

Beskatning av ikke-hjemmehørende digitale foretak.

Er og bør reglene tilpasses digitaliseringen av
økonomien.

Skattepliktig tilknytning i den digitale tidsalderen

Kandidatnummer: 88

Antall ord: 14991



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

12. desember 2016

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema og problemstilling.....	4
1.2 Oppgavens struktur.....	5
1.3 Begrepsavklaring og avgrensninger.....	6
2 Norsk beskatningsrett av ikke-hjemmehørende digitale foretak etter internretten.....	8
2.1 Innledning.....	8
2.2 Skattelovens hovedregel om skattepliktig inntekt – skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30.....	8
2.3 Skatteplikt for foretak hjemmehørende i Norge – skatteloven § 2-2.....	10
2.4 Begrenset skatteplikt til Norge – skatteloven § 2-3 (1) bokstav b.....	13
2.4.1 Innledning.....	13
2.4.2 ”[I]inntekt av virksomhet”.....	14
2.4.3 ”[U]tøver eller deltar i”.....	15
2.4.4 ”[D]rives her”.....	15
2.4.5 ”[D]rives her” gjennom representant.....	19
2.4.6 ”[B]estyres herfra”.....	22
2.5 Oppsummering av rettstilstanden etter norsk internrett.....	23
3 Norsk beskatningsrett av ikke-hjemmehørende digitale foretak etter skatteavtaleretten .	25
3.1 Innledning.....	25
3.2 Hovedregel om beskatningsrett til virksomhetsinntekter – Skatteavtalen art 7.....	26
3.3 Fast driftssted – Skatteavtalen art. 5.....	27
3.3.1 Innledning.....	27
3.3.2 ”[F]orretningssted”.....	27
3.3.3 ”[F]ast”.....	30
3.3.4 ”[G]jennom virksomheten [...] helt eller delvis blir utøvet”.....	32
3.4 Unntak fra hovedregelen om fast driftssted - Skatteavtalen art. 5 (5).....	32
3.5 Uselvstendig representant som fast driftssted– Skatteavtalen art. 5 (6).....	33
3.6 Tilknyttede selskap – Skatteavtalen art. 5 (8).....	36
3.7 Oppsummering av rettstilstanden etter skatteavtaleretten.....	36
4 Bør kravet om skattepliktig tilknytning tilpasses digitaliseringen av økonomien.....	38
4.1 Innledning.....	38

4.2	Ivaretar utvidet skattepliktig tilknytning grunnleggende skattemessige hensyn	38
4.2.1	Innledning	38
4.2.2	Ivaretar utvidelse av tilknytningskravet hensynet til rettferdighet.	39
4.2.3	Ivaretar utvidelsen av tilknytningskravet hensynet til økonomisk effektivitet.	41
5	Hvordan kan rekkevidden skattepliktig tilknytning utvides for å tilpasses digitaliseringen av økonomien.....	44
5.1	Innledning	44
5.2	Forslag om ikke-fysiske tilknytningsfaktorer som etablerer betydelig økonomisk nærvær.....	45
5.2.1	Innledning	45
5.2.2	Økonomisk minsteterskel.....	45
5.2.3	Digitale tilknytningsfaktorer.....	47
5.2.4	Brukerbaserte tilknytningsfaktorer	48
5.2.5	Bør det stilles krav om varig virksomhetsutøvelse for å etablere betydelig økonomisk nærvær	49
5.3	Konklusjon.....	50
5.3.1	Forslag til utvidelse av skatteloven § 2-3 (1) bokstav b til skattepliktig for betydelig økonomisk nærvær	50
5.3.2	Forslag om tilpasning av skatteavtalenes art 5 til å omfatte bestemmelse om betydelig økonomisk nærvær.	51
6	Avslutning.....	52
	Litteraturliste.....	54

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Tema for oppgaven er norsk inntektsbeskatning av ikke-hjemmehørende digitale foretaks grenseoverskridende virksomhet. Når et foretak, som er hjemmehørende i utlandet, har inntekt fra virksomhet i Norge oppstår det spørsmål om norsk beskatningsrett til virksomhetsinntekten. Hjemmelen for å ilegge skatt i Norge følger av lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.).

Temaet bør ses i sammenheng med skattens samfunnsmessige funksjon. Skatt kan defineres som ”kontantutbetaling fra private til det offentlige uten konkret vederlag.”¹ Staten skriver ut og krever inn skatter for å kunne finansiere de forpliktelser som lovgiver mener at staten skal ivareta. Hensikten er at de skatteinntektene staten innhenter skal tilbakeføres til samfunnet gjennom grunnleggende tjenester som infrastruktur, sikkerhet, helse, utdanning og liknede.

I løpet av de siste tiårene har det blitt gjort formidable fremskritt innenfor informasjons- og kommunikasjonsteknologien. Utviklingen innenfor IT-sektoren har ført til at ”the digital economy is increasingly becoming the economy itself.”² Den digitale utviklingen har ført til at ulike selskapsfunksjoner kan spres på tvers av landegrensene. Foretaket kan for eksempel ha administrasjon og ledelse i en stat, produksjonsfunksjoner i en annen stat mens markedsførings- og salgfunksjoner er plassert i en tredje stat.

Multinasjonale foretak som tidligere var avhengig av å ha fysisk nærvær i statene hvor virksomheten ble drevet kan, på grunn av den digitale utviklingen, i større grad etablere seg på regionalt eller globalt nivå.³ Digitale virksomhet krever i utgangspunktet ikke fysisk tilknytning mellom kunde og tilbyder, og kan dermed drives fra en stat i mange andre stater. Derfor er etablering av en regional eller global forretningsmodell er særlig fordelaktig for foretak som driver virksomhet gjennom en digital plattform.

¹ Fredrik Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 7. Utgave, Oslo 2014 s. 27.

² OECD/G20 ”Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, Action 1: 2015 Final Report s. 54.

³ Gregar Berg-Rolness, *Skatteparadisene og den internasjonale selskapskatteretten* Oslo 2016 s. 719

Utviklingen innenfor den digitale økonomien medfører utfordringer for rekkevidden av norsk beskatningsrett. Norsk skatterett er basert på residensprinsippet, som innebærer at et foretaks inntekter blir skattlagt i foretakets hjemstat.⁴ Residensprinsippet innebærer at ikke-hjemmehørende foretak som driver virksomhet i Norge ikke skattlegges her, men i foretakets hjemstat. Det er gjort unntak fra residensbeskatning når virksomheten har fysisk tilknytning til Norge. Tilknytningen til Norge fører til at inntekten beskattes etter kildeprinsippet, som innebærer inntekten beskattes i den staten hvor den er opptjent uavhengig av hvor foretaket er hjemmehørende.⁵

Digitaliseringen er dermed en skattemessig fordel for multinasjonale digitale foretak, som kan minimere behovet for fysisk tilstedeværelse i staten hvor inntekten oppstår. Fordelingen av skattefundamentene kommer derfor under press, og kan medføre at statens beskatningsrett svekkes. Når Norges beskatningsrett svekkes, blir skattefundamentet som skal finansiere statens grunnleggende tjenester tilsvarende redusert.

Det stadig økende omfanget av den digitale økonomien tilsier dermed at det bør undersøkes hvilke regler som gjelder for fordeling av beskatningsrett til digitale virksomhetsinntekter, og om disse reglene er tilpasset den digitale utviklingen. På denne bakgrunnen har jeg formulere følgende problemstilling:

Beskatning av ikke-hjemmehørende digitale foretak. Er og bør reglene tilpasses digitaliseringen av økonomien.

1.2 Oppgavens struktur

Oppgaven er strukturelt delt inn i en de lege lata-vurdering hvor jeg redegjør for norsk beskatningsrett til virksomhetsinntekter fra ikke-hjemmehørende digitale foretak, og en de lege ferenda drøftelse om gjeldende rett bør tilpasses den digitale utviklingen i økonomien. I kapittel 2 redegjør jeg for rettsstilstanden av norsk internrettslig beskatningsrett til virksomhetsinntekter fra ikke-hjemmehørende digitale foretak. Norsk beskatningsrett for virksomhetsinntekt avhenger i første omgang av om det foreligger internrettslig beskatningshjemmel. For det

⁴ Meld. St 4 (2015-2016) *Bedre skatt: En skattereform for omstilling og vekst* s. 27.

⁵ Meld. St 4 (2015-2016) s. 27.

andre må Norge ha rett til å beskatte inntekten. Ofte er det likevel slik at Norge har inngått en skatteavtale med det digitale foretakets hjemstat. I disse tilfellene er skatteavtalen avgjørende for om det foreligger norsk beskatningsrett. I kapittel 3 redegjøres det derfor for fordeling av beskatningsrett etter skatteavtaleretten. På bakgrunn av konklusjonene i kapittel 2 og 3 drøfter jeg i kapittel 4 om norsk skatterett bør tilpasses tilknytningsproblematikken som følge av digitaliseringen av økonomien. I kapittel 5 drøfter jeg mer konkret hvordan en slik tilpasning kan gjennomføres. I kapittel 6 kommer jeg med noen avsluttende bemerkninger om beskatning av digitale foretak.

I redegjørelsen for gjeldende rett har jeg, der det passer, benyttet selskapet Uber B.V. som et eksempel på et ikke-hjemmehørende digitalt foretak som driver virksomhet i Norge. Ubers forretningsmodell er å tilby digital formidling av sjåførtjenester gjennom en smarttelefonapplikasjon. Uber er dermed egnet som eksempel på de skattemessige utfordringer som digitalt foretak medfører.

1.3 Begrepsavklaring og avgrensninger

Problemstillingen omhandler rekkevidden av *norsk skatterett* ved grenseoverskridende digital virksomhet. I snever forstand omfatter den norske skatteretten de direkte og indirekte skatter og avgifter som Stortinget har vedtatt i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Foruten grunnlovens bestemmelser om Stortingets kompetanse til å pålegge skatter og avgifter omfatter skattelovgivningen i tillegg til skatteloven blant annet merverdiavgiftsloven, ligningsloven og tolloven. Oppgaven forholder seg til det snevre begrepet av skattelovgivningen i den forstand at avgrenser mot behandling av øvrig norsk internrettslig skattelovgivning enn skatteloven selv.

I oppgaven er begrepet norsk skatterett benyttet i en noe videre forstand ved at det også omfatter norsk skatteavtalerett. Begrunnelsen for at jeg anvender en vid definisjon av norsk skatterett er at oppgaven omhandler digital grenseoverskridende virksomhet. Et foretak som driver med grenseoverskridende virksomhet er hjemmehørende i en annen stat enn den det driver virksomhet i. I mange tilfeller har Norge inngått en skatteavtale med foretakets hjemstat for å fordele beskatningsretten til ulike inntektstyper mellom foretakets hjemstat og Norge. Skatte-

avtalene er en del av norsk skatterett med samme trinnhøyde som norsk lov.⁶ I oppgaven viser derfor norsk skatterett også til skatteavtaleretten. Oppgaven avgrensner imidlertid mot EU- og EØS-rettslige problemstillinger, selv om disse regelsettene er en sentral del av norsk internasjonal skatterett

Den leksikalske definisjonen av et *foretak* er en ”juridisk virksomhetsenhet med økonomisk formål.”⁷ Foretaksbegrepet er en paraplybetegnelse for ulike former for selskapsmessig organisering og andre sammenslutninger. Foretaksdefinisjonen tilsvarer i utgangspunktet selskapsformene som er egne skattesubjekt etter sktl. § 2-2 (1) bokstav a – h. I tillegg til de internrettslige selskapsformene omfatter foretaksbegrepet tilsvarende utenlandske selskapsformer.

Begrepet *digitalt foretak* viser i oppgaven til et foretak som driver virksomhet over en *digital plattform*. En digital plattform kan defineres som nettbasert markedsplass for omsetning av (digitale) varer og tjenester. For eksempel er Ubers transportformidlingsapplikasjon til smarttelefoner en digital plattform som omsetter formidling av transporttjenester. Uber er dermed et digitalt foretak fordi det driver virksomhet over app-plattformen. Begrepet *tradisjonelt foretak* benyttes for å betegne ikke-digitale foretak. Et tradisjonelt foretak omsetter for eksempel fysiske varer eller tjenester fra et forretningsutsalg eller fra kontorplass i Norge.

Temaet for oppgaven er å vurdere om det foreligger norsk beskatningsrett til virksomhetsinntekt fra ikke-hjemmehørende digitale foretak, og om en slik skatteplikt eventuelt burde etableres. Digital virksomhetsinntekt viser i oppgaven først og fremst til inntekt fra omsetning av det digitale foretakets (digitale) varer og tjenester. Andre former for skattepliktig inntekt som foretaket har i utøvelsen av den digitale virksomheten vil ikke bli behandlet nærmere. Temaet avgrensner også mot å behandle andre sentrale skattemessige problemstillinger enn beskatningsrett. Spørsmål om blant annet som tilordning og tidfesting av skattepliktig inntekt vil ikke bli behandlet nærmere. Oppgaven behandler heller ikke fradragsspørsmål som oppstår om et ikke-hjemmehørende foretak anses for å ha skattepliktig virksomhetsinntekt i Norge. Oppgaven avgrensner også mot å behandle tekniske spørsmål om gjennomføringen av skatteplikten.

⁶ Jf. Lov 29. Juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. [dobbelbeskatningsloven] § 1 første ledd, nr. 1

⁷ <https://snl.no/foretak>

2 Norsk beskatningsrett av ikke-hjemmehørende digitale foretak etter internretten.

2.1 Innledning

Norsk internrettslig beskatning av ikke-hjemmehørende digitale foretak reiser i utgangspunktet to problemstillinger. Det første spørsmålet er om digitale foretak er skattepliktig etter de alminnelige inntektsskattereglene i skatteloven. Forutsatt at det er internrettslig hjemmel for beskatning er det neste spørsmålet om inntekten skal skattlegges i Norge eller i den staten foretaket er hjemmehørende.

Problemstillingen om fordeling av beskatningsrett innebærer en drøftelse om hvordan foretak blir skattepliktig til Norge. Et foretak som driver virksomhet i Norge kan etter systemet i skatteloven bli skattepliktig hit på to grunnlag. Enten har foretaket alminnelig skattepliktig etter sktl. § 2-2, eller så har foretaket begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3. Sktl. § 2-2 regulerer den alminnelige skatteplikten for hjemmehørende foretak som er norsk skattesubjekt. Bestemmelsene i § 2-3 utvider skatteplikten til andre skatteyttere enn de som er norsk skattesubjekt etter sktl. § 2-2, når virksomheten har tilknytning til Norge.

I det følgende skal det redegjøres for nærmere for både alminnelig og begrenset skatteplikt. Først skal det imidlertid redegjøres for om det foreligger hjemmel for å beskatte virksomhetsinntekt fra digitale foretak.

2.2 Skattelovens hovedregel om skattepliktig inntekt – skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30

Spørsmålet er om det foreligger internrettslig hjemmel for å skattlegge digitale foretak. Det fremgår av sktl. § 5-1 (1) at "[s]om skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved [...] virksomhet". Det må derfor tas stilling til når en fordel er vunnet ved "virksomhet" etter § 5-1 (1).

Ordlyden "virksomhet" er ikke definert i skatteloven, slik at innholdet av begrepet må utledes av andre rettskilder. Høyesterett har tatt stilling til virksomhetsbegrepet i Rt. 2013 s. 421

Tronviken. Saksforholdet i dommen var om gevinst ved realisasjon av en utestående fordringsmasse var å anse som skattepliktig virksomhet. Høyesterett la til grunn at avgjørelsen av om det foreligger virksomhet beror på en helhetsvurdering av skattyterens aktiviteter. Førstvoterende viste til forarbeidene til sktl. § 5-1, hvor det fremgår at de sentrale vurderingsmomentene i denne helhetsvurderingen er om skattyter utøver aktivitet for egen regning og risiko med et visst omfang og varighet, og at aktivitetene er av økonomisk karakter som objektivt er egnet til å gå med overskudd.⁸ Høyesterett kom etter en konkret vurdering til at inndrivelsen av fordringsmassen var å anse som virksomhet.

Aktivitet med økonomisk karakter favner vidt, og omfatter alle former for inntektsbringende aktivitet. Blant annet omfattes skattyters egen aktivitet og mer passive aktiviteter som tingsutleie.⁹ Kravet om aktivitet med økonomisk karakter avgrenser først og fremst mot aktivitet som objektivt sett ikke er egnet til å gå med økonomisk overskudd vurdert over en viss periode.¹⁰ Hobbyer og andre fritidsaktiviteter som ikke har økonomisk siktemål faller utenfor virksomhetsbegrepet.¹¹

I *Tronviken*-dommen ble slått fast at kravet til varighet også omfatter kortere virksomhetsutøvelser når hensikten ved etableringen var ”påbegynt med sikte på mer varig inntektserverv”.¹² Heller ikke kravet til virksomhetens omfang synes å være særlig strengt, se for eksempel Rt. 1934 s. 229. Enkeltstående transaksjoner faller imidlertid utenfor virksomhetsbegrepet.¹³

Konklusjonen blir at avgjørelsen av om foretakets digitale aktiviteter er å anse som virksomhet av om foretaket utøver aktiviteten for egen regning og risiko. Aktiviteten må videre være av økonomisk karakter og objektivt egnet til å gå med overskudd. I tillegg kan ikke aktiviteten være av helt underordnet varighet og omfang. Hvorvidt det foreligger virksomhet beror på en konkret vurdering av det digitale foretakets aktiviteter.

⁸ Avsnitt 31.

⁹ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 48.

¹⁰ Se Rt. 1985 s. 319 *Ringnes*.

¹¹ Se Rt. 1958 s. 150 *Brækstad*.

¹² Avsnitt 31.

¹³ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 48

Om det foreligger virksomhet omfattes ”blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester”, jf. § 5-30. Bestemmelsen er en presisering av § 5-1, er svært vidt formulert. Omsetningsalternativet omfatter alle former for omsetning i virksomheten. For eksempel så omfatter alternativet Ubers omsetning av formidling av sjåførtjenester på foretakets digitale plattform. Sktl. § 5-30 (1) er likevel ikke uttømmende, og i tvilstilfeller må vurderingen så er spørsmålet om inntekten kan anses som ”fordel vunnet ved [...] virksomhet”, jf. sktl. § 5-1 (1).

Konklusjonen blir at det foreligger internrettslig hjemmel for å skattlegge virksomhetsinntekt fra digitale foretak, jf. sktl. §§ 5-1 (1), jf § 5-30.

2.3 Skatteplikt for foretak hjemmehørende i Norge – skatteloven § 2-2

For å vurdere norsk internrettslig beskatning av *ikke*-hjemmehørende digitalt foretak må det først tas stilling til når et foretak er *hjemmehørende* etter norsk internrett. Ovenfor i punkt 2.2 ble konklusjonen at digitale foretak er skattepliktig for virksomhetsinntekt etter sktl. §§ 5-1, jf 5-30. Skatteplikt til Norge forutsetter imidlertid at det digitale foretaket er et norsk skattesubjekt.

Foretak har ”[p]likt til å svare skatt” i Norge ”såfremt de er hjemmehørende” i riket, jf. sktl. § 2-2 (1). Forutsatt at foretaket er hjemmehørende i riket har det globalskatteplikt for ”all [...] inntekt her i riket og i utlandet”, jf. sktl. § 2-2 (6). Spørsmålet blir når et digitalt foretak er ”hjemmehørende” etter sktl. § 2-2 (1).

Ordlyden ”hjemmehørende” tilsier at et foretak er norsk skattesubjekt om det er har en tilknytning til Norge. Ordlyden er vag om når en slik tilknytning til riket oppstår, og vurderings-tema må derfor utledes av andre rettskilder. Utgangspunktet for vurderingen er ordlyden viser til den reelle, og ikke den rent formelle tilknytningen selskapet har til en stat.¹⁴ Rettskildebildet er noe ulikt for foretak som er stiftet i og utenfor Norge.

Spørsmålet blir først om når utenlandskstiftede digitale foretak anses for å være hjemmehørende i Norge. Høyesterett har i Rt. 2002 s. 1144 *Panama/Kypros* tatt stilling til når et uten-

¹⁴ Naas mfl., *Norsk internasjonal skatterett* (Oslo 2011) s. 170.

landskstiftet foretak er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Saksforholdet i dommen omhandlet en straffesak om manglende innlevering av selvangivelse for foretak stiftet i Panama og på Kypros. Høyesterett måtte prejudisielt ta stilling til om foretakene var hjemmehørende i Norge. Førstvoterende uttale at "[j]eg er enig med lagmannsretten i at et utenlandsk selskap må anses som skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt må anses ledet fra Norge. Høyesteretts formulering "reelt må anses ledet" er videre enn lagmannsrettens formulering "må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse finner sted i Norge". I etterfølgende teori og ligningspraksis¹⁵ er imidlertid dommen i Rt. 2002 s. 1144 tatt til inntekt for at det er stilles krav til ledelse på styrenivå, noe som ikke utelukkes av dommen fordi førstvoterende sier seg enig i lagmannsrettens vurdering.¹⁶ Konklusjonen blir dermed at utenlandskstiftede foretak er hjemmehørende i Norge om reell ledelse på styrenivå finner sted her.

Spørsmålet blir nå hvilken aktivitet som innebærer reell ledelse på styrenivå i Norge. Utgangspunktet er at det må foretas en konkret vurdering av hvor foretakets ledelse og drift utføres formelt og reelt.¹⁷ Vurderingstemaet reell ledelse på styrenivå tilsier at det ikke er tilstrekkelig at den daglige driften blir administrert fra Norge. Kravet er at *styret* utøver sine funksjoner her. Videre innebærer kravet til reell ledelse at det avgjørende er hvor styret faktisk utøver sine funksjoner, ikke hvor styret befinner seg geografisk.¹⁸ Om styret geografisk befinner seg i utlandet, men de reelle styrefunksjonene blir gjennomført i Norge, så er styret hjemmehørende her. Hva som utgjør den rent faktiske ledelsen på styrenivå må ses i sammenheng med norsk selskapslovgivning.¹⁹ For eksempel har styret i et aksjeselskap ansvar for "[f]orvaltningen" av selskapet, jf. aksjeloven²⁰ (asl.) § 6-12. Dette omfatter blant annet større økonomiske og prinsipielle beslutninger for foretakets virksomhet.

Konklusjonen blir at et digitalt foretak som er stiftet i utlandet er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 når den reelle ledelse på styrenivå utøves i Norge omfatter større og prinsipielle beslutninger for den digitale virksomhet.

¹⁵ Se for eksempel Utv. 1995 s. 481.

¹⁶ Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2009 s. 126.

¹⁷ Utv, 2006 s. 485

¹⁸ Naas mfl. (2011) s. 174.

¹⁹ Naas mfl. (2011) s. 174.

²⁰ Lov 12.06.1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Ubers selskapsrettslige organisering kan illustrere hvordan hjemmehørende-vurderingen foretas for et selskap stiftet i utlandet. På selskapets nettsider fremgår det at selskapets virksomhet utenfor USA er ledet fra Nederland. I avtalevilkårene for bruk av formidlingstjenesten fremgår det i punkt 1 at

” Uber B.V., et privat selskap med begrenset ansvar etablert i Nederland, som har sine kontorer i Vijzelstraat 68, 1017 HL, Amsterdam, Nederland, registrert ved Amsterdam Handelskammer.”²¹ (mine understrekninger)

Et nederlandsk B.V.²² tilsvarer et norsk aksjeselskap. Etter informasjonen i avtalevilkårene er Uber B.V. etablert, registrert og har sine kontorer i Amsterdam. På bakgrunn av dette legges det til grunn at ledelsen i Uber B.V. på styrenivå både formelt og reelt utøver sine funksjoner i Nederland, og ikke i Norge. Forutsatt at den reelle ledelsen på styrenivå utøves i Nederland blir konklusjonen at Uber B.V. ikke er hjemmehørende i Norge etter sktl § 2-2 (1).

Spørsmålet blir nå om når norskstiftede digitale foretak er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Problemstillingen oppstår når et foretak som er stiftet i Norge flytter ut sentrale ledelsesfunksjoner til utlandet.²³ I disse tilfellene foreligger det ikke avklarende rettspraksis.

I forarbeidene er lagt til grunn at skatteplikten til Norge opphører om foretakets ”faktiske ledelse [...] flyttes utenfor norsk beskatningsområde”.²⁴ På samme sted fremgår det at begrepet faktisk ledelse ”omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger”. Uttalelsen legger til grunn at det skal mer til for at et norskregistrert foretak anses for utflyttet, enn for at et utenlandskregistrert foretak for å være innflyttet. For utenlandskregistrerte selskap kreves det som nevnt bare at ledelse på styrenivå utøves i Norge, det stilles ikke krav til daglig drift herfra.

Finansdepartementet har imidlertid i en uttalelse lagt til grunn at hjemmehørendevurderingen må bero på en ”helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.”²⁵ Utflytning av foretakets faktisk ledelse er følgelig bare et av flere momenter i denne

²¹ <https://www.uber.com/legal/terms/no/>

²² Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

²³ Naas mfl. (2011) s. 177.

²⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992* s. 63.

²⁵ Utv. 1998 s. 848.

helhetsvurderingen. I tillegg skal vurderingen vektlegge momenter som lokalisering av selskapets hovedkontor, daglig ledelse, faktisk funksjonsfordeling mellom Norge og utlandet, samt lokaliseringen av generalforsamlingen.²⁶

Finansdepartementets løsning har blitt tatt opp i lignings-ABC, og legges trolig til grunn i ligningspraksis.²⁷ Løsningen gir dermed uttrykk for gjeldende praktisering av hjemmehørende vurderingen når et norskregistrert selskap anses for utflyttet. Reelle hensyn taler for en slik løsning, ettersom utviklingen i IT-sektoren gjør det stadig enklere å avholde styremøter uten fysisk møteavholdelse.²⁸ En isolert vurdering av faktisk ledelse vil dermed kunne åpne for omgåelse av skatteplikt til Norge om foretaket rent etter en helhetsvurdering bør anses som hjemmehørende her.

Konklusjonen blir at norskregistrerte digitale foretak anses for å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 når en bred helhetsvurdering av alle relevante forhold tilsier det.

2.4 Begrenset skatteplikt til Norge – skatteloven § 2-3 (1) bokstav b

2.4.1 Innledning

Forutsetningen i dette punktet er at det digitale foretaket ikke er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Spørsmålet blir om Norge har beskatningsrett til virksomhetsinntekt fra ikke-hjemmehørende digitale foretak. Foretak som ikke har alminnelig skatteplikt etter sktl. § 2-2 kan ha begrenset skatteplikt til Norge for ”inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra”, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Sktl. § 2-3 (1) bokstav b inneholder tre kumulative vilkår for begrenset skatteplikt til Norge. For det første må foretakets inntekter i Norge være ”inntekt av virksomhet”. Virksomheten for det andre innebære at foretaket ”utøver eller deltar i” den. For det tredje så må foretakets virksomhet ”drives her eller bestyres herfra” fra Norge.

²⁶ NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* s. 37

²⁷ NOU 2014:13 s. 37

²⁸ Naas mfl. (2011) s. 179

Formålet med bestemmelsen er å utvide norsk beskatningsrett til virksomhetsinntekt i Norge når foretaket har tilknytning til norsk økonomi. Norsk beskatningsrett er begrenset i den forstand at ikke-hjemmehørende foretak bare blir skattepliktig for virksomhetsinntekter i Norge. Nedenfor skal det redegjøres nærmere for vilkårene i § 2-3 (1) bokstav b.

2.4.2 ”[I]nntekt av virksomhet”

Spørsmålet blir først om når et ikke-hjemmehørende foretak har ”inntekt av virksomhet”, jf. sktl. § 2-3 bokstav b. Ordlyden ”inntekt av virksomhet” viser til at foretaket har en fordel ved å drive en aktivitet av økonomisk karakter.

Innholdet av virksomhetsbegrepet ble avklart i forbindelse med drøftelsen av sktl. §§ 5-1, jf. 5-30.²⁹ Hensynet til sammenheng i skatteloven tilsier at innholdet av virksomhetsbegrepet i sktl. §§ 5-1, jf. 5-30 også bør legges til grunn ved anvendelsen av virksomhetsvilkåret i § 2-3. I tillegg bør rekkevidden av norsk beskatningsrett bør være lik overfor hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteyttere.³⁰ Et foretak har dermed ”inntekt av virksomhet” etter § 2-3 (1) bokstav b om aktivitetene oppfyller vilkårene i §§ 5-1, jf. 5-30.

Et særskilt spørsmål ved grenseoverskridende aktivitet er om foretakets aktivitet i utlandet skal tas med i vurderingen av om foretakets aktiviteter i Norge har tilstrekkelig omfang for å bli ansett som en virksomhet i skattelovens forstand.³¹ For eksempel om et digitalt foretak selger en enkeltstående digital tjeneste til mottaker i Norge, og samtidig driver omfattende aktivitet innen samme område i utlandet. Reelle hensyn taler mot å vurdere virksomheten i Norge isolert fordi foretaket rent faktisk driver omfattende virksomhet som omfatter den enkeltstående aktiviteten i Norge. En slik løsning er lagt til grunn i Lignings-ABC, som ikke skiller mellom aktivitet i Norge eller i utlandet.³²

Konklusjonen blir dermed at et ikke-hjemmehørende digitalt foretak har inntekt av virksomhet om dets samlede aktivitet i Norge og i utlandet tilsier at det utøver aktivitet av økonomisk

²⁹ Se punkt 2.2.

³⁰ Naas mfl. (2011) s. 297.

³¹ Naas mfl. (2011) s. 297

³² Lignings-ABC 2016, *Virksomhet - allment* pkt. 3.1 s. 1585

karakter for egen regning og risiko med et visst omfang og varighet, og som objektivt er egnet til å gå med overskudd.

2.4.3 ”[U]tøver eller deltar i”

Det neste spørsmålet blir om den digitale virksomheten innebærer at foretaket ”utøver eller deltar” den økonomiske aktiviteten, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Alternativet ”utøver” viser til når det digitale foretaket foretar de aktivitetene som utgjør virksomheten. Skattyter kan enten utøve aktivitetene selv, eller så kan aktivitetene utøves av en fysisk eller juridisk person som skattyter kan identifiseres med. For eksempel så vil et foretak utøve virksomhet ved dets ansatte. Et eksempel slik utøvelse er at Uber selv utøver sin formidlingstjeneste gjennom den digitale plattformen. Ubers virksomhet består i å utvikle og drifte en digital plattform som inneholder en bestemt teknologi og algoritmer som igjen formidler kontakt mellom sjåfør og kunde.

Alternativet ”deltar” viser til en situasjon hvor det digitale foretaket ikke selv er utøver, men er passiv deltaker i virksomhet som utøves av andre.³³ Slik deltakelse skjer som oftest ved at skattyteren er andelseier i et deltakerlignet selskap som ikke er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (2). Det medfører ikke begrenset skatteplikt etter § 2-3 (1) bokstav b) om det digitale foretaket eier andeler i et hjemmehørende norsk foretak som er et selvstendig skattesubjekt etter sktl. § 2-2 (1).³⁴ I disse tilfellene skattlegges det hjemmehørende foretaket direkte etter bestemmelsene i §§ 5-1, jf. §§ 5-30.

Hvorvidt det digitale foretaket selv utøver eller deltar i virksomhet i Norge beror på en konkret vurdering av hvordan den bestemte virksomhetstypen utøves.

2.4.4 ”[D]rives her”

Forutsatt at foretaket har virksomhetsinntekt fra en aktivitet det utøver eller deltar i blir spørsmålet om det digitale foretakets virksomhet ”drives her”, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

³³ Naas mfl. (2011) s. 295.

³⁴ Sml. punkt 3.6

Ordlyden ”drives her” viser til at foretaket for egen regning og risiko utøver en viss aktivitet med økonomisk karakter i Norge.³⁵ Dette innebærer at de utøvelsen av de aktivitetene som utgjør grunnlaget for skattyterens økonomiske fordel må skje i Norge for at Norge skal kunne skatlegge ikke-hjemmehørende digitale foretaks virksomhet. Hvilken aktivitet og med hvilket omfang aktivitetene må ha for at virksomheten anses for å ”drives her” fremgår ikke av ordlyden. Det er heller ikke avklart i forarbeidene til sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Høyesterett tok stilling til innholdet av vilkåret ”drives her” i Rt. 2015 s. 1360 *Odfjell*. Saksforholdet i dommen var om en utenlands skatteyter, som drev med utleie av en borerigg, skulle anses for å være begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b for aktiviteten til et norsk managementselskap. Det norske selskapet var leid inn av den utenlandske skattyteren for å holde boreriggen i kontraktsmessig stand. Dommen må ses i sammenheng med Rt. 2001 s. 512 *Safe Service* som slår fast et ikke-hjemmehørende foretak anses for å drive virksomhet i Norge selv om all aktivitet utføres av en underentreprenør. Førstvoterende slo fast at et grunnvilkår for at virksomheten ”drives her” er at aktiviteten i Norge må falle ”inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten”.³⁶

Etter en konkret vurdering slo Høyesterett fast at aktiviteten i Norge var en støttefunksjon til utleievirksomheten, og av en annen karakter en selskapets hovedvirksomhet i utlandet. Den utenlandske utleievirksomheten ble dermed ikke ansett for å ”drives her”, og skattyteren var begrenset skattepliktig etter § 2-3 (1) bokstav b. Dommen er ikke direkte overførbar til digital virksomhetsutøvelse, men prinsippet om at aktivitetene i Norge må ha samme karakter som den utenlandske virksomheten er generelt utformet. Dette tilsier at det må vurderes konkret om aktiviteten i Norge er av samme karakter som foretakets utenlandske virksomhet.

Hensynet til sammenheng i skattelovgivningen tilsier at om det foreligger grunnlag for stedbunden beskatning etter sktl. § 3-3, så vil det alltid foreligge grunnlag for begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Sktl. § 3-3 (1) oppstiller skatteplikt for inntekt av ”fast eiendom eller anlegg, samt virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg”.

³⁵ Zimmer (2009) s. 170.

³⁶ Avsnitt 56

Ordlyden ”fast” avgrenser mot mobile installasjoner. For eiendom er dette nokså selvsagt, en eiendom kan ikke flyttes fra en plass til en annen. I sktl. § 3-3 (2) er det listet opp ulike typer fast eiendom og anlegg, herunder ulike former for kontor, lager, utsalgssteder og produksjonslokaler, som typisk omfattes av bestemmelsen. Et eksempel på stedbunden skatteplikt er når et foretak selger fysiske varer over sin digitale plattform, og lagrer varene i Norge. lagervirksomheten oppfyller vilkårene for stedbunden beskatning etter sktl. § 3-3, og dermed også etter § 2-3 (1) bokstav b.

Prinsippet i Odfjelldommen tilsier imidlertid at det må vurderes konkret om denne virksomheten er av samme karakter som foretakets hovedvirksomhet i utlandet. Lagring og utlevering av varer er i realiteten et ledd i samme salgsvirksomheten. Lagring av varer i Norge er mer en forlengelse av den digitale salgsvirksomheten, og er i prinsippet av samme karakter som salgsvirksomheten som utøves på den digitale plattformen. Lagring av varer i Norge medfører dermed at virksomheten ”drives her”, jf. §§ 2-3 (1) bokstav b, jf 3-3 (1).

På den andre siden så er digital virksomhetsutøvelse som regel ikke avhengig av å ha et lager eller annen fysisk plass i Norge. For eksempel så kan Ubers formidling av transporttjenester drives i Norge uten å ha tilknytning til lager eller kontorplass fordi virksomheten er nettbasert. Spørsmålet blir om digital virksomhet ”drives her” selv om den ikke oppfyller kravene for stedbunden beskatning i sktl. § 3-3, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Et digitalt foretak kjennetegnes av at kjernevirksomheten drives gjennom en digital plattform. Virksomheten på den digitale plattformen drives typisk ved å legge til rette for salg av varer eller tjenester gjennom nettbaserte løsninger. Denne virksomheten er basert på algoritmer og kildekode som eksisterer innenfor den virtuelle rammen av cyberspace, og har ikke direkte kontakt med den fysiske verden. Digital virksomhet er derfor ikke i seg selv knyttet til ”fast eiendom eller anlegg”, og oppfyller derfor ikke vilkåret for stedbunden beskatning i sktl. § 3-3 (1). Digitale foretak kan likevel ha en stedbunden tilknytning til Norge om det plasserer serverne som den aktuelle virksomheten drives gjennom i Norge. En server er en tingsrettslig løsøreobjekt som eksisterer i den fysiske verden. Servere omfattes imidlertid ikke fasthetskravet i sktl. § 3-3.

Kravet til stedlig tilknytning er imidlertid ikke det samme i sktl. §§ 2-3 (1) som i 3-3.³⁷ Vilkåret ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b er mindre strengt enn fasthetsvilkåret i sktl. § 3-3 (1). I teorien er det lagt til grunn at vilkårene for begrenset skatteplikt er oppfylt blant annet ved ”annonsering, kontraktinngåelse, betaling og levering av digitale produkter gjennom en *web-side server* i Norge.” (min kursivering).³⁸ Tankegangen er at server er en fysisk plass som etablerer en fysisk tilknytning til Norge, noe som oppfyller vilkåret om at virksomheten ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Prinsippet i Odfjell-dommen innebærer imidlertid at det må foretas en konkret vurdering av om virksomheten som utøves på serveren(e) i Norge er av samme karakter som virksomheten i utlandet.

Konklusjonen blir dermed at digital virksomhet av samme karakter som den utenlandske virksomheten ”drives her” når serveren(e) er plassert i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Spørsmålet blir nå om digital virksomhet ”drives her” etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b når serveren *ikke* er plassert i Norge.

Ordlyden ”drives her” innebærer i utgangspunktet ikke noen avgrensning mot virksomhet som ikke har fysisk tilknytning til Norge. Som nevnt ovenfor er kravet til stedbundenhet mindre omfattende i sktl. §§ 2-3 enn i 3-3, men det er likevel forutsatt i forarbeider og teori at vilkåret ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b innebærer et krav om en viss form for fysisk tilknytning til Norge.³⁹

I tillegg innebærer prinsippet i Odfjelldommen at det må foretas en vurdering av om aktivitetene i Norge har samme karakter som virksomheten i utlandet. Hvorvidt digitale foretak driver virksomhet med samme karakter i Norge som i utlandet må i utgangspunktet avgjøres konkret. Generelt er det imidlertid mulig å slå fast at om foretaket ikke har en form for fysisk tilknytning til Norge kan ikke virksomheten anses for å være utøvd her.

Det digitale foretakets virksomhet utøves ved at dataprogrammering og algoritmer etablerer en nettbasert markeds plass for kjøp av foretakas (digitale) varer eller tjenester. Det sentrale leddet i virksomheten, selve omsetningen, foregår ’inni’ serveren i den staten hvor serveren er plassert. Serveren, som den digitale plattformen drives gjennom, er dermed den plassen hvor

³⁷ Naas mfl. (2011) s. 304.

³⁸ Gjert Melsom ”Internett og immaterielle verdier” *Skatterett nr 1*, 2000 s. 152.

³⁹ Se blant annet Meld. St. 4 s. 91.

den digitale virksomheten utøves. Dette innebærer at en norsk kunde på foretakets digitale plattform fullfører kjøpet i en annen stat enn Norge forutsatt at serverne er plassert i utlandet. Aktiviteten generer inntekt fra Norge, men selve omsetningsleddet har ikke tilknytning hit.

Konklusjonen blir dermed at digital virksomhet ikke ”drives her” etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b når serveren til den digitale plattformen er plassert i utlandet.

Ubers formidlingsvirksomhet tjene som et eksempel. Uber tilbyr en digital formidlingstjeneste for sjåførtjenester i Norge. Formidlingstjenesten er dermed Ubers virksomhet. Om det forutsettes at Uber har plassert serveren(e) som formidlingstjenesten drives gjennom er plassert i samme stat som Uber er hjemmehørende, altså Nederland, fullføres salget av formidlingstjenesten der. Uber har dermed inntekt fra virksomhet i Norge uten at virksomheten ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b sin forstand. Denne konklusjonen kan legges til grunn for andre digitale foretak som velge å plassere serverne i utlandet.

Digitale foretaks skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b avhenger av plasseringen til serveren som den digitale plattformen drives over. Om serveren er plassert i Norge foreligger det tilstrekkelig fysisk tilknytning til riket, og vilkåret er oppfylt. Om serveren er plassert i utlandet mangler den påkrevde fysiske tilknytningen til Norge, og drivervilkåret blir ikke oppfylt.⁴⁰

2.4.5 ”[D]rives her” gjennom representant

Selv om virksomheten ikke ”drives her” direkte gjennom foretakets egen aktivitet kan det likevel bli skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b om en representant utøver virksomheten på vegne av et ikke-hjemmehørende digitalt foretak.

Spørsmålet blir når representantens aktivitet innebærer at digitale foretaks virksomhet ”drives her” etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. En representant kan defineres som en person med nær nok tilknytning til foretakets virksomhet at det er det naturlig å identifisere foretaket i den staten representanten operer.⁴¹

⁴⁰ Naas mfl., (2011) s. 308.

⁴¹ Naas mfl., (2011) s. 355.

Høyesterett har i Rt. 1918 s. 474 *Germania* lagt til grunn at et utenlandsk forsikringselskap kunne bli skattepliktig etter sktl. 1911 § 10 c⁴² forutsatt at ”virksomhet utøves gjennom en herværende representant”. Representanten for foretaket var ansatt hos det utenlandske forsikringselskapet.

Dommen etablerer et prinsipp om at vilkåret ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b alltid er oppfylt om foretaket har ansatte i Norge. Arbeidstakeren driver virksomhet i foretakets navn, og for foretakets regning og risiko.⁴³ I andre tilfeller enn de rene ansettelsestilfellene må det foretas en vurdering av om representanten driver virksomheten for foretakets regning og risiko. Dette innebærer at et ikke-hjemmehørende digitalt foretak som har ansatt en medarbeider i Norge for å salgsvirksomhet i forbindelse med den digitale virksomheten, anses virksomheten for å ”drives her” etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

I rettspraksis er det lagt til grunn at aktiviteten til foretakets agent eller kommisjonær i Norge i utgangspunktet ikke innebærer at virksomheten ”drives her”, se for eksempel Rt. 1928 s.

1108. I disse tilfellene er representantene selvstendige i den forstand at de driver virksomhet i eget navn, men for det ikke-hjemmehørende foretakets regning, se agentloven⁴⁴ § 1 og kommisjonærloven⁴⁵ § 4. Bruk av agent og kommisjonær er imidlertid mer praktisk for foretak som driver tradisjonell virksomhet. Et digitalt foretak kan gjennom den digitale plattformen presentere varene eller tjenestene som omsettes direkte til kunden uten å måtte gå veien om en agent.

En mer praktisk form for bruk av personell i Norge er ved digital formidlingsvirksomhet av ulike tjenester her. Som regel foreligger det ikke noe formalisert tilknytningsforhold mellom tilbyder av tjenesten og den digitale formidlingstjenesten. Et eksempel på dette er Uber, som formidler transporttjenester mellom sjåfør og kunder. Denne virksomheten forutsetter at Uber har sjåfører i Norge. Spørsmålet blir om digital virksomhet som innebærer bruk av personell i Norge medfører at virksomheten ”drives her”.

⁴² Tilsvarende sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

⁴³ Naas mfl., (2011) s. 305

⁴⁴ Lov 19. juni 1992 nr. 56 om handlesagenter og handelsreisende (agenturloven)

⁴⁵ Lov 30. juni 1916 nr. 1 om kommisjon (kommisjonærloven)

Sammenhengen med skatteplikt for uselvstendig representant tilsier at forutsetningen for denne problemstillingen er at det norske personellet ikke er ansatt hos det ikke-hjemmehørende digitale foretaket. Prinsippet i Odfjell-dommen tilsier at aktiviteten som utøves i Norge må falle inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Vurderingstemmet for om norsk personell innebærer at virksomheten ”drives her” er dermed om aktiviteten som utøves av personell i Norge og virksomheten til det ikke-hjemmehørende foretaket i utlandet etter en konkret vurdering er av samme karakter. Formidling av tjenester og utøvelsen av disse tjenestene er ikke aktivitet av samme karakter. Det klare utgangspunktet blir dermed at tjenestetilbyderen i Norge ikke kan identifiseres med formidlingsvirksomheten i utlandet.

Ubers forhold til sine ’partnersjåfører’ er et eksempel på hvordan denne vurderingen må gjøres i praksis. Når en kunde benytter Uber-appen for å foreta en reise formidles det kontakt med en sjåfør i nærheten. Sjåførene er selvstendig næringsdrivende som benytter Uber for å skaffe kunder til sin transportvirksomhet. Dette fremgår av kontraktsvilkårene for bruk av formidlingstjenesten:

”Du er innforstått med at Uber ikke leverer transport- eller logistikkjenester eller fungerer som transportselskap og at alle slike transport- eller logistikkjenester leveres av uavhengige tredjepartskontraktører som ikke er ansatt av Uber eller noen av deres datterselskaper.”⁴⁶ (mine understrekninger).

Sjåføren har ikke resultatansvar overfor Uber. Sjåføren velger selv hvor ofte og hvor lenge han ønsker å arbeide og må selv må bære kostnader ved benytter egen bil.⁴⁷ Sjåføren bærer derfor også risikoen dersom at virksomheten ikke har tilstrekkelig inntjening. Dette innebærer at sjåførens transportvirksomhet ikke kan identifiseres med Ubers formidlingsvirksomhet, og innebærer formidlingsvirksomheten ikke oppfyller driverkravet i sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Sjåførenes status som ”uavhengige tredjepartskontraktører” er svært fordelaktig for et foretak som Uber, fordi det slipper å ha arbeidsgiveransvar. For eksempel vil Uber ikke være pliktig til å betale arbeidsgiveravgift etter folketrygdløven⁴⁸ § 23-2.

⁴⁶ <https://www.uber.com/legal/terms/no/>

⁴⁷ https://www.uber.com/a/join?use_psh=true&exp=a-int-psh

⁴⁸ Lov 28.02.1997 nr. 19 om folketrygd

Et digitalt foretak som benytter seg av ”uavhengige tredjepartskontraktører” driver ikke selv virksomhet i Norge. For kunden er det nok i utgangspunktet vanskelig å skille mellom Uber som formidlingstjeneste, og det å ”ta en Uber” som en transporttjeneste. Dette er imidlertid skattemessig to separate virksomheter.

Konklusjonen blir at aktiviteten til norsk personell må kunne identifiseres med det ikke-hjemmehørende foretakets utenlandske virksomhet oppfyller driverkravet i sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

2.4.6 ”[B]estyles herfra”

Alternativet ”bestyles herfra” har selvstendig betydning ved siden av drivervilkåret når skattyter leder virksomheten fra Norge, men hvor selve utøvelsen av virksomheten skjer i utlandet.⁴⁹ Et vanlig eksempel for begrenset skatteplikt etter bestyrelsesalternativet er internasjonal skipsfart, hvor virksomheten ledes fra Norge, men utøves andre plasser.⁵⁰

Spørsmålet blir hva som skal til for at et foretak blir begrenset skattepliktig som ”bestyles herfra”, jf sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Hvorvidt foretakets virksomhet anses å være bestyrt fra Norge, beror på en helhetsvurdering av funksjonene som utøves i Norge.⁵¹ I rettspraksis er det slått fast at det ikke foreligger skatteplikt etter bestyrelsesalternativet om funksjonene i Norge er av helt underordnet karakter, jf Rt. 1957 s. 187 *Wallem*. På den andre siden er det tilstrekkelig for skatteplikt om det utøves styrefunksjoner i Norge.⁵² Sammenhengen i skatteloven tilsier at foretaket som utøver virksomheten må være hjemmehørende i en annen stat enn Norge. Om foretaket er hjemmehørende i Norge har det alminnelig skatteplikt for ”all [...] inntekt her i riket og i utlandet”, jf. sktl. § 2-2 (6). Et eksempel på bestyreralternativet ved digital virksomhet er når virksomhet bestyles fra Norge er når det digitale foretaket er hjemmehørende i Nederland, men leder digital virksomhet i Danmark fra Norge.

⁴⁹ Naas mfl., (2011) s. 309

⁵⁰ Zimmer, (2009) s. 171.

⁵¹ Zimmer, (2009) s. 202.

⁵² Utv. 1993 s. 1589 FIN

Konklusjonen blir at digitale foretak kan bli begrenset skattepliktig etter bestyrelsesalternativet i sktl. § 2-3 (1) bokstav b om en konkret helhetsvurdering tilsier at virksomhet i et annet land ledes fra Norge.

2.5 Oppsummering av rettstilstanden etter norsk internrett

Redegjørelsen ovenfor viser at et foretak som har inntekt fra digital virksomhet har skatteplikt til Norge etter sktl. §§ 5-1, jf 5-30. Forutsetningen er imidlertid at foretaket har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge etter bestemmelsene i sktl. §§ 2-2 eller 2-3. I utgangspunktet er det ingen forskjell i norsk beskatningsrett av digitale og tradisjonelle foretak.

Imidlertid så kan digitale foretak som ikke er hjemmehørende i Norge nokså enkelt kunne omgå skatteplikt etter sktl. § 2-3. Forretningsmodellen til de digitale foretakene gjør det forholdsvis enkelt å omgå kravet om at virksomheten må ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Driverkravet i sktl. § 2-3 forutsetter en viss form for fysisk tilknytning til Norge. Som det fremgår i punkt 2.4.4 og 2.4.5 drives virksomheten i Norge når det digitale foretaket plasserer serveren som virksomheten drives gjennom i her, eller når foretaket har ansatte i Norge som utøver funksjoner av samme karakter som virksomheten i utlandet, jf Rt. 2015 s. 1360 *Odfjell*.

De internrettslige forutsetningene for skatteplikt kan omgås ved å plassere serverne i utlandet, og ikke benytte uselvstendige representanter i Norge. På denne måten omgås tilknytningskravet i sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Ikke-hjemmehørende foretak kan dermed utøve omfattende digital virksomhet i Norge uten å bli begrenset skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Dette reiser spørsmål om de internrettslige reglene for fordeling av beskatningsrett er tilpasset tilknytningsutfordringene som forretningsmodellene til digitale foretak reiser.⁵³ Tilknytningsproblematikken drøftes nærmere i kapittel 4 og 5.

Først må det imidlertid redegjøres nærmere for fordeling av rekkevidden av norsk beskatningsrett etter skatteavtaleretten. Norge har ofte inngått en skatteavtale med den staten hvor det digitale foretaket er hjemmehørende. Som regel skal det mindre til for å oppfylle kravene i skatteloven § 2-3 (1) bokstav b enn for å oppfylle kravene til fast driftssted i skatteavtalene.⁵⁴

⁵³ Se også NOU 2014:13 s. 109.

⁵⁴ Zimmer, (2009) s. 170

Norge har ved skatteavtalene gitt et visst avkall på beskatningsmyndighet, se for eksempel Rt.1994 s. 752 *Alphawell*. Dette innebærer at et foretak kan ha skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, men likevel unngå skatteplikt hit etter skatteavtaleretten. I praksis avgjøres derfor ofte spørsmål om norsk beskatningsrett ved en tolkning av den relevante skatteavtalen.⁵⁵ I de tilfellene hvor Norge *ikke* har skatteavtale med den annen stat vil imidlertid vurderingen måtte foretas etter § 2-3 (1) bokstav b.

⁵⁵ Naas mfl. (2011) s. 324.

3 Norsk beskatningsrett av ikke-hjemmehørende digitale foretak etter skatteavtaleretten

3.1 Innledning

En skatteavtale inngås mellom to land for å unngå dobbel skattlegging av samme inntekt i to stater. Situasjonen oppstår når en skattyter er hjemmehørende i en stat, men oppebærer virksomhetsinntekt i en annen. Det er en bred enighet i teorien om at virkningene av dobbeltbeskatning er uheldig fordi det hemmer effektiv kapitalutnyttelse mellom statene.⁵⁶

Skatteavtalene er gjennom dobbeltbeskatningsloven § 1 gjort til norsk rett.⁵⁷ Skatteavtalene har samme trinnhøyde som norsk lov, jf. Rt. 1994 s. 132 *Uncle John*. Skatteavtalen kan bare lempe skatteplikten i forhold til internretten, og kan ikke selv ikke utgjøre et beskatningsgrunnlag i tilfeller hvor det ikke foreligger internrettslig hjemmel for beskatning.⁵⁸

Ved tolkningen av de norske skatteavtalene er OECDs kommentarer til mønsteravtalen er en viktig faktor.⁵⁹ Begrunnelsen for dette er at OECDs mønsteravtale ligger til grunn for de fleste norske skatteavtalene. Kommentarene er ikke bindende ved fortolkningen av skatteavtalene, men er antatt å gi uttrykk for den alminnelige forståelsen av bestemmelsene.⁶⁰ Høyesterett tillegger kommentarene vekt ved tolkningen av de norske skatteavtalene, jf. Rt. 2004 s. 957 *PGS*.⁶¹

Fordi jeg har brukt Uber som et eksempelforetak tar den følgende fremstillingen utgangspunkt i den norske oversettelsen av Norges skatteavtale med Nederland fra 1990 (Skatteavtalen). Skatteavtalen med Nederland er basert på OECDs mønsteravtale. Fremstillingen er imidlertid ikke begrenset til å omhandle norsk-nederlandske forhold.

⁵⁶ Zimmer (2009) s. 29.

⁵⁷ Lov 28. Juli 1949 om adgang til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsloven).

⁵⁸ Zimmer (2009) s. 60.

⁵⁹ Zimmer (2009) s. 78.

⁶⁰ Naas mfl., (2011) s. 83.

⁶¹ Avsnitt 46.

3.2 Hovedregel om beskatningsrett til virksomhetsinntekter – Skatteavtalen art 7

Hovedregelen om fordeling av beskatningsrett av virksomhetsinntekter fremgår av Skatteavtalen art. 7. Etter bestemmelsene her skal "[f]ortjeneste som oppebæres av et foretagende i en av statene skal bare kunne skattlegges i denne stat".

Ordlyden "oppebæres" viser til at et foretaks virksomhetsinntekt skal skattlegges i den staten som foretaket er hjemmehørende i. Ordlyden art. 7 innebærer at residensprinsippet er utgangspunktet for beskatningsretten etter skatteavtaleretten. Et digitalt foretak som driver virksomhet i Norge vil derfor i utgangspunktet være skattepliktig til hjemstaten for virksomhetsinntekter herfra. Spørsmålet blir derfor først om hvor et foretak anses som hjemmehørende etter Skatteavtalen.

I Skatteavtalen art. 4 (1) fremgår foretakets hjemstat er den staten hvor det "i henhold til lovgivningen er skattepliktig der på grunnlag av [...] sete for styre, eller ethvert annet lignende kriterium". Hjemmehørendevurderingen tar utgangspunkt i hvor foretaket anses for å være hjemmehørende etter internretten. I drøftelsen av hjemmehørendekriteriet i sktl. § 2-2 (1) i punkt 2.3 ble det slått fast at vurderingstema for om et utenlandskregistrert foretak var hjemmehørende i Norge var om foretaket utøvde reell ledelse på styrenivå her.⁶²

Skatteavtalen art. 4 (1) innebærer at dermed at vurderingen av hvor det digitale foretaket skal anses hjemmehørende etter skatteavtaleretten er hvor foretakets reelle ledelse på styrenivå utøves. Imidlertid kan det oppstå situasjoner hvor den andre parten i skatteavtalen legger til grunn andre, mer formelle, kriterier for når et foretak skal anses hjemmehørende enn de som legges til grunn i sktl. § 2-2. I disse tilfellene følger det av Skatteavtalen art 4 (3) at foretaket er hjemmehørende i den staten "hvor sete for den virkelige ledelsen befinner seg". Ordlyden innebærer at en materiell vurdering av hvor foretakets ledelsesfunksjoner utøves. På samme måte som ved hjemmehørendevurderingen etter sktl. § 2-2 har ikke formell registrering ikke avgjørende betydning.⁶³

⁶² Drøftelsen tar utgangspunkt i at foretaket er registrert i utlandet, sml. situasjonen for når foretaket er registrert i Norge i punkt 2.3.

⁶³ Naas mfl., (2011) s. 184.

Vurderingstemaet er videre enn det norske kriteriet om reell ledelse på styrenivå ettersom det ikke er begrenset til styrets beslutninger. I OECDs kommentarer til bestemmelsen er det lagt til grunn at det skal foretas en bred helhetsvurdering av alle relevante faktorer som kan avklare hvor den virkelige ledelsen utøves.⁶⁴ Dette innebærer at et foretak kan anses internrettslig hjemmehørende men skatteavtalerettslig ikke-hjemmehørende.

Konklusjonen blir at utenlandskregistrerte digitale foretak anses hjemmehørende i Norge når foretaket reelt ledes fra Norge på styrenivå, jf. Skatteavtalen art. 4 (1), sml. sktl. § 2-2.

I tilfeller hvor foretaket anses hjemmehørende både i Norge og i den andre staten, må det foretas en konkret vurdering av hvor foretakets ”virkelige ledelse har sitt sete”, jf. art. 4(3). Dette innebærer at foretakets hjemstat i utgangspunktet har beskatningsrett til virksomhetsinntekter, jf. Skatteavtalen art. 7.

3.3 *Fast driftssted – Skatteavtalen art. 5*

3.3.1 Innledning

Hjemstatens beskatningsrett er begrenset om det ikke-hjemmehørende digitale foretaket har et ”fast driftssted” i Norge, jf. Skatteavtalen art. 7 (1). Hovedregelen for etablering av fast driftssted fremgår av Skatteavtalen art. 5 (1). Etter bestemmelsene her fremgår det at ”[u]ttrykket ”fast driftssted” betyr [...] et fast forretningssted gjennom et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet.”.

Bestemmelsen stiller opp tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge et fast driftssted. Et fast driftssted er etablert i en annen stat når det foreligger et *forretningssted*, som er *fast* og hvor skattyters virksomhet drives helt eller delvis *gjennom* dette forretningsstedet. I det følgende skal der redegjøre nærmere for vilkårene for å etablere fast driftssted etter Skatteavtalen art. 5 (1).

3.3.2 ”[F]orretningssted”

⁶⁴ OECDkomm. art 4, pkt. 24.

Spørsmålet blir først om når ikke-hjemmehørende digitalt foretak anses for å ha etablert et ”forretningssted” i Norge.

Ordlyden ”forretningssted” viser til et fysisk sted som er knyttet til foretakets forretningsdrift. Tolkningen underbygges av eksemplene i Skatteavtalen art. 5 (2) hvor det er regnet opp ulike innretninger som særlig oppfyller kravet til forretningssted. Felles for de opplistede eksemplene er at de viser til et fysisk sted eller en innretning som benyttes i virksomhetsutøvelse. Om foretaket har en forretningsinnretning som omfattes av eksemplene i Skatteavtalen art 5 (2) vil ikke det i seg selv automatisk medføre at foretaket har etablert fast driftssted, de øvrige vilkårene i art. 5 (1) må også være oppfylt. Skatteavtalen art. 5 (2) er en ikke-uttømmende presisering av forretningsstedsvilkåret i art. 5 (1), og i tvilstilfeller skal vurderingen foretas etter første ledd.⁶⁵ Forretningsstedsvilkåret omfatter derfor en rekke andre forretningssteder og –innretninger enn de som følger av skatteavtalen art. 5 (2).⁶⁶

I OECDs kommentarer til art. 5 fremgår det at forretningsstedsbegrepet skal tolkes vidt, og omfatter enhver form for ”premises, facilities or installations” som benyttes i virksomhetsutøvelse.⁶⁷ Det er antatt at forretningsstedsvilkåret er oppfylt så lenge foretaket har tilgang til et tilstrekkelig fysisk område eller -innretning tilgjengelig for å drive virksomhet.⁶⁸ Kjernen i forretningsstedsvilkåret er dermed om foretakets virksomheten kan knyttet til en fysisk forretningsplass eller –innretning i Norge.

Forretningsstedet eller –innretningen må stå til foretakets disposisjon. Det er ikke avgjørende hvordan forretningsstedet eller –innretningen gjøres tilgjengelig for foretaket, og omfatter både eie- og leieforhold.⁶⁹ Disposisjonskravet stiller ikke krav om at foretaket må ha formell disposisjonsrett, det er tilstrekkelig at forretningsstedet eller -innretningen gjøres tilgjengelig for foretaket.⁷⁰ For eksempel oppfyller ulovlig okkupasjon disposisjonskravet.⁷¹ Spørsmålet blir dermed om den digitale virksomheten kan knyttes til en knyttet til en fysisk forretningsplass- eller innretning i Norge som står til foretakets disposisjon.

⁶⁵ Zimmer (2009) s. 173, jf. OECDkomm. art. 5 pkt. 12.

⁶⁶ Zimmer (2009) s. 174

⁶⁷ OECDkomm. art. 5, pkt. 4.

⁶⁸ OECDkomm. art. 5, pkt. 4.1.

⁶⁹ OECDkomm. art. 5, pkt. 4.

⁷⁰ Se Rt.1994 s. 752 *Alphawell*, på s 763.

⁷¹ OECDkomm. art. 5, pkt. 4.1.

Hvorvidt den digitale virksomheten er knyttet til en fysisk plass i Norge beror på en konkret vurdering av det aktuelle foretakets virksomhet. I vurderingen av vilkåret ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b ble konklusjonen at fast at digital virksomhet i seg selv ikke kan knyttes til et forretningssted eller –innretning.⁷² Dette er også utgangspunktet i vurderingen av forretningsstedsvilkåret i Skatteavtalen art. 5 (1). Virksomhet som utøves over en digital plattform er en immateriell størrelse basert på algoritmer og dataprogrammering, og er ikke i seg selv et håndgripelig objekt som oppfyller kravet til fysisk forretningssted eller –innretning.⁷³

På samme måte som ved sktl. § 2-3 (1) bokstav b kan imidlertid serverne som foretakets digitale virksomhet er lagret på utgjøre et håndgripelig ”forretningssted” etter Skatteavtalen art. 5 (1). Serveren er en fysisk løseobjekt, og forretningsstedskravet i Skatteavtalen art. 5 (1) blir dermed oppfylt om foretaket plasserer serverne som den digitale plattformen er lagret på i Norge.⁷⁴

Forutsetningen for at en server i Norge skal oppfylle forretningsstedsvilkåret i Skatteavtalen art 5 (1) er at foretaket enten eier serveren selv, eller at leieforholdet gir foretaket disposisjonsrett til fysiske serveren.⁷⁵ Forutsetningen må ses i sammenheng med kravet om at forretningsinnretningen må stå til foretakets disposisjon. Om foretaket *leier* lagringsplass til den digitale plattformen fra et ISP-foretak⁷⁶ i Norge oppfylles ikke disposisjonskravet i forretningsstedsvilkåret. I disse tilfellene kjøper det digitale foretaket en digital tjeneste i form av digital lagringsplass av IPS-foretaket, men det er antatt at leieforholdet ikke gir foretaket disposisjonsrett over selve serveren.⁷⁷ En slik ordning er ikke upraktisk ved utøvelse av digital virksomhet, særlig for mindre foretak som ikke har kapital til å bygge opp store serverparker.

Ved leie av serverplass fra et IPS-foretak har Norge beskatningsrett til inntekten fra ISP-foretaket etter Skatteavtalen art. 7 om foretaket er hjemmehørende, eller etter art. 5 om foretaket er hjemmehørende i utlandet. Norge har imidlertid ikke beskatningsrett til virksomhetsinntekt fra digitale plattformer som er lagret på IPS-foretakets servere fordi de ikke anses å utgjøre et forretningssted her.

⁷² Se punkt 2.4.4.

⁷³ OECDkomm. art. 5, pkt. 42.2

⁷⁴ OECDkomm. art. 5, pkt. 42.2, se også drøftelsen i punkt 2.4.4.

⁷⁵ OECDkomm. art. 5, pkt. 42.3

⁷⁶ Internet Service Provider

⁷⁷ Naas mfl., (2011) s. 328.

Den digitale virksomheten kan knyttes til en knyttet til en fysisk forretningsinnretning i Norge når virksomheten utøves gjennom det ikke-hjemmehørende foretakets egne servere. Dette innebærer at ikke-hjemmehørende digitale foretak som ikke har egne serverne plassert i Norge her heller ikke etablerer oppfyller kravet om norsk "forretningssted" i art. 5 (1).

Konklusjonen blir derfor at ikke-hjemmehørende digitale foretak etablerer et "forretningssted" etter Skatteavtalen art. 5 (1) ved å lagre den digitale plattformen som virksomheten utøves gjennom på egne servere plassert i Norge.

3.3.3 "[F]ast"

Forutsatt at foretaket har egne servere plassert i Norge må det tas stilling til om serverne oppfyller kravet om "fast" forretningsinnretning, jf. Skatteavtalen art. 5 (1). Fasthetsvilkåret innebærer vilkår om at virksomheten som utøves gjennom forretningsinnretningen er knyttet til et bestemt sted, og at virksomheten har en viss varighet.⁷⁸ Spørsmålet blir først om det digitale foretakets bruk av egne servere oppfyller vilkåret om stedlig tilknytning.

Hvorvidt serverne til et ikke-hjemmehørende foretak oppfyller stedsvilkåret beror på en konkret vurdering. Generelt tilsier imidlertid stedsvilkåret at det må være en sammenheng mellom forretningsinnretningen og et fysisk sted. Det kreves imidlertid ikke at utstyret faktisk er festet til bakken.⁷⁹ Dette innebærer at en eller flere servere som står i en datalagringshall, eller et annet egnet oppbevaringslokale, oppfyller stedsvilkåret.

Høyesterett har i Rt.1994 s. 752 *Alphawell* lagt til grunn at stedsvilkåret ikke er oppfylt om skattyter flyttes rundt mellom ulike lokasjoner. I dommen hadde en britisk geolog utført arbeid på ulike kontorplasser i Bergen og Stavanger. Høyesterett fant at denne ordningen ikke oppfylte stedsvilkåret. Overført til digital virksomhet tilsier dommen at om serveren som virksomheten drives fra flyttes rundt mellom ulike datahaller så oppfylles ikke stedsvilkåret.

OECD har i tiden etter *Alphawell*-dommen revidert kommentarene i mønsteravtalen som omhandler stedskravet i art. 5 (1). De nye kommentarene kan begrense rekkevidden av dommen i

⁷⁸ OECDkomm art. 5 pkt. 2.

⁷⁹ OECDkomm art. 5 pkt. 5., sml. kravet i sktl. § 3-3

enkelte tilfeller. De reviderte kommentarene tilsier når at om virksomhetens art tilsier at det er naturlig at aktivitetene flyttes mellom ulike plasser så kan stedskravet likevel være oppfylt om aktivitetene samlet utgjør en kommersiell og geografisk helhet.⁸⁰ De reviderte kommentarene tilsier at det må foretas en konkret vurdering av om det ikke-hjemmehørende foretakets virksomhet innebærer at det er forretningsmessig nødvendig å flytte serverne rundt. Om foretakets virksomhet ikke tilsier at dette er tilfelle bør imidlertid prinsippet i Alphawell-dommen bestå.

Utgangspunktet blir etter dette at et ikke-hjemmehørende foretak som driver virksomhet gjennom egne foretakets servere oppfyller stedsvilkåret i fasthetskravet i Skatteavtalen art. 5 (1).

Spørsmålet blir nå serverne til et ikke-hjemmehørende digitalt foretak oppfyller varighetsvilkåret i fasthetskravet. Varighetsvilkåret innebærer at et forretningssted, eller en forretningsinnretning, må bestå i en viss periode. Høyesterett tok stilling til varighetsvilkåret i Rt. 2004 s. 957 *PGS*. Her ble det slått fast at utgangspunktet måtte ”være at et fast driftssted normalt krever at virksomhet gjennom driftsstedet utøves i mer enn seks måneder i samsvar med OECD-statens praktisering av mønsteravtalen artikkel 5 første ledd. Enkeltstående oppdrag av noen ukers varighet faller klart utenfor en naturlig forståelse av fast driftssted.”⁸¹

Uttalelsen i *PGS*-dommen innebærer at det i utgangspunktet kreves at virksomhet på serveren utøves i mer enn seks måneder for at tidskravet skal oppfylles. Varighetskravet skal imidlertid vurderes i lys av den virksomhets som utøves, noe som innebærer at virksomhet med enda kortere varighet kan etablere skatteplikt.⁸² For eksempel når et foretak etablerer en digital plattform som skal benyttes i forbindelse med et olympisk mesterskap eller andre former for sportsarrangementer med begrenset varighet som bare skjer i Norge.

Vurderingen av om varighetsvilkåret er oppfylt skal foretas med utgangspunkt i hensikten med etableringen.⁸³ For et ikke-hjemmehørende digitalt foretak er det vesentlig om hensikten er å plassere serveren i Norge på midlertidig eller permanent basis. Det er således uten betydning at en server med letthet *kan* flyttes, det avgjørende er *om* den faktisk flyttes.⁸⁴

⁸⁰ OECDkomm. art. 5 pkt. 5.1.

⁸¹ Avsnitt 61.

⁸² OECDkomm. art. 5 pkt. 6.

⁸³ Zimmer (2009) s. 177.

⁸⁴ OECDkomm art. 5 pkt. 42.4.

Konklusjonen blir at serverne kan oppfylle varighetskravet om det ikke-hjemmehørende digitale foretakets intensjon ved etableringen er å drive virksomhet i Norge som overskrider den konkrete minsteterskelen for varighet.

3.3.4 ”[G]jennom virksomheten [...] helt eller delvis blir utøvet”

Forutsatt at det ikke-hjemmehørende foretakets egne servere i Norge har etablert et ”fast forretningssted” blir spørsmålet til sist om foretaket den digitale virksomheten blir ”helt eller delvis utøvet” gjennom serverne, jf. Skatteavtalen art. 5 (1). Ordlyden viser til foretakets virksomhet må ha tilknytning til forretningsstedet eller –innretningen.

Hvorvidt det digitale foretakets virksomhet drives gjennom foretakets servere beror på en konkret vurdering. Generelt er det likevel mulig å anta at virksomheten utøves gjennom foretakets servere fordi den digitale plattformen i prinsippet eksisterer på serverne den er lagret på. Serverne er dermed en forutsetning for at foretaket kan drive virksomhet gjennom en digital plattform. Virksomheten blir ”utøvet” gjennom serveren selv den ikke krever ettersyn og vedlikehold fra driftspersonale for å fungere.⁸⁵

Konklusjonen blir at et ikke-hjemmehørende digitalt foretak driver virksomhet gjennom servere når den digitale plattformen er lagret på foretakets servere i Norge.

3.4 *Unntak fra hovedregelen om fast driftssted - Skatteavtalen art. 5 (5)*

Skatteavtalen art. 5 (5) inneholder en liste av forretningssteder som i seg selv kan oppfylle vilkårene i art. 5 (1), men som likevel ikke etablerer fast driftssted. Felles for unntakene er at de er av forberedende art eller utgjør hjelpevirksomhet til foretakets hovedvirksomhet.⁸⁶ Unntaksbestemmelsene i Skatteavtalen art. 5 (5) bokstav a. og e. er av særlig interesse for ikke-hjemmehørende foretak som driver digital virksomhet i Norge. I dette avsnittet skal det derfor kort redegjøres for disse unntaksbestemmelsene.

⁸⁵ OECDkomm art. 5 pkt. 42.6.

⁸⁶ Zimmer (2009) s. 182.

Etter bestemmelsene i Skatteavtalen art. 5 (6) bokstav a. omfattes ikke innretninger til ”lagring, utstilling og utlevering” av uttrykket fast driftssted i art. 5 (1). Unntaket kommer til anvendelse uansett om foretaket eier eller leier bygningsmassen, forutsatt at det er foretakets egne varer som lagres.⁸⁷ Unntaket innebærer at foretak som driver med salg av fysiske gjennom en digital plattform i utlandet kan lagre varer i Norge uten at lagervirksomheten etablerer fast driftssted her.⁸⁸ Dette innebærer en stor fordel for foretaket, som dermed unngår norsk virksomhetsbeskatning, samtidig som foretakets norske kunder får rast og effektiv varelevering.⁸⁹

Unntaket i Skatteavtalen 5 (5) bokstav e. er av mer generell karakter, og gjør unntak for virksomhet som er av ”forberedende art eller har karakter av en hjelpevirksomhet” til foretakets hovedvirksomhet.

Unntaket innebærer at et ikke-hjemmehørende digitalt foretak kan drive markedsføring av seg selv og sine tjenester fra en server i Norge uten at denne serveren etablerer fast driftssted etter hovedregelen i art. 5 (1).⁹⁰ Forutsetningen er imidlertid at funksjonene som utgjør hovedvirksomheten, som kontraktsinngåelse, betaling og levering av digitale varer og tjenester foregår på en server i utlandet.⁹¹ Markedsføringsfunksjoner eller liknende, som på en eller annen måte utgjør en kjernefunksjon i den helhetlige virksomheten kan imidlertid etablere fast driftssted.⁹² Unntaket forutsetter en konkret vurdering av hvilken funksjon virksomheten i Norge har i forhold til foretakets hovedvirksomhet.

3.5 Uselvstendig representant som fast driftssted– Skatteavtalen art. 5 (6)

Ikke-hjemmehørende digitale foretak kan etablere fast driftssted gjennom en uselvstendig og selvstendig representant, jf. Skatteavtalen art. 5 (6) og (7). Ved vurderingen av sktl. § 2-3 (1) bokstav b ble det lagt til grunn at bruk av selvstendig representant ved er mindre praktisk ved

⁸⁷ Naas mfl., (2011) s. 351.

⁸⁸ Sml. punkt 2.4.4

⁸⁹ OECD har i foreslått å gjøre endringer i denne bestemmelsen for å fange opp situasjoner hvor lager og utstillingslokaler m.v. i kildestaten utgjør den reelle virksomheten, se Rolness, (2016) s. 749.

⁹⁰ OECDkomm. art. 5, pkt. 42.7

⁹¹ Zimmer, (2009) s. 183.

⁹² OECDkomm. art. 5, pkt. 42.8.

utøvelse av digital virksomhet.⁹³ Fremstillingen her er derfor begrenset til å omhandle foretakets bruk av uselvstendige representant, jf, Skatteavtalen art. 5 (6).

Virksomheten til en uselvstendig representant i Norge etablerer fast driftssted "[n]år en person [...] opptrer på vegne av et foretagende og har, og vanligvis utøver, i en av statene fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretagendet", jf Skatteavtalen art 5 (6) første setning.

Ordlyden "opptrer på vegne av foretagende" tilsier at personen må kunne identifiseres med foretakets virksomhet i Norge. En representant som driver virksomhet for det ikke-hjemmehørende foretakets regning og risiko, typisk som et ledd i et arbeidsforhold, er dermed omfattet av Skatteavtalen art. 5 (6). Identifikasjonsvurderingen tilsvarer den som må gjøres etter internretten, og det vises derfor til vurderingen av begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b ved bruk av representant i punkt 2.4.5.

Spørsmålet blir når en uselvstendig representant har "fullmakt til å slutte kontrakt på vegne av" ikke-hjemmehørende digitale foretak i Norge, jf Skatteavtalen art. 5 (6) første setning.

Ordlyden "på vegne av" foretaket viser til at foretaket har autorisert den norske representanten til å inngå kontrakter i foretakets navn. Hvorvidt en representant i Norge har fullmakt til å inngå rettslig bindende kontrakter på vegne et ikke-hjemmehørende digitalt foretak beror på en konkret vurdering av fullmaktsforholdet mellom dem. Fullmaktskompetansen kan følge av et kontraktsforhold, som en ansettelsesavtale, eller den kan være forutsatt uten noen uttrykkelig eller formalisert kontrakt.⁹⁴ Ordlyden tilsier at fullmakten må gi representanten rett til å binde foretaket ovenfor tredjemann. Dette innebærer at en fullmakt som bare gir representanten rett til å binde foretaket intern er ikke tilstrekkelig for å etablere fast driftssted. For eksempel så er ikke fullmakt til å ansette personalet tilstrekkelig for å oppfylle fullmaktskravet i art. 5 (6).⁹⁵

Det har vært knyttet en viss usikkerhet til om fullmakten må innebære en formell kompetanse for representanten til å inngå rettslig bindende avtaler på vegne av foretaket, eller om det er

⁹³ Se punkt 2.4.5 ovenfor.

⁹⁴ Naas mfl., (2011) s. 357

⁹⁵ OECDkomm art. 5 pkt. 33.

tilstrekkelig at representanten har en funksjonell kompetanse der realiteten er avgjørende.⁹⁶ Usikkerheten synes å være avklart ved Høyesteretts dom i Rt. 2011 s. 1581 *Dell*. Dommen omhandler hvordan innholdet fullmaktskravet skal forstås i forbindelse med den norske skatteavtalen med Irland art. 5 (5). Saksforholdet var at en norsk kommisjonær ikke hadde fullmakt til å inngå avtaler som var rettslig bindende for den utenlandske hovedmannen. Etter å ha tolket den engelske og norsk versjonen av avtalen slo førstvoterende fast at ordlyden i art. 5 (5) taler ”klart for at det blir stilt krav om rettsleg bindande avtaler” for at fullmaktskravet skal være oppfylt. Ettersom den norske kommisjonæren ikke kunne inngå bindende avtaler på vegne av foretaket etablerte ikke kommisjonæren et fast driftssted for den utenlandske hovedmannen etter skatteavtalens art. 5 (5). Dommen har fått bred tilslutning i teorien, og gir anvisning på hvordan fullmaktskravet skal tolkes i den norske skatteavtaleretten.⁹⁷

Det stilles imidlertid ikke krav til at representanten har fullmakt til å undertegne kontrakten på vegne av foretaket. Om representanten har fullmakt til å fremforhandle alle elementer i avtalen i Norge, har det ikke betydning for fast driftsstedsstatusen om kontrakten formelt undertegnes av ledelsen i utlandet.⁹⁸ Det er heller ikke noe krav om at representanten faktisk forhandler frem kontrakten. Det er tilstrekkelig at representanten har fullmakt til å inngå en standardkontrakt der det i realiteten ikke er noe forhandlingsrom for representanten.⁹⁹

Vurderingstema for når en uselvstendig representant har ”fullmakt til å slutte kontrakt” på vegne av ikke-hjemmehørende digitale foretak i Norge er dermed om representanten kan inngå kontrakter med rettslig bindende virkning. I tillegg forutsetter fullmaktskravet i art. 5 (6) første setning at representanten ”vanligvis utøver” fullmakten innebærer at representanten ikke etablerer et fast driftssted ved sporadisk bruk av fullmakten.

Om forholdet mellom representanten og foretaket oppfyller kravene i art. 5 (6) etablerer representanten fast driftssted i Norge for ”enhver virksomhet som denne personen påtar seg for foretaket”. Sammenhengen med unntaksbestemmelsene i art. 5 (5) medfører imidlertid representanter utøver virksomhet som er av forberedende art eller som er hjelpevirksomhet til det

⁹⁶ Naas mfl., (2011) s. 358.

⁹⁷ Ole Gjems-Onstad mfl., Norsk Bedriftsskatterett, 9. Utg., Oslo 2015 s. 1011

⁹⁸ OECDkomm art. 5 pkt. 33.

⁹⁹ Zimmer (2009) s. 185.

ikke-hjemmehørende digitale foretakets hovedvirksomhet ikke etablerer fast driftssted, jf art. 5 (6) andre setning.

3.6 *Tilknyttede selskap – Skatteavtalen art. 5 (8)*

Ikke-hjemmehørende foretak etablerer ofte datterselskap i Norge for å ivareta foretakets interesser her. Spørsmålet blir om disse datterselskapene etablerer fast driftssted for ikke-hjemmehørende foretak om de oppfyller vilkårene i Skatteavtalen art. 5 (1). Forutsetningen her er at datterselskapets virksomhet ikke er omfattet av unntakene i art. 5 (5).

I Skatteavtalen 5 (8) fremgår det at om et ”selskap hjemmehørende i en [...] stat kontrollerer, eller blir kontrollert av, et selskap hjemmehørende i en annen medfører ikke i seg selv at noen av disse selskapene anses å utgjøre fast driftssted for det annet”. Ordlyden viser til at verken mor- eller datterselskap i utgangspunktet ikke utgjør fast driftssted for hverandre. Et datterselskap utgjør heller ikke fast driftssted for et annet innenfor samme konsernforhold.¹⁰⁰ I disse tilfellene er både mor- og datterselskap selvstendige skattesubjekter, og skal skattlegges for egen virksomhet selv om de tilhører samme konsern. Et fast driftssted er på den andre siden ikke et selvstendig skattesubjekt, og skal derfor identifiseres med det ikke-hjemmehørende foretakets virksomhet.¹⁰¹

Ordlyden ”i seg selv” tilsier mor- eller datterselskapet kan etablerer fast driftssted i Norge om det oppfyller kriteriene for fast driftssted i art. 5 på selvstendig grunnlag. Det må derfor foretas en konkret vurdering av forholdene hos vært enkelt foretak, og ikke vurdere de ulike foretakene på konsernnivå.¹⁰² Vurderingen må derfor gjøres konkret for hvert enkelt foretak, og ikke for foretaksgruppen i samme konsern.

Konklusjonen blir dermed at datterselskapene i seg selv ikke etablerer fast driftssted for ikke-hjemmehørende foretak, jf. Skatteavtalen art. 5 (8).

3.7 *Oppsummering av rettstilstanden etter skatteavtaleretten*

¹⁰⁰ OECDkomm. art. 5, pkt. 42.

¹⁰¹ Naas mfl., (2011) s. 364

¹⁰² OECDkomm. art. 5, pkt. 41.1.

Redegjørelsen viser at skatteavtaleretten i og for seg ikke avskjærer norsk beskatningsrett til digitale virksomhetsinntekter fra ikke-hjemmehørende foretak. Norsk beskatningsrett etter skatteavtaleretten forutsetter imidlertid at ikke-hjemmehørende foretak har etablert et skattepliktig fast driftssted her etter skatteavtalenes art. 5. Skatteavtalene art. 5 om fast driftssted tilsvarer kravet for begrenset skatteplikt for ikke-hjemmehørende foretak etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. I begge tilfellene er det en forutsetning for norsk beskatningsrett at den digitale virksomheten har en form for fysisk tilknytning hit.

Tilknytningen kan enten foreligge i form av en fast forretningsinnretning etter Skatteavtalen art. 5 (1), eller det kan være i form av en uselvstendig representant, jf. Skatteavtalen art. 5 (6). Disse tilknytningsformene tilsvarer det internrettslige vilkåret om at virksomheten må ”drives her” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Forskjellen mellom begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt etter sktl. § 2-3 (1) og skattepliktig fast driftssted etter skatteavtaleretten synes å være at terskelen for norsk beskatningsrett etter skatteavtaleretten er noe høyere enn etter sktl. § 2-3 (1).

Redegjørelsen ovenfor viser imidlertid at tilknytningsproblematikken som digital virksomhetsutøvelse innebærer er den samme i intern- og skatteavtalerettslige forhold.¹⁰³ Ikke-hjemmehørende digitale foretak kan med letthet unngå skatteplikt i Norge ved å plassere serverne som virksomheten utøves i et annet land enn Norge, og de digitale forretningsmodellene minimerer behovet for fysisk personell i her.

Rettstilstanden reiser dermed spørsmål om gjeldende norsk skatterett er tilstrekkelig tilpasset tilknytningsutfordringene som følger av digitaliseringen av økonomien. Dette spørsmålet skal drøftes nærmere i punkt 4 og 5.

¹⁰³ Se for eksempel NOU 2014:13 s. 109

4 Bør kravet om skattepliktig tilknytning tilpasses digitaliseringen av økonomien

4.1 Innledning

Redegjørelsene i kapittel 2 og 3 viser at digital virksomhet som drives i Norge fra utlandet medfører store utfordringer for fordelingen av beskatningsrett mellom foretakets hjemstat og Norge. Utviklingen innen den digitale økonomien reiser dermed spørsmål om fordelingsreglene i sktl. § 2-3 og de norske skatteavtalenes art. 5 er egnet til å møte disse utfordringene. Umiddelbart fremstår det ikke slik, ettersom ikke-hjemmehørende digitale foretak enkelt kan unngå å etablere skattepliktig fysisk tilknytning til Norge. Det kan virke som om fordelingsreglene i de nevnte bestemmelsene legger for stor vekt på fysisk tilknytning når utviklingen ellers går i retning av at virksomhet kan uøves i Norge fra utlandet uten å ha fysisk tilknytning hit.

Spørsmålet blir om tilknytningskravet i sktl. § 2-3 og de norske skatteavtalenes art. 5 bør og kan utvides til å omfatte virksomhetsutøvelse som ikke har fysisk tilknytning til Norge. Dette spørsmålet reiser to underproblemstillinger. For det første om utvidelsen av tilknytningskravet *bør* gjennomføres, og for det andre hvordan en slik utvidelse *kan* gjennomføres.

I dette kapittelet skal jeg vurdere om kravet til fysisk tilknytning bør tilpasses digitaliseringen av økonomien. Hvorvidt tilknytningskravet bør tilpasses beror på en vurdering av om tilpasningen er i overensstemmelse med grunnleggende skattemessige hensyn. Hensynene utgjør viktige retningsgivende vurderingsmomenter for om en tilpasning av gjeldende rett bør gjennomføres. Hensynene utgjør likevel ikke noen absolutt skranke for om rettstilstanden kan endres eller ikke. Hvordan tilknytningskravet kan tilpasses utviklingen i den digitale økonomien mer konkret skal drøftes nærmere i kapittel 5.

4.2 *Ivaretar utvidet skattepliktig tilknytning grunnleggende skattemessige hensyn*

4.2.1 Innledning

En utvidelse av rekkevidden til tilknytningskravet innebærer at det skattemessige styrkeforholdet mellom foretakets hjemstat og inntektens kildestat forrykkes fordi flere foretakstyper blir underlagt norsk kildestatsbeskatning. En utvidelse av tilknytningskravet innebærer derfor en omfattende endring av norsk beskatning av ikke-hjemmehørende foretak uten fysisk tilknytning til Norge.

Skattesystemet skal ivareta en rekke hensyn, men i sin grunnleggende form bør utformingen av skattereglene ivareta hensynet om *rettferdighet* og *økonomisk effektivitet*.¹⁰⁴ Nedenfor skal det derfor drøftes om utvidelse av tilknytningskravet er i overenstemmelse med disse hensynene.

4.2.2 Ivaretar utvidelse av tilknytningskravet hensynet til rettferdighet.

Hensynet til rettferdighet har to dimensjoner ved grenseoverskridende virksomhet. For det første så må det må være rettferdighet ved fordelingen av skattebyrdene mellom skatteyterne, og for det andre så må det vær rettferdighet ved fordelingen av beskatningsrett mellom foretakets hjemstat og staten hvor inntekten har sin kilde.¹⁰⁵

Rettferdig fordeling av skattebyrdene mellom skattyterne tilsier at skatteytere som er i samme skattemessige situasjon bør underlegges lik skattemessig behandling. Rettferdighetshensynet tilsier i utgangspunktet at ikke-hjemmehørende foretak som driver virksomhet i Norge bør skattlegges likt. Fordelingsbestemmelsene i henholdsvis sktl. § 2-3 (1) bokstav b og Skatteavtalen art. 5 forutsetter fysisk tilknytning til Norge for skatteplikt. Forretningsmodellen til digitale foretak innebærer at ikke-hjemmehørende foretak normalt ikke har behov fysisk tilknytning til Norge for å drive digital virksomhet her.¹⁰⁶ Foretak som driver mer tradisjonell virksomhet har på den andre siden som regel behov for fysisk nærvær i Norge. Digitale foretak har dermed en skattemessig fordel overfor tradisjonelle foretak.

Digitale foretak kan for eksempel organisere virksomheten på en måte som hvor omsetningsgjenstandene vises fysisk i et norsk utstillingslokale, mens fullførelsen av salgskontrakten

¹⁰⁴ Zimmer (2014) s. 31.

¹⁰⁵ Zimmer (2009) s. 35.

¹⁰⁶ Se punkt 2.5 og 3.7

skjer på en digital plattform i utlandet.¹⁰⁷ For kunden er forskjellen fra et tradisjonelt utsalgssted knapt merkbar, forutsatt at kjøpsavtalen kan fullføres digitalt i utstillingslokalet. Ordningen innebærer imidlertid en stor skattemessig fordel for det digitale foretaket. Den digitale kontraktsfullførelsen anses ikke for å ha skattepliktig tilknytning til Norge.¹⁰⁸ Den øvrige aktiviteten i utstillingslokalet er en støttefunksjon til selve salgsvirksomheten, og underlegges derfor ikke norsk beskatning.¹⁰⁹

Eksempelet viser at digitale foretak har en skattemessig fordel sammenliknet med ikke-hjemmehørende tradisjonelle foretak som fullfører salgskontrakten i Norge. I disse tilfellene vil det tradisjonelle foretaket være underlagt norsk beskatning etter § 2-3 (1) bokstav b, og skatteavtalene art. 5. Hensynet til rettferdighet mellom skattyterne tilsier derfor at tilknytningskravet norsk skatterett bør tilpasses utviklingen innenfor den digitale økonomien.

Hensynet til rettferdighet mellom skatteyterne må imidlertid ses i sammenheng med kravet om rettferdighet i fordelingen av beskatningsrett mellom statene. Fordeling av beskatningsretten er basert på en avveining av ulike hensyn som enten tilsier hjemstat eller kildestatsbeskatning. Avveiningen er en erkjennelse om at skattytere som driver virksomhet i samme markedsjurisdiksjon ikke alltid kan behandles likt.

Ikke-hjemmehørende tradisjonelle foretak med fysisk tilknytning til Norge har samme behov for grunnleggende offentlige tjenester som norske foretak. Rettferdighetshensynet tilsier derfor at ikke-hjemmehørende foretak skal skattlegges i Norge for å finansiere samfunnets grunnleggende tjenester. Et digitalt foretak har i utgangspunktet ikke det samme behovet for offentlige tjenester i Norge fordi det ikke har fysisk tilknytning hit. Rettferdighetshensynet tilsier dermed at foretakets hjemstat, hvor det digitale foretaket presumptivt har fysisk tilknytning, skal ha rett til å beskatte inntekt som digitale foretak oppebærer for å finansiere sine offentlige tjenester.

Indirekte har også digitale foretak fordel det offentlige tjenestetilbudet i Norge. Et samfunn som er rettslig og økonomisk stabilt og som har en velutviklet infrastruktur, er mer attraktivt å

¹⁰⁷ NOU 2014:13 s. 109.

¹⁰⁸ Forutsatt at foretakets servere er plassert i utlandet.

¹⁰⁹ Se punkt 2.4.4 og 3.4.

drive virksomhet i.¹¹⁰ Digital virksomhetsutøvelse krever for eksempel god teknisk og fysisk infrastruktur, stabil strømforsyning samt god nettilkobling i kildestaten. Norge er velorganisert samfunn hvor det rettslige og økonomiske systemet har høy tillit og stabilitet, i tillegg til å ha høy standard på fysisk og teknisk infrastruktur. Norge er dermed et attraktivt land å drive digital virksomhet i. De rettslige, økonomiske og tekniske forutsetningene for rasjonell utøvelse av digital virksomhet i Norge er finansiert av skattemidler. Rettferdighetshensyn tilsier derfor at Norge bør ha rett til å skattlegge digitale foretak som driver virksomhet her.

Konklusjonen blir dermed at en utvidelse av det skattepliktige tilknytningskravet ivaretar rettferdighetshensynet ved å fordele skattefundamentene mer rettferdig mellom hjem- og kildestaten. Utvidelsen medfører også at skattebyrdene fordeles mer rettferdig mellom skattytere i samme markedsjurisdiksjon ved at digitale og tradisjonelle foretak får samme skatteplikt til Norge.

4.2.3 Ivaretar utvidelsen av tilknytningskravet hensynet til økonomisk effektivitet.

Hensynet til økonomisk effektivitet tilsier at all skattlegging, herunder fordeling av beskatningsrett mellom stater, påvirker foretakenes økonomiske adferd.¹¹¹ Beslutninger om virksomhetens organisering bør være motivert av økonomiske, og ikke skattemessige forhold. Dette oppnås gjennom *nøytral* skattlegging av foretak som driver prinsipielt lik virksomhet innenfor samme markedsjurisdiksjon. Nøytral skattlegging av ulike virksomhetstyper innebærer at de skattemessige incentivene for å organisere virksomheten på en bestemt måte blir svekket.¹¹²

Nøytralitetshensynet ivaretas gjennom nøytralitet ved kapitaleksport og kapitalimport.¹¹³ Kapitaleksportsnøytralitet ivaretas når foretak skattlegges likt uavhengig av hvor det driver virksomhet, og oppnås ved hjemstatsbeskatning. Kapitalimportnøytralitet innebærer at ikke-hjemmehørende foretak blir underlagt samme skattemessige behandling når de driver virksomhet innen samme markedsjurisdiksjon.

¹¹⁰ Peter Hongler, Pasquale Pistone, "Blueprints for a new PE nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy" *IBFD White Papers* s. 22.

¹¹¹ Zimmer (2014) s. 33.

¹¹² Gjert Melsom (2000), s. 136.

¹¹³ Zimmer (2009) s. 34.

I prinsippet vektlegger rettstilstanden i norsk skatterett hensynet til kapitaleksportsnøytralitet ved skattleggingen av ikke-hjemmehørende digitale foretak.¹¹⁴ Et foretak som driver virksomhet fra Norge i en annen stat over en digital plattform blir bare underlagt norsk beskatning. Fordelen med kapitaleksportsnøytralitet er at skattleggingen av grenseoverskridende digital virksomhet blir forutberegnelig for foretaket ettersom hjemstatsbeskatning innebærer foretaket bare må forholde seg til det norske skattesystemet.

Utvidelse av rekkevidden til kravet om skattepliktig tilknytning styrker hensynet til kapitalimportnøytralitet på bekostning av hensynet til kapitaleksportsnøytralitet. Et utvidet tilknytningskrav innebærer at også digitale foretak får skattepliktig tilknytning til Norge. Dette innebærer svekkelse av skattemessige forutberegnelighet ettersom det digitale foretaket flere skattesystem i tillegg til hjemstatens. Imidlertid vektlegges allerede hensynet til kapitalimportnøytralitet når ikke-hjemmehørende foretak driver virksomhet i en annen stat enn hjemstaten om det fysiske tilknytning dit. Dette innebærer at også digitale foretak bør kunne forholde seg til forskjellige skattesystem uten at det bryter med forutberegnelighetshensynet.

I tillegg gir hjemstatsbeskatning incentiv til å drive virksomhet i Norge gjennom en digital plattform fra en annen stat med bedre skattemessige betingelser. Dette er en lovlig tilpasning innenfor rammen av gjeldende rett, og innebærer at foretakets totale skatteplikt reduseres. Tilpasningsmuligheten åpner for aggressiv skatteplanlegging, som anses å være skadelig for fordelingen av skattefundamentene.¹¹⁵ Foretak som driver grenseoverskridende digital virksomhet kan for eksempel samle overskudd i den staten som gir de beste skattemessige betingelsene. Dette innebærer at statene hvor verdiskapningen faktisk skjer mister vesentlige skattefundament. Virkningen av den skattemessige tilpasningen forsterkes når foretaket driver med digital virksomhet, ettersom digitale foretak har stor etableringsfleksibilitet.

Forslaget om utvidelse av skattepliktig tilknytning innebærer at digitale og tradisjonelle foretak som driver virksomhet i samme markedsjurisdiksjon underlegges kildestatsbeskatning. Forslaget fører samlet sett til en mer nøytral skattlegging av grenseoverskridende virksomhet. I tillegg blir foretakenes skattemessige incentiv til å drive virksomhet gjennom en digital plattform betraktelig redusert.

¹¹⁴ Meld. St. 4 (2015-2016) s. 28.

¹¹⁵ NOU 2014:13 s. 98.

Konklusjonen blir dermed at også hensynet til økonomisk effektivitet ivaretas ved å utvide rekkevidden av skattepliktig tilknytning. Forslaget om å utvide rekkevidden av skattepliktig tilknytning innebærer at hensynet til kapitalimportnøytralitet gjennomføres konsekvent for foretak som har økonomisk tilknytning til kildestaten. Dermed svekkes de skattemessige incentivene til å organisere virksomheten på en bestemt måte, og etablere virksomheten.

5 Hvordan kan rekkevidden skattepliktig tilknytning utvides for å tilpasses digitaliseringen av økonomien

5.1 Innledning

Konklusjonen av drøftelsen i kapittel 4 ble at utvidelse av rekkevidden til kravet om skattepliktig tilknytning ivaretar hensynet til rettferdighet og økonomisk effektivitet. Spørsmålet i dette kapitlet er hvordan rekkevidden kan utvides.

OECD har i BEPS-prosjekt satt fokus på digitale skattemessige utfordringer.¹¹⁶ BEPS-prosjektet beskriver en omfattende handlingsplan mot uthuling av skattefundament og flytting av overskudd som er muliggjort ved globalisering og digitalisering av økonomien.¹¹⁷ Handlingsplanen inneholder flere forslag til hvordan de digitale skatteutfordringene kan imøtegås. Forslaget om skatteplikt for foretak som har 'significant economic presence' i kildestaten har imidlertid en særlig interesse for hvordan rekkevidden av skattepliktig tilknytning kan utvides.¹¹⁸ Forslaget innebærer at foretak som ikke har fysisk tilknytning til Norge likevel kan bli skattepliktig for ikke-fysisk tilknytning forutsatt at virksomheten medfører at foretaket har et betydelig økonomisk nærvær her.

Skattepliktig tilknytning for foretak med betydelig økonomisk nærvær i Norge medfører en betydelig reduksjon av de skattemessige utfordringene som følger av digitaliseringen av økonomien. Likevel bør ikke tilknytningskravet begrenses til bare å gjelde digital virksomhet. Et rent digitalt ikke-fysisk tilknytningskrav vil medføre et incentiv til å holde selve omsetning utenfor den digitale plattformen. For eksempel ved å bruke den digitale plattformen som et utstillingsvindu, mens selve kjøpsavtalen blir inngått over telefon.¹¹⁹ Tilknytningskravet bør derfor baseres på betydelig *økonomisk* og ikke betydelig *digitalt* nærvær.

For at Norge skal få beskatningsrett til virksomhetsinntekter fra digitale foretak må forslaget om skatteplikt ved betydelig økonomisk nærvær gjennomføres både internrettslig og i de norske skatteavtalene. Norsk beskatningsrett vil ellers være gjensidig utelukket ettersom skat-

¹¹⁶ OECD/G20 "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Action 1: 2015 Final Report

¹¹⁷ Rolness (2016) s. 706.

¹¹⁸ OECD (2015) s. 107.

¹¹⁹ OECD (2015) s. 208.

teavtalene bare kan lempe norsk beskatning, og en ren internrettslig bestemmelse ikke får virkning i skatteavtaleforhold. I det følgende vurderes forslaget om skattepliktig tilknytning for foretak med betydelig økonomisk nærvær under ett.

Skattepliktig betydelig økonomisk nærvær er forholdsvis lite omtalt i den skatterettslige teorien. Særlig er det lite teoretisk arbeid om hvordan de ikke-fysiske tilknytningsfaktorene bør utformes. Drøftelsen nedenfor er derfor i hovedsak basert på OECDs arbeid i BEPS-prosjektet, som går lengst i å beskrive innholdet i skatteplikt ved betydelig økonomisk nærvær.¹²⁰ I det følgende skal det drøftes om hvilke ikke-fysiske tilknytningsfaktorer som kan tilsi at et ikke-hjemmehørende digitalt foretak har betydelig økonomisk nærvær i Norge.

5.2 Forslag om ikke-fysiske tilknytningsfaktorer som etablerer betydelig økonomisk nærvær

5.2.1 Innledning

Problemstillingen i dette avsnittet er hvilke ikke-fysiske tilknytningsfaktorer som kan legges til grunn for å konstatere betydelig økonomisk nærvær. Utgangspunktet er at alle faktorer som avklarer foretakets tilknytning til Norge bør vektlegges. Hvorvidt foretak som driver digital virksomhet har skattepliktig betydelig økonomisk nærvær i kildestaten bør bero på en konkret helhetsvurdering. Virksomhetsutøvelsen i Norge må innebære et *betydelig* økonomisk nærvær her, og tilsier at det bør oppstilles en minsteterskel for når skatteplikt inntreffer. I teorien er det i tillegg foreslått at ikke-fysisk tilknytning kan baseres på *digitale* og/eller *brukerbaserte* tilknytningsfaktorer.¹²¹

5.2.2 Økonomisk minsteterskel.

Utgangspunktet for terskelvurderingen er foretakets omsetning i Norge i løpet av tolv månedersperiode.¹²² Minsteterskelen ivaretar hensynet til forutberegnelighet ved å angi hvor stor økonomisk aktivitet som utløser skatteplikt i Norge. Hensynet til forutberegnelighet tilsier at terskelen for hvor stor økonomisk aktivitet som skatteplikt i Norge bør angis i norske valuta.

¹²⁰ Se for eksempel Rolness på s. 720, som viser til at OECD lanserer kjennetegnet betydelig økonomisk nærvær.

¹²¹ OECD (2015) s. 109–111 og Hongler-Pistone (2015) s. 23-25.

¹²² Hongler-Pistone (2015) s. 25.

En klar og presis utforming innebærer at ikke-hjemmehørende skattyter enkelt kan orientere seg om hvor stor økonomisk aktivitet som utløser skatteplikt.

Ikke-hjemmehørende foretak kan utøve tradisjonell virksomhet i kildestaten i tillegg til den digitale aktiviteten. Spørsmål blir om inntekt fra den tradisjonelle virksomheten skal regnes med ved vurderingen av om minsteterskelen er overskredet.

Terskelen kan enten omfatte alle foretakets inntekter i kildestaten, eller begrenses til de inntektene som kan henføres til den digitale virksomheten.¹²³ Umiddelbart fremstår en samlet inntektsvurdering som en lite formålstjenlig tilnærming til vurderingen av betydelig økonomisk nærvær. Den tradisjonelle virksomheten er gjerne allerede skattepliktig til kildestaten på grunn av fysisk tilknytning der. Et foretak blir med denne tilnærmingen skattepliktig for den digitale virksomhetsutøvelsen selv om den digitale virksomheten isolert ikke har overskredet minsteterskelen i kildestaten.

På den andre siden vil en isolert vurdering av den digitale omsetningen kunne gi et skattemessig incentiv om å innordne virksomheten på en måte som henfører inntekt til den digitale eller tradisjonelle virksomheten.¹²⁴ En slik løsning innebærer brudd med hensynet til økonomisk effektivitet, som dermed taler klart for en samlet vurdering av foretakets inntekter i Norge. Konklusjonen blir dermed at vurderingen av om omsetningen til et ikke-hjemmehørende foretak har overskredet terskelen for betydelig økonomisk nærvær, må baseres på foretakets samlede inntekt i Norge.

Det konkrete omsetningsbeløpet som utgjør minsteterskelen for betydelig omsetning må baseres på en bred vurdering av alle relevante forhold ved norsk økonomi. En slik vurdering faller utenfor rammen av denne oppgaven. Beløpet bør imidlertid ikke settes for lavt, ettersom bestemmelsen er ment å omfatte foretak med *betydelig* økonomisk nærvær. I tillegg bør ikke helt underordnet omsetning i Norge medføre administrasjons- og etterlevelseskostnadene for myndigheter og skatteyttere.¹²⁵ I merverdiavgiftsloven¹²⁶ §§ 3-30 (4) jf. 2-1 (1) fremgår det at omsetning av elektroniske tjenester i Norge er merverdigavgiftspliktige om omsetningen i

¹²³ OECD (2015) s. 108.

¹²⁴ OECD (2015) s. 108.

¹²⁵ OECD (2015) s. 108

¹²⁶ Lov 19.06.2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Norge overskrider 50.000 kr i året. Som nevnt skal skatteplikt først utløses ved *betydelig* økonomisk nærvær, noe som tilsier at grensen for skatteplikt i Norge bør ligge et stykke over innslagspunktet for merverdiavgiftsplikt.

5.2.3 Digitale tilknytningsfaktorer

De *digitale tilknytningsfaktorene* måler digitale foretaks ikke-fysiske tilknytning til Norge ved å gi en indikasjon på om virksomhet er tilpasset norske rettslige og økonomiske forhold. Omfattende digital tilpassing til norske forhold tilsier at intensjon om at virksomheten skal drives i et omfang som tilsier kildestatsbeskatning.

Utgangspunktet for vurderingen er om foretakets nettside anvender et lokalt domene eller er basert på en lokal digital plattform.¹²⁷ Bruk av et norsk domene er når nettsiden anvender en ".no" adresse. En norsk digital plattform er i realiteten er en underkategori av en nettside som ikke benytter et norsk domene. Uber har for eksempel etablert en lokal digital plattform med nettadressen uber.com/nb-NO/. Forskjellen mellom en lokal digital plattform og en nettside med lokalt domene er minimal, og informasjonsverdien går i realiteten ut på det samme.

Det ikke-hjemmehørende foretakets hensikt med å tilpasse den digitale virksomheten til norske forhold er å gjøre salgspattformen mer attraktiv for å tiltrekke seg en større kundemasse i Norge. For eksempel ved tilpasse nettsiden til rettslige og kulturelle forhold i Norge. Blant annet ved å anvende norsk språk på nettsiden, innta norske lover og regler i brukervilkårene, samt å ta høyde for norske kulturelle normer i presentasjonen av varer og tjenester. Et ikke-hjemmehørende foretak kan imidlertid drive virksomhet i Norge uten å tilpasse den digitale virksomheten til norske forhold. En generell plattform, som for eksempel anvender engelsk og som ikke klargjør at norske lover og regler gjelder for virksomheten, tilsier at foretaket ikke har intensjon om å drive virksomhet av betydelig omfang og varighet særskilt i Norge.

En litt annerledes digital tilknytningsfaktor er om foretaket aksepterer *lokale betalingsløsninger*.¹²⁸ Ved å akseptere betaling gjennom lokale betalingsløsninger indikerer at foretaket ønsker å bli innlemmet det norske økonomiske systemet. Når et foretak innlemmer virksomheten i Norges finansielle system aksepterer det samtidig å respektere relevant norsk lovgiv-

¹²⁷ OECD (2015) s. 109.

¹²⁸ OECD (2015) s. 109.

ning. For eksempel ved at foretaket tilbyr betalingsløsninger i lokal valuta, og gjennomføring av transaksjonen gjennom norske banker. Dette innebærer en omfattende rettslig, teknisk og kommersiell tilpasning av virksomheten til de lokale forholdene i Norge.¹²⁹ Ikke-hjemmehørende foretak som anvender norske betalingsløsninger i den digitale plattformen blir dermed naturlig integrert i norsk økonomi.

5.2.4 Brukerbaserte tilknytningsfaktorer

Utgangspunktet for vurderingen av de brukerbaserte tilknytningsfaktorene er antallet av *månedlige aktive brukere* av den digitale plattformen.¹³⁰ Antallet månedlige aktive brukere er proporsjonalt med hvor integrert det ikke-hjemmehørende foretakets digitale virksomhet er i kildestatens økonomi. En digital plattform som har et betydelig antall brukere i en 30-dagersperiode har større tilknytning til Norge fordi omfanget av den digitale virksomheten forutsetningsvis er proporsjonal med antallet brukere. Antall norske brukere indikerer dermed om plattformen har stor eller liten tilknytning til norsk økonomi.

Vurderingen av hvor mange brukere på en digital plattform som tilstrekkelig for å etablere ikke-fysisk tilknytning er relativ utfra størrelsen til det potensielle markedet. Hvor mange brukere som utgjør som tilsier betydelig økonomisk nærvær krever må på samme måte som den økonomiske minsteterskelen baseres på en bred vurdering av alle relevante forhold. Uansett så er det ikke helt avgjørende om den digitale plattformen har få eller mange brukere, ettersom antallet månedlig aktive brukere bare er et element i en helhetsvurdering. En digital plattform med få månedlige aktive brukere kan for eksempel også medføre betydelig økonomisk nærvær om omsetningen av varer og tjenester er begrenset til en bestemt kundekrets. For eksempel når et ikke-hjemmehørende foretak driver med salg av svært dyrt utstyr til en begrenset kundemasse over en digital plattform som er særlig tilpasset lokale forhold i kildestaten.

En annen brukerbasert tilknytningsfaktor er om foretaket regelmessig *fullfører kontrakter* i kildestaten.¹³¹ Det brukerbaserte kontraktsvilkåret retter seg mot de kontraktene som brukerne inngår på foretakets digitale plattform. Eksempler på en slik kontraktinngåelse når en kunde

¹²⁹ OECD (2015) s. 109.

¹³⁰ OECD (2015) s. 110.

¹³¹ OECD (2015) s. 110.

inngår kjøpsavtale av foretakets varer og/eller tjenester, og ved inngåelsen av ”Terms of Service”-avtale ved brukerregistrering på den digitale plattformen.

En utfordring med brukerbaserte tilknytningsfaktorer er at brukerprofiler kan være falske, og/eller inaktive.¹³² Skattemyndighetene i kildestaten og de digitale foretakene bør derfor samarbeide om å etablere et system som bare registrerer reelle og aktive brukere for å hindre at skatteplikten blir etablert av falske og/eller inaktive brukere.

5.2.5 Bør det stilles krav om varig virksomhetsutøvelse for å etablere betydelig økonomisk nærvær

Et ikke-hjemmehørende foretak kan ha en betydelig omsetning i Norge, men over en kort tidsperiode. I disse tilfellene kan det stilles spørsmål om virksomheten egentlig har tilknytning til den norske økonomien, eller om virksomheten skal anses som et mer enkeltstående tilfelle. Spørsmålet blir derfor om det bør stilles krav til virksomhetens varighet i Norge for å etablere skattepliktig betydelig økonomisk nærvær.

Kravet om varig virksomhetsutøvelse bør ses i sammenheng med de øvrige grunnlagene for beskatning av ikke-hjemmehørende foretak. I redegjørelsen for sktl. § 2-3 (1) bokstav b og fast driftsstedbestemmelsen i Skatteavtalen art. 5 kom det frem at det er et krav om at virksomheten skal ha en viss varighet for oppfylle kravene til ”virksomhet” og ”fast”.¹³³ Hensynet til rettferdighet og økonomisk effektivitet taler for at det også ved skattepliktig betydelig økonomisk nærvær bør stilles krav til virksomhetens varighet. En slik tilnærming innebærer at tradisjonelle og digitale foretak behandles skattemessig likt i henhold til når skatteplikten inntreffer. Om det ikke stilles krav til varig virksomhetsutøvelse blir terskelen for skatteplikt lavere ved skattepliktig betydelig økonomisk tilknytning nærvær enn ved fysisk tilknytning, etter som skatteplikten vil inntre med en gang. I tillegg er varighetskravet egnet til å sortere ut virksomhet som ikke har en særlig tilknytning til norsk økonomi, og som derfor heller ikke bør skattlegges her.

Konklusjonen blir at det bør stilles krav til virksomhetens varighet i Norge for å etablere skattepliktig betydelig økonomisk nærvær.

¹³² OECD (2015) s. 110.

¹³³ Se punkt 2.4.2. og 3.3.3

Hensynet til sammenheng i skatteretten tilsier at varighetskravets nedre grense bør tilsvare kravet til ”virksomhet” i sktl. § 2-3 (1) bokstav b, og kravet om ”fast” forretningsinnretning i skatteloven art. 5. Hvor lang virksomhetsutøvelse som kreves i disse tilfellene er behandlet i er behandlet i punkt 2.4.2 og 3.3.3, og det vises til fremstillingen der. Generelt kan det likevel slås fast at det ikke stilles høye krav til virksomhetens varighet verken etter sktl. § 2-3 eller Skatteavtalen art. 5.

5.3 *Konklusjon*

Konklusjonen blir at skattepliktig tilknytning ved betydelig økonomisk nærvær for det første bør ha en økonomisk minsteterskel som angir når bestemmelsen kommer til anvendelse, og for det andre stille krav om ikke-fysisk tilknytning til Norge. I tillegg må det stilles et visst krav til virksomhetens varighet. Hvorvidt et foretak har skattepliktig tilknytning til Norge beror på en bred helhetsvurdering av alle relevante ikke-fysiske tilknytningsfaktorer som foreligger i det konkrete tilfellet. De digitale og brukerbaserte tilknytningsfaktorene utgjør et fornuftig utgangspunkt for denne vurderingen. Tilnærmingen innebærer at tilknytningskravet i henholdsvis sktl. § 2-3 (1) bokstav b og skatteavtalene art. 5 gjøres mer fleksibelt og dynamisk.

Som nevnt i punkt 5.1.1 må bestemmelsen om skatteplikt for betydelig økonomisk nærvær gjennomføres i både internretten og i skatteavtaleretten. Basert på drøftelsen ovenfor har jeg derfor i punkt 5.3.1 og 5.3.2. formulert forslag om hvordan bestemmelser i henholdsvis internretten og skatteavtaleretten kan utformes.

5.3.1 Forslag til utvidelse av skatteloven § 2-3 (1) bokstav b til skatteplikt for betydelig økonomisk nærvær

Internrettslig reguleres norsk beskatningsrett til virksomhetsinntekter fra ikke-hjemmehørende foretak av sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Denne bestemmelsen kan tilpasses tilknytningsutfordringene ved virksomhetsutøvelse fra ikke-hjemmehørende digitale foretak ved å legge til ordlyden ”samt inntekt fra annen virksomhet som medfører et betydelig økonomisk nærvær i riket”. Ordlyden i § 2-3 (1) bokstav b vil da lyde:

formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket, samt virksomhet som medfører betydelig økonomisk nærvær i riket

Den internrettslige betydningen av ”betydelig økonomisk nærvær” bør etter norsk rettskildelære klargjøres i forarbeider, rettspraksis og administrativ praksis. Lovgiver og domstoler kan i dette arbeidet ta utgangspunkt i OECDs rapport om den digitale økonomien som et som et utgangspunkt for å klargjøre innholdet i den internrettslige bestemmelsen.¹³⁴

5.3.2 Forslag om tilpasning av skatteavtalenes art 5 til å omfatte bestemmelse om betydelig økonomisk nærvær.

*Artikkel 5 (8)*¹³⁵

8) *Et foretak etablerer fast driftssted i den annen stat når det har betydelig økonomisk nærvær der. Et foretak har betydelig økonomisk nærvær i den annen stat når foretaket i løpet av et inntektsår oppebærer en inntekt på mer enn [...] der, og foretaket har varig tilknytning dit. Foretak som driver med digital virksomhet har blant annet tilknytning til den annen stat om det*

- *om den digitale plattformen er tilpasset rettslige og økonomiske forhold i kildestaten*
- *tilbyr lokale betalingsløsninger i lokal valuta,*
- *har et betydelig antall månedlige aktive brukere i den annen stat,*
- *slutter kontrakter med kunder i den annen stat gjennom digitale, automatiserte løsninger,*

eller når foretaket på annen måte etablerer tilknytning til den annen stat.

¹³⁴ Se også Meld. St. 4 (2015 – 2016) s. 20 – 21.

¹³⁵ Forslaget om plassering i art. 5 (8) er bare et utgangspunkt.

6 Avslutning

Redegjørelsen av reglene for fordeling av beskatningsrett til virksomhetsinntekter i sktl. § 2-3 (1) bokstav b og skatteavtalenes art. 5 viste at digital virksomhetsutøvelse medfører skattemessige utfordringer fordi virksomheten mangler tilknytning til Norge. Dette medfører en betydelig svekkelse av det norske skattefundamentet, og innebærer en urettferdig fordel for digitale foretak Etter min oppfatning bør derfor gjeldende norsk skatterett tilpasset utviklingen i den digitale økonomien ved å senke terskelen for skattepliktig tilknytning i sktl. § 2-3 og de norske skatteavtalenes art. 5.

I kapittel 5 har jeg derfor tatt til orde for å utvide tilknytningskravet til å omfatte skatteplikt for ikke-hjemmehørende foretak som har betydelig økonomisk nærvær i Norge. Bakgrunnen for dette standpunktet er at grunnleggende skattemessige hensyn til rettferdighet og økonomisk effektivitet bedre ivaretas ved å etablere en ny tilknytningsstandard. Denne standarden kan baseres på skatteplikt for ikke-hjemmehørende foretak med betydelig økonomisk nærvær i Norge.

For at Norge skal ha beskatningsrett til virksomhetsinntekt fra ikke-hjemmehørende digitale foretak som har betydelig økonomisk nærvær her må bestemmelsene om begrenset skatteplikt i sktl. § 2-3 (1) bokstav b og skatteavtalenes art. 5 om skattepliktig fast driftssted endres. Dette innebærer, i alle fall for skatteavtaleretten, en nokså omfattende praktisk tilretteleggingsoppgave. Norge har inngått over 80 bilaterale skatteavtaler i tillegg til den nordiske skatteavtalen som er multilateral. For at forslaget om skattepliktig betydelig økonomisk nærvær skal få en reell betydning må disse avtalene reforhandles. Internasjonalt vil gjennomføring av forslaget om betydelig økonomisk skatteplikt å gjennomføre ettersom det vil kreve reforhandling av over 3000 etablerte skatteavtaler.¹³⁶

Et annet moment er at en slik tilpasning vil innebærer en formidabel omfordeling av retten til å skattlegge virksomhetsinntekter. Fra dagens system hvor hjemstaten har beskatningsrett når foretak ikke har skattemessig tilknytning til kildestaten, til en ny tilnærming hvor kildeskatt blir bruk i langt større utstrekning. Det må derfor foretas en grundig analyse av de bredere

¹³⁶ Ole Gjems-Onstad ”Bedre skatt: En skattereform for omstilling og vekst. Meld. St. 4 (2015–2016)” i *Skatterett nr. 1* 2016 s. 8.

skattemessige virkningene før det kan endelig konkluderes med at forslaget om betydelig økonomisk nærvær gjøres til en del av gjeldende norsk skatterett.

Litteraturliste

Bøker

- Naas, Henning mfl., *Norsk Internasjonal Skatterett*, 1. Utgave, Universitetsforlaget (Oslo 2011).
- Zimmer, Fredrik, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 4. Utgave, Universitetsforlaget (Oslo 2009).
- Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 7. Utgave, Universitetsforlaget (Oslo 2014).
- Rolness, Gregar Berg, *Skatteparadisene og den internasjonale selskapsskatteretten*, 1. Utgave, Gyldendal juridisk (Oslo 2016).
- Gjems-Onstad, Ole mfl., *Norsk Bedriftsskatterett*, 9. Utgave, Gyldendal juridisk (Oslo 2015).

Artikler

- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- Hongler, Peter, Pistone, Pasqual "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy" *IBFD White Papers*, Amsterdam 2015
- Gjems-Onstad, Ole, "Bedre skatt: En skattereform for omstilling og vekst. Meld. St. 4 (2015–2016)" i *Skatterett nr. 1* 2016 side 2 – 9
- Melsom, Gjert, "Internett og immaterielle verdier" i *Skatterett nr. 1* 2000 s. 131 – 160