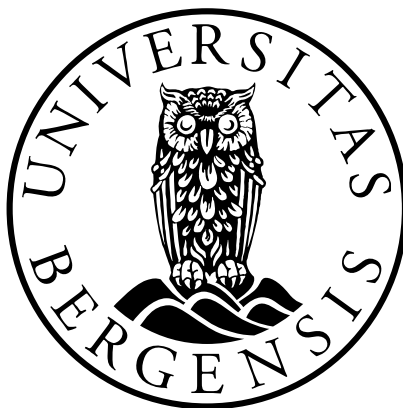


Norsk bedriftsbeskatning av utenlandske delingsselskaper

Kan et utenlandsk delingsselskap utgjøre et «fast driftssted» etter OECDs Mønsteravtale art. 5, og kan inntekten allokteres til delingsselskapets faste driftssted etter OECDs Mønsteravtale art. 7?

Kandidatnummer: 83

Antall ord: 14 929



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

01. juni 2016

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 INNLEDNING.....	4
1.1 Presentasjon av tema og problemstilling	4
1.2 Terminologi.....	5
1.3 Avgrensning.....	5
1.4 Fremstillingen videre	6
2 RETTSKILDEBILDET	7
2.1 Introduksjon	7
2.2 Norsk rett	7
2.2.1 Hjemmelsgrunnlag.....	7
2.2.2 Alminnelig skatteplikt.....	7
2.2.3 Begrenset skatteplikt.....	8
2.3 Skatteavtaler.....	8
3 OECD ARTIKKEL 5: FAST DRIFTSSTED	9
3.1 Introduksjon	9
3.2 Objektiv tilstedeværelse.....	9
3.2.1 Oversikt.....	9
3.2.2 Kravet om en forretningsinnretning.....	10
3.2.3 Stedskravet.....	14
3.3 Subjektiv tilstedeværelse	22
3.3.1 Oversikt.....	22
3.3.2 Disposisjonskravet	22
3.3.3 Tidskravet	25
3.4 Virksomhetskravet	27
3.4.1 Oversikt.....	27
3.4.2 Kravet til virksomhet	27
3.4.3 Tilknytningskravet	28
3.5 Unntaksbestemmelsen: Forberedende og hjelpende karakter.....	29
3.6 Agentregelen i Art. 5(5) og 5(6)	32
3.6.1 Oversikt.....	32
3.6.2 Server	32

3.6.3	Programvare.....	34
3.6.4	InternettserVICETilbyder	35
4	OECD ARTIKKEL 7: ALLOKERING TIL FAST DRIFTSSTED	37
4.1	Introduksjon	37
4.2	Inntektsallokering til server	37
4.3	Inntektsallokering til programvare.....	42
5	RETTSPOLITISKE REFLEKSJONER	44
	Litteraturliste.....	50

1 INNLEDNING

1.1 Presentasjon av tema og problemstilling

Den teknologiske utviklingen går i retning av økt globalisert infrastruktur for selskaper. De fysiske landegrensene er ikke så viktige lenger, og det har blitt lettere å nå ut til hele verden fra en PC eller mobil.

Fenomenet «delingsøkonomi» eller «delingsselskaper» har den siste tiden vært i vinden.¹ Delingsselskaper utnytter den store plassen internett og apper har fått i menneskers hverdag. Gjennom apper og nettsider tilbyr delingsselskapene en digital plattform hvor utleiere og leietakere kommer i kontakt med hverandre. De største internasjonale aktørene har brukere over hele verden, blant annet har Uber (bildelingstjeneste) over 8 millioner brukere² og Airbnb (husdelingstjeneste) har over 60 millioner brukere.³

Det store antallet brukere av delingstjenestene resulterer i store inntekter for delingsselskapene. Betaling for delingstjenestene skjer over en virtuell og digital plattform og det er derfor ikke nødvendig for delingsselskapene å være fysisk tilstede i landene hvor delingsplattformen tilbys. Det oppstår således et spørsmål hvorvidt delingsselskapets inntekt skal skattlegges i staten der selve delingen skjer, selv om delingsselskapet som sådant er utenlandsk.

Beskatningsrett må foreligge etter intern rett, men en stat kan ha gitt avkall på sin beskatningsrett gjennom skatteavtaler. Flertallet av Norges skatteavtaler følger OECDs (Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling) Mønsteravtale. Denne blir derfor anvendt som skatteavtale gjennomgående i avhandlingen.

I henhold til artikkel 5 i OECDs Mønsteravtale må det foreligge et «fast driftssted» for at Norge skal inneha en beskatningsrett. Foreligger det ikke et «fast driftssted» har Norge gitt avkall på sin beskatningsrett, slik at delingsselskapenes inntekter ikke kan beskattes i Norge.

¹ Se for eksempel <http://www.dn.no/meninger/debatt/2016/02/25/2143/Delingskonomi/deling-er-vinnvinn> (mai 2016), <http://www.dn.no/meninger/debatt/2016/03/04/2145/Delingskonomi/effektiv-konomi-med-deling> (mai 2016), <http://www.dn.no/grunder/2016/03/28/1901/-delingskonomien-er-ikke-lovtomme-rom> (mai 2016)

² <http://expandedramblings.com/index.php/uber-statistics/> (april 2016)

³ <http://expandedramblings.com/index.php/airbnb-statistics/> (april 2016)

Det kan synes som at «fast driftssted» forutsetter en viss fysisk tilstedeværelse,⁴ hvilket skaper utfordringer ved beskatning av delingsselskapene. Delingstjenestene tilbys over en virtuell og digital plattform. Delingsselskapene har derfor ofte ikke annen tilstedeværelse i en stat enn en server eller programvare, og ikke nødvendigvis dette en gang.

Avhandlingen tar spesielt for seg to områder hvor det synes å foreligge skattemessige utfordringer.

Det ene er hvorvidt utenlandske delingsselskaper kan bli skattepliktige til Norge som følge av at de tilbyr en digital plattformstjeneste for personer som ønsker å dele eiendeler. Med andre ord, kan delingsselskapenes virtuelle tilstedeværelse statuere «fast driftssted» i Norge?

Det andre spørsmålet er hvorvidt inntekten har en slik tilknytning til det faste driftsstedet at den kan beskattes i staten hvor det faste driftsstedet befinner seg. Med andre ord, kan inntekten allokere til det faste driftsstedet?

1.2 Terminologi

Begrepet delingsselskap benyttes om det selskapet som står bak delingstjenesten eller delingsplattformen. Inntekten det er spørsmål om å skattlegge er det vederlaget delingsselskapet mottar når brukerne anvender den digitale markedsplassen.

Delingsselskapene når ut til brukere ved hjelp av en app eller nettside.

En app er programvare som kan lastes ned til smarttelefoner, nettbrett eller andre mobile enheter, og som opereres fra en server⁵. En server er en spesiell type datamaskin som fungerer som et knutepunkt i et datanettverk.⁶ Serveren brukes til å lagre informasjon (både innkommende og utgående) og tillater at andre datamaskiner, i samme nettverk, kan sende og motta informasjon over serveren.⁷

1.3 Avgrensning

⁴ Se nærmere om dette i kapittel 3.1.1

⁵ <https://www.telenor.no/privat/mobilhjelpen/steg/kom-i-gang-med-apper/ipad/2a-hva-er-en-app-ipad.jsp> (mai 2016), Basu (2007) s. 13, Walden og Hörnle (2001) section 8 s. 4

⁶ Basu (2007) s. 120

⁷ Basu (2007) s. 120

Avhandlingens problemstilling angår OECDs Mønsteravtale. Skattemessige utfordringer knyttet til eventuelt andre skatteavtaler, som for eksempel FNs Mønsteravtale, vil ikke behandles.

Problemstillingen er på skatterettens område. Det vil derfor ikke vurderes hvorvidt delingsselskapene byr på utfordringer på andre rettsområder, som for eksempel konkurranserett, opphavsrett, arbeidsrett, EU-rett mv.

Det er ikke mulig å belyse enhver skatterettslig utfordring da det vil kreve selvstendige avhandlinger. Utfordringer knyttet til merverdiavgift, personbeskatning (herunder grensedragningen mellom virksomhet og hobbyvirksomhet for utleier), OECDs autoriserte allokeringmetoder, anvendelse av skatteminimerende metoder og royaltybeskatning, vil ikke behandles nærmere.

Når et delingsselskap befinner seg i utlandet, mens en bruker av delingstjenestene befinner seg i Norge, kan det oppstå spørsmål om hvilke lands regler som gjelder og hvor et eventuelt søksmål skal kunne reises. Slike spørsmål knyttet til lovvalg og jurisdiksjon vil ikke bli behandlet, da avhandlingen fokuserer på norsk intern rett og OECDs Mønsteravtale.

1.4 Fremstillingen videre

Avhandlingen vil starte med en redegjørelse av rettskildebilde for å gi et bakteppe, og en forståelse av skatteavtalenes funksjon.

Når bakteppet er lagt vil avhandlingen fokusere på avhandlingens første sentrale spørsmål: hvorvidt det kan statueres et fast driftssted for et utenlandsk delingsselskap etter artikkel 5. Vilkårene i artikkel 5 vil bli gjennomgått, og belyst ved hjelp av eksempler og internasjonal rettspraksis. Utfordringene med gjeldende regelverk presiseres løpende for enklere å vise sammenhengen mellom vilkårene og spørsmålets kompleksitet.

Deretter vil avhandlingens andre og siste sentrale spørsmål belyses: hvorvidt inntekten kan allokere til det faste driftsstedet etter artikkel 7. Besvarelsen av spørsmålet vil bli belyst på samme måte som spørsmålet knyttet til artikkel 5, men sammenhengen mellom artikkel 5 og 7 vil også belyses. Avhandlingen avsluttes med refleksjoner knyttet til gjeldende rett og delingsselskapenes skattemessige fremtid.

2 RETTSKILDEBILDET

2.1 Introduksjon

Problemstillingene avhandlingen reiser knytter seg til internasjonal skatterett. Den tradisjonelle juridiske metode er ikke like anvendelig på OECD sine bestemmelser, hvilket fremstillingen av rettskildene preges av. Rettsområdet kan synes å være noe uklart da det ikke foreligger så mye rettspraksis på rettsområdet. Det begrensede utvalget med norsk og utenlandsk rettspraksis som blir presentert, vil ha liten rettskildemessig vekt, men belyser de skattemessige utfordringene.

2.2 Norsk rett

2.2.1 Hjemmelsgrunnlag

Etter legalitetsprinsippet kreves det hjemmel i lov for å skattlegge et selskap. Skatteavtalene anses ikke som hjemmelsgrunnlag for beskatningsrett og det må derfor finnes et hjemmelsgrunnlag i norsk intern rett for statuering av beskatningsrett.

Norge kan etter intern rett skattlegge selskaper (juridiske personer) på bakgrunn av to hjemmelsgrunnlag; at selskapet har alminnelig skatteplikt eller begrenset skatteplikt til Norge.

2.2.2 Alminnelig skatteplikt

Et selskap har skatteplikt til Norge dersom det anses som «hjemmehørende» i den norske stat, jf. skatteloven § 2-2(1).⁸ Skatteplikten omfatter «all formue og inntekt her i riket og i utlandet», jf. sktl. § 2-2(6).

Det er klarlagt i forarbeidene, rettspraksis og juridisk teori at begrepet «hjemmehørende» sikter til hvor det utenlandske delingsselskapet reelt sett har sin faktiske ledelse.⁹ Det avgjørende er hvor de reelle styrefunksjoner utøves.¹⁰

⁸ Lov 26. Mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (sktl.)

⁹ Se bl.a. Ot. Prp nr. 86 (1997-1998) s. 33, Rt. 2002 s.1144 (Kypros) s. 1147 og Skaar (2006) s. 120

¹⁰ Naas (2011) s. 174 og Rt. 2002 s.1144 (Kypros)

Imidlertid vil ikke vurderingen av hvorvidt et utenlandsk delingsselskap er «hjemmehørende» i Norge være av særlig relevans for avhandlingen, ettersom filialer av utenlandske delingsselskaper ikke omfattes av bestemmelsen, jf. § 2-2(1).

2.2.3 Begrenset skatteplikt

Den nominelle hovedregel er at den «hjemmehørende» stat har beskatningsretten¹¹, jf. OECDs Mønsteravtale artikkel 7(1). Imidlertid er et utenlandsk delingsselskap skattepliktig til Norge dersom det utøver eller deltar i virksomhet, og virksomheten «drives» fra Norge, jf. sktl. § 2-3(1) bokstav b. Vilkåret «drives» innebærer at virksomheten må ha en viss stedlig tilknytning til Norge.¹²

Dersom serveren, som appen eller nettsiden til delingsselskapet driftes fra, befinner seg i Norge er det en presumsjon at delingsselskapet vil bli ansett for å «driv[e]» virksomhet fra Norge.¹³ Som utgangspunkt vil derfor det utenlandske delingsselskapet bli begrenset skattepliktig til Norge.

2.3 Skatteavtaler

De fleste skatteavtaler bygger på OECDs Mønsteravtale, hvor hovedformålet er avverging av dobbeltbeskatning.¹⁴ Skatteavtalene må inkorporeres i dobbeltbeskatningsavtaleloven av 1949¹⁵ for å få status som norsk lov, ettersom de er folkerettslige traktater.¹⁶

Artikkel 5 og 7 i OECDs Mønsteravtale skal tolkes i lys av artiklenes formål og kontekst, ettersom tolkningsprinsippene i Wien-konvensjonens artikkel 31 nr. 1 skal anvendes.¹⁷

OECD Kommentarene anvendes som viktige tolkningsbidrag i praksis, til tross for at kommentarene ikke er bindende for avtalepartene.¹⁸

¹¹ Zimmer (2009) s. 166

¹² Hellebust (1999) s. 227

¹³ Se bl.a. Melsom (2000) s. 131, Hellebust (1999) s. 227 og Rt.2001 s.512 (Safe Service)

¹⁴ Berg-Rolness (2016) s. 491

¹⁵ Lov 28. Juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven)

¹⁶ Zimmer (2009) s. 59

¹⁷ Se bl.a. Rt.1994 s.752 (Alphawell), Rt.1997 s.653 (Siemens), Rt.2011 s.1581 (Dell), Rt.2004 s.957 (PGS) avsnitt 40, 41 og 42, Laursen (2011) s. 37, Dahlberg (2012) s. 237 og Skaar (2006) s. 50

¹⁸ Se bl.a. Rt.1994 s.752 (Alphawell), Rt.1997 s.653 (Siemens), Rt.2004 s.957 (PGS) og Rt.2011 s.1581 (Dell)

3 OECD ARTIKKEL 5: FAST DRIFTSSTED

3.1 Introduksjon

Etter artikkel 7 i OECDs Mønsteravtale er det avgjørende for en kildestats beskatningsrett at det foreligger et «fast driftssted» i kildestaten. Dersom det ikke kan statueres et «fast driftssted» vil en begrenset skatteplikt etter intern rett bli lempet, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1.

Artikkel 5 regulerer når det foreligger et «fast driftssted». Norsk rett definerer ikke begrepet, men Skaar omtaler «fast driftssted» for å være et kompromiss mellom kildestatsbeskatning og bostedsbeskatning.¹⁹ Det faste driftsstedet vil således være «bostedet» til et utenlandsk delingsselskap som driver forretningsvirksomhet i Norge.²⁰

OECDs Mønsteravtale definerer begrepet som:

«a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.»²¹

I civil-law-land oppstilles det tre krav for at det skal foreligge et fast driftssted.²² Det oppstilles krav om objektiv og subjektiv tilstedeværelse i kildestaten, samt virksomhet. Disse kravene er kumulative og kravenes innhold vil bli gjennomgått i det følgende.

3.2 Objektiv tilstedeværelse

3.2.1 Oversikt

I kravet til objektiv tilstedeværelse oppstilles det krav om at det må foreligge en forretningsinnretning samt at forretningsinnretningen har en tilknytning til et bestemt geografisk område.

¹⁹ Skaar (2006) s. 126

²⁰ Skaar (2006) s. 126

²¹ Se OECDs Mønsteravtale artikkel 5(1)

²² Skaar (2006) s. 128 og Vogel (2007) s. 285-294

3.2.2 Kravet om en forretningsinnretning

Artikkel 5(1) eksemplifiserer hva som kan anses som «forretningsinnretning» («fixed place of business»), herunder kontor, filial, fabrikk og verksted. Delingsselskapene har gjerne kun et kontor i sin hjemstat, og anvender kun servere eller programvare (hjemmesider og apper) i kildestaten. Som utgangspunkt vil derfor et utenlandsk delingsselskap ikke innfri kravet til «forretningsinnretning». Det oppstår derfor et spørsmål om servere eller programvare kan anses for å utgjøre en «forretningsinnretning».

Server

Etter OECDs Kommentarer skal «forretningsinnretning» tolkes vidt, slik at også utstyr og maskiner kan anses som en forretningsinnretning.²³ En server er en datamaskin og er således å anse som utstyr. Som utgangspunkt er derfor en server en «forretningsinnretning» som kan statuere fast driftssted for et delingsselskap (såfremt de øvrige vilkår er oppfylt).²⁴

Imidlertid viser utenlandsk rettspraksis at det eksisterer en viss uenighet knyttet til hvorvidt en server kan anses for å være en «forretningsinnretning».²⁵ Australske domstoler har stått overfor spørsmålet om et datasystem, som bestod av ca. ti deler (servere og routere) og programvare, kunne utgjøre et fast driftssted for et utenlandsk selskap.

Den australske domstolen la avgjørende vekt på at datautstyret ikke var «vesentlig utstyr», ettersom kun 50 % av virksomhetens samlede virksomhetsaktiviteter fant sted via systemet.²⁶ Dommen stenger imidlertid ikke for at en server er å anse som utstyr, men bruken av utstyret må være vesentlig for at serveren skal anses som «forretningsinnretning». En slik vurdering av hvorvidt en server kan tilfredsstille kravet til «forretningsinnretning», er for det første ikke veldig anvendelig for lignende saker i andre land enn Australia. Dette fordi begrepet «vesentlig utstyr» ikke er et vurderingsgrunnlag som anvendes av OECD, verken i Mønsteravtalen eller i Kommentarene. I tillegg gjaldt saken et utenlandsk selskap som var hjemmehørende i en ikke-skatteavtale stat, hvilket gir grunn til å tro at «vesentlig utstyr» angår australsk intern rett. For det andre ville det vært svært uheldig dersom kildestatens interne definisjon av «forretningsinnretning» skulle være avgjørende for skatteavtaleland, da

²³ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 4

²⁴ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.2

²⁵ ID 2006/337. Avgjørelsen er behandlet i Walker (2013) s. 166

²⁶ ID 2006/337, *Reason for decision*, ikke offisiell oversettelse av domsutsagnet (egen oversettelse)

det vil skape uforutberegnelighet i det internasjonale skattesystemet både for delingsselskapene og kildestatene. For det tredje er det grunn til å tro at et delingsselskap sin server ville vært ansett som «vesentlig utstyr», ettersom serveren er delingsselskapenes hovedredskap til å utføre virksomhet. Det er av den grunn stor sannsynlighet for at mesteparten av delingsselskapets samlede virksomhetsaktiviteter ville funnet sted via serveren.

Det klare utgangspunkt må derfor være at en server er å anse som en «forretningsinnretning» i OECDs forstand.

Programvare (apper og nettside)

Apper eller nettsider består av filer og er ikke fysiske objekter, slik en server er.²⁷ Eksemplifiseringen av forretningsinnretninger i artikkel 5(1) synes å forutsette at en forretningsinnretning må være et fysisk objekt. Dette taler imot at virtuelle objekter, som apper og nettsider, innfrir det fysiske kravet til «forretningsinnretning».

OECDs Kommentarer avfeier hjemmeside som «forretningsinnretning», siden hjemmesiden ikke består av «tangible property» (fysiske eiendeler).²⁸ Kommentarene tar ikke stilling til hvorvidt en app kan utgjøre en «forretningsinnretning». Det er imidlertid grunn til å tro at en app vil likestilles med en hjemmeside, da heller ikke en app består av «tangible property».²⁹ Imidlertid fremkommer det verken av Mønsteravtalen eller Kommentarene at det oppstilles fysisk tilstedeværelse som et absolutt krav for statuering av «forretningsinnretning».³⁰

Spansk rettspraksis har tatt til orde for at virtuell tilstedeværelse kan tilfredsstille kravet til «forretningsinnretning».³¹ I saken *eide Dell Products (irsk morselskap) datamaskiner* som ble solgt og markedsført av Dell Spania (spansk datterselskap), på Dell Spanias hjemmeside. Salg og markedsføring ble foretatt på Dell Products sin risiko, og serveren til hjemmesiden var plassert utenfor Spania og ble eid av Dell Products. Spørsmålet var om Dell Spanias hjemmeside kunne statuere «fast driftssted» for Dell Products i Spania.

²⁷ Walden og Hörnle (2001) section 8 s. 14

²⁸ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.2

²⁹ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.2

³⁰ Jarbekk og Foss (2001) s. 135

³¹ *Dell Products (NUF) v. Tax East* (2009) 12 ITL Rep 829. Avgjørelsen er behandlet i *Martinez-Matosas* (2012) i sin helhet, og *Sprague* (2013) i sin helhet

Den spanske domstolen vektla blant annet at det ikke er nødvendig med personell for å statuere et «fast driftssted». Hjemmesiden ble derfor indirekte ansett som Dell Products' «forretningsinnretning». Dette må tolkes for å være en indirekte slutning om at fysisk tilstedeværelse i en stat ikke er nødvendig for statuering av «fast driftssted». Domstolen begrunner sin konklusjon og argumentasjon ut ifra en tolkning av OECDs Kommentarer. Kommentarene domstolen bygger på, vurderer hvorvidt det er nødvendig med tilstedeværende personell *i tillegg* til at det befinner seg utstyr i kildestaten.³² Dersom det befinner seg utstyr i kildestaten fremkommer det av kommentarene at det ikke er nødvendig at det befinner seg personell ved utstyret *i tillegg*, for å innfri driftsstedskravet. Det kan således synes som at den spanske domstolen anvender kommentarene i en annen kontekst enn det de var ment.

Det ble videre vektlagt at hjemmesiden utførte aktiviteter av «økonomisk betydningsfull karakter» for Dell Products i Spania, hvilket talte for at hjemmesiden var å anse som en «forretningsinnretning».³³ Dette vurderingstemaet er ikke anerkjent av OECD og kan således ikke anvendes på liknende tilfeller i andre stater enn Spania.

Dommen omhandlet en hjemmeside og ikke en app. Hvorvidt domstolen hadde bedømt en app likt som en hjemmeside er derfor uvisst. Ettersom det blir lagt avgjørende vekt på at det ble utført aktiviteter av «økonomisk betydningsfull karakter» er det nærliggende å tro at dersom datamaskinene hadde blitt solgt over en app ville salget av datamaskinene over appen vært av «økonomisk betydningsfull karakter». En app ville derfor trolig ha innfridd kravet til «forretningsinnretning» i et liknende tilfelle, i Spania.

Ettersom den spanske domstolen begrunner hjemmeside som «forretningsinnretning» med en mistolkning av kommentarene og et ikke-ankjent vurderingstema, kan ikke dommen være noe vesentlig argument for at virtuell tilstedeværelse kan statuere «fast driftssted». Det klare utgangspunkt er derfor, som kommentarene uttrykker, at verken en hjemmeside eller app er å anse som «forretningsinnretning».

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) er en handlingsplan iverksatt av OECD for å styrke skattegrunnlaget for internasjonale verdikjeder i markedsjurisdiksjonene.³⁴ Handlingsplanen

³² OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42-1 til 42.10

³³ Dell Products (NUF) v. Tax East (2009) 12 ITL Rep 829 ikke offisiell oversettelse av domsutsagnet (egen oversettelse)

³⁴ Berg-Rolness (2016) s. 719

foreslo at driftssteddefinisjonen også skulle basere seg på «betydelig digital tilstedeværelse».³⁵ Et slikt forslag virker på mange måter svært lovende skattemessig, ettersom virtuell tilstedeværelse ville supplert de tilfeller hvor fysisk tilstedeværelse ikke foreligger. Dette ville, i større grad enn i dag, gjort det enklere å statuere «fast driftssted» for delingsselskapene, ettersom programvare trolig ville vært omfattet av den supplerende driftssteddefinisjonen. Imidlertid ble ikke forslaget gjennomført ettersom formålet med handlingsplanens Action 1 kun var å *belyse* den digitale økonomiens skatteutfordringer. Retningslinjene for innholdet i «betydelig digital tilstedeværelse» er av den grunn ikke uttrykkelig klarlagt.

Etter gjeldende rett vil selskap som opererer innenfor den tradisjonelle handelen lettere oppnå fast driftssted-status slik at inntekten lettere kan kildebeskattes, sammenlignet med et selskap som opererer innenfor delingsøkonomien. Ved å innføre en supplerende driftsstedsbestemmelse ville man forhindret forskjellsbehandling av selskaper som opererer innenfor digital handel, sammenlignet med de som opererer innenfor tradisjonell handel. BEPS kan derfor kritiseres for å avfeie forslaget, ettersom et viktig bakteppe for BEPS var å behandle den digitale økonomien likt som all annen økonomi. Forskjellsbehandlingen av digitale aktører og tradisjonelle kommersielle aktører, kan føre til konkurransefortrinn for de digitale aktørene (delingsselskapene). Når skattebyrden blir mindre er delingsselskapene i stand til å tilby en delingsplattform til en lavere pris, som igjen fører til at brukerne kan tilby deling av eiendeler til en mye lavere pris. På den måten kan brukerne leie ut leilighetene sine til en lavere pris enn det hoteller må ta for å leie ut sine rom. Det samme ser man ved utleie av bil, hvor det er mye billigere å benytte seg av en Uber, enn det er å ta en taxi.

Til tross for at digital tilstedeværelse, som supplement til gjeldende driftsstedsbestemmelse, trolig ville ha holdt bedre følge med den teknologiske utviklingen, skal det imidlertid bemerkes at de nasjonale skattemyndigheter ville blitt pålagt en enorm administrativ byrde.³⁶ Det kan være ressurskrevende å få utlevert informasjon av delingsselskapene, særlig kartlegging og kontroll av delingsselskapets omsetning som kan knyttes til den norske brukeranvendelsen av delingsplattformen.

³⁵ BEPS Action 1 s. 3-4

³⁶ Jarbekk og Foss (2001) s. 129

3.2.3 Stedskravet

For at et driftssted skal være «fast» («fixed») må forretningsinnretningen ha en geografisk tilknytning til kildestaten.³⁷ Tradisjonelt har stedskravet vært ansett som innfridd dersom forretningsinnretningen har en tilknytning til et bestemt geografisk område.³⁸ Spørsmålene som reiser seg i relasjon til utenlandske delingsselskaper, er derfor hvorvidt deres programvare og servere kan sies å ha en tilknytning til et bestemt geografisk område.

Programvare (apper og nettside)

Apper og nettsider har som oftest kun en virtuell tilstedeværelse i en stat. Av denne grunn kan programvare vanskelig anses for å ha en fysisk tilknytning til et bestemt geografisk område. Programvare kan i seg selv ikke innfri stedskravet, og heller ikke utgjøre fast driftssted, ettersom kravene til fast driftssted er kumulative.³⁹

Imidlertid må appene og nettsidene være lagret et fysisk sted, for å være tilgjengelige på Internett. Det typiske lagringsstedet for filene er en server. Vurderer man programvaren og den fysiske serveren sammen, kan det tenkes at det kan statueres et fast driftssted. Dette er imidlertid betinget av at serveren isolert sett tilfredsstillende driftsstedskravene.

Til tross for at det kan avfeies at programvare kan være fysiske eiendeler som kan lokaliseres til et bestemt geografisk område, kan det, som den spanske domstolen gjør i Dell-saken,⁴⁰ argumenteres for at det *bør* kunne statueres fast driftssted på bakgrunn av virtuell tilstedeværelse.⁴¹

Med internettets inntog har en ny verden av handelsmuligheter gjort seg gjeldende. Et delingsselskap kan tilby en hjemneværende husmor i Gudbrandsdalen å leie en steketakke fra Haugesund. Delingsselskapet er ikke avhengig av å fysisk befinne seg i Norge for å tilby den hjemneværende husmoren leie av steketakke, da alt skjer over Internett. Siden den fysiske tilstedeværelsen får så liten betydning for å drive kommersiell virksomhet i Norge, taler dette for at fysisk tilstedeværelse ikke bør være et absolutt vilkår for statuering av fast driftssted.

³⁷ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5

³⁸ Skaar (1999) s. 151

³⁹ Se punkt 3.1

⁴⁰ Se punkt 3.1.1

⁴¹ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.2

Selv om den kommersielle virksomheten til delingsselskapet skjer over Internett innebærer ikke dette at programvaren ikke fysisk kan lokaliseres, slik et kontor eller en maskinpark kan. En hjemmeside har alltid et domenenavn som for eksempel «.no» eller «.se». Dersom en hjemmeside anvender et domene som «.no» kan det hevdes at hjemmesiden har tilknytning til Norge, ved å sikte seg inn på norske forbrukere.⁴² På den måten kan en hjemmesides virtuelle tilstedeværelse få tilknytning til en fysisk stat, som bør kunne innfri stedskravet for delingsselskapet.

Imidlertid oppstår det utfordringer når hjemmesiden har «.com» som domenenavn. Domenenavnet er nasjonalnøytralt og har ikke tilknytning til én fysisk stat slik «.no» har. Ved anvendelse av nasjonalnøytralt domene ønsker gjerne delingsselskapet å nå ut til hele verden. I slike tilfeller velger brukeren selv hvilket språk hjemmesiden skal være på og hvilken valuta man vil betale i. Således vil ikke den nasjonalnøytrale hjemmesiden ha tilknytning til én fysisk stat. Et alternativ er da at hjemmesiden anses for å ha fast driftssted i samtlige stater hvor hjemmesiden er tilgjengelig.⁴³ En slik løsning ville statuert fast driftssted for delingsselskapene i nærmest alle land i verden, hvilket lett kan føre til dobbeltbeskatning. Det er en uheldig virkning, da det lett kan føre til at internasjonal handel blir hemmet.⁴⁴ En annen løsning er at nasjonalnøytrale hjemmesider ikke kan statuere fast driftssted. En slik alternativ løsning er uheldig for den økonomiske effektiviteten, da det vil stride mot hensynet til skattemessig nøytralitet å forskjellsbehandle nasjonalnøytrale og nasjonale domener skattemessig.

Dersom domenenavnet til en hjemmeside skal være avgjørende for skatteplikt vil dette oppfordre til skatteplanlegging. Et delingsselskap som er hjemmehørende i Nederland vil tjene på å ikke besitte nasjonale domener fra land med høyere skattesats enn Nederland. Skulle brukere fra disse andre landene ønske å benytte seg av tjenestene ville hjemmesiden fremdeles vært tilgjengelig for de, da en hjemmeside er tilgjengelig for alle, uavhengig av domenenavnet. Dersom et delingsselskap er hjemmehørende i et lavskatteland vil det skattemessig være økonomisk av selskapet å anvende et nasjonalnøytralt domene, slik at de ikke ender opp med å betale en høy skattesats til et land de ikke er hjemmehørende i.

⁴² Jarbekk og Foss (2001) s. 136

⁴³ Jarbekk og Foss (2001) s. 138

⁴⁴ Zimmer (2009) s. 29

En app har ikke et domene slik en hjemmeside har. En app kan ha ulike språkversjoner, men dette er enkle innstillinger som kan endres. En app kan således vanskelig sies å ha konkret tilknytning til en fysisk stat eller til et begrenset geografisk område. Det ville derfor stride mot skattemessig nøytralitet dersom en hjemmeside med nasjonalt domene kan statuere fast driftssted, men ikke en app, når både en app og en hjemmeside er relativt like former for programvare. Virtuell tilstedeværelse, som substitutt for fysisk tilstedeværelse, vil derfor ikke skape et effektivt skattesystem, dersom det kun er basert på domenenavn.

Server

Som regel befinner en server seg på et bestemt fast sted, slik at en server som utgangspunkt vil ha tilknytning til et bestemt geografisk område.

Imidlertid er ikke servere nødvendigvis store anlegg, hvilket gjør servere til svært mobile innretninger. Servere kan flyttes rundt, både innenfor en stats landegrenser, men også mellom ulike stater og ulike jurisdiksjoner. Det oppstår derfor et spørsmål om en mobil server kan anses for å være «fast».

OECDs artikkel 5(2) eksemplifiserer innretninger som typisk vil innfri fasthetskravet. Kontorer, filialer og fabrikker er blant eksemplene som listes opp. Dette er typiske innretninger som ikke er flyttbare, og som heller ikke bærer preg av å være like fleksible og mobile som en server. En naturlig språklig forståelse av «fast» tilsier derfor at flyttbare innretninger, herunder mobile servere, ikke omfattes av ordlyden.

Imidlertid angir artikkel 5(2), som nevnt, kun *eksempler* på innretninger som vil innfri fasthetskravet. Oppstillingen er ikke uttømmende, og eksemplifiseringen avfeier således ikke at mobile servere kan innfri fasthetskravet.

Etter OECDs Kommentarer kreves det ikke at virksomhetsutstyret er festet til jorden.⁴⁵ Kommentarene synes derfor å åpne for at mobilt utstyr (server) kan innfri fasthetskravet.

Til tross for at en server ikke må være festet til jorden, har det tradisjonelt vært et krav om at utstyret må ha tilknytning til et bestemt geografisk punkt.⁴⁶ Dersom et delingsselskap har en mobil server de flytter regelmessig rundt i Norge, vil serveren ha tilknytning til den norske

⁴⁵ OECDs Kommentarer til art. 5(1), pkt. 5

⁴⁶ Se Rt.1984 s.99 (Alaska) s. 105 og Rt.1994 s.752 (Alphawell) s. 764

stat som helhet. Imidlertid kan ikke tilknytning til den norske stat som helhet anses for å tilfredsstillende stedskravet, da det ikke har tilknytning til et bestemt geografisk punkt i Norge.

Det kan også tenkes at et delingsselskap benytter seg av flere ulike servere plassert på ulike steder i Norge. De ulike serverne kan enten ha som oppgave å utføre ulike funksjoner for delingsselskapets formål, eller at serveren som er ledig tidligst utfører funksjonen. Dersom delingsselskapet har servere plassert i Ålesund, Bergen, Kristiansand og Oslo vil serverne ha tilknytning til flere bestemte geografiske punkter. I Alphawell-dommen⁴⁷ ble det utført konsulenttjenester av det britiske firmaet Alphawell for det norske firmaet Statoil, ved ulike kontorer i Stavanger og Bergen. Virksomhetsutøvelsen kunne med dette knyttes til bestemte geografiske punkter. Imidlertid gjorde vekslingen av de ulike kontorene at det ikke kunne statueres fast driftssted for Alphawell i Norge, siden virksomhetsutøvelsen ikke kunne knyttes til et bestemt geografisk punkt (og brudd på tidskravet). Den stedlige tilknytningen til Norge ble derfor ansett å være for svak. Alphawell-dommen omhandlet riktignok seismiske kart, og ikke servere eller delingsselskap, men argumentasjonen til Høyesterett vil være like relevant for de ulike serverne plassert i Ålesund, Bergen, Kristiansand og Oslo. Bruken av ulike servere, plassert på ulike steder, tilsier derfor at delingsselskapet ikke vil ha tilknytning til *ett* bestemt geografisk punkt.

Imidlertid kan det synes som at dette synspunktet, om at utstyr må ha tilknytning til et bestemt geografisk punkt, har blitt myknet opp noe. I PGS-dommen⁴⁸ uttaler førstvoterende at det «ikke lenger [kreves] fysisk tilknytning til et bestemt punkt» og således har «kravet til tilknytning til et bestemt geografisk område (...) blitt lempet noe».⁴⁹ Det er derfor tilstrekkelig at delingsselskapenes servere har en tilknytning til et bestemt geografisk område, men ikke nødvendigvis til et geografisk punkt.

Hvor stort det geografiske avgrensede område kan være for at kravet om geografisk tilknytning er innfridd, uttaler ikke førstvoterende seg om. Imidlertid kan dommens faktum gi en viss veiledning. I PGS-dommen beveget to fiskebåter seg innenfor to avgrensede områder i farvannet til Elfenbenskysten, på henholdsvis 561 kvadratkilometer og 1100 kvadratkilometer. Høyesterett konkluderte med at den stedlige tilknytningen til Elfenbenskysten var for svak til at det kunne statueres fast driftssted for PGS i

⁴⁷ Rt.1994 s. 752 (Alphawell)

⁴⁸ Rt.2004 s. 957 (PGS)

⁴⁹ Rt.2004 s. 957 (PGS) avsnitt 56 og 59

Elfenbenskysten. Skulle derfor et delingsselskap benytte seg av to servere, en som flyttes innad i Oslo kommune, og en som flyttes innad i Kongsvinger kommune, er det ikke utenkelig at den stedlige tilknytningen ville blitt ansett for å være for svak. Dette til tross for at serverne befinner seg innenfor avgrensede områder.

Det skal imidlertid bemerkes at både Alphawell-dommen og PGS-dommen omhandler sokkelvirksomhet. Det er således ikke tale om servere eller delingsselskaper, slik at dommene er ikke direkte anvendelige for delingsselskapene. Analogiske slutninger fra dommene kan imidlertid tjene som argumentasjonsbidrag, siden bruk av mobile servere i Norge ikke har vært oppe til den norske domstol. Argumentasjonen i dommene har således relevans for delingsselskapene, ettersom sokkelvirksomhet ofte opererer med mobilt utstyr. Det er dermed flere av de samme reelle hensyn som gjør seg gjeldende både for sokkelbedrifter og delingsselskaper. Blant annet vil kildestatene gå glipp av betydelige potensielle skatteinntekter da verken et skip eller en mobil server sjelden vil være «fast» («fixed») på ett bestemt geografisk område. Uber og Airbnb, som er de ledende aktørene innenfor delingsøkonomien, oppnådde bare i 2015 nettoinntekter på over 1500 millioner dollar (til sammen).⁵⁰ Tapte skatteproveny er således betydelige. Det vil derfor være uheldig for kildestaten dersom det skal forskjellsbehandles mellom selskaper som benytter seg av mobilt utstyr, fremfor selskaper som benytter seg av stedbundet eller stasjonært utstyr. Det har heller aldri vært et formål med kildestatsbeskatning å utelukke enkelte virksomheter, og det ville stride mot nøytralitetshensyn dersom anvendelse av mobile innretninger skulle begrunne skattemessig forskjellsbehandling.⁵¹

OECDs Kommentarer bekrefter, som førstvoterende i PGS-dommen uttaler, at det ikke oppstilles et krav om at det mobile utstyret må ha en tilknytning til ett bestemt geografisk punkt.⁵² I kommentarene åpnes det opp for at stedskravet kan innfris selv om virksomheten opererer over et større geografisk område. Imidlertid må den geografiske tilknytningen ligge innenfor skatteavtalens geografiske virkeområdet. I eksempelet hvor serverne var plassert i ulike byer i Norge, kan det etter kommentarene, synes som at stedskravet er innfridd, siden serverne har tilknytning til Norge (som er det geografiske virkeområdet til skatteavtalen).

⁵⁰ Ubers nettoinntekt var \$ 663,2 millioner i første halvdel av 2015: <http://www.forbes.com/sites/briansolomon/2016/01/12/leaked-ubers-financials-show-huge-growth-even-bigger-losses/#1ddab475c995> (april 2016), Airbnbs nettoinntekt blir anslått til å være \$ 900 millioner for 2015: <http://fortune.com/2015/06/17/airbnb-valuation-revenue/> (april 2016)

⁵¹ Skaar (1999) s. 151

⁵² OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.1

Imidlertid må det, etter kommentarene, ligge i selskapets natur («the nature of the business») at virksomheten blir flyttet innenfor det bestemte området.⁵³ På mange måter kan det argumenteres for at det ligger i delingsselskapenes natur å benytte seg av mobile servere. Delingsselskapene er ikke avhengig av å benytte seg av en server beliggende i samme stat som brukerne av delingstjenesten. Delingsselskapene er heller ikke avhengig av å benytte seg av kun én server, slik at bruk av ulike servere kan være formålstjenlig av kapasitetshensyn for delingsplattformen. Av denne grunn kan mobilitet anses for å ligge i delingsselskapenes natur.

Imidlertid *krever* ikke delingsselskapenes virksomhetsutøvelse at det benyttes mobile servere. Delingsselskaper kan få utøvd sin virksomhet ved bruk av stasjonære servere også. Sammenligner man delingsselskapenes virksomhet med sokkelvirksomhet vil en se at sokkelbedrifter nærmest oppstiller et krav om bruk av flyttbare skip eller borerigger for i det hele tatt å få utøvd virksomhetsaktivitet. Skal en foreta seismiske undersøkelser av havbunnen er man avhengig av et fartøy som kan bevege seg for å få kartlagt hele området en skal foreta de seismiske undersøkelsene av. Det ligger således klart i sokkelvirksomhets natur at det benyttes mobile innretninger. For delingsselskapene er ikke bruk av mobile servere, på samme måte, et krav for å få utført virksomhetsaktiviteter. Det kan derimot være praktisk både fra et skatteomgåelses ståsted, og fra et forretningsmessig ståsted. Dette taler for at det ikke ligger i delingsselskapenes natur å benytte seg av mobile servere, men at det heller er et naturlig valg.

Det fremkommer imidlertid ikke av OECDs Kommentarer at «the nature of the business» skal forstås som at virksomhetsutøvelsen må *kreve* bruk av mobile innretninger. Det er derfor irrelevant at bruk av mobile servere ikke er en absolutt nødvendighet for utøvelse av delingsvirksomhet. Ettersom det ligger i servere sin natur at de er mobile, og delingsselskaper er avhengig av servere for å utøve virksomhetsaktivitet (mobile eller ei), må mobilitet anses for å være «the nature of the business» for delingsselskapene.

OECDs Kommentarer oppstiller imidlertid et krav om at dersom mobilitet ligger i selskapets natur må virksomhetsutøvelsen på de ulike stedene, helhetlig anses som sammenhengende; både kommersielt og geografisk.⁵⁴ Hva som ligger i kravene til en sammenhengende helhet, «kommersielt og geografisk», utdyper OECD ikke nærmere. Dersom et delingsselskap benytter seg av en mobil server som flyttes rundt innad i Oslo, må de funksjonene serveren

⁵³ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.1

⁵⁴ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.1

utfører på for eksempel Sinsen, Karl Johan, Frogner og Tøyen anses som en sammenhengende enhet.

Til tross for at OECD ikke utdyper innholdet i kravet til en sammenhengende helhet ytterligere, eksemplifiserer OECD tilfeller hvor den geografiske og kommersielle sammenheng er tilfredsstillt.⁵⁵ Den geografiske sammenheng er tilfredsstillt dersom det er tale om en gruve, kontorhotell og gågate (eller markedsplass). Mobile servere blir ikke nevnt i eksemplifiseringen, men ut ifra kommentarene og eksemplene kan det tyde på at den samme forretningsaktiviteten må være utført innenfor et omkringliggende («neighbouring») område.⁵⁶ Skulle derfor et delingsselskap benytte seg av en mobil server som flyttes opp og ned Karl Johan i Oslo er det grunn til å tro at serveren vil tilfredsstillte kravet om at den stedlige tilknytning er omkringliggende.

OECD anser en maler med flere oppdragsgivere for ikke å tilfredsstillte kravet til kommersiell enhet.⁵⁷ Det avgjørende må være at det finnes en handelsmessig sammenheng fra oppdragsgivers ståsted. Dersom mobile servere utfører flere oppdrag for forskjellige delingsselskaper vil de mobile serverne vanskelig bli ansett for å innfri kravet til kommersiell sammenheng, ettersom det er flere oppdragsgivere. Dersom et delingsselskap derimot benytter seg av ulike mobile servere, og benyttelsen av de ulike mobile serverne kan anses som elementer i delingsselskapets virksomhet, vil kravet til kommersiell enhet trolig være innfridd.

Det kan synes som at stedskravet ikke skal tolkes for strengt dersom mobilitet er «the nature of the business».⁵⁸ Det skal imidlertid bemerkes at dersom de mobile serverne innfrir kravet til kommersiell enhet, men ikke til geografisk sammenheng (eller motsatt) vil stedskravet ikke være innfridd for de mobile serverne.⁵⁹

Det kan tenkes at et delingsselskap anvender flere servere. Et delingsselskap kan for eksempel ha en server plassert på Majorstuen, en på Frogner og en på Bislett. De ulike serverne flyttes tidvis rundt innad i de ulike bydelene og de ulike serverne utfører forskjellige funksjoner. Serveren på Majorstuen opererer for eksempel med markedsføringsaktiviteter, serveren på

⁵⁵ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.2

⁵⁶ Se OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.1 og 5.2 i sammenheng

⁵⁷ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.3

⁵⁸ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.1

⁵⁹ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 5.4

Frogner slutfører kontraktsinngåelsen og serveren på Bislett drifter betalingssystemet. Det oppstår i et slikt tilfelle et spørsmål om disse tre serverne vil kunne anses for helhetlig å være kommersielle og geografiske. Stedsplasseringene av serverne er omkringliggende og det må derfor antas at serverne anses som en sammenhengende geografisk enhet. Imidlertid utfører de ulike serverne ulike funksjoner. Dette taler for at de ulike serverne ikke er å anse som en sammenhengende kommersiell enhet. Drift av betalingssystemet og kontraktsinngåelsen er imidlertid viktige deler av delingsvirksomheten, hvilket taler for at disse inngår som elementer i kjernevirksomheten til delingsselskapet. Således tilsier dette at serveren på Frogner og Bislett bør anses som en sammenhengende kommersiell enhet. Serveren på Majorstuen som drifter markedsføringsaktiviteter derimot, drifter kun en bifunksjon av delingsvirksomheten. Det er således et element for å skape inntektsskapende aktiviteter, men det har ikke den samme tilknytningen som det betalingssystemet og kontraktsinngåelsen har. Dette taler for at serveren på Majorstuen ikke kan anses for å utgjøre en sammenhengende kommersiell enhet med serverne på Frogner og Bislett.

Stedskravet vil således ikke være innfridd for serveren på Majorstuen, til tross for at kravet til geografisk sammenheng er tilfredsstillt. Konsekvensen blir at serveren må vurderes for seg selv – om serveren på Majorstuen, isolert, innfrir driftsstedsvilkårene.⁶⁰ På den måten vil delingsselskapet, som eier serverne, fragmentere opp sin virksomhet. Ved en slik virksomhetsfragmentering er det større sannsynlighet for at enkelte av serveraktivitetene blir ansett for å være aktiviteter av forberedende og hjelpende karakter, som er et unntak fra «fast driftssted» (se mer om dette i punkt 3.4). Skulle serveren på Majorstuen imidlertid innfri de øvrige kravene som stilles til «fast driftssted» vil delingsselskapet bli ansett for å ha to faste driftssteder i Norge.

Som det har blitt vist kan mobile servere innfri stedskravet. Mobile servere gjør det imidlertid enklere for delingsselskaper å fragmentere sin virksomhet. Ved fragmentering vil delingsselskapene vanskeligere oppnå driftsstatus, og kildestaten mister sitt potensielle skatteproveny. Konsekvensen er at delingsselskapet blir skattepliktig kun til den staten der selskapet er hjemmehørende, hvilket åpner opp for skatteplanlegging og skatteomgåelse. Skulle kildestaten inneha beskatningsretten er det imidlertid, fra et administrativt synspunkt, utfordrende å håndheve beskatningsretten når serverne sin stedsplassering kan variere i så stor grad. Det vil være ressurskrevende og vanskelig for skattemyndighetene å få oversikt over

⁶⁰ Walden og Hörnle (2001) Section 1 side 5

hvorvidt et delingsselskap benytter seg av en server, hvorvidt serveren er mobil eller ikke og hvor serveren befinner seg til enhver tid.

Til tross for at det kan synes som at det er de mobile serverne som skaper flest skatteutfordringer, byr også bruk av stasjonære servere på skatteutfordringer. Ettersom delingsselskaper ikke er avhengig av å plassere en stasjonær server i den stat hvor de utøver virksomhet åpnes det opp for betydelig skatteplanlegging og skatteomgåelsesmuligheter for delingsselskapene. Ved å plassere en stasjonær server i et skatteparadis vil delingsselskapet flytte sine økonomiske aktiviteter til en lavskattejurisdiksjon og minimere sin skattebyrde. Slik åpning for skatteomgåelse og skatteplanlegging kan være svært uheldig for et fungerende og effektivt internasjonalt skattesystem.

3.3 Subjektiv tilstedeværelse

3.3.1 Oversikt

For å statuere «fast driftssted» må et delingsselskap ha subjektiv tilstedeværelse i kildestaten. Dette innebærer at delingsselskapet må ha disposisjonsrett over forretningsinnretningen (serveren) som skal vare i en viss tid eller på ubestemt tid.⁶¹

3.3.2 Disposisjonskravet

I OECDs Mønsteravtale artikkel 5(1) kreves det at virksomheten blir utøvd helt eller delvis gjennom driftsstedet («wholly or partly carried on»)⁶². Kravet forutsetter at delingsselskapet har en disposisjonsrett til forretningsinnretningen.

Ved vurderingen av om et delingsselskap disponerer en server, oppstår det et spørsmål om det er påkrevd at delingsselskapet eier serveren, eller hvorvidt det er tilstrekkelig at delingsselskapet leier serveren.

Ordlyden i artikkel 5(1) oppstiller ikke eierskap som betingelse for disposisjonsrett. Det må etter ordlyden derfor tolkes som at det ikke er nødvendig å eie serveren for at disposisjonskravet skal være innfridd. Det er således, som utgangspunkt, tilstrekkelig å leie en

⁶¹ Berg-Rolness (2016) s. 522

⁶² OECDs Mønsteravtale Artikkel 5(1)

server for å innfri disposisjonskravet. En slik tolkning bekreftes av OECDs Kommentarer, hvor det heller ikke kreves en juridisk rett til å anvende forretningsinnretningen for at disposisjonskravet skal være oppfylt.⁶³ Det avgjørende er således at delingsselskapet har en faktisk disposisjonsrett til forretningsinnretningen, for at det skal kunne statueres et fast driftssted.⁶⁴

Som det har blitt vist tidligere i oppgaven, er det nødvendig å trekke et skille mellom delingsselskaper som opererer kun med programvare (hjemmesider og apper) i en stat, og delingsselskaper som opererer med servere i en stat. Ved vurdering av disposisjonskravet gjør dette skillet seg sterkt gjeldende. Et selskap som drifter eller opererer en server i en stat trenger ikke nødvendigvis å være samme selskap som driver virksomhet gjennom hjemmesiden eller appen.⁶⁵

Ved leie av servere kan et delingsselskap enten lease en server, hvor delingsselskapet står for driften av serveren selv, eller leie en server av en internettilbyder (ISP) eller servertilbyder (webhosting). De tilfeller hvor delingsselskapet leaser en server og drifter serveren selv, kan sammenlignes med det å leie en leilighet hvor en har forpliktet seg til å betale kommunale avgifter, strøm, ta den månedlige trappevasken, mv. En har altså de samme ansvarsforpliktelsene ved å leie leiligheten som ved å eie leiligheten. En har også den samme disposisjonsretten til leiligheten ved slik leie, som om man hadde eid leiligheten. Eneste forskjellen er det formelle og juridiske eierskapet. Dette taler for at eie og leie bør likestilles. Dermed vil leasing av en server, hvor delingsselskapet står for driften selv, innfri disposisjonskravet.⁶⁶

Skulle man derimot leie serveren av en internettilbyder eller webhoster, leier man en angitt diskplass for lagring av programvaren, på internettilbyderen eller webhosteren sin server. Et slikt tilfelle kan litt enkelt sammenlignes med det å leie et hotellrom. Man leier et angitt rom, men har ingen forpliktelser for hotellrommet. En har heller ikke full disposisjonsrett over hotellrommet. En har lov til å oppholde seg på hotellrommet og benytte seg av dets fasiliteter, men en har ikke lov til å male hotellrommet eller andre deler av hotellet i den farge en måtte ønske. Hotellet leier ikke ut hotellrom til kun en person, men til mange forskjellige personer. Hotellet er derfor ansvarlig for driften, og hotellbygningen og hotellrommene er dermed til

⁶³ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 4 og 4.1

⁶⁴ Hellebust (1999) s. 218

⁶⁵ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.3

⁶⁶ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.3

hotelllets fulle disposisjon. For gjestene er hotellrommene kun til begrenset disposisjon. Det samme gjelder ved leie av servere av internettilbydere eller webhostere. Internettilbyderen eller webhosteren leier ut diskplass til flere forskjellige bedrifter, og delingsselskapet har således kun en begrenset disposisjonsrett til den angitte diskplassen på serveren. En har derfor ikke de samme rettigheter og plikter som når man eier eller leaser en server man drifter selv. Av denne grunn kan ikke leid diskplass på en internettilbyder eller webhoster sin server tilfredsstillende disposisjonskravet.⁶⁷ Således vil ikke internettilbyderens eller webhosterens server tjene som fast driftssted for delingsselskapet.

Det kan argumenteres for at disposisjonskravet bør være innfridd for delingsselskaper på bakgrunn av en franchising-tankegang. Ved franchising vil en franchisetaker adoptere franchisegiverens forretningsmodell. Dette innebærer at franchisetakeren er underlagt franchisegiveren, hvor franchisegiveren står for opplæring, veiledning, markedsføring, osv.⁶⁸ For delingsselskapene ville delingsselskapet vært ansett som franchisegiver, mens utleierne av eiendelene ville vært franchisetaker. Dersom utleierne er profesjonelle og gjør utleien til virksomhet, ville det vært mulig å anse fasiliteten til utleierne som et fast driftssted for delingsselskapet. Ettersom delingsselskapet ville ha hatt så stor innvirkning på utleiernes virksomhet kunne disposisjonskravet, i enkelte tilfeller, vært ansett som oppfylt for delingsselskapet.⁶⁹

Imidlertid er en slik franchising-tankegang, som grunnlag for driftsstedbeskatning for et delingsselskap, lite aktuelt ettersom franchisetakere må opprette sitt eget firma (aksjeselskap) og drifte virksomheten derifra. Franchisetakers firma ville dermed ikke vært ansett som en filial og selskapet ville vært «hjemmehørende» i Norge etter sktl. § 2-2(1).⁷⁰ Av denne grunn ville ikke driftsstedbeskatning vært aktuelt.

⁶⁷ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.3

⁶⁸ Skaar (2006) s. 147

⁶⁹ Skaar (2006) s. 147

⁷⁰ Se punkt 2.2.1 i avhandlingen

3.3.3 Tidskravet

For at Norge skal inneha kildebeskatningsrett til et delingsselskap, som opererer med servere, må driftsstedet tilfredsstillende fasthetskravet («fixed»)⁷¹. Dette innebærer at disposisjonsretten til forretningsinnretningen må være av en viss varighet («certain degree of permanency»)⁷².

Mønsteravtalen angir ikke når tidskravet er oppfylt. Som utgangspunkt er det derfor grunn til å tro at manglende angivelse av tidskravet åpner opp for ulik internasjonal administrering av tidskravet.

Tidskravet er imidlertid i rettspraksis fra OECD-landene ansett for å være oppfylt dersom virksomheten er utøvd i mer enn seks måneder.⁷³ Dette innebærer at delingsselskapene må drifte sine servere, eller drifte programvare gjennom serverne i mer enn seks måneder for at tidskravet skal være innfridd. Servere sin mobilitet og fleksibilitet åpner på grunnlag av dette opp for manipulering av tidskravet.⁷⁴ Skulle et delingsselskap benytte seg av mobile servere som flyttes fra sted til sted før det har gått seks måneder, vil tidskravet ikke være oppfylt for delingsselskapet. Varighetskravet kan videre manipuleres dersom nettstedet eller appen flyttes fra en server til en annen server. Heller ikke i disse tilfellene vil tidskravet anses som oppfylt. I tilfeller hvor tidskravet ikke er oppfylt, vil delingsselskapets hjemmehørende stat inneha beskatningsretten.

Tidskravet på seks måneder er imidlertid kun en tommelfingerregel. OECDs Kommentarer åpner opp for at dersom det er i «the nature of the business» at serverne driftes midlertidig for en kortere periode, kan tidskravet likevel være oppfylt.⁷⁵ Som det ble konkludert med i punkt 3.1.2 ligger det i delingsselskapenes natur å anvende mobile servere. Dette tilsier at tidskravet på seks måneder ikke er et absolutt krav når det kommer til delingsselskaper.

Imidlertid kan det synes som at juridisk litteratur tolker kommentarene dit hen at unntaket er siktet på tilfeller hvor den korte varigheten er *unnskyldeleg* på grunnlag av «the nature of the business».⁷⁶ Som eksempel vil OL (Olympiske Leker) kun kunne kringkastes fra den stat hvor OL finner sted. Kringkastingsselskapet kan derfor innfri tidskravet og statuere fast driftssted i staten hvor OL finner sted. Dette skyldes imidlertid at det ligger i kringkasting av OL sin

⁷¹ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.2

⁷² OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 6

⁷³ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 6

⁷⁴ Jarbekk og Foss (2001) s. 135

⁷⁵ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 6

⁷⁶ Se bl.a. Zimmer (2009) s. 177, Rasmussen (2011) s. 40 og Skaar (2006) s. 154

natur, og er unnskyldelig, at varigheten ikke vil være mer enn seks måneder. Servernes manglende oppfyllelse av seks måneders kravet kan ikke sies å skyldes delingsvirksomheten i seg selv. Grunnen til at serverne eventuelt ikke oppfyller seks måneders-kravet er ikke fordi det ikke kan driftes virksomhet gjennom serverne i mer enn seks måneder. Derimot skyldes det heller et valg fra delingsselskapet sin side, som kan være begrunnet av praktiske årsaker. Således kan ikke samme hensyn synes å gjøre seg gjeldende for delingsselskaper som for kringkastingen av OL. Kringkasting av OL vil i tillegg skape en eksklusiv tilknytning til kildestaten ettersom kringkastingen *kun* vil foregå i staten som arrangerer OL.⁷⁷ Delingsselskapene vil kunne plassere serverne sine i ulike stater og flytte serverne mellom ulike stater, slik at delingsselskapene vanskelig kan anses for å få samme eksklusive tilknytning til kildestaten.

OECDs Kommentarer åpner opp for at seks måneders-kravet kan fravikes, dersom anvendelsen av innretningen er gjentakende.⁷⁸ Som eksempel kan et delingsselskap ha servere plassert på Majorstuen, Frogner og Bislett. Serverne utfører de samme funksjonene, men det varierer hvilken server som utfører funksjonen fra gang til gang. Som utgangspunkt vil ikke serverne isolert sett innfri tidskravet. Dersom den ene serveren utfører samme funksjon gjentakende, kan gjentakelsen over en lengre periode tilfredsstille tidskravet. Det er imidlertid ikke klarlagt verken i kommentarene eller i OECD-landenes praksis hvorvidt det kreves at gjentakelsen totalt varer i mer enn seks måneder, eller om det stilles kortere eller lengre tidskrav ved gjentakende bruk av serveren.⁷⁹

Ved at varighetskravet lempes, enten dersom det er «the nature of the business» eller hvor det skyldes gjentakende aktiviteter av forretningsinnretningen, økes muligheten for urettmessig kildestatsbeskatning. Ettersom unntakene fra seks måneders-kravet, virker til dels uklare for delingsselskapers vedkommende, skaper dette uforutberegnelighet både for delingsselskapene og skattemyndighetene. Delingsselskapene kan også risikere, ved ikke å ha betalt sin skatteandel, å få krav om tilleggsskatt, hvilket kan være en betydelig skattebyrde. Bruk av mobile servere skaper også betydelige muligheter for regelmisbruk og skatteomgåelse. Dette er en svært uheldig konsekvens som virker negativt på det internasjonale skattesystemets effektivitet.

⁷⁷ Skaar (2006) s. 154

⁷⁸ OECDs Kommentarer til art. 5(1), pkt. 6

⁷⁹ Skaar (2006) s. 155

3.4 Virksomhetskravet

3.4.1 Oversikt

For å oppnå driftsstatus stilles det krav til virksomheten som utøves ved forretningsstedet, i tillegg til kravet om delingsselskapets objektive og subjektive tilstedeværelse i en stat. Det oppstilles både et krav til selve virksomheten, og at virksomheten i tilstrekkelig grad er tilknyttet kildestaten.⁸⁰

3.4.2 Kravet til virksomhet

For at virksomhetskravet skal være tilfredsstillt må aktiviteten ved driftsstedet anses som «virksomhet» («business»)⁸¹ Hvordan begrepet «virksomhet» skal forstås, tar ikke OECD stilling til, og det må derfor bero på skatteavtalelandenes interne rett.⁸²

Norsk rettspraksis og teori definerer «virksomhet» som aktiviteter som «objektivt sett [er] egnet til å gi overskudd» på kort eller lang sikt.⁸³

Delingsselskapet må derfor være egnet til å gå med et økonomisk overskudd. Dersom delingsselskapet tilbyr en delingsplattform uten å ta noen form for gebyr fra utleier eller leietaker, ikke tilbyr markedsføringsplass for reklameannonser, eller ikke tar i bruk andre inntjeningsmuligheter er det tvilsomt at delingsselskapet vil gå med overskudd. Dersom et selskap ikke går med overskudd, vil det ikke bli ansett for å delta i kildestatens økonomiske liv, hvilket begrunner kildestatsbeskatning. Delingsselskapets aktiviteter vil dermed ikke anses som «virksomhet» etter norsk intern rett.

Det er imidlertid naturlig å anta at utenlandske delingsselskaper som lanserer en app eller nettside, har som formål å gå med overskudd ettersom en virtuell markeds plass er krevende å utvikle og drifte, både økonomisk og tidsmessig. I så tilfelle vil delingsselskapets markedsplattform anses for å være «virksomhet».

⁸⁰ Skaar (1991) s. 229

⁸¹ OECDs Mønsteravtale Artikkel 5(1)

⁸² OECDs Mønsteravtale Artikkel 3(2)

⁸³ Se Rt.1985 s.319 (Ringnes), og Aarbakke (1990) s. 125

3.4.3 Tilknytningskravet

Videre må delingsvirksomheten helt eller delvis drives «gjennom» («through») serveren for å oppnå driftsstatus.⁸⁴ Dette skyldes at dersom delingsvirksomheten ikke drives gjennom serveren i kildestaten, vil kildestaten ikke ha jurisdiksjon til å beskatte kildeinntekten.

Hvorvidt et delingsselskap utøver sin delingsvirksomhet helt eller delvis «gjennom» en server beror på en skjønsmessig vurdering, hvor ordlyden «gjennom» skal tolkes vidt.⁸⁵

Etter OECDs Kommentarer vil tilknytningskravet vanligvis være oppfylt dersom personale utøver virksomhetsaktivitetene ved driftsstedet.⁸⁶ For delingsselskaper, som anvender servere for virksomhetsutøvelse, er de ikke avhengig av personale på samme måte som det en fysisk butikk er. Det oppstår derfor et spørsmål om et delingsselskap utøver delingsvirksomhet «gjennom» en server, til tross for at de ikke anvender personell.

Servere fungerer mer eller mindre helt automatisk. Når virksomhet utøves automatisk kreves det ikke noe fysisk arbeidsinnsats. Driftsstedet er ikke avhengig av fysiske elementer som personell, utstyr, lokaler, mv. for virksomhetsutøvelse ved driftsstedet. Mangelen på slike fysiske elementer svekker tilknytningen mellom virksomhetsutøvelsen og serveren, hvilket taler for at delingsvirksomheten ikke utøves helt eller delvis «gjennom» serveren.

Det fremkommer imidlertid av OECDs Kommentarer at personell ikke er en nødvendig betingelse for at virksomhet skal anses som helt eller delvis utøvd «gjennom» en forretningsinnretning.⁸⁷ Dette taler for at selv automatiserte servere kan innfri tilknytningskravet.

Når artikkel 5(1) oppstiller et krav om at virksomhetsutøvelsen må skje helt eller delvis «gjennom» forretningsinnretningen, avgrenser ordlyden mot utøvelse av betydningsløse aktiviteter. Transaksjonsledd som kan oppfylles over en server er for eksempel markedsføring, kontraktsinngåelse, digital levering, digital betaling mv.⁸⁸ Det er derfor naturlig å anta at dersom alle transaksjonsledd mellom delingsselskapet, utleier og leietaker, gjennomføres over serveren i driftsstatsstaten, vil delingsvirksomheten anses for å være utøvd helt eller delvis «gjennom» serveren. Dersom kun enkelte av transaksjonsleddene utøves

⁸⁴ OECDs Mønsteravtale Artikkel 5(1)

⁸⁵ OECDs Kommentarer til art. 5(1), pkt. 4.6 og 42.5

⁸⁶ OECDs Kommentarer til art. 5(1), pkt. 2

⁸⁷ OECDs Kommentarer til art. 5(1), pkt. 42.6

⁸⁸ Hellebust (1999) s. 217

«gjennom» serveren må transaksjonsleddene være en del av kjernevirksomheten for å tilfredsstille tilknytningskravet (mer om dette i punkt 3.4).

Det skal imidlertid bemerkes at en server er avhengig av delingsselskapets hjemmeside eller app for å gjennomføre transaksjonsleddene, da det er programvaren som setter i gang transaksjonskjeden. Det er derfor ikke gitt at serveren vil innfri tilknytningskravet.⁸⁹

Det kan derfor argumenteres for at programvare og server bør vurderes sammen, ettersom transaksjonen og vedlikeholdet skjer «gjennom» hjemmesiden eller appen. Programvare kan ikke innfri tilknytningskravet i seg selv, ettersom programvare ikke er ansett som «forretningsinnretning» (se punkt 3.1.1). Dersom man vurderer programvaren og serveren samlet, vil virksomheten utøves «gjennom» hjemmesiden eller appen, som igjen driftes fra serveren. På den måten vil virksomhetsutøvelsen ha tilknytning til «forretningsinnretning[en]» (serveren).

Imidlertid er ikke en slik samlet vurdering av programvare og server problemfri. Ettersom programvaren til delingsselskapet kan være lagret på flere servere, kan det være vanskelig å fastslå hvilken konkret server som utfører de enkelte virksomhetsaktivitetene.⁹⁰ Det vil derfor være utfordrende både for delingsselskapene og kildestatens skattemyndigheter å kontrollere når tilknytningskravet er oppfylt. En samlet vurdering av server og programvare vil derfor innebære en enorm administrativ byrde for skattemyndighetene.

3.5 Unntaksbestemmelsen: Forberedende og hjelpende karakter

Til tross for at et delingsselskap skulle innfri de generelle krav artikkel 5(1) oppstiller, kan et delingsselskaps aktiviteter være unntatt fra driftsstandsdefinisjonen, jf. artikkel 5(4)e. Dersom delingsselskapets aktiviteter kan anses for å være av forberedende og hjelpende karakter («preparatory or auxiliary character») vil det ikke kunne statueres et fast driftssted for delingsselskapet, og kildestaten vil ikke besitte en beskatningsrett.⁹¹

Hvorvidt et delingsselskaps aktiviteter er å anse som aktiviteter av forberedende og hjelpende karakter beror på kjernevirksomheten til selskapet, og må vurderes konkret i hvert enkelt

⁸⁹ Thorpe (1997) s. 662

⁹⁰ Thorpe (1997) s. 663

⁹¹ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 21

tilfelle.⁹² Dersom aktivitetene er å anse som en bifunksjon av selskapets kjernevirksomhet vil de anses for å være av forberedende og hjelpende karakter.⁹³

Delingsselskapers kjernevirksomhet er å tilby en plattform hvor tilbydere av eiendeler kan komme i kontakt med interessenter. Dersom en server anvendes til å tilby en slik tjeneste må dette sies å være serverens kjernevirksomhet, slik at delingsselskapenes aktivitet ikke kan anses for å være av forberedende og hjelpende karakter.

Skulle imidlertid et utenlandsk delingsselskap ha en filial i en annen stat som er ansvarlige for markedsføring eller reklamesalg for andre bedrifter, er det naturlig å anta at dette er en hjelpende aktivitet for kjernevirksomheten til delingsselskapet. Ettersom markedsføring og reklamesalg ikke er en av delingsselskapets hovedaktiviteter må inntekten ved det faste driftsstedet unntas ettersom det faste driftsstedet ikke driver med kjerneaktivitet.

I kommentarene blir tilbydelse av kommunikasjonslink mellom selgere og kunder brukt som eksempel på en aktivitet som vil være av hjelpende og forberedende art.⁹⁴ På mange måter kan en si at delingsselskaper fungerer som en kommunikasjonslink mellom utleiende og leietakere, ved at delingsplattformen formidler en mulighet for utleiende og leietakere av eiendeler til å komme i kontakt med hverandre. Dette taler for at delingsselskaper omfattes av unntaket fra driftsstedbeskatning.

Imidlertid fremkommer det i OECDs Kommentarer at dersom tilbydelse av kommunikasjonslink mellom selger og kunde er en essensiell og betydelig del av virksomhetsaktivitetene til selskapet, vil det falle utenfor unntaket.⁹⁵ For delingsselskaper vil det å være tilbyder av kommunikasjonslink mellom utleier og leietaker være en essensiell og betydelig del av delingsaktivitetene til delingsselskapet. Kommunikasjonslinken vil derfor være kjerneaktiviteten til delingsselskapet og vil derfor ikke være en bifunksjon som er unntatt fra driftsstedbeskatning.

Det kan tenkes tilfeller der et delingsselskap har en server i Nederland som utfører kjerneaktiviteter for delingsselskapet. Delingsselskapet har også en server i Norge, men som kun tilbyr informasjon om eiendelene og er ansvarlig for informasjonslagring. I et slikt tilfelle

⁹² OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.7

⁹³ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 24

⁹⁴ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.7

⁹⁵ OECDs Kommentarer til art. 5, pkt. 42.7

vil serveren i Nederland falle utenfor unntaksbestemmelsen da kjerneaktivitetene ikke vil være av forberedende og hjelpende karakter. Imidlertid vil serveren i Norge kunne tenkes å utføre aktiviteter som kun er av forberedende og hjelpende karakter da serveraktivitetene kun er en bifunksjon for kjerneaktiviteten. Serveren i Norge vil således ikke anses som et fast driftssted og Norge vil ikke ha beskatningsrett til kildeinntekten.

Et annet eksempel er en hjemmeside som tilbyr deling av eiendeler mot et vederlag. Hjemmesiden driftes av en server plassert i Norge. Dersom man blir sendt til en annen nettside (f.eks. Pay Pal, DIBS e.l. for å gjennomføre sikker betaling), som driftes fra en server i USA, er det sannsynlig at virksomhetsaktiviteten ved serveren i Norge er å anse som aktivitet av forberedende og hjelpende karakter.⁹⁶ Dette fordi nettsiden som driftes fra Norge kun oppfordrer til betaling, men gjennomfører den ikke. Således er serveren i Norge kun en bihjelper i transaksjonskjeden. Dersom man derimot legger igjen kortnummer, og faktisk gjennomfører betalingen ved serveren i Norge, vil serveren i Norge stå for flere av kjerneaktivitetene til delingsselskapet, slik at serveren gjør mer enn kun å utføre aktiviteter av forberedende og hjelpende karakter.

Et delingsselskap vil fort oppnå en fragmenteringsstruktur dersom de anvender flere servere. Dersom de ulike serverne har ulike funksjoner, vil fragmenteringen kunne føre til at hver enkel funksjon kun er aktivitet av forberedende og hjelpende art. Unntaket kan derfor føre til skatteplanlegging, hvor virksomhetsfragmentering begrunnes i skattemessige motiver. Unntaksbestemmelsen kan med dette virke uheldig ettersom et selskaps forretningsstruktur skal, i tråd med nøytralitetsprinsippet, være motivert av økonomiske og ikke skattemessige forhold.

Det ble imidlertid foreslått av BEPS å innføre en anti-fragmenteringsregel.⁹⁷ Regelen skulle ha som formål å forhindre skatteplanlegging som følge av fragmentering av virksomhet. Formålet skulle oppnås ved å foreta en samlet vurdering av aktivitetene innad i en stat. Dersom et delingsselskap bevisst fragmenterer sin virksomhet slik at de enkelte serveraktivitetene anses for å være av forberedende og hjelpende art, ville en slik anti-fragmenteringsregel hatt mye for seg. Dette skyldes at det ofte er fragmenteringen av delingsvirksomheten som gjør at aktivitetene anses for å være av forberedende og hjelpende art. Ved å vurdere om aktivitetene samlet sett anses for å være av forberedende og hjelpende

⁹⁶ Thorpe (1997) s. 663-664

⁹⁷ BEPS Action 7 s. 19-20

art, kan det ikke utelukkes at antallet delingsselskaper som i dag omfattes av unntaket, ville blitt begrenset betydelig. En slik regel ville derfor vært et viktig virkemiddel i kampen mot skatteplanlegging. Imidlertid ble forslaget om anti-fragmenteringsregelen ikke gjennomført av BEPS, da de ikke anså det som nødvendig på nåværende tidspunkt. En grunn til dette kan være at enkelte forsøk på fragmentering reguleres av gjeldende regelverk. Blant annet ble det i punkt 3.1.2 vist at ulike servere, både stasjonære og mobile, som er plassert innenfor et større geografisk område, kan tilfredsstille driftsstedskravet, dersom de helhetlig anses som en sammenhengende geografisk og kommersiell enhet. Det er altså i de tilfellene hvor de ulike serverne ikke utfører samme funksjoner at en slik anti-fragmenteringsregel ville ha hatt størst betydning.

3.6 Agentregelen i Art. 5(5) og 5(6)

3.6.1 Oversikt

Dersom det ikke skulle foreligge et «fast driftssted» etter artikkel 5(1) kan det likevel stateres «fast driftssted» etter artikkel 5(5) og 5(6), etter den såkalte «agentregelen». Hvis et utenlandsk delingsselskap benytter seg av en mellommann i kildestaten vil denne mellommannen kunne statuere fast driftssted for delingsselskapet.

For at en mellommann skal kunne statuere fast driftssted for et utenlandsk delingsselskap, må mellommannen være en «person», han må være «avhengig» av selskapet, og han må ha fullmakt til å inngå avtaler i selskapets navn.⁹⁸

Det vil derfor i det følgende vurderes hvorvidt en server, programvare eller en internettserVICETILBYDER (ISP) kan anses for å være en avhengig representant for et delingsselskap, slik at det kan stateres et fast driftssted for delingsselskapet etter agentregelen i artikkel 5(5) og 5(6).

3.6.2 Server

Dersom et utenlandsk delingsselskap eier eller leier en server i Norge, oppstår det et spørsmål hvorvidt serveren kan anses for å være en agent som handler på vegne av delingsselskapet.

⁹⁸ OECDs Mønsteravtale Artikkel 5(5)

Dersom serveren gjennomfører alle transaksjonsledd (markedsføring, inngåelse av kontrakt, digital betaling, osv.) vil vilkåret om at agenten har fullmakt til å inngå avtaler i selskapets navn være oppfylt.

Serveren vil være avhengig av programvaren for å få gjennomført transaksjonsleddene. Dette taler for at serveren er en «avhengig» mellommann. Imidlertid kan ikke det å være avhengig av programvare automatisk likestilles med det å være avhengig av delingsselskapet. Programvaren utvikles av delingsselskapet, men serveren er ikke direkte avhengig av delingsselskapet i like stor grad som det programvaren er.

Problemet oppstår imidlertid når kommentarene klart forutsetter at agenten må være en «person».⁹⁹ Kommentarene definerer en «person» som enten en fysisk person eller juridisk person (selskap).¹⁰⁰ En server er verken en fysisk person eller en juridisk person, da en server er å anse som et fysisk objekt. Dette tilsier at en server ikke kan statuere fast driftssted for delingsselskapet som en avhengig agent.

Imidlertid har det vært diskutert hvorvidt en etter interne regler kan foreta en utvidende tolkning av begrepet «person», slik at også en server kan omfattes av bestemmelsen.¹⁰¹ Skulle en server statuere «fast driftssted» etter artikkel 5(1), er en slik utvidende tolkning av «person» unødvendig. Skulle imidlertid serveren ikke oppfylle vilkårene til tidskravet eller stedskravet for statuering av fast driftssted, vil en slik endring ha mer for seg ettersom agentregelen ikke innehar et liknende tids- eller stedskrav. En utvidende tolkning av «person» vil etter all sannsynlighet føre til at flere delingsselskaper som benytter seg av mobile servere kan kildestatsbeskattes. Dette fordi agentregelens vilkår er uberørt av forretningsinnretningers mobilitet. En utvidende tolkning av «person» kan derfor styrke kildestatens skattegrunnlag.

En utvidende tolkning av «person» kan imidlertid virke uheldig fra et administrativt synspunkt. Et delingsselskap vil lettere få driftsstatus og bli skattepliktig til mer eller mindre enhver stat de har en server i. Dette kan igjen gi et stort tilfelle av dobbeltbeskatningstilfeller og oppfordre til skatteplanlegging. Unntaket for aktiviteter av forberedende og hjelpende art gjelder også for agentregelen. Dette innebærer at dersom begrepet «person» tolkes utvidende, vil delingsselskaper kunne unngå agentstatus ved å fragmentere de ulike serverfunksjonene, slik at de ulike serverfunksjonene, eller ulike

⁹⁹ OECDs Kommentarer til art. 5(6), pkt. 37

¹⁰⁰ OECDs Kommentarer til art. 3(1)a, pkt. 2

¹⁰¹ Gjems-Onstad (1999) s. 1302, og Jarbekk og Foss (2001) s. 139

agentene, kun utfører aktiviteter av forberedende og hjelpende art. Det kan derfor synes som at det å tolke begrepet «person» utvidende, til også å omfatte servere, vil ha flere uheldige utfall enn positive utfall. Det bør således ikke foretas en utvidende tolkning av «person» til å omfatte servere.

3.6.3 Programvare

Ettersom programvare ikke er å anse som en «forretningsinnretning», vil ikke programvaren bli regulert av den generelle driftsstedbestemmelsen i artikkel 5(1). Imidlertid oppstiller ikke agentregelen noe krav om at det må foreligge en «forretningsinnretning» for at det skal kunne statueres et fast driftssted. Dette åpner for at programvare kan anses for å være en mellommann for et delingsselskap, og således oppnå driftsstatus på bakgrunn av agentregelen.

Nettsider

En nettside er mer avhengig av delingsselskapet enn det en server er, ettersom det er gjennom nettsiden delingsselskapet utøver sin virksomhet. Juridisk og økonomisk vil dermed nettsiden være avhengig av delingsselskapet, da det er delingsselskapet som utvikler og drifter denne.¹⁰² Dette tilsier at en nettside kan anses for å være en «avhengig» mellommann for delingsselskapet, og således statuere fast driftssted.

Dette underbygges ytterligere ved at nettsiden gjerne har fullmakt til å autorisere alle transaksjonsleddene i transaksjonskjeden.

Imidlertid vil heller ikke en nettside anses for å være en «person»,¹⁰³ slik at en nettside kan ikke statuere fast driftssted for et delingsselskap etter agentregelen.

Apper

Apper skiller seg fra nettsider ved at brukeren fysisk må laste ned appen på sin mobiltelefon eller sitt nettbrett. Det kan derfor argumenteres for at en bruker som laster ned en delingsapp opptrer som mellommann for delingsselskapet.

¹⁰² Thorpe (1997) s. 666

¹⁰³ OECDs Kommentarer til art. 5(6), pkt. 42.10

En bruker er en fysisk person og således er kravet til «person» oppfylt.

Etter at brukeren har lastet ned delingsappen kan vedkommende velge å legge ut sin eiendel til leie. Således har brukeren fullmakt til å markedsføre eiendelen sin. Dette taler for at brukeren har fullmakt til å inngå avtaler i selskapets navn.¹⁰⁴

Det er imidlertid ikke utenkelig at delingsselskapet må godkjenne «annonsen» til brukeren før den offentliggjøres for andre brukere. Dette taler for at brukeren ikke har fullmakt til å inngå avtaler i selskapets navn.

Videre vil gjerne betalingen måtte godkjennes av delingsselskapet, og gjennomføres av delingsselskapets programvare. I tillegg vil brukeren sjelden ha mulighet til å binde delingsselskapet overfor en tredjeperson. Delingsselskapet er kun en formidler, og det eneste de binder seg til er å annonsere eiendelen dersom de godkjenner annonsen og brukeren har betalt eventuelt vederlag. Brukeren kan imidlertid ikke fremtvinge disse aktivitetene fra delingsselskapet eller binde selskapet på annen måte, kun basert på at vedkommende har lastet ned appen. Brukeren har således ikke fullmakt til å inngå avtaler i selskapets navn.

Brukeren vil også være uavhengig av delingsselskapet både økonomisk og juridisk, ettersom brukeren ikke forplikter seg til å levere et resultat som føle av nedlasting av appen.

En app kan derfor ikke anses for å være en agent for delingsselskapet, som statuerer fast driftssted.

3.6.4 Internettstjenestetilbyder

Det kan også vurderes hvorvidt en internettstjenestetilbyder (ISP) kan statuere fast driftssted for et delingsselskap.

En internettstjenestetilbyder vil typisk være en juridisk person, hvilket taler for at internettstjenestetilbyderen er å anse som en «person».

Internettstjenestetilbyderen vil imidlertid vanligvis tilby sine tjenester til flere selskaper, og ikke nødvendigvis kun tilby ett delingsselskap internetttilgang. Dette taler for at internettstjenestetilbyderen er økonomisk og juridisk uavhengig av delingsselskapet.

¹⁰⁴ OECDs Mønsteravtale Artikkel 5(5)

Det skal likevel bemerkes at det er serveren, som leies av internettilbyderen, som muliggjør kontraktsinngåelsen mellom delingsselskapet og brukeren av delingsplattformen. Dette taler for at internettservicetilbyderen har fullmakt til å slutte kontrakter på delingsselskapets vegne.

Imidlertid må internettservicetilbyderens fullmaktskompetanse nyanseres noe. Det er ikke internettservicetilbyderen, som sådan, som fysisk inngår avtalen mellom delingsselskapet og brukeren. Internettservicetilbyderen bare muliggjør avtaleinngåelsen, men det er delingsselskapets programvare, som er installert på internettservicetilbyderens server, som i realiteten gjennomfører avtaleinngåelsen. Dette viser at internettservicetilbyderen ikke har fullmakt til å slutte kontrakter på delingsselskapets vegne, hvilket er en vesentlig betingelse for statuering av «fast driftssted».¹⁰⁵

Ettersom det foreligger manglende betingelser for at en server, programvare og en internettservicetilbyder kan anses for å være en agent som handler på vegne av et delingsselskap, kan det ikke statures «fast driftssted» med bakgrunn i agentregelen. Dersom det ikke kan statures «fast driftssted» for et utenlandsk delingsselskap etter artikkel 5(1) eller artikkel 5(6) vil Norge ikke ha beskatningshjemmel til delingsselskapets kildeinntekter. Delingsselskapets inntekter vil etter dette kun beskattes i dets hjemstat.

¹⁰⁵ OECDs Kommentarer til art. 5(6), pkt. 42.10

4 OECD ARTIKKEL 7: ALLOKERING TIL FAST DRIFTSSTED

4.1 Introduksjon

Som utgangspunkt skal inntekter skattlegges i den stat hvor et delingsselskap anses som «hjemmehørende».¹⁰⁶ Imidlertid kan utgangspunktet fravikes dersom et utenlandsk delingsselskap har bidratt til det økonomiske liv i kildestaten.¹⁰⁷ OECDs Mønsteravtale artikkel 7 oppstiller to vilkår for at kildestaten skal inneha beskatningsretten til kildeinntekten: det må foreligge et «fast driftssted» og inntekten må være tilknyttet det faste driftsstedet («...attributable to the permanent establishment»)¹⁰⁸

Tilknytningskravet, også kalt allokeringssprinsippet, bygger på en selvstendighetsfiksjon. Det innebærer at driftsstedet skal behandles som om det var et selvstendig selskap, adskilt fra det utenlandske delingsselskapet.¹⁰⁹ Hvorvidt inntekten kan allokere til driftsstedet beror på driftsstedets aktiviteter og risikoer.

Ved vurderingen av hvor inntekter, eiendeler og risiko skal allokere spiller personale en sentral rolle. Personalet som er ansvarlige for delingsfunksjonene vil være ansvarlige for risikoen, og således kan inntekten lokaliseres til det faste driftsstedet.

4.2 Inntektsallokering til server

Driftssteder bestående av servere som forretningsinnretninger leder til spørsmålet om hvilken risiko en server egentlig kan påta seg. OECD hevder at en server kun påtar seg en begrenset risiko, ettersom den er automatisert og uavhengig av ansatte for å fungere.¹¹⁰ Dersom serveren derimot er avhengig av ansatte for å fungere vil situasjonen stille seg i et annet lys, ettersom personell kan lokaliseres til driftsstedet. Når serveren krever personell for drift, vil en kunne

¹⁰⁶ OECDs Mønsteravtale Artikkel 7(1)

¹⁰⁷ OECDs Kommentarer til art. 7(1), pkt. 42.11

¹⁰⁸ OECDs Mønsteravtale Artikkel 7(1) 1. punkt, siste setning

¹⁰⁹ OECDs Kommentarer til art. 7(2), pkt. 16

¹¹⁰ OECD Rapporten pkt. 66, OECDs Rapport på e-handel pkt. 132, og OECD Attribution of Profit to a PE pkt. 140

tillegge serveren større risiko. Dette medfører at inntekten kan allokere til serveren, og dermed tilskrives inntekten det faste driftsstedet.¹¹¹

Imidlertid vil en server, uavhengig av om den er automatisert eller ikke, medføre en betydelig risiko for et delingsselskap. Serveren gjennomfører betalingen av delingstjenesten og således kan serveren tilskrives betalingsrisikoen. Ettersom et delingsselskap er betinget av en funksjonell server for i det hele tatt å utføre virksomhet påtar serveren seg også en teknologisk risiko. Delingsselskapene når sine kunder på grunn av en fungerende server. Er serveren nede, automatisert eller ikke, så vil ikke virksomheten tjene penger. En ustabil server vil føre til at brukerne av delingstjenestene benytter seg av andre delingstjenester med mer stabile servere. Serveren bærer derfor risikoen for at delingsvirksomheten er suksessfull. Således kan det hevdes at OECDs syn på at automatiserte servere ikke medfører risiko er noe utdatert.

OECDs syn på automatiserte servere må imidlertid ses i sammenheng med tankegangen om at driftsstedet hypotetisk skal anses som et selvstendig selskap. Vanligvis er selskaper betinget av personale for at de i det hele tatt skal eksistere. Det vil da ikke være noe personell som generer fortjeneste for serveren, da funksjonene vil være utført uten ansatte.

Delingsselskapers personale vil gjerne være plassert i hjemstaten, og ha ansvar for å utvikle programvaren og utøve betydningsfulle beslutninger. Således kan det ikke allokere risiko til det faste driftsstedet, hvilket resulterer i at inntekten serveren generer ikke kan allokere til det faste driftsstedet.

Poenget med artikkel 7 er at kildeinntekten kan tilskrives kildestaten dersom kildeinntekten er opptjent gjennom det faste driftsstedet. Dette av hensyn til å forebygge dobbeltbeskatning. Når serveren og programvaren står for så mye av inntjeningen til delingsselskapet kan det argumenteres for at inntekten burde kunne skattlegges av kildestaten. Inntekten vil være tjent gjennom serveren eller programvaren, og således opptjent gjennom det potensielle driftsstedet. Dette tilsier at inntekten bør kunne allokere til serveren eller programvaren, til tross for at det ikke befinner seg personale ved serveren.

Når gjeldende skatteregler legger opp til fysisk tilstedeværelse i en stat for beskatningsrett, mens den teknologiske utviklingen går i retning av å strukturere virksomheter uavhengig av fysisk tilstedeværelse, kan det hevdes at gjeldende skatteregler er svært lite fleksible.

¹¹¹ OECD Attribution of Profit to a PE pkt. 140

Internasjonale beskatningsregler har som formål å speile transaksjonen ved at skattleggingen skjer der transaksjonen finner sted. Transaksjonens verdiskapning blir etter gjeldende regelverk derfor forbisett.¹¹² Av denne grunn kan det argumenteres for at allokeringsreglene i større grad bør ta høyde for hvor den reelle inntekten skapes, under den forutsetning at servere og programvare kan utgjøre fast driftssted.

Dersom fokuset rettes mot hvor den reelle inntekten skapes er det naturlig å tro at skattefundamentet i mindre grad vil bli uthulet, enn det gjøres i dag. Rettspolitisk kan det også hevdes at selskaper bør skattlegges i den stat hvor inntekten skapes. Et sentralt spørsmål vedrørende delingsselskapene er dermed hvor skjer verdiskapningen? Skapes verdiene over den digitale plattformen, der programvaren er utviklet eller i den staten hvor de fysiske brukerne deler sine eiendeler?

Hvor en verdi reelt sett skapes er en vurdering som beror på en kompleks verdikjede. Det er mange faktorer som er avhengige og årsak i at en inntekt skapes.

Det kan argumenteres for at verdiskapningen skjer der programvaren er utviklet, eller der styret tar de viktige beslutningene. Uten programvaren og uten styret ville delingen blitt en god del tyngre og muligens ikke fullt så utbredt og populært. Dette vil igjen føre til at delingsselskapene ikke vil oppnå like store inntekter, hvilket støtter opp under at inntektene skapes av programutviklerne og styret. I så henseende burde skattleggingen skje i den staten hvor selskapet er hjemmehørende, hvilket er mer eller mindre tilfelle etter gjeldende skatteregler.

Imidlertid ville ikke delingsselskapene oppnådd de store inntektene de har i dag hvis det ikke hadde vært for brukerne av delingsplattformen. Dersom ingen er villige til å dele eiendelene sine, eller ingen har et behov for å leie eiendeler kunne ikke delingsselskapene eksistert. Således kan det hevdes at det er brukerne selv som står for den inntektsskapende delingsvirksomheten.

Det kan også hevdes at verdiskapningen skjer der den delte eiendelen befinner seg. Det er den delte eiendelen som er inntektsobjektet til brukeren, og brukeren får skapt sin inntekt ved å benytte seg av delingsplattformen.

¹¹² Basu (2007) s. 128

For å illustrere de ulike bidragsyterne i verdiskapningsprosessen kan den komplekse verdikjeden eksemplifiseres med en avis. Før i tiden var det vanlig å benytte fysiske aviser som markeds plass for utleie av eiendeler. Avisenes hovedvirksomhet var å tilby nyheter til samfunnet, men skapte også inntekter for seg selv ved å tilby annonseplass. Dersom en svensk statsborger hadde satt inn en annonse i en norskspråklig avis, hvor vedkommende tilbydde utleie av sitt sommerhus i Danmark, kan det stilles spørsmål ved hvor avisens annonseinntekt bør skattlegges, ut ifra en verdiskapnings tanke. Eksempelet kan problematiseres ytterligere dersom avisen hadde sitt hovedsete i Nederland.

Det kan argumenteres for at skattleggingen bør skje i Nederland, ettersom det er der den norskspråklige avisen har sitt hovedsete, på samme måte som at et delingsselskap sitt styre befinner seg i Nederland. Det er der virksomheten reelt sett blir styrt. Både avisen og delingsselskapet er dermed «hjemmehørende» i Nederland. Skattlegges inntekten i Nederland vil en uthule skattegrunnlaget til kildestaten, men en vil forhindre dobbeltbeskatningssituasjoner i størst mulig grad ettersom både avisen og delingsselskapet vil være globalskattepliktig til Nederland.

Imidlertid er avisen myntet på den norske befolkning, på samme måte som en nettside eller app kan være oversatt til norsk eller ha «.no» domene. Dette kan tale for at Norge bør ha beskatningsretten til kildeinntekten, hvilket styrker Norges skattegrunnlag. Imidlertid kan det være vanskelig for norske skattemyndigheter å håndheve beskatningsretten ettersom eneste tilknytningen avisen eller delingsselskapet har til Norge er at delingsplattformen er myntet på den norske befolkning.

Ved at eiendommen befinner seg i Danmark kan det hevdes at det er enkelt å håndheve beskatningsretten for danske skattemyndigheter ettersom de har et fysisk objekt å forholde seg til. En slik løsning vil skape forutberegnelighet ettersom det sjeldent er et problem å lokalisere utleieobjektet. Imidlertid er det vanskeligere å se hvordan den danske eiendommen spiller en sentral rolle i verdiskapningen, siden den danske eiendommen er en relativt passiv bidragsyter av verdiskapningen. En eiendom er et investeringsobjekt og således et bidragsmoment til at verdiskapning kan skje, men det er delingsselskapet og brukernes aktive innsats som reelt sett skaper delingsselskapets verdier.

Videre kan det argumenteres for at skattleggingen bør skje i Sverige ettersom utleieren er svensk, på samme måte som en bruker av delingstjenestene er svensk. Utleieren eller

brukeren av delingstjenesten er aktive bidragsytere til verdiskapningen. En slik løsning ble foreslått i BEPS ved å innføre kildeskatt på transaksjoner foretatt over digitale plattformer. Et slikt forslag er også støttet i teorien.¹¹³ Innføring av kildeskatt ville vært et supplement til gjeldende driftsstedbestemmelse, hvor inntekten skulle vært beskattet i brukerens hjemstat (der brukeren er skattemessig hjemmehørende). Dette kan imidlertid skape skattemessige utfordringer siden brukerne kan flytte på seg, være hjemmehørende i flere land mv. Hvilke avgjørende kriterier en slik kildeskatt konkret vil bero på er ikke avklart på nåværende tidspunkt, ettersom BEPS ikke gjennomførte forslaget. En tenkelig løsning kan imidlertid være at IP-adressen eller leveringsadressen hadde vært veiledende for å fastslå brukerens hjemstat. I så tilfelle kan det også her tenkes omgåelsestilfeller eller utfordringer for skattleggingen. Det kan tenkes at brukerne, av ulike grunner, benytter seg av VPN-tilkoblinger eller proxyer, og på den måten skjuler eller tilegner seg en annen IP-adresse enn den de har fått utlevert av internettoperatoren. På den måten kan man være hjemmehørende i Norge, men ha en IP-adresse som er tilhørig til Irland. Ved en leveringsadresse er det tenkelig at man ønsker noe levert til en postkasse i en annen stat, på grunn av tollregulering, leieobjektet skal være en gave til noen andre enn brukeren selv, eller at eiendelen skal benyttes i en annen stat. På den måten vil ikke leveringsadressen nødvendigvis reflektere brukerens reelle hjemstat.

På nåværende tidspunkt er derfor ikke kildeskatt særlig forutberegnelig, verken for delingsselskapene eller brukerne. Det er også utfordrende å oppnå internasjonal enighet om en slik løsning ettersom man flytter skattebyrden over på brukerne. Det vil også være en enorm administrasjonsbyrde for skattemyndigheter å etterleve en slik kildeskatt, hvilket gjør en kildeskatt svært lite effektiv som skatteregel, på nåværende tidspunkt.

Som avis-eksempelet illustrerer finnes det både fordeler og ulemper ved skattlegging av de ulike bidragsyterne til verdiskapningen. Det som er sikkert er at dersom det skal skattlegges ut ifra hvor verdiene reelt sett skapes, må det foreligge konkrete retningslinjer. Enhver bidragsyter til den komplekse verdikjeden kan ikke tjene som kildestat, da det ville ført til en rekke dobbeltbeskatningstilfeller. Det kreves derfor internasjonal enighet for at et slikt skattesystem skal bli effektivt.

¹¹³ Se bl.a. Cockfield (1999) s. 200-205 og Melsom (2000) s. 157

4.3 Inntektsallokering til programvare

Ettersom en hjemmeside eller app ikke anses for å utgjøre en «forretningsinnretning», har ikke OECD tatt stilling til hvorvidt inntekt kan allokere til programvare.

Etter all sannsynlighet skyldes det at det kan være vanskelig å fastslå hvilke funksjoner programvaren utfører. Ettersom programvare er virtuelle objekter er det utfordrende å identifisere programvarens funksjon ved en bestemt transaksjon. Siden det er vanskelig å kartlegge programvarens funksjonsutøvelse blir det derfor vanskelig å fastslå risikoen programvaren påtar seg.

Det har vært diskusjon hvorvidt det bør gjelde et «force of attraction» prinsipp som innebærer at det ikke oppstilles et tilknytningskrav mellom inntekten og det faste driftsstedet. Således kan enhver inntektskilde et delingsselskap har i Norge allokere til et fast driftssted i Norge. Imidlertid forutsetter prinsippet at det kan statueres et fast driftssted i Norge. Dersom en server statuerer et fast driftssted, kan dermed inntekt generert av programvare allokere til det faste driftsstedet, slik at inntekten kan beskattes i Norge. Kildestaten vil således få styrket sitt skattefundament, til tross for at enkelte inntektsskapende aktiviteter ikke når opp til driftsstedsterskelen. Imidlertid kan det være vanskelig å fastslå hvorvidt inntekt fra programvare er kilde i Norge eller i en annen stat, ettersom tilknytningen mellom inntekten og driftsstedet ikke er avgjørende. Et slikt prinsipp vil derfor påføre skattemyndighetene en enorm administrativ byrde. Det vil også bli vanskelig for delingsselskaper å orientere seg om hvilke stater de er skattepliktige til, da programvare er tilgjengelig for hele verden. En slik inntektsallokering vil derfor gjøre skattehåndheving og skatteinnkreving svært uforutberegnelig og komplisert. Dette kan være en av grunnene til at OECD ikke støtter et slikt prinsipp, og heller følger prinsippet om at det må foreligge tilknytning mellom inntekten og det faste driftsstedet for kildestatsbeskatning.¹¹⁴

Til tross for at OECD ikke har tatt stilling til inntektsallokering til programvare har det vært behandlet i internasjonal rettspraksis.

I den spanske Dell-dommen (se punkt 3.2.1) konkluderte domstolen med at en hjemmeside kunne utgjøre et «fast driftssted». Ved inntektsallokeringen konkluderte domstolen med at inntektene fra salg av datamaskinene over hjemmesiden, kunne allokere til det faste

¹¹⁴ OECDs Kommentarer til art. 7(1), pkt. 12

driftsstedet. Det kan synes som at domstolen la betydelig vekt på at personell fra Dell Spania stod for driften av hjemmesiden, slik at det kunne lokaliseres personell til forretningsinnretningen og således allokere funksjoner og risiko til driftsstedet.

Den spanske Dell-dommen har blitt kritisert i teorien,¹¹⁵ ettersom resonnetet til domstolen virker litt uklart. Domstolen vektlegger at det kan statueres fast driftssted uten personell tilstede, men i allokeringsvurderingen blir personell et viktig moment. Domstolen allokere inntekten til det spanske driftsstedet med bakgrunn i at Dell Spania har ansatte til å drifte hjemmesiden. Imidlertid er det Dell Products (det irske morselskapet) som statuerer fast driftssted i Spania. De som er ansatt av Dell Spania til å drifte hjemmesiden har ingen tilknytning til Dell Products, annet enn at begge selskapene tilhører Dell-konsernet. Dette kan synes å stride mot selvstendighetsfiksjonen, hvor hvert selskap skal anses som selvstendige. Argumentasjonen kan av den grunn fremstå som noe vilkårlig.

I punkt 3.1.1 ble BEPS sitt avfeide forslag om digital tilstedeværelse behandlet. Det må imidlertid bemerkes at til tross for argumentasjonen for at forslaget burde vært gjennomført, ville forslaget vært av minimal betydning. BEPS foreslo ingen endring av allokeringbestemmelsen, hvilket innebærer at en utvidet definisjon av fast driftssted, ikke nødvendigvis innebærer at en inntekt kan allokere til det digitale driftsstedet. Det avgjørende for inntektsallokering til det digitale driftsstedet vil, som for det fysiske faste driftsstedet, være at det kan allokere risiko til driftsstedet. Ettersom et digitalt driftssted ikke er avhengig av personale vil det ikke kunne allokere risiko til driftsstedet.

En utvidelse av driftsstedsbegrepet, uten å endre allokeringbestemmelsen, vil øke foreliggende skatteutfordringer. Ettersom lite eller ingen inntekt kan allokere til verken en server eller programvare vil det kunne foreligge et fast driftssted men ingen mulighet til å beskatte kildeinntekten. Dette fremstår som en lite forutsigbar løsning. Det vil være vanskelig for delingsselskapene å få oversikt over hvilken stat de er skattepliktige til, hvilket strider mot skattesystemets effektivitet og forutberegnelighet.

¹¹⁵ Sprague (2013) s. 48-51

5 RETTSPOLITISKE REFLEKSJONER

Som det har vært vist kan en server, under visse betingelser, statuere fast driftssted for et utenlandsk delingsselskap, mens en nettside eller app ikke kan statuere fast driftssted. I realiteten innebærer dette at delingsselskapene i de fleste tilfellene kun blir skattepliktig til sin hjemstat. Det kan imidlertid spørres om Norge egentlig går glipp av potensielt skatteproveny med gjeldende regelverk.

Gjeldende regelverk åpner i stor grad opp for at Norge taper en potensiell kildeinntekt, ettersom mobile servere og programvare kun statuerer fast driftssted i begrenset grad.

Imidlertid bygger de fleste skatteavtaler på OECDs Mønsteravtale. Dette innebærer at når Norge kun innehar en begrenset rett til kildestatsbeskatning av utenlandske delingsselskaper, er dette likt for alle andre land som bygger på OECDs Mønsteravtale. Norge er i tilfelle ikke det eneste landet som går glipp av potensielt skatteproveny. Det er derfor ikke utenkelig at importen og eksporten av den inntektsskapende delingsvirksomheten på sikt blir fordelt relativt likt.¹¹⁶ I så tilfelle går egentlig ikke Norge glipp av potensielt skatteproveny med gjeldende regelverk.

Med gjeldende regelverk er det svært ressurskrevende for norske skattemyndigheter å kontrollere mobile servere. Det vil kreve både tid og penger for skattemyndighetene å innhente opplysninger om selskapsstruktureringen til et utenlandsk delingsselskap og kartlegge hvilke inntekter som generes fra serveren(e). Det kan derfor ikke utelukkes at vinningen går opp i spinningen.¹¹⁷

Stater inngår skatteavtaler for å verne om skattefundamentet sitt. Selv om det kan argumenteres for at potensielle skatteproveny ikke går tapt fordi det tapte skatteprovenyet jevner seg ut, eller fordi den administrative vinningen går opp i spinningen, så verner ikke slike synspunkt Norges skattefundament i tilstrekkelig grad. Fastholdelse av det tradisjonelle driftsstedskonseptet kan på sikt føre til ugunstige utfall som for eksempel konkurransevridninger på det norske marked. Dette vil igjen føre til et ineffektivt marked for norske virksomheter, som i verste fall kan føre til at selskaper som er «hjemmehørende» i Norge flytter ut av Norge. *Da* vil Norge virkelig gå glipp av skatteproveny.

¹¹⁶ Melsom (2000) s. 157

¹¹⁷ Melsom (2000) s. 157

Argumentasjonen trigger en vurdering av hvorvidt det er behov for en lovendring slik at kildestatens skattegrunnlag styrkes.

Intern rett stiller ganske lave krav for at et selskap skal statuere et «fast driftssted».¹¹⁸ Siden det må foreligge hjemmel i intern rett for at skatteavtalene skal få virkning, bør imidlertid intern rett ha en lavere terskel enn skatteavtalene. Terskelen kan likevel ikke være for lav da dette kan få uheldige konsekvenser for stater Norge ikke har inngått skatteavtaler med. Det kan derfor synes som at det i intern norsk rett ikke er et behov for en lovendring, med mindre OECDs Mønsteravtale senker terskelen for statuering av fast driftssted til et nivå som ligger under den norske internrettslige terskelen.

OECDs Mønsteravtale synes ikke å ha tatt høyde for den teknologiske utviklingen som har funnet sted, og med dette skapt et regelverk som vanskelig gir kildestaten beskatningsretten ved bruk av mobile servere og programvare. Det blir derfor veldig enkelt å omgå eller å slippe skatt. Dette fordi programvare ikke statuerer fast driftssted for delingsselskaper. For det andre er det svært sjeldent en mobil server vil innfri tids- og stedskravet driftsstedskonseptet oppstiller. Skulle serveren innfri driftsstedsvilkårene vil imidlertid bruk av flere servere og fragmentering av virksomheten føre til at delingsselskapets virksomhetsaktiviteter kun er av forberedende og hjelpende karakter. Dersom serveren mot all formodning innfrir driftsstedsvilkårene og ikke omfattes av unntaksbestemmelsen, kan det imidlertid ikke allokere risiko til serveren. Dette medfører at kildestaten ikke kan tilskrives kildeinntekten. Gjeldende regelverk er derfor ikke dekkende for å ivareta kildestatens skattegrunnlag i tilstrekkelig grad, ettersom gjeldende regelverk synes å åpne for skatteomgåelse i så stor grad.

Det kan imidlertid synes som at det er tre tenkelige løsninger for å gjøre artikkel 5 mer skattemessig effektiv for delingsselskapenes vedkommende.

Et alternativ er at OECD vedkjenner at virtuell tilstedeværelse kan statuere et fast driftssted. I et slikt tilfelle vil både mobile servere, apper og hjemmesider kunne anses å være objekter for kildestatsbeskatning. En slik løsning vil styrke kildestatens skattegrunnlag og sannsynligvis redusere motivasjonen til å velge en virksomhetsstruktur basert på skattemessige forhold, slik at skattesystemet blir nøytralt. Reglene for driftsstedbeskatning vil således holde bedre tritt med den teknologisk utviklingen ettersom det er lite sannsynlig at fysisk tilstedeværelse vil være utbredt ved fremtidens selskapsstruktureringer. Imidlertid vil det skape en

¹¹⁸ Rt.1994 s.752 (Alphawell) s.762

forskjellsbehandling av tradisjonelle aktører og digitale aktører, i den forstand at måten virksomheten strukturerer seg på vil reguleres av ulike regler. En slik forskjellsbehandling kan føre til at virksomhetsstrukturering ikke er motivert av økonomiske forhold. Det er riktignok ulike regler for de ulike selskapsstrukturene, men resultatet vil bli skattemessig likebehandling, ved at både tradisjonelle og digitale aktører blir kildeskattepliktig. Effekten kan således bli at de tradisjonelle og digitale aktørene vil konkurrere på like vilkår. Løsningen er imidlertid ikke optimal, med mindre allokeringensbestemmelsen endres. Selv om virtuell tilstedeværelse skulle kunne statuere fast driftssted, vil ikke noe risiko, med nåværende allokeringensregler, kunne tilskrives det virtuelle driftsstedet. Skattesystemet vil således ikke bli effektivt ved kun å utvide driftsstedsbestemmelsen. I så fall må allokering av risiko ikke bare være betinget av at det er personell ved driftsstedet.

En annen løsning er å regulere digitale virksomhetsutøvere i en egen bestemmelse, slik som artister og sportsutøvere reguleres i artikkel 17.¹¹⁹ Både artister, sportsutøvere, mobile servere og programvare, oppfyller sjeldent tids- og stedskravet som kreves for statuering av fast driftssted. For artister og sportsutøvere innehar kildestaten beskatningsretten til den opptjente inntekten i kildestaten, til tross for at det ikke foreligger et fast driftssted. Inntekten må imidlertid passere en viss beløpsgrense. En liknende løsning er klart aktuell for delingsselskaper også. På den måten vil kildestatens skattegrunnlag styrkes, men til gjengjeld bidrar det til å undergrave dagens driftsstedskonsept. En uheldig effekt kan være forskjellsbehandlingen av aktører innenfor tradisjonell og digital handel. Dersom driftsstedsbeskatningen skal være betinget av en inntektsterskel vil dette også åpne opp for skatteomgåelse ved å fragmentere opp virksomheten, slik at delingsselskapet ikke overstiger inntektsterskelen. Løsningen åpner også opp i større grad for dobbeltbeskatningstilfeller, hvilket er uheldig for et effektivt internasjonalt samarbeid, både skattemessig og handelsmessig.

Et tredje alternativ er å gå helt bort ifra driftsstedskonseptet. Utarbeidelse av et slikt alternativ vil for det første være ressurskrevende og for det andre vil det kreve internasjonal enighet. En slik internasjonal enighet, om å gå bort ifra et konsept som har røtter tilbake til slutten av 1800-tallet, kan bli en stor utfordring.¹²⁰ Internasjonal enighet er ikke like enkelt å oppnå når skattefordeling i stor grad består av politikk. For stater som eksporterer delingsvirksomhet vil

¹¹⁹ Pinto (2002) s. 195

¹²⁰ Hoffart (2007) s. 108

det være lønnsomt med dagens regelverk, ved at beskatningsretten i de fleste tilfeller tilskrives hjemstaten. For stater som importerer delingsvirksomhet vil derimot skattegrunnlaget bli uthulet, og det vil dermed være ønskelig med et skattesystem som i større grad tar høyde for at delingsselskaper kan statuere fast driftssted. Dette tredje alternativet synes derfor som en lite realistisk løsning på nåværende tidspunkt.

Som disse tre alternative løsningene viser er det vanskelig å skape et effektivt skattesystem som ikke forskjellsbehandler tradisjonelle handelsaktører og aktører innenfor delingsøkonomien, siden teknologien utvikler seg i et så enormt tempo. Det er utfordrende å skape et regelverk som er så fleksibelt og dynamisk at det fanger opp de skattemessige utfordringene teknologien fremtvinger. Det er også viktig ved utarbeidelse av et effektivt skattesystem at terskelen for statuering av fast driftssted ikke blir for lav. Blir terskelen for lav slår det uheldig ut ved at det blir mer omfattende bruk av skatteparadiser eller eventuelle dobbeltbeskatningstilfeller.

Grunnen til at det tradisjonelle driftsstedskonseptet i så stor grad er betinget av fysisk tilstedeværelse, skyldes et syn om at den fysiske forretningsinnretningen er et bevis på økonomisk troskap til kildestaten.¹²¹ Når forretningsinnretningen fører til deltakelse i kildestatens økonomiske liv bør virksomhetsinntekten som generes ved forretningsinnretningen, beskattes i kildestaten. Imidlertid synes denne begrunnelsen å passe dårlig for delingsselskapene. Et utenlandsk delingsselskap vil kunne delta like mye i Norges økonomiske liv, som det en fysisk H&M-butikk kan. Et utenlandsk delingsselskap er ikke avhengig av fysisk tilstedeværelse for å delta i den norske økonomien. Med gjeldende regelverk blir dermed driftsstedbeskatning av virtuelle innretninger holdt isolert fra den økonomiske realiteten, som igjen svekker skattesystemets legitimitet og tillit.¹²²

Anvender man Finn.no som et eksempel, synes gjeldende regelverk å være noe utdatert. Den alminnelige norske borger har hørt om Finn.no og anser tjenesten for å være norsk. En kan imidlertid spørre seg om dette synet vil endre seg dersom Finn.no flytter sine reelle styrefunksjoner og sin server til Sverige. Finn.no vil dermed ikke være «hjemmehørende» i Norge etter sktl. § 2-2(1), og med gjeldende regelverk vil ikke Norge inneha beskatningsretten til inntektene hjemmesiden generer. Men delingstjenestene til Finn.no vil fremdeles være myntet på Norge og den norske forbruker. Finn.no deltar således like mye i

¹²¹ Thorpe (1997) s. 695

¹²² Basu (2007) s. 5

det norske økonomiske liv, uavhengig av om serveren er plassert i Norge eller Sverige. Må Finn.no ha et fysisk objekt plassert i Norge for å vise økonomisk troskap til den norske stat? Serveren kan ha blitt flyttet ut av Norge fordi en server i Sverige har bedre forsvarsmekanismer mot hacking. Utflytningen kan således være begrunnet i forretningsmessige forhold, og ikke skattemessige forhold. Finn.no søker således å minimere risikoen som kan tilskrives serveren, mens OECD hevder at servere ikke kan tilskrives risiko. Hvordan kan et fast driftssted være uavhengig av personell for å eksistere, mens inntekt ikke kan allokere til det faste driftsstedet uten personell til stede? Dette synes å være svært lite effektivt og svært lite forutberegnelig. Den alminnelige borger vil trolig fremdeles anse Finn.no som et norsk selskap, til tross for at Finn.no skattemessig er et svensk selskap. Dette fordi Finn.no har en betydelig virtuell tilstedeværelse i den norske stat.

Det tradisjonelle driftsstedskonseptet symboliserer at økonomisk aktivitet finner sted i en kildestat. Imidlertid viser Finn.no-eksempelet at økonomisk aktivitet kan finne sted i en kildestat, til tross for mangel på fysisk tilstedeværelse. Det kan derfor synes som at driftsstedskonseptet sitt formål og begrunnelse passer dårlig for delingsselskaper som kun innehar virtuell tilstedeværelse i en stat. Det underbygges videre av artikkel 7 sin opprinnelse, hvor det er en presumsjon at inntektsskapende aktivitet i en kildestat ikke kan finne sted uten bruk av et fast driftssted. Imidlertid er de teknologiske og virtuelle delingsselskapene et bevis på at betydelige inntektsskapende aktiviteter kan finne sted i en stat, til tross for at serveren eller programvaren ikke innfrir driftsstedsvilkårene. Dette taler sterkt i retning av at reglene bør endres, eller gis et nytt og mer fleksibelt innhold.

Administrativt kan det være vanskelig å håndheve en beskatningsrett som bygger på virtuell tilstedeværelse. Alternativet er likevel gjeldende rett hvor det er svært vanskelig å beskatte delingsselskapenes inntekter i det hele tatt. Med litt skatteplanlegging fra delingsselskapenes side unngår de skatteplikt overhodet, både skatteplikt i kildestaten og den hjemmehørende-stat. Dette skaper et svært lite fungerende internasjonalt skattesystem, som favoriserer delingsaktørene fremfor de tradisjonelle kommersielle aktørene. Dette kan resultere i at flere tradisjonelle kommersielle aktører strukturerer sin virksomhet gjennom apper og nettsider. De digitale aktørene vil således øke, de tradisjonelle kommersielle aktørene vil minke, og kildestatens skattefundament vil reduseres betraktelig. Virksomhetsutøvelse gjennom apper og nettsider er ikke et nytt fenomen, og bruken av de kommer ikke til å bli noe mindre med det første. Det er bare kreativiteten som setter grenser for virksomhetsaktivitetene de kan

utføre og inntektene de kan genere. Det kan derfor synes som at skattesystemet bør være like kreativt og ikke fullt så tradisjonelt. Det internasjonale skattesystemet synes derfor sårt å trenge et system som ivaretar kildestatenes skattefundament i større grad slik at inntekter fra servere, nettsider og apper kan beskattes i kildestaten.

Litteraturliste

LITTERATUR

- Basu (2007)** Basu, Subhajt ,*Global Perspectives on E-commerce Taxation Law*, (Farnham 2007)
- Berg-Rolness (2016)** Berg-Rolness, Gregar, *Skatteparadisene og den internasjonale selskapskatteretten*, (Oslo 2016)
- Botsman og Rogers (2010)** Botsman, Rachel og Roo Rogers, *What's Mine is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*, (New York 2010)
- Dahlberg (2012)** Dahlberg, Mattias, *Internationell beskatning*, (Lund 2012)
- Gjems-Onstad (1999)** Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 4. Utgave, (Oslo 1999)
- Hellebust (1999)** Hellebust, Anders (red.), *Elektronisk handel*, (Oslo 1999)
- Jarbekk og Foss (2001)** Jarbekk, Eva I.E. og Morten Foss, *E-handel, Internett og juss*, (Oslo 2001)
- Laursen (2011)** Laursen, Anders Nørgaard, *Fast driftssted*, (København 2011)
- Naas (2011)** Naas, Henning mfl., *Norsk internasjonal skatterett*, (Oslo 2011)
- Pinto (2002)** Pinto, Dale, *E-commerce and Source-based Income Taxation*, (Amsterdam 2002)
- Rasmussen (2011)** Rasmussen, Mogens, *International Double Taxation*, (Alphen aan den Rijn 2011)
- Skaar (1999)** Skaar, Arvid Aage, *Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle*, (Deventer 1999)

- Skaar (2006)** Skaar, Arvid Aage mfl., *Norsk skatteavtalerett*, (Oslo 2006)
- Vogel (2007)** Vogel, Klaus mfl., *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*, 3. Utgave, (London 2007)
- Walden og Hörnle (2001)** Walden, Ian og Julia Hörnle, *E-commerce Law and Practice in Europe*, (Cambridge 2001)
- Zimmer (1992)** Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett: en innføring*, 2. Utgave, (Oslo 1992)
- Zimmer (2009)** Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. Utgave, (Oslo 2009)
- Aarbakke (1990)** Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. Utgave, (Oslo 1990)

ARTIKLER

- Cockfield (2013)** Cockfield, Arthur J., «Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits», *Tulane Law Review*, 1999 s. 133-217
- Hoffart (2007)** Hoffart, Benjamin, «Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach», *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 2007 s. 106-121
- Martinez-Matosas (2012)** Martinez-Matosas, Eduardo og Jose Manuel Calderón, «The Spanish Substantialist Approach to Fragmented Structures of Business: The Dell case, a Subsidiary as

Permanent Establishment», *Spanish Tax Alert*,
2012 s. 1-4

Melsom (2000)

Melsom, Gjert, «Internett og immaterielle verdier»,
Skatterett 2000, 2000 s. 131-160

Sprague (2013)

Sprague, Gary D. «Spanish Court Imposes Tax Nexus by
Finding a "virtual PE"», *Tax Management International
Journal*, 2013 s. 48-51

Thorpe (1997)

Thorpe, Kyrie E., «International Taxation of Electronic
Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of
Permanent Establishment Obsolete?», *Emory
International Law Reviews*, 1997 s. 633-696

Walker (2013)

Walker, John, «Taxing the Cloud: Australia», *Tax Notes
International*, 2013 s. 165-168

NORSKE LOVER

Dobbeltbeskatningsavtaleloven

Lov 28. Juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å
inngå overenskomster med fremmede stater til
forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Skatteloven

Lov 26. Mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
(sktl.)

LOVFORARBEIDER

NOU 2003: 9

NOU 2003: 9 Skatteutvalget, *Forslag til endringer i
skattesystemet*

Ot. Prp nr. 86 (1997-1998)

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

RETTSPRAKSIS

NORSK RETTSPRAKSIS:

Rt. 1984 s. 99	Alaska
Rt. 1985 s. 319	Ringnes
Rt. 1994 s. 752	Alphawell
Rt. 1997 s. 653	Siemens
Rt. 2001 s. 512	Safe Service
Rt. 2002 s. 1144	Kypros
Rt. 2004 s. 957	PGS
Rt. 2011 s. 1581	Dell

AUSTRALSK RETTSPRAKSIS:

ID 2006/337

SPANSK RETTSPRAKSIS:

Dell Products (NUF) v. Tax East (2009) 12 ITL Rep 829

ADMINISTRATIVE UTTALELSER OG INTERNASJONALE RETNINGSLINJER

BEPS Action 1	OECD, <i>Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2014 Final Report</i> , Paris 2015
BEPS Action 7	OECD, <i>Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report</i> , Paris 2015
OECD Attribution of Profit to a PE	OECD, <i>Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions</i> , Paris 2001

OECDs Kommentarer	OECD, ”Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention”, i <i>Model Tax Convention on Income and on Capital</i> (condensed version), Paris 2010
OECDs Mønsteravtale	OECD, <i>Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital</i> Paris 2014
OECD Rapporten	OECD, <i>2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments</i> , Paris 2010
OECDs Rapport på e-handel	OECD, <i>Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce? Final report</i> , Paris 2004
Utv. 2008 s. 531	Uttalelse gitt av Finansdepartementet 16. Januar 2008 i Utv. 2008 s. 531

NETTRESSURSER

- <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-mellom-de-nordiske-land/id651100/> Sitert 26.02.2016
- <http://expandedramblings.com/index.php/airbnb-statistics/> Sitert 03.04.2016
- <http://fortune.com/2015/06/17/airbnb-valuation-revenue/> Sitert 03.04.2016
- <http://expandedramblings.com/index.php/uber-statistics/> Sitert 03.04.2016
- <http://www.forbes.com/sites/briansolomon/2016/01/12/leaked-ubers-financials-show-huge-growth-even-bigger-losses/#1ddab475c995> Sitert 03.04.2016
- <http://www.bsrev.dk/faglig-viden/skat/vis/internethandel/> Sitert 20.04.2016
- <http://www.dn.no/meninger/debatt/2016/02/25/2143/Delingskonomi/deling-er-vinnvinn> Sitert 03.05.2016
- <http://www.dn.no/meninger/debatt/2016/03/04/2145/Delingskonomi/effektiv-konomi-med-delning> Sitert 03.05.2016
- <http://www.dn.no/grunder/2016/03/28/1901/-delingskonomien-er-ikke-lovtomme-rom> Sitert

03.05.2016

http://hjemmehos.finn.no/no/om_oss/litt_fakta/ Sitert 05.05.2016:

<https://w2.brreg.no/enhet/sok/detalj.jsp?orgnr=911572656> Sitert 07.05.2016

<https://www.telenor.no/privat/mobilhjelpen/steg/kom-i-gang-med-apper/ipad/2a-hva-er-en-app-ipad.jsp> Sitert 09.05.2016

<https://www.pwc.no/no/nyheter/skatt/beps-anbefalingene-og-virkninger-i-norge.pdf> Sitert 09.05.2016