sørge for beskatning av verdiskapning i en stat, uavhengig av fysisk tilstedeværelse⁵⁵. Begrepet (SEP) ble også diskutert under BEPS Action Plan i 2015, uten at OECD gikk videre med dette.

EU på sin side foreslo i 2018 at deres medlemsland skulle ta inn «significant digital presence» i art 5 i sine skatteavtaler⁵⁶, og det har også vært fremmet forslag om å beregne et felles skattegrunnlag for hele EU, som skulle fordeles medlemsland etter en fordelingsnøkkel⁵⁷.

⁵³ «Global Alliance for Tax Justice» er en internasjonal organisasjon som jobber for en progressiv skattlegging og en mer rettferdig fordeling av beskatningsrett.

⁵⁴ G24-landene består av noen av de mest innflytelsesrike utviklingslandene i verden, og arbeider for å koordinere utviklingslands standpunkter i den internasjonale økonomien. Noen av medlemsstatene er også med i G-20, blant annet India, Argentina, Brazil, Mexico og Sør-Afrika.

⁵⁵ I høringsvar til OECD sin rapport om Pillar 1 og Pillar 2:

[Submission to the Public Consultation on the Reports on the Pillar 1 and Pillar 2 Blueprints.pdf \(d3n8a8pro7vhmx.cloudfront.net\)](#)

⁵⁶ [commission recommendation taxation significant digital presence 21032018_en.pdf \(europa.eu\)](#)

⁵⁷ Systemet kalles CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base.

5. Veien videre

5.1. For lite, for sent?

OECD har i mer enn 20 år arbeidet med å finne en løsning på beskatning av den digitale økonomien. Allerede i 1998 ble rapporten «A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce» utgitt etter en OECD-konferanse om digital handel i Ottawa. En av problemstillingene som ble løftet fram var begrepet fast driftssted i mønsteravtalen:

“With regard to the OECD Model Tax Convention, clarifying how the concepts used in the Convention apply to electronic commerce, in particular:

(a) To determine taxing rights, such as the concepts of “permanent establishment” and the attribution of income; and

(b) To classify income for purposes of taxation, such as the concepts of intangible property, royalties, and services, and in particular as regards digitised information.”⁵⁸

Etter mer enn 20 års arbeid med problemstillingen beskatning av digital aktivitet er det fortsatt flere spørsmål enn svar, og det kan vel hevdes at de svarene som er lagt fram i form av Pillar 1 og Pillar 2 ikke nødvendigvis er klargjørende eller lett tilgjengelige. Nå er de jo heller ikke helt klare, så det gjenstår å se hvordan man i praksis kommer fram til de forskjellige beløpene som skal beskattes. OECD har indikert en implementering av regelverket i 2023, men flere land (blant andre India, Frankrike og Tyskland) har i mellomtiden laget sine egne internrettslige regler for digital beskatning, fordi omfanget er stort og man kan ikke, av hensyn til det man mener er landets rettmessige skatteproveny, vente og se hva OECD-landene blir enige om.

Flere land innenfor OECD vurderer å innføre denne «Google-skatten». Dette kan selvsagt på sikt føre til utfordringer, med internrettslige hjemler i enkeltland for å

⁵⁸ “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” OECD (1998)

beskatte samme inntekt, uten at en skatteavtale mellom statene kan hjelpe skattyter å unngå dobbeltbeskatning. Det vil derfor være av avgjørende betydning at det oppnås enighet rundt BEPS-regelverket, og at dette iverksettes heller før enn siden. Imidlertid er det ikke sannsynlig at en endelig løsning er rett rundt hjørnet, det vil ta tid å gjennomføre i praksis, og det vil kreve mye av det enkelte land. I en overgangsperiode vil det kunne være parallelle regelverk, og for skatteadministrasjoner, spesielt i utviklingsland, vil belastningen ved ekstra administrasjon kunne være uforholdsmessig høy. Det er argumentert med at de nye reglene (Pillar 1 og Pillar 2) gjelder for få selskaper totalt, og at store selskaper som blant annet Amazon kommer under terskelverdiene for beskatning fordi deres driftsmargin er for lav⁵⁹. I tillegg er det usikkerhet rundt hvorvidt det er mulig å skyggelegge regnskap og planlegge seg ut av skatteplikt fordi enkelte stater ikke har en sterk nok administrasjon til å kontrollere flernasjonale selskaper på en god nok måte. Det vil kunne legge en høy økonomisk byrde på spesielt utviklingsland.

Fra G24-landene og også fra organisasjoner⁶⁰ som jobber for en rettferdig global beskatning blir det argumentert at BEPS-prosessen har vært utført til fordel for verdens rike land, og på bekostning av utviklingsland. Selv om utviklingsland har vært med i prosessen gjennom det såkalte «Inclusive Framework» er det i praksis de mest mektige av OECD-landene som har hatt mest å si. Særlig Tax Justice Network har tatt til orde for at dette har svekket utviklingsland sin mulighet for å ta del i den verdiskapningen som flernasjonale selskaper står for.

Det gjenstår en god del arbeid med BEPS og den endelige løsningen vil ifølge OECD ikke være klar før i 2023. Spørsmålet er om det blir en omkamp om begrepet «fast driftssted» dersom det viser seg at beskatning av terskelbeløpene under Pillar 1 blir for krevende å praktisere eller ikke gir den forventede effekt. Det er nok i alle fall trygt å si at diskusjonene om fast driftssted fortsetter, all den tid det i art 5 (1) ikke erstattes av et begrep som kanskje kunne ha dekket også en digital tilstedeværelse.

⁵⁹ Tax Justice Network Norge: «Fortsatt stor ubalanse i skattefordeling» november 2021

⁶⁰ Blant andre Oxfam, en koalisjon av veldedige organisasjoner som arbeider for en mer rettferdig internasjonal beskatning

Litteraturliste:

Bøker:

Skaar, A. m fl (2006). *Norsk Skatteavtalerett* (1. utgave). Gyldendal Norsk Forlag

Zimmer, F (2017). *Internasjonal inntektsskatterett*, (5. utgave)

Universitetsforlaget.

Folkvord, B. m fl. (2021) *Norsk bedriftsskatterett* (11. utgave) Gyldendal Norsk Forlag.

Naas H. m fl. (2017) *Norsk internasjonal skatterett* (2. utgave)

Universitetsforlaget.

Bjørngen, H. m fl (1998) Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978 – 1998:

Internasjonal beskatning utvalgte emner.

Skatte-ABC 2021.

Lover og forskrifter:

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av av 26.03.1999 nr 14.

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (NSA).

Internasjonale rettskilder:

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017)

International Tax Center Leiden (2020) *Materials on International, TP & EU Tax Law* (18. utgave).

OECD (1998) “*A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*”

OECD (2005) “*Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*”

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Executive Summaries 2015

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement, 2015.

OECD: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges

Arising from the Digitalisation of the Economy 2021

Proposisjoner:

Prop. 15 S (2018 –2019) «Samtykke til å sette i kraft en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, med de foreslåtte valg og forbehold.»

Rettsavgjørelser:

HR-2011-2245-A (Dell)

Rt 1984/99 (Alaska)

Rt-1987-73 (Hybel som fast driftssted)

Rt-1994-752 (Alphawell)

Rt.2004 s 957 (PGS)

Artikler:

Eduardo Martínez-Matosas (2018): “*The Spanish substantialist approach to fragmented structures of business: the Dell Case, a subsidiary as Permanent Establishment*”.

OECD Webcast (2020): «*Update on Economic Analysis and Impact Assessment*».

Guttorm Schjelderup «*Skatt og digitale selskaper*» Praktisk økonomi & finans
04/2020

Rapporter:

Elektronisk handel - Statusrapport pr 30. juni 2000. Nærings- og handelsdepartementet.

Oppgaver:

Tuv, M. (2018) «*Agentregelens innhold etter BEPS tiltakspunkt 7 – En utvidelse av virkeområdet til agentregelen*» Universitetet i Bergen.

Roll GH. (2020) «*Skattlegging i en digital økonomi*” Universitetet i Bergen.

Skretting, H, Vikre M (2018) «*Uønsket skatteplanlegging i flernasjonale digitale selskaper*» Universitetet i Stavanger.

Nettsider:

<https://www.nhosh.no/tall-og-fakta2/bransjerapporter2021/bransjerapport-handel/#part1> (sist besøkt 03.12.21)

[Apple og Irland vant over EU-kommisjonen i skattesak - Dagens Perspektiv](#) (sist besøkt 03.12.21)

[Kronikk: Fortsatt stor ubalanse i skattefordeling - Tax Justice Network – Norge](#) (sist besøkt 06.12.21)