



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

Joachim Havneraas Giertsen

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Hvilke digitale aktiviteter kan medføre fast driftssted
Naun på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen Nei Kan besvarelsen offentliggjøres?: Ja

konfidensielt materiale?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 27
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INTRODUKSJON	1
1.1 KORT OM DIGITALE AKTIVITETER	1
1.2 KORT OM FORHOLDET MELLOM NORSK INTERNRETT OG SKATTEAVTALER	3
1.3 KORT OM NÅR PERSONER OG SELSKAPER BEGRENSET SKATTEPLIKTIG OG HJEMMEHØRENDE I NORGE ETTER NORSK INTERNRETT	5
1.4 KORT OM HVOR SKATTEPLIKTIGE ER HJEMMEHØRENDE ELLER BEGRENSET SKATTEPLIKTIG ETTER SKATTEAVTALE 1.4.1 HVOR ET SELSKAP ELLER PERSON HJEMMEHØRENDE ETTER SKATTEAVTALE.....	7
2. HVORDAN BESKATTES DIGITALE AKTIVITETER ETTER SKATTEAVTALE	7
2.1 KORT OM BEGREPET FAST DRIFTSSTED.....	7
2.2 HVA KAN UTGJØRE ET FORRETNINGSSTED	8
2.2.1 <i>Kan fysisk dataaktivitet anses for å utgjøre et forretningssted.....</i>	<i>8</i>
2.2.2. <i>Kan et nettsted eller andre automatiserte programmer anses for å være et forretningssted</i>	<i>9</i>
2.2.3 <i>Kan salg av virtuelle eiendeler utgjøre et forretningssted</i>	<i>11</i>
2.3 NÅR FORELIGGER DET ET FAST FORRETNINGSSTED	13
2.3.1 <i>Kan fysisk dataaktivitet anses for å utgjøre et fast forretningssted.....</i>	<i>14</i>
2.3.2 <i>Kan en server anses for å være et fast forretningssted</i>	<i>15</i>
2.4 UTFØRES DET VIRKSOMHET GJENNOM FORRETNINGSSTEDET	16
2.4.1 <i>Kan det utføres virksomhet gjennom en datamaskin</i>	<i>16</i>
2.4.2 <i>Kan det utføres virksomhet gjennom en server</i>	<i>17</i>
2.5 KAN FYSISK ARBEID KNYTTET TIL DATA, NETTSIDER, SERVERE ELLER DATAMASKINER UNNTAS FRA REGLENE OM FAST DRIFTSSTED ETTER ARTIKKEL 5 (4).....	18
3. TILPASNINGSMULIGHETER OG AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	20

Sammendrag

Tema for oppgaven er hvilke digitale aktiviteter som kan beskattes etter reglene om fast driftssted. Hovedfokuset på oppgaven vil være hvilke digitale aktiviteter som kan utgjøre et forretningssted, når forretningsstedet anses for å være fast, og om det utføres virksomhet gjennom forretningsstedet.

1. Introduksjon

1.1 Kort om digitale aktiviteter

Formålet med oppgaven er å se nærmere på hvilke utfordringer den digitale utviklingen medfører for internasjonal skatterett. Oppgaven vil inneholde en nærmere analyse av rettstilstanden på området med fokus på om det kan foreligge begrenset skatteplikt på digitale aktiviteter. Med digitale aktiviteter menes omsetning av digitale eiendeler og tjenester, og andre fysiske aktivitet som har nær tilknytning til dette.

I en globalisert verden er grenseoverskridende handel med digitale eiendeler og tjenester blitt mer og mer normalisert. Digitale eiendeler kan eksempelvis være brukerdata, kryptovaluta, tokens, og eiendeler tilknyttet «gaming» fra spill som FIFA, Fortnite og CS:OG mv.¹ Digitale tjenester kan f.eks. være betalingstjenester, «mining», salgsannonser eller cloud-tjenester for lagring av data. For å få tilgang til slike tjenester er det normalt at kjøper må besøke en nettside som vil være automatisert. Også andre tjenester kan leveres over internett, og har nær sammenheng med digitale tjenester, som f.eks. webutvikling, webdesign og programmering. I motsetning til digitale tjenester krever disse tjenestene som regel personlig fysisk aktivitet.

Det er imidlertid ikke alltid helt klart hvilke verdier som skal klassifiseres som digitale. Investeringsobjekter som aksjer, obligasjoner og finansielle instrumenter handles nå på handelsplattformer på nettet, og ikke ved fysisk overlevering slik som tidligere. Beskatningsretten for disse verdiene er imidlertid særskilt regulert av egne artikler i skatteavtale.²

Fellesnevneren for overnevnte eiendeler og tjenester er at tilbyder kan levere til brukeren uten at det kreves direkte fysisk tilstedeværelse der brukeren oppholder

¹ Eksempler på tokens bruk av tokens er for eksempel. en NFT (Non fungible-token) som representerer et digitalt kunstverk, eller en token som representerer et datadyr i Axie Infinity. En token er således et digitalt eierbevis over det underliggende digitale objektet. I spill som eks. FIFA, Fortnite og CS OG kan man kjøpe forundringspakker som koster penger som gir spilleren en sjanse til å vinne verdifulle premier i spillet. Alternativt kan disse «premiene» kjøpes direkte for penger.

² Se OECD mønsteravtale artikkel 10, 11 og 12.

seg. Dette skaper skattemessige utfordringer både med hensyn til bevisvurdering, regelfortolkning og ikke minst tilpasningsmuligheter for skattepliktige.

Eksempelvis vil det kunne være vanskelig å vurdere hvem som har solgt de aktuelle digitale eiendelene, hvor de disse er solgt fra, og om det foreligger realisasjon.³ Ikke minst kan dette skape utfordringer med hensyn til hvilket land som skal ha beskatningsrett for overskuddet som genereres når aktører opererer på tvers av landegrensene.

OECD's BEPS-prosjekt er et samarbeidsprosjekt om å forhindre skatteunngåelse der det deltar ca. 137 medlemsland. Den 1. juli 2021 ble fremlagt en rapport om en «Two-Pillar Solution» om problemstillingene knyttet til digitalisert økonomi. Kort fremgår det av Pilar 1 at multinasjonale selskaper med global omsetning på over 20 milliarder euro, og som har en fortjeneste på over 10 %, skal fordele 25 % av denne profitten i markedslandene. Med markedslandet menes det landet hvor brukeren oppholder seg. Hvordan denne «super profitten» skal fordeles over markedslandene er enda ikke avklart, men skal bero på en allokeringssnøkkel. Videre fremgår det at Pilar 2 skal sikre en global minimumsskatterate på 15 %. Dette vil f.eks. medføre at dersom et datterselskap befinner seg i et land som har en skatterate under 15 %, så vil isteden morselskapet kunne ilegges en «top up skatt» for å utjevne denne skattefordelen.⁴ Reglene minner således sterkt om norske NOKUS-regler eller andre lands CFC-regler.

I denne sammenheng må det også nevnes at OECD den 12.oktober 2020 publiserte en rapport som gjelder internasjonale skattemessige problemstillinger knyttet til virtuell valuta. Rapporten redegjør for blockchain-teknologien, og fremhever at det foreligger utfordringer som følge av desentralisering, skattemessig klassifisering, handel med kryptovaluta, mining, tap av nøkkel til den digitale lommeboken, hard forks, airdrops, tokens, stablecoins, DeFi mv.⁵

³ <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/internett/inntekt-fra-aktivitet-pa-internett/>

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

⁵ En rekke ord og uttrykk som brukes innenfor handel med kryptovaluta. Eks., airdrops er passiv mottak av kryptovaluta til utvalgte digital lommebøker for å markedsførings formål. Defi betyr desentralisert finans, som innebærer flere produkter og tjenester knyttet til virtuell valuta som ligner på ordinære banktjenster som lån, innskudd og sikkerhet. Se nærmere

Videre vedtok Frankrike en tre prosent omsetningsskatt på digitale tjenester som skiller seg fra en inntektsskatt i 2019. Regelverket omfattet kun tungvektene innenfor bransjen, ettersom konsernet måtte ha omsetning på over 750 milliarder euro og 25 milliarder i Frankrike. Etter protester fra amerikanerne, og i påvente av utredelse av tilsvarende regler fra OECD, er ikrafttreddelsen utsatt.⁶

Disse rapportene fra OECD, og eksemplet fra Frankrike, nevnes for å fremheve at det foreligger et stort internasjonalt fokus på å sikre skatteplikt på digitale eiendeler og tjenester. I den videre fremstillingen vil derfor oppgaven nærmere drøfte om omsetning knyttet til digitale eiendeler og tjenester kan anses for å være omfattet av nåværende rettstilstand, herunder om reglene om begrenset skatteplikt etter mønsteravtalen artikkel 5 kan komme til anvendelse.

Av hensyn til oppgavens omfang vil det ikke redegjøres for agentregelen i artikkel 5 (5) og 5 (6) eller reglene om allokering etter artikkel 7. Omsetning av digitale eiendeler og tjenester kan også medføre merverdiavgiftsmessige problemstillinger, men også av hensyn til oppgavens omfang vil ikke dette omtales nærmere.

1.2 Kort om forholdet mellom norsk internrett og skatteavtaler

Nasjonalt og internasjonalt gjelder det i utgangspunktet to prinsipper for å fastlegge beskatningsrett, herunder globalinntektsprinsippet og kildeprinsippet. Førstnevnte innebærer at skattepliktige anses for å være skattemessig hjemmehørende i et land, og dermed blir skattepliktig for all inntekt til dette landet. Sistnevnte prinsipp innebærer at all inntekt skal skattlegges i det landet inntekten opptjenes, altså det stedet der inntekten har sin kilde, og omtales ofte som begrenset skatteplikt.⁷

Hvilket land som har rett til å beskatte inntekten, og eventuelt om beskatningen skal fordeles, reguleres av internretten og skatteavtaler.⁸ I de neste avsnittene vil

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>

⁶ Skatteparadis, 2020 Fredrik Zimmer s. 61

⁷ Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017 s. 864 og Norsk bedriftsskatterett 10 utgave, 2018 s. 1027 og 1044

⁸ Norsk bedriftsskatterett 10 utgave, 2018 s. 1026 og s. 1027

det kort redegjøres for forholdet mellom norsk internett og skatteavtaler. Deretter vil det kort redegjøres for de aktuelle skattereglene innenfor norsk internrett og de mest sentrale artiklene i skatteavtale.

Formålet med skatteavtalene er først og fremst å forebygge internasjonal juridisk dobbeltbeskatning, men er også et viktig virkemiddel for å forhindre og forebygge skatteunndragelse og skatteomgåelse.⁹ Med dobbeltbeskatning menes det at to eller flere stater beskatter samme inntekt tilknyttet den samme skattepliktige. Skatten som ilegges i statene må også være sammenlignbar.

Dobbeltbeskatning oppstår typisk i tre ulike situasjoner. For det første kan skattepliktig anses som skattemessig hjemmehørende i minst to ulike land. For det andre kan skattepliktige anses som hjemmehørende i et land og begrenset skattepliktig til annet land, og for det tredje kan skattepliktige anses som begrenset skattepliktig i minst to ulike land.¹⁰

Norsk rett bygger i utgangspunktet på dualismeprinsippet som innebærer at norskrett og folkerett, herunder skatteavtaler, er to atskilte rettssystemer.¹¹ Dobbeltbeskatningsavtaleloven gir imidlertid skatteavtalene lovs kraft, og medfører således at disse er inkorporert i norsk rett. Dette medfører at den enkelte skattepliktige har rettigheter ovenfor norske myndigheter.¹² Skatteavtalene kan imidlertid kun begrense landenes beskatningsrett ovenfor den aktuelle skattepliktige, og ikke utvide beskatningsretten.

Ettersom skatteavtalen gir skattepliktige rettigheter, kan skattepliktige velge å gi avkall på skatteavtalebeskyttelsen. Skatteavtalen kan også legges til grunn for noen år, men ikke for andre. Dersom skatteavtale ikke får anvendelse medfører dette at landene kan skattlegge inntekten fullt ut i tråd med egen internett.¹³

⁹ OECD komm. 2017 art. 1 pkt. 54. Se også artikkel 29 som inneholder en generell omgåelsesklausul. Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave, 2017 s. 61

¹⁰ Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave, 2017 s. 31 til s. 33

¹¹ Norsk bedriftsskatterett 2018 s. 1020

¹² Lov 28. juli 1949 nr. 15.

¹³ Norsk bedriftsskatterett 2018 s. 1020

Dersom skattepliktige mener skatteavtalen er anvendt ukorrekt kan MAP-reglene være aktuelt å påberope seg.¹⁴

Norge har inngått skatteavtaler med mer enn 90 andre land.¹⁵ Flesteparten av disse bygger på OECD's mønsteravtale. De aller fleste avtalene er bilaterale, og innebærer at avtalen er inngått mellom to land. Skatteavtalen mellom de nordiske landene er imidlertid multilateral, altså inngått mellom flere nordiske land. OECDs mønsteravtale er utarbeidet med sikte på i-land.¹⁶ FN har derfor utviklet en mønsteravtale som gjerne benyttes ved inngåelse av avtaler med u-land, og er mer fordelaktig for kildestaten. Ettersom de fleste skatteavtaler Norge har inngått er etter OECD's mønsteravtale vil denne være hovedfokuset for oppgaven.¹⁷

1.3 Kort om når personer og selskaper begrenset skattepliktig og hjemmehørende i Norge etter norsk internrett

En person er som hovedregel hjemmehørende i Norge dersom vedkommende oppholder seg mer enn 183 dager i løpet av en tolv månedersperiode eller mer en 270 dager i løpet av en trettiseks månedersperiode jf. skatteloven (sktl.) § 2-1 1, ledd. Ifølge sktl. § 2-1 9, ledd er en norsk arbeidstaker som er hjemmehørende i Norge globalskattepliktig til Norge for all inntekt som tjenes i Norge og i utlandet. Det er uten betydning om lønnsinntekten er fra norsk eller utenlandsk arbeidsgiver.¹⁸

Selskap mv. er som hovedregel hjemmehørende i Norge, og dermed skattepliktig, dersom selskapet er stiftet i henhold til norsk selskapsrett eller "*(...) har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet*" jf. sktl. § 2-2 7, ledd bokstav a og b. Det må således foretas en helhetsvurdering av hvor reell ledelse foreligger, dersom selskapet ikke er stiftet i Norge.

¹⁴ Se OECD artikkel 25 om Mutual Agreement Procedure

¹⁵ <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

¹⁶ Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave, 2017 s. 59 og 60

¹⁷ <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

¹⁸ Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017, s. 864

Av skatteloven § 2-3 1, ledd bokstav b fremgår det at personer og selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge er skattepliktige for "*formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket*". Dette er den norske internrettslige hjemmelen for kildeskatt.

For det første må det foreligge "inntekt av virksomhet." For å drive virksomhet må skattepliktige drive en aktivitet som tar sikte på å ha en viss varighet, har et visst omfang, er egnet til å gi overskudd, og drives for skattyters regning og risiko.¹⁹ Virksomhetsvurderingen tar utgangspunkt i skattepliktiges aktiviteter på globalt nivå, og ikke kun i Norge.²⁰

For det andre må skattepliktige "utøve eller delta i virksomheten." Virksomheten kan utøves ved at skattepliktige utfører aktiviteten selv eller at en annen avhengig mellommann utøver aktivitet på vegne av skattepliktige.

For det tredje må virksomheten "drives eller bestyres herfra", altså fra Norge. Enten må virksomhetsutøvelsen rent faktisk finne sted i Norge, ved skattepliktige selv eller ved representant. Eller så må virksomhetsutøvelsen "bestyres herfra", og innebærer at aktiviteten kontrolleres fra Norge.

Etter norsk rett kan det oppstå skatteplikt ved kjøp og salg av digitale tjenester og verdier etter hovedregelen om virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-30 jf. sktl. § 5-1, og det kan således oppstå begrenset skatteplikt etter reglene i sktl. § 2-3 førsteledd bokstav b. Det kan også være aktuelt å beskatte digitale eiendeler etter hovedregelen om realisasjon av formuesobjekt etter sktl. § 9-1.²¹

¹⁹ Se f.eks. HR-2017-627-A Raise og HR-2017-628-A Thinggaard

²⁰ Se Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017 s. 306

²¹ Se f.eks. Prinsipputtalelse fra skattedirektoratet fra 11.11.2013 "Bruk av bitcoins- skatte- og avgiftsmessige konsekvenser"

1.4 Kort om hvor skattepliktige er hjemmehørende eller begrenset skattepliktig etter skatteavtale

1.4.1 Hvor et selskap eller person hjemmehørende etter skatteavtale

Ifølge OECD's mønsteravtale artikkel 4 først ledd er personer eller selskapet i utgangspunktet hjemmehørende i det landet hvor personen eller selskapet er skattepliktig etter landets internrett. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig å være begrenset skattepliktig til det aktuelle landet. Videre må personen eller selskapet anses for å være et eget skattesubjekt.²² Dersom personen eller selskapet kun er skattepliktig til ett av de to landene etter deres internrett, vil dette landet være landet der personen eller selskapet er hjemmehørende.²³

Dersom en person er hjemmehørende etter begge lands internrett, reguleres forholdet av artikkel 4 annet ledd jf. bokstav a til d. Kriteriene er rangert, slik at dersom bostedsspørsmålet løses av kriterier høyere opp på listen vil det ikke være nødvendig å vurdere kriteriene lengre nede. Av hensyn til oppgavens omfang vil det ikke foretas en nærmere redegjørelse av disse vilkårene.

2. Hvordan beskattes digitale aktiviteter etter skatteavtale

2.1 Kort om begrepet fast driftssted

Hovedreglene om begrenset skatteplikt fremgår av skatteavtalen artikkel 5 om fast driftssted. Det foreligger også andre regler om begrenset skatteplikt, men disse får ikke anvendelse for de digitale eiendelene og tjenestene som nærmere drøftes i denne oppgaven, ettersom disse særskilt regulerer passivkapital plassering som utbytte, renter, royalties, arbeidsinntekt mv.²⁴

Nedenfor følger en kort presentasjon av skatteavtalens artikkel 5 før det foretas en drøftelse av om omsetning knyttet til digitale aktiviteter medfører at det kan etableres begrenset skatteplikt i et annet land enn det er hjemmehørende, og således at det foreligger en situasjon med juridisk internasjonal dobbeltbeskatning.

²² Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017 s. 151

²³ Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017 s. 197

²⁴ Se OECD mønsteravtale artikkel 7 til 21

Av skatteavtale artikkel 5 fremgår reglene om når det foreligger begrenset skatteplikt, herunder når det foreligger fast driftssted. Artikkelen er bygd opp slik at det er en generell formulering av fast driftssted i første ledd. Av art. 5 annet, tredje og fremgår det videre en del tilfeller som anses for å være fast driftssted som f.eks. et kontor, fabrikk, byggeplass mv. Videre er det i fjerde ledd opplistet en del tilfeller, herunder varelager, midlertidig opphold før levering og vedlikehold før levering til et annet selskap, som ikke anses for å være fast driftssted. Dette er støttefunksjoner, og medfører således isolert sett ikke at det foreligger et fast driftssted. Oppstillingene i artikkel 5 er ikke en uttømmende liste over hvilke tilfeller som er omfattet og unntatt, og det må således foretas en konkret vurdering.²⁵

Begrepet fast driftssted er definert slik i artikkel 5: "(...) the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on". Det må altså foreligge et forretningssted, som er fast, og det må utøves forretningsvirksomhet på dette stedet.²⁶

2.2 Hva kan utgjøre et forretningssted

2.2.1 Kan fysisk dataaktivitet anses for å utgjøre et forretningssted

For at det skal foreligge et fast driftssted etter artikkel 5 må det først og fremst foreligge et forretningssted. Det følger av kommentarene til mønsteravtalen at et forretningssted kan omfatte ethvert område, anlegg eller installasjon som brukes til virksomheten. Dette gjelder uavhengig av hvem som eier området, og bruken trenger således ikke være eksklusiv. Det er tilstrekkelig at området er til forrettningens disposisjon.²⁷ Det sentrale må således være at den inntektsgivende aktiviteten kan utføres på det aktuelle området.

Det foreligger ikke noen konkrete krav til størrelsen på objektet som utgjør et forretningssted, og en spillmaskin eller en brusautomat kan derfor etter omstendighetene anses for å være et forretningssted. Videre kreves det ikke at det er personer som er ansatt ved forretningsinnretningen for at dette skal utgjøre et

²⁵ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 2

²⁶ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 6

²⁷ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 11

forretningssted.²⁸

For eksempel vil en webdesigner, webutvikler eller musikkprodusent, som utfører sine oppgaver på en PC eller annet datautstyr, kunne anses for å være et forretningssted. Dette skyldes at det foreligger begrensede krav til størrelsen og omfanget av forretningsinnretningen så lenge denne er egnet til å skape inntekt.

2.2.2. Kan et nettsted eller andre automatiserte programmer anses for å være et forretningssted

Av OECDs mønsteravtale artikkel 5 fremgår det ikke klart om forretningsstedet må være fysisk, eller om også virtuelle steder som nettsider og andre ikke-fysiske områder kan anses for å være et forretningssted. Eksemplene som fremgår av artikkel 5 annet ledd som nevnt ovenfor viser til fysiske objekter, men dette utelukker imidlertid ikke at også andre forretningssteder etter ordlyden kan omfattes av artikkel 5.

Formålet med artikkel 5 synes å være at kildestaten skal ha beskatningsrett for verdiskapningen som har skjedd. Utviklingen og leveringen av en digital verdi må følgelig anses for å ha funnet sted der personell og utstyr er plassert, ettersom verdiene skapes her. På den annen side er selger avhengig av kunder for å få inntekt på sine digitale eiendeler og tjenester, og kan således tilsi at verdiskapningen skjer i markedslandet. Formålet utelukker derfor ikke at også omsetning av digitale eiendeler og tjenester kan anses for å være et forretningssted.

En nettside består rent faktisk av en HTML-protokoll, som er bygget opp av et kodespråk for å angi innholdet til nettsiden.²⁹ For å kunne lese eller oversette nettstedet, må det brukes en nettleser som f.eks. Google Chrome eller Microsoft Edge, som gir tilgang til innholdet.³⁰ Med andre ord kan en kunde ved bruk av en PC eller annet datautstyr, på et vis "besøke" nettsiden. F.eks. kan man virtuelt besøke Facebook, Youtube, Spotify, Finn.no, Nordnet, Nbx eller Airbnb. Ut i fra

²⁸ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 41

²⁹ <https://snl.no/HTML>

³⁰ https://snl.no/World_Wide_Web

overnevnte kan det derfor vært aktuelt å anse et nettsted for å være et fast forretningssted.

Nettsiden vil vanligvis være plassert på en server som kan være eid av skattepliktige selv eller være leid av en internett tilbyder (IPS) eller servertilbyder (web hosting).³¹ Eieren av HTML-protokollen kan altså plassere koden på en egen eid server eller en leid server. Brukeren vil derimot kunne befinne seg på et helt annet sted i verden.

De siste årene er det også blitt populært å «mine». Dette innebærer at det installeres et dataprogram på en eller flere maskiner som brukes til å verifisere blokkjeden, f.eks. innenfor kryptovaluta. Eieren av datamaskinen som utfører disse oppgavene kan da få kryptovaluta i belønning for aktiviteten som utføres. Denne dataprosessen genererer da inntekt uten behov for konstant menneskelig oppsyn.³² I likhet med en nettside består et slikt dataprogram av en datakode.

Ettersom «mining» skaper inntekt kan dette også være aktuelt å anse for å være et forretningssted. Forskjellen mellom «mining» og en ordinær nettside er at førstnevnte foregår på brukerens datamaskin, mens en nettside kjøres fra en server. Likheten er at begge innretningene er bygget opp av et kodespråk.

Av kommententarene til OECD's mønsteravtale fremgår det imidlertid at det må skilles mellom datautstyr, og programvaren som blir brukt eller lagret på datautstyret.³³ Dette må forstås som at koder som nettsider, spill, cloud-tjenester, «mining» eller annen programvare ikke anses for å være et virtuelt forretningssted isolert sett. Derimot vil den fysiske serveren eller datamaskinen som slike digitale eiendeler eller tjenester leveres fra kunne anses for å være et forretningssted.³⁴

³¹ OECD komm. 2017 art. 124. <https://www.ibm.com/cloud/learn/server-hosting>

³² <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>

³³ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 122 og 123. Se også Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017 s. 341 – 342

³⁴ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 124

Spørsmålet videre er om det er eieren av serveren, eller eieren av koden på serveren, skal anses for ha et forretningssted. Teknisk er det serveren som kjører og leverer koden til brukeren, og således skulle tilsi at det er serveren som utgjør forretningsstedet. Likevel er koden en forutsetning for at det er noe som kan kjøres og leveres til kunden, og løsningen er derfor ikke åpenbar.

Ifølge kommentarene til OECDs mønsteravtale anses ikke serveren for å være til disposisjon for eieren av kildekoden, og medfører at det er serveren som er forretningsstedet. Dette kan ved første øyekast virke merkverdig, ettersom koden kan endres, og således at innholdet på nettsiden endres uten at dette påvirker vurderingen av forretningssted. Det er likevel serveren som er det fysiske objektet, og som er styrene for etablering av et forretningssted. Hvem som er eier av koden har derfor ikke betydning for vurderingen av hva som er forretningsstedet.³⁵

2.2.3 Kan salg av virtuelle eiendeler utgjøre et forretningssted

Verdien av kryptovaluta og tokens har i løpet av de siste årene skutt i været. I slutten av november 2011 hadde Bitcoin en pris på i underkant av 3 dollar per stykk, mens prisen i dag er ca. 60 000 dollar.³⁶ På coinmarketcap.com fremgår det at det er ca. 15 000 ulike kryptovalutaer, men det antas at det eksisterer langt flere.³⁷

Inntekter tilknyttet virtuelle eiendeler fra «gaming» som f.eks. «skins» (virtuelle våpen) fra spillene CS:GO og Fortnite, eller «forundringspakker» (fotballkort) fra FIFA og Madden har også økt betydelig de siste årene. Eieren av sistnevnte spill, Electronic Arts, hadde inntekter på 800 millioner dollar knyttet til slike pakker. Dette tilsvarer 6,6 milliarder kroner.³⁸

Videre er det blitt mer og mer vanlig at brukere aksepterer å gi fra seg opplysninger om eget handlingsmønster, også kjent som brukerdata. Kommeriselle aktører bruker denne brukerdataen til å tilby skreddersydd markedsføring av egne

³⁵ OECD komm art. 5 pkt. 124

³⁶ <https://investor.dn.no/#!/Valuta/Y74/Bitcoin>

³⁷ <https://coinmarketcap.com/>

³⁸ <https://www.vg.no/nyheter/innenriks/i/MLjrgm/brukte-hele-loennen-paa-skins>
<https://www.dn.no/spill/fifa/electronic-arts/youtube/spillselskaper-tjener-milliarder-pa-omstridte-forundringspakker-youtube-stjerne-har-brukt-minst-et-femsifret-belop/2-1-373002>

produkter og tjenester, men også til videresalg til andre aktører som kan ha behov for brukerdataen til sine formål.

Dette er også virtuelle eiendeler som det tradisjonelle skattesystemet ikke har omfattet, og som har betydelige verdier. I en rapport fra forskningsrådet fremgår det at verdien av Facebooks data har nylig blitt estimert til å ligge et sted mellom 5 og 20 dollar per person i måneden.³⁹ I 2020 ble det estimert at Facebook har et sted omkring 1,82 milliarder brukere hver eneste dag.⁴⁰ Spørsmålet videre er om omsetning av slike virtuelle eiendeler kan utgjøre et forretningssted.

Handel av kryptovaluta, tokens og virtuelle verdier tilknyttet spill handles på plattformer som Kucoin, Binance, Coinbase og Steam. Dette er nettsider som er bygget opp av en HTML-kode, og i lys av kommentarene knyttet til forholdet mellom server og nettside, foreligger det få gode grunner til å anse disse handelsplattformene som forretningssted. Markedet knyttet til brukerdata er ikke like åpent som handelsplattformene som er nevnt ovenfor, men krever henvendelsene til de aktørene som besitter brukeropplysningene. Også for brukerdata vil det være serveren som innehar opplysningene, og som vil være det fysiske objektet holdepunktet som verdien knytter seg til.

Bitcoin og tokens kan også til en viss grad sammenlignes med andre investeringsobjekter som f.eks. aksjer, obligasjoner og finansielle instrumenter. En utvidende tolkning av disse bestemmelsene er neppe aktuelt uten rettskildemessig dekning. Etter omstendighetene kan likevel passiv avkastning ved utlån av kryptovaluta klassifiseres som rentebetaling, eller inntekt fra token som knytter seg til bruk av en patent eller merkevare kan klassifiseres som en royalty betaling, og således medføre begrenset skatteplikt etter artikkel 11 og 12.

Til sammenligning med fysisk datarelatert aktivitet som webdesign, programmering og webutvikling kan også den fysiske aktiviteten knyttet til kjøp og salg av krypto, virtuelle eiendeler fra spill og brukerdata etter omstendighetene anses for å være et forretningssted.

³⁹ verdien-i-data-hvordan-sikre-fellesskapets-interesser.pdf (forskningsradet.no)

⁴⁰ <https://e24.no/boers-og-finans/i/7KKqzV/182-milliarder-bruker-facebook-hver-eneste-dag>

2.3 Når foreligger det et fast forretningssted

Det andre vilkåret for at det skal etableres et fast driftssted i kildestaten er at forretningsstedet er fast. Det kreves imidlertid ikke at forretningsstedet permanent er festet til bakken slik som ordlyden kan tilsi. Ifølge kommentarene til mønsteravtale må det foreligge tilknytning mellom forretningsstedet og et spesifikt geografisk området. Forretningsstedet må også være plassert på dette geografiske området i en viss tidsperiode. Av kommentarene fremgår det at det i utgangspunktet ikke kan etableres fast forretningssted i løpet av en kortere periode enn seks måneder.⁴¹

Om det foreligget et fast sted må også sees i sammenheng med den virksomhet som utøves. Dersom aktiviteten som utføres er innenfor en bransje hvor det er naturlig at det er noe bevegelse kan det blir problematisk å anse virksomheten for å ha et fast forretningssted. Det kan likevel foreligge et fast forretningssted dersom virksomhetens aktiviteter naturlig utøves på et bestemt sted, og stedet og aktiviteten kan identifiseres som et "coherent whole commercially and geographically." Hva som nærmere ligger i at det må foreligge en kommersiell og geografisk sammenhengende helhet er ikke klart. Utgangspunktet må likevel være at virksomheten ikke må utøves med for stort geografisk mellomrom, og såldes vært utført på et sted. Etter omstendighetene kan det også foreligge flere faste forretningsinnretninger.⁴²

Av kommentarene til mønsteravtalen fremgår det imidlertid at det ikke er tilstrekkelig at aktiviteten foregår på et begrenset geografisk område, dersom det ikke er kommersiell helhet. Som eksempel nevnes det at en maler får i oppgave å male en rekke kontorlokaler i samme bygg, men fra flere ulike oppdragsgivere som ikke har sammenheng med hverandre. Ettersom dette ikke er et stort maleoppdrag, men flere mindre oppdrag, vil ikke disse sees i sammenheng og derfor ikke være et fast forretningssted. Dersom maleoppdraget derimot hadde

⁴¹ OECD komm. 2017 art. 5. pkt. 28. Det kan også være tilfeller der aktivitet under seks måneder medfører fast driftssted. F.eks. dersom virksomheten naturlig er av midlertidig karakter, og det ikke drives tilsvarende virksomhet i hjemstaten, så vil tilknytningen til kildestaten være særlig sterk se nærmere OECD komm. 2017 art 5. pkt. 30

⁴² OECD komm. 2017 art. 5. pkt. 22. Se også Alaska-dommen, Rt. 1984 s. 99. Dommen kan tolkes som at omreisende virksomhet normalt ikke anses som utøvd gjennom et fast forretningssted

vært gitt av en oppdragsgiver om å male flere kontorlokaler i bygget, og ikke flere oppdragsgivere, så hadde dette vært ansett for å være et fast forretningssted.

Eksempelet fra kommentarene kan virke noe uheldig, ettersom maleren utfører samme type aktivitet på et begrenset geografisk område, og kunne således anses for å utgjøre en sammenhengende helhet ettersom det er samme type oppdrag som utføres. I vurderingen av om forretningsstedet er fast viser imidlertid eksemplet at det av betydning om det foreligger et eller flere oppdragsgivere.⁴³

2.3.1 Kan fysisk dataaktivitet anses for å utgjøre et fast forretningssted

Spørsmålet er således om fysisk dataaktivitet kan anses for å være et fast forretningssted. I denne sammenheng er Rt. 1994 s. 752 Alphawell relevant, ettersom den gjaldt spørsmål om det forelå en fast kontorplass. Selskapet Alphawell AS inngikk avtale med Statoil. Den ansatte i Alphawell skulle arbeide inntil 9 måneder per år under ledelse av Statoil, og ca. 6 måneder skulle tilbringes i Norge. Ved de ulike oppholdene ble den ansatte tildelt ulike kontorer ved Statoils lokaler, både i Stavanger og Bergen. Høyesterett mente, særlig på bakgrunn av at den ansatte ble tildelt forskjellige kontorplasser på ulike steder og tidsfaktoren, at dette ikke kunne karakteriseres som et fast kontorsted. Dommen er imidlertid omdiskutert, og det er ikke sikkert at resultatet ville blitt det samme i dag.⁴⁴ Dommen viser imidlertid at dersom det er en viss spredning i hvor kontorarbeidet utføres så kan dette medføre at forretningsstedet ikke er fast.

Etter omstendighetene vil altså fysisk dataaktivitet på et og samme sted utgjøre et fast forretningssted dersom vilkåret om tid er oppfylt. Om virksomheten har inngått en leieavtale som innebærer valgfri kontorplass innen en og samme etasje i et kontorbygg vil nok også vilkåret være oppfylt. Derimot er det mer usikkert om vilkåret er oppfylt dersom den valgfrie kontorplassen gjelder hele bygningen, og således at det vil være en del spredning i hvor aktiviteten finner sted. Dersom virksomheten holder seg innenfor samme bygg må dette antas å være tilstrekkelig for at kravet til fasthet er oppfylt.

⁴³ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 22.

⁴⁴ Internasjonal inntektsskatterett, 5. utgave, 2017 s. 199

Ved vurderingen av om kontorplassen anses for å være et fast forretningssted er det også relevant å se nærmere på om det foreligger en eller flere oppdragsgivere ifølge maler-eksemplet fra kommentarene til OECD mønsteravtale.⁴⁵ En webutvikler, webdesigner eller programmerer vil ofte ha flere ulike oppdragsgivere dersom disse er selvstendig næringsdrivende. Om tilfellene sammenlignes direkte kan dette tilsi at slikt aktivitet ikke kan medføre at det foreligger et fast driftssted.

En vesentlig forskjell er imidlertid at en maler fysisk må forflytte seg for å utføre arbeidet for ulike oppdragsgivere. Til sammenligning må ikke webdesigneren forflytte seg for å utføre arbeid, men det kan derimot være andre praktiske årsaker til bevegelse som ikke har sammenheng arbeidet. Tilfellene er derfor ikke direkte sammenlignbare, og bør således ikke medføre samme resultat. Hvilken type aktivitet som utføres kan derfor ha betydning ved vurderingen av om forretningsstedet er fast.

2.3.2 Kan en server anses for å være et fast forretningssted

Det er i utgangspunktet lite praktisk å flytte på en server, ettersom denne kan fungere mer eller mindre uavhengig av hvor den er plassert. Likevel kan det være aktuelt å flytte serveren innad i et rom, internt i et bygge eller til et annet land og således medføre bevegelser av ulike størrelser. I likhet med fysisk dataaktivitet som ble nevnt ovenfor må det antas at flytting innad i et sammenhengende bygg må være innenfor rammene som gjelder for fasthet.

Videre må det vurderes om det er av betydning om det foreligger en eller flere oppdragsgivere i lys av maler eksemplet fra kommentarene til OECD's mønsteravtale. En server og en maler er i utgangspunktet ikke to sammenlignbare tilfeller, ettersom førstnevnte er en maskin mens sistnevnte er en person. Dette tilsier at antall oppdragsgivere ikke skal ha betydning. Likevel anses både maskinen og personen for å være forretningssteder, og tilsier at konklusjonen må være at antall oppdragsgivere også har betydning ved vurderingen av fastheten til

⁴⁵ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 22.

en server.

En server kan i utgangspunktet ha et betydelig antall oppdragsgivere knyttet til å levere tjenester for flere ulike kunder. I likhet med fysisk dataaktivitet er ikke utførelsen serverens oppgaver betinget av fysisk forflytning, og tilsier at resultatet bør bli tilsvarende. Det vil være uhensiktsmessig å skille mellom fysisk dataaktivitet og plassering av en server, så lenge den geografiske plasseringen er den samme.⁴⁶ Dersom serveren befinner seg innen samme bygning i 6 måneder bør derfor fasthetskravet anses for å være oppfylt.

2.4 Utføres det virksomhet gjennom forretningsstedet

For at det skal kunne anses å foreligge et fast driftssted, må den aktuelle virksomheten (business) utføres gjennom et forretningssted. Begrepet virksomhet er ikke nærmere definert i OECD's mønsteravtale, og må derfor bero på internretten til skatteavtalelandene jf. OECD artikkel 3 annet ledd. Det foreligger således virksomhet dersom aktiviteten har et viss varighet og omfang, drives for egen regning og risiko, og er egnet til å gå med overskudd over tid.⁴⁷

Av OECD's kommentarer fremgår det at virksomhetens aktivitet enten kan utføres av personell eller av automatiserte prosesser. Dette tilsier at det ikke kreves fysisk menneskelig aktivitet slik som etter norsk internrett. Det foreligger ifølge kommentarene heller ikke et krav om at virksomheten må være produktiv.⁴⁸ Hva som menes med produktiv er ikke klart, men dette kan forstås som at aktiviteten ikke må være effektiv for at vilkåret anses oppfylt. Videre vil ikke passiv kapitalavkastning medføre at det foreligger en virksomhet selv om disse inntektene innvinnes gjennom et forretningssted.⁴⁹

2.4.1 Kan det utføres virksomhet gjennom en datamaskin

Det er ikke tvilsomt at fysisk dataaktivitet kan utgjøre virksomhet. Dersom f.eks. webutvikleren har kjøpt alt datautstyr selv, har inntekter som overstiger

⁴⁶ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 125

⁴⁷ Se oppgavens punkt 1.3

⁴⁸ OECD komm. 2017 art. 5 pkt. 7, 35 og 39

⁴⁹ Norsk internasjonal skatterett, 2. utgave, 2017 s. 353

kostnadene og ikke driver med andre aktiviteter, er dette forhold som vil kan tilsi at virksomhetskravet er oppfylt.

Om det derimot foreligger en arbeidsgiver som dekker kostnadene, og aktiviteten bærer preg av å være hobbybasert, vil det derimot være vanskelig å konkludere med at det foreligger virksomhet (business) etter artikkel 5.

2.4.2 Kan det utføres virksomhet gjennom en server

En server kan isolert sett ikke anses for å drive virksomhet, ettersom denne ikke har noen funksjon uten et nærmere innhold. For at det skal foreligge et fast driftssted må følgelig eieren av serveren være den samme som eier kildekoden. Dersom en server skal anses for å drive virksomhet må denne levere en digital vare eller tjeneste som er egent til å gå med overskudd over tid, ha aktivitet av en viss varighet og omfang, og drives for egen regning og risiko.

En nettbutikk som har kildekoden på en server vil gjerne ha som forretningsmodell å kjøpe eiendeler fra leverandør, og deretter videreselger disse til sine kunder via nettbutikken. Det er ikke tvilsomt at en nettbutikk er egnet til å gå med overskudd over tid. Ifølge kommentarene fra OECD kan automatiserte prosesser oppfylle aktivitetskravet, slik at en server som brukes til å ha aktivitet av visst omfang og varighet vil anses for å være tilstrekkelig. Serveren med nettbutikk vil også drive for egen regning og risiko ettersom det foreligger risiko for varelager, vedlikehold mv. Dette tilsier således at en server kan utføre virksomhet via en nettside.

Videre må det vurderes om andre former for nettsider som ikke driver tradisjonell handel kan anses for å drive virksomhet gjennom en server. Nettsider som Youtube, Spotify, Airbnb, Finn.no o.l selger ikke egne produkter, og er i utgangspunktet gratis å benytte. Selv om disse nettsidene ikke direkte kjøper og selger produkter, men videreformidler andres verdier, er nettsidene egnet til å gå med økonomisk overskudd. Dette kan være annonseinntekter eller at kunden kjøper seg reklamefri tilgang til innholdet på nettsiden. For slike nettsider følger det også store driftskostnader til vedlikehold og oppgraderinger som tilsier at vilkårene om regning og risiko er oppfylt.

Noen nettsider som drives fra en server er derimot gratis å bruke i bytte mot at brukeren gir fra seg brukerdata. Spørsmålet er da om det er nødvendig at betalingen er kontant, eller om også kundedata kan tilfredsstille kravet om økonomisk overskudd for å drive virksomhet. Slik brukerdata kan sammenlignes med naturalytelse som betaling, som har økonomisk verdi, og tilsier at også betaling med brukerdata kan oppfylle vilkåret. Hvordan slik brukerdata skal verdsettes og innrapporteres er derimot et annet spørsmål som enda ikke er avklart, og det ligger nok her betydelige mengder med skjulte verdier.

Det kan heller ikke være noe forskjell mellom en nettside og et dataprogram som miner, bortsett fra at i førstnevnte tilfellet skjer virksomheten på en server, mens i sistnevnte tilfelle er det en datamaskin som virksomheten drives gjennom. Det kan heller ikke være av betydning at mining-virksomheten får betalt i kryptovaluta, og ikke kontantbetaling (fiat), ettersom krypto har økonomisk verdi.

Teknisk vil også kryptovaluta, tokens og andre virtuelle eiendeler være en kode som flyttes fra selger til kjøper. I motsetning til tilfellene som er nevnt ovenfor er det den virtuelle eiendelen som omsettes, og foreligger således ikke en aktivitet på samme måte som en server eller datamaskin, ettersom dette er enkeltstående transaksjoner. Dersom det installeres et dataprogram som er programmert til å kjøpe og selge kryptovaluta etter nærmere bestemte premisser kan dette derimot anses for å være virksomhet, ettersom det da er datamaskinen som utfører aktiviteter av en viss varighet og i et større omfang.⁵⁰

2.5 Kan fysisk arbeid knyttet til data, nettsider, servere eller datamaskiner unntas fra reglene om fast driftssted etter artikkel 5 (4)

Om det foreligger fast driftssted etter hovedregelen i artikkel 5 (1) kan skattepliktige likevel være unntatt dersom et av unntakene i artikkel 5 (4) anvendes. Ingen av alternativene i bokstav a til d kommer til anvendelse, ettersom disse blant annet gjelder bruk av et området til lagring, oppbevaring, visning og levering av fysiske varer mv. Av bokstav 5 (4) bokstav e og 5 (4) annet ledd fremgår det imidlertid at dersom det utføres forberedende og hjelpende aktiviteter

⁵⁰ Slike programmer omtales gjerne som botter eller som artificial intelligence (AI)

(preparatory or auxiliary character), som ikke er en del av kjernevirksomheten (any other activity), så vil det ikke foreligge et fast driftssted.⁵¹

Ved vurdering skal det ifølge kommentarene hensyntas om “the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole.”⁵² Kommentarene gir begrenset med veiledning, men må kunne tolkes som at kjernevirksomheten må sammenlignes med de aktuelle aktivitetene, herunder fysisk dataaktivitet, servere og dataprogrammer.

En webdesigner eller programmerer som skaper koder til bruk på nettsider eller programmer vil isolert sett utøve sin kjernevirksomhet dersom disse lager og selger slike produkter. Opprettelse av en nettside eller endring av utseende og funksjoner har imidlertid ingen direkte sammenheng med nettsiden kjerneaktivitet om kjøp og salg av varer og tjenester. Om en nettbutikk ansetter eller leier en webdesigner for å lage eller endre en nettside vil denne aktiviteten kunne anses som for å være forberedende og hjelpende aktiviteter til kjøp og salg, og således medføre unntak fra reglene om fast driftssted.

Spørsmålet er videre om aktiviteten til en server kan anses for å være hjelpevirksomhet. En server som brukes til å foreta en leveranse har ikke annen selvstendig funksjon utover å være en lagringsplass, og tilsier at en server har en hjelpefunksjon. Av kommentarene fremgår det imidlertid av sammenhengen at dersom viktige funksjoner eller kjernefunksjonene for virksomheten er gjennomført gjennom en server vil dette medføre at det foreligger et fast driftssted. Dersom hele nettbutikken eller handelsplattformen kjøres gjennom en server så vil unntaket derfor ikke komme til anvendelse. For mining vil datamaskinen i seg selv utgjøre virksomheten, og serverproblematikken vil derfor ikke oppstå.

⁵¹ OECD komm. art 5 pkt. 58

⁵² OECD komm. art. 5 pkt. 59

3. Tilpasningsmuligheter og avsluttende bemerkninger

Oppgaven viser at nåværende rettstilstand åpner enkle tilpasningsmuligheter ved å begrense den fysiske tilstedeværelsen i kildestaten, og dermed unngå å etablere fast driftssted.

Dersom skattepliktige er skattemessig hjemmehørende i utlandet, og driver med kjøp og salg av digitale eiendeler og tjenester til kunder som geografisk er plassert i Norge, så vil ikke denne inntekten komme til beskatning i Norge, ettersom tilbyderen ikke rent faktisk fysisk oppholder seg her. Den utenlandske tilbyderen kan da ha hovedkontor i et lavskatteland, men likevel konkurrere på lik linje med norske aktører i samme marked, og dermed ha store skattemessige fordeler.⁵³ Dette er svært uheldig både av skattemessige hensyn og av konkurransemessige hensyn.

Gjennom Pillar 1 og 2 har OECD forsøkt å løse slike utfordringer ved at markedsstaten skal tilordnes en mindre del av profitten, og at det skal foreligge en global minimums skatterate. Begrunnelsen for Pillar 1 og 2 synes å være at markedsstaten skal ha en del av profitten som følge av at deler av «super profitten» er betinget av tilgang på deres innbyggere. Det viktigste for OECD fremstår likevel som at inntekten beskattes et eller annet sted til en minimums skattesats. OECD Pillar 1 og 2 kan derfor ikke tolkes som at vi vil oppleve et skifte fra et kildestatsprinsipp som knytter seg til forretningssted og over til at inntekten skal tilordnes markedsstaten.

Selv om det er mange spørsmål som er uavklart når det gjelder OECD's Pilar 1 og 2, som blant annet hvordan inntektene skal allokere og fordeles, kan en slik skjematisk tilordning av inntekt likevel være et steg i riktig retning for å fange opp inntektene fra kjøp og salg av digitale eiendeler og tjenester.

⁵³ Se sktl. § 10-63

Kildeliste

OECD

Mønsteravtale

Kommentarer

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

Taxing Virtual Currencies An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues

Høyesterettsdommer

HR-2017-627-A Raise

HR-2017-628-A Thinggaard

Rt. 1994 s. 752 Alphawell

Rt. 1984 s. 99 - Alaska

Prinsipputtalelse fra skattedirektoratet

Prinsipputtalelse fra skattedirektoratet fra 11.11.2013 "Bruk av bitcoins- skatte- og avgiftsmessige konsekvenser"

Fagbøker

Skatteparadis 1. utgave 2020 - Fredrik Zimmer

Norsk bedriftsskatterett 10 utgave 2018 - Benn Folkvord, Eivind Furuseth mfl.

Norsk internasjonal skatterett 2. utgave 2017 - Henning Naas mfl.

Internasjonal inntektsskatterett 5. utgave 2017 – Fredrik Zimmer

Artikler og nettsider

Inntekt fra aktivitet på internett - Skatteetaten

Skatteavtaler mellom Norge og andre stater - regjeringen.no

verdien-i-data-hvordan-sikre-fellesskapets-interesser.pdf (forskningsradet.no)

HTML – Store norske leksikon (snl.no)

World Wide Web – Store norske leksikon (snl.no)

What is Server Hosting? | IBM

Bitcoin valutakurs BTC NOK - DN Investor

<https://coinmarketcap.com/>

– Brukte hele lønnen på «skins» – VG

Spillselskaper tjener milliarder på omstridte forandringspakker – Youtube-stjerne
har brukt «minst et femsifret beløp» | DN

1,82 milliarder bruker Facebook hver eneste dag – E24