

UiO : **Det juridiske fakultet**

Digitalisering av økonomien: utdaterte skatteregler?

En løsning gjennom unilaterale nasjonale lover eller en koordinert konsensusbasert global løsning?

Kandidatnummer: 663

Leveringsfrist: 25.11.2019 kl. 12.00

Antall ord: 17877



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensning	2
1.3	Fremstillingen videre	3
1.4	Rettskilder og metode	3
1.4.1	Metode for denne oppgaven	3
1.4.2	Intern rett	4
1.4.3	Skatteavtaleretten.....	4
2	HVA ER DIGITAL ØKONOMI?	6
3	GJELDENDE SKATTEREGLER OG DERES (BEGRENSEDE) ANVENDELSE PÅ DEN DIGITALE ØKONOMIEN.....	9
3.1	Intern rett.....	9
3.1.1	Skatterettslige utgangspunkter.....	9
3.1.2	Kan vi skattlegge utenlandske digitale selskaper etter sktl. § 2-3 (1) b)?	10
3.1.3	Hvis skattepliktig, hva skal skattlegges?	16
3.2	Skatteavtaleretten	16
3.2.1	Utgangspunkter.....	16
3.2.2	Fast Driftssted.....	18
3.2.3	Unntak for aktivitet av «preparatory or auxiliary character», jf. art. 5 (4).	22
3.2.4	Hvilke inntekter skal skattlegges?	23
3.3	Utdaterte regler og behovet for nye	24
4	NYE UTENLANDSKE NASJONALE SKATTEREGLER	25
4.1	Ukoordinerte nasjonale regler	25
4.1.1	Innledning.....	25
4.1.2	Digital Service Tax (DST) i Storbritannia.....	27
4.1.3	India og Significant Economic Presence	38
4.2	Er det behov for en koordinert konsensusbasert global løsning?.....	42
5	EN GLOBAL LØSNING PÅ TRAPPENE?	43
5.1	BEPS og Inclusive Framework	43
5.1.1	Innledning	43
5.1.2	Action 1 Final Report (2015).....	44
5.1.3	Interim Report (2018).....	45

5.1.4	Programme of Work	46
5.1.5	«Unified Approach» under pilar 1.....	48
6	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	50
	LITTERATURLISTE.....	52

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Temaet for denne oppgaven er skattlegging av den digitale økonomien. Med skattlegging av den digitale økonomien menes i denne oppgaven muligheten til å skattlegge et selskap som gjennom digitale plattformer er økonomisk aktiv i et annet land enn der det er hjemmehørende.

Siktemålet med oppgaven er først å vurdere hvorvidt gjeldende skattelover i Norge og skatteavtalene er utdatert med tanke på å skattlegge den digitale økonomien. Deretter, om nye lover og regler bør innføres unilateralt eller gjennom en koordinert konsensusbasert global løsning. Utfordringen ved skattlegging av den digitale økonomien er i stor grad hvordan man skal allokere skatterettighetene mellom landet der verdiene skapes og landet selskapet er hjemmehørende.

De nåværende internasjonale skattereglene er bygget på et system med fysisk tilstedeværelse, gjerne omtalt som et «brick and mortar»-samfunn. Reglene er altså basert på at selskapene må være fysisk til stede der verdiene skapes - gjerne betegnet «markedsstaten» - for at de skal kunne skattlegges der.

Med den digitale transformasjonen kan imidlertid selskaper være tungt involvert i det økonomiske liv i et annet land enn sitt eget, uten å ha fysisk tilstedeværelse. I praksis kan dermed verdiskapningen i et selskap skje et helt annet sted i verden enn der selskapet formelt er registrert, uten at dette hensyntas i beskatningen.

Som resultat av dette har data, digital informasjon, overtatt posisjonen som verdens mest verdifulle vare over olje.¹ På listen over verdens største selskaper etter markedsverdi er seks av de ti høyest rangerte selskapene basert på digital handel av varer og tjenester.²

Selskaper med en digital side er involvert i det økonomiske liv i de fleste land i dag, men de færreste land har mulighet til å skattlegge dem. Eksempelvis var gjennomsnittlig skattebyrde for vanlige tradisjonelle selskaper 23.2% i Europa i 2017, mens for digitale selskaper var den kun 10.1%.³ Dette bidrar til en konkurranseskjevhet i markedet og uthuling av skatteprovenyet.

¹ Economist.com (2017)

² Miller (2019)

³ COM/2017/0547 final

Skatteutfordringene aktualiseres både i forbindelse med spørsmål om hvordan en stat kan skattlegge den digitale økonomien, og på hvilken måte skattleggingen kan gjennomføres. Inclusive Framework, et samarbeidsorgan under Organization for Economic Development and Co-operation (heretter OECD) som består av 135 land, er midt i en prosess for å finne fram til en global koordinert løsning på utfordringen. Samtidig har flere og flere land innført egne tiltak for å sikre seg et visst skatteproveny fra den digitale økonomien.

Spørsmålet om skattlegging av digitale selskaper har også vært oppe i Norge. I løpet av det siste året har det blitt fremmet to forslag for Stortinget om å ta steg for å sørge for hardere skattlegging av multinasjonale digitale selskaper.⁴

Det er ikke lenger noe skarpt skille mellom den digitale økonomien og økonomien ellers. Dette har skjedd ved at større og større deler av de tradisjonelle selskapene digitaliseres. De fleste selskaper har dermed mulighet til å ha en økonomisk ikke-fysisk tilstedeværelse i markedsstaten. Et spørsmål er derfor om man bør begrense reglene til de store digitale selskapene eller om man skal la reglene favne bredt.

Spørsmålet er også hvorvidt man bør vente på en global koordinert løsning, herunder hvilke eventuelle risikoer og utfordringer unilaterale bestemmelser vil kunne medføre for det internasjonale markedet. Utfordringen ved utforming av nye skatteregler er en underliggende konflikt mellom hjemstat og markedsstat om hvem som bør ha krav på skatteprovenyet. Det vil si i hvor stor grad skattlegging i markedsstaten - «kildeprinsippet» - skal gis plass som unntak fra hjemstatens rett til å skattlegge - «globalinntektsprinsippet».⁵

1.2 Avgrensning

Jeg velger å avgrense denne oppgaven til spørsmål som gjelder direkte skatt, herunder inntektsskatt. Spørsmål som knytter seg til indirekte skatter, som merverdiavgift, vil ikke behandles. Oppgaven avgrenses også til kun å omfatte direkte skatt av selskaper siden gjeldende og foreslåtte regler knytter seg til selskapers inntekt gjennom digitale midler.

EØS-rettslige skattespørsmål vil ikke bli behandlet. Grunnen til avgrensningen er oppgavens fokus på behovet for en global løsning. FNs modellavtale vil heller ikke omtales nærmere siden den kun er en mønsteravtale for skatteavtaler mellom i- og u-land.

Ytterligere avgrensninger vil bli gjort fortløpende der det er naturlig.

⁴ Se Dokument 8:69 S (2018–2019) og Dokument 8:160 S (2018–2019).

⁵ Zimmer (2017) s. 24-25.

1.3 Fremstillingen videre

For å besvare spørsmålet om vårt skattesystem er utdatert med tanke på å skattlegge den digitale økonomien er det nødvendig å analysere og vurdere gjeldende rett.

I påfølgende kap. 1.4 vil metoden og rettskildebildet for både den norske skatteretten og skatteavtaleretten gjennomgås. Deretter vil begrepet *den digitale økonomien* forklares i kap. 2. Gjennomgangen av metoden og forklaringen av begrepet *den digitale økonomien* er nødvendig for å legge grunnlaget for analysen av gjeldende rett i kap. 3.

I kap. 3.1 vil jeg vurdere om den digitale økonomien kan skattlegges etter den norske skatte- loven; den interne skatteretten. Deretter vil samme vurdering av skatteavtaleretten følge i kap. 3.2.

Når det konkluderes med at gjeldende rett ikke er egnet til å skattlegge den digitale økono- mien, er det behov for å vurdere alternative løsninger. En mulig løsning er å innføre unilaterale nasjonale regler. Ettersom Norge ikke har slike regler, er det nødvendig å se på andre lands rett.

En analyse og vurdering av lover som skal innføres i Storbritannia og India vil følge av kap. 4. Jeg har valgt disse lovene grunnet språk, tilgjengelighet og at de gir et bilde på de lovene som innføres i andre land. Vurderingen går ut på hvorvidt lovene er egnet til å skattlegge den digitale økonomien og eventuelt hvilke internasjonale utfordringer de skaper.

Det vil deretter, i kap. 4.2, vurderes om det er behov for et globalt koordinert system og hvor- vidt det er behov for det før ytterligere nasjonale regler innføres. Avslutningsvis, i kap. 5, skal jeg gjennomgå det internasjonale arbeidet innenfor skattlegging av den digitale økonomien. Dette for å se hvilke løsninger som er aktuelle og hvor langt unna man er en koordinert kon- sensusbasert global løsning.

1.4 Rettskilder og metode

1.4.1 Metode for denne oppgaven

I den delen av oppgaven som omhandler gjeldende rett, kap. 3, vil det være metoden og retts- kildebildet skissert nedenfor som vil bli brukt. Kapittelet omhandler både norsk internrett og internasjonal skatteavtalerett. Med intern rett menes her den norske skatteretten. Skatteavtale- retten er de regler som er fremforhandlet mellom stater og som regulerer skattefordelingen mellom dem, i vårt tilfelle Norge og andre land. For å si noe om metoden og rettskildebildet i skatteavtaleretten finner jeg det relevant å si noe om skatteavtalenes rolle i norsk rett.

I delen som handler om utenlandske nasjonale lover, kap. 4, vil rettskilde- og metodebruk gjennomgås særskilt der.

I den siste delen av oppgaven, kap. 5, vil det i hovedsak være bruk av rapporter fra OECD og juridisk teori som vil utgjøre grunnlaget for å si noe om mulige kommende globale løsninger.

1.4.2 Intern rett

Den norske skatteretten vurderes på bakgrunn av alminnelig rettskildelære i norsk rett.⁶ Til forskjell fra andre rettsområder trekkes også skattemyndighetenes praksis og administrative uttalelser, som Skatte-ABC, inn. Det er ikke tvilsomt at sistnevnte kilder generelt tillegges rettskildemessig vekt i skatterettslige spørsmål, selv om vekten i det konkrete tilfellet kan være noe omdiskutert.⁷ En nærmere analyse av generelle juridiske metodespørsmål faller utenfor denne oppgaven.

Et særtrekk ved rettskildebildet i skatteretten er det store tilfanget av skatteavtaler. Norge har inngått skatteavtaler med 90 stater, herunder en multilateral avtale for Norden.⁸ Skatteavtalene, rent teknisk bilaterale traktater, overstyrer dels norsk rett i og med at Norge gjennom traktatene har lempet skattleggingsretten sin.

1.4.3 Skatteavtaleretten

1.4.3.1 *Skatteavtalenes rolle i norsk rett*

Grl. § 26 (1) sier at Kongen, regjeringen, kan «inngå og oppheve forbund», herunder traktater. Det følger imidlertid videre av Grl. § 26 (2) at traktater - i dette tilfellet skatteavtaler - «av særlig stor viktighet» først blir bindende etter Stortingets samtykke. En naturlig spørkelig forståelse av Grl. § 26 (1) og (2) er at det bare er traktater som ikke er «av særlig stor viktighet» som blir bindende når Kongen, regjeringen, har inngått traktaten. I disse tilfellene skal Stortinget kun bli informert, jf. Grl. § 75 g).

En naturlig forståelse av «særlig stor viktighet» er at traktaten må gjøre inngrep i en rettstilstand som regjeringen ikke har kompetanse til å endre alene, en kompetanse som er tillagt Stortinget. Endring av gjeldende lover vil være et slikt område, jf. grl. § 76 første ledd. Samme forståelse er lagt til grunn av Zimmer.⁹

⁶ Naas m.fl (2017) s. 75

⁷ Jf. eksempelvis HR-2019-1726-A, HR-2018-2338-A, HR-2018-570-A

⁸ Finansdepartementet (2019)

⁹ Zimmer (2017) s. 64.

Skatteavtalene vil alltid gjøre inngrep i skatteretten siden de lempet på Norges beskatningsrett etter skatteloven. Skatteavtaler må derfor anses som traktat av «særlig stor viktighet».

Det følger imidlertid av dobbeltbeskatningsloven § 1 at ved inngåelse av en skatteavtale, som er gjensidig bebyrdende for begge stater, er regjeringen tildelt kompetansen til å «fastsette regler for deling av skattefundamentene». Det følger av blant annet Rt-2015-513 at bestemmelsen må forstås slik at regjeringen, med Stortingets forhåndssamtykke, er tildelt kompetanse til å inngå skatteavtaler med umiddelbar bindende effekt. Skatteavtalen får dermed «virkning som norsk rett», det vil si «samme trinnhøyde» som formell norsk lov, jf. Rt-1994-132.

Som Zimmer oppsummerer, innebærer bestemmelsen en «forhåndinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett og samtidig en delegasjon av lovgivningsmyndighet til Kongen og Stortinget i plenum».¹⁰

Det følger videre av sktl. § 2-37 (1) at skatteplikten etter skatteloven kan «begrenses ved bestemmelse i avtale inngått i medhold av» dobbeltbeskatningsloven. Med «avtale» siktes det til skatteavtale. Motsetningsvis kan det forstås slik at skatteavtalene ikke kan pålegge skjerpet skatteplikt.

Denne forståelsen følger også av Rt-1994-132 der førstvoterende skriver at «reglene i en skatteavtale neppe kan føre til skjerpet beskatning i forhold til det som ville følge av intern rett». Dette er også videre lagt til grunn i Rt-2015-513-A34, Rt-2011-1581-A36, Rt-2008-577-A41 m.fl. Skatteavtalene kan med dette kun føre til lemping av skattebyrde.

1.4.3.2 Rettskilder og metode i skatteavtaleretten

1.4.3.2.1 Internasjonal traktatstolkningsmetode

Selv om skatteavtalene har trinnhøyde som norsk lov, er de fortsatt å anse som traktater ved anvendelse og tolkning av bestemmelsene. Det vil si at det ikke er den norske metodelære som brukes, men en internasjonal traktatstolkningsmetode.

Høyesterett sa det klart i Rt-1994-752, om en britisk eksperts konsulent tjenester for Statoil i Norge, at «[s]katteavtalen må som traktattekst tolkes på bakgrunn av de folkerettslige regler om tolkning av traktater».

Til tross for at Wienkonvensjonen ikke er ratifisert av Norge, er den ansett som folkerettslig sedvane. Dette ble også lagt til grunn i Rt-2008-577, om skattemessig bosted i USA eller

¹⁰ Zimmer (2017) s. 64-65.

Norge. Der uttalte førstvoterende at «[s]katteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien- konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane». Denne rettsforståelse ble lagt til grunn både i Rt-2004-957 og Rt-2011-1581.

Det følger av Wienkonvensjonens art. 31 og folkerettslig sedvane at «[a] treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.»

Ved tolking av traktater skal man altså tolke traktaten lojalt og i god tro. Ordlyden skal ses i lys av traktatens formål og kontekst. I skatteavtalene er formålene blant annet å unngå dobbeltbeskatning, unngå diskriminering og forhindre skatteflukt ved å utveksle informasjon mellom landene. Dette går både fram av skatteavtalene selv og av Mønsteravtalen til OECD. Med kontekst mener skriftlig dokumentasjon i form av forord og protokoller.¹¹

1.4.3.2.2 Definisjonsartikler og henvisningsbestemmelser

Særskilt for tolkning av skatteavtalene er at det ofte finnes definisjonsartikler i den enkelte skatteavtalen som skatteavtalen skal tolkes etter. I tillegg har skatteavtalene ofte en generell henvisningsbestemmelse basert på Mønsteravtalen til OECD art. 3 (2) som sier at uttrykk ikke spesielt definert i skatteavtalen skal tolkes etter internretten.

1.4.3.2.3 OECDs kommentarer til modellavtalen

I og med at de fleste skatteavtaler i dag bygger på OECDs mønsteravtale kan OECDs kommentarutgave utgjøre en viktig tolkningsfaktor. Det er noe usikkert hvilken vekt den skal tillegges. Det kan imidlertid argumenteres for at kommentarene skal tillegges en viss vekt i og med at kommentarutgaven kan regnes som juridisk teori skrevet av et dyktig juridisk miljø på tvers av landegrenser, jf. ICJ-statuttene art. 38 d). ICJ art 38 anses for å gi uttrykk for hvilke relevante rettskilder som inngår i alminnelig folkerettslig metode.

2 Hva er digital økonomi?

Digitaliseringen av økonomien og digitale selskaper er en følge av en endringsprosess ved hjelp av informasjons- og kommunikasjonsteknologien (IKT). Denne endringen har gjort teknologi billigere, kraftigere og standardisert, som igjen har ført til økt effektivitet og innovasjon i alle sektorer av økonomien.¹² De fleste selskaper i dag, og spesielt de største heldigitale

¹¹ Naas m.fl (2017) s. 90

¹² OECD (2015a) s. 11.

selskapene, skaper verdier på internett gjennom salg av online-tjenester, annonsering, salg av produkter gjennom nettsider, brukermedvirkning og ved å hente ut informasjon om brukere.

Den digitale økonomien kan dermed defineres som digital økonomisk aktivitet. Digital økonomisk aktivitet er der en virksomhet tilbyr varer og tjenester i et marked gjennom digitale midler, som i stor grad knytter seg til internett. Tjenester skal her forstås bredt, slik at det også eksempelvis omfavner det å tilby en markeds plass der brukere kan handle med hverandre, eller å tilby annonseplass.

Et samarbeidsorgan under OECD i arbeidet med skattlegging av den digitale økonomien, The Inclusive Framework, har gjennom sin Task Force on the Digital Economy (TFDE) identifisert tre spesielle karakteristikk som er gjennomgående hos store digitale selskaper. Disse er «scale without mass», «heavy reliance on intangible assets» og «importance of data, user participation and their synergies with intangible assets».¹³

Scale without mass betyr i denne sammenhengen at selskapene kan ha stor økonomisk aktivitet i en stat uten å ha en fysisk tilstedeværelse. *Heavy reliance on intangible assets* viser til at selskapene i stor grad baserer seg på verdien av immaterielle eiendeler, ikke omløpseiendeler. *Importance of data, user participation and their synergies with intangible assets* knytter seg til brukermedvirkning og hvordan overføring/utnyttelse av data er helt sentralt i verdiskapingen til selskapene. Selv om karakteristikkene knytter seg til de store digitale selskapene, sier det også noe om hvilken vei økonomien går for alle selskaper.

Som nevnt begrenser ikke digital økonomi seg til kun de store høydigitale selskapene, men gjennomsyrrer all økonomi. Hele økonomien blir mer og mer digitalisert ved at alle slags selskaper bruker den digitale teknologien til eksempelvis markedsføring, salg, tjenester og produksjon. Dette gjør at selskaper i mye større grad enn før har tilgang til det internasjonale markedet, uavhengig av selskapets størrelse.

De skattemessige utfordringene knyttet til forannevnte karakteristikk er *nexus*, *data* og *characterisation*. Utfordringene handler i stor grad om hvordan allokere skatterettighetene til det landet hvor verdien skapes.¹⁴

Nexus kan i denne sammenheng oversettes til forbindelsen mellom skattepliktig selskap og jurisdiksjon, det vil si hvilken jurisdiksjon et selskap skal og bør være skattepliktig til. Utford-

¹³ OECD PoW (2019), s. 5

¹⁴ OECD (2018) s. 18.

ringene ved nexus beskrives slik i Base Erosion and Profit Shifting (heretter BEPS) Action 1 (2015):

“The continual increase in the potential of digital technologies and the reduced need in many cases for extensive physical presence in order to carry on business, combined with the increasing role of network effects generated by customer interactions, can raise questions as to whether the current rules to determine nexus with a jurisdiction for tax purposes are appropriate.”¹⁵

Data knytter seg til verdien av data, herunder brukermedvirkning og brukerdata. I BEPS Action 1 (2015) beskrives utfordringene ved *data* slik:

“The growth in sophistication of information technologies has permitted companies in the digital economy to gather and use information across borders to an unprecedented degree. This raises the issues of how to attribute value created from the generation of data through digital products and services, and of how to characterise for tax purposes a person or entity’s supply of data in a transaction, for example, as a free supply of a good, as a barter transaction, or some other way.”¹⁶

Characterisation innebærer spørsmål om hvordan man skal karakterisere de forskjellige transaksjonene som skjer i den digitale økonomien. For skatteformål er det eksempelvis spørsmål om hvordan man skal inntektsklassifisere transaksjonene. BEPS Action 1 (2015) beskriver utfordringene ved *characterisation* slik:

“The development of new digital products or means of delivering services creates uncertainties in relation to the proper characterisation of payments made in the context of new business models, particularly in relation to cloud computing.”¹⁷

Nexus, *data* og *characterisation* overlapper hverandre på flere måter. Under *characterisation* og *data* oppstår også spørsmålet om på hvilket punkt og under hvilken definisjon disse vil være med på å skape *nexus*, og om de i det hele tatt gjør det. Videre er det et spørsmål om hvordan ulike datatransaksjoner skal karakteriseres.¹⁸

¹⁵ OECD (2015a) s. 99

¹⁶ Ibid. s. 99

¹⁷ Ibid. s. 99

¹⁸ Ibid. s. 99

3 Gjeldende skatteregler og deres (begrensede) anvendelse på den digitale økonomien

En illustrerende problemstilling:

Et kinesisk selskap, KS, driver en populær nettside med mange brukere. Selskapet har sitt hovedsete i Beijing og alle deres arbeidere er der. KS selger annonseplass til norske bedrifter på nettsiden sin som igjen vises til selskapets norske brukere. KS har høy omsetning på aktiviteten i Norge. Kan KS skattlegges i Norge?

3.1 Intern rett

3.1.1 Skatterettslige utgangspunkter

Det følger av Grl. § 75 at det tilkommer Stortinget «å pålegge skatter». Skatter må anses som en byrde og et inngrep i borgernes rettssfære, jf. «pålegge». Det følger av legalitetsprinsippet, nå nedfelt i grl. § 113, at «[m]yndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov». For å pålegge skattyterne skatteplikt må det altså finnes hjemmel i lov.

Skattereglene kan ha ulike funksjoner overfor samfunnet.¹⁹ Man kan for det første operere med skatter som skal endre adferd, som for eksempel miljøskatter. En annen type skatt er den som ilegges superprofitt, det vil si skatt som pålegges kun i de tilfeller profitten er så høy at den innteksbringende aktiviteten blir gjennomført uavhengig av skattleggingen. Skatteregler kan imidlertid også være konkurransevridende, og med det gå utover beskatningsnøytraliteten.

Det er den konkurransevridende skattleggingen man prøver å unngå, begrunnet i blant annet hensynet til nøytralitet. Når det diskuteres hvordan man kan og bør skattlegge utenlandske selskaper i markedsstaten, er det ofte med et ønske om nøytralitet overfor selskapene og prøveny med tanke på staten.²⁰ Dersom et selskap unngår skatt i markedsstaten der selskapet har stor inntjening og konkurrerer med de hjemmehørende selskapene, bør dette selskapet også skattlegges på lik linje. Man søker dermed å oppnå likebeskatning mellom alle aktører i samme marked ved å supplere globalinntektprinsippet med regler som bygger på kildeprinsipper.

Skatteloven skiller mellom alminnelig og begrenset skatteplikt.²¹ Den alminnelige skatteplikten innebærer at personer «bosatt» i Norge og selskaper «hjemmehørende i riket» er skattepliktig for «all formue og inntekt her i riket og i utlandet», jf. sktl. § 2-1 (1) og (9) og § 2-2 (1) og (6). Dette er uttrykk for globalinntektprinsippet, eller tilsvarende personaljurisdiksjon

¹⁹ Eide og Stavang (2018) s. 521.

²⁰ Zimmer (2018) kap. 1.3.

²¹ Zimmer (2017) s. 24

etter folkeretten. Prinsippet bygger på at skattyter er skattepliktig til sin hjemstat uavhengig av hvor verdien er skapt.²²

Norge har imidlertid gitt avkall på noe av denne skatteretten gjennom sine skatteavtaler, noe jeg kommer tilbake til senere under kap. 3.2.1.

Begrenset skatteplikt gjelder de som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Regelen er hovedsakelig samlet i sktl. § 2-3. Bestemmelsen lister opp tilfeller der «[p]erson, selskap eller innretning» som ikke er skattepliktige etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2, allikevel «plikter å svare skatt av» sin inntekt og/eller formue. Sktl. § 2-3 er uttrykk for kildeprinsippet, som vil si at skattyter er skattepliktig i den stat som er kilde for verdien som skapes.²³ Kildeprinsippet er også forklart i Rt-2015-1360-A40 der førstvoterende uttaler:

«[r]egler om begrenset skatteplikt for utlending bygger på et grunnleggende prinsipp om at inntekt av virksomhet som drives her eller bestyres fra Norge, i utgangspunktet skal beskattes her selv om skattesubjektet ikke er hjemmehørende - og derfor ikke har alminnelig skatteplikt - i riket, jf. § 2-2».

For denne oppgavens vedkommende er det tilfellet i sktl. § 2-3 b), virksomhetsinntekt, som jeg vil fokusere på.

3.1.2 Kan vi skattlegge utenlandske digitale selskaper etter sktl. § 2-3 (1) b)?

3.1.2.1 Anvendelsesområdet og ytterligere avgrensninger

Det følger av sktl. § 2-3 (1) b) at «person, selskap eller innretning» som i utgangspunktet ikke er skattepliktig til Norge allikevel «plikter å svare skatt av [b.] formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra» (mine kursivering). Heretter vil det kun være begrepene «selskap» og «inntekt» som brukes jf. avgrensningen i kap. 1.2.

Skatteloven § 2-3 (1) b) kommer altså til anvendelse på alle selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge. Der Norge har en skatteavtale med en annen stat, vil imidlertid skattleggingsretten etter § 2-3 (1) b) potensielt begrenses gjennom skatteavtalen. «Fast driftssted» etter OECDs Mønsteravtale art. 5 har et snevrere anvendelsesområde enn sktl. § 2-3 (1) b).²⁴ Bruk av sktl. § 2-3 (1) b) overfor et selskap hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale vil dermed være i strid med skatteavtalene. Ved tilfeller der skatteavtalene kommer til anvendelse

²² Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 49 og Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 31.

²³ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 31.

²⁴ Jf. konklusjonene til kap. 3.1 og 3.2

se, skal dermed «fast driftssted» legges til grunn siden skatteavtalen bestemmer fordelingen av skatterettigheter mellom statene.

Ut fra sktl. § 2-3 (1) b) oppstilles det altså tre kumulative vilkår, «inntekt av virksomhet», «som vedkommende utøver eller deltar i» og der virksomheten «driver her eller bestyres herfra», for at et utenlandsk selskap skal få begrenset skatteplikt til Norge. For den digitale økonomien vil det være vilkåret «drives her» som jeg anser som det springende punkt. De andre to vilkårene vil imidlertid gjennomgå kort for å begrunne dette.

Virksomheter der «arbeidstaker stilles til rådighet» for andre i Norge er også omfattet av sktl. § 2-3 (1) b). Et eksempel er et firma som leier ut servitører til et cateringsselskap som har store bankettmiddager i Norge. Siden det ikke er snakk om å bruke eller sette bort personell for de digitale selskapene, er ikke dette alternativet relevant for oppgaven og vil ikke bli om-
talt nærmere.

3.1.2.2 «Inntekt av virksomhet»

Det første vilkåret er at det må foreligge «inntekt av virksomhet». Etter ordlyden er det ikke tilstrekkelig at det foreligger en inntekt, men at den må skje gjennom en virksomhet. Det er altså et tilknytningskrav mellom disse to. Spørsmålet er hva som kreves for at det skal fore-
ligge en virksomhet.

Virksomhet er ikke legaldefinert, men er blitt definert gjennom omfattende praksis som har bygget sine standpunkter på momenter fremhevet i forarbeidene.²⁵ Førstvoterende i Rt-2015-628-27, Solér, har oppsummert det slik at:

«det for det første må være utøvd aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Denne aktiviteten må videre være utøvd for skattyterens regning og risiko. Endelig må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.»

Det følger av Skatte-ABC at det ikke er av betydning om «aktiviteten er utført i Norge eller utlandet».²⁶ Dette vil si at vurderingene oppstilt i forarbeidene skal skje for virksomheten globalt. Dette gjør at vi kan anse selskapets aktivitet for å være virksomhet innenfor grensen av sktl. § 2-3 (1) b uavhengig av dens utøvelse i Norge.

²⁵ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 48.

²⁶ Skatte-ABC 2019, Virksomhet - allment, pkt 3.1.

Ut av dette kan man lese at vilkåret «inntekt av virksomhet» ikke oppstiller spørsmål som knytter seg til eller vanskeliggjøres av den digitale økonomien. For denne oppgavens vedkommende forutsettes det dermed at det foreligger virksomhet.

3.1.2.3 «Utøver eller deltar i»

Det andre vilkåret krever at skattyteren «utøver eller deltar i» virksomheten. Det vil si at det skal være et tilknytningskrav mellom skattyter og virksomheten. Ut fra ordlyden kan vilkåret deles i to alternative vilkår. Enten må skattyteren *utøve virksomhet* eller så må skattyteren *delta i virksomhet*.

Ordlyden «deltar i» kan tolkes slik at det gjelder tilfeller der en utenlandsk skattyter deltar i et selskap skattyteren selv ikke eier. Dette faller utenfor oppgaven siden spørsmålet er om et utenlandsk selskap kan skattlegges for sin digitale økonomiske aktivitet i Norge.

Det vil således være vilkåret «utøver» som er aktuelt. I vårt tilfelle vil det være det utenlandske selskapet som «utøver» virksomheten gjennom digital økonomisk aktivitet i Norge. Skatteutfordringen ligger i at virksomheten ikke er fysisk plassert i Norge.

3.1.2.4 «Drives her eller bestyres herfra»

3.1.2.4.1 Et spørsmål om tilknytning

Det tredje vilkåret er at virksomheten må «drives her eller bestyres herfra». «Drives her» knytter seg til de tilfellene der virksomheten er aktiv i Norge, det vil si et spørsmål om tilknytning mellom virksomhet og Norge. Det vil være spørsmålet om virksomheten er tilstrekkelig tilknyttet Norge som blir satt på spissen når det er snakk om den digitale økonomien.

«Bestyres herfra» omfatter de tilfellene der virksomheten er aktiv utenfor Norge, men ledes fra Norge. Dette alternativet er ikke relevant for oppgaven.

En bred ordlydsfortolkning av «drives her» kan tilsi at det kun er et krav om at selskapet er virksomt/aktivt i Norge. Det utenlandske selskapet drives i Norge siden det forhandler og tjener penger på det norske markedet. Dette er i tråd med prinsippet om at verdier som skapes her skal skattlegges her, som fremhevet av førstvoterende i Rt-2015-1360.

En snevrere måte å tolke det på er at selskapet må være fysisk tilstede i landet. I så fall vil et digitalt utenlandsk selskap i utgangspunktet falle utenfor bestemmelsen. Mellom den vide og snevre måten å tolke ordlyden på kan man imidlertid tenke seg gråsoner.

En viktig avgjørelse i tolkningen av «drives her» er Rt-2001-512. Saken handlet om et selskap, Safe, som hadde satt bort alle oppgavene til en underentreprenør og fortsatt ble ansett

for å drive virksomhet i Norge. Der uttalte førstvoterende at «drives her» også omfatter de tilfellene der en representant på vegne av skattyteren driver virksomheten. Dette taler for en videre forståelse av «drives her» enn en ren fysisk tilstedeværelse. Konklusjonen var hovedsakelig basert på reelle hensyn og befant seg på petroleumskatterettens område. Overførbarheten til et spørsmål om skattlegging av et digitalt selskap er noe tvilsom, men dommen kan anses retningsgivende, da den ikke begrenser «drives her» til ren fysisk tilstedeværelse. Med tanke på nøytralitet og rettferdighet bør den samme tolkningen gjelde for andre typer selskaper også.

En annen aktuell vurdering for om virksomhet «drives her», er om «aktiviteten faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten», jf. Rt-2015-1360-A56, Odfjell. Videre setter også dommen opp krav om at aktiviteten må «ha et omfang som rekker ut over minstekravet for hva som skal til for at det i alminnelighet foreligger virksomhet i skattelovens forstand», det må være «tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og den virksomheten som er utøvd for å oppfylle en kontrakt». Støttefunksjoner på vegne av det utenlandske selskapet vil imidlertid sjeldent oppnå begrenset skatteplikt for selskapet.

Oppsummert kan man med dette si at det kreves en tilknytning til Norge, men hvorvidt den må være fysisk er ikke helt klart. Ved fysisk tilstedeværelse skal det mindre til for å havne inn under «drives her», men det må andre tungtveiende momenter til dersom selskapet ikke er fysisk tilstede. Det kreves også at aktiviteten i Norge er typisk for det utenlandske selskapet, støttefunksjoner er ikke omfattet. Denne aktiviteten må så være av et slikt omfang at man havner over minstekravet for virksomhetsbegrepet etter skatteloven, som redegjort for i pkt. 3.1.2.1.

3.1.2.4.2 Er tilstedeværelse gjennom en internettside nok til å anses som «drives her»?

Spørsmålet om hvorvidt en internettside er tilstrekkelig til å oppfylle «drives her»-vilkåret har ikke vært oppe i domstolene. Problemstillingen er kun omtalt kort i både Zimmer (2017) og Naas m.fl. (2017) med videre henvisning til en artikkel av Gjert Melsom fra 2000.

Under dette spørsmålet finnes det to måter å drive en digital plattform på i Norge for et utenlandsk selskap.²⁷ Man kan enten være tilstede kun gjennom en internettside plassert på en server i utlandet eller man kan drive en internettside plassert på en server man eier eller leier her i Norge. I det følgende vil de bli omtalt som henholdsvis internettløsningen og serverløsningen.

²⁷ Melsom (2000) kap. 5.

I og med at en serverløsning har et fysisk element ved seg, vil den omtales først.

Serverløsning

Enkelt sagt er en server en maskin med en programvare som er laget for å ta imot forespørsler og levere data til andre datamaskiner.²⁸ En server kan enten leies eller eies. Serveren kan plasseres i hvilket som helst land, uavhengig av hvor bedriften befinner seg.

Grunnen til å ha en server plassert i det landet man ønsker å drive virksomhet i er at det reduserer tiden det tar for en kunde å åpne nettsiden. Enkelt forklart er det fordi signalet er nærmere og trenger mindre tid for å nå kunden.²⁹

I et tilfelle der et utenlandsk selskap driver en internettside gjennom en server som enten eies eller leies av selskapet, kan det anføres at selskapet er fysisk tilstede. På samme måte som i Safe-dommen vil arbeidet være «satt bort» til serveren. Det vil si at serveren fungerer som et slags automatisert personell som jobber for selskapet. I kommentarene til OECDs Mønsteravtale art. 5 er det lagt til grunn at virksomhet drevet hovedsakelig gjennom automatisert utstyr anses for å utgjøre et «fast driftssted».³⁰ OECDkommentarene er ingen rettskilde i forbindelse med tolkingen av sktl. § 2-3 (1) b). Det kan imidlertid gjøres gjeldende at ettersom art. 5 har et snevrere anvendelsesområde enn sktl. 2-3 (1) b), ved å kun begrense skatteplikten når det foreligger en skatteavtale, bør automatisert utstyr også falle inn under sktl. § 2-3 (1) b).

Det avgjørende i OECD-kommentarene er at det er selskapet selv som opererer og opprettholder det automatiserte utstyret, i dette tilfellet serveren. I så tilfelle taler det for at en internettside drevet gjennom en eid server i Norge kan konstituere den tilknytningen som kreves etter sktl. § 2-3 (1) b). For et tilfelle der serveren er leid, bør det i så fall vurderes hvem som faktisk opprettholder og opererer serveren.

En server er imidlertid kun en forhåndsprogrammert maskin som hjelper til for å opprettholde internettsiden. I Rt-2015-1360-A48 ble det sitert og vektlagt at «representanten må ha utøvet handlinger som faller inn under den sentrale karakteristikk av virksomheten». Spørsmålet blir dermed om serverens funksjon kan sies å være innenfor «den sentrale karakteristikk» til selskapet.

²⁸ Mitchel (2019)

²⁹ Fatima (2019)

³⁰ OECDkomm. (2017) Art 5 - pkt 41.

Når det siktes til «den sentrale karakteristik» uttales det videre i Rt-2015-1360-A48 at det ikke er «tilstrekkelig at representanten fortar mer perifere handlinger». «[P]erifere handlinger» ble videre tolket til «støttefunksjoner» med bakgrunn i Rt-2011-999, jf. avsnitt 50.

En naturlig forståelse av «sentral karakteristik» vil være at aktiviteten er innenfor det selskapet promoterer og driver med for å skape verdier. Eksempelvis vil vaskehjelpen ikke være sentral for salget av spillene et selskap lager, men spillutviklingen kan være det om samme selskap står for utvikling og salg.

En server kan i mange tilfeller oppfattes mer som vaskehjelpen enn spillutvikleren. Den har en passiv rolle som hjelper til med å holde internettsiden i gang, men er ikke med på selve verdiskapingen. Dette gir serveren et preg av støttefunksjon som faller utenfor sktl. § 2-3 (1) b, jf. Rt-2015-1360.

Konklusjonen her kan synes å være noe uklar og rettskildebildet er tynt. Det finnes gode argumenter for både å anse og ikke anse en server som tilstrekkelig til å konstituere skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) b). Dersom en serverløsning ikke konstituerer skatteplikt, kan det ut fra en mer til det mindre-slutning ikke konstitueres skatteplikt for en internettside heller. Omvendt, må i så fall internettløsningen vurderes nærmere.

Internettløsning

Ved internettløsningen er det ingen fysisk tilstedeværelse. Etter ordlyden «drives her» i sktl. § 2-3 (1) b) og det som er sagt over skal det derfor mye til for å havne inn under bestemmelsens anvendelsesområde. Spørsmålet er om det finnes andre momenter som gjør at man allikevel skal anse selskapet å ha en tilstrekkelig tilknytning til Norge.

Det må anses klart at selve nettsiden faller innunder den «sentrale karakteristik»³¹ til selskapet i og med at det nettopp er gjennom nettsiden de driver sin virksomhet.

Et tilfelle der man kan argumentere for å anse at selskapet driver virksomheten sin her, er der selskapet har vært involvert i det norske markedet over lang tid og nådd ut til mange kunder. Grunnen er at selskapet da har en betydelig del av markedsandelen på det området og kan utkonkurrere andre selskaper innenfor samme marked som er skattepliktige til Norge.

Dersom en nettside er spesialjustert til det norske markedet, kan det tilsi en sterk tilknytning mellom selskapet og Norge. Eksempler på slike spesialjusteringer er ved at nettsiden får et

³¹ Rt-2015-1360-A48

.no-domene, norsk språk og/eller andre tilpasninger som gjør det enklere for norske brukere. Slike justeringer vil videre likestille nettsiden og selskapets virksomhet med norske selskaper som driver med det samme og som skattlegges her. Dersom det utenlandske selskapet ikke skattlegges i et slikt tilfelle, kan det skape uheldige konkurransevridninger som strider mot nøytralitetsprinsippet.

Selv om disse hensynene kan tale i favør av skattlegging, befinner man seg imidlertid på skatterettens område og der skatten er et inngrep fra myndighetenes side. Å tolke «drives her» såpass vidt, slik at internettsider er nok til å konstituere skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) b), kan stride mot legalitetsprinsippet, jf. grl. § 113.

Konklusjonen må dermed bli at en ren internettside ikke konstituerer skatteplikt for et utenlandsk selskap etter sktl. § 2-3 (1) b).

3.1.3 Hvis skattepliktig, hva skal skattlegges?

Det følger av sktl. § 2-3 (1) b at den begrensede skatteplikten kun omfatter «inntekt av virksomhet» som drives i Norge. Det er altså inntekten man finner at har tilstrekkelig tilknytning til Norge etter sktl. § 2-3 (1) b) som skal skattlegges. For den inntekten som skal skattlegges i Norge, gjelder de alminnelige norske skattereglene for hvordan skattlegging skal skje, både inntekt og fradrag.³²

Der det er et og samme selskap, som denne oppgaven handler om, kan det imidlertid være vanskelig å skille hvilke inntekter og fradrag som direkte knytter seg til. For tilfeller der det er snakk om interessefelleskap, her ytterst direkte, kan inntektsfastsettelsen skje ved «skjønn» dersom «inntekt er redusert» på grunn av dette interessefelleskapet, jf. sktl. § 13-1. Hvorvidt de interne reglene for fordeling er godt nok egnet til å fange opp utfordringene ved den digitale økonomien faller imidlertid utenfor oppgaven.

3.2 Skatteavtaleretten

3.2.1 Utgangspunkter

Ettersom bedrifter har fått og stadig får et mer internasjonalt preg, der landegrenser i liten grad er en begrensende faktor, har behovet for internasjonal skatteregulering økt. Når det er snakk om internasjonal skatteregulering er det i utgangspunktet koordinering av skattlegging mellom land. Dette avtales gjennom skatteavtaler.

³² Zimmer (2017), s. 215

Som vi har sett gjennom de norske reglene skattlegger vi ikke kun våre egne borgere og hjemmehørende selskaper, men også utenlandske selskaper til en viss grad. Bakgrunnen for dette er at det antas at økonomisk aktivitet i markedsstaten koster samfunnet ved bruk av statens infrastruktur og økonomi, samt at disse selskapene konkurrerer med de hjemmehørende selskapene.³³ De samme synspunkter kan antas å gjelde for andre land med tanke på de skatteavtaler Norge har med dem.

Skatteavtalene kan dermed ses på som kompromisser mellom hjem- og markedsstat i et ønske om «utveksling av varer og tjenester samt fri bevegelse av kapital, teknologi og personer»³⁴. Et hinder for dette ønsket er dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning skjer når to stater skattlegger samme skattyter for samme inntekt og for samme periode, jf. OECDkomm. Intro. - 1. Dette er en av områdene hvor skatteavtalene kommer til anvendelse, for å regulere hva som skjer i dobbeltbeskatningssituasjoner.

Skatteavtalene søker også å hindre skatteunndragelse og skatteunngåelse.³⁵ Dette oppstår i tilfeller av såkalt dobbel ikke-beskatning. Et eksempel er der reglene i hjemstaten sier at man skal frasi seg retten til å skattlegge inntekten, men der kildestaten heller ikke skattlegger den samme inntekten. Det finnes nok mange måter å omgå skatt på gjennom bruk av hull i interne skatteregler og skatteavtaler. Dette er noe av det Action 1 og BEPS-prosjektet har som målsetting å tette, se kap. 5.

Det er spesielt to situasjoner som reguleres i skatteavtalene der det er behov for internasjonal koordinering for å hindre dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning. Den ene er der man har datterselskaper som drives i en annen stat enn morselskapet og den andre der man har selskaper med en filial/fast driftssted i en annen stat.

Reglene som regulerer tilfeller ved bruk av datterselskaper knytter seg til hvordan man skal prise interne transaksjoner mellom mor- og datterselskaper. Reglene som regulerer bruk av filial handler om hvorvidt filialen er tilstrekkelig tilknyttet kildestaten til at det oppstår skatteplikt. Dersom det foreligger skatteplikt er neste spørsmål hva og hvor mye som skal skattlegges.

I den digitale økonomien vil imidlertid selskapets tilstedeværelse i kildestaten være, eksempelvis, en internettside drevet utenfra. For denne oppgavens tema er dermed hverken regule-

³³ Rt-2015-1360 A40

³⁴ Mønsteravtalen OECD (2017) forord og Naas m.fl (2017) s. 60

³⁵ OECDkomm. (2017) Intro. - 3.

ringen av datterselskaper eller filialer direkte egnet for å regulere skattlegging av den digitale økonomien.

Internasjonalt ser det ut til å være bred enighet om at reglene i skatteavtalene ikke er egnet til å skattlegge den digitale økonomien. Dette vises gjennom det arbeidet som foregår i OECD samt rettsavgjørelsen i Frankrike mellom Google og Frankrike, der Google vant. Retten kom til at Google ikke oppfylte kravene til fast driftssted.³⁶

Selv om det internasjonalt er bred enighet om dette, er for eksempel automatisert utstyr et eksempel trukket fram av OECD som noe som kan utgjøre fast driftssted.³⁷ Under spørsmålet om dagens regler er egnet til å skattlegge den digitale økonomien, anser jeg det dermed relevant å se på hvor yttergrensene for reglene i skatteavtalene går. I det følgende vil derfor vilkårene i OECDs Mønsteravtale art. 5 om «fast driftssted» gjennomgås for å se om selskaper gjennom digitale tjenester kan anses å ha tilstrekkelig tilknytning etter bestemmelsen.

3.2.2 Fast Driftssted

3.2.2.1 Hjemmel og vilkår

Det følger av OECDs Mønsteravtale art. 7 (1) og samtlige skatteavtaler Norge er part i, 90 inkludert den multilaterale nordiske skatteavtale, at en skattyter er begrenset skattepliktig når «the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein».³⁸

«[P]ermanent establishment» oversettes til *fast driftssted* på norsk og defineres i Mønsteravtalens art. 5. Som Zimmer skriver, så kan det generelt sies at skatteavtalenes begrep «fast driftssted» er noe snevrere enn norsk intern retts begrep «drives eller bestyres»,³⁹ noe også konklusjonen på analysen av de to bestemmelsene vil vise i denne oppgaven.

Ved skatteavtalene har altså Norge fraskrevet seg noe av den beskatningsretten som følger av intern rett på dette punkt. Derfor er det i praksis oftest skatteavtalen - hvor en slik finnes - som setter grensen for Norges rett til å skattlegge utlendingers virksomhetsinntekt.⁴⁰

Det følger av Mønsteravtalens art. 5 (1) at et fast driftssted er «a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on». Som man kan lese

³⁶ Maidenberg og Breeden (2017)

³⁷ OECDkomm. (2017) Art 5 - pkt 41.

³⁸ Finansdepartementet (2019)

³⁹ Zimmer (2017) s. 192

⁴⁰ Ibid. s. 195

ut av ordlyden er det tre vilkår som må oppfylles. Det må være et «place of business» som er «fixed» og som selskapet arbeider «through». Typiske eksempler på hva som regnes som faste driftssteder følger av art. 5 (2) og kan være veiledende dersom virksomheten ligner på tilfellene som er oppramset. Disse tilfellene bærer preg av fysisk tilstedeværelse, som kontor (c), fabrikk (d), gruve (f), osv. Reglene suppleres imidlertid av bestemmelsene om tjenesteyting og agentforhold.⁴¹ Det kan her diskuteres hvorvidt smartkontrakter kan ha samme funksjon som et agentforhold, og med det bør gi samme skatterettslig tilknytning som under et agentforhold. Jeg velger imidlertid å avgrense mot tjenesteyting og agentforhold siden det faller på siden av denne oppgaven.

3.2.2.2 «Place of business» - Forretningsinnretning

Det følger av OECDs kommentarer til mønsteravtalen art. 5 at forretningsinnretning gjelder et hvert fysisk sted der forretningen kan drives, uavhengig av om bruken av stedet er eksklusiv. Størrelse og eie har heller ingenting å si, det viktige er at det er et område til forretningens disposisjon.⁴²

Eksemplene som følger i art. 5 (2) er ikke en uttømmende liste, men som nevnt en liste som gir en indikasjon på hva slags steder som regnes som «faste driftssteder». Dette er også eksempler på forretningsinnretninger.⁴³

På bakgrunn av listen i art. 5 (2) og kommentarene ser man at fokuset ligger på at det må være en form for fysisk tilstedeværelse. En ren internettside vil mangle denne fysiske kapasiteten, mens en serverløsning kan oppfylle dette fysiske vilkåret.

Det følger av OECDkomm. Art 5 pkt 41 at «permanent establishment may exist if the enterprise is carried on mainly through automatic equipment». Dersom *fast driftssted* kan oppnås ved automatisert utstyr, vil også automatisert utstyr måtte anses å kunne utgjøre en forretningsinnretning.

Så langt må en serverløsning kunne anses å konstituere *fast driftssted*. En internettløsning vil imidlertid mangle denne fysiske tilstedeværelsen, oppfyller ikke kravet til forretningsinnretning og faller dermed utenfor anvendelsesområdet til art. 7, jf. art 5.

⁴¹ Jf. Mønsteravtalen OECD (2017) art. 5 (4), (5) og (6).

⁴² OECDkomm. (2017) Art. 5 - pkt. 10.

⁴³ Ibid. Art. 5 - pkt. 13.

3.2.2.3 «Fixed» - Fast

OECDs kommentarer setter opp to vilkår som må være oppfylt for at forretningsinnretning skal anses som fast. Det ene vilkåret er *stedlig tilknytning*, «link between the place of business and a specific geographical point»⁴⁴, og det andre *varighet*, “certain degree of permanency”⁴⁵.

3.2.2.3.1 Stedlig tilknytning

I *stedlig tilknytning* ligger det at forretningsinnretningen må høre til et bestemt geografisk sted, men ikke at det nødvendigvis er «fixed to the soil».⁴⁶ Et eksempel på en slik innretning, som klart anses for å være fast, er et vannkraftverk.

Dersom virksomheten ikke er fast på et spesielt punkt, men innenfor et begrenset geografisk område, må man se på hva slags virksomhet som drives.⁴⁷ Forretningsinnretningen skal i slike tilfeller anses som fast når det «utgjør et sammenhengende hele både forretningsmessig og geografisk».⁴⁸ For eksempler, se OECDkomm art. 5 pkt. 23 flg.

Igjen er det den fysiske delen av virksomheten som er det avgjørende for hvorvidt man kan skattelege selskapet i kildestaten.

Selv om servere ofte kan bli stående på et fast geografisk punkt og operere derfra, er selve maskinen enkel å flytte på. Serverens fysiske sted innenfor landet som nettsiden skal operere i, vil nok ikke ha så mye å si for ventetiden på innlasting av nettsiden siden serveren allerede er såpass nærme brukerne.

Dette gjør at et utenlandsk selskap potensielt kan unngå kravet til *stedlig tilknytning* ved å flytte rundt på serveren. Dette er imidlertid ikke et veldig praktisk eksempel og vil nok innfortolkes som en del av virksomhetens art slik at det faller inn under bestemmelsen. For oppgavens videre, forutsettes det at serveren blir stående på ett sted og at den *stedlige tilknytningen* er oppfylt.

3.2.2.3.2 Varighet

I følge det andre vilkåret, *varighet*, er det ansett som et utgangspunkt at virksomheten har vært drevet i minst seks måneder.⁴⁹ For at et såpass kort tidsrom skal tilfredsstille kravet til *varig-*

⁴⁴ OECDkomm. (2017) Art. 5 - pkt. 21.

⁴⁵ Ibid. Art. 5 - pkt. 29.

⁴⁶ Ibid. Art. 5 - pkt. 21

⁴⁷ Naas (2017) s. 347.

⁴⁸ Ibid. s. 347.

⁴⁹ OECDkomm. (2017) Art. 5 - pkt. 28

het, skal det vurderes om virksomhetens art tilsier at den kun skal operere i et så kort tidsrom. Det som vurderes er altså hva som er nødvendig og vanlig for den type virksomhet.

Et unntak fra seksmåneders-«vilkåret», er der aktiviteten har vært eksklusiv til ett land og der nettopp landet er spesielt og essensielt for den virksomheten.⁵⁰ Et annet er der det har funnet sted gjentakende korte opphold. I det tilfelle skal oppholdene legges sammen.⁵¹

Sett at et selskap har oppfylt kravet til forretningsinnretning og stedlig tilknytning gjennom en server, vil varighetsvilkåret måtte vurderes i hvert enkelt tilfelle. For denne oppgavens vedkommende forutsettes varighetsvilkåret å være oppfylt.

3.2.2.4 “An enterprise has to carry on its business wholly or partly through the place of business” - Virksomhetstilknytning

Det tredje vilkåret om at selskapet skal drive «gjennom» forretningsstedet skal tolkes vidt, jf. «wide meaning»⁵². Det betyr at det ikke skal kreves mye før vilkåret anses oppfylt. Det kreves blant annet ikke at det har en produktiv karakter eller at det er konstant, men derimot at det drives regelmessig.⁵³ Det er ikke nok at virksomheten kun har passive inntekter.⁵⁴

Med tanke på at det ikke er noe krav til at selve forretningsinnretningen, her serveren, har en produktiv karakter, vil funksjonen til serveren kunne falle innenfor vilkåret om *virksomhetstilknytning*. Selv om det er internettsiden selskapet strengt tatt opererer gjennom, er internett-siden avhengig av å kjøres på og gjennom en server. Dersom selskapet eier eller leier en server i landet, kan det anføres at det utenlandske selskapet driver «gjennom» forretningsstedet.

En serverløsning kan altså potensielt oppfylle vilkårene til fast driftssted etter art. 5 (1). Det finnes imidlertid noen begrensninger i art. 5 (4). Det følger av denne bestemmelsen *litra e* at et fast driftssted etter art. 5 (1) allikevel ikke skal anses som det dersom det kun er «maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity» og dette vedlikeholdet er av «preparatory or auxiliary character».

Dette skal forstås slik at den forretningsinnretningen som utgjør fast driftssted etter art. 5 (1) allikevel ikke er det når arbeidet til forretningsinnretningen knytter seg til annen aktivitet enn

⁵⁰ OECDkomm. (2017) Art. 5 - pkt. 30

⁵¹ Ibid. Art. 5 - pkt. 29

⁵² Ibid. Art. 5 - pkt. 20.

⁵³ Ibid. Art. 5 - pkt. 35.

⁵⁴ Naas (2017) s. 353.

opplistet i litra a-d. Aktiviteten må også være en støtte eller hjelpefunksjon til det selskapet egentlig driver med⁵⁵.

3.2.3 Unntak for aktivitet av «preparatory or auxiliary character», jf. art. 5 (4).

Grunnen til å gjøre et unntak for aktivitet av denne art er å begrense anvendelsesområdet til art. 5 (1). Dette er for de tilfellene man ikke bør pålegge skatteplikt fordi forretningsinnretningen som utgjør det *faste driftsstedet* er såpass langt fra den aktiviteten som faktisk skaper verdier.⁵⁶

Slik bestemmelsen lød før den nye mønsteravtalen i forbindelse med BEPS-prosjektet, favnet ordlyden i art. 5 (4) bredere, slik at mer var unntatt fra å utgjøre fast driftssted. Endringen innebar et krav om at uansett hvilket unntak som skal gjøres gjeldende, så må det ha en støttefunksjon. En varebygning som brukes til pakking og sending av varer er nå ikke lenger et unntak, med mindre varehuset kun har en støttefunksjon.

Som tidligere skrevet under kap. 3.1.2.4.2, vil funksjonen til en server i hovedsak være av en slik hjelpende art. Den funksjonen serveren har er ikke tilknyttet inntjeningen, men heller til for å opprettholde en nettside som selskapet drives gjennom.

Når man imidlertid ser på formålet med unntaket, at man ikke skal pålegge skatteplikt i de tilfellene aktiviteten ikke skaper verdier, så vil en serverløsning stå i et litt annet forhold. Internett siden skaper ikke fast driftssted på grunn av den manglende fysiske tilstedeværelsen, men kan potensielt skape store verdier i landet. Serveren, som kan ha en hjelpende funksjon for å opprettholde siden, er ikke nødvendig å ha i landet, men kan ha betydelige fordeler for nettsiden i form av redusert innlastningsventetid.

Ordlyden og kommentarene sett i sammenheng synes ikke i seg selv å utelukke at en server kan anses som «fast driftssted» på grunn av tilknytningen mellom serveren og nettsiden.

Legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet taler imidlertid for at noe så usikkert ikke skal kunne omfattes av bestemmelsen. Det bør i så fall muligens være klarere holdepunkter for at en server er nok til å konstituere *fast driftssted*. Uansett vil en ren internettløsning ikke oppfylle kravet til fast driftssted, noe som tilsier at det er behov for nye regler dersom man ønsker å skattlegge slik virksomhet.

⁵⁵ OECDkomm. (2017) Art. 5 - pkt. 58 og pkt. 70

⁵⁶ Ibid. Art. 5 - pkt. 58

3.2.4 Hvilke inntekter skal skattlegges?

Dersom en server anses som fast driftssted, eller reglene endres slik at også inntekter fra internettsider som drives fra utlandet skattlegges, må det beregningsmetoder til for å vite hvilken inntekt som skal skattlegges. Dette kalles tilordningsregler.

Det følger av mønsteravtalens artikkel 7 (2) at ved vurderingen av hva som skal skattlegges i markedsstaten, skal det faste driftsstedet anses som et «separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions» sett i lys av «the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise».

For det første skal man altså vurdere det faste driftsstedet som om det er et uavhengig og selvstendig selskap som driver med det samme som filialen.⁵⁷ Dette kalles selvstendighetsfiksjonen, jf. eksempelvis Rt-2008-233. Grunnen til dette er at det er filialens inntekter som er skattepliktige, og ikke hovedkontorets. Man bør derfor se de to enhetene uavhengig av hverandre. Dette skaper imidlertid kunstige konstallasjoner i og med at hovedkontoret og filialen kan være tett knyttet til hverandre. Ved skattlegging av den digitale økonomien blir dette enda mer kunstig ved at man ikke har en separat enhet å forholde seg til.

For å forstå kap. 5, som handler om prosessen for en internasjonal løsning i OECD, er det relevant å kort omtale tilordningsreglene.

Selvstendighetsfiksjonen er dermed grunnlaget for den videre tilordningen, som er en todelt prosess.⁵⁸

I første trinn skal man foreta en funksjonsanalyse der «significant people functions» er en viktig faktor.⁵⁹ Som også opplistet i art. 7 (2), vil man gjennom første trinn finne de funksjoner, eiendeler og risikoer tilknyttet det faste driftsstedet.

Under trinn to skal man vurdere de disposisjoner som er gjort mellom det faste driftsstedet og hovedselskapet i lys av OECDs veiledning for internprising.⁶⁰ Art. 9 i mønsteravtalen, arm-lengdeprinsippet, skal altså brukes analogisk på tilfeller under art. 7 (2). Grunnen til den analogiske anvendelsen er at man ikke står overfor to forskjellige selskaper med interessefelle-skap, men ett og samme selskap.

⁵⁷ OECDkomm. (2017) Art. 7 - pkt 16.

⁵⁸ Ibid. Art. 7 - pkt. 20 flg.

⁵⁹ Ibid. Art. 7 - pkt. 21.

⁶⁰ Ibid. Art. 7 - pkt. 22

Det følger av Mønsteravtalen art. 9 at der

«conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly».

Sett at man står overfor to selskaper som har interessefelleskap, som utfører transaksjoner med hverandre, og det er grunn til å tro at prisene ikke samsvarer med prisene på lignende transaksjoner gjort mellom uavhengige parter. Da kan verdien på transaksjonen settes lik den uavhengige transaksjonen. Samme vil gjelde der man har disposisjoner mellom hovedkontor og filial.

For å komme frem til denne «nøytrale» prisingen kan man bruke forskjellige metoder, tre tradisjonelle og to transaksjonsoverskuddsmetoder, opplistet i OECDs retningslinjer for internprising.⁶¹

Siden oppgaven sentrerer seg rundt hvorvidt man kan skattlegge den digitale økonomien og behovet for å kunne det, avgrenses det mot videre behandling av gjeldende tilordningsregler.

3.3 Utdaterte regler og behovet for nye

Som vi har sett i dette kapitlet, kan det anføres at man kan skattlegge et utenlandsk selskap som driver sin virksomhet gjennom en nettside dersom selskapet eier eller leier en server i det landet. Dette er imidlertid meget usikkert og har ikke vært prøvd for domstolene i Norge. Dersom selskapet kun er tilstede i markedet gjennom en nettside, kan det sannsynligvis ikke pålegges begrenset skatteplikt.

Dersom man ønsker å skattlegge den digitale økonomien, er det dermed behov for nye regler som omfatter denne økonomien. Det finnes flere måter å gå fram på for å lage slike regler. Én måte er å samarbeide gjennom OECD, lage et koordinert system som blir innført i alle skatteavtalene. I så fall er det nok nødvendig at man deretter endrer nasjonale regler i tråd med disse nye skatteavtalene.

En enklere og mindre tidkrevende løsning kan være å lage egne interne regler som håndterer den digitale økonomien. Det man bør passe på i så tilfelle er at reglene ikke faller innunder

⁶¹ OECD TPG (2017), kap 2, part 3.

anvendelsesområdet til skatteavtalene, slik at de nye reglene begrenses av dem. Nye regler bør heller ikke stride med gjeldende skatteavtaler.

En del land har sett seg lei av at de digitale selskapene ikke betaler skatt for inntekten de har i kildestaten og synes prosessen i OECD tar for lang tid. Disse landene har derfor iverksatt, eller holder på å iverksette, ny intern lovgivning som skal gi dem et visst skatteproveny fra den digitale økonomien. I følgende kapittel vil to av disse lovene gjennomgås og vurderes. Vurderingen vil først knytte seg til hvorvidt lovene løser de skatteutfordringene som landene har nasjonalt og eventuelle problemer ved lovene. Deretter vil det vurderes om og hvordan lovene skaper ytterligere utfordringer internasjonalt. Mer om prosessen i OECD i kap. 5.

4 Nye utenlandske nasjonale skatteregler

4.1 Ukoordinerte nasjonale regler

4.1.1 Innledning

I 2015 kom BEPS Action 1 Report og identifiserte flere skatteutfordringer som resultat av fremveksten til den digitale økonomien. Til tross for at flere alternative løsninger hadde blitt utforsket, var det ingen konsensus blant landene som deltar i BEPS-prosessen. Det var hverken konsensus om hvorvidt den digitale økonomien utgjorde særegne skatteutfordringer, eller hvorvidt de utforskede løsningene var egnet.⁶²

Rapporten konkluderte derfor med at land kunne innføre disse foreslåtte løsningene i deres interne rett så lenge det ikke stred med gjeldende skatteavtaler og andre internasjonale forpliktelser.⁶³

På grunn av den manglende konsensusen etter Action 1 Report har man sett flere forskjellige løsninger bli utforsket av forskjellige land.⁶⁴ I OECD sin Interim Report fra 2018 oppsummerte de disse tiltakene i fire kategorier; «(i) alternative applications of the PE threshold; (ii) withholding taxes; (iii) turnover taxes; and (iv) specific regimes targeting large MNEs⁶⁵.»⁶⁶

⁶² OECD (2015a) s. 148.

⁶³ Ibid. s. 148.

⁶⁴ OECD (2018) s. 134.

⁶⁵ MNE = Multi National Enterprise

⁶⁶ OECD (2018) s. 135.

(i) Alternative måter å nå terskelen for fast driftssted

Denne kategorien innebærer at man endrer definisjonen og nedslagsfeltet til fast driftssted ved å innfortolke en videre mening eller endre ordlyden.⁶⁷ Disse definisjonsendringene baserer seg på at en form for digital eller virtuell tilstedeværelse er nok til å oppnå skatteplikt i landet.

I Israel ble «Significant Economic Presence» introdusert allerede i 2016, Slovakia utvidet forståelsen av fast driftssted i 2017 og India holder på å slutføre en «Significant Economic Presence»-lovregel nå i 2019.⁶⁸

Israel sin definisjon begrenser seg uttrykkelig til kun å gjelde selskaper hjemmehørende i land Israel ikke har skatteavtaler med. Slovakia sin utvidelse av forståelsen av regelen er begrenset til selskaper som Uber og AirBnb, selskaper som utveksler informasjon mellom tilbyder og kunde. India sin bestemmelse favner imidlertid bredere ved at den i utgangspunktet pålegger alle selskaper som havner innunder definisjonen skatteplikt. Det er sistnevnte som skal vurderes nærmere nedenfor i kap. 4.1.3.

(ii) Kildeskatt

I denne kategorien er det i hovedsak utvidelse av definisjonene, uten at det er innført nye spesielle bestemmelser.⁶⁹ Kategorien er ikke av like stor interesse for denne oppgaven som (i) og (iii) og vil ikke vurderes videre.

(iii) Omsetningsskatt

På dette området er det flere land som har eller skal innføre ny lovgivning.⁷⁰ Denne lovgivningen er myntet på omsetning gjennom visse typer digitale tjenester og ilegger en flat skatt på omsetningen til selskapet i det aktuelle landet. Dette kan i stor grad minne om MVA og bygger på et destinasjonsprinsipp, dvs. at det er sluttbrukerens hjemsted som bestemmer hvorvidt det er skatteplikt. Omsetningsskatten er imidlertid ikke en momsskatt, og står i en særstilling uavhengig av momsen.

Av land som har innført eller skal innføre slik lovgivning finner man Frankrike, Italia, Spania, Ungarn, India, Malaysia, Singapore, New Zealand og Storbritannia.⁷¹ Sistnevntes foreslåtte lov vil bli gjennomgått og vurdert i kap. 4.1.2.

⁶⁷ OECD (2018) s. 135.

⁶⁸ Ibid. s. 135-136.

⁶⁹ Ibid. s. 138.

⁷⁰ Ibid. s. 140.

⁷¹ OECD (2018) s. 140-141, Yong (2019), Akozu og Barnes (2019) og Díaz-Súnico (2019)

(iv) Spesielle regler siktet på multinasjonale selskaper.

Den siste kategorien er regler som i større grad prøver å forhindre uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting. Eksempel på lovgivning er Storbritannias Diverted Profit Tax (DPT), Australias DPT og Multinational Anti-Avoidance Law, og USAs base erosion and anti-abuse tax (BEAT).⁷² Dette er regler som ikke nødvendigvis er knyttet til den digitale økonomien direkte og særskilt og faller således litt på siden av denne oppgaven.

I Interim-rapporten fremgikk det videre i kap. 6.3 at dersom land innførte egne løsninger, så skulle de følge visse retningslinjer. Nye lover skulle ikke stride med internasjonale forpliktelser, være midlertidige, opphøre ved en global løsning, være spisset og snevre, minimere hard skatlegging, minimere innvirkningen på eksempelvis mindre selskaper og minimere kostnad og kompleksitet.

I det følgende vil to forskjellige regelsett vurderes. Den ene er Digital Service Tax (DST), en form for omsetningsskatt. Den andre er Significant Economic Presence (SEP), en endring av fast driftssted-terskelen. Begge er, som nevnt over, iverksatt eller skal bli iverksatt i flere land, men jeg velger for denne oppgaven å konsentrere meg om Storbritannia hva gjelder DST og India hva gjelder SEP. Dette fordi disse to reglene er representative og illustrerende for de midlertidige tiltakene som er gjort og blir gjort, samt på grunn av språk og tilgjengelighet.

Siden ingen av lovene per dags dato er i trådd i kraft i sin helhet, vil det være utkastet til lovene, deres ordlyd og «forarbeider» som vil være de bærende rettskildene for vurderingen av lovene.

4.1.2 Digital Service Tax (DST) i Storbritannia

4.1.2.1 Innledning

11. juli 2019 ble utkast til lov om DST publisert av Her Majesty's Revenue & Customs (HMRL) i Storbritannia. DST inngår som en del av Finance Bill 2019-20 og skal etter planen tre i kraft fra og med 1. april 2020.⁷³

Kort fortalt vil den nye skatteregelen være en 2% skatt på omsetning som følger av inntekt tilknyttet aktivitet gjennom digitale tjenester.⁷⁴ Det er visse begrensninger for hvem som er skattepliktig under loven. Hele konsernet må ha minst 500 millioner pund omsetning i året verden over, og minst 25 millioner pund må være tilskrevet brukere fra Storbritannia.⁷⁵

⁷² OECD (2018) s. 147-158.

⁷³ HM Revenue & Customs (2019)

⁷⁴ DST Draft Guidance (2019), s. 5.

⁷⁵ Ibid. (2019), s. 5.

Reglene som pålegger skatteplikt står i section 8. I section 9 finnes et alternativt avgiftsgrunnlag. For å forstå og vurdere loven er det relevant å analysere og se nærmere på hvilke grenser loven setter. Jeg vil først ta for meg section 8.

4.1.2.2 Section 8

4.1.2.2.1 Innledning

Selve utregningen av skatteplikten følger av section 8 (3). For at det skal foreligge skatteplikt er det imidlertid visse vilkår som må være oppfylt. Av første ledd følger det et terskelvilkår og av første og andre ledd et subjektvilkår. Da terskelvilkåret knyttes opp mot subjektvilkåret er det naturlig å ta for seg subjektvilkåret først.

4.1.2.2.2 Subjektvilkåret

I følge section 8 (2) er enhver *relevant person* skattepliktig for *omsetning tilknyttet digitale tjenester* (heretter omtalt som *DT-omsetning*) i *Storbritannia*. Et hvert selskap som er tilknyttet en gruppe kan anses som en *relevant person*. Dette kan tolkes slik at det ikke er gruppen, men hvert enkelt selskap som er skattepliktig.

Spørsmålet er deretter hva som må til for å anses som en *gruppe* etter loven. Det følger av section 18 (1) at en gruppe er enhver relevant enhet som oppfyller vilkår A eller B i henholdsvis section 18 (2) eller (3).

For å anses som en *relevant enhet* må det enten være et selskap som definert i Corporate Tax Act (CTA) 2010 section 32 eller et børsnotert aksjeselskap der aksjene er tilstrekkelig spredt mellom eierne.⁷⁶ For å være tilstrekkelig spredt kan ingen aksjeeier eie mer enn 10% av aksjene.

Selskap, slik som definert i CTA 2010 section 32, følger grensen vi oppstiller i norsk skatterett, hvorvidt deltaker(ne) er ansvarlig(e) eller ikke, jf. skatteloven § 2-2 (1) og (2). Poenget er at selskapet må være en juridisk person. Et hvert datterselskap av *gruppen*, dersom det er noen, vil også være en del av *gruppen*.

Vilkår A og B i section 18 knytter seg til hvorvidt *gruppen* følger GAAP, som er generelle regnskapsstandarder. Bestemmelsen er imidlertid til for å vise at alle *grupper*, uavhengig av om de er medlem av en GAAP-gruppe eller ikke, anses som å være en *gruppe* etter DST-loven.

⁷⁶ DST section 19 (1) a) og b)

4.1.2.2.3 Terskelvilkåret

Dersom man står overfor en *gruppe* etter loven, følger det av section 8 (1), jf. section 7, at den totale omsetningen fra digitale tjenester til hele gruppen må utgjøre minst 500 millioner pund for regnskapsperioden, jf. første ledd a. I tillegg må det også være en omsetning på 25 millioner pund fra DT i Storbritannia for samme periode, jf. første ledd b.

Oppsummert vil et hvert selskap som er del av en *gruppe*, som har en global omsetning fra DT på over 500 millioner pund og 25 millioner pund i omsetning fra DT i Storbritannia, være skattepliktig etter loven.

4.1.2.2.4 Section 8 (3) - Utrekning av skatteplikten

Å regne ut DST-skatteplikten til en relevant person er en firetrinnsprosess, jf. art 8 (3).

Trinn 1.

Første trinn for å avgjøre skatteplikten er å finne det totale beløpet som skriver seg fra *DT-omsetning i Storbritannia* utøvd av medlemmene av *gruppen* i regnskapsperioden.

Spørsmålet er hva som ligger i *DT-omsetning* og deretter hva som skal til for at det skal være i *Storbritannia*.

DT-omsetning

Det følger av section 2 (2) at *DT-omsetning* karakteriseres som den totale omsetningen som knytter seg til *aktivitet gjennom digitale tjenester* (heretter omtalt som *DT-aktivitet*) hos hvilket som helst medlem av konsernet. I tilfellene der omsetningen er en kombinasjon av *DT-aktivitet* og annen aktivitet, skal man regne ut en fordeling som er rimelig og rettferdig.⁷⁷ Hva som ligger i rimelig og rettferdig er ikke definert i loven, men kan etter ordlyden forstås slik at fordelingen skal skje så nært opp til virkeligheten som mulig.

Det følger av section 4 (2) at aktivitet i forbindelse med digitale tjenester er å *tilby* a) en sosial medieplattform, b) en internetsøkemotor eller c) en internettbasert markeds plass. Loven legger opp til at *tilby* skal ha en vid betydning. En virksomhet som tilrettelegger for annonser eller får betydelige fordeler gjennom minst én av disse tre plattformene, skal også inngå i definisjonen av *tilby*, jf. section 4 (6) og (7).

En sosial medieplattform er en nettbasert plattform hvis hovedhensikt er å invitere til interaksjon mellom brukere og mellom brukere og innhold delt av andre brukere, jf. section 4 (3) a.

⁷⁷ DST section 2 (3).

Plattformen må også gi mulighet til å dele innhold til andre brukergrupper eller brukere, jf. section 4 (3) b. Instagram, Facebook og Wechat vil være eksempler på slike plattformer. «Bruker» er ikke legaldefinert i loven, og ordets vanlige betydning skal dermed legges til grunn. En «bruker» er enhver som benytter seg av DST-plattformene, både fysiske og juridiske personer.⁷⁸

Loven har ingen legaldefinisjon av *internetsøkemotor*. Det må dermed antas å følge en vanlig forståelse av begrepet, noe også veiledningen legger opp til.⁷⁹ Interne søkemotorer, det vil si søkemotorer som er begrenset til visse grupper, selskaper eller lignende, skal ikke regnes som internetsøkemotor etter loven.⁸⁰ Dette er en naturlig avgrensning da en intern søkemotor vil ha et begrenset omfang og er vanligvis rettet mot spesielle brukere og funksjoner. Datainnsamlingen vil ikke være den samme da søkemotoren vil være avkoblet et generelt søk på hele internett. Gråsoner vil kunne oppstå for hva som bør kunne skattlegges, men grensen virker å være ganske klar. De klareste eksemplene, som også er blant de største globalt, vil være Google, Yahoo! og Bing.

Siste *DT-aktivitet* som er omfattet av loven er *nettbaserte markedsplasser* og defineres som et nettsted hvis hovedhensikt er å tilrettelegge for at brukerne kan selge ting, jf. section 4 (4)a. Markedsplassen må også gi mulighet for brukerne til å selge eller annonsere tingene de har til salgs til andre brukere. Det som definerer en markedsplass er at nettsiden tilrettelegger salg av ting som nettsiden selv ikke eier.⁸¹ Dersom et selskap har en nettside der de selger sine egne varer, som f.eks. www.hm.com, defineres det som salg av varer og ikke en markedsplass. Typiske eksempler på internettbaserte markedsplasser vil være Ebay, Finn.no og Craigslist.

Finansielle markedsplasser, eller markedsplasser der mer enn halvparten av den relevante omsetningen knytter seg til handel av finansielle eiendeler, regnes ikke som en nettbasert markedsplass, jf. section 6.

DT-omsetning i Storbritannia

Det er imidlertid ikke nok at man havner inn under definisjonen *DT-omsetning*. Det må også være tilknyttet Storbritannia, jf. section 8 (2). Med *DT-omsetning i Storbritannia* menes omsetning som oppstår i tilknytning til brukere i Storbritannia, jf. section 3.

⁷⁸ DST Draft Guidance (2019) s. 29.

⁷⁹ Ibid. s. 13.

⁸⁰ Ibid. s. 13.

⁸¹ DST Consultation Document (2018) s. 18.

En *bruker* fra Storbritannia vil være enhver person, fysisk og juridisk, som det er rimelig å anta vanligvis er i Storbritannia hva gjelder fysiske personer, eller er etablert i Storbritannia hva gjelder juridiske personer, jf. section 5 a og b.

Å vanligvis være i Storbritannia betyr at man antar at personen er lokalisert i Storbritannia på bakgrunn av tilgjengelig bevisførsel.⁸² Dette kan være hvor betalingen kommer fra, adresse til personen, IP-adresse eller lignende. For juridiske personer vil det avgjørende være hvor forretningsstedet befinner seg.⁸³

Veiledningen til lovutkastet spesifiserer at avgjørelsen skal bygge på hva som er rimelig å anta, og at det vil være en vurdering av tilgjengelige bevis. Det skal ikke være nødvendig å gjøre omfattende informasjonsinnhenting for å finne det ut.

Tilknytning

Det er naturligvis også et krav om tilknytning mellom *DT-omsetning* og *brukerne i Storbritannia* for at man skal anse det som *DT-omsetning i Storbritannia*.

For at denne tilknytningen skal foreligge må reklamen være *tiltenkt brukere fra Storbritannia*, jf. section 8 (3)a. Grensen for hva som ligger i *tiltenkt brukere fra Storbritannia* er imidlertid ikke ment å være streng.⁸⁴ Selv om det for eksempel er en generell reklame som går ut til hele Europa, skal det antas at deler av denne reklamen er *tiltenkt brukere fra Storbritannia*. Inntekten fra denne reklamen skal deretter fordeles på en rimelig og rettferdig måte, jf. section 3 (5).

For omsetning tilknyttet de relevante plattformene på annen måte, må omsetningen fortsatt oppstå gjennom *brukere fra Storbritannia*, jf. section 3 (3)b. Dette virker som et generelt forbehold for de tilfellene som ikke passer inn i resten av tilfellene opplistet i section 3. Det er hverken forklart i loven eller veiledningen hva som menes med det. Det er imidlertid naturlig å anta at man følger en liknende standard som ellers i loven, *rimelig å anta*. Storbritannia ser det nok slik at digitale inntekter per nå hovedsakelig kommer fra annonseinntekter, eller fra en viss prosent av salg gjennom nettbaserte markedsplasser, men ønsker allikevel å holde dørene åpne for andre tilfeller.

Hva gjelder nettbaserte markedsplasser, er vilkåret at transaksjonen skjer med en *bruker fra Storbritannia*, jf. section 3 (4)a. Dette gjelder også i tilfeller hvor den andre brukeren ikke er

⁸² DST Draft Guidance (2019) s. 31

⁸³ Ibid. s. 31

⁸⁴ Ibid. s. 35

fra Storbritannia.⁸⁵ I en slik transaksjon skal imidlertid omsetningsbeløpet for den transaksjonen reduseres dersom landet til den andre brukeren har en lignende DST-lov.⁸⁶

Ved transaksjoner tilknyttet eiendom i Storbritannia, skal transaksjonen regnes som tilknyttet en *bruker fra Storbritannia*, uavhengig av om eieren av eiendommen faktisk er fra Storbritannia, jf. section 3 (4)b.⁸⁷

Trinn 2.

Når den totale omsetningen av *DT-aktivitet tilknyttet brukere fra Storbritannia* er funnet, skal det trekkes fra 25 millioner pund fra dette beløpet, jf. section 8 (3). Dette er for å skape en helhet og en rettferdighet med tanke på at beløpet også er omsetningsterskelen som kreves for å være skattepliktig, jf. section 8 (1), jf. section 7 (1)b. På denne måten vil selskaper som har en større omsetning enn 25 millioner pund i Storbritannia få samme fordel som selskaper som befinner seg under denne omsetningsterskelen.

Trinn 3

Når 25 millioner pund er trukket fra omsetningen, som regnet ut i trinn 1 og 2, skal det regnes 2% av det resterende beløpet, jf. art 8 (3). Dette er skattebyrden som DST-loven pålegger.

Trinn 4

Når man har 2%-beløpet til hele konsernet, skal man tildele den passende andelen skattebyrde til hver *relevante person*. En passende del må antas å være, slik loven er lagt opp, den prosentandel som hver *relevante person* bidrar med til den totale omsetningen.

4.1.2.2.5 DST-regelen i section 8 oppsummert

Den nye skatteplikten som følger av DST-loven er 2% av den totale omsetningen til hele konsernet, tilknyttet dens DT-aktivitet som er myntet på eller brukt av brukere i Storbritannia. Før man regner ut 2% av den totale omsetningen skal det trekkes fra 25 millioner pund.

Hele konsernet betyr både sammenslutninger av aksjeselskaper, mor og datterselskaper, og store selskaper. Hver av disse enkeltelskapene anses som en *relevant person*. Til slutt fordeles skattebyrden utover de forskjellige selskapene slik at de er skattepliktig for sin del av de 2%.

⁸⁵ DST Draft Guidance (2019) s. 35.

⁸⁶ Ibid. s. 35

⁸⁷ Ibid. s. 38

DT-aktivitet er sosiale medieplattformer, internettsøkemotorer eller nettbaserte markedsplasser. Annonseinntekter tjent inn gjennom disse plattformene regnes også som *DT-aktivitet*. Ved utregning av omsetning tilknyttet digital aktivitet er det fremhevet at man kan se på om omsetningen hadde skjedd uten den digitale aktiviteten. For det andre kan man vurdere hvorvidt omsetningen direkte eller indirekte er tilknyttet relevant digital aktivitet for brukere.⁸⁸

4.1.2.3 Section 9 - «Alternate Basis of Charge»

4.1.2.3.1 Innledning

Loven har en alternativ måte å regne ut skattebyrden på som er myntet på de selskapene som har en lav DST-driftsmargin i Storbritannia. Regelen fungerer dermed som et sikkerhetsnett for de selskapene som har lav profitt.

Det følger av section 9 (1) at den alternative avgiftsmetoden gjelder når gyldig krav er framsett i selvangivelsen for DST. Et gyldig krav er et som spesifiserer omsetningskategorien. Kategoriene er sosiale medie-plattformer, internettsøkemotorer eller nettbasert markedsplasser. Det kan også være kombinasjoner av disse eller alle, jf. section 9 (2) og (3).

4.1.2.3.2 Section 9 (4) - Utregning av skatteplikten

Av section 9 (4) følger metoden for å finne skattebyrden til en relevant person under den alternative avgiftsmetoden. Trinn 1 tilsvarer trinn 1 under section 8 (3).

Trinn 2

Når den totale omsetningen av digitale tjenester i Storbritannia er funnet under trinn 1, skal denne omsetningen fordeles på de tre forskjellige omsetningskategoriene nevnt i section 9 (3). Fordelingen skjer ut fra hvor mye omsetning som kan tilskrives hver kategori.

Trinn 3 - Netto omsetning

For hver av kategoriene skal man så finne netto omsetning. Netto omsetning er den omsetningsdelen tilskrevet hver enkelt kategori som overskrider *den relevante andelen* av 25 millioner pund.

Den relevante andelen er omsetningsandelen tilskrevet kategorien delt på den totale omsetningen funnet under trinn 1.

Eksempelvis fremsetter et firma krav om alternativ utregning for kategorien internettsøkemotor. Firmaet har en total omsetning på 500 millioner pund fra digitale tjenester i Storbritannia,

⁸⁸ DST Draft Guidance (2019) s. 21.

men omsetningen fra internettsøkemotoren utgjør kun 200 millioner. Det vil være 40% av den totale omsetningen. Det vil si at for internettsøkemotoren vil den relevante delen av 25-millionersterskelen være 10 millioner, slik at 10 millioner skal trekkes fra omsetningen på 200 millioner til internettsøkemotoren.

Netto omsetning for internettsøkemotoren er da 190 millioner.

Trinn 4 - driftsmarginen

For hver spesifiserte kategori, det vil si den eller de kategorien(e) som selskapet fremmer et gyldig krav for i sin DST-selvangivelse, skal man finne driftsmarginen. Driftsmargin er som regel et prosenttall.

Driftsmarginen regnes ut ved at man tar omsetningsdelen tilskrevet den spesifiserte kategorien, minus relevante driftskostnader, delt på omsetningsdelen. Dersom de relevante driftskostnadene er mindre enn omsetningsdelen, er driftsmarginen null.

Hva som ligger i relevante driftskostnader følger av section 10. Det må i utgangspunktet være kostnader som kan tilskrives inntjeningen av *DT-omsetning i Storbritannia* til den spesifiserte kategorien, jf. section 10 (2) og (5).

Det følger imidlertid noen unntak av section 10 (3). Det kan ikke være kostnader tilknyttet renter (a), anskaffelse av bedrift eller deler av den (b), noe utenfor virksomhetens vanlige drift (c), endring i verdi av varige eller immaterielle eiendeler (d) eller i forbindelse med skatt.

Dette følger den naturlige forståelsen av «attributable to» eller «som kan tilskrives». Det kreves en tilknytning mellom kostnadene og inntekten, og den kan ikke være for fjern. Fradragsberettigede kostnader er, section 10 (3) c) lest antitetisk, kostnader som er en del av virksomhetens vanlige drift.⁸⁹

Et eksempel på utregning av driftsmarginen vil, med samme tall fra trinn 3, være 200 millioner, som er omsetningen til internettsøkemotoren, minus driftskostnader på 150 millioner, delt på de 200 millionene. Det gir 0,25, som også kan leses som en driftsmargin på 25%.

⁸⁹ DST Draft Guidance (2019) s. 47.

Trinn 5

Dette trinnet er som trinn 4 i section 8 (3) og er en utregning av skattebyrden. For å regne ut skattebyrden, ganger man 0,8 med driftsmarginen ganget med netto omsetning for den spesifiserte kategorien.

Fra eksempelet over vil det si $0,8 \times 0,25 \times 190 \text{ mill} = 38$ millioner pund i skattebyrde. I dette tilfellet vil det ikke være lurt å kreve utregning etter section 9 fordi skattebyrden etter den vanlige regelen kun vil være 2% av de 190 som er 3,8 millioner.

Sett at driftskostnadene er på 198 mill. Da vil $(200-198)/200 = 1\%$. I dette tilfellet vil regnestykket bli $0,8 \times 0,01 \times 190 \text{ mill.} = 1,52$ millioner pund i skattebyrde. En enkel utregning viser at dersom man har en driftsmargin på under 2,5% for en spesifisert kategori, bør man kreve utregning etter den alternative utregningsmetoden.

Trinn 6 og 7

Når man har funnet de forskjellige skattebyrdene, legges disse sammen til å bli gruppebeløpet. Trinn 7 tilsvarer trinn 4 i section 8 (3).

4.1.2.3.3 Section 9 oppsummert

Skatteplikten som følger av den alternative avgiftsmetoden er et sikkerhetsnett for selskaper med lav driftsmargin. I stedet for en flat omsetningsskatt på 2% som følger av section 8, er det mulig for selskaper å kreve utregning etter section 9. Selskaper kan kreve alternativ utregning for kun én, to eller alle kategoriene DST-loven omhandler - sosiale medieplattformer, internettsøkemotorer eller nettbaserte markedsplasser.

Dersom et selskap ser eksempelvis at deres driftsmargin for tjenesten sosial medieplattform er på under 2,5 %, vil det være lønnsomt å kreve utregning etter section 9. Ved å kreve den alternative avgiftsmetoden i et slik tilfelle, vil skattebyrden bli lavere enn 2% av omsetningen.

4.1.2.4 Er DST-loven egnet til å skatlegge den digitale økonomien?

4.1.2.4.1 Nasjonalt

Det overordnede målet for nye skatteregler er å få inn skatteproveny fra den digitale økonomien. Som konkludert av OECD, så er det spesielt tre skatteutfordringer som er holdt frem; nexus, data og karakteristikkk.

Det er lite tvilsomt at DST-loven vil få inn skatteproveny fra den digitale økonomien. Fra budsjettet 2018 for DST, ble det antatt at loven vil innbringe 5 millioner pund for 2019-2020,

275 millioner for 2020-21, 370 millioner for året etter og deretter rundt 400-500 millioner de påfølgende årene.⁹⁰

I relasjon til nexus, har DST-loven skapt den nødvendige forbindelsen mellom selskapene og Storbritannia ved at loven bygger på et destinasjonsprinsipp. Det er mottakeren av varen/tjenesten som skaper skatteplikten, i motsetning til vanlig selskapsskatt der det er selskapet som vurderes.

Med tanke på data og karakteristikker har loven skapt en veldig spesifikk definisjon av hva som regnes som «digital services». Det vil si at det som er omfattet av loven regnes som tjenester og er begrenset til det. Loven har dermed skattlagt en del av den digitale økonomien uten at det nødvendigvis har skapt en regel som kan takle hele den digitale økonomien. Loven er dermed en lov som kun er myntet på store digitale selskaper.

Kostnad tilknyttet loven

Det finnes lite informasjon om og vurdering av hvor kostbar denne loven er administrativt. Å finne ut av hvor brukeren er fra, er ikke nødvendigvis en enkel operasjon. Spesielt med tanke på muligheter for å bruke eksempelvis et Virtual Private Network (VPN). Å tilpasse seg til loven, kan for en gruppe dermed være kostbart. Samtidig er informasjonen lagret digitalt slik at etter en omstilling vil den videre kostnaden ikke nødvendigvis være like høy, potensielt ganske lav.

Loven har dessuten lagt opp til et system der informasjonen skal være rimelig tilgjengelig. Det vil si at selskapene ikke må bruke tunge algoritmer og masse arbeidskraft for å finne ut av nøyaktig informasjon, men hente slik informasjon som er naturlig tilgjengelig. Dette er nok ment for å redusere nettopp de administrative kostnadene som følger av å etterleve loven, men kan skape usikkerhet og uenighet rundt presisjonsnivå mellom stat og gruppe.

2% på omsetning er mer enn det høres ut som

Selv om en skatt på kun 2% høres lite ut, er denne basert på omsetning og ikke profitt. En utregning gjort av Simontacchi og Scandone viser at skattebyrden selskapsskatten pålegger, potensielt kan være på samme nivå som en 2%-skatt på omsetning. For mer om dette, se artikkelen «*The Italian Web Tax - Never Implemented and Already Outdated*» av Simontacchi og Scandone (2019).

⁹⁰ Budget Digital Service Tax (2018), s. 2.

En slik skatt kan dermed være ganske skadelig for et middels stort selskap som ikke har mye eller null profitt, spesielt i en oppstartsfase der kostnadene ofte kan være større enn inntektene. Det er grunnen til at loven har en alternativ avgiftsmetode. Den sikrer at et selskap som overskrider terskelnivåene og omfattes av skatteplikten, men som har en driftsmargin på under 2,5%, slipper den flate skatten på 2%. Loven vil imidlertid ramme selskap som befinner seg akkurat over denne grensen hardt da DST og selskapsskatt sammenlagt kan gjøre at all profitt spises opp.

Dobbeltbeskatning

I og med at DST er en flat skatt på omsetning vil det i realiteten bety at selskapet kan bli skattlagt for både DST og selskapsskatt på samme inntekt. Det er i utgangspunktet ikke noe skattefradrag for DST mot selskapsskatten.⁹¹ Et eventuelt skattefradrag vil måtte vurderes ut fra omstendighetene.⁹² Det poengteres imidlertid at selskapene mest sannsynlig vil innregne DST-skatten i prisene de setter for sine tjenester.

Oppsummert

DST-loven er egnet for å få inn skatteproveny fra den digitale økonomien, men kan slå uheldig ut i flere tilfeller. Den avgrenser deler av den digitale økonomien fra resten av økonomien, noe som er klart frarådet av OECD.

4.1.2.4.2 Internasjonalt

Dobbeltbeskatning

Internasjonalt vil det samme problemet Storbritannia har nasjonalt oppstå når det gjelder dobbeltbeskatning. Skatten er uavhengig og vil ikke være underlagt skatteavtalene og reglene om skattekreditt. Dette gjør at selskapene mest sannsynlig vil bli skattlagt for samme inntekt gjennom DST-loven i Storbritannia og selskapsskatten i selskapets hjemstat.

DST-loven har en regel om skattelettelse der et annet land har en tilsvarende DST-lov. Da vil det bli gitt 50% skattelettelse for omsetning som har tilknytning til det andre landet, jf. section 11. Et eksempel vil være der et selskap driver en nettbasert markeds plass og kjøper og selger er henholdsvis fransk (Frankrike har også en DST-lov) og engelsk.⁹³ Dette løser imidlertid ikke fullt ut dobbeltbeskatningsproblemet nevnt over.

⁹¹ DST Draft Guidance (2019) s. 56

⁹² Ibid. s. 56

⁹³ Code général des impôts, art. 299.

Konflikt med USA

Av de 100 største digitale selskapene i verden er rundt 70% av dem amerikanske.⁹⁴ USA har allerede startet en etterforskning under section 301 av Trade Act (1974) overfor Frankrike fordi de mener at den franske DST-loven i hovedsak er myntet på amerikanske selskaper.⁹⁵

Dersom USA kommer til at loven hovedsakelig er myntet på de amerikanske selskapene, kan det føre til at USA innfører straffetoll på franske varer. Dette kan videre skape nok en handelskrig, noe verdensøkonomien ikke er tjent med.

Ved at Storbritannia innfører en lignende lov, vil det bety at USA kan gjøre det samme overfor Storbritannia. USA har selv sagt at en slik lov kan gjøre at USA går vekk fra en ny frihandelsavtale mellom Storbritannia og USA.⁹⁶ Denne konflikten er også et bilde på den uenighet som finnes i OECD og som er med på å hindre en samstemt løsning.

Nasjonale regler til fortrensel for en global løsning

For det første kan det at flere land nå innfører egne regler, inspirere andre land til å innføre lignende regler slik at også de kan få inn noe skatteproveny til egen stat. Dette vil skape et virvar av regler som ikke er koordinert, skape dobbeltbeskatning og dermed skade selskapene slik at handel blir hemmet. For det andre vil dette mest sannsynlig skade forbrukerne siden selskapene kan presse sine egne priser opp slik at prisen til slutt bæres av forbrukerne.⁹⁷

Selv om Storbritannia hevder at de ønsker en global løsning gjennom OECD, har de ikke satt inn en klausul i DST-loven om at den opphører ved en global løsning. Dette strider med den veiledningen som OECD-landene har blitt enige om. Istedenfor en klausul, skal det skje en vurdering av loven i 2025, jf. art 31 (1). Dette gjør at man kan sette spørsmålsteget ved hvorvidt Storbritannia kommer til å være en like aktiv part i utviklingen av en global løsning, eller innføring av en global løsning.

4.1.3 India og Significant Economic Presence

4.1.3.1 *Innledning*

På samme måte som Storbritannia, har India også startet prosessen med å få skattlagt noe av den digitale økonomien. I motsetning til å lage en ny regel uavhengig av eldre regler slik som Storbritannia er i ferd med å gjøre, har India blant annet valgt å endre definisjonen på fast driftssted.

⁹⁴ Forbes.com (2019)

⁹⁵ O'Hare og VanderWolk (2019)

⁹⁶ Ibid. (2019)

⁹⁷ Se Eide og Stavang (2018) kap. 24.3.

India innførte begrepet Significant Economic Presence gjennom sin Finance Act 2018, der de har lagt til en utvidelse av definisjonen «business connection» i sin Income-tax Act (ITA) 1961 section 9.⁹⁸ Jeg skal i det følgende se på ITA 1961 section 9 og hva den innebærer.

4.1.3.2 *Income-tax Act 2016 section 9 (1) (i)*

4.1.3.2.1 *Innledning*

Det følger av Section 9 (1) (i) at all inntekt som kumuleres eller oppstår, både direkte og indirekte, gjennom eller fra hvilken som helst form for «business connection» i India, regnes som inntekt India kan beskatte. I «Explanation 1 [og] 2» til section 9 (1) (i) følger det en lignende definisjon av fast driftssted som den som følger av OECDs mønsteravtale artikkel 7 og 5.

Gjennom Finance Act 2018 ble det imidlertid lagt til en «Explanation 2A» til ITA 1961 section 9 (1) (i) der «significant economic presence of a non-resident in India shall constitute «business connection» in India». Det betyr at den fysiske definisjonen av «business connection» ble utvidet til også gjelde *betydelig økonomisk tilstedeværelse*.

Utvidelsen gjelder kun for ikke-hjemmehørende personer i India, både juridiske og fysiske. Videre følger to forskjellige måter å anse vilkåret *betydelig økonomisk tilstedeværelse* som oppfylt, én i Explanation 2A a) og én i b).

4.1.3.2.2 *Explanation 2A a)*

Den ene måten er gjennom *transaksjoner av varer, tjenester eller eiendom, inkludert nedlasting av data eller dataprogrammer i India*, jf. Explanation 2A a). Loven gir ingen ytterligere forklaring på hva som ligger i disse transaksjonene, men med tanke på formålet med loven kan det antas at det er ment å favne meget bredt. Skatteplikt for utenlandske selskaper er ikke ment å bli begrenset gjennom type transaksjon, men gjennom en beløpsterskel for inntekt som stammer fra disse transaksjonene.

Det følger videre av Explanation 2A a) at for å oppnå *betydelig økonomisk tilstedeværelse* må disse transaksjonene overstige en viss sum. Dette er noe som imidlertid vil bli bestemt på et senere tidspunkt. Enn så lenge kan man derfor ikke oppnå *betydelig økonomisk tilstedeværelse* etter 2A (a).

⁹⁸ F. No. 370142/11/2018-TPL, s. 1.

4.1.3.2.3 *Explanation 2A b)*

I *Explanation 2A b)* oppstilles den andre alternative måten å oppnå *betydelig økonomisk tilstedeværelse*. Denne måten bygger på en brukermedvirkning, det vil si når det foreligger en *systematisk og kontinuerlig virksomhetsaktivitet eller interaksjon med et visst antall brukere gjennom digitale midler*.

Ordlyden ser ut til på en side følge opp kravene etter gjeldene fast driftssted-definisjon gjennom et varighets- og fasthetskrav, men uten kravet til den fysiske tilstedeværelsen. Det finnes imidlertid ingen ytterligere veiledning enn ordlyden tilgjengelig, noe som gjør det vanskelig å vurdere hva som faktisk ligger i denne ordlyden.

Videre må det også være en tilknytning til et visst antall brukere. En *bruker* kan antas å være eksempelvis indiske Facebook-brukere, uten at det er gitt noen veiledning på hva som menes med *bruker*. Antall brukere er heller ikke noe som er bestemt. Det vil si at man heller ikke kan oppnå *betydelig økonomisk tilstedeværelse* etter brukermetoden ennå.

4.1.3.2.4 *Oppsummering av Explanation 2A i Income-tax Act 1961 section 9 (1) (i)*

India har gjennom *Explanation 2A* utvidet sin definisjon av fast driftssted til også å omfatte virksomhetstilknytninger gjennom *betydelig økonomisk tilstedeværelse*. Denne utvidelse gjelder, som resten av *section 9 (1) (i)*, kun for personer som ikke er bosatt eller hjemmehørende i India.

Utvidelsen har definert to alternative grunnlag som skal kunne konstituere *betydelig økonomisk tilstedeværelse*. Den ene bygger på lokal omsetning gjennom digitale transaksjoner og den andre på konstant tilstedeværelse i det indiske marked gjennom brukermedvirkning fra indiske brukere. Tersklene for omsetningen og antall brukere som kreves er imidlertid ikke bestemt.

Selv om ordlyden i *Explanation 2A* er bred og kan omfatte mye, mangler det definisjoner og veiledning på de ordene som brukes. Dette gjør bestemmelsen vanskelig å anvende i praksis, et poeng som er kritisert av flere.⁹⁹ Spørsmålet er dermed hvorvidt definisjonsutvidelsen er egnet til å skattlegge den digitale økonomien.

⁹⁹ Blant annet Goel (2018) og Agarwal og Gupta (2019)

4.1.3.3 Er SEP-loven egnet til å skattlegge den digitale økonomien?

4.1.3.3.1 Nasjonalt

På nåværende tidspunkt er det vanskelig å vurdere hvorvidt regelen faktisk vil være egnet til å innbringe skatteproveny fra den digitale økonomien i India. Regelen har en løsning på nexusutfordringen ved å omdefinere fast driftssted til også å gjelde selskaper som bare er økonomisk tungt involvert i Indias økonomi. Dette åpner muligheten for større skatteleggingsrettigheter for India.

Loven gir en definisjon på hva som skal til for å ha tilstrekkelig økonomisk tilstedeværelse ved å si at det skal gjelde alt av varer, tjenester og eiendom som har tilknytning til India. Dette gjør at regelen ikke kun gjelder den digitale økonomien og sånn sett følger opp anbefalingen fra OECD om å ikke avgrense den digitale økonomien mot økonomien for øvrig.

Problemet med regelen er at den ikke definerer hva som skal anses som varer og tjenester, hvordan man skal definere brukermedvirkning eller hvordan man skal vurdere den økonomiske verdien til de forskjellige aktivitetene. Det finnes heller ingen veiledning på hvordan regelen for øvrig skal forstås, noe som gjør det til en vanskelig regel å etterfølge.

I tillegg mangler India fortsatt allokeringsregler som kan fordele skatteprovenyet fra den digitale økonomien mellom India og andre stater. India har imidlertid et forslag ute til høring der de vurderer en «fractional apportionment»-metode.¹⁰⁰ Metoden vektlegger salg, arbeidskraft og eiendeler. Dette er en lignende løsning som både er beskrevet i BEPS Action 1-rapporten og Programme of Work, Pilar 1.

Selv om India har innført en «significant economic presence», er det i realiteten en uferdig bestemmelse som krever retningslinjer og videre veiledning. I tillegg er det en delvis sovende bestemmelse fram til de finner ut av hvilke terskler som skal gjelde. Sett at målet er å treffe hele den digitale økonomien vil det være krevende å finne tilfredsstillende terskler. Man bør da finne fram til terskler som treffer bredt nok, men uten å skade for eksempel små nyoppstartede firmaer.

I EU-kommisjonen sitt forslag om «significant digital presence» fra 2018, som ble nedstemt, ble tersklene satt til «activities generating turnover of over €7 million, and with more than 100 000 users or 3 000 business-to-business contracts annually».¹⁰¹ De tre tersklene var alternative slik at kun én måtte være oppfylt.

¹⁰⁰ F. No. 500/33/2017-FTD.I (2019) kap. 11.2.

¹⁰¹ EPRS (2018), s. 5

Som vi har sett har Storbritannia satt en høyere terskel, en omsetning på 25 millioner pund i landet og 500 millioner totalt for hele selskapet. Samme nasjonale terskel er satt av Frankrike, men med krav om en høyere global omsetning på 750 millioner euro.¹⁰² Valget av disse tersklene knytter seg til tersklene satt for land til land-rapporteringen under BEPS Action 13. I forbindelse med skattlegging av den digitale økonomien har imidlertid disse tersklene blitt kritisert, som nevnt over i forbindelse med USA, noe som taler for et lavere beløpskrav.

4.1.3.3.2 Internasjonalt

Regelen vil i utgangspunktet kun få anvendelse overfor selskaper hjemmehørende i land India ikke har skatteavtale med. Dersom de skal kunne skattlegge alle selskaper under en utvidet definisjon av fast driftssted, krever det at de må innføre regelen i skatteavtalene. En slik ordning vil nok mange land være skeptiske til, spesielt USA.¹⁰³ Dette gjør at selv om India kommer fram til tersklene som skal gjelde og gir veiledningen som trengs, vil definisjonsendringer få et meget begrenset nedslagsfelt og ofte konsumeres av skatteavtalene.

Regelen India har innført skaper ikke de dobbeltbeskatningsproblemene som DST-loven til Storbritannia gjør, siden regelen i realiteten får et såpass snevert nedslagsfelt. Det vil først være dersom regelen benyttes parallelt og uavhengig av skatteavtalene at dobbeltbeskatningsproblemene oppstår.

En positiv side ved å innføre en slik regel, spesielt dersom India får definisjonen inn i noen av sine skatteavtaler, vil være at det kan gi noe håndfast OECD kan vurdere. Man får muligheten til å se hvordan regelen fungerer i praksis. At India får på plass det som mangler innen utgangen av 2020 er imidlertid vanskelig å se for seg. 2020 er året OECD etter planen skal ha en global løsning på plass.

4.2 Er det behov for en koordinert konsensusbasert global løsning?

Som vi har sett, er hverken de gjeldende norske reglene eller skatteavtalene egnet til å håndtere hele den digitale økonomien. Videre har regelen til Storbritannia vist at en nasjonal regel som virker uavhengig av de gjeldende internasjonale forpliktelser kan skape dobbeltbeskatningssituasjoner. Selv om regelen gjør at Storbritannia får inn skatteproveny fra store digitale selskaper, tar den ikke inn over seg at den digitale økonomien er større. Dette gjør regelen lite egnet som et dynamisk produkt som kan følge den videre utviklingen i økonomien.

¹⁰² Code général des impôts, art. 299 III.

¹⁰³ Se over i kap. 4.1.2.4.2

Ved å innføre en DST-lov som fører med seg de ovennevnte problemer og uheldige konsekvenser, viser Storbritannia hva de mener er problemet med skattereglene, og hvilken del av økonomien de ønsker å skattlegge.

India sin utvidelse av fast driftssted-definisjonen har vist at det går an å innføre en mer generell regel som ikke får de samme negative konsekvensene som Storbritannias regel. Regelen til India er imidlertid et uferdig produkt som i større grad viser intensjon enn handling fra Indias side. I og med at regelen begrenses av skatteavtalene vil den kreve konsensus fra de landene India har skatteavtaler med. Det kan imidlertid være en tidkrevende og vanskelig prosess, som egentlig allerede er i gang i OECD.

Disse to nasjonale lovene gir et godt bilde på de utfordringene og problemene som finnes og skapes gjennom innføring av egne unilaterale lover. Desto flere som innfører lignende bestemmelser, desto mer intrikat blir det for selskaper å overholde sine skatteplikter. Det kan skape et uoversiktlig og u håndterbart landskap av regler som vil svekke det internasjonale handelsmarkedet istedenfor å styrke det på en rettferdig måte, noe som bør være et overordnet mål. Slike lover kan dessuten skape økonomisk ubalanse, kompleksitet, usikkerhet rundt skatteplikt samt høyere administrasjonskostnader for både selskaper og stater.

Et alternativ til nasjonale unilaterale lover er en global løsning på skattleggingen av den digitale økonomien. Målet med en global løsning bør være bestemmelser som slår rettferdig ut for så mange stater som mulig, helst alle, som er nøytral overfor alle slags selskaper og som sørger for et kostnadseffektivt system.

5 En global løsning på trappene?

5.1 BEPS og Inclusive Framework

5.1.1 Innledning

I 2013 ga OECD ut en rapport, «Addressing Base Erosion and Profit Shifting», som klarla skatteutfordringene som fulgte av at vi stadig får et mer og mer globalt økonomisk samfunn. Base erosion and profit shifting kan oversettes til uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting. Rapporten resulterte i en 15-punkts handlingsplan som adresserte nevnte skatteutfordringer.

Som et resultat av denne handlingsplanen og det arbeidet som fulgte, kom BEPS-pakken i 2015. Den anses for å være første store fornyelsen av de internasjonale skattereglene.¹⁰⁴ BEPS-pakken består av 15 forskjellige måter å håndtere skatteutfordringene hvorav Action 1

¹⁰⁴ OECD (2018) s. 3.

var Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 ga imidlertid ikke noen anbefaling på løsning til hvordan adressere skattlegging av den digitale økonomien, men pekte seg inn mot en løsning innen utgangen av 2020.¹⁰⁵

De 14 andre handlingspunktene holder på å bli innført i nasjonal lovgivning og skatteavtalene, blant annet gjennom «a multilateral instrument» (MLI) som ble ferdigstilt i 2016. MLI er en traktat med bestemmelser som følger opp de minstestandardene som følger av arbeidet til OECD i BEPS-prosjektet. Ved at en stat innfører MLI, vil gjeldende bestemmelser i alle skatteavtaler med andre stater som har innført MLI bli endret, erstattet eller utfylt.¹⁰⁶ For mer inngående informasjon om MLI og hva den har å si for Norge, se prop. 15 S (2018-19). En slik løsning effektiviserer implementeringen av eventuelle globale løsninger på skattlegging av digital økonomi.

I arbeidet med å implementere, gjennomgå og vurdere de forskjellige handlingspunktene, etablerte OECD et «Inclusive Framework» der 135 land og 14 observatører nå er med.¹⁰⁷

5.1.2 Action 1 Final Report (2015)

Rapporten identifiserte hvilke trekk ved digitaliseringen som potensielt var relevante i et skatteperspektiv. Disse var mobilitet i relasjon til immaterielle eiendeler, brukere og virksomhetsfunksjoner, viktigheten av data, nettverks-effekter, flersidede forretningsmodeller, tendenser av monopol eller oligopol og volatilitet.¹⁰⁸

Det ble konkludert at flere av trekkene ved digitaliseringen ikke nødvendigvis utgjorde egne risikoer for uthuling av skattefundamentene og overskuddsflytting, men at de potensielt kunne øke risikoen.¹⁰⁹ Man ønsket derfor å se på hvilken måte de andre handlingsreglene, spesielt Action 3, 7 og 8-10, bidro til å løse disse problemene.¹¹⁰

Som nevnt under kap. 2 fant man også andre omfattende skatteutfordringer ved den digitale økonomien, nemlig nexus, data og inntektsklassifisering for skatteformål.¹¹¹ Disse skatteutfordringene satt spørsmålsteget ved om gjeldende nasjonale og internasjonale skatteregler i det hele tatt var egnet til å håndtere skattlegging av den digitale økonomien. Siden den digitale

¹⁰⁵ OECD (2015a) s. 149

¹⁰⁶ Oecd.org Tax treaties (2019)

¹⁰⁷ OECD (2018) s. 3, Oecd.org BEPS (2019)

¹⁰⁸ OECD (2015a) pkt. 4.3.

¹⁰⁹ Ibid. s. 78.

¹¹⁰ Ibid. s. 94.

¹¹¹ Ibid. s. 99.

økonomien stadig blir en større del av økonomien som helhet, ble det videre sagt at man ikke burde lage egne regler for kun den digitale økonomien.¹¹²

På bakgrunn av dette ble det vurdert løsninger som endring av fast driftssted til «significant economic presence»,¹¹³ kildeskatt på digitale transaksjoner¹¹⁴ og omsetningsavgift.¹¹⁵

Som nevnt ble det ikke konkludert med noen anbefalt løsning i Action 1-rapporten annet enn at en løsning skulle finnes innen utgangen av 2020 og eventuelt at land enkeltvis kunne implementere slike løsninger som ble diskutert i Action 1-rapporten.¹¹⁶

5.1.3 Interim Report (2018)

På bestilling fra G20-lederne, kom Inclusive Framework - samarbeidsorganet under OECD - med en «Interim Report» i 2018 som skulle vise hva som var blitt gjort siden Action 1 Final Report.

Interimrapporten identifiserte hovedkarakteristikkene til digitale selskaper, som beskrevet i kap. 2; «scale without mass», «heavy reliance on intangible assets» og «importance of data, user participation and their synergies with intangible assets».¹¹⁷

Rapporten gikk videre gjennom og vurderte enkelte regler innført av forskjellige land, såkalte midlertidige tiltak.¹¹⁸ Konklusjonen av denne gjennomgangen var at reglene hadde til felles at de prøvde å utvide skattereglene til å omfatte stedet der brukerne er og at de bygget på omsetning.¹¹⁹ Gjennomgangen viste også en generell misnøye blant mange land om mangelen på skatteproveny fra digitale selskaper.¹²⁰

Task Force on the Digital Economy (TFDE), en arbeidsgruppe under OECD, antok at flere land etterhvert ville følge etter og innføre liknende midlertidige tiltak, men advarte om at dette mest sannsynlig kom til å generere økonomisk ubalanse, dobbeltbeskatning, usikkerhet, kompleksitet og høyere administrasjonskostnader.¹²¹

¹¹² OECD (2015a) s. 146

¹¹³ Ibid. s.107.

¹¹⁴ Ibid. s. 113.

¹¹⁵ Ibid. s. 115.

¹¹⁶ Ibid. s. 149.

¹¹⁷ OECD PoW (2019) s. 5

¹¹⁸ OECD (2018) kap. 4

¹¹⁹ Ibid. s. 159

¹²⁰ Ibid. s. 159

¹²¹ Ibid. s. 159 og kap. 6

Det muligens viktigste funnet i rapporten, var uenigheten blant landene om hvorvidt det er behov for globale løsninger for den digitale økonomien, hvorvidt midlertidige tiltak er tilstrekkelige og hvorvidt BEPS-pakken egentlig er tilstrekkelig.¹²² Dette var viktig for å kunne kartlegge videre arbeid og hvordan komme til enighet på tvers av de forskjellige synspunktene.

Til slutt konkluderte rapporten med at for å nå målet om en konsensusbasert global løsning i løpet av 2020 måtte de legge fram en arbeidsplan, «programme of work», i løpet av 2019.¹²³

5.1.4 Programme of Work

Etterfulgt av et «Public Consultation Document», ble *Arbeidsplanen* - «programme of work» - gitt ut i juni 2019. *Arbeidsplanen* bestod av to pilarer, to sett med løsninger, som skulle utforskes parallelt.¹²⁴

Pilar 1 bestod av tre forskjellige forslag for regler som skal resultere i en konsensusbasert global regel. Disse var «user participation»-forslaget, «marketing intangibles»-forslaget og «significant economic presence»-forslaget.¹²⁵

Brukermedvirkningsforslaget fokuserte på verdier skapt av digitale selskaper gjennom brukermidvirkning, herunder på sosiale medieplattformer, nettbaserte handelsmarkeder og søkemotorer.¹²⁶ Dette er med andre ord et forslag som i stor grad ligner på DST-reglene som blir innført i Storbritannia og flere steder i Europa.

*Immaterielle markedseiendelsforslaget*¹²⁷ skulle på samme måte som brukermidvirkningsforslaget endre nexus- og allokeringreglene, men skulle favne bredere.¹²⁸ Regelen var ment for å treffe alle selskaper som skapte verdier gjennom immaterielle markedseiendeler, uavhengig av om selskapet var definert som et digitalt eller tradisjonelt selskap.

¹²² OECD (2018) s. 212-213.

¹²³ Ibid. s. 175.

¹²⁴ OECD PoW (2019) s. 6.

¹²⁵ Ibid. s. 11

¹²⁶ DST Consultation Document (2019) pkt. 2.2.1

¹²⁷ Se OECD TPG (2017) pkt 27 for definisjon av immaterielle markedseiendeler.

¹²⁸ DST Consultation Document (2019) pkt. 2.2.2

Det siste forslaget, *betydelig økonomisk tilstedeværelse*, bygget på en utvidelse av fast driftssted-begrepet i mønsteravtalen til også å gjelde selskaper som har en betydelig økonomisk tilstedeværelse.¹²⁹ Dette er løsningen som vi har sett India er i ferd med å innføre.

Gjennom disse forslagene fant man ut at man måtte utforske forskjellige problemer ved disse forslagene for å få en oversikt og for å komme til én løsning.

Pilar 1 bestod dermed av utfordringer knyttet til nye nexus-regler og overskuddsallokeringsregler.¹³⁰ Under fanen nye *nexus*-regler skulle det vurderes hvorvidt man ønsket en modifisering av gjeldende definisjon av fast driftssted eller om man skulle ha en ny egen regel for den digitale økonomien.¹³¹

Hva gjaldt allokeringreglene, ble det foreslått tre forskjellige regler for videre utforskning. Den ene var en «*modified residual profit split*»¹³² (MRPS), en modifisering av transaksjonsoverskuddsmetoden «*profit split*» under armlengdeprinsippet. MRPS gikk ut på at man skulle fordele de verdiene som ikke kunne fordeles under gjeldende allokeringregler, såkalt «*non-routine*»-overskudd.¹³³ Regelen innebar en 4-trinnsprosess der man først skulle finne overskudd, deretter ta vekk overskudd som allerede ble fordelt gjennom gjeldende allokeringregler. Det gjenværende overskuddet måtte deretter vurderes om gikk under MRPS for så å bli fordelt mellom relevante stater gjennom bruk av en fordelingsnøkkel.

Den andre regelen var en «*fractional apportionment method*» som skulle ta den overordnede lønnsomheten til et konsern i betraktning.¹³⁴ Denne metoden skiller ikke mellom rutine- og ikke-rutine-overskudd, men fordeler heller det totale overskuddet etter en mekanisk fordelingsnøkkel.

Siste allokeringregelen foreslått var «*distribution-based approaches*» som et svar på ønsket om enkelhet og lave administrasjonskostnader.¹³⁵ Tanken var å finne et grunnoverskudd på markeds-, distribusjons- og brukerrelaterte aktiviteter, som deretter kunne variere basert på konsernets totale overskudd.

¹²⁹ DST Consultation Document (2019) pkt. 2.2.3

¹³⁰ OECD PoW (2019) s. 11.

¹³¹ Ibid. s. 18

¹³² Ibid. s. 12

¹³³ Ibid. s. 12

¹³⁴ Ibid. s. 14

¹³⁵ Ibid. s. 15

Pilar 1 er nå sammenslått til et «Unified Approach» omtalt nedenfor.

Pilar 2 gjelder fortsatt og utforsker på sin side hvordan håndtere resterende utfordringer knyttet til uthuling av skattefundamentene og overskuddsflytting, ikke direkte den digitale økonomien. Forslaget heter «*global anti-base erosion proposal*» (GloBE) som innebærer full suverenitet for hvert enkelt land hva gjelder skatteregler og skattesatser, men med regler som sikrer at multinasjonale selskaper må betale en viss minsteskatte.¹³⁶

En av de foreslåtte reglene er en «*income inclusion rule*». Den baserer seg på skattlegging av et morselskap hvis inntekten til et datterselskap hjemmehørende i et annet land blir skattlagt under en minimums effektiv skattesats.¹³⁷

Den andre regelen er en «*tax on base eroding payments*». Denne består enten i å avslå fradrag eller å pålegge kildeskatt for visse betalinger der betalingene blir skattlagt under en minimums effektiv skattesats.¹³⁸

Det er gitt ut et høringsnotat på GloBE med høringsfrist 2. desember. Denne omtales ikke videre da den ikke gjelder regler knyttet direkte til den digitale økonomien.

5.1.5 «Unified Approach» under pilar 1.

Som et resultat av at man ønsker en løsning i løpet av 2020, ga OECD-sekretariatet ut et «Unified Approach»-høringsnotat i oktober 2019 med høringsfrist 12. november. Dette er for å konsentrere innsatsen om én løsning på skattlegging av den digitale økonomien, og med det øke sjansene for å komme i mål i løpet av 2020.

Forslaget er bygget på arbeidsplanen fra juni, og har konsentrert forslagene i pilar 1 til ett forslag. De tre forslagene i Pilar 1 hadde visse likhetstrekk som har lagt basen for det ene forslaget i «Unified Approach». Disse likhetstrekkene var at de prøvde å allokere skatterettighetene til markedsstaten, lage en ny nexus-regel som ikke bygget på fysisk tilstedeværelse, gå bort fra selvstendighetsfiksjonen i armlengdeprinsippet, og enkelhet, stabilitet og forutsigbarhet.¹³⁹

Slik forslaget foreligger nå, er det tre deler som skal utforskes videre av TFDE. For det første er det et spørsmål om anvendelsesområdet, om hvor bredt den nye regelen skal treffe. Siden den digitale økonomien blir integrert mer og mer i alle selskaper, fremheves det at det er vik-

¹³⁶ OECD PoW (2019) s. 25

¹³⁷ Ibid. s. 27-30.

¹³⁸ Ibid. s. 30-32.

¹³⁹ OECD Unified Approach (2019) s. 4.

tig at regelen treffer bredt, men at den bør fokusere på heldigitale selskaper.¹⁴⁰ Det poengteres videre at det er viktig at regelen både omfatter selskaper som direkte retter seg inn mot brukere gjennom digital teknologi, men også der dette skjer indirekte.

Den andre delen er en ny nexus-regel. Siden stadig mer av handel og tjenester blir levert fra andre land enn markedsstaten, bør det bærende poenget ved en ny nexus-regel være at selskapet har «a sustained and significant involvement in the economy of a market jurisdiction».¹⁴¹ Det poengteres også at en ny regel skal bli stående som en selvstendig regel og ikke utvide fast driftssted-begrepet. Dette er for å unngå utilsiktede konsekvenser i andre regler som bygger på fast driftssted.¹⁴² For å avgjøre hva som skal være en betydelig tilstedeværelse i markedsstatens økonomi vil regelen mest sannsynlig bygge på en terskel som knytter seg til selskapets omsetning.¹⁴³

Den siste delen gjelder allokering av skatt mellom skattejurisdiksjoner. Den foreslåtte løsningen er en trelagsmodell bestående av tre ulike typer overskuddsbeløp, A, B og C.¹⁴⁴ Hvert type beløp knytter seg til ulike deler av overskuddet, og måten skatterettighetene til den delen av overskuddet skal fordeles mellom de forskjellige statene.

Beløp A vil gjelde digitale selskaper under den nye nexus-regelen i form av et nytt konstruert skattelement som legges på toppen av gjeldende regler. Beløp B og C knytter seg til den tradisjonelle forståelsen av nexus, fast driftssted, og med det de gjeldende tilordningsreglene basert på armlengdeprinsippet.

Tanken bak beløp A er å finne et restoverskudd som står igjen etter at man har trukket fra rutineoverskuddet fra det totale overskuddet. Dette restoverskuddet skal deretter fordeles utover de stater der selskapet har operert. For å finne en rettferdig fordeling vil man bruke et formelbasert system som blant annet skal legge vekt på salg. Beløp A kan ses på som en kombinasjon av «residual profit split»-metoden og «fractional apportionment»-metoden nevnt over.

For rutineoverskuddet vil det være de gjeldende skatteregler som anvendes, armlengdeprinsippet, noe som gjenspeiles i forslaget beløp B og C. Hvorvidt det egentlig er behov for beløp B og C kan diskuteres i og med at de kun opprettholder gjeldende regler. Det skaper imid-

¹⁴⁰ Ibid. s. 7

¹⁴¹ OECD Unified Approach (2019) s. 8

¹⁴² Ibid. s. 8

¹⁴³ Ibid. s. 8

¹⁴⁴ Ibid. s. 13

lertid en helhet da det er viktig at beløpene vurderes opp mot hverandre slik at samme del av overskuddet ikke beregnes etter flere metoder samtidig.

6 Avsluttende bemerkninger

Gjennom oppgaven har vi sett at den digitale økonomien legger press på og utfordrer de gjeldende skatteregler både i Norge og internasjonalt. De pågående prosessene i både OECD og enkelte stater tyder det på at flere land stiller seg tvilende til hvorvidt gjeldende regler er egnede til å skattlegge den digitale økonomien.

Etter analysen og vurderingen av den norske skatteloven kan det stilles spørsmålsteget ved om skatteloven faktisk åpner for å skattlegge noen deler av den digitale økonomien. Utfordringen er at en utvidet tolkning av sktl. § 2-3 (1) b) fort vil støte an mot legalitetsprinsippet. Dersom Norge skulle begynne å skattlegge utenlandske selskaper etter en slik utvidet forståelse av bestemmelsen, er det mulighet for at det ikke ville ha blitt godtatt av domstolene.

Den samme konklusjonen, og muligens enda klarere enn i sktl. § 2-3 (1) b) sitt tilfelle, følger av analysen og vurderingen av skatteavtalene. Konklusjonen om at gjeldende regler ikke er egnede, underbygges også av den prosessen som pågår i OECD med å endre eller utvide gjeldene skatteavtalebestemmelser.

I lys av at mange stater gjeldende regler ikke gjør det mulig å skattlegge den digitale økonomien, har flere stater innført eller forberedt egne lover myntet på den digitale økonomien. Når man vurderer lovene og regelendringene fra Storbritannia og India kan man imidlertid se at det oppstår utfordringer og uheldige konsekvenser for det internasjonale markedet og samarbeidet. Disse utfordringene knytter seg til dobbeltbeskatning, til faren for en uheldig dempende effekt på den grensekryssende handelen, samt til faren for at nasjonale regler innført ensidig kan gi grobrunn for handelstvister og tilhørende mottiltak - som nye tollmurer.

Samtidig som flere land nå innfører egne lover og regler for å avbøte problemer med manglende beskatning av digitale selskaper, nærmer prosessen med å finne en konsensusbasert global løsning i OECD seg i sluttfasen. Det er imidlertid uenigheter rundt hva målet med skattlegging av den digitale økonomien bør være. Det finnes land som mener at de endringer som allerede er gjort i forbindelse med BEPS-prosjektet er tilstrekkelig. Andre ønsker utelukkende skattlegging av store digitale selskaper, som blant annet har resultert i DST-loven i Storbritannia. USA med flere mener på sin side at man trenger bestemmelser som favner bredt.

Det er viktig å ha med seg at skattlegging av den digitale økonomien ikke er et arbeid som i utgangspunktet er rettet mot å hindre skatteflukt til skatteparadiser. Skattlegging av den digitale økonomien er en diskusjon om hvilke land som skal ha rett til hvilket skatteproveny. Der-

som en markedsstat gis rett til å skattlegge, bør samtidig hjemstaten avgi denne skatterettigheten for å hindre dobbeltbeskatning.

Med tanke på uenighetene som har vært, og fortsatt finnes i OECD i arbeidet med skattleggingen av den digitale økonomien, har det vært skepsis til ambisjonen om å nå en global konsensus i løpet av 2020. Til tross for uenighetene vil det være en fordel om aktørene viser tålmodighet, og at det i første omgang arbeides for å finne en konsensusbasert løsning blant medlemslandene i Inclusive Framework. Internasjonal grensekryssende handel styrt av en rekke unilaterale skatteregler er lite heldig og bør begrenses, og helst helt unngås. Et lignende synspunktet er også ytret av både generalsekretæren i OECD, José Ángel Gurría, og av Google, som er en av de aller største aktørene i den digitale økonomien.¹⁴⁵

Verden er bundet tettere sammen enn noen gang. Dette ser man gjennom fremveksten av internasjonale samarbeidsorganer mellom stater, store multinasjonale selskaper, kommunikasjon og lover og handel på tvers av landegrenser. Skatteavtalene som land har fremforhandlet er også et utslag av denne samhandlingen og samhandelen. Målet og ønsket har vært, og bør være, størst og enklest mulig utveksling av varer og tjenester. Ved at det nå forberedes og innføres unilaterale nasjonale lover og regler for å sikre egen stat en bit av skatteprovenyet fra digitale selskaper, kan globaliseringen på dette feltet bli bremset. På vei inn i 2020-tallet bør derfor internasjonalt samarbeid, også om beskatning av digitale selskaper, forbli måten vi søker å løse felles problemer og utfordringer på.

¹⁴⁵ Oecd.org Tax (2019) og The Associated Press (2019)

Litteraturliste

Litteratur

- Agarwal og Gupta (2019) Agarwal, Vinti og Gupta, Vidushi. «Income Tax Act: Govt need to clarify ‘significant economic presence’» 2019 <https://www.financialexpress.com/opinion/income-tax-act-govt-needs-to-clarify-significant-economic-presence/1519319/> (hentet 24.11.2019)
- Akozu og Barnes (2019) Akozu, Simon og Barnes, Zoe. “A Digital Services Tax for New Zealand - Time to Jump on the Bandwagon”, Special Report Digital Economy, Bloomberg Tax, 2019.
- Díaz-Súnico (2019) Díaz-Súnico, Guadalupe, “INSIGHT: The New Spanish Digital Service Tax - A Strange Combination of Value Creation and Geolocalization”, Daily Tax Report: International, Bloomberg Tax, 2019. <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-the-new-spanish-digital-service-tax-a-strange-combination-of-value-creation-and-geolocalization> (hentet 15.10.2019)
- Economist.com (2017) The Economist, Leaders. «The world’s most valuable resource is no longer oil, but data». 2017 <https://economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data/> (hentet 12.10.2019)
- Eide og Stavang (2018) Erling Eide og Endre Stavang, *Rettsøkonomi*, 2. utgave, Oslo: Cappelen Damm AS, 2018.
- Fatima (2019) Fatima, H. «Server Location and its Influence on SEO» 2019 <https://blog.resellerclub.com/what-is-server-location-and-does-server-location-affect-seo/> (hentet 10.10.2019)
- Finansdepartementet (2019) Finansdepartementet. «Skatteavtaler mellom Norge og andre stater» 2019 <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat> (hentet 11.09.2019)
- Forbes.com (2019) Forbes. «Top 100 Digital Companies» 2019 <https://www.forbes.com/top-digital-companies/list/#tab:rank> (hentet 12.10.2019)
- Goel (2018) Goel, Ashish. “The Future of ‘Significant Economic Presence’ in India” 2018. <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2018/09/10/the-future-of-significant-economic-presence-in-india/> (hentet 24.11.2019)

- HM Revenue & Customs (2019) HM Revenue & Customs. «Introduction of the new Digital Services Tax» 2019
<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax> (hentet 11.10.2019)
- Maidenberg og Breeden (2017) Maidenberg, Micah og Breeden, Aurelien. «Google Wins Tax Case in France, Avoiding \$1.3 Billion Bill» 2017
<https://www.nytimes.com/2017/07/12/business/13google.html> (hentet 03.10.2019)
- Melsom (2000) Melsom, Gjert, “Internett og immaterielle verdier - ønskelige endringer i norsk inntektsskattelovgivning - belyst med utviklingen i andre land”, *Skatterett* (2000) side 131-160 (Sisert fra lovdata.no, hentet 24.11.2019).
- Miller (2019) Miller, Ryan. «The Top 100 Best-Performing Companies in the World, 2019» 2019
<https://ceoworld.biz/2019/06/28/the-top-100-best-performing-companies-in-the-world-2019/> (hentet 03.10.2019)
- Mitchel (2019) Mitchel, Bradley. «What Is a Server?» 2019
<https://www.lifewire.com/servers-in-computer-networking-817380> (hentet 10.10.2019)
- Naas (2017) Naas, Henning, Finn Backer-Grøndahl og Hanne Skaarberg Holen m.fl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2017.
- Oecd.org Action 13 (2019) OECD, Action 13. “Action 13 Country-by-Country Reporting” (2019).
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (hentet 24.11.2019)
- Oecd.org BEPS (2019) OECD, BEPS. «What is BEPS?» 2019
<http://www.oecd.org/tax/beps/about/> (hentet 13.10.2019)
- Oecd.org Tax (2019) OECD, Tax. «OECD leading multilateral efforts to address tax challenges from digitalisation of the economy» 2019
<http://www.oecd.org/tax/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm> (hentet 10.10.2019)
- Oecd.org Tax treaties (2019) OECD, Tax treaties. «Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS» 2019
<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (hentet 13.10.2019)
- O’Hare og VanderWolk (2019) O’Hare, Robert og VanderWolk, Jefferson. «The UK digital services tax: ashes to ashes, DST to dust?» 2019
<https://www.taxjournal.com/articles/the-uk-digital-service-tax-ashes-to-ashes-dst-to-dust-> (hentet 12.10.2019)

Simontacchi og Scandone (2019)	Stefano Simontacchi og Francesco Saverio Scandone, "The Italian Web Tax - Never Implemented and Already Outdated", Special Report Digital Economy, Bloomberg Tax, 2019.
Skaar (1991)	Skaar, Arvid Aage, <i>Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle</i> , Deventer: Kluwer Law and Taxation Publ, 1991.
The Associated Press (2019)	The Associated Press. "Google pays France over \$1 billion to settle tax case" (2019) https://www.nbcnews.com/tech/tech-news/google-pays-france-over-1-billion-settle-tax-case-n1053106 (hentet 22.10.2019)
Yong (2019)	Yong, Irene, "Taxation of Digital Services - A Comparison of the Malaysian and Singapore Approach", Special Report Digital Economy, Bloomberg Tax, 2019.
Zimmer (2017)	Zimmer, Frederik, <i>Internasjonal inntektsskatterett</i> , 5. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2017.
Zimmer (2018)	Zimmer, Frederik, <i>Lærebok i skatterett</i> , 8. utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2018.

Lover

1814	Lov 17. mai 1814 kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)
1949	Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbelbeskatning (dobbelbeskatningsavtaleloven).
1999	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Rettspraksis

Rt. 1994 side 132	Sitert fra lovdata.no
Rt. 1994 side 752	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2001 side 512	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2004 side 957	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2008 side 233	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2008 side 577	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2011 side 1581	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2015 side 513	Sitert fra lovdata.no
Rt. 2015 side 628	Sitert fra lovdata.no

Rt. 2015 side 1360 Sitert fra lovdata.no

Traktater

Wienkonvensjonen The Vienna Convention on the Law of Treaties, Wien 23. mai 1969.

Vedtekter for Den internasjonale domstol Statute of the International Court of Justice, San Francisco 26 juni 1945.

Forarbeider

Ot.prp nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992*

Ot.prp nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Dokument 8:69S (2018-2019) *Representantforslag 69 S*

Dokument 160 S (2018-2019) *Representantforslag 160 S*

Skatte-ABC

Skatte-ABC (2019) Skatte-ABC, Virksomhet - allment, Oslo, 2019.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/virksomhet--allment/V-9.009/V-9.010/> (hentet 22.11.2019)

Utenlandske lover

Finance Bill 2019-20 [Storbritannia] Digital services tax 2019, Draft legislation [Storbritannia]
<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax> (hentet 22.11.2019).

Corporation Tax Act 2010 [Storbritannia] Corporation Tax Act 2010 (c.4) [Storbritannia]
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/section/1121> (hentet 22.11.2019).

F. No. 370142/11/2018-TPL [India] Framing of Income-tax rules relating to Significant Economic Presence as per Section 9(1)(i) of the Income-tax Act, 1961, Comments and suggestions reg. [India]
<https://www.incometaxindia.gov.in/News/sep-rules-calling-stakeholder-comments-13-07-2018.pdf> (hentet 22.11.2019).

Code général des impôts 1950 [Frankrike] Code général de impôts, 24. juli 2019, [Frankrike]
<http://codes.droit.org/CodV3/impots.pdf> (hentet 22.11.2019)

Utenlandske forarbeider

- DST Draft Guidance (2019) HM Revenue & Customs, Digital Services Tax Draft Guidance, 11. juli 2019.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/817666/20190711_-_Draft_Guidance_vfinal.pdf (hentet 22.11.2019).
- DST Consultation Document (2019) HM Revenue & Customs, Digital Services Tax: Consultation, november 2018.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf (hentet 22.11.2019).
- Budget Digital Services Tax (2018) HM Treasury, Budget 2018 Digital Services Tax, 2018.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf (hentet 22.11.2019).
- F. No. 500/33/2017-FTD.I (2019) Central Board of Direct Taxes, Public Consultation on the proposal for amendment of Rules for Profit attribution to Permanent Establishment-reg, 18. april 2019.
https://www.incometaxindia.gov.in/News/Public_consultation_Notice_18_4_19.pdf (hentet 22.11.2019).

OECD-kilder

- OECD (2013) OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing (2013).
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1 (hentet 24.11.2019)
- OECD (2015a) OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - Final Report 2015*, Paris: OECD Publishing (2015a).
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1 (hentet 24.11.2019)
- Mønsteravtalen OECD (2017) Model Tax Convention on Income and Capital 2017.
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 (hentet 24.11.2019)
- OECDkomm. (2017) OECD, *Commentaries on the articles of the model tax convention 2017*.
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page55 (hentet 24.11.2019)

- OECD TPG (2017) OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OECD Publishing (2017). https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 (hentet 24.11.2019)
- OECD (2018) OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018*, OECD Publishing (2018). https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1 (hentet 24.11.2019)
- OECD PoW (2019) OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD (2019). <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (hentet 24.11.2019)
- OECD Unified Approach (2019) OECD, *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, (2019). <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (hentet 24.11.2019)
- OECD GloBE (2019) OECD, *Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar two*, 2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf> (hentet 24.11.2019)

EU-kilder

- EPRS (2018) European Parliamentary Research Service, *Corporate taxation of a significant digital presence*, EPRS (2018). [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_BRI\(2018\)623571](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_BRI(2018)623571) (hentet 22.11.2019).
- COM/2017/0547 final Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/7e0042aa-9ea8-11e7-b92d-01aa75ed71a1/language-en> (hentet 22.11.2019).